

# Handleiding Regelgeving Accountancy

*Deel 1*

#### 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.

#### Copyright

© 2012 Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (NOvAA), Amsterdam. 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.

# Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA)

## *Deel 1*

Ter introductie	7
Wetgeving	9
Wet op de Accountants-administratieconsulenten	11
Wet op de Registeraccountants	31
Wet tuchtrechtspraak accountants	53
Wet toezicht accountantsorganisaties	75
Besluit toezicht accountantsorganisaties	115
Verordeningen (inclusief toelichtingen)	139
Verordening gedragscode (AA's)	141
Verordening gedragscode (RA's)	209
Verordening op de Periodieke Preventieve Toetsing (AA's)	277
Verordening Kwaliteitsonderzoek	285
Verordening Tarieven Kwaliteitsonderzoek	293
Beleidsregel Kwaliteitsonderzoek	295
Verordening accountantsorganisaties (AA's)	301
Verordening accountantsorganisaties (RA's)	333
Verordening op de klachtbehandeling (AA's)	365

Verordening op de klachtbehandeling (RA's)	371
Nadere voorschriften	377
Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)	379
Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (RA's)	441
Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)	503
Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)	541
Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)	581
Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)	623
Nadere voorschriften permanente educatie (AA's)	665
Nadere voorschriften permanente educatie (RA's)	673
Nadere voorschriften inzake accountantsafdelingen (AA's) (Nog niet beschikbaar)	
Nadere voorschriften inzake accountantsafdelingen (RA's) (Nog niet beschikbaar)	
Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)	683
Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)	713
Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA's)	743
Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (RA's)	761

<b>Overige regelgeving</b>	779
<b>RKB1      Kwaliteitsbeheersing voor accountantskantoren en accountantsafdelingen</b>	781



## *Ter introductie*

Voor u ligt deel 1 van de HRA, editie 2012. Deel 1 bevat de wet- en regelgeving voor accountants. Voor de NV COS, geldend vanaf 15 januari 2011, wordt verwezen naar HRA, deel 1A.

In de loop van 2011 is een aantal wijzigingen aangebracht in de wet- en regelgeving voor accountants. In deze editie van de HRA deel 1, januari 2012 zijn de volgende aanpassingen doorgevoerd t.o.v. de editie juni 2010:

### **Wetgeving**

- Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta); (aangepast)
- Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta); (aangepast)

### **Verordeningen**

- Verordening op de Periodieke Preventieve Toetsing (AA's); (aangepast)
- Verordening Kwaliteitsonderzoek; (aangepast)
- Beleidsregel Kwaliteitsonderzoek. (aangepast)

Januari 2012,  
Amsterdam  
NIVRA / NOvAA





# Wetgeving



## ***Wet op de Accountants-administratieconsulenten***

Wet van 13 december 1972, houdende nadere regelen betreffende het accountantswezen

Wij JULIANA, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz., enz., enz.

Allen, die deze zullen zien of horen lezen, saluut! doen te weten:

Alzo Wij in overweging genomen hebben, dat het wenselijk is bij de wet nadere regelen te stellen betreffende het accountantswezen, in het bijzonder met betrekking tot de dienstverlening op het gebied van de accountancy en de daarmee verband houdende werkzaamheden ten behoeve van ondernemingen, behorende tot het midden- of kleinbedrijf;

Zo is het, dat Wij, de Raad van State gehoord, en met gemeen overleg der Staten-Generaal, hebben goedgevonden en verstaan, gelijk Wij goedvinden en verstaan bij deze:

### ***Titel I: Begripsbepalingen***

#### **Artikel 1**

In deze wet wordt verstaan onder:

- a. Onze Minister: Onze Minister van Financiën;
- b. NOvAA: de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, bedoeld in artikel 2.

### ***Titel II: De Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten***

#### ***Paragraaf 1: Zetel en taak***

#### **Artikel 2**

1. Er is een Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten die tot leden heeft degenen, die zijn ingeschreven in het register bedoeld in artikel 36.
2. De NOvAA is gevestigd te 's-Gravenhage. Zij is een openbaar lichaam in de zin van artikel 134 van de Grondwet.
3. De NOvAA heeft tot taak de bevordering van een goede beroepsuitoefening door Accountants-Administratieconsulenten en de behartiging van hun gemeenschappelijk belang. Ten aanzien van

Accountants-Administratieconsulenten die werkzaamheden verrichten als externe accountant als bedoeld in artikel 1, onderdeel e, van de Wet toezicht accountantsorganisaties heeft de NOvAA tot taak de bevordering van een goede beroepsuitoefening van deze accountants binnen accountantsorganisaties als bedoeld in artikel 1, onderdeel a, van die wet. Haar taak omvat mede de zorg voor de eer van de stand van de Accountants-Administratieconsulenten en het verzorgen of doen verzorgen van de praktijkstage, bedoeld in artikel 54.

4. In afwijking van het eerste lid zijn degenen, die op grond van artikel 38, onder b, juncto artikel 44, tweede lid, in het register zijn ingeschreven, slechts lid van de NOvAA indien zij de wens daartoe schriftelijk aan het bestuur van de NOvAA kenbaar hebben gemaakt.

## Artikel 3

Het bestuur van de NOvAA verstrekt Onze Ministers desgevraagd alle inlichtingen over alle zaken, de NOvAA betreffende.

## Artikel 3a

Indien de NOvAA haar taken vervult met betrekking tot Accountants-Administratieconsulenten die werkzaamheden verrichten als externe accountant als bedoeld in artikel 1, onderdeel e, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, werkt de NOvAA, voor zover noodzakelijk ten behoeve van de uitoefening van het toezicht ingevolge de Wet toezicht accountantsorganisaties, samen met de Stichting Autoriteit Financiële Markten. In de daartoe voorkomende gevallen pleegt de NOvAA overleg met de Stichting Autoriteit Financiële Markten.

## Artikel 3b

1. De NOvAA kan, in afwijking van artikel 2:5 van de Algemene wet bestuursrecht, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij de uitoefening van de haar ingevolge deze wet opgedragen taak, verstrekken aan:
  - a. de Stichting Autoriteit Financiële Markten;
  - b. een organisatorisch verband van marktpartijen, dat zich ten doel stelt een doeltreffende bijdrage te leveren aan de uitvoering door de Stichting Autoriteit Financiële Markten van het toezicht op de naleving van de Wet toezicht accountantsorganisaties en daartoe met de Autoriteit Financiële Markten een convenant heeft gesloten; en
  - c. het Nederlands Instituut van Registeraccountants, bedoeld in artikel 1, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants;

voor zover de verstrekking nodig is voor de vervulling van hun taak ingevolge de Wet toezicht accountantsorganisaties, onderscheidenlijk de Wet op de Registeraccountants.

2. Indien de NOvAA vertrouwelijke gegevens of inlichtingen op grond van het eerste lid heeft verstrekt aan een in dat lid bedoelde instantie en die instantie verzoekt om die gegevens of inlichtingen te mogen gebruiken voor een ander doel dan waarvoor zij zijn verstrekt, willicht de NOvAA dat verzoek slechts in:
  - a. indien het beoogde gebruik niet in strijd is met het eerste lid; of
  - b. voor zover die instantie op een andere wijze dan in deze wet voorzien met inachtneming van de daarvoor geldende wettelijke procedures voor dat andere doel de beschikking over die gegevens of inlichtingen zou kunnen verkrijgen.

## Artikel 3c

De NOvAA kan, in afwijking van artikel 2:5 van de Algemene wet bestuursrecht, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij de vervulling van de haar ingevolge artikel 2, derde lid, tweede volzin, van deze wet opgedragen taak, verstrekken aan de accountantskamer, bedoeld in artikel 31, tweede lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties en, in hoger beroep, aan het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

## *Paragraaf 2: Inrichting*

## Artikel 4

De NOvAA heeft een ledenvergadering, een bestuur en een voorzitter.

## Artikel 5

1. Het aantal leden van het bestuur wordt door de algemene ledenvergadering bepaald, doch bedraagt tenminste zeven. De bestuursleden worden door de ledenvergadering uit de leden van de NOvAA voor vier jaren benoemd.
2. Jaarlijks treedt een deel der bestuursleden volgens een door de ledenvergadering vast te stellen rooster af. Het rooster wordt zodanig ingericht, dat voorzover mogelijk telkenmale hetzelfde aantal bestuursleden aftreedt. De aftredenden zijn niet terstond herbenoembaar.
3. Hij, die benoemd is ter vervulling van een tussentijds opengevallen plaats, treedt af op het tijdstip waarop degene, in wiens plaats hij is benoemd, had moeten aftreden.

4. De jaarlijkse benoeming van bestuursleden ter vervulling van de ingevolge het tweede lid opvallende plaatsen geschiedt in de bijeenkomst van de ledenvergadering, waarin overeenkomstig artikel 29 het bestuur rekening en verantwoording doet.

### Artikel 6

De leden van het bestuur ontvangen vergoeding van reis- en verblijfkosten.

### Artikel 8

1. De voorzitter en de plaatsvervangende voorzitter worden door de ledenvergadering uit de bestuursleden telkens voor een jaar benoemd. Behoudens ter vervulling van een tussentijds opvallende plaats geschiedt de benoeming in de bijeenkomst van de ledenvergadering, waarin overeenkomstig artikel 29 het bestuur rekening en verantwoording doet.
2. De artikelen 5, derde lid, en 6 zijn ten aanzien van de voorzitter en de plaatsvervangende voorzitter van overeenkomstige toepassing.

### Artikel 9

1. Het personeel, dat de NOvAA en de bij of krachtens deze wet ingestelde colleges voor de vervulling van hun taak behoeven, wordt door of namens de NOvAA in dienst genomen op arbeidsovereenkomst naar burgerlijk recht.
2. De ledenvergadering regelt bij verordening de voorwaarden, waaronder de indienstneming geschiedt.
3. Verordeningen, vastgesteld krachtens het tweede lid, behoeven de goedkeuring van Onze Minister.

### *Paragraaf 3: Werkwijze van de organen van de NOvAA*

### Artikel 10

Het bestuur roept de ledenvergadering bijeen, zo dikwijls het zulks nodig oordeelt en voorts indien tenminste veertig leden van de NOvAA, onder opgaaf van de te behandelen punten, om haar bijeenroeping verzoeken.

### Artikel 11

De voorzitter van de NOvAA bekleedt in de bijeenkomsten van de ledenvergadering en in de bestuursvergaderingen het voorzitterschap.

## Artikel 12

Het bestuur vergadert niet, wanneer niet tenminste de helft van het aantal zitting hebbende leden is opgekomen.

## Artikel 13

De leden van het bestuur zijn niet gerechtelijk vervolgbaar voor hetgeen zij in de bestuursvergadering hebben gezegd of aan haar schriftelijk hebben overgelegd.

## Artikel 14

De leden van het bestuur stemmen zonder last of ruggespraak.

## Artikel 15

De leden van het bestuur onthouden zich in de bestuursvergaderingen van medestemmen over aangelegenheden, die hun, hun echtgenoten of hun geregistreeerde partners, hun bloed- of aanverwanten tot de derde graad ingesloten, degenen met wie zij in de uitoefening van een beroep voor gemene rekening of onder gemeenschappelijke naam optreden, hun werknemers, hun werkgevers, hun opdrachtgevers of degenen, op wie de in de uitoefening van hun beroep verrichte werkzaamheden rechtstreeks betrekking hebben, persoonlijk aangaan.

## Artikel 16

1. De bijeenkomsten van de ledenvergadering worden in het openbaar gehouden.
2. De deuren worden gesloten, wanneer tenminste een vijfde van de aanwezige leden daarom verzoekt of de voorzitter het nodig oordeelt.
3. De ledenvergadering beslist vervolgens of met gesloten deuren zal worden vergaderd.

## Artikel 17

1. Indien bij het nemen van een beslissing geen der leden stemming vraagt, is het voorstel aangenomen.
2. Stemming over personen vindt plaats bij gesloten en ongetekende stembriefjes.

## Artikel 18

1. Een stemming in een bijeenkomst van de ledenvergadering is nietig, indien niet meer dan de helft van de stemmen is uitgebracht van de ter vergadering aanwezige of vertegenwoordigde stemgerechtigden.
2. Een stemming in een bestuursvergadering is nietig, indien niet tenminste de helft van het aantal zittinghebbende leden, die zich niet van medestemmen moeten onthouden, eraan heeft deelgenomen
3. Bij stemming over personen worden leden, die blanco briefjes ingeleverd hebben, voor de toepassing van dit artikel geacht aan de stemming te hebben deelgenomen.

## Artikel 19

1. Ieder lid kan slechts één stem uitbrengen.
2. Tenzij bij verordening anders is bepaald, kan een lid aan een ander lid schriftelijk volmacht verlenen tot het uitbrengen van zijn stem. Een lid kan voor ten hoogste drie andere leden een stem uitbrengen. Leden van het bestuur kunnen niet als gevolmachtigde optreden.
3. Voor het tot stand komen van een beslissing bij stemming wordt de volstreekte meerderheid van de uitgebrachte stemmen vereist. Blanco stemmen worden voor de toepassing van dit artikel geacht niet te zijn uitgebracht.

## Artikel 20

1. Bij staking van stemmen in een bijeenkomst van de ledenvergadering of in een voltallige bestuursvergadering is, indien het zaken betreft, het voorstel verworpen en beslist, indien het personen betreft, het lot.
2. Bij staking van stemmen in een niet voltallige bestuursvergadering wordt het nemen van een beslissing tot een volgende vergadering uitgesteld, waarin de beraadslagingen kunnen worden heropend. Indien de stemmen dan opnieuw staken, is het eerste lid van overeenkomstige toepassing.

## Artikel 21

1. De ledenvergadering kan bij verordening nadere regelen stellen betreffende haar werkwijze en die van het bestuur.
2. Het bestuur kan nadere regelen stellen betreffende zijn werkwijze, voor zover niet de ledenvergadering daarin bij verordening heeft voorzien.



## *Paragraaf 4: Vervulling van de regelende en besturende taak*

### **Artikel 22**

Het bestuur bestuurt de NOvAA en voert het beheer over haar vermogen.

### **Artikel 23**

De voorzitter vertegenwoordigt de NOvAA in en buiten rechte.

### **Artikel 24**

1. De ledenvergadering maakt de verordeningen, die zij ter vervulling van de in artikel 2, derde lid, omschreven taak nodig oordeelt.
2. De ledenvergadering stelt ten behoeve van een goede uitoefening van de werkzaamheden van Accountants-Administratieconsulenten bij verordening gedrags- en beroepsregels vast, welke gelden voor alle Accountants-Administratieconsulenten.
3. Voor zover uit deze wet niet anders blijkt, zijn de verordeningen van de NOvAA slechts verbindend voor haar leden en organen.
4. De ledenvergadering stelt bij verordening regels vast terzake van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, welke verbindend zijn voor alle accountantsorganisaties waarbinnen Accountants-Administratieconsulenten hun beroep uitoefenen.
5. De ledenvergadering stelt bij verordening regels vast ter zake van de behandeling van klachten door Accountants-Administratieconsulenten, accountantsorganisaties als bedoeld in het vierde lid, of andere kantoren waarbinnen Accountants-Administratieconsulenten hun beroep uitoefenen.
6. De ledenvergadering kan de bevoegdheid tot het geven van nadere voorschriften omtrent door haar bij verordening geregelde onderwerpen overdragen aan het bestuur.
7. Verordeningen, vastgesteld krachtens het tweede lid, met betrekking tot de uitoefening van de werkzaamheden van Accountants-Administratieconsulenten ter zake van het verrichten van wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, onderdeel j, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, en vierde lid, behoeven de goedkeuring van Onze Minister.

## Artikel 25

1. De voorschriften in de in artikel 24, tweede lid, bedoelde verordening met betrekking tot de uitoefening van de werkzaamheden van Accountants-Administratieconsulenten ter zake van het verrichten van wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de Wet toezicht accountants-organisaties, dienen dezelfde inhoud te hebben als de desbetreffende voorschriften in de in artikel 19, tweede lid, van de Wet op de Registeraccountants bedoelde verordening.
2. Met het oog op de uitvoering van het eerste lid wordt een ontwerp voor de desbetreffende bepalingen van de verordening opgesteld door een commissie, bestaande uit een gelijk aantal leden van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten en van het Nederlands Instituut voor Registeraccountants.
3. In afwijking van het eerste en tweede lid kan Onze Minister van Financiën, op voorstel van de NOvAA, bij ministeriële regeling regels stellen met betrekking tot het in het eerste lid bedoelde onderwerp. Daarbij bepaalt Onze Minister van Financiën tevens welke bepalingen uit de verordeningen, bedoeld in artikel 19, tweede lid, van de Wet op de Registeraccountants en artikel 24, tweede lid, buiten toepassing blijven.
4. Indien een verordening houdende de in het eerste lid bedoelde voorschriften wordt vernietigd op grond van artikel 34 en de ledenvergadering niet binnen zes maanden na de datum van vernietiging een verordening heeft vastgesteld in overeenstemming met het bepaalde in het eerste lid, worden de in dat lid bedoelde voorschriften vastgesteld door Onze Minister, in overeenstemming met Onze Minister van Justitie.

## Artikel 26

1. De ontwerpen van verordeningen worden door het bestuur op bij algemene maatregel van bestuur te bepalen wijze openbaar gemaakt. Een ieder kan gedurende drie weken na de openbaarmaking van een ontwerp bij het bestuur zijn bedenkingen schriftelijk naar voren brengen. Het bestuur brengt de naar voren gebrachte bedenkingen ter kennis van de leden.
2. De verordeningen worden door het bestuur op bij algemene maatregel van bestuur te bepalen wijze bekendgemaakt. Indien zij de goedkeuring van Onze Minister behoeven, geschiedt de bekendmaking niet dan nadat de goedkeuring is verleend en wordt bij de bekendmaking aan de voet van de verordening het besluit vermeld, waarbij deze is goedgekeurd. De verordeningen treden, indien zij niet anders bepalen, niet eerder in werking dan de tweede dag na die van de bekendmaking.

## *Paragraaf 5: De geldmiddelen van de NOvAA*

### **Artikel 27**

Het boekjaar van de NOvAA loopt van 1 januari tot en met 31 december.

### **Artikel 28**

Vóór de aanvang van het boekjaar stelt de ledenvergadering de begroting van de NOvAA vast. Het bestuur dient daartoe een ontwerpbegroting in, vergezeld van de nodige toelichting. Het ontwerp wordt door het bestuur, tenminste twee weken vóór de behandeling daarvan door de ledenvergadering, aan de leden toegezonden.

### **Artikel 29**

1. Voor elk boekjaar benoemt de ledenvergadering uit de leden een Accountant-Administratieconsulent bij wiens inschrijving in het in artikel 36, eerste lid, bedoelde register een aantekening als bedoeld in artikel 36, derde lid, is geplaatst, die belast is met de controle op de financiële verantwoording, benevens een plaatsvervanger voor deze.
2. De Accountant-Administratieconsulent brengt binnen dertien weken na afloop van het betrokken boekjaar een verslag uit aan het bestuur.
3. Binnen zes maanden na afloop van het boekjaar doet het bestuur aan de ledenvergadering rekening en verantwoording over zijn in het boekjaar gevoerde bestuur, onder overlegging van een balans en staat van baten en lasten met toelichting en met een verklaring van een Accountant-Administratieconsulent daarover. De balans, de staat van baten en lasten, de toelichting en de verklaring van de Accountant-Administratieconsulent worden door het bestuur, tenminste twee weken vóór behandeling daarvan door de ledenvergadering, aan de leden toegezonden.
4. De ledenvergadering stelt de rekening vast. De vaststelling strekt tot décharge van het bestuur, behoudens in geval van later gebleken valsheid in bewijsstukken of andere onregelmatigheden.

### **Artikel 30**

1. De NOvAA kan van haar leden jaarlijks bijdragen heffen, waarvan het bedrag voor elk boekjaar afzonderlijk door de ledenvergadering bij verordening wordt vastgesteld. Het bedrag kan voor verschillende categorieën van leden verschillend zijn.
2. De NOvAA kan bovendien de kosten van de werkzaamheden die zij verricht ter beoordeling van de kwaliteit van de beroepsuitoefening van een Accountant-Administratieconsulent in rekening

brenge**n** bij haar leden of de kantoren waarbinnen deze leden werkzaam zijn. Ter bepaling van het verschuldigde bedrag worden door de ledenvergadering bij verordening tarieven vastgesteld.

3. De verordeningen, bedoeld in het eerste en tweede lid, behoeven de goedkeuring van Onze Minister.

## Artikel 31

De NOvAA draagt alle kosten en is gerechtigd tot alle baten, uit de uitvoering van deze wet voortvloeiende.

## Artikel 32

1. Het bestuur kan de krachtens deze wet aan de NOvAA verschuldigde bedragen, verhoogd met de op de invordering vallende kosten, bij dwangbevel invorderen. Geen invordering behoort te geschieden dan nadat de nalatige schuldenaar door het bestuur bij aangetekende brief tot betaling is aangemaand, doch in gebreke is gebleven binnen de in de aanmaning gestelde termijn, die tenminste tien dagen behoort te bedragen, aan zijn verplichting te voldoen.
2. Het dwangbevel levert een executoriale titel op, die met toepassing van de voorschriften van het Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering kan worden tenuitvoergelegd.

## *Paragraaf 6: Toezicht op de NOvAA*

## Artikel 33

1. Indien een verordening van de NOvAA de goedkeuring van een Onzer Ministers behoeft, wordt deze alleen geweigerd wegens strijd met het recht of het algemeen belang.
2. Onze Minister kan bij een beslissing tot goedkeuring van een verordening bepalen dat nadere voorschriften, overeenkomstig artikel 24, vierde lid, ter uitvoering van die verordening gegeven, eveneens zijn goedkeuring behoeven. Het eerste lid is wat de goedkeuring van die nadere voorschriften betreft van overeenkomstige toepassing.

## Artikel 34

1. Verordeningen en andere beslissingen van de NOvAA kunnen bij koninklijk besluit worden vernietigd.
2. Van een besluit tot schorsing of vernietiging wordt mededeling gedaan door plaatsing in de *Staatscourant*.

3. Het achterwege blijven van vernietiging binnen de termijn waarvoor een beslissing is geschorst wordt, nadat de schorsing is geëindigd, voor zover het een bekendgemaakte beslissing betreft, door het bestuur op bij algemene maatregel te bepalen wijze bekendgemaakt.

## Artikel 35

Het bestuur brengt jaarlijks vóór 1 augustus aan Onze Minister verslag uit omtrent de werkzaamheden van de NOvAA in het afgelopen boekjaar. Dit verslag wordt, tegen betaling van de kosten, algemeen verkrijgbaar gesteld.

## **Titel III: Het register van Accountants-Administratieconsulenten**

### *Paragraaf 1: Algemene bepalingen*

## Artikel 36

1. Er is een accountantsregister, waarin als Accountant-Administratieconsulent op hun aanvraag worden ingeschreven zij, die voldoen aan de bij deze wet gestelde eisen.
2. Bij elke inschrijving worden in het register vermeld de naam, voornamen, geboortedatum en het adres van de betrokkene en de datum der inschrijving.
3. Bij de inschrijving van degene die voldoet aan de bij artikel 38 voor inschrijving gestelde eis wordt de aantekening geplaatst dat hem het in artikel 393, eerste lid, van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek bedoelde onderzoek van jaarrekeningen kan worden opgedragen.
4. Het accountantsregister vermeldt de jegens een ingeschrevene opgelegde tuchtrechtelijke maatregelen, het tijdstip waarop deze zijn ingegaan en, voor zover van toepassing, het tijdstip waarop deze eindigen. Bij elke doorhaling van een inschrijving als bedoeld in artikel 48, onder b en d, wordt de datum van doorhaling vermeld.
5. De vermelding van de tuchtrechtelijke maatregel, bedoeld in het vierde lid, wordt uit het accountantsregister verwijderd, indien tien jaren zijn verstreken na het tijdstip waarop de tuchtrechtelijke maatregel is opgelegd.
6. Met het beheer van het accountantsregister is belast het bestuur van de NOvAA.

## Artikel 37

1. Het accountantsregister ligt voor een ieder kosteloos ter inzage bij het bestuur van de NOvAA.

2. Tegen betaling van een vergoeding, volgens een door de ledenvergadering bij verordening vast te stellen tarief, wordt aan een ieder, die zulks verlangt, schriftelijk medegedeeld:
  - a. of een persoon in het register bedoeld in artikel 36 staat ingeschreven;
  - b. of jegens ingeschrevene een tuchtrechtelijke maatregel is opgelegd en wat de aard van de maatregel is;
  - c. of ten aanzien van een ingeschrevene een aantekening als bedoeld in artikel 36, derde lid, is geplaatst.
3. Ten dienste van het Rijk, de provincies, de gemeenten en andere publiekrechtelijke lichamen worden schriftelijke mededelingen als in het tweede lid bedoeld kosteloos verstrekt.
4. Verordeningen vastgesteld krachtens het tweede lid, behoeven de goedkeuring van Onze Minister.

### *Paragraaf 2: Inschrijving in het accountantsregister*

#### **Artikel 38**

In het accountantsregister kunnen worden ingeschreven degenen die:

- a. beschikken over getuigschriften waaruit blijkt dat zij de opleiding, bedoeld in artikel 53, met goed gevolg hebben afgerond; of
- b. beschikken over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 57.

#### **Artikel 39**

Degene, die is ingeschreven in het register bedoeld in artikel 36, is gerechtigd tot het voeren van de titel Accountant-Administratieconsulent, afgekort AA.

#### **Artikel 40**

Het is degene, die niet is ingeschreven in het register bedoeld in artikel 36, verboden de titel Accountant-Administratieconsulent 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.

## Artikel 41

1. Het is degene, die niet is ingeschreven in het register bedoeld in artikel 36 of in het register bedoeld in artikel 55 van de Wet op de Registeraccountants verboden om anders dan in besloten kring de benaming accountant zonder nadere toevoeging dan wel in enige samenstelling of afkorting, anders dan die van registeraccountant of Accountant-Administratieconsulent te voeren, danwel zich zodanig te gedragen, dat daardoor bij het publiek redelijkerwijs de indruk moet worden gewekt, dat hij tot het voeren van die benaming gerechtigd is.
2. In afwijking van het bepaalde in het eerste lid is het degene, die in een dienstbetrekking werkzaam is, toegestaan de benaming adjunct-accountant, assistent-accountant of een andere soortgelijke benaming te voeren, indien hij werkzaamheden verricht onder rechtstreekse verantwoordelijkheid van een in die dienstbetrekking boven hem geplaatste accountant.

## Artikel 42

Onze Minister kan bepalen dat degene, die is ingeschreven in het register, bedoeld in artikel 36, en die een opleidings- of beroepstitel of een afkorting daarvan voert, waartoe hij op grond van een wettelijke regeling van een andere Staat dan Nederland is gerechtigd, bij het voeren van die titel of afkorting tevens de naam en de plaats van vestiging van de instelling of examencommissie, die deze titel heeft verleend, moet vermelden.

## Artikel 43

1. Degene, die in strijd handelt met het bepaalde in de artikelen 40 en 41, eerste lid, wordt gestraft met een geldboete van de tweede categorie.
2. De in het eerste lid strafbaar gestelde feiten zijn overtredingen.
3. Indien tijdens het plegen van een in het eerste lid omschreven overtreding nog geen jaar is verlopen sedert een vroegere veroordeling van de schuldige wegens een dier overtredingen onherroepelijk is geworden, wordt hij gestraft met een hechtenis van ten hoogste twee weken of geldboete van de tweede categorie. Onder vroegere veroordeling wordt mede verstaan een vroegere veroordeling door een strafrechter in een andere lidstaat van de Europese Unie wegens soortgelijke feiten.

## Artikel 44

1. De inschrijving wordt geweigerd:
  - a. indien de aanvrager niet voldoet aan de bij artikel 38 voor inschrijving gestelde eis;

- b. indien de aanvrager ingevolge in kracht van gewijsde gegane rechterlijke uitspraak in staat van faillissement verkeert of ten aanzien van hem de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is;
  - c. indien de aanvrager ingevolge in kracht van gewijsde gegane rechterlijke uitspraak onder curatele is gesteld;
  - d. indien de aanvrager ingevolge rechterlijke uitspraak is ontzet van het recht het accountantsberoep uit te oefenen;
  - e. indien gegronde vrees bestaat, dat de aanvrager na inschrijving inbreuk zal maken op wettelijke voorschriften, de Accountants-Administratieconsulenten betreffende, of dat zijn inschrijving in het register bedoeld in artikel 36 uit anderen hoofde de eer van de stand van Accountants-Administratieconsulenten zal schaden.
2. Het eerste lid, onder e, is niet van toepassing op een aanvrager, die beschikt over de in artikel 38, onder b, bedoelde verklaring, indien hij zonder zich in Nederland te vestigen onderzoeken als bedoeld in artikel 393, eerste lid, van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek bij wijze van dienstverlening wil verrichten, mits hij bevoegd is tot het wettelijk voorgeschreven onderzoek van jaarrekeningen in een Lid-Staat van de Europese Gemeenschappen, anders dan Nederland, of in een andere Staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (*Trb.* 1992, 132).

### Artikel 45

1. Hij, die in het accountantsregister wenst te worden ingeschreven, dient daartoe een aanvraag in bij het bestuur, onder betaling van een door de ledenvergadering bij verordening te bepalen bedrag.
2. Verordeningen vastgesteld krachtens het eerste lid, behoeven de goedkeuring van Onze Minister.
3. Onze Minister kan bepalen, welke gegevens bij de aanvraag dienen te worden verstrekt.
4. Op de voorbereiding van de beschikking op de aanvraag tot inschrijving is afdeling 3.4 van de Algemene wet bestuursrecht van toepassing.

### Artikel 47

Het bestuur schrijft de aanvrager, te wiens aanzien tot inschrijving is beslist, binnen drie dagen in het accountantsregister in.



## Artikel 48

1. Het bestuur haalt een inschrijving in het accountantsregister door:
  - a. in geval van overlijden van de ingeschrevene;
  - b. op verzoek van de ingeschrevene;
  - c. indien de ingeschrevene in een der in artikel 44, eerste lid, onder b tot en met d, genoemde omstandigheden is komen te verkeren;
  - d. ter tenuitvoerlegging van een daartoe strekkende tuchtrechtelijke maatregel;
  - e. indien de accountantskamer een maatregel tot doorhaling van de gegevens van de ingeschrevene in het register, bedoeld in artikel 11 van de Wet toezicht accountantsorganisaties, heeft opgelegd;
  - f. indien de ingeschrevene na de tenuitvoerlegging van een dwangbevel in gebreke blijft de jaarlijkse bijdrage, bedoeld in artikel 30, te voldoen.
2. Doorhaling van de inschrijving brengt mede verlies van de betrekkingen, waarbij de hoedanigheid van lid van de NOvAA ingevolge het bij of krachtens deze wet bepaalde vereiste voor benoembaarheid of verkiesbaarheid is.

## Artikel 49

1. Hij, die in het accountantsregister ingeschreven is geweest met een aantekening als bedoeld in artikel 36, derde lid, wordt geacht te voldoen aan de bij artikel 38 voor inschrijving gestelde eis.
2. Bij het indienen van een aanvraag om opnieuw in het accountantsregister te worden ingeschreven moet, indien de vorige inschrijving is doorgehaald op een der gronden, bedoeld in artikel 48, eerste lid, onder c, het bewijs worden overgelegd, dat deze grond heeft opgehouden te bestaan.

## Artikel 50

Van elke doorhaling van een inschrijving in het accountantsregister wordt door het bestuur op bij algemene maatregel van bestuur te bepalen wijze mededeling gedaan.

## ***Titel IV: Tuchtrechtspraak***

### **Artikel 51**

1. De Accountant-Administratieconsulent is bij het beroepsmatig handelen onderworpen aan tuchtrechtspraak op de voet van de Wet tuchtrechtspraak accountants ter zake van:
  - a. enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens deze wet bepaalde; en
  - b. enig ander dan onder a bedoeld handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.
2. De tuchtrechtspraak wordt uitgeoefend in eerste aanleg door de accountantskamer te Zwolle en in hoger beroep, tevens in hoogste ressort, door het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

## ***Titel IVa: Beroep***

### **Artikel 52**

Tegen een op grond van deze wet genomen besluit kan een belanghebbende beroep instellen bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

## ***Titel V: De opleiding tot Accountant-Administratieconsulent***

### **Artikel 53**

De opleiding tot Accountant-Administratieconsulent omvat bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen vakgebieden die voor de bij of krachtens de wet vereiste controles van financiële verantwoordingen van belang zijn, en voldoet aan de in artikel 56, eerste lid, onderdeel a, bedoelde eindtermen.

### **Artikel 53a**

1. Bij verordening wordt het beroepsprofiel van de Accountant-Administratieconsulent vastgesteld.
2. De verordening, bedoeld in het eerste lid, behoeft de goedkeuring van Onze Minister van Financiën.

## Artikel 54

1. Gedurende ten minste drie jaar dient als onderdeel van de opleiding een praktijkstage te worden gevolgd waarvoor de NOvAA zorg draagt. De praktijkstage wordt afgesloten met een examen. Indien het examen met goed gevolg is afgelegd, geeft de NOvAA daarvan een getuigschrift af.
2. Bij verordening als bedoeld in artikel 24 worden met betrekking tot de praktijkstage in elk geval geregeld:
  - a. de toelatingseisen;
  - b. de inhoud van het examen, de wijze waarop het examen wordt afgenomen en de personen die bevoegd zijn het examen af te nemen;
  - c. de voorwaarden voor de toelating tot het afleggen van het examen;
  - d. de voorwaarden voor het verkrijgen van vrijstelling van bepaalde onderdelen van het examen;
  - e. de hoogte van de examengelden en te wiens laste deze komen.
3. De verordening, bedoeld in het tweede lid, behoeft de goedkeuring van Onze Minister van Financiën.

## Artikel 55

Bij de beoordeling of aan de toelatingseisen voor de praktijkstage is voldaan, bepaalt de NOvAA aan de hand van de vastgestelde eindtermen, bedoeld in artikel 56, eerste lid, onderdeel a, en de overgelegde getuigschriften van opleidingen of een aanvulling op de genoten opleiding noodzakelijk is.

## Artikel 56

1. De Commissie eindtermen accountantsopleiding, bedoeld in artikel 69, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants, heeft tot taak:
  - a. het vaststellen van de eindtermen, met inachtneming van de vakgebieden, bedoeld in artikel 53, en het beroepsprofiel, bedoeld in artikel 53a;
  - 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 prak-

tijkstage, 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.
2. De vastgestelde eindtermen worden bekendgemaakt door plaatsing in de Staatscourant.

## ***Titel VI: De verklaring van vakbekwaamheid***

### **Artikel 57**

1. De Commissie eindtermen accountantsopleiding geeft een verklaring van vakbekwaamheid af aan degene die:
  - a. beschikt over een bewijsstuk waaruit blijkt dat hij voldoet aan de eisen van vakbekwaamheid die in een lidstaat van de Europese Gemeenschappen, anders dan Nederland, of in een andere Staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, krachtens wettelijke regeling worden gesteld voor de toelating tot de controle van jaarrekeningen als bedoeld in artikel 1 van de Achtste Richtlijn nr. 84/253/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 10 april 1984 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g, van het Verdrag inzake de toelating van personen, belast met de controle van boekhoudbescheiden (PbEG L 126); of
  - b. in andere gevallen dan bedoeld in het eerste onderdeel, beschikt over een in een ander land dan Nederland verkregen diploma of soortgelijk bewijsstuk, waaruit naar het oordeel van de Commissie eindtermen, bedoeld in artikel 69, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants, eenzelfde niveau van vakbekwaamheid blijkt als die, welke blijkt uit het met goed gevolg hebben voltooid van de opleiding tot Accountant-Administratieconsulent; en
  - c. met goed gevolg een examen heeft afgelegd waarbij de kennis van de betrokkene van het Nederlandse recht wordt getoetst; en
  - d. met goed gevolg een examen heeft afgelegd waarbij de kennis van de betrokkene van de voor de Accountants-Administratieconsulenten geldende gedrags- en beroepsregels wordt getoetst.
2. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld met betrekking tot het examen, bedoeld in het eerste lid, onderdeel c. Bij verordening worden regels gesteld met betrekking tot het examen, bedoeld in het eerste lid, onderdeel d. De verordening, bedoeld in de vorige volzin, behoeft de goedkeuring van Onze Minister.

## **Titel VII: Slotbepaling**

### **Artikel 99**

1. Met de opsporing van bij deze wet strafbaar gestelde feiten zijn, behalve de bij of krachtens artikel 141 van het Wetboek van Strafvordering aangewezen ambtenaren, belast zij, die daartoe door Onze Minister van Justitie in overeenstemming met Onze Minister zijn aangewezen.
2. Van een krachtens het eerste lid vastgestelde beschikking wordt mededeling gedaan in de *Staatscourant*.

### **Artikel 100**

Deze wet kan worden aangehaald als: Wet op de Accountants-Administratieconsulenten.

### **Slotformulering en ondertekening**

Lasten en bevelen, dat deze in het *Staatsblad* zal worden geplaatst, en dat alle Ministeriële Departementen, Autoriteiten, Colleges en Ambtenaren, wie zulks aangaat, aan de nauwkeurige uitvoering de hand zullen houden.

Gegeven ten Paleize Soestdijk  
13 december 1972  
JULIANA.

De Staatssecretaris van Economische Zaken,  
J. OOSTENBRINK.

De Minister van Justitie,  
W. J. GEERTSEMA.

De Minister van Onderwijs en Wetenschappen,  
C. VAN VEEN.

de achttiende januari 1973.  
De Minister van Justitie,  
VAN AGT.



## ***Wet op de Registeraccountants***

Wet van 28 juni 1962, houdende regelen betreffende het accountantswezen

Wij JULIANA, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz., enz., enz.

Allen, die deze zullen zien of horen lezen, saluut! doen te weten:

Alzo Wij in overweging hebben genomen, dat het wenselijk is bij de wet regelen te stellen betreffende het accountantswezen en daarbij toepassing te geven aan de artikelen 159-161 der Grondwet;

Zo is het, dat Wij, de Raad van State gehoord, en met gemeen overleg der Staten-Generaal, hebben goedgevonden en verstaan, gelijk Wij goedvinden en verstaan bij deze:

### ***Titel I: De orde van registeraccountants***

#### ***Paragraaf 1: Zetel en taak***

##### **Artikel 1**

1. Er is onder de naam *Nederlands Instituut van Registeraccountants* een orde van registeraccountants, in deze wet verder te noemen Orde. Deze heeft tot leden degenen, die in het in artikel 55 bedoelde accountantsregister ingeschreven zijn.
2. De Orde is gevestigd te Amsterdam. Zij is een openbaar lichaam in de zin van artikel 134 van de Grondwet.
3. De Orde heeft tot taak de bevordering van een goede beroepsuitoefening door de registeraccountants en de behartiging van hun gemeenschappelijk belang. Ten aanzien van registeraccountants die werkzaamheden verrichten als externe accountant als bedoeld in artikel 1, onderdeel e, van de Wet toezicht accountantsorganisaties heeft de Orde tot taak de bevordering van een goede beroepsuitoefening van deze accountants binnen accountantsorganisaties als bedoeld in artikel 1, onderdeel a, van die wet. Haar taak omvat mede de zorg voor de eer van de stand van de registeraccountants en het verzorgen of doen verzorgen van de praktijkstage, bedoeld in artikel 67, eerste lid.
4. In afwijking van het eerste lid zijn degenen, die op grond van artikel 58, onder b, juncto artikel 59, tweede lid, in het accountantsregister zijn ingeschreven, slechts lid van de Orde indien zij de wens daartoe schriftelijk aan het bestuur van de Orde kenbaar hebben gemaakt.

## *Paragraaf 2: Inrichting*

### **Artikel 2**

De Orde heeft een ledenvergadering, een bestuur en een voorzitter.

### **Artikel 3**

1. Het aantal leden van het bestuur wordt door de ledenvergadering bepaald, doch bedraagt ten minste zeven. De bestuursleden worden door de ledenvergadering uit de leden van de Orde voor vier jaren benoemd.
2. Jaarlijks treedt een deel der bestuursleden volgens een door de ledenvergadering vast te stellen rooster af. De rooster wordt zodanig ingericht, dat voor zover mogelijk telkenmale hetzelfde aantal bestuursleden aftreedt. De aftredenden zijn niet terstond herbenoembaar.
3. Hij, die benoemd is ter vervulling van een tussentijds opengevallen plaats, treedt af op het tijdstip, waarop degene, in wiens plaats hij is benoemd, had moeten aftreden.
4. De jaarlijkse benoeming van bestuursleden ter vervulling van de ingevolge het tweede lid opvallende plaatsen geschiedt in de bijeenkomst van de ledenvergadering, waarin overeenkomstig artikel 26 het bestuur rekening en verantwoording doet.

### **Artikel 4**

De leden van het bestuur ontvangen vergoeding van reis- en verblijfkosten.

### **Artikel 6**

1. De voorzitter en een plaatsvervangende voorzitter worden door de ledenvergadering uit de bestuursleden telkens voor een jaar benoemd. Behoudens ter vervulling van een tussentijds opvallende plaats geschiedt de benoeming in de bijeenkomst van de ledenvergadering, waarin overeenkomstig artikel 26 het bestuur rekening en verantwoording doet.
2. De artikelen 3, derde lid, en 4 zijn ten aanzien van de voorzitter en de plaatsvervangende voorzitter van overeenkomstige toepassing.



## Artikel 7

1. Het personeel, dat de Orde en de bij of krachtens deze wet ingestelde colleges voor de vervulling van hun taak behoeven, wordt door of namens de Orde in dienst genomen op arbeidsovereenkomst naar burgerlijk recht.
2. De ledenvergadering regelt bij verordening de voorwaarden, waaronder de indienstneming geschiedt.
3. Verordeningen, vastgesteld krachtens het tweede lid, behoeven de goedkeuring van Onze Minister van Financiën.

### *Paragraaf 3: Werkwijze van de organen der Orde*

## Artikel 8

Het bestuur roept de ledenvergadering bijeen, zo dikwijls het zulks nodig oordeelt en voorts indien ten minste veertig leden van de Orde, onder opgaaf van de te behandelen punten, om haar bijeenroeping verzoeken.

## Artikel 9

De voorzitter van de Orde bekleedt in de bijeenkomsten van de ledenvergadering en in de bestuursvergaderingen het voorzitterschap.

## Artikel 10

Het bestuur vergadert niet, wanneer niet ten minste de helft van het aantal zitting hebbende leden is opgekomen.

## Artikel 11

De leden van het bestuur zijn niet gerechtelijk vervolgbaar voor hetgeen zij in de bestuursvergaderingen hebben gezegd of aan haar schriftelijk hebben overgelegd.

## Artikel 12

De leden van het bestuur stemmen zonder last of ruggespraak.

## Artikel 13

De leden van het bestuur onthouden zich in de bestuursvergaderingen van medestemmen over aangelegenheden, die hun, hun echtgenoten of hun geregistreeerde partners, hun bloed- of aanverwanten tot de derde graad ingesloten, degenen met wie zij in de uitoefening van een beroep voor gemene rekening of onder gemeenschappelijke naam optreden hun werknemers, hun werkgevers, hun opdrachtgevers of degenen, op wie de in de uitoefening van hun beroep verrichte werkzaamheden rechtstreeks betrekking hebben, persoonlijk aangaan.

## Artikel 13a

1. De bijeenkomsten van de ledenvergadering worden in het openbaar gehouden.
2. De deuren worden gesloten, wanneer ten minste een vijfde van de aanwezige leden daarom verzoekt of de voorzitter het nodig oordeelt.
3. De ledenvergadering beslist vervolgens of met gesloten deuren zal worden vergaderd.

## Artikel 14

1. Indien bij het nemen van een beslissing geen der leden stemming vraagt, is het voorstel aangenomen.
2. Stemming over personen vindt plaats bij gesloten en ongetekende stembriefjes.

## Artikel 15

1. Een stemming in een bijeenkomst van de ledenvergadering is nietig, indien niet meer dan de helft van de stemmen is uitgebracht van de ter vergadering aanwezige of vertegenwoordigde stemgerechtigden.
2. Een stemming in een bestuursvergadering is nietig, indien niet ten minste de helft van het aantal zitting hebbende leden, die zich niet van medestemmen moeten onthouden, eraan heeft deelgenomen.
3. Bij stemming over personen worden leden, die blanco briefjes ingeleverd hebben, voor de toepassing van dit artikel geacht aan de stemming te hebben deelgenomen.

## Artikel 16

1. Ieder lid kan slechts één stem uitbrengen.

2. Tenzij bij verordening anders is bepaald, kan een lid aan een ander lid schriftelijk volmacht verlenen tot het uitbrengen van zijn stem. Een lid kan voor ten hoogste drie andere leden een stem uitbrengen. Leden van het bestuur kunnen niet als gevolmachtigde optreden.
3. Voor het tot stand komen van een beslissing bij stemming wordt de volstreekte meerderheid van de uitgebrachte stemmen vereist. Blanco stemmen worden voor de toepassing van dit artikel geacht niet te zijn uitgebracht.

## Artikel 17

1. Bij staking van stemmen in een bijeenkomst van de ledenvergadering of in een voltallige bestuursvergadering is, indien het zaken betreft, het voorstel verworpen en beslist, indien het personen betreft, het lot.
2. Bij staking van stemmen in een niet voltallige bestuursvergadering wordt het nemen van een beslissing tot een volgende vergadering uitgesteld, waarin de beraadslagingen kunnen worden heropend. Indien de stemmen dan opnieuw staken, is het eerste lid van overeenkomstige toepassing.

## Artikel 18

1. De ledenvergadering kan bij verordening nadere regelen stellen betreffende haar werkwijze en die van het bestuur.
2. Het bestuur kan nadere regelen stellen betreffende zijn werkwijze, voor zover niet de ledenvergadering daarin bij verordening heeft voorzien.

### *Paragraaf 4: Vervulling van de regelende en besturende taak*

## Artikel 19

1. De ledenvergadering maakt de verordeningen, die zij ter vervulling van de in artikel 1 omschreven taak nodig oordeelt.
2. De ledenvergadering stelt ten behoeve van een goede uitoefening van de werkzaamheden van registeraccountants bij verordening gedrags- en beroepsregels vast, welke gelden voor allen, die zijn ingeschreven in het in artikel 55 bedoelde register.
3. Voor zover uit deze wet niet anders blijkt, zijn de verordeningen van de Orde slechts verbindend voor haar leden en organen.

4. De ledenvergadering stelt bij verordening regels vast terzake van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, welke verbindend zijn voor alle accountantsorganisaties waarbinnen registeraccountants hun beroep uitoefenen.
5. De ledenvergadering stelt bij verordening regels vast terzake van de behandeling van klachten door registeraccountants, accountantsorganisaties als bedoeld in het vierde lid of andere kantoren waarbinnen registeraccountants hun beroep uitoefenen.
6. De ledenvergadering kan de bevoegdheid tot het geven van nadere voorschriften omtrent door haar bij verordening geregelde onderwerpen overdragen aan het bestuur.
7. Verordeningen, vastgesteld krachtens het tweede lid, met betrekking tot de uitoefening van de werkzaamheden van registeraccountants ter zake van het verrichten van wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, onderdeel j, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, en vierde lid, behoeven de goedkeuring van Onze Minister van Financiën.

### Artikel 19a

1. De voorschriften in de in artikel 19, tweede lid, bedoelde verordening met betrekking tot de uitoefening van de werkzaamheden van registeraccountants ter zake van het verrichten van wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de Wet toezicht accountantsorganisaties dienen dezelfde inhoud te hebben als de desbetreffende voorschriften in de in artikel 24, tweede lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten bedoelde verordening.
2. Met het oog op de uitvoering van het eerste lid wordt een ontwerp voor de desbetreffende bepalingen van de verordening opgesteld door een commissie, bestaande uit een gelijk aantal leden van het Nederlands Instituut van Registeraccountants en van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten.
3. In afwijking van het eerste en tweede lid kan Onze Minister van Financiën, op voorstel van de Orde, bij ministeriële regeling regels stellen met betrekking tot het in het eerste lid bedoelde onderwerp. Daarbij bepaalt Onze Minister van Financiën tevens welke bepalingen uit de verordeningen, bedoeld in artikel 24, tweede lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten en artikel 19, tweede lid, buiten toepassing blijven. Indien na de inwerkingtreding van de ministeriële regeling een overeenkomstig artikel 19, tweede lid en het tweede lid van dit artikel vastgestelde verordening in werking treedt, trekt Onze Minister van Financiën haar in.
4. Indien een verordening houdende de in het eerste lid bedoelde voorschriften wordt vernietigd op grond van artikel 31 en de ledenvergadering niet binnen zes maanden na de datum van vernietiging een verordening heeft vastgesteld in overeenstemming met het bepaalde in het eerste lid, worden

de in dat lid bedoelde voorschriften vastgesteld door Onze Minister van Financiën, in overeenstemming met Onze Minister van Justitie.

## Artikel 20

Het bestuur bestuurt de Orde en voert het beheer over haar vermogen.

## Artikel 21

De voorzitter vertegenwoordigt de Orde in en buiten rechte.

## Artikel 22

Het bestuur verstrekt Onze Ministers desgevraagd alle inlichtingen over alle zaken, de Orde betreffende.

## Artikel 22a

Indien de Orde haar taken vervult met betrekking tot registeraccountants die werkzaamheden verrichten als externe accountant als bedoeld in artikel 1, onderdeel e, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, werkt de Orde, voor zover noodzakelijk ten behoeve van de uitoefening van het toezicht ingevolge de Wet toezicht accountantsorganisaties, samen met de Stichting Autoriteit Financiële Markten. In de daartoe voorkomende gevallen pleegt de Orde overleg met de Stichting Autoriteit Financiële Markten.

## Artikel 22b

1. De Orde kan, in afwijking van artikel 2:5 van de Algemene wet bestuursrecht, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij de uitoefening van de haar ingevolge deze wet opgedragen taak, verstrekken aan:
  - a. de Stichting Autoriteit Financiële Markten;
  - b. een organisatorisch verband van marktpartijen, dat zich ten doel stelt een doeltreffende bijdrage te leveren aan de uitvoering door de Stichting Autoriteit Financiële Markten van het toezicht op de naleving van de Wet toezicht accountantsorganisaties en daartoe met de Autoriteit Financiële Markten een convenant heeft gesloten; en
  - c. de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, bedoeld in artikel 2, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten;

voor zover de verstrekking nodig is voor de vervulling van hun taak ingevolge de Wet toezicht accountantsorganisaties, onderscheidenlijk de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten.

2. Indien de Orde vertrouwelijke gegevens of inlichtingen op grond van het eerste lid heeft verstrekt aan een in dat lid bedoelde instantie en die instantie verzoekt om die gegevens of inlichtingen te mogen gebruiken voor een ander doel dan waarvoor zij zijn verstrekt, willigt de Orde dat verzoek slechts in:
  - a. indien het beoogde gebruik niet in strijd is met het eerste lid; of
  - b. voor zover die instantie op een andere wijze dan in deze wet voorzien met inachtneming van de daarvoor geldende wettelijke procedures voor dat andere doel de beschikking over die gegevens of inlichtingen zou kunnen verkrijgen.

### Artikel 22c

De Orde kan, in afwijking van artikel 2:5 van de Algemene wet bestuursrecht, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij de vervulling van de haar ingevolge artikel 1, derde lid, tweede volzin van deze wet opgedragen taak, verstrekken aan de accountantskamer, bedoeld in artikel 31, tweede lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, en, in hoger beroep, aan het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

### Artikel 23

1. De ontwerpen van verordeningen worden door het bestuur op bij algemene maatregel van bestuur te bepalen wijze openbaar gemaakt. Een ieder kan gedurende drie weken na de openbaarmaking van een ontwerp bij het bestuur zijn bedenkingen schriftelijk naar voren brengen. Het bestuur brengt de naar voren gebrachte bedenkingen ter kennis van de leden.
2. De verordeningen worden door het bestuur op bij algemene maatregel van bestuur te bepalen wijze bekendgemaakt. Indien zij de goedkeuring van een Onze Ministers behoeven, geschiedt de bekendmaking niet dan nadat de goedkeuring is verleend en wordt bij de bekendmaking aan de voet van de verordening het besluit vermeld, waarbij deze is goedgekeurd. De verordeningen treden, indien zij niet anders bepalen, niet eerder in werking dan de tweede dag na die van de bekendmaking.

### *Paragraaf 5: De geldmiddelen der Orde*

### Artikel 24

Het boekjaar van de Orde loopt van 1 september tot en met 31 augustus.

### Artikel 25

Vóór de aanvang van het boekjaar stelt de ledenvergadering de begroting van de Orde vast. Het bestuur dient daartoe een ontwerp-begroting in, vergezeld van de nodige toelichting. Het ontwerp wordt door het

bestuur, ten minste twee weken vóór de behandeling daarvan door de ledenvergadering, aan de leden toegezonden.

## Artikel 26

1. Voor elk boekjaar benoemt de ledenvergadering uit de leden een accountant, die belast is met de controle op de financiële verantwoording, benevens een plaatsvervanger voor deze.
2. De accountant brengt binnen dertien weken na afloop van het betrokken boekjaar een verslag uit aan het bestuur.
3. Binnen vier maanden na afloop van het boekjaar doet het bestuur aan de ledenvergadering rekening en verantwoording over zijn in het boekjaar gevoerde bestuur, onder overlegging van een balans en staat van baten en lasten met toelichting en met een verklaring van de accountant daarover. De balans, de staat van baten en lasten, de toelichting en de verklaring van de accountant worden door het bestuur, ten minste twee weken vóór de behandeling daarvan door de ledenvergadering, aan de leden toegezonden.
4. De ledenvergadering stelt de rekening vast. De vaststelling strekt tot décharge van het bestuur, behoudens in geval van later gebleken valsheid in bewijsstukken of andere onregelmatigheden.

## Artikel 27

1. De Orde kan van haar leden jaarlijks bijdragen heffen, waarvan het bedrag voor elk boekjaar afzonderlijk door de ledenvergadering bij verordening wordt vastgesteld. Het bedrag kan voor verschillende categorieën van leden verschillend zijn.
2. De Orde kan bovendien de kosten van de werkzaamheden die zij verricht ter beoordeling van de kwaliteit van de beroepsuitoefening van een registeraccountant in rekening brengen bij haar leden of de kantoren waarbinnen deze leden werkzaam zijn. Ter bepaling van het verschuldigde bedrag worden door de ledenvergadering bij verordening tarieven vastgesteld.
3. De verordeningen, bedoeld in het eerste en tweede lid, behoeven de goedkeuring van Onze Minister van Financiën.

## Artikel 28

De Orde draagt alle kosten en is gerechtigd tot alle baten, uit de uitvoering van deze wet voortvloeiende.

## Artikel 29

1. Het bestuur kan de krachtens deze wet aan de Orde verschuldigde bedragen, verhoogd met de op de invordering vallende kosten, bij dwangbevel invorderen. Geen invordering geschiedt dan nadat de nalatige schuldenaar door het bestuur bij aangetekende brief tot betaling is aangemaand, doch in gebreke is gebleven binnen de in de aanmaning gestelde termijn, die ten minste tien dagen moet bedragen, aan zijn verplichting te voldoen.
2. Het dwangbevel levert een executoriale titel op, die met toepassing van de voorschriften van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering kan worden tenuitvoergelegd.

## Paragraaf 6: Toezicht op de Orde

### Artikel 30

1. Indien een verordening van de Orde de goedkeuring van een Onze Ministers behoeft, wordt deze alleen geweigerd wegens strijd met het recht of het algemeen belang.
2. Onze Minister kan bij een beslissing tot goedkeuring van een verordening bepalen dat nadere voorschriften, overeenkomstig artikel 19, vierde lid, ter uitvoering van die verordening gegeven, eveneens zijn goedkeuring behoeven. Het eerste lid is wat de goedkeuring van die nadere voorschriften betreft van overeenkomstige toepassing.

### Artikel 31

1. Verordeningen en andere beslissingen van de Orde kunnen bij koninklijk besluit worden vernietigd.
2. Van een besluit tot schorsing of vernietiging wordt mededeling gedaan door plaatsing in het *Staatsblad*.
3. Het achterwege blijven van vernietiging binnen de termijn waarvoor een beslissing is geschorst wordt, nadat de schorsing is geëindigd, voor zover het een bekendgemaakte beslissing betreft, door het bestuur op bij algemene maatregel van bestuur te bepalen wijze bekendgemaakt.

### Artikel 32

Het bestuur brengt jaarlijks vóór 1 januari aan Onze Minister van Financiën verslag uit omtrent de werkzaamheden van de Orde in het afgelopen boekjaar. Dit verslag wordt, tegen betaling der kosten, algemeen verkrijgbaar gesteld.



## **Titel II: Tuchtrechtspraak**

### **Artikel 33**

1. De registeraccountant is bij het beroepsmatig handelen aan tuchtrechtspraak op de voet van de Wet tuchtrechtspraak accountants onderworpen ter zake van:
  - a. enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens deze wet bepaalde; en
  - b. enig ander dan onder a bedoeld handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.
2. De tuchtrechtspraak wordt uitgeoefend in eerste aanleg door de accountantskamer te Zwolle en in hoger beroep, tevens in hoogste ressort, door het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

## **Titel IIA: Beroep**

### **Artikel 34**

Tegen een op grond van deze wet genomen besluit kan een belanghebbende beroep instellen bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

## **Titel III: Het accountantsregister**

### **Paragraaf 1: Algemene bepalingen**

### **Artikel 55**

1. Er is een accountantsregister, waarin als registeraccountant op hun aanvraag worden ingeschreven zij, die voldoen aan de bij deze wet gestelde eisen.
2. Bij elke inschrijving worden in het register vermeld de naam, voornamen, geboortedatum en het adres van de betrokkene en de datum der inschrijving.
3. Het accountantsregister vermeldt de jegens een ingeschrevene opgelegde tuchtrechtelijke maatregelen en het tijdstip waarop deze zijn ingegaan en, voor zover van toepassing, het tijdstip waarop deze eindigen. Bij elke doorhaling van een inschrijving, bedoeld in artikel 63, eerste lid, wordt de datum van de doorhaling vermeld.

4. De vermelding van de tuchtrechtelijke maatregel, bedoeld in het derde lid, wordt uit het accountantsregister verwijderd indien tien jaren zijn verstreken na het tijdstip waarop de tuchtrechtelijke maatregel is opgelegd.
5. Met het beheer van het accountantsregister is belast het bestuur van de Orde.

### Artikel 56

1. Het accountantsregister ligt voor een ieder kosteloos ter inzage bij het bestuur van de Orde.
2. Tegen betaling van een vergoeding volgens een door de ledenvergadering bij verordening vast te stellen tarief wordt aan een ieder, die zulks verlangt, schriftelijk medegedeeld:
  - a. of een persoon in het accountantsregister staat ingeschreven;
  - b. of jegens ingeschrevene een tuchtrechtelijke maatregel is opgelegd en wat de aard van de maatregel is.
3. Ten dienste van het Rijk, de provincies, de gemeenten en andere publiekrechtelijke lichamen worden schriftelijke mededelingen als in het tweede lid bedoeld kosteloos verstrekt.
4. Verordeningen, vastgesteld krachtens het tweede lid, behoeven de goedkeuring van Onze Minister van Financiën.

### *Paragraaf 2: Inschrijving in het accountantsregister*

### Artikel 58

In het accountantsregister kunnen worden ingeschreven degenen die:

- a. beschikken over getuigschriften waaruit blijkt dat zij de opleiding, bedoeld in artikel 66, met goed gevolg hebben afgerond; of
- b. beschikken over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 78.

### Artikel 58a

Degene, die is ingeschreven in het accountantsregister als bedoeld in artikel 55, is gerechtigd tot het voeren van de titel registeraccountant, afgekort RA.

## Artikel 58b

Het is degene, die niet is ingeschreven in het accountantsregister als bedoeld in artikel 55, verboden de titel registeraccountant 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.

## Artikel 58c

Onze Minister van Financiën kan bepalen dat degene, die is ingeschreven in het accountantsregister, bedoeld in artikel 55 en die een opleidings- of beroepstitel of een afkorting daarvan voert, waartoe hij op grond van een wettelijke regeling van een andere Staat dan Nederland is gerechtigd, bij het voeren van die titel of afkorting tevens de naam en de plaats van vestiging van de instelling of examencommissie, die deze titel heeft verleend, moet vermelden.

## Artikel 59

1. De inschrijving wordt geweigerd:
  - a. indien de aanvrager niet voldoet aan de bij artikel 58 voor inschrijving gestelde eis;
  - b. indien de aanvrager ingevolge in kracht van gewijsde gegane rechterlijke uitspraak in staat van faillissement verkeert of ten aanzien van hem de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is;
  - c. indien de aanvrager ingevolge in kracht van gewijsde gegane rechterlijke uitspraak onder curatele is gesteld;
  - d. indien de aanvrager ingevolge rechterlijke uitspraak is ontzet van het recht het accountantsberoep uit te oefenen;
  - e. indien gegronde vrees bestaat, dat de aanvrager als registeraccountant inbreuk zal maken op wettelijke voorschriften, de registeraccountants betreffende, of dat zijn inschrijving uit anderen hoofde de eer van de stand der registeraccountants zal schaden.
2. Het eerste lid onder e is niet van toepassing op een aanvrager, die beschikt over de in artikel 58, onder b, bedoelde verklaring, indien hij zonder zich in Nederland te vestigen onderzoeken als bedoeld in artikel 393, eerste lid, van Boek 2 Burgerlijk Wetboek bij wijze van dienstverlening wil verrichten, mits hij bevoegd is tot het wettelijk voorgeschreven onderzoek van jaarrekeningen in

een Lid-Staat van de Europese Gemeenschappen, anders dan Nederland, of in een andere Staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (*Trb.* 1992, 132).

## Artikel 60

1. Hij, die in het accountantsregister wenst te worden ingeschreven, dient daartoe een aanvraag in bij het bestuur, onder betaling van een door de ledenvergadering bij verordening te bepalen bedrag.
2. Verordeningen, vastgesteld krachtens het eerste lid, behoeven de goedkeuring van Onze Minister van Financiën.
3. Onze genoemde Minister kan bepalen, welke gegevens bij de aanvraag dienen te worden verstrekt.
4. Op de voorbereiding van de beschikking op de aanvraag tot inschrijving is afdeling 3.4 van de Algemene wet bestuursrecht van toepassing.

## Artikel 62

Het bestuur schrijft de aanvrager, te wiens aanzien tot inschrijving is beslist, binnen drie dagen in het accountantsregister in.

## Artikel 63

1. Het bestuur haalt een inschrijving in het accountantsregister door:
  - a. in geval van overlijden van de ingeschrevene;
  - b. op verzoek van de ingeschrevene;
  - c. indien de ingeschrevene in een der in artikel 59, eerste lid, onder b-d, genoemde omstandigheden is komen te verkeren;
  - d. ter tenuitvoerlegging, van een daartoe strekkende tuchtrechtelijke maatregel;
  - e. indien de accountantskamer een maatregel tot doorhaling van de gegevens van de ingeschrevene in het register, bedoeld in artikel 11 van de Wet toezicht accountantsorganisaties, heeft opgelegd;
  - f. indien de ingeschrevene na de tenuitvoerlegging van een dwangbevel in gebreke blijft de jaarlijkse bijdrage, bedoeld in artikel 27, te voldoen.

2. Doorhaling van de inschrijving brengt mede verlies van de betrekkingen, waarbij de hoedanigheid van lid van de Orde ingevolge het bij of krachtens deze wet bepaalde vereiste voor benoembaarheid of verkiesbaarheid is.

## Artikel 64

1. Hij, die in het accountantsregister ingeschreven is geweest, wordt geacht te voldoen aan de bij artikel 58 voor inschrijving gestelde eis.
2. Bij het indienen van een aanvraag om opnieuw in het accountantsregister te worden ingeschreven moet, indien de vorige inschrijving is doorgehaald op een der gronden, bedoeld in artikel 63, eerste lid, onder c, het bewijs worden overgelegd, dat deze grond heeft opgehouden te bestaan.

## Artikel 65

Van elke doorhaling van een inschrijving in het accountantsregister wordt door het bestuur op bij algemene maatregel van bestuur te bepalen wijze mededeling gedaan.

### ***Titel IIIA: De verklaring omtrent de getrouwheid***

### ***Titel IV: De opleiding tot registeraccountant***

## Artikel 66

De opleiding tot registeraccountant omvat de bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen vakgebieden die voor de bij of krachtens de wet vereiste controles van financiële verantwoordingen van belang zijn, en voldoet aan de in artikel 69, tweede lid, onderdeel a, bedoelde eindtermen.

## Artikel 66a

1. Bij verordening wordt het beroepsprofiel van de registeraccountant vastgesteld.
2. De verordening, bedoeld in het eerste lid, behoeft de goedkeuring van Onze Minister van Financiën.

## Artikel 67

1. Gedurende ten minste drie jaar dient als onderdeel van de opleiding een praktijkstage te worden gevolgd waarvoor de Orde zorg draagt. De praktijkstage wordt afgesloten met een examen. Indien het examen met goed gevolg is afgelegd, geeft de Orde daarvan een getuigschrift af.

2. Bij verordening als bedoeld in artikel 19 worden met betrekking tot de praktijkstage in elk geval geregeld:
  - a. de toelatingseisen;
  - b. de inhoud van het examen, de wijze waarop het examen wordt afgenomen en de personen die bevoegd zijn het examen af te nemen;
  - c. de voorwaarden voor de toelating tot het afleggen van het examen;
  - d. de voorwaarden voor het verkrijgen van vrijstelling van bepaalde onderdelen van het examen;
  - e. de hoogte van de examengelden en te wiens laste deze komen.
3. De verordening, bedoeld in het tweede lid, behoeft de goedkeuring van Onze Minister van Financiën.

### Artikel 68

Bij de beoordeling of aan de toelatingseisen voor de praktijkstage is voldaan, bepaalt de Orde aan de hand van de vastgestelde eindtermen, bedoeld in artikel 69, eerste lid, onderdeel a, en de overgelegde getuigschriften van opleidingen of een aanvulling op de genoten opleiding noodzakelijk is.

### Artikel 69

1. Er is een Commissie eindtermen accountantsopleiding.
2. De Commissie eindtermen accountantsopleiding heeft tot taak:
  - a. het vaststellen van de eindtermen, met inachtneming van de vakgebieden, bedoeld in artikel 66, en het beroepsprofiel, bedoeld in artikel 66a;
  - 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.
3. De vastgestelde eindtermen worden bekendgemaakt door plaatsing in de Staatscourant.

## Artikel 70

1. De Commissie eindtermen accountantsopleiding heeft ten hoogste acht leden waaronder de voorzitter.
2. Onze Minister van Financiën benoemt, schorst en ontslaat de leden van de commissie. De leden zijn deskundig op het gebied van het accountantsberoep. De benoeming vindt plaats op persoonlijke titel en geschiedt voor een periode van ten hoogste vijf jaar. Bij de benoeming van de leden van de Commissie eindtermen accountantsopleiding bepaalt Onze Minister wie de voorzitter is. De leden van de commissie zijn onbeperkt herbenoembaar.
3. Schorsing en ontslag vinden slechts plaats wegens ongeschiktheid of onbekwaamheid voor de vervulde functie dan wel wegens andere zwaarwegende in de persoon van de betrokkene gelegen redenen. Ontslag vindt voorts plaats op eigen verzoek.
4. Een lid van de Commissie eindtermen accountantsopleiding vervult geen andere functies die ongewenst zijn met het oog op een goede vervulling van zijn functie of de handhaving van zijn onafhankelijkheid of van het vertrouwen daarin.
5. In het bestuursreglement worden regels vastgesteld omtrent:
  - a. het aanvaarden van een nevenfunctie anders dan uit hoofde van het lidmaatschap van de Commissie eindtermen accountantsopleiding, en
  - b. de wijze van openbaarmaking van nevenfuncties.

## Artikel 71

1. Aan het lidmaatschap van de Commissie eindtermen accountantsopleiding is een bezoldiging dan wel een schadeloosstelling verbonden.
2. Onze Minister van Financiën stelt de bezoldiging of schadeloosstelling vast.

## Artikel 72

De Commissie eindtermen accountantsopleiding stelt een bestuursreglement vast. Het bestuursreglement en elke wijziging daarvan behoeven de goedkeuring van Onze Minister van Financiën. De goedkeuring kan worden onthouden wegens strijd met het recht of het algemeen belang.

## Artikel 73

1. De Commissie eindtermen accountantsopleiding zendt jaarlijks voor 1 april aan Onze Minister van Financiën de ontwerpbegroting voor het daaropvolgende jaar.
2. Indien gedurende een kalenderjaar aanmerkelijke verschillen ontstaan of dreigen te ontstaan tussen de werkelijke en de begrote baten en lasten dan wel inkomsten en uitgaven, doet de Commissie eindtermen accountantsopleiding daarvan onverwijld mededeling aan Onze Minister van Financiën onder vermelding van de oorzaak van de verschillen.
3. De Commissie eindtermen accountantsopleiding brengt jaarlijks de kosten van de werkzaamheden die zij verricht in verband met de uitoefening van haar taak op grond van deze wet en op grond van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten in rekening bij de Orde en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, voor zover deze kosten niet ten laste komen van de Rijksbegroting. Tot de kosten behoren onder meer de kosten die zij ter voorbereiding op de uitvoering van haar taak heeft gemaakt, voordat deze taak aan haar werd opgedragen.
4. De kosten worden gebaseerd op de begroting waarmee Onze Minister van Financiën heeft ingestemd.
5. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot het derde en vierde lid.

## Artikel 74

1. De Commissie eindtermen accountantsopleiding stelt jaarlijks voor 1 juli een verslag op van de werkzaamheden, het gevoerde beleid in het algemeen en de doelmatigheid en doeltreffendheid van haar werkzaamheden en werkwijze in het bijzonder in het afgelopen kalenderjaar.
2. Het verslag wordt aan Onze Minister van Financiën gezonden.

## Artikel 75

1. De Commissie eindtermen accountantsopleiding verstrekt desgevraagd aan Onze Minister van Financiën alle voor de uitoefening van diens taak benodigde inlichtingen.
2. Onze Minister van Financiën kan inzage vorderen van alle zakelijke gegevens en bescheiden, indien dat voor de vervulling van zijn taak redelijkerwijs nodig is.



## Artikel 76

1. Onze Minister van Financiën kan een besluit van de Commissie eindtermen accountantsopleiding vernietigen, indien dit besluit is genomen in strijd met het recht of het algemeen belang.
2. Van het vernietigingsbesluit wordt mededeling gedaan in de Staatscourant.

## Artikel 77

1. Indien naar het oordeel van Onze Minister van Financiën de Commissie eindtermen accountantsopleiding haar taak ernstig verwaarloost, kan Onze Minister van Financiën de noodzakelijke voorzieningen treffen.
2. De voorzieningen worden, spoedeisende gevallen uitgezonderd, niet eerder getroffen dan nadat de Commissie eindtermen accountantsopleiding in de gelegenheid is gesteld om binnen een door Onze Minister van Financiën te stellen termijn alsnog haar taak naar behoren uit te voeren.
3. Onze Minister van Financiën stelt de beide kamers der Staten-Generaal onverwijld in kennis van door hem getroffen voorzieningen als bedoeld in het eerste lid.

## ***Titel IVA: De verklaring van vakbekwaamheid***

## Artikel 78

1. De Commissie eindtermen accountantsopleiding geeft een verklaring van vakbekwaamheid af aan degene die:
  - a. beschikt over een bewijsstuk waaruit blijkt dat hij voldoet aan de eisen van vakbekwaamheid die in een lidstaat van de Europese Gemeenschappen, anders dan Nederland, of in een andere Staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, krachtens wettelijke regeling worden gesteld voor de toelating tot de controle van jaarrekeningen als bedoeld in artikel 1 van de Achtste Richtlijn nr. 84/253/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 10 april 1984 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g, van het Verdrag inzake de toelating van personen, belast met de controle van boekhoudbescheiden (PbEG L 126); of
  - b. in andere gevallen dan bedoeld in het onderdeel a, beschikt over een in een ander land dan Nederland verkregen diploma of soortgelijk bewijsstuk, waaruit naar het oordeel van de Commissie eindtermen accountantsopleiding eenzelfde niveau van vakbekwaamheid blijkt als die, welke blijkt uit het met goed gevolg hebben voltooid van de opleiding tot registeraccountant; en

- c. met goed gevolg een examen heeft afgelegd waarbij de kennis van de betrokkene van het Nederlandse recht wordt getoetst; en
  - d. met goed gevolg een examen heeft afgelegd waarbij de kennis van de betrokkene van de voor de registeraccountants geldende gedrags- en beroepsregels wordt getoetst.
2. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld met betrekking tot het examen, bedoeld in het eerste lid, onderdeel c. Bij verordening worden regels gesteld met betrekking tot het examen, bedoeld in het eerste lid, onderdeel d. De inhoud van het examen, bedoeld in het eerste lid, onderdeel d, wordt vastgesteld bij verordening als bedoeld in artikel 19. De verordening, bedoeld in de vorige volzin, behoeft de goedkeuring van Onze Minister van Financiën.

## **Titel V: Overgangs- en slotbepalingen**

### **Artikel 107**

1. Degene, die in strijd handelt met het bepaalde in artikel 58b wordt gestraft met een geldboete van de tweede categorie.
2. Het in het eerste lid strafbaar gestelde feit is een overtreding.
3. Indien tijdens het plegen van de in het eerste lid omschreven overtreding nog geen jaar is verlopen sedert een vroegere veroordeling van de schuldige wegens dezelfde overtreding onherroepelijk is geworden, wordt hij gestraft met een hechtenis van ten hoogste twee weken of een geldboete van de tweede categorie. Onder vroegere veroordeling wordt mede verstaan een vroegere veroordeling door een strafrechter in een andere lidstaat van de Europese Unie wegens soortgelijke feiten.

### **Artikel 107a**

1. Met de opsporing van bij deze wet strafbaar gestelde feiten zijn, behalve de bij of krachtens artikel 141 van het Wetboek van Strafvordering aangewezen ambtenaren, belast zij, die daartoe door Onze Minister van Justitie in overeenstemming met Onze Minister van Financiën zijn aangewezen.
2. Van een krachtens het eerste lid vastgestelde beschikking wordt mededeling gedaan in de *Staatscourant*.

### **Artikel 108**

Deze wet kan worden aangehaald als: Wet op de Registeraccountants.

## Artikel 109

De onderscheidene artikelen van deze wet treden in werking op door Ons te bepalen tijdstippen.

### Slotformulering en ondertekening

Lasten en bevelen, dat deze in het *Staatsblad* zal worden geplaatst, en dat alle Ministeriële Departementen, Autoriteiten, Colleges en Ambtenaren, wie zulks aangaat, aan de nauwkeurige uitvoering de hand zullen houden.

Gegeven ten Paleize Soestdijk

28 juni 1962

JULIANA.

De Staatssecretaris van Economische Zaken,  
F. GIJZELS.

De Minister van Justitie,  
A. C. W. BEERMAN.

De Minister van Onderwijs, Kunsten en Wetenschappen,  
J. CALS.

de eenendertigste juli 1962.

De Minister van Justitie a.i.,  
E. H. TOXOPEUS.



## ***Wet tuchtrechtspraak accountants***

Wet van 27 juni 2008, houdende nieuwe regels inzake tuchtrechtspraak ten aanzien van accountants (Wet tuchtrechtspraak accountants)

Wij Beatrix, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Allen, die deze zullen zien of horen lezen, saluut! doen te weten:

Alzo Wij in overweging genomen hebben, dat het wenselijk is een wet tot stand te brengen waarin het tuchtprocesrecht ten aanzien van accountants op uniforme wijze wordt geregeld en waarin voorts regels worden gesteld inzake een klachtenprocedure ten aanzien van accountants;

Zo is het, dat Wij, de Raad van State gehoord, en met gemeen overleg der Staten-Generaal, hebben goedgevonden en verstaan, gelijk Wij goedvinden en verstaan bij deze:

### ***Hoofdstuk I: Algemeen***

#### **Artikel 1**

In deze wet wordt verstaan onder:

- a. *accountant* een registeraccountant of een Accountant-Administratieconsulent;
- b. *Autoriteit Financiële Markten* de Stichting Autoriteit Financiële Markten;
- c. *betrokkene* degene jegens wie een klacht is ingediend op grond van artikel 22 van deze wet;
- d. *het College* het College van Beroep voor het bedrijfsleven;
- e. *klager* degene die jegens betrokkene een klacht heeft ingediend op grond van artikel 22 van deze wet;
- f. *NOvAA* de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, bedoeld in artikel 2 van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten;
- g. *NIVRA* het Nederlands Instituut van Registeraccountants, bedoeld in artikel 1, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants;
- h. *Onze Minister* Onze Minister van Financiën;

- i. *Onze Ministers* Onze Minister van Financiën en Onze Minister van Justitie;
- j. *register* het register bedoeld in de artikelen 11, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, 55, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants onderscheidenlijk 36, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten.

### **Hoofdstuk II: Tuchtrechtelijke maatregelen**

#### **Artikel 2**

1. De tuchtrechtelijke maatregelen die de accountantskamer kan opleggen bij handelen of nalaten als bedoeld in artikel 51, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, artikel 33, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants of artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, 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.
2. Een geldboete kan gezamenlijk met een tuchtrechtelijke maatregel als genoemd in het eerste lid onder a, b, d en e, worden opgelegd.
3. Bij de beslissing tot oplegging van een maatregel als bedoeld in het eerste lid kan worden bepaald dat deze beslissing op kosten van betrokkene wordt openbaar gemaakt op een daarbij voorgeschreven wijze, indien enig door artikel 51, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, artikel 33, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants of artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties beschermd belang dat vordert.
4. Bij de beslissing tot het opleggen van de maatregel van tijdelijke doorhaling van de accountant kan de termijn die is gehanteerd ingevolge artikel 41, eerste lid, en 44, eerste lid, op de periode van de tijdelijke doorhaling in mindering worden gebracht.

## Artikel 3

De tuchtrechtelijke maatregel van waarschuwing bestaat uit een schriftelijke waarschuwing van de betrokkene in verband met het begane feit.

## Artikel 4

De tuchtrechtelijke maatregel van berisping bestaat uit een schriftelijke vermaning tot de betrokkene in verband met het begane feit.

## Artikel 5

1. Het bedrag van de geldboete is ten minste € 3,- en ten hoogste het bedrag van de derde categorie, bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht.
2. De geldboete kan geheel of gedeeltelijk voorwaardelijk worden opgelegd.
3. Een beslissing tot oplegging van een geldboete bevat de termijn waarbinnen deze moet zijn voldaan. Op verzoek van de betrokkene kan de voorzitter de termijn verlengen. De opgelegde boete komt ten bate van de Staat.
4. Wordt de boete niet binnen de gestelde termijn voldaan, dan kan de accountantskamer na het horen van betrokkene, ambtshalve beslissen een tuchtrechtelijke maatregel als bedoeld in artikel 2, onderdelen d of e, op te leggen.

## Artikel 6

1. In het geval waarin de accountantskamer de openbaarmaking van haar uitspraak gelast, bepaalt zij tevens de wijze waarop aan die last uitvoering wordt gegeven.
2. De kosten van de openbaarmaking worden in de uitspraak op een bepaald bedrag geschat.

## Artikel 7

1. In het geval waarin de accountantskamer tijdelijke doorhaling van de inschrijving van betrokkene in het register gelast, vermeldt zij in haar uitspraak wanneer de tijdelijke doorhaling ingaat en wanneer deze eindigt.
2. Terstond na het doen van de uitspraak informeert de accountantskamer de Autoriteit Financiële Markten en de voorzitter van de NOvAA onderscheidenlijk de voorzitter van het NIVRA over de

naam van de betrokkene, het tijdstip waarop de tijdelijke doorhaling ingaat en het tijdstip waarop deze eindigt.

### Artikel 8

1. In het geval waarin de accountantskamer doorhaling van de inschrijving van betrokkene in het register gelast, bepaalt zij tevens de termijn waarbinnen betrokkene niet opnieuw in het register kan worden ingeschreven. Deze termijn bedraagt maximaal 10 jaren.
2. Terstond na het doen van de uitspraak informeert de accountantskamer de Autoriteit Financiële Markten en de voorzitter van de NOvAA onderscheidenlijk de voorzitter van het NIVRA over de naam van de betrokkene, het tijdstip waarop de doorhaling ingaat en de termijn waarbinnen betrokkene niet opnieuw in het register kan worden ingeschreven.

### Artikel 9

1. De accountantskamer informeert terstond na het doen van de uitspraak de Autoriteit Financiële Markten, de voorzitter van het NIVRA dan wel de voorzitter van de NOvAA omtrent de naam van betrokkene en de aard van de opgelegde tuchtrechtelijke maatregel.
2. De Autoriteit Financiële Markten, de voorzitter van het NIVRA dan wel de voorzitter van de NOvAA dragen na het onherroepelijk worden van de uitspraak, zorg voor opname van de tuchtrechtelijke maatregel in het register.

## ***Hoofdstuk III: De accountantskamer***

### Artikel 10

1. Er is een accountantskamer gevestigd te Zwolle.
2. De accountantskamer vormt uit haar midden kamers voor het vervullen van haar taak. Kamers kunnen ook buiten de vestigingsplaats zitting houden.
3. De accountantskamer stelt bij reglement nadere regels vast over haar werkwijze.

### Artikel 11

1. De accountantskamer heeft een voorzitter, ten hoogste acht leden en een secretaris.
2. De accountantskamer heeft ten hoogste tien plaatsvervangende leden.



3. De accountantskamer kan een of meer plaatsvervangend-secretarissen hebben.
4. De voorzitter van de accountantskamer wijst twee personen, bedoeld in artikel 12, tweede lid, eerste volzin, aan als plaatsvervangend voorzitter.

## Artikel 12

1. De voorzitter is rechterlijk ambtenaar met rechtspraak belast.
2. Van de leden is de helft rechterlijk ambtenaar met rechtspraak belast. De overige leden zijn accountant of deskundig ter zake van werkzaamheden die accountants verrichten.
3. Van de plaatsvervangende leden is de meerderheid rechterlijk ambtenaar met rechtspraak belast. De overige plaatsvervangende leden zijn accountant of deskundig ter zake van werkzaamheden die accountants verrichten.
4. De secretaris en de plaatsvervangend-secretarissen zijn gerechtssecretaris.

## Artikel 13

De voorzitter, de leden, de plaatsvervangende leden, de secretaris en de plaatsvervangend-secretarissen worden op voordracht van Onze Minister bij koninklijk besluit benoemd voor een periode van zes jaren.

## Artikel 14

1. De secretaris en de leden zijn voor hun werkzaamheden enkel verantwoordig verschuldigd aan de accountantskamer.
2. Artikel 42 van de Wet rechtspositie rechterlijke ambtenaren is ten aanzien van de voorzitter de leden en de secretaris van overeenkomstige toepassing.

## Artikel 15

1. De voorzitter, de leden en de secretaris leggen voorafgaand aan de aanvang van hun werkzaamheden voor de accountantskamer de eed of belofte af. Het formulier voor de eed of belofte wordt als bijlage bij deze wet gevoegd.
2. De voorzitter legt de eed of belofte af ten overstaan van een plaatsvervangend-voorzitter.
3. De leden en de secretaris leggen de eed of belofte af ten overstaan van de voorzitter.

4. Bij een opvolgende benoeming binnen de accountantskamer van de voorzitter, een lid of de secretaris blijft de beëdiging achterwege.
5. De secretaris houdt een register waarin de koninklijke besluiten van de bij de accountantskamer benoemde personen en de formulieren van de eed/belofte worden bewaard.

### Artikel 16

1. De voorzitter, de leden en de secretaris zijn geen lid van het bestuur van of werknemer bij de Autoriteit Financiële Markten, een klachtencommissie belast met het behandelen van klachten inzake externe accountants, Accountants-Administratieconsulenten of registeraccountants, de NOvAA of het NIVRA. Onze Minister kan regels stellen ten aanzien van functies of betrekkingen die zich niet verhouden tot het lidmaatschap van de accountantskamer.
2. Tussen de voorzitter, de leden en de secretaris mag niet bestaan een verhouding van werkgever tot werknemer. Zij mogen niet met elkaar in de uitoefening van een beroep voor gemene rekening of onder gemeenschappelijke naam optreden.
3. Tussen de voorzitter, de leden en de secretaris mag niet bestaan de verhouding van echtgenoten of geregistreerde partners, bloed- of aanverwantschap tot de derde graad ingesloten.

### Artikel 17

De voorzitter, de leden en de secretaris zijn verplicht tot geheimhouding van de gegevens waarover zij bij de uitoefening van hun taak de beschikking krijgen en waarvan zij het vertrouwelijke karakter kennen of redelijkerwijs moeten vermoeden, behoudens voor zover enig wettelijk voorschrift hen tot mededeling verplicht of uit hun taak de noodzaak tot mededeling voortvloeit.

### Artikel 18

1. Het lidmaatschap van de accountantskamer van de voorzitter, de leden en de secretaris vervalt van rechtswege indien zij ophouden te voldoen aan de vereisten voor benoeming. Het lidmaatschap eindigt voorts van rechtswege door het verstrijken van de benoemingstermijn van zes jaar. Na deze termijn is herbenoeming mogelijk.
2. De voorzitter, de leden en de secretaris kunnen op eigen verzoek bij koninklijk besluit worden ontslagen.
3. De voorzitter, de leden en de secretaris worden in ieder geval bij koninklijk besluit ontslagen met ingang van de eerste dag van de maand volgend op die waarin zij de leeftijd van zeventig jaren hebben bereikt.

4. De voorzitter, de leden en de secretaris kunnen bij koninklijk besluit worden ontslagen op de gronden aangegeven in de artikelen 46c, tweede lid, 46d, tweede lid, 46l, eerste en derde lid, en 46m van de Wet rechtspositie rechterlijke ambtenaren en indien zij wegens ziekte ongeschikt zijn voor hun taak, mits de ongeschiktheid twee jaar onafgebroken heeft geduurd en herstel binnen zes maanden na de termijn van twee jaar redelijkerwijs niet is te verwachten.

### Artikel 19

1. De voorzitter, de leden en de plaatsvervangende leden die rechterlijk ambtenaar met rechtspraak belast zijn, worden voor hun werkzaamheden voor de accountantskamer vrijgesteld.
2. Onze Minister compenseert het betrokken gerecht voor de vrijgestelde tijd overeenkomstig de bezoldiging die de voorzitter, de leden en de plaatsvervangende leden, bedoeld in het eerste lid, op grond van de Wet rechtspositie rechterlijke ambtenaren ontvangen.
3. De overige leden en plaatsvervangende leden ontvangen van Onze Minister een vacatiegeld voor hun werkzaamheden voor de accountantskamer volgens bij ministeriële regeling te stellen regels.
4. De opgeroepen getuigen en deskundigen ontvangen ten laste van Onze Minister een vergoeding overeenkomstig het bepaalde bij of krachtens de Wet tarieven in strafzaken.

### Artikel 20

1. De artikelen 14 tot en met 18 zijn van overeenkomstige toepassing op de plaatsvervangers van de voorzitter, de leden en de secretaris.
2. De artikelen 34 en 35 zijn van overeenkomstige toepassing op de plaatsvervangers van de voorzitter en de leden.

### Artikel 21

1. Onze Minister draagt de kosten van de accountantskamer.
2. De accountantskamer stelt jaarlijks een begroting op van de in het daaropvolgende jaar te verwachten baten en lasten, investeringsuitgaven alsmede inkomsten en uitgaven met betrekking tot de uitvoering van de bij en krachtens deze wet opgedragen taak en de daaruit voortvloeiende werkzaamheden.
3. De begrotingsposten worden van een toelichting voorzien.

4. Tenzij de werkzaamheden waarop de begroting betrekking heeft nog niet eerder werden verricht, bevat de begroting een vergelijking met de begroting van het lopende jaar waarmee Onze Minister heeft ingestemd.
5. De accountantskamer zendt de begroting voor 1 december van het aan het begrotingsjaar voorafgaande jaar ter instemming aan Onze Minister.
6. De instemming kan worden onthouden wegens strijd met het recht of het algemeen belang. Ingeval van gebleken strijdigheid wordt instemming niet onthouden dan nadat de accountantskamer in de gelegenheid is gesteld de begroting aan te passen, binnen een door Onze Minister te stellen redelijke termijn.
7. Wanneer Onze Minister niet met de begroting heeft ingestemd vóór 1 januari van het jaar waarop deze betrekking heeft, kan de accountantskamer, in het belang van een juiste uitvoering van haar taak, voor het aangaan van verplichtingen en het verrichten van uitgaven beschikken over ten hoogste drie twaalfde gedeelten van de bedragen die bij de overeenkomstige onderdelen in de begroting van het voorafgaande jaar waren toegestaan.

### Artikel 21a

Indien gedurende het jaar aanmerkelijke verschillen ontstaan of dreigen te ontstaan tussen de werkelijke en begrote baten en lasten dan wel inkomsten en uitgaven, doet de accountantskamer daarvan onverwijld mededeling aan Onze Minister onder vermelding van de oorzaak van de verschillen.

### Artikel 21b

Bij ministeriële regeling kunnen regels worden gesteld voor de inrichting van de begroting.

### Artikel 21c

1. De accountantskamer stelt jaarlijks een jaarverslag op en zendt dit voor 1 april aan Onze Ministers.
2. Onze Minister kan regels stellen ten aanzien van de inhoud van het jaarverslag.

### Artikel 21d

1. De secretaris van de accountantskamer bewaart en registreert de beslissingen van de accountantskamer en de beslissingen die het College op basis van artikel 43 in hoger beroep heeft gedaan.

2. De secretaris van de accountantskamer verstrekt desgevraagd aan de accountantskamer en het College, de leden van de rechterlijke macht en de ambtenaren van het openbaar ministerie inlichtingen omtrent onherroepelijke beslissingen.
3. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen omtrent het in het eerste en het tweede lid bepaalde nadere regels worden gesteld. Daarbij kunnen de in het eerste lid gestelde verplichtingen, voor zover zulks uit het oogpunt van een goede rechtsbedeling toelaatbaar is, worden beperkt.

## Artikel 21e

De secretaris van de accountantskamer kan aan degene die daarom verzoekt, tegen betaling der kosten, afschriften van onherroepelijke beslissingen van de accountantskamer en het College verstrekken. Zodanige afschriften worden niet dan na machtiging van de voorzitter van het college dat de desbetreffende beslissing heeft gegeven, verstrekt. Een verzoek daartoe wordt alleen toegestaan ingeval de verzoeker heeft aangetoond dat hij daarbij belang heeft. In de afschriften worden de in de desbetreffende beslissingen vermelde namen, voornamen en woonplaatsen van de klagers, degenen over wie is geklaagd, de getuigen en de deskundigen weggelaten.

## ***Hoofdstuk IV: Het tuchtgeding in eerste aanleg***

### Artikel 22

1. Een ieder kan bij een vermoeden van handelen of nalaten:
  - a. als bedoeld in artikel 31, eerste lid, van Wet toezicht accountantsorganisaties door een externe accountant als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van die wet,
  - b. als bedoeld in artikel 33, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants door een register-accountant, of
  - c. als bedoeld in artikel 51, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten door een Accountant-Administratieconsulent,

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.

2. De voorzitter van de NOvAA respectievelijk het NIVRA, kan ingeval betrokkene is veroordeeld voor een strafbaar feit en dit feit raakt aan de werkzaamheden die een accountant verricht, de

zaak binnen drie jaar na de veroordeling aanhangig maken bij de accountantskamer door middel van een klaagschrift.

3. Het klaagschrift vermeldt de naam van de klager, de naam van betrokkene en de feiten waarvoor een tuchtrechtelijke maatregel wordt gevraagd. In het klaagschrift wordt vermeld of de klacht is voorgelegd aan de organisatie waarbinnen de betrokken accountant werkzaam is, of aan een klachten- of geschillencommissie waarbij deze organisatie aangesloten is. Indien de klacht niet is voorgelegd, worden de redenen daarvoor in het klaagschrift vermeld. Bij het klaagschrift worden alle op de zaak betrekking hebbende stukken aan de accountantskamer overgelegd.
4. De accountantskamer kan zaken over hetzelfde of een verwant onderwerp ter behandeling voegen en de de behandeling van gevoegde zaken splitsen.
5. Indien een klaagschrift is gebaseerd op artikel 33, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants of op artikel 51, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, maar tevens betrekking heeft op artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, is de accountantskamer gehouden deze klacht ambtshalve aan te vullen.

### Artikel 23

1. De secretaris van de accountantskamer heft van de indiener van het klaagschrift een griffierecht van € 70,-.
2. De secretaris wijst de indiener van het klaagschrift op de verschuldigdheid van het griffierecht en deelt hem mee dat het verschuldigde bedrag binnen vier weken na de dag van verzending van zijn mededeling dient te zijn bijgeschreven op de rekening van de accountantskamer. Indien het bedrag niet binnen deze termijn is bijgeschreven, wordt de klacht niet-ontvankelijk verklaard, tenzij redelijkerwijs niet kan worden geoordeeld dat de klager in verzuim is geweest.
3. Indien de klacht wordt ingetrokken omdat betrokkene geheel of gedeeltelijk aan de klacht van de klager tegemoet is gekomen, wordt het door de klager betaalde griffierecht vergoed door betrokkene. Indien de klacht gegrond wordt verklaard wordt het door de klager betaalde griffierecht vergoed door betrokkene.
4. In afwijking van het eerste lid, wordt geen griffierecht geheven indien een klaagschrift wordt ingediend door:
  - a. de Autoriteit Financiële Markten;
  - b. de voorzitter van het NIVRA;

- c. de voorzitter van de NOvAA.
5. Onze Minister kan het in het eerste lid genoemde bedrag wijzigen voor zover de consumenten-prijsindex daartoe aanleiding geeft.

## Artikel 24

Een lid dan wel plaatsvervangend lid van de accountantskamer dat externe accountant als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, registeraccountant of Accountant-Administratieconsulent is, wordt ingeval tegen hem een klacht is ingediend, vervangen door een door de voorzitter aan te wijzen ander lid dan wel plaatsvervangend lid.

## Artikel 25

1. De voorzitter van de accountantskamer kan betrokkene verzoeken binnen een termijn van vier weken schriftelijk op de ingediende klacht te reageren. De secretaris zendt een afschrift van de reactie van betrokkene aan de klager.
2. De voorzitter van de accountantskamer kan de klager verzoeken binnen vier weken schriftelijk op de reactie van betrokkene te reageren. De secretaris zendt een afschrift van de reactie van de klager aan betrokkene.
3. De voorzitter van de accountantskamer kan betrokkene verzoeken binnen een termijn van twee weken schriftelijk op de reactie van de klager te reageren. De secretaris zendt een afschrift van de reactie van betrokkene aan de klager.
4. De voorzitter van de accountantskamer kan de termijn genoemd in de voorgaande leden verlengen indien het de voorzitter van de accountantskamer blijkt dat daar aanleiding toe is.

## Artikel 26

1. De betrokkene wordt binnen een termijn van ten hoogste tien weken nadat de zaak bij de accountantskamer aanhangig is gemaakt opgeroepen om op een door de voorzitter te bepalen dag en uur ter zitting te verschijnen. Indien de voorzitter van de accountantskamer gebruik maakt van de bevoegdheid in artikel 25, kan hij bepalen dat de termijn van tien weken wordt verlengd, waarbij de termijn voor verlenging niet langer kan zijn dan de tijd die is gebruikt voor de procedure in artikel 25.
2. De oproeping wordt ten minste vier weken voor de dag van de zitting aan de betrokkene gezonden en vermeldt de plaats van de zitting.

3. De oproeping gaat vergezeld van een afschrift van het in artikel 22 bedoelde klaagschrift en van alle op de zaak betrekking hebbende stukken.
4. De oproeping houdt in:
  - a. de namen, het beroep en de woonplaats van de ter zitting opgeroepen getuigen en deskundigen;
  - b. de mededeling dat de betrokkene bevoegd is getuigen en deskundigen ter zitting mede te brengen.
5. De secretaris van de accountantskamer stelt de klager ten minste vier weken voor de dag van de zitting op de hoogte van de dag en het tijdstip waarop de zitting plaatsvindt.

### Artikel 27

1. De voorzitter van de accountantskamer kan bevelen dat betrokkene in persoon verschijnt.
2. Indien de betrokkene wiens persoonlijke verschijning is bevolen, niet op de oproeping verschijnt, kan de voorzitter van de accountantskamer de officier van justitie bij de rechtbank Zwolle-Lelystad verzoeken de betrokkene ter terechtzitting van de accountantskamer te dagvaarden en daarbij te voegen een bevel tot medebrenging.

### Artikel 28

1. De zitting is openbaar.
2. De accountantskamer kan bepalen dat de behandeling van de zaak geheel of gedeeltelijk met gesloten deuren plaatsvindt indien een openbare behandeling een goede rechtspleging of de belangen van betrokkene, klager of derden ernstig zou schaden.
3. De accountantskamer houdt zitting met de voorzitter of een plaatsvervangend voorzitter en twee of vier leden of hun plaatsvervaarders. Naast de voorzitter is het aantal rechterlijke en het aantal niet rechterlijke leden naar evenredigheid verdeeld.
4. Indien niet wordt voldaan aan hetgeen in het derde lid is bepaald, leidt dit tot nietigheid van de beslissing in de tuchtzaak.

### Artikel 29

1. De voorzitter heeft de leiding van de zitting.



2. De secretaris houdt aantekening van het verhandelde ter zitting.
3. De secretaris maakt een proces-verbaal op van de zitting, indien de accountantskamer dit ambtshalve dan wel op verzoek van de betrokkene of de klager bepaalt en indien hoger beroep wordt ingesteld.
4. Het proces-verbaal bevat de namen van de voorzitter en de leden die de zaak behandelen, die van partijen en van hun vertegenwoordigers of gemachtigden die op de zitting zijn verschenen en van degenen die hen hebben bijgestaan, en die van de getuigen, deskundigen en tolken die op de zitting zijn verschenen.
5. Het proces-verbaal houdt een beschrijving in van hetgeen op de zitting met betrekking tot de zaak is voorgevallen.
6. Het proces-verbaal wordt door de voorzitter en de secretaris ondertekend.
7. Aan het proces-verbaal kunnen overgelegde pleitnotities worden gehecht.
8. De accountantskamer kan bepalen dat de verklaring van een partij, getuige of deskundige geheel in het proces-verbaal zal worden opgenomen. In dat geval wordt de verklaring onverwijld op schrift gesteld en aan de partij, getuige of deskundige voorgelezen. Deze mag daarin wijzigingen aanbrengen, die op schrift worden gesteld en aan de partij, getuige of deskundige worden voorgelezen. De verklaring wordt door de partij, getuige of deskundige ondertekend. Heeft ondertekening niet plaats, dan wordt de reden daarvan in het proces-verbaal vermeld.

### Artikel 30

In geval van intrekking van de klacht wordt de behandeling daarvan gestaakt, tenzij de accountantskamer beslist dat de behandeling van de klacht om redenen aan het algemeen belang ontleend, moet worden voortgezet. In dat laatste 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.

## Artikel 31

1. De accountantskamer kan de behandeling ter zitting schorsen.
2. In het geval de behandeling ter zitting is geschorst, bepaalt de accountantskamer zo spoedig mogelijk het tijdstip waarop de behandeling wordt hervat en stelt de secretaris de betrokkene en de klager hiervan op de hoogte tenzij het tijdstip van de hervatting op de zitting door de accountantskamer reeds mondeling is vastgesteld en mondeling aan klager en de betrokkene is aangezegd. Indien zulks niet mondeling is aangezegd zijn het tweede tot en met het vijfde lid van artikel 26 van overeenkomstige toepassing, voor zover daaraan niet reeds eerder is voldaan.

## Artikel 32

1. De accountantskamer sluit het onderzoek ter zitting, wanneer zij van oordeel is dat het is voltooid.
2. Voordat het onderzoek ter zitting wordt gesloten, heeft de betrokkene het recht voor het laatst het woord te voeren.
3. Zodra het onderzoek ter zitting is gesloten, deelt de voorzitter mee wanneer uitspraak zal worden gedaan.

## Artikel 33

1. De betrokkene kan, tenzij de voorzitter van de accountantskamer beveelt dat hij in persoon zal verschijnen, zich op een terechtzitting doen vertegenwoordigen door een advocaat, indien deze aldaar verklaart daartoe gevolmachtigd te zijn, of wel door een daartoe bij bijzondere volmacht schriftelijk gevolmachtigde.
2. De accountantskamer kan weigeren bepaalde personen, die geen advocaat zijn, als gemachtigde toe te laten. Bij zodanige weigering houdt de accountantskamer de zaak tot de volgende zitting aan.
3. De accountantskamer stelt de betrokkene van de aanhouding en de reden van de aanhouding in kennis en roept hem tevens op om op de voor de zaak bepaalde nadere zitting in persoon of bij een andere gemachtigde tegenwoordig te zijn.
4. De betrokkene kan zich te allen tijde door een raadsman doen bijstaan.
5. De accountantskamer kan weigeren bepaalde personen, die geen advocaat zijn, als raadsman toe te laten. Bij zodanige weigering houdt de accountantskamer op verzoek van de betrokkene de zaak tot een volgende zitting aan.

## Artikel 34

Op verzoek van betrokkene of de klager, kan de voorzitter of elk van de leden die een zaak behandelen, worden gewraakt op grond van feiten en omstandigheden waardoor de onpartijdigheid van de accountantskamer schade zou kunnen lijden. De artikelen 513 tot en met 515 van het Wetboek van Strafvordering zijn van overeenkomstige toepassing.

## Artikel 35

Op grond van feiten en omstandigheden als bedoeld in artikel 34 kan een voorzitter of een lid die een zaak behandelt, verzoeken zich te mogen verschonen. De artikelen 517, tweede en derde lid, tot en met artikel 518 van het Wetboek van Strafvordering zijn van overeenkomstige toepassing.

## Artikel 36

1. De accountantskamer kan ambtshalve of op verzoek van de betrokkene of de klager getuigen oproepen.
2. Ieder die als getuige is opgeroepen, is verplicht voor de accountantskamer te verschijnen. Artikel 27, tweede lid, is van overeenkomstige toepassing.
3. Met betrekking tot het horen van de getuigen en hun recht van verschoning zijn de artikelen 217 tot en met 220 van het Wetboek van Strafvordering van overeenkomstige toepassing.
4. De voorzitter van de accountantskamer kan bepalen dat getuigen niet zullen worden gehoord dan na het afleggen van de eed of de belofte. Zij leggen in dat geval de eed of de belofte af dat zij zullen zeggen de gehele waarheid en niets dan de waarheid.

## Artikel 37

1. De accountantskamer kan ambtshalve of op verzoek van de betrokkene of de klager deskundigen benoemen, teneinde de accountantskamer voor te lichten, zo nodig, met opdracht een onderzoek in te stellen en de accountantskamer een verslag uit te brengen.
2. De deskundige is verplicht zijn taak onpartijdig en naar beste weten te verrichten. Ten aanzien van deskundigen en hun verhoor zijn de artikelen 217 tot en met 220 van het Wetboek van Strafvordering van overeenkomstige toepassing.
3. De accountantskamer kan de deskundige geheimhouding opleggen.

## Artikel 38

1. De accountantskamer doet schriftelijk uitspraak. De uitspraak wordt ondertekend door de voorzitter en de secretaris.
2. De uitspraak houdt in de beslissing omtrent het opleggen van de tuchtrechtelijke maatregel, de gronden en de voorschriften waarop zij berust.
3. De accountantskamer kan een klacht niet-ontvankelijk verklaren.
4. De accountantskamer spreekt de beslissing, bedoeld in het tweede en het derde lid, in het openbaar uit.
5. In afwijking van het eerste lid, kan de accountantskamer na sluiting van het onderzoek ter zitting onmiddellijk mondeling uitspraak doen.
6. De secretaris maakt van de mondelinge uitspraak een proces-verbaal op.
7. De uitspraak wordt onverwijld aan de betrokkene, de klager, de Autoriteit Financiële Markten, de voorzitter van de NOvAA, onderscheidenlijk de voorzitter van het NIVRA gezonden.

## Artikel 38a

1. De voorzitter van de accountantskamer kan een klacht alvorens deze in behandeling te nemen doorsturen naar de instantie die daarvoor bij verordening van het NIVRA of de NOvAA is aangewezen, in het geval de klacht zich daar naar haar oordeel toe leent en indien uit het klaagschrift blijkt, dat de klacht niet aan deze instantie is voorgelegd. De voorzitter van de accountantskamer kan hierbij zonodig toepassing geven aan artikel 25. De op de zaak betrekking hebbende stukken worden meegezonden met het klaagschrift.
2. Indien de voorzitter van de accountantskamer toepassing geeft aan het eerste lid, stelt hij de klager daarvan in kennis en vermeldt hij de bevoegdheid van de klager om na ommekomst van de behandeling door de betrokken instantie opnieuw een klacht bij de accountantskamer in te dienen. Artikel 38, eerste en vierde tot en met zevende lid, is van overeenkomstige toepassing.
3. De instantie waaraan de klacht overeenkomstig het eerste lid is toegezonden, behandelt de klacht overeenkomstig het bepaalde bij of krachtens de toepasselijke verordening van het NIVRA onderscheidenlijk de NOvAA.

## Artikel 39

1. Indien naar het oordeel van de voorzitter van de accountantskamer een klacht kennelijk niet-ontvankelijk, kennelijk ongegrond of van onvoldoende gewicht is, kan de voorzitter de zaak zonder zitting afdoen. Artikel 38 is van overeenkomstige toepassing.
2. Indien naar het oordeel van de voorzitter van de accountantskamer een klacht gegrond is, maar geen andere tuchtmaatregel dan een waarschuwing, berisping of een geldboete van ten hoogste € 225 dient te worden opgelegd, kan de voorzitter na betrokkene te hebben gehoord, de zaak zonder zitting afdoen. Artikel 38 is van overeenkomstige toepassing.
3. Tegen de uitspraak, bedoeld in het eerste en tweede lid, kan de betrokkene of de klager binnen zes weken na verzending van de uitspraak verzet doen. In dat geval vervalt de uitspraak en wordt de zaak verder overeenkomstig de artikelen 26 tot en met 38 behandeld.

## Artikel 40

Vervallen.

## Artikel 41

1. De accountantskamer is bij wijze van voorlopige voorziening bevoegd de inschrijving van de betrokkene tijdelijk door te halen, op verzoek van:
  - a. de Autoriteit Financiële Markten, ingeval jegens de betrokkene een ernstig vermoeden is gerezen van handelen of nalaten als bedoeld in artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties en daardoor zwaarwegende openbare belangen in het geding zijn;
  - b. de voorzitter van de NOvAA, ingeval jegens de betrokkene een ernstig vermoeden is gerezen van handelen of nalaten als bedoeld in artikel 51, eerste lid, van de Wet Accountants-Administratieconsulenten en daardoor zwaarwegende openbare belangen in het geding zijn;
  - c. de voorzitter van het NIVRA, ingeval jegens de betrokkene een ernstig vermoeden is gerezen van handelen of nalaten als bedoeld in artikel 33, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants en daardoor zwaarwegende openbare belangen in het geding zijn.
2. De accountantskamer kan tot en met het moment van de uitspraak de tijdelijke doorhaling opheffen.

3. De secretaris van de accountantskamer stelt de Autoriteit Financiële Markten, de voorzitter van de NOvAA, onderscheidenlijk de voorzitter van het NIVRA en de betrokkene onverwijld in kennis van een tijdelijke doorhaling als bedoeld in het eerste lid dan wel de opheffing daarvan.
4. Over het voornemen tot tijdelijke doorhaling van de inschrijving wordt de betrokkene gehoord.
5. Ingeval de accountantskamer naar aanleiding van de in artikel 51, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, artikel 33, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants of artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties bedoelde overtredingen beslist tot het opleggen van een tijdelijke doorhaling van de inschrijving gedurende een bepaalde termijn, kan zij de periode van tijdelijke doorhaling ingevolge het eerste lid in mindering brengen op die termijn.
6. Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing, indien tegen betrokkene een strafrechtelijke vervolging ter zake van een misdrijf is ingesteld en het misdrijf mede het uitoefenen van het beroep van betrokkene raakt.
7. In het geval de inschrijving tijdelijk wordt doorgehaald blijft betrokkene ter zake van handelingen en gedragingen, die gedurende de tijd, dat hij ingeschreven stond, hebben plaats gehad, aan tuchtrechtspraak onderworpen.
8. Tegen de bij wijze van voorlopige voorziening opgelegde maatregel van doorhaling staat beroep open bij het College. Artikel 43 is van overeenkomstige toepassing.

### Artikel 42

De tijdelijke doorhaling van de inschrijving, bedoeld in artikel 41, eerste lid, vervalt op het moment dat:

- a. de accountantskamer op grond van artikel 41, tweede lid, de tijdelijke doorhaling opheft; of
- b. de uitspraak van de accountantskamer onherroepelijk wordt; of
- c. de tijdelijke doorhaling in hoger beroep wordt vernietigd; of
- d. het College de zaak zelf afdoet op grond van artikel 40, eerste lid, van de Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004.

## Hoofdstuk V: Het beroep

### Artikel 43

1. De artikelen 31 tot en met 41 van de Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004 zijn ten aanzien van de behandeling van een uitspraak van de accountantskamer in hoger beroep van overeenkomstige toepassing met dien verstande dat:
  - a. in plaats van «de voorzitter van het bedrijfslichaam» wordt gelezen: de klager, of de voorzitter van het NIVRA, voor zover het een registeraccountant betreft, dan wel de voorzitter van de NOvAA, voor zover het een Accountant-Administratieconsulent betreft;
  - b. in plaats van «het tuchtgerecht» wordt gelezen: de accountantskamer;
  - c. in plaats van «het betrokken tuchtgerecht» wordt gelezen: de accountantskamer.
2. Hoger beroep staat niet open tegen een tussenbeslissing van de accountantskamer of van de voorzitter van de accountantskamer en tegen de uitspraak, bedoeld in artikel 38a.
3. Het College informeert de accountantskamer, de Autoriteit Financiële Markten, de voorzitter van het NIVRA, voor zover het een registeraccountant betreft, dan wel de voorzitter van de NOvAA, voor zover het een Accountant-Administratieconsulent betreft, over het feit dat beroep is ingesteld en vermeldt daarbij welke zaak het betreft.

### Artikel 44

1. Het College is bij wijze van voorziening, in afwachting van een uitspraak in hoger beroep, bevoegd de inschrijving van betrokkene in het register tijdelijk door te halen op verzoek van:
  - a. de Autoriteit Financiële Markten, ingeval jegens de betrokkene een ernstig vermoeden is gerezen dat hij heeft gehandeld of heeft nagelaten als bedoeld in artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties en daardoor zwaarwegende openbare belangen in het geding zijn;
  - b. de voorzitter van de NOvAA, ingeval jegens de betrokkene een ernstig vermoeden is gerezen dat hij heeft gehandeld of heeft nagelaten als bedoeld in artikel 51, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten en daardoor zwaarwegende openbare belangen in het geding zijn;

- c. de voorzitter van het NIVRA, ingeval jegens de betrokkene een ernstig vermoeden is gerezen dat hij heeft gehandeld of heeft nagelaten als bedoeld in artikel 33, eerste lid, van de Wet op de registeraccountants en daardoor zwaarwegende openbare belangen in het geding zijn.
2. Het College kan tot en met het moment van de uitspraak de tijdelijke doorhaling opheffen.
3. De griffier stelt de Autoriteit Financiële Markten, de voorzitter van de NOvAA onderscheidenlijk de voorzitter van het NIVRA en de betrokkene onverwijld in kennis van een tijdelijke doorhaling als bedoeld in het eerste lid en dan wel een beslissing tot opheffing daarvan.
4. Over het voornemen tot tijdelijke doorhaling van de inschrijving wordt de betrokkene gehoord.
5. Ingeval het College naar aanleiding van de in artikel 51, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, artikel 33, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants of artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, bedoelde overtredingen beslist tot het opleggen van een tijdelijke doorhaling van de inschrijving gedurende een bepaalde termijn, kan het de periode van de tijdelijke doorhaling van de inschrijving ingevolge het eerste lid in mindering brengen op die termijn.
6. Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing indien tegen betrokkene een strafrechtelijke vervolging ter zake van een misdrijf is ingesteld en het misdrijf mede het beroep van betrokkene raakt.

### Artikel 45

De tijdelijke doorhaling van de inschrijving, bedoeld in artikel 44, eerste lid, vervalt op het moment dat:

- a. het College op grond van artikel 44, tweede lid, de tijdelijke doorhaling opheft; of
- b. het College de zaak zelf afdoet op grond van artikel 40, eerste lid, van de Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004; of
- c. de Accountantskamer, nadat de zaak op grond van artikel 40, eerste lid, van de Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004 ter afdoening naar de Accountantskamer is verwezen, de tijdelijke doorhaling opheft; of
- d. het vonnis van de Accountantskamer onherroepelijk wordt nadat de Accountantskamer de zaak die op grond van artikel 40, eerste lid, van de Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004 ter afdoening naar de Accountantskamer verwezen is, heeft behandeld.



## Artikel 46

1. Het College informeert terstond na het doen van de uitspraak de Accountantskamer, de Autoriteit Financiële Markten, de voorzitter van het NIVRA dan wel de voorzitter van de NOvAA omtrent de naam van betrokkene en de aard van de opgelegde tuchtrechtelijke maatregel.
2. De Autoriteit Financiële Markten, het bestuur van het NIVRA dan wel het bestuur van de NOvAA dragen zorg voor de opname van de opgelegde tuchtrechtelijke maatregel in het register.

## ***Hoofdstuk VI: De tenuitvoerlegging***

### Artikel 47

De tenuitvoerlegging van uitspraken van de accountantskamer en van het College geschiedt op last van de voorzitter van de accountantskamer.

### Artikel 48

Een uitspraak wordt, met uitzondering van de uitspraak bedoeld in artikel 41, niet ten uitvoer gelegd voordat deze onherroepelijk is.

## ***Hoofdstuk VII: Wijziging in andere wetten***

### Artikel 49

Wijzigt de Wet op de Accountants-administratieconsulenten.

### Artikel 50

Wijzigt de Wet op de Registeraccountants.

### Artikel 50a

Wijzigt de Wet toezicht accountantsorganisaties.

## ***Hoofdstuk VIII: Slot- en overgangsbepalingen***

### Artikel 51

In afwijking van artikel 15 legt de eerste voorzitter van de accountantskamer de eed of belofte, bedoeld in artikel 15, af, ten overstaan van de president van het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

## Artikel 52

1. De raden van tucht, bedoeld in artikel 51, tweede lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten en artikel 33, tweede lid, van de Wet op de Registeraccountants, zoals deze artikelen luiden voor het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet, handelen gedurende een jaar na het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet de zaken af die op het tijdstip van inwerkingtreding van de Wet tuchtrechtspraak accountants bij hen aanhangig zijn. Zij nemen daarbij de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten en de Wet op de Registeraccountants in acht zoals deze luiden voor het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet. De zaken die de raden van tucht na dit jaar nog niet hebben afgehandeld, worden afgehandeld door de accountantskamer.
2. De accountantskamer handelt de zaken die op grond van het eerste lid, derde volzin, zijn overgedragen, af met in achtneming van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten en de Wet op de Registeraccountants zoals deze luiden voor het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet.

## Artikel 53

De artikelen van deze wet treden in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, dat voor de verschillende artikelen of onderdelen daarvan verschillend kan worden vastgesteld.

## Artikel 54

Deze wet wordt aangehaald als: Wet tuchtrechtspraak accountants.

## Slotformulering en ondertekening

Lasten en bevelen dat deze in het Staatsblad zal worden geplaatst en dat alle ministeries, autoriteiten, colleges en ambtenaren wie zulks aangaat, aan de nauwkeurige uitvoering de hand zullen houden.

Gegeven te 's-Gravenhage

27 juni 2008

Beatrix

De Minister van Justitie,

E. M. H. Hirsch Ballin

De Minister van Financiën,

W. J. Bos

de *tweëntwintigste* juli 2008

De Minister van Justitie,

E. M. H. Hirsch Ballin

## *Wet toezicht accountantsorganisaties*

Wet van 19 januari 2006, houdende het toezicht op accountantsorganisaties (Wet toezicht accountantsorganisaties)

Wij Beatrix, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Allen, die deze zullen zien of horen lezen, saluut! doen te weten:

Alzo Wij in overweging genomen hebben dat het met het oog op de waarborging van de publieke functie van de accountantsverklaring 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;

Zo is het, dat Wij, de Raad van State gehoord, en met gemeen overleg der Staten-Generaal, hebben goedgevonden en verstaan, gelijk Wij goedvinden en verstaan bij deze:

### **Hoofdstuk 1: Definities en reikwijdte**

#### **Artikel 1**

1. In deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt – voor zover niet anders is bepaald – verstaan onder:
  - a. accountantsorganisatie: een onderneming of instelling die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht, dan wel een organisatie waarin zodanige ondernemingen of instellingen met elkaar zijn verbonden;
  - b. accountantsverklaring: een schriftelijke mededeling inhoudende de uitkomst van een wettelijke controle;
  - c. auditkantoor: onderneming of instelling die door de toezichhoudende instantie van een andere lidstaat is toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn;
  - d. Autoriteit Financiële Markten: de Stichting Autoriteit Financiële Markten;
  - e. controlecliënt: de onderneming of instelling die aan een accountantsorganisatie opdracht geeft tot een wettelijke controle;

- f. externe accountant: de natuurlijke persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie en die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een wettelijke controle;
- g. lidstaat: een staat die lid is van de Europese Unie alsmede een staat, niet zijnde een lidstaat van de Europese Unie, die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte;
- h. auditororganisatie van een derde land: onderneming of instelling die de controle uitvoert van de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening van een onderneming met zetel in een staat die geen lidstaat is;
- i. auditor van een derde land: natuurlijke persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een auditororganisatie van een derde land en die verantwoordelijk is voor de uitvoering van de controle van de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening van een onderneming met zetel in een staat die geen lidstaat is;
- j. netwerk: 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;
- k. Onze Minister: Onze Minister van Financiën;
- l. organisatie van openbaar belang:
  - 1°. een in Nederland gevestigde rechtspersoon naar Nederlands recht waarvan effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde 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;
- m. richtlijn: richtlijn nr. 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PbEU L 157);
  - n. toezichthoudende instantie: overheidsinstantie of van overheidswege aangewezen instantie, die is belast met het toezicht op auditkantoren of auditororganisaties van een derde land;
  - o. vrijwillige controle: een niet bij of krachtens de wet verplichte controle van financiële verantwoordingen van ondernemingen of instellingen die inhoudelijk overeenkomt met een wettelijke controle;
  - p. wettelijke controle: 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 deze wet genoemde wettelijke bepalingen.
2. De bijlage, bedoeld in het eerste lid, onderdeel p, kan worden gewijzigd bij algemene maatregel van bestuur.

### Artikel 2

Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden categorieën van ondernemingen, instellingen of openbare lichamen aangewezen 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 accountantsverklaring.

## Artikel 3

Bij algemene maatregel van bestuur, op voordracht van Onze Minister en Onze Minister wie het mede aangaat, kunnen vrijwillige controles worden aangewezen waarop deze wet van toepassing is.

## Artikel 4

De voordracht voor een algemene maatregel van bestuur als bedoeld in de artikelen 1, tweede lid, 2, 3, 11, derde lid, 15, tweede lid, 18, derde lid, 19, derde lid, 21, tweede lid, 22, 25, 25a, derde lid, 26, tweede en derde lid, en 28 wordt niet eerder gedaan dan vier weken nadat het ontwerp aan beide kamers der Staten-Generaal is overgelegd.

## Hoofdstuk 2: Toegang tot de markt

### Afdeling 2.1: Vergunning

## Artikel 5

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.

## Artikel 6

1. De Autoriteit Financiële Markten verleent een vergunning aan een aanvrager die geen accountantsorganisatie als bedoeld in artikel 5, tweede lid, is, en die heeft aangetoond dat hijzelf en de bij hem werkzame of aan hem verbonden externe accountants voldoen aan het bij of krachtens paragraaf 3.1.2 en afdeling 3.2 bepaalde.
2. Indien de aanvrager voornemens is tevens wettelijke controles te verrichten bij organisaties van openbaar belang, toont de aanvrager bovendien aan dat hijzelf en de bij hem werkzame of aan hem

verbonden externe accountants voldoen aan het bij of krachtens paragraaf 3.1.3 bepaalde. Indien is voldaan aan het bepaalde in de vorige volzin, vermeldt de Autoriteit Financiële Markten in de vergunning dat deze mede strekt tot het verrichten van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang.

3. De Autoriteit Financiële Markten kan aan een vergunning voorschriften verbinden en beperkingen stellen.

## Artikel 7

De vergunning is niet overdraagbaar.

## Artikel 8

Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld ten aanzien van de wijze waarop de aanvraag voor een vergunning wordt ingediend, de gegevens die daarbij worden verstrekt, de bescheiden die daarbij worden overgelegd, de voorschriften die aan de vergunning worden verbonden en de beperkingen die aan de vergunning gesteld kunnen worden.

### *Afdeling 2.2: Verval en intrekking van de vergunning*

## Artikel 9

De vergunning vervalt indien de accountantsorganisatie waaraan de vergunning is verleend ophoudt te bestaan.

## Artikel 10

De Autoriteit Financiële Markten kan de voorschriften en beperkingen, bedoeld in artikel 6, derde lid, wijzigen, aanvullen of intrekken, of alsnog voorschriften verbinden of beperkingen stellen aan een vergunning, of de vergunning intrekken of beperken:

- a. op verzoek van de houder;
- b. indien de houder 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;
- c. indien de houder 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;

- d. indien de houder in staat van faillissement is komen te verkeren of surseance van betaling heeft verkregen of indien ten aanzien van hem de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is verklaard of indien door een rechterlijke beschikking één of meer goederen van de houder onder bewind als bedoeld in de artikelen 380, 409 of 431 van Boek 1 van het Burgerlijk Wetboek zijn gesteld of indien de ondercuratelestelling van de houder is uitgesproken;
- e. 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 zou vormen voor het adequaat uitoefenen van het toezicht op de accountantsorganisatie;
- f. indien de houder niet meer voldoet aan bij of krachtens deze wet gestelde regels.

### *Afdeling 2.3: Het register*

#### **Artikel 11**

- 1. De Autoriteit Financiële Markten houdt een openbaar register waarin vergunninghoudende accountantsorganisaties, auditororganisaties van een derde land die voldoen aan artikel 12c, eerste lid, daarbij werkzame of daaraan verbonden auditors van een derde land die betrokken zijn bij het afgeven van verklaringen als bedoeld in artikel 12b, en externe accountants worden ingeschreven. Een externe accountant wordt ingeschreven op voordracht van de accountantsorganisatie waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden en indien hij voldoet aan het bij of krachtens afdeling 3.2 bepaalde. Een auditor van een derde land wordt ingeschreven op voordracht van de auditororganisatie van een derde land waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.
- 2. De Autoriteit Financiële Markten draagt zorg voor het goed functioneren van het register. Het register vermeldt de aan de vergunning van de accountantsorganisatie verbonden voorschriften en de daaraan gestelde beperkingen.
- 3. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld met betrekking tot:
  - a. de inrichting en de werking van het register; en
  - b. andere gegevens over de accountantsorganisaties, auditororganisaties van een derde land, externe accountants en auditors van een derde land die in het register worden opgenomen.
- 4. De Autoriteit Financiële Markten haalt de inschrijving van de accountantsorganisatie in het register door zodra de vergunning is ingetrokken of vervallen.



5. De Autoriteit Financiële Markten haalt de inschrijving van de externe accountant in het register tijdelijk door indien de accountantskamer de maatregel van tijdelijke doorhaling heeft opgelegd.
6. De Autoriteit Financiële Markten haalt de inschrijving van de externe accountant in het register door:
  - a. indien de vergunning van de accountantsorganisatie is ingetrokken of vervallen;
  - b. indien de accountantskamer de maatregel tot doorhaling van de inschrijving heeft opgelegd;
  - c. op verzoek van de accountantsorganisatie waarbij de externe accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
  - d. op verzoek van de externe accountant;
  - e. indien de externe accountant is overleden;
  - f. indien de inschrijving van de externe accountant als registeraccountant of Accountant-Administratieconsulent is doorgehaald in het accountantsregister, bedoeld in artikel 55, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants, onderscheidenlijk artikel 36, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten.
7. Indien de Autoriteit Financiële Markten een vergunning intrekt van een accountantsorganisatie die als auditkantoor in de zin van de richtlijn is ingeschreven in het openbaar register in een andere lidstaat, doet de Autoriteit Financiële Markten daarvan met opgave van de redenen voor de intrekking mededeling aan de toezichthoudende instantie in die lidstaat.
8. De Autoriteit Financiële Markten kan de inschrijving van een auditorganisatie van een derde land in het register doorhalen, indien deze niet langer voldoet aan de in artikel 12c, eerste lid gestelde eisen voor inschrijving in het register.
9. De Autoriteit Financiële Markten haalt de inschrijving van een auditorganisatie van een derde land in het register door, indien deze een vergunning heeft verkregen als bedoeld in artikel 5 of geen gevolg heeft gegeven aan een aanwijzing als bedoeld in artikel 52.
10. Een doorhaling in het register als bedoeld in het achtste of negende lid tast het rechtsgevolg van reeds door de desbetreffende auditorganisatie afgegeven verklaringen als bedoeld in artikel 12b niet aan.

11. De Autoriteit Financiële Markten haalt de inschrijving van een auditor van een derde land in het register door:
  - a. indien zij de inschrijving in het register van de auditororganisatie van een derde land waarbij de auditor van een derde land werkzaam is of waaraan deze is verbonden doorhaalt;
  - b. op verzoek van de auditororganisatie van een derde land waarbij de auditor van een derde land werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
  - c. indien de auditor van een derde land niet meer als zodanig optreedt dan wel niet meer bevoegd is als zodanig op te treden;
  - d. op verzoek van de auditor van een derde land; of
  - e. indien de auditor van een derde land is overleden.

### Artikel 12

Aan een ieder wordt kosteloos inzage verleend in het register. De Autoriteit Financiële Markten verstrekt aan een ieder desgevraagd, tegen betaling van de kostprijs, afschriften uit het register.

*Afdeling 2.4: Auditororganisaties van een derde land en auditors van een derde land*

### Artikel 12a

De artikelen 12b en 12c zijn niet van toepassing op ondernemingen of instellingen waaraan een vergunning is verleend als bedoeld in artikel 5.

### Artikel 12b

1. Een door een auditororganisatie van een derde land of een auditor van een derde land afgegeven verklaring omtrent de controle van de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening van een onderneming met zetel in een staat die geen lidstaat is en waarvan de effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht in Nederland, heeft uitsluitend rechtsgevolg in Nederland indien de auditororganisatie van een derde land onderscheidenlijk de auditor van een derde land is ingeschreven in het register, bedoeld in artikel 11.
2. Het eerste lid is niet van toepassing op een auditororganisatie van een derde land die verklaringen als bedoeld in dat lid afgeeft, indien:

- a. de Commissie van de Europese Gemeenschappen het desbetreffende derde land een overgangsperiode als bedoeld in artikel 46, tweede lid, vierde volzin, van de richtlijn heeft toegelaten en ter zake van de gelijkwaardigheid van het stelsel van toezicht en handhaving van het derde land een besluit neemt als bedoeld in artikel 46, tweede lid, tweede volzin, van de richtlijn; en
  - b. de auditorganisatie een aanvraag tot inschrijving in het register heeft ingediend in overeenstemming met het bij of krachtens artikel 12c, tweede lid, bepaalde.
3. Het tweede lid is van toepassing totdat onherroepelijk op de aanvraag tot inschrijving is beslist.

### Artikel 12c

1. De Autoriteit Financiële Markten draagt, op verzoek, zorg voor de inschrijving in het register, bedoeld in artikel 11, van een auditorganisatie van een derde land die aantoonbaar dat:
  - a. zij verklaringen afgeeft als bedoeld in artikel 12b of dat zij voornemens is deze verklaringen af te geven, tenzij het betreft verklaringen omtrent de controle van de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening van ondernemingen die uitsluitend effecten als bedoeld in onderdeel b van de definitie van effect in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht uitgeven die zijn toegelaten tot de handel op een in dat artikel bedoelde gereglementeerde markt met een nominale waarde per effect van ten minste € 50.000 of, in het geval van effecten in een andere valuta, met een nominale waarde per effect die op de datum van uitgifte ten minste gelijkwaardig is aan € 50.000;
  - b. zij voldoet aan regels die gelijkwaardig zijn aan het bij of krachtens artikel 15, eerste lid, 16 en 19 bepaalde;
  - c. de controles, bedoeld in artikel 12b, worden uitgevoerd in overeenstemming met de internationale controlestandaarden, bedoeld in artikel 26 van de richtlijn en overeenkomstig regels die gelijkwaardig zijn aan het bij of krachtens de artikelen 25 of 25a bepaalde; en
  - d. zij op haar website jaarlijks een transparantieverlag publiceert met bij algemene maatregel van bestuur bepaalde informatie.
2. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld ten aanzien van de wijze waarop de aanvraag tot inschrijving wordt ingediend, de gegevens die daarbij worden verstrekt, en de bescheiden die daarbij worden overgelegd.

3. De Autoriteit Financiële Markten beslist binnen twaalf maanden op een verzoek als bedoeld in het eerste lid. In afwachting van een besluit van de Commissie van de Europese Gemeenschappen als bedoeld in de artikelen 45, zesde lid, en 46, tweede lid, van de richtlijn kan de Autoriteit Financiële Markten de beslissing opschorten tot twaalf maanden nadat de Commissie van de Europese Gemeenschappen een besluit heeft genomen.

### Artikel 12d

1. De artikelen 48a, 52, 64, 65, en 66 en de hoofdstukken 5A en 5B zijn van overeenkomstige toepassing ten aanzien van auditororganisaties van een derde land die ingevolge artikel 12c zijn ingeschreven in het register, met dien verstande dat de in artikel 64 bedoelde openbare waarschuwing kan worden uitgevaardigd, indien de auditororganisatie van een derde land niet voldoet aan de in artikel 12c, eerste lid gestelde eisen voor inschrijving in het register.
2. In afwijking van het eerste lid is artikel 48a niet van toepassing op auditororganisaties van een derde land, voor zover een toezichthoudende instantie in een andere lidstaat of in een staat als bedoeld in het derde lid, in de voorgaande drie jaar een beoordeling als bedoeld in artikel 45, derde lid, van de richtlijn heeft uitgevoerd.
3. Bij ministeriële regeling kan worden bepaald dat de artikelen 12c, eerste lid, 52, 64, 65 en 66 geheel of gedeeltelijk niet van toepassing zijn ten aanzien van auditororganisaties van een derde land met zetel in een daarbij aan te wijzen staat die geen lidstaat is. Een staat kan slechts worden aangewezen:
  - a. op basis van wederkerigheid;
  - b. indien die staat beschikt over een stelsel van toezicht en handhaving dat gelijkwaardig is aan dat op grond van deze wet; en
  - c. indien de Autoriteit Financiële Markten met de desbetreffende toezichthoudende instantie een overeenkomst heeft gesloten als bedoeld in artikel 63j, eerste lid, onderdeel e.

## **Hoofdstuk 3: De accountantsorganisatie en de externe accountant**

### *Afdeling 3.1: De accountantsorganisatie*

#### *Paragraaf 3.1.1: Toepassingsbereik*

##### **Artikel 13**

De voorschriften in deze afdeling, met uitzondering van artikel 21a, zijn van toepassing op accountantsorganisaties waaraan een vergunning is verleend.

#### *Paragraaf 3.1.2: Algemene voorschriften*

##### **Artikel 14**

De accountantsorganisatie draagt er zorg voor dat de externe accountants die bij haar werkzaam zijn of aan haar zijn verbonden voldoen aan het bij of krachtens afdeling 3.2 bepaalde.

##### **Artikel 15**

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.

##### **Artikel 16**

1. De natuurlijke personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen zijn deskundig ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie.
2. 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.

##### **Artikel 16a**

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.

### Artikel 17

De formele of feitelijke zeggenschapsstructuur van de accountantsorganisatie vormt geen belemmering voor het adequaat uitoefenen van het toezicht op de naleving van het bij of krachtens deze wet bepaalde door de accountantsorganisatie.

### Artikel 18

1. De accountantsorganisatie beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing.
2. 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.
3. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden met het oog op de bevordering van het vertrouwen in de financiële markten, de waarborging van het publieke belang van de accountantsverklaring en het toezicht op de naleving van de bij of krachtens deze wet gestelde regels, regels gesteld ten aanzien van de kwaliteitsbeheersing en het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

### Artikel 19

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 terzake van haar onafhankelijkheid.

## Artikel 20

1. Een accountantsorganisatie die bij het verrichten van een wettelijke controle de beschikking krijgt over gegevens waarvan zij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, is verplicht tot geheimhouding van die gegevens, behoudens voor zover zij bij of krachtens wettelijk voorschrift tot mededeling verplicht is.
2. Een accountantsorganisatie kan, in afwijking van het eerste lid, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij het verrichten van een wettelijke controle verstrekken aan derden, indien artikel 26, vijfde lid, van toepassing is, of aan organisaties als bedoeld in artikel 48, eerste lid, voor zover die gegevens of inlichtingen noodzakelijk zijn voor de in dat lid bedoelde beoordeling.
3. Een accountantsorganisatie verleent aan de accountantsorganisatie waaraan haar voormalige controlecliënt een opvolgende opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle heeft verleend, desgevraagd toegang tot alle relevante informatie met betrekking tot die controlecliënt.

## Artikel 21

1. Een accountantsorganisatie richt de bedrijfsvoering zodanig in dat deze een beheerste en integere uitoefening van haar bedrijf waarborgt.
2. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld met betrekking tot het eerste lid. Deze regels hebben betrekking op:
  - a. het beheersen van bedrijfsprocessen en bedrijfsrisico's;
  - b. integriteit, waaronder wordt verstaan:
    - 1°. het tegengaan van verstrengeling van tegenstrijdige belangen;
    - 2°. 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;
    - 3°. het tegengaan van relaties met cliënten die het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten kunnen schaden;

- c. 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;
- d. andere bij algemene maatregel van bestuur te noemen onderwerpen.

### *Paragraaf 3.1.3: Aanvullende voorschriften ten aanzien van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang*

#### **Artikel 21a**

Bij algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld ten aanzien van de instelling door organisaties van openbaar belang van een auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken.

#### **Artikel 22**

Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen, onverminderd artikel 18, aanvullende regels worden gesteld ten aanzien van de kwaliteitsbeheersing en het stelsel van kwaliteitsbeheersing van accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij organisaties van openbaar belang.

#### **Artikel 23**

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.

#### **Artikel 24**

- 1. De accountantsorganisatie doet geen wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang uitvoeren door een externe accountant die verantwoordelijk is geweest voor de gedurende de voorafgaande zeven aaneengesloten boekjaren bij die organisatie van openbaar belang uitgevoerde wettelijke controles.



2. De accountantsorganisatie draagt ervoor zorg dat een externe accountant die bij een organisatie van openbaar belang verantwoordelijk is geweest voor de uitgevoerde wettelijke controles en die zijn werkzaamheden heeft beëindigd, gedurende twee aaneengesloten boekjaren geen wettelijke controles uitvoert voor die organisatie van openbaar belang.

### Artikel 24a

1. De accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij een organisatie van openbaar belang bevestigt jaarlijks haar onafhankelijkheid van de controlecliënt aan het auditcomité, bedoeld in artikel 21a.
2. De accountantsorganisatie meldt jaarlijks aan het in het eerste lid bedoelde auditcomité alle door haar aan de controlecliënt verleende diensten anders dan het uitvoeren van wettelijke controles.
3. De accountantsorganisatie voert met het in het eerste lid bedoelde auditcomité jaarlijks overleg over de bedreigingen terzake van haar onafhankelijkheid en de maatregelen die zijn genomen om deze bedreigingen in te perken.

### *Afdeling 3.2: De externe accountant*

### Artikel 25

De externe accountant voldoet aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels terzake van zijn vakbekwaamheid, objectiviteit en integriteit.

### Artikel 25a

1. Indien een externe accountant 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 externe accountant ten opzichte van die controlecliënt of derde, neemt de externe accountant maatregelen om zijn onafhankelijkheid te waarborgen door deze bedreiging uit te sluiten of te beperken of, indien dat niet mogelijk is, accepteert de externe accountant geen betrokkenheid bij de uitvoering van de opdracht of beëindigt hij deze betrokkenheid.
2. De externe accountant legt de ingevolge het eerste lid genomen maatregelen vast.
3. De externe accountant voldoet aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels terzake van zijn onafhankelijkheid.

### Artikel 26

1. Een externe accountant die tijdens het verrichten van een wettelijke controle de beschikking krijgt over gegevens waarvan hij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, is verplicht tot geheimhouding van die gegevens, behoudens voor zover hij bij of krachtens wettelijk voorschrift tot mededeling verplicht is.
2. Een externe accountant die tijdens het verrichten van een wettelijke controle de beschikking krijgt over gegevens of inlichtingen die het redelijk vermoeden rechtvaardigen dat sprake is van fraude van materieel belang ten aanzien van de financiële verantwoording van de controlecliënt, meldt dit aan een opsporingsambtenaar als bedoeld in artikel 141 van het Wetboek van Strafvordering behoudens in de bij algemene maatregel van bestuur te bepalen gevallen.
3. Bij algemene maatregel van bestuur wordt bepaald wat wordt verstaan onder fraude van materieel belang en worden regels gesteld omtrent het tijdstip en de wijze waarop de melding, bedoeld in het tweede lid, plaatsvindt.
4. 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.
5. Een externe accountant kan, in afwijking van het eerste lid, volgens bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels vertrouwelijke gegevens of inlichtingen, verkregen bij het verrichten van een wettelijke controle, verstrekken aan derden. Deze vertrouwelijke gegevens of inlichtingen worden niet verstrekt aan toezichthoudende instanties.

### Artikel 27

De externe accountant is een registeraccountant of 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 en voldoet aan de bij en krachtens de Wet op de Registeraccountants of de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten 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.

### Artikel 28

Met het oog op de waarborging van de publieke functie van de accountantsverklaring kan bij algemene maatregel van bestuur artikel 27 buiten toepassing worden verklaard.

## Artikel 29

De externe accountant geeft de accountantsverklaring af en ondertekent deze op eigen naam en vermeldt daarbij de accountantsorganisatie waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.

## Artikel 29a

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.

## Artikel 30

Indien de externe accountant met betrekking tot het uitvoeren van werkzaamheden betreffende de totstandkoming of de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle wordt betrokken in een tuchtrechtsgeding, meldt hij dit onverwijld aan de betrokken controlecliënt.

## Artikel 31

1. De externe accountant is ten aanzien van zijn beroepsmatig handelen onderworpen aan tuchtrechtspraak op de voet van de Wet tuchtrechtspraak accountants ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens deze wet bepaalde.
2. Deze tuchtrechtspraak wordt uitgeoefend in eerste aanleg door de accountantskamer te Zwolle en in hoger beroep, tevens in hoogste ressort, door het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

## ***Hoofdstuk 4: Rekening en verantwoording van de Autoriteit Financiële Markten***

## Artikel 32

1. De Autoriteit Financiële Markten stelt jaarlijks een begroting op van de in het daaropvolgende jaar te verwachten baten en lasten, investeringsuitgaven alsmede inkomsten en uitgaven met betrekking tot de uitvoering van de bij en krachtens deze wet opgedragen taak en de daaruit voortvloeiende werkzaamheden. De begroting wordt op een zodanige wijze opgesteld dat de lasten en de uitgaven structureel worden gedekt door de baten en de inkomsten.
2. De begrotingsposten worden van een toelichting voorzien.

3. Tenzij de werkzaamheden waarop de begroting betrekking heeft nog niet eerder werden verricht, bevat de begroting een vergelijking met de begroting van het lopende jaar en de laatst goedgekeurde jaarrekening waarmee Onze Minister heeft ingestemd.
4. De Autoriteit Financiële Markten zendt de begroting voor 1 december van het aan het begrotingsjaar voorafgaande jaar ter instemming aan Onze Minister.
5. De instemming kan worden onthouden wegens strijd met het recht of het algemeen belang. Ingeval van gebleken strijdigheid wordt instemming niet onthouden dan nadat de Autoriteit Financiële Markten in de gelegenheid is gesteld de begroting aan te passen, binnen een door Onze Minister te stellen redelijke termijn.
6. De Autoriteit Financiële Markten doet onverwijld na instemming mededeling van de begroting in de Staatscourant en houdt de begroting gedurende een jaar na instemming op elektronische wijze ter inzage.
7. Wanneer Onze Minister niet met de begroting heeft ingestemd vóór 1 januari van het jaar waarop deze betrekking heeft, kan de Autoriteit Financiële Markten, in het belang van een juiste uitvoering van haar taak, voor het aangaan van verplichtingen en het verrichten van uitgaven beschikken over ten hoogste drie twaalfde gedeelten van de bedragen die bij de overeenkomstige onderdelen in de begroting van het voorafgaande jaar waren toegestaan.

### Artikel 33

Indien gedurende het jaar aanmerkelijke verschillen ontstaan of dreigen te ontstaan tussen de werkelijke en begrote baten en lasten dan wel inkomsten en uitgaven, doet de Autoriteit Financiële Markten daarvan onverwijld mededeling aan Onze Minister onder vermelding van de oorzaak van de verschillen.

### Artikel 34

Bij ministeriële regeling kunnen regels worden gesteld voor de inrichting van de begroting.

### Artikel 35

1. De Autoriteit Financiële Markten stelt jaarlijks een jaarrekening op van de bij deze wet opgedragen taak en de daaruit voortvloeiende werkzaamheden.
2. De jaarrekening van de Autoriteit Financiële Markten, waarin rekening en verantwoording wordt afgelegd van het financieel beheer en van de geleverde prestaties over het verstreken boekjaar, wordt ingericht zoveel mogelijk met overeenkomstige toepassing van Titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek.

3. De jaarrekening gaat vergezeld van een verklaring omtrent de getrouwheid, afgegeven door een door de Autoriteit Financiële Markten aangewezen registeraccountant of 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, die niet werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie.
4. De accountant voegt bij de verklaring, bedoeld in het derde lid, een verslag van zijn bevindingen omtrent de rechtmatige inning en besteding van de middelen door de Autoriteit Financiële Markten uit hoofde van deze wet.
5. De accountant voegt bij de verklaring, bedoeld in het derde lid, tevens een verslag van zijn bevindingen over de vraag of het beheer en de organisatie van de Autoriteit Financiële Markten uit hoofde van deze wet voldoen aan eisen van doelmatigheid.
6. De Autoriteit Financiële Markten zendt de jaarrekening voor 1 mei van het op het boekjaar volgende jaar ter instemming aan Onze Minister.
7. De instemming kan worden onthouden wegens strijd met het recht of het algemeen belang.
8. De Autoriteit Financiële Markten doet onverwijld na instemming mededeling van de jaarrekening in de Staatscourant en houdt de jaarrekening gedurende een jaar na instemming op elektronische wijze ter inzage.

### Artikel 36

1. Het verschil tussen de aan het eind van een begrotingsjaar gerealiseerde baten van de Autoriteit Financiële Markten en de gerealiseerde lasten van de Autoriteit Financiële Markten vormt het exploitatiesaldo.
2. Indien in enig boekjaar een exploitatiesaldo ontstaat en de Autoriteit Financiële Markten dit exploitatiesaldo wil betrekken bij de in rekening te brengen kosten als bedoeld in artikel 41 doet de Autoriteit Financiële Markten daaromtrent een voorstel in de jaarrekening.

### Artikel 37

1. De Autoriteit Financiële Markten stelt jaarlijks een jaarverslag op. Het jaarverslag beschrijft de taakuitoefening en het daartoe gevoerde beleid uit hoofde van deze wet in het voorafgaande jaar. Het jaarverslag beschrijft voorts het gevoerde beleid met betrekking tot de kwaliteitszorg.
2. De Autoriteit Financiële Markten zendt het jaarverslag voor 1 mei aan Onze Minister. Onze Minister zendt een afschrift van het jaarverslag aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal.

3. De Autoriteit Financiële Markten houdt het jaarverslag op elektronische wijze ter inzage.

### Artikel 38

1. De Autoriteit Financiële Markten legt een voorgenomen statutenwijziging ter voorafgaande instemming voor aan Onze Minister. De artikelen 10:28 tot en met 10:31 van de Algemene wet bestuursrecht zijn van overeenkomstige toepassing.
2. De instemming, bedoeld in het eerste lid, kan worden geweigerd:
  - a. indien de statuten na wijziging onvoldoende zijn afgestemd op het in deze wet bepaalde;
  - b. indien de statuten onvoldoende waarborgen bieden voor een onafhankelijke taakvervulling door de Autoriteit Financiële Markten;
  - c. wegens strijd met het recht of het algemeen belang.

### Artikel 39

1. De Autoriteit Financiële Markten draagt met betrekking tot de uitoefening van haar taak op grond van deze wet zorg voor:
  - a. een tijdige voorbereiding en uitvoering;
  - b. de kwaliteit van de daarbij gebruikte procedures;
  - c. de zorgvuldige behandeling van een ieder die met haar in aanraking komt;
  - d. de zorgvuldige behandeling van bezwaarschriften en klachten die worden ontvangen.
2. De Autoriteit Financiële Markten treft voorzieningen, waardoor ieder die met haar in aanraking komt in de gelegenheid is voorstellen tot verbetering van werkwijzen en procedures te doen.
3. In het jaarverslag, bedoeld in artikel 37, doet de Autoriteit Financiële Markten verslag van hetgeen tot uitvoering van het eerste en het tweede lid is verricht.

### Artikel 40

1. De Autoriteit Financiële Markten stelt een orgaan in voor overleg over:

- a. de door de Autoriteit Financiële Markten op te stellen begroting;
  - b. de door de Autoriteit Financiële Markten gerealiseerde baten en lasten alsmede inkomsten en uitgaven, en verrichte werkzaamheden;
  - c. de kosten voor accountantsorganisaties en auditorganisaties van een derde land die verband houden met de uitoefening van haar taak op grond van deze wet en daaruit voortvloeiende werkzaamheden.
2. Het overleg wordt gevoerd door de Autoriteit Financiële Markten en een representatieve vertegenwoordiging van onder haar toezicht staande accountantsorganisaties of representatieve organisaties, waaronder het Nederlands Instituut van Registeraccountants, bedoeld in artikel 1, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants, en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, bedoeld in artikel 2 van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten. Onze Minister wijst ambtenaren aan die namens hem het overleg bijwonen.
  3. Het overleg vindt ten minste tweemaal per jaar plaats.
  4. De Autoriteit Financiële Markten maakt het verslag van het overleg binnen een redelijke termijn na het overleg openbaar.

### Artikel 41

1. De Autoriteit Financiële Markten brengt jaarlijks de kosten van de werkzaamheden die zij verricht in verband met de uitoefening van haar taak op grond van deze wet in rekening bij de accountantsorganisaties en auditorganisaties van een derde land ten aanzien waarvan die werkzaamheden worden verricht, voor zover deze kosten niet ten laste komen van de Rijksbegroting. Tot de kosten behoren onder meer de kosten die zij ter voorbereiding op de uitvoering van haar taak heeft gemaakt, voordat deze taak aan haar werd opgedragen.
2. De kosten worden gebaseerd op de begroting waarmee Onze Minister heeft ingestemd en op het exploitatiesaldo, indien Onze Minister heeft ingestemd met de jaarrekening waarin een voorstel als bedoeld in artikel 36, tweede lid, is opgenomen.
3. Op de begrote kosten worden de opbrengsten uit boetes en verbeurde dwangsommen, voor zover de hieraan ten grondslag liggende besluiten van de Autoriteit Financiële Markten in het voorafgaande jaar onherroepelijk zijn geworden, in mindering gebracht.

4. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden nadere regels gesteld met betrekking tot het eerste tot en met derde lid. Deze regels hebben onder meer betrekking op de toerekening van toezichthandelingen aan accountantsorganisaties.
5. Bij ministeriële regeling worden tarieven vastgesteld inzake individueel toerekenbare toezichthandelingen.

### Artikel 42

De Autoriteit Financiële Markten verstrekt Onze Minister desgevraagd inlichtingen die nodig zijn voor de beoordeling van de uitvoerbaarheid van algemene beleidsvoornemens en voorgenomen wettelijke voorschriften, voor zover deze betrekking hebben op het door de Autoriteit Financiële Markten uit te oefenen toezicht ingevolge deze wet.

### Artikel 43

1. Onze Minister kan aan de Autoriteit Financiële Markten de gegevens of inlichtingen vragen die nodig zijn voor een onderzoek naar de toereikendheid van deze wet of de wijze waarop de Autoriteit Financiële Markten deze wet uitvoert of heeft uitgevoerd, indien dat ter wille van het toezicht nodig blijkt.
2. De Autoriteit Financiële Markten verstrekt aan Onze Minister de in het eerste lid bedoelde gegevens of inlichtingen, tenzij het vertrouwelijke gegevens of inlichtingen betreft in de zin van artikel 63a die betrekking hebben op of herleidbaar zijn tot een afzonderlijke onderneming, instelling of natuurlijke persoon, met uitzondering van gegevens of inlichtingen die betrekking hebben op of herleidbaar zijn tot een afzonderlijke accountantsorganisatie of auditorganisatie van een derde land:
  - a. die een vergunning als bedoeld in artikel 5, eerste lid, heeft verkregen onderscheidenlijk is ingeschreven op grond van artikel 11, eerste lid; en
  - b. ten aanzien waarvan surseance van betaling is verleend; of
  - c. die in staat van faillissement is verklaard; of
  - d. die op grond van een rechterlijke uitspraak is ontbonden.
3. Onze Minister kan een derde opdragen de gegevens of inlichtingen die hem ingevolge het tweede lid zijn verstrekt te onderzoeken en aan hem verslag uit te brengen. Tevens kan Onze Minister de derde die in zijn opdracht handelt, machtigen namens hem gegevens of inlichtingen in te winnen, in welk geval het eerste en tweede lid van overeenkomstige toepassing zijn.



4. Onze Minister gebruikt de gegevens of inlichtingen die hij ingevolge het tweede of derde lid heeft verkregen uitsluitend voor het vormen van zijn oordeel over de toereikendheid van deze wet of de wijze waarop de Autoriteit Financiële Markten deze wet uitvoert of heeft uitgevoerd.
5. Onze Minister en degenen die in zijn opdracht handelen zijn verplicht tot geheimhouding van de op grond van het tweede lid ontvangen gegevens of inlichtingen.
6. Niettegenstaande het vierde en vijfde lid kan Onze Minister de aan de gegevens of inlichtingen ontleende bevindingen en de daaruit getrokken conclusies aan de beide kamers der Staten-Generaal mededelen en de conclusies in algemene zin uit het onderzoek openbaar maken.
7. De Wet openbaarheid van bestuur en de Wet Nationale ombudsman zijn niet van toepassing met betrekking tot de in dit artikel bedoelde gegevens of inlichtingen die Onze Minister of de in zijn opdracht werkende derde onder zich heeft.

### Artikel 44

1. Indien naar het oordeel van Onze Minister de Autoriteit Financiële Markten haar taak ernstig verwaarloost, kan Onze Minister de noodzakelijke voorzieningen treffen.
2. Ter uitvoering van het eerste lid kan Onze Minister besluiten een of meer onderdelen van de taak van de Autoriteit Financiële Markten zelf uit te voeren of door een ander bestuursorgaan te laten uitvoeren. Alsdan komen de desbetreffende bevoegdheden van de Autoriteit Financiële Markten toe aan Onze Minister onderscheidenlijk het andere bestuursorgaan.
3. De voorzieningen worden, spoedeisende gevallen uitgezonderd, niet eerder getroffen dan nadat de Autoriteit Financiële Markten in de gelegenheid is gesteld om binnen een door Onze Minister te stellen termijn alsnog haar taak naar behoren uit te voeren.
4. Onze Minister stelt de Tweede Kamer der Staten-Generaal onverwijld in kennis van door hem getroffen voorzieningen als bedoeld in het eerste lid.

### Artikel 45

1. Onze Minister zendt vijf jaar na inwerkingtreding van deze wet en vervolgens elke vijf jaar een verslag aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal over de doeltreffendheid en doelmatigheid van het functioneren van de Autoriteit Financiële Markten in het kader van de uitvoering van deze wet.
2. De Autoriteit Financiële Markten verstrekt desgevraagd aan Onze Minister gegevens en inlichtingen ten behoeve van het verslag.

## Artikel 46

Tegen besluiten van Onze Minister inzake instemming met de begroting of de jaarrekening kan geen beroep worden ingesteld, in afwijking van artikel 8:1 van de Algemene wet bestuursrecht.

## ***Hoofdstuk 5: Toezicht en handhaving***

### *Paragraaf 5.1: Toezicht op de naleving*

## Artikel 47

Een meerderheid van de leden van het bestuur van de Autoriteit Financiële Markten die het dagelijks beleid met betrekking tot het toezicht op de naleving van deze wet bepalen:

- a. is gedurende de drie voorafgaande jaren dat zij het dagelijks beleid bepalen, niet verantwoordelijk geweest voor het uitvoeren van wettelijke controles;
- b. heeft gedurende de drie voorafgaande jaren geen deel uitgemaakt van de dagelijkse leiding van een accountantsorganisatie;
- c. heeft gedurende de drie voorafgaande jaren niet als stemgerechtigd lid deel uitgemaakt van het bestuur van een accountantsorganisatie; en
- d. is gedurende de drie voorafgaande jaren niet werkzaam geweest of verbonden aan een accountantsorganisatie.

## Artikel 48

1. De Autoriteit Financiële Markten houdt bij de uitvoering van het toezicht op de naleving van deze wet rekening met de uitkomsten van de beoordeling van de werking van door accountantsorganisaties gehanteerde stelsels van kwaliteitsbeheersing door andere organisaties, waaronder de openbare lichamen, bedoeld in artikel 1, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants, en artikel 2, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten.
2. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen terzake van het eerste lid regels worden gesteld.

## Artikel 48a

1. De Autoriteit Financiële Markten beoordeelt ten minste eenmaal in de zes jaar of een accountantsorganisatie voldoet aan het bij of krachtens deze wet bepaalde.

2. Indien een accountantsorganisatie wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang, beoordeelt de Autoriteit Financiële Markten, in afwijking van het eerste lid, ten minste eenmaal in de drie jaar of die organisatie voldoet aan het bij of krachtens deze wet bepaalde.
3. De Autoriteit Financiële Markten baseert haar beoordeling ten minste op een toetsing van een selectie van controledossiers.
4. De Autoriteit Financiële Markten stelt een verslag op waarin de voornaamste conclusies van de beoordeling zijn opgenomen en verstrekt daarvan een afschrift aan de desbetreffende accountantsorganisatie.

### Artikel 49

1. Met het toezicht op de naleving van de bij en krachtens deze wet gestelde regels zijn belast de bij besluit van de Autoriteit Financiële Markten aangewezen personen.
2. Van een besluit als bedoeld in het eerste lid wordt mededeling gedaan door plaatsing in de Staatscourant.

### Artikel 50

De personen, bedoeld in het eerste lid van artikel 49, beschikken niet over de bevoegdheden, genoemd in de artikelen 5:18 en 5:19 van de Algemene wet bestuursrecht.

### Artikel 51

1. De Autoriteit Financiële Markten kan ten behoeve van de juiste uitvoering van haar bij of krachtens deze wet gereguleerde taken en bevoegdheden van een ieder inlichtingen vorderen.
2. De artikelen 5:13 en 5:20 van de Algemene wet bestuursrecht zijn van overeenkomstige toepassing.

### *Paragraaf 5.2: Handhaving*

### Artikel 52

De Autoriteit Financiële Markten kan de accountantsorganisatie waaraan een vergunning is verleend die niet voldoet aan hetgeen bij of krachtens deze wet is bepaald, door middel van het geven van een aanwijzing verplichten om binnen een door de Autoriteit Financiële Markten gestelde redelijke termijn ten aanzien van in de aanwijzingsbeschikking aan te geven punten een bepaalde gedragslijn te volgen.

## Artikel 53

1. De Autoriteit Financiële Markten kan een last onder dwangsom opleggen ter zake van een overtreding van een voorschrift, gesteld bij of krachtens de artikelen 5, eerste lid, 6, derde lid, 14, 15, 16, 16a 17, 18, tweede en derde lid, 19, 21, 22, 23 en 24 van deze wet en artikel 5:20 van de Algemene wet bestuursrecht.
2. Onze Minister kan regels stellen ter zake van de uitoefening van de bevoegdheid, bedoeld in het eerste lid.

## Artikel 54

1. De Autoriteit Financiële Markten kan een bestuurlijke boete opleggen ter zake van een overtreding van een voorschrift, gesteld bij of krachtens de artikelen 5, eerste lid, 6, derde lid, 14, 15, 16a, 18, 19, 20, eerste en derde lid, 21, 22, 23, 24 en 24a van deze wet en van artikel 5:20 van de Algemene wet bestuursrecht.
2. Bij algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld met betrekking tot de uitoefening van de bevoegdheid, bedoeld in het eerste lid.

## Artikel 55

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.

### Artikel 56

1. Indien tegen een besluit tot het opleggen van een bestuurlijke boete bezwaar of beroep wordt aangetekend, schorst dit de verplichting tot betaling van de bestuurlijke boete totdat de beroepstermijn is verstreken of, indien beroep is ingesteld, op het beroep is beslist.
2. De schorsing van de verplichting tot betaling van de bestuurlijke boete schorst niet de berekening van de wettelijke rente.

### *Paragraaf 5.3: Beroep*

### Artikel 63

Indien beroep wordt ingesteld tegen een besluit op grond van deze wet is, in afwijking van artikel 8:7 van de Algemene wet bestuursrecht, de rechtbank te Rotterdam bevoegd.

### **Hoofdstuk 5a: Geheimhoudingsplicht**

### Artikel 63a

1. Het is een ieder die uit hoofde van de toepassing van deze wet of van ingevolge deze wet genomen besluiten enige taak vervult of heeft vervuld, verboden van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen die ingevolge deze wet dan wel ingevolge afdeling 5.2 van de Algemene wet bestuursrecht zijn verstrekt of verkregen of van instanties die belast zijn met het toezicht op auditkantoren in een andere lidstaat zijn ontvangen, verder of anders gebruik te maken of daaraan verder of anders bekendheid te geven dan voor de uitvoering van zijn taak of op basis van deze wet noodzakelijk is.
2. In afwijking van het eerste lid kan de Autoriteit Financiële Markten van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen, verkregen bij de uitvoering van haar taak op grond van deze wet, gebruik maken voor haar taak op grond van de Wet op het financieel toezicht, voor zover die gegevens of inlichtingen duiden op overtredingen als bedoeld in artikel 1:97, eerste lid, van de Wet op het financieel toezicht.
3. In afwijking van het eerste lid kan de Autoriteit Financiële Markten met gebruikmaking van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen, verkregen bij de uitvoering van haar taak op grond van deze

wet, mededelingen doen, indien deze niet kunnen worden herleid tot afzonderlijke personen, accountantsorganisaties of auditkantoren.

### **Hoofdstuk 5b: Samenwerking nationaal**

#### **Artikel 63c**

1. De Autoriteit Financiële Markten kan, in afwijking van artikel 63a, eerste lid, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij de uitvoering van de haar ingevolge deze wet opgedragen taak die betrekking hebben op overtredingen door accountantsorganisaties van artikel 5, eerste lid, of 6, derde lid, van deze wet, verstrekken aan een Nederlandse instantie die is belast met de uitoefening van strafvorderlijke bevoegdheden of aan een deskundige die door een dergelijke instantie met een opdracht is belast, voor zover de verlangde gegevens of inlichtingen noodzakelijk zijn voor de uitoefening van die bevoegdheden of de uitvoering van die opdracht.
2. Indien de instantie, bedoeld in het eerste lid, het voornemen heeft toepassing te geven aan de bevoegdheid tot het bij de Autoriteit Financiële Markten vorderen van de uitlevering van een voor inbeslagneming vatbaar voorwerp of aan de bevoegdheid tot het vorderen van de inzage of een afschrift van bescheiden als bedoeld in artikel 96a, 105 of 126a van het Wetboek van Strafvordering, of artikel 18 of 19 van de Wet op de economische delicten, en de vordering betreft vertrouwelijke gegevens of inlichtingen als bedoeld in artikel 2:5 van de Algemene wet bestuursrecht, stelt die instantie voorafgaand aan de uitoefening van haar bevoegdheid de Autoriteit Financiële Markten in de gelegenheid haar zienswijze hierover kenbaar te maken.

#### **Artikel 63d**

1. De Autoriteit Financiële Markten kan, in afwijking van artikel 63a, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij de vervulling van de haar ingevolge deze wet opgedragen taak, verstrekken aan de accountantskamer, bedoeld in artikel 31, tweede lid, of het College van Beroep voor het bedrijfsleven.
2. De Autoriteit Financiële Markten verstrekt geen vertrouwelijke gegevens of inlichtingen als bedoeld in het eerste lid indien de verstrekking van de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen redelijkerwijs in strijd is of zou kunnen komen met de belangen die deze wet beoogt te beschermen.

#### **Artikel 63e**

1. De Autoriteit Financiële Markten kan, in afwijking van artikel 63a, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij de vervulling van de haar ingevolge deze wet opgedragen taak, verstrekken aan:
  - a. de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, bedoeld in artikel 2, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten;

- b. het Nederlands Instituut van Registeraccountants, bedoeld in artikel 1, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants; en
- c. een organisatorisch verband van marktpartijen, dat zich ten doel stelt een doeltreffende bijdrage te leveren aan de uitvoering door de Autoriteit Financiële Markten van het toezicht op de naleving van deze wet en daartoe met de Autoriteit Financiële Markten een convenant heeft gesloten;

voor zover de gegevens of inlichtingen noodzakelijk zijn voor de vervulling van de taken van de in de onderdelen a tot en met c bedoelde instanties.

2. Voor zover de gegevens of inlichtingen, bedoeld in het eerste lid, zijn verkregen van een toezichthoudende instantie, verstrekt de Autoriteit Financiële Markten deze niet aan een instantie als bedoeld in het eerste lid, tenzij de toezichthoudende instantie waarvan de gegevens of inlichtingen zijn verkregen uitdrukkelijk heeft ingestemd met de verstrekking van de gegevens of inlichtingen en in voorkomend geval heeft ingestemd met het gebruik voor een ander doel dan waarvoor de gegevens of inlichtingen zijn verstrekt.

### **Hoofdstuk 5c: Samenwerking internationaal**

#### *Afdeling 5c.1: Samenwerking met toezichthoudende instanties van andere lidstaten*

##### **Artikel 63f**

1. De Autoriteit Financiële Markten werkt samen met toezichthoudende instanties van andere lidstaten, indien dat voor het vervullen van haar taak op grond van deze wet of voor de vervulling van de taak van die toezichthoudende instanties nodig is.
2. De Autoriteit Financiële Markten verstrekt, in afwijking van artikel 63a, eerste lid, op verzoek van een toezichthoudende instantie van een andere lidstaat onverwijld vertrouwelijke gegevens of inlichtingen die voor de vervulling van de taak van die toezichthoudende instantie nodig zijn, tenzij:
  - a. een dergelijke verstrekking gevaar zou kunnen opleveren voor de Nederlandse soevereiniteit, nationale veiligheid of openbare orde;
  - b. de gegevens of inlichtingen betrekking hebben op handelingen van een accountantsorganisatie waartegen in Nederland reeds een strafrechtelijke procedure is ingesteld;
  - c. reeds beroep is ingesteld tegen een beschikking als bedoeld in artikel 58 ten aanzien van de handelingen waarop de gegevens of inlichtingen betrekking hebben; of

- d. met betrekking tot dezelfde handelingen en dezelfde accountantsorganisatie door de Autoriteit Financiële Markten een onherroepelijk besluit is genomen.
3. Indien de Autoriteit Financiële Markten de gevraagde gegevens of inlichtingen niet onverwijld kan verstrekken, stelt zij de toezichhoudende instantie van de andere lidstaat hiervan in kennis.

### Artikel 63g

1. De Autoriteit Financiële Markten kan ter uitvoering van haar taak op grond van artikel 63f van een ieder inlichtingen vorderen, indien dat voor de vervulling van de taak van een toezichhoudende instantie in een andere lidstaat nodig is.
2. De artikelen 5:13 en 5:20 van de Algemene wet bestuursrecht zijn van overeenkomstige toepassing.

### Artikel 63h

1. Indien een toezichhoudende instantie van een andere lidstaat ten behoeve van het toezicht op een auditkantoor in die staat de Autoriteit Financiële Markten verzoekt in Nederland een onderzoek te verrichten of in de gelegenheid te worden gesteld om bij dit onderzoek aanwezig te zijn, geeft de Autoriteit Financiële Markten aan dit verzoek gevolg, tenzij:
  - a. een dergelijk onderzoek gevaar zou kunnen opleveren voor de Nederlandse soevereiniteit, nationale veiligheid of openbare orde; of
  - b. met betrekking tot dezelfde handelingen tegen dezelfde accountantsorganisatie of auditkantoor reeds in Nederland een strafrechtelijke procedure is ingesteld;
  - c. door de dezelfde accountantsorganisatie een beroep is ingesteld tegen een beschikking als bedoeld in artikel 58 ten aanzien van dezelfde handelingen; of
  - d. met betrekking tot dezelfde handelingen en dezelfde accountantsorganisatie of auditkantoor door de Autoriteit Financiële Markten een onherroepelijk besluit is genomen.
2. De Autoriteit Financiële Markten kan ten behoeve van een onderzoek als bedoeld in het eerste lid bij eenieder inlichtingen vorderen. De artikelen 5:13, 5:17 en 5:20 van de Algemene wet bestuursrecht zijn van overeenkomstige toepassing.



## Artikel 63i

1. Indien de Autoriteit Financiële Markten vaststelt dat er in een andere lidstaat handelingen worden of zijn uitgevoerd die strijdig zijn met hetgeen ingevolge de richtlijn in die lidstaat is voorgeschreven, geeft zij hiervan op zo specifiek mogelijke wijze kennis aan de toezichhoudende instantie van de andere lidstaat.
2. Indien de Autoriteit Financiële Markten een kennisgeving heeft ontvangen van een toezichhoudende instantie van een andere lidstaat dat er in Nederland handelingen worden of zijn uitgevoerd die strijdig zijn met deze wet, stelt zij de kennisgevende toezichhoudende instantie in kennis van de door haar genomen maatregelen, voor zover van toepassing, alsmede, voorzover mogelijk, van belangrijke tussentijdse ontwikkelingen.

## *Afdeling 5c.2: Samenwerking met toezichhoudende instanties van staten die geen lidstaat zijn*

## Artikel 63j

1. De Autoriteit Financiële Markten kan, in afwijking van artikel 63a, eerste lid, op verzoek van een toezichhoudende instantie van een staat die geen lidstaat is, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen die afkomstig zijn van vergunninghoudende accountantsorganisaties of externe accountants en die betrekking hebben op controles bij ondernemingen die effecten hebben uitgegeven in de betrokken staat of die onderdeel uitmaken van een groep die is onderworpen aan een controle van geconsolideerde jaarrekeningen in die staat verstrekken aan de betrokken toezichhoudende instantie, indien:
  - a. dat voor de vervulling van haar taak op grond van deze wet of van de taak van die toezichhoudende instantie nodig is;
  - b. die toezichhoudende instantie voldoet aan eisen die de Commissie van de Europese Gemeenschappen overeenkomstig het bepaalde in artikel 47, derde lid, van de richtlijn adequaat heeft verklaard;
  - c. de overdracht van persoonsgegevens geschiedt overeenkomstig de Wet bescherming persoonsgegevens;
  - d. zij met die toezichhoudende instantie op basis van wederkerigheid een overeenkomst heeft gesloten met betrekking tot gegevensverstrekking als bedoeld in dit artikel.
2. De Autoriteit Financiële Markten voldoet niet aan het in het eerste lid bedoelde verzoek, indien:

- a. de verstrekking van de gegevens of inlichtingen gevaar zou kunnen opleveren voor de soevereiniteit, nationale veiligheid of openbare orde van Nederland of andere lidstaten; of
  - b. met betrekking tot dezelfde handelingen tegen dezelfde accountantsorganisaties reeds in Nederland een strafrechtelijke procedure is ingesteld;
  - c. door de dezelfde accountantsorganisatie een beroep is ingesteld tegen een beschikking als bedoeld in artikel 58 ten aanzien van dezelfde handelingen ingesteld; of
  - d. met betrekking tot dezelfde handelingen en dezelfde accountantsorganisaties of auditkantoren een onherroepelijk besluit is genomen.
3. De Autoriteit Financiële Markten zendt onverwijld nadat met een toezichhoudende instantie van een staat die geen lidstaat is een overeenkomst is gesloten als bedoeld in het eerste lid, een afschrift van die overeenkomst aan Onze Minister.

### Artikel 63k

1. De Autoriteit Financiële Markten kan ten behoeve van de samenwerking, bedoeld in artikel 63j, van een ieder inlichtingen vorderen, indien dat voor de vervulling van de taak van een toezichhoudende instantie in een staat die geen lidstaat is, nodig is.
2. De artikelen 5:13 en 5:20 van de Algemene wet bestuursrecht zijn van overeenkomstige toepassing.

## ***Hoofdstuk 6: Openbare waarschuwing en publicatie van handhavingsmaatregelen***

### Artikel 64

De Autoriteit Financiële Markten kan een openbare waarschuwing uitvaardigen, indien nodig onder vermelding van de overwegingen die tot die waarschuwing hebben geleid, bij overtreding van een verbodsbevestiging uit deze wet.

### Artikel 65

1. De Autoriteit Financiële Markten stelt, indien zij besluit een openbare waarschuwing uit te zullen vaardigen als bedoeld in artikel 64, de betrokken accountantsorganisatie in kennis van het besluit.
2. Het besluit vermeldt in ieder geval de geconstateerde overtreding, de inhoud van de openbaarmaking, de gronden waarop het besluit berust alsmede de wijze waarop en de termijn waarna de openbare waarschuwing zal worden uitgevaardigd.

## Artikel 66

1. Het uitvaardigen van een openbare waarschuwing als bedoeld in artikel 64 geschiedt niet eerder dan nadat vijf werkdagen zijn verstreken na de dag waarop de betrokken accountantsorganisatie overeenkomstig artikel 65 in kennis is gesteld van het besluit.
2. Indien wordt verzocht om een voorlopige voorziening als bedoeld in artikel 8:81 van de Algemene wet bestuursrecht, wordt de werking van het besluit opgeschort totdat er een uitspraak is van de voorzieningenrechter.
3. Indien bescherming van de belangen die deze wet beoogt te beschermen geen uitstel toelaat, kan de Autoriteit Financiële Markten, in afwijking van de voorgaande leden, onverwijld een openbare waarschuwing uitvaardigen.

## Artikel 67

1. De Autoriteit Financiële Markten maakt een besluit tot het opleggen van een bestuurlijke boete ingevolge deze wet na bekendmaking openbaar, indien de bestuurlijke boete is opgelegd terzake overtreding van:
  - a. artikel 5, eerste lid, 14, 15, eerste lid, 16a, of 20, eerste of derde lid, of
  - b. artikel 8, derde lid, 11, eerste of vierde lid, 12, derde lid, 13, eerste of tweede lid, 15a, eerste of tweede lid, 17 tweede lid, 18 tweede lid, 20 eerste tot en met derde lid, 29, tweede lid, of 32, eerste lid, van het Besluit toezicht accountantsorganisaties, of
  - c. een bepaling waarvan de overtreding bij algemene maatregel van bestuur op grond van artikel 55, eerste lid, beboetbaar is gesteld met tariefnummer 3.
2. De openbaarmaking van het besluit tot het opleggen van een bestuurlijke boete geschiedt niet eerder dan nadat vijf werkdagen zijn verstreken na de dag waarop het besluit aan de betrokken accountantsorganisatie bekend is gemaakt.
3. Indien wordt verzocht om een voorlopige voorziening als bedoeld in artikel 8:81 van de Algemene wet bestuursrecht, wordt de openbaarmaking van het besluit opgeschort totdat er een uitspraak is van de voorzieningenrechter.
4. Indien de openbaarmaking van het besluit in strijd is of zou kunnen komen met het doel van het door de Autoriteit Financiële Markten uit te oefenen toezicht op de naleving van deze wet blijft deze achterwege.

## Artikel 68

Onverminderd artikel 67 maakt de Autoriteit Financiële Markten een besluit tot het opleggen van een bestuurlijke boete ingevolge deze wet openbaar, nadat het rechtens onaantastbaar is geworden, tenzij de openbaarmaking van het besluit in strijd is of zou kunnen komen met het doel van het door de toezichthouder uit te oefenen toezicht op de naleving van deze wet.

## Artikel 69

1. De Autoriteit Financiële Markten maakt een besluit tot het opleggen van een last onder dwangsom ingevolge deze wet openbaar wanneer een dwangsom wordt verbeurd, tenzij de openbaarmaking van het besluit in strijd is of zou kunnen komen met het doel van het door de Autoriteit Financiële Markten uit te oefenen toezicht op de naleving van deze wet.
2. Indien wordt verzocht om een voorlopige voorziening als bedoeld in artikel 8:81 van de Algemene wet bestuursrecht, wordt de openbaarmaking van het besluit opgeschort totdat er een uitspraak is van de voorzieningenrechter.

## Artikel 70

Indien bescherming van de belangen die deze wet beoogt te beschermen geen uitstel toelaat, kan de Autoriteit Financiële Markten, in afwijking van artikel 67, tweede en derde lid, 68, of 69, eerste en tweede lid, onverwijld overgaan tot openbaarmaking van een besluit tot het opleggen van een bestuurlijke boete onderscheidenlijk een last onder dwangsom.

## Artikel 71

1. Indien een verzoek om voorlopige voorziening als bedoeld in Titel 8.3 van de Algemene wet bestuursrecht is gedaan tegen een besluit als bedoeld in artikel 64, 67, eerste lid, of 69, eerste lid, vindt het onderzoek ter zitting plaats met gesloten deuren.
2. Indien de voorzieningenrechter een publicatieverbod van een besluit als bedoeld in artikel 64, 67, eerste lid, of 69, eerste lid, heeft opgelegd, vindt het horen van belanghebbenden terzake van het bezwaar niet in het openbaar plaats.
3. Indien de voorzieningenrechter een publicatieverbod van een besluit als bedoeld in artikel 64, 67, eerste lid, of 69, eerste lid, heeft opgelegd, en beroep wordt ingesteld tegen de beslissing op het bezwaar tegen dat besluit, vindt het onderzoek ter zitting plaats met gesloten deuren.

## **Hoofdstuk 7: Wijzigingen andere wetten**

*Paragraaf 7.1: Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties*

### **Artikel 73**

Wijzigt de Gemeentewet.

### **Artikel 74**

Wijzigt de Provinciewet.

*Paragraaf 7.2: Ministerie van Financiën*

### **Artikel 75**

Wijzigt de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten.

### **Artikel 76**

Wijzigt de Wet op de Registeraccountants.

*Paragraaf 7.3: Ministerie van Justitie*

### **Artikel 77**

Wijzigt de Wet bestuursrechtspraak bedrijfsorganisatie.

### **Artikel 78**

Wijzigt de Wet op de economische delicten.

## **Hoofdstuk 8: Evaluatiebepaling en overgangs- en slotbepalingen**

### **Artikel 79**

Onze Minister zendt binnen vijf jaar na de inwerkingtreding van deze wet aan de Staten-Generaal een verslag over de doeltreffendheid en de effecten van deze wet in de praktijk.

## Artikel 80

1. Het is een accountantsorganisatie toegestaan om na het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet zonder vergunning haar werkzaamheden ten behoeve van het uitvoeren van wettelijke controles voort te zetten dan wel opdrachten tot uitvoering van wettelijke controles te aanvaarden, onder de in het tweede lid genoemde voorwaarden.
2. De accountantsorganisatie vraagt binnen een maand na inwerkingtreding van deze wet een vergunning aan bij de Autoriteit Financiële Markten en legt binnen drie maanden na deze aanvraag de gegevens en bescheiden, bedoeld in artikel 8, aan de Autoriteit Financiële Markten over.
3. Het eerste lid is van toepassing totdat de Autoriteit Financiële Markten onherroepelijk op de vergunningaanvraag heeft beslist.
4. De Autoriteit Financiële Markten beslist binnen twaalf maanden na inwerkingtreding van deze wet op een aanvraag als bedoeld in het tweede lid. Onze Minister kan deze termijn ten hoogste twee maal met een periode van een half jaar verlengen.
5. De accountantsorganisatie die op grond van het tweede lid een vergunning heeft aangevraagd, wordt als aanvrager in de zin van het tweede lid ingeschreven in het register, bedoeld in artikel 11. De Autoriteit Financiële Markten haalt deze inschrijving door zodra zij onherroepelijk op de aanvraag heeft beslist.

## Artikel 81

De besluiten die voor het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet zijn genomen door onderscheidenlijk het examenbureau, bedoeld in artikel 74, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants, het curatorium, bedoeld in artikel 75, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants en het examenbureau, bedoeld in artikel 85, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, en die betrekking hebben op een periode na bedoeld tijdstip, worden na dat tijdstip geacht te zijn genomen door de Commissie eindtermen accountantsopleiding, bedoeld in artikel 69, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants.

## Artikel 82

In geval voor het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet beroep is ingesteld tegen een op grond van de Wet op de Registeraccountants genomen besluit door het examenbureau, bedoeld in artikel 74, eerste lid, van die wet of het curatorium, bedoeld in artikel 75, eerste lid, van die wet, onderscheidenlijk tegen een op grond van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten genomen besluit door het examenbureau, bedoeld in artikel 85, eerste lid, van die wet of het curatorium, bedoeld in artikel 89, eerste lid, van die wet wordt op het bezwaar en beroep beslist met toepassing van het voor dat tijdstip geldende recht.

## Artikel 83

1. Indien voor een opleiding als bedoeld in artikel 69, tweede lid, onderdeel b, van de Wet op de Registeraccountants of artikel 56, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op Accountants-Administratieconsulenten een verklaring van gelijkwaardigheid is afgegeven, geldt deze verklaring van gelijkwaardigheid als aanwijzing in de zin van deze artikelen:
  - a. totdat het accreditatieorgaan, bedoeld in artikel 5a.2, eerste lid, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek, voor de desbetreffende opleiding een onherroepelijk accreditatiebesluit als bedoeld in artikel 5a.9, vierde lid, van die wet heeft genomen; of
  - b. totdat de Commissie eindtermen accountantsopleiding een onherroepelijk besluit omtrent de aanwijzing van die opleiding heeft genomen.
2. Een door het examenbureau, bedoeld in artikel 74, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants, voor het tijdstip van inwerkingtreding van dit wetsvoorstel afgegeven verklaring van gelijkwaardigheid als bedoeld in artikel 79a, eerste of tweede lid, van die wet is geldig tot uiterlijk 31 december 2008.
3. Een door het examenbureau, bedoeld in artikel 85, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, voor het tijdstip van inwerkingtreding van dit wetsvoorstel afgegeven verklaring van gelijkwaardigheid als bedoeld in artikel 91, eerste lid, van die wet is geldig tot uiterlijk 31 december 2008.
4. De accountantsopleidingen aan de Universiteit Nyenrode en de Universiteit van de Nederlandse Antillen worden tot uiterlijk 31 december 2008 geacht te voldoen aan de eindtermen, bedoeld in artikel 69, tweede lid, onderdeel a, van de Wet op de Registeraccountants, dan wel:
  - a. tot het voor die datum gelegen tijdstip waarop het accreditatieorgaan, bedoeld in artikel 5a.2, eerste lid, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek, voor de desbetreffende opleiding een onherroepelijk accreditatiebesluit als bedoeld in artikel 5.10, vierde lid, van die wet heeft genomen; of
  - b. tot het voor die datum gelegen tijdstip waarop de Commissie eindtermen accountantsopleiding een onherroepelijk besluit heeft genomen omtrent de aanwijzing van de desbetreffende opleiding op grond van artikel 69, tweede lid, onderdeel b, van de Wet op de Registeraccountants.

### Artikel 84

In afwijking van artikel 67, tweede lid, van de Wet op de Registeraccountants en artikel 54, tweede lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, blijven de regels, opgenomen in de artikelen 8 tot en met 13 van het Examenbesluit registeraccountants 1994 onderscheidenlijk de artikelen 8 tot en met 13 van het Examenbesluit Accountants-Administratieconsulenten 1994, zoals deze luiden voor het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet, van toepassing op de praktijkstage, tot het tijdstip waarop de verordening, bedoeld in artikel 67, tweede lid, van de Wet op de Registeraccountants onderscheidenlijk de verordening, bedoeld in artikel 54, tweede lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, in werking treedt.

### Artikel 85

1. Tot het tijdstip waarop de Commissie eindtermen accountantsopleiding de eindtermen, bedoeld in artikel 56, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten heeft vastgesteld, blijven de door het examenbureau, bedoeld in artikel 85, eerste lid, van die wet, vastgestelde eisen, bedoeld in artikel 5, eerste lid, van het Examenbesluit Accountants-Administratieconsulenten 1994, zoals die luiden voor het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet, van toepassing.
2. Tot het tijdstip waarop de Commissie eindtermen accountantsopleiding de eindtermen, bedoeld in artikel 69, tweede lid, onderdeel a, van de Wet op de Registeraccountants heeft vastgesteld, blijven de door het examenbureau, bedoeld in artikel 74, eerste lid, van die wet, vastgestelde eisen, bedoeld in artikel 5, eerste lid, van het Examenbesluit registeraccountants 1994, zoals die luiden voor het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet, van toepassing.

### Artikel 86

1. Binnen zes weken na het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet zendt de Autoriteit Financiële Markten ter instemming aan Onze Minister een begroting van de in het resterende deel van het lopende jaar te verwachten baten en lasten, investeringsuitgaven alsmede inkomsten en uitgaven met betrekking tot de uitvoering van de bij en krachtens deze wet opgedragen taak en daaruit voortvloeiende werkzaamheden.
2. Artikel 32, tweede, vijfde en zesde lid, is van overeenkomstige toepassing.

### Artikel 87

Deze wet treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, dat voor de verschillende artikelen of onderdelen daarvan verschillend kan worden vastgesteld.



## Artikel 88

Deze wet wordt aangehaald als: Wet toezicht accountantsorganisaties.

### Slotformulering en ondertekening

Lasten en bevelen dat deze in het Staatsblad zal worden geplaatst en dat alle ministeries, autoriteiten, colleges en ambtenaren wie zulks aangaat, aan de nauwkeurige uitvoering de hand zullen houden.

Gegeven te 's-Gravenhage

19 januari 2006

Beatrix

De Minister van Financiën,

G. Zalm

de *drieëntwintigste* februari 2006

De Minister van Justitie,

J. P. H. Donner

### Bijlage bij artikel 1, eerste lid, onderdeel p, van de wet Wet toezicht accountantsorganisaties

- artikelen 36, tweede lid, en 45, derde lid, van de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten;
- artikel 1h, vierde lid, van de Bestrijdingsmiddelenwet 1962;
- artikel 393, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek;
- artikel 91, eerste lid, van de Flora- en faunawet;
- artikel 213, tweede lid, van de Gemeentewet;
- artikel 35, tweede lid, van de Kaderwet zelfstandige bestuursorganen, voor zover het de controle betreft van de financiële verantwoordingen van de Nederlandse Zorgautoriteit, het College voor zorgverzekeringen en de organisatie ZorgOnderzoek Nederland;
- artikel 12, tweede lid, van de Mediawet;
- artikel 26, eerste lid, van de Organisatiewet Kadaster;
- artikelen 146 en 147, vijfde lid, van de Pensioenwet;
- artikel 217, tweede lid, van de Provinciewet;
- artikel 23j, tweede lid, van de Rijksoctrooiwet 1995;
- artikel 21, tweede lid, van de Rijkswet Onderzoeksraad voor veiligheid;
- artikel 109, tweede lid, van de Waterschapswet;
- artikel 4s, vierde lid, onderdeel c, van de Wegenverkeerswet 1994;
- artikel 6, eerste lid, onderdeel f, van de Wet afbreking zwangerschap;
- artikel 10, tweede lid, van de Wet BDU verkeer en vervoer;
- artikel 72, tweede lid, van de Wet op het Centraal bureau voor de statistiek;

- artikel 21, vierde lid, van de Wet Landelijk Bureau Inning Onderhoudsbijdragen;
- artikel 5.41, derde lid, onderdeel d, van de Wet luchtvaart;
- artikel 46, tweede lid, van de Wet op de kamers van koophandel en fabrieken 1997;
- artikel 20, eerste lid, van de Wet Onafhankelijke post- en telecommunicatieautoriteit;
- artikel 24, eerste lid, van de Wet op de Pensioen- en Uitkeringsraad;
- artikel 49, vierde lid, van de Wet structuur uitvoeringsorganisatie werk en inkomen;
- artikel 25, vierde lid, van de Wet toelating zorginstellingen;
- artikelen 3:72, zevende lid, 3:77, 3:82, 3:86, tweede lid, 4:51, derde lid, en 4:85, tweede lid, van de Wet op het financieel toezicht;
- artikelen 141 en 142, vijfde lid, van de Wet verplichte beroepspensioenregeling;
- artikel 22, eerste lid, van de Wet verzelfstandiging Staatsbosbeheer;
- artikel 18, derde lid, tweede volzin, van de Wet voorraadvorming aardolieproducten 2001;
- artikel 13 van de Wet waardering onroerende zaken;
- artikelen 70c, tweede lid, onderdeel h, en 71g, eerste lid, van de Woningwet;
- de artikelen 74, derde lid, en 122a, twaalfde lid juncto artikel 74, derde lid, van de Zorgverzekeringswet.

## ***Besluit toezicht accountantsorganisaties***

Besluit van 16 augustus 2006, houdende regels ter zake van de uitvoering van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Besluit toezicht accountantsorganisaties)

Wij Beatrix, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Op de voordracht van Onze Minister van Financiën van 22 juni 2006, nr. FM 2006-1525 M, Generale Thesaurie, Directie Financiële Markten, Afdeling Marktgedrag en Effectenverkeer;

Gelet op richtlijn nr. 2006/43/EG van 17 mei 2006 van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie betreffende de wettelijke accountantscontrole van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen en tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (PbEU L 157), de artikelen 1, tweede lid, 8, 11, derde lid, 15, tweede lid, 18, derde lid, 19, 21, tweede lid, 22, 25, 26, tweede en derde lid, 41, vierde lid, en 55, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties;

De Raad van State gehoord (advies van 20 juli 2006, no. Wo6.06.0253/IV);

Gezien het nader rapport van Onze Minister van Financiën van 8 augustus 2006, nr. FM 2006-1908 U;

Hebben goedgevonden en verstaan:

### ***Hoofdstuk 1: Begripsbepalingen***

#### **Artikel 1**

In dit besluit wordt verstaan onder:

controledossier: geheel van gegevens en bescheiden die zijn vastgelegd tijdens het uitvoeren van een wettelijke controle en waarop de externe accountant zijn verklaring baseert;

groepsaccountant: externe accountant die de verantwoordelijkheid draagt voor het afgeven van een accountantsverklaring bij de jaarrekening die mede de geconsolideerde jaarrekening van een groep ondernemingen of instellingen bevat;

medewerkers: externe accountants en overige personen die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantsorganisatie en die zijn betrokken bij de uitvoering van wettelijke controles;

NIVRA: Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants;

NOvAA: Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten;

verbonden entiteit: onderneming of instelling die met een accountantsorganisatie is verbonden door middel van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur;

wet: Wet toezicht accountantsorganisaties.

### ***Hoofdstuk 2: Bepalingen ter uitvoering van de artikelen 8 en 12c, eerste en tweede lid, van de wet***

#### **Artikel 2**

1. Een aanvraag van een vergunning als bedoeld in artikel 5 van de wet wordt schriftelijk ingediend en bevat de volgende gegevens en bescheiden:
  - 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 opgave van het nummer van inschrijving 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:
  - 1°. een beschrijving van de juridische en organisatorische structuur van het netwerk; en
  - 2°. de namen, adressen en vestigingsplaatsen van de onderscheiden onderdelen van het netwerk, waaronder verbonden entiteiten; of
  - 3°. 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 wet, 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.

2. Desgevraagd verstrekt de aanvrager aan de Autoriteit Financiële Markten tevens overige gegevens en bescheiden die naar het oordeel van de Autoriteit Financiële Markten nodig zijn in het belang van de beoordeling van de aanvraag.
3. Voor een aanvraag als bedoeld in het eerste lid wordt gebruik gemaakt van door de Autoriteit Financiële Markten voorgeschreven formulieren.
4. Een aanvraag als bedoeld in het eerste lid wordt ondertekend door tenminste een van de personen die het dagelijks beleid van een accountantsorganisatie bepalen.

### Artikel 2a

1. Een aanvraag tot inschrijving in het register, bedoeld in artikel 12c, eerste lid, van de wet, wordt schriftelijk ingediend en bevat de volgende gegevens:
  - 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. de naam van alle auditors van een derde land die de aanvrager doet inschrijven in het register, bedoeld in artikel 11 van de wet, de naam van de toezichhoudende instanties in dat derde land waarbij deze auditors van een derde land zijn geregistreerd en, voor zover van toepassing, het inschrijvingsnummer;
  - f. de namen, adressen en vestigingsplaatsen van alle vestigingen van de aanvrager van waaruit verklaringen worden of zullen worden afgegeven als bedoeld in artikel 12b van de wet;
  - g. de naam, het zakelijk adres en, indien van toepassing, het inschrijvingsnummer bij een beroepsorganisatie van alle personen die het dagelijks beleid van de aanvrager bepalen of mede bepalen, alsmede de naam van die beroepsorganisatie;
  - h. indien de aanvrager deel uitmaakt van een netwerk:
    - 1°. een beschrijving van de juridische en organisatorische structuur van het netwerk; en
    - 2°. de namen, adressen en vestigingsplaatsen van de onderscheiden onderdelen van het netwerk; of

- 3°. een verwijzing naar de plaats waar de in onderdeel 2° bedoelde informatie publiek toegankelijk is;
  - i. 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;
  - j. 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.
2. Desgevraagd verstrekt de aanvrager aan de Autoriteit Financiële Markten tevens overige gegevens en bescheiden die naar het oordeel van de Autoriteit Financiële Markten nodig zijn in het belang van de beoordeling van de aanvraag.
  3. Voor een aanvraag als bedoeld in het eerste lid wordt gebruik gemaakt van door de Autoriteit Financiële Markten voorgeschreven formulieren.
  4. Een aanvraag als bedoeld in het eerste lid wordt ondertekend door tenminste een van de personen die het dagelijks beleid van een auditororganisatie van een derde land bepalen.

### Artikel 2b

Het transparantieverlag, bedoeld in artikel 12c, eerste lid, onderdeel d, van de wet, bevat informatie die gelijkwaardig is aan de informatie, genoemd in artikel 30, eerste lid.

### Artikel 3

1. Een aanvrager meldt een wijziging in de gegevens of bescheiden die hij heeft overgelegd op grond van artikel 2, eerste of tweede lid, of artikel 2a, eerste of tweede lid onverwijld schriftelijk aan de Autoriteit Financiële Markten.
2. Onverminderd het bepaalde in artikel 7, meldt een accountantsorganisatie een wijziging in de gegevens of bescheiden die zij heeft overgelegd op grond van artikel 2, eerste lid, onderdelen b tot en met d, h tot en met l, m, onder 2°, en n onverwijld en wijzigingen in de overige in artikel 2, eerste en tweede lid, bedoelde gegevens of bescheiden, met uitzondering van de in onderdeel r bedoelde gegevens, ten minste eenmaal per kwartaal, schriftelijk aan de Autoriteit Financiële Markten.

3. Een auditororganisatie van een derde land meldt een wijziging in de gegevens of bescheiden die zij heeft overgelegd op grond van artikel 2a, eerste lid, onderdelen b tot en met j, onverwijld en wijzigingen in de in artikel 2a, tweede lid, bedoelde gegevens en bescheiden tenminste eenmaal per kwartaal schriftelijk aan de Autoriteit Financiële Markten.

### **Hoofdstuk 3: Bepaling ter uitvoering van artikel 11, derde lid, van de wet**

#### **Artikel 4**

1. Het register, bedoeld in artikel 11 van de wet, vermeldt:
  - a. de datum van vergunningverlening als bedoeld in artikel 6, eerste lid, van de wet;
  - b. de datum van inschrijving in het register als bedoeld in artikel 12c, eerste lid, van de wet;
  - c. de in artikel 2, eerste lid, onderdelen b tot en met d, h tot en met j, k, met uitzondering van het woonadres, l, met uitzondering van het woonadres, m, onder 2° of 3°, en n tot en met q, bedoelde gegevens;
  - d. de in artikel 2a, eerste lid, onderdelen b tot en met j bedoelde gegevens, voor zover het register deze gegevens niet reeds bevat op grond van onderdeel c; en
  - e. het feit dat de Autoriteit Financiële Markten belast is met het verlenen van vergunningen als bedoeld in artikel 5 van de wet, toezicht en handhaving zoals geregeld in hoofdstuk 5 van de wet en het uitvaardigen van openbare waarschuwingen en de publicatie van handhavingsmaatregelen zoals geregeld in hoofdstuk 6 van de wet, alsmede het adres van de Autoriteit Financiële Markten.
2. Indien een vergunning mede strekt tot het verrichten van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang, wordt dat vermeld in het register.
3. De Autoriteit Financiële Markten verwerkt een ingevolge artikel 3, tweede en derde lid, gemelde wijziging van de in het eerste lid bedoelde gegevens binnen vijf werkdagen na ontvangst van de melding in het register.

### **Hoofdstuk 4: Bepalingen ter uitvoering van artikel 15, tweede lid, van de wet**

#### **Artikel 5**

Een accountantsorganisatie die voornemens is een persoon te benoemen in een functie waarbij deze persoon het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie zal bepalen of medebepalen, gaat daartoe niet



over dan nadat de Autoriteit Financiële Markten diens betrouwbaarheid heeft beoordeeld en heeft meegedeeld dat deze buiten twijfel staat.

## Artikel 6

De betrouwbaarheid van een persoon die het beleid van een accountantsorganisatie bepaalt of mede bepaalt, staat buiten twijfel 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 een aanleiding geeft tot een nieuwe beoordeling.

## Artikel 7

Indien een accountantsorganisatie in het kader van haar normale bedrijfsvoering vaststelt dat zich een wijziging heeft voorgedaan in de gegevens, bedoeld in artikel 2, tweede lid, die nodig zijn in het belang van de beoordeling van de betrouwbaarheid van een persoon als bedoeld in artikel 6, meldt zij dit onverwijld schriftelijk aan de Autoriteit Financiële Markten.

## ***Hoofdstuk 5: Bepalingen ter uitvoering van artikel 18, derde lid, en 22 van de wet***

### *Paragraaf 1: Algemeen*

## Artikel 8

1. Een accountantsorganisatie voert een beleid ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
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 te waarborgen van de bij en krachtens de artikelen 14 tot en met 24 van de wet gestelde regels.
3. De accountantsorganisatie legt het in het eerste lid bedoelde beleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing schriftelijk vast.
4. De accountantsorganisatie bewaart het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de schriftelijke vastlegging van het beleid, bedoeld in het eerste lid gedurende ten minste zeven jaren nadat zij zijn vastgelegd.
5. De accountantsorganisatie deelt het in het eerste lid bedoelde beleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing mede aan haar medewerkers en maakt dit voor hen toegankelijk.

### Artikel 9

Een accountantsorganisatie houdt zich aan de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens de artikelen 19, vierde lid, van de Wet op de Registeraccountants en artikel 24, vierde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten zijn vastgesteld en die nadere regels stellen terzake van de in dit hoofdstuk geregelde onderwerpen.

#### *Paragraaf 2: Cliëntenadministratie*

### Artikel 10

1. Een accountantsorganisatie houdt een systematische, toegankelijke en actuele cliëntenadministratie bij waarin per controlecliënt, voor zover van toepassing, de volgende gegevens worden vastgelegd:
  - a. de naam, het adres en de vestigingsplaats;
  - b. of de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is;
  - c. de naam van de externe accountant; en
  - d. de per boekjaar in rekening gebrachte vergoedingen voor de wettelijke controle en de in rekening gebrachte vergoedingen voor de overige verleende diensten.
2. De accountantsorganisatie bewaart de gegevens in haar cliëntenadministratie gedurende ten minste zeven jaren nadat zij zijn vastgelegd.

#### *Paragraaf 3: Controledossier*

### Artikel 11

1. Een accountantsorganisatie zorgt ervoor dat externe accountants voor elke wettelijke controle een controledossier inrichten.
2. Een accountantsorganisatie heeft een standaard voor de inrichting van een controledossier.
3. In het controledossier worden ten minste de volgende gegevens en bescheiden schriftelijk of elektronisch vastgelegd:
  - a. de overeenkomst tussen de accountantsorganisatie en de controlecliënt en de eventuele wijzigingen daarin;

- b. de correspondentie met betrekking tot de controlecliënt, voor zover deze betrekking heeft op de wettelijke controle;
  - c. een controleplan waarin de vermoedelijke reikwijdte en aanpak van de wettelijke controle worden vastgelegd;
  - d. een beschrijving van de aard en de omvang van de uitgevoerde controlewerkzaamheden;
  - e. de begin- en einddatum van uitvoering van de in het controleplan onderscheiden fasen van controlewerkzaamheden;
  - f. de voornaamste bevindingen van de uitgevoerde controlewerkzaamheden;
  - g. de uit de bevindingen, bedoeld in onderdeel f, getrokken conclusies;
  - h. het oordeel van de externe accountant, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven accountantsverklaring;
  - i. de gegevens die worden vastgelegd ingevolge de artikelen 12, derde lid, artikel 13, tweede lid, 15a, eerste, derde en vijfde lid, 17, tweede lid, 20, derde lid, en 37, tweede lid; en
  - j. de overige relevante gegevens en bescheiden die van belang zijn voor de onderbouwing van de door de externe accountant afgegeven verklaring en voor het toezicht op de naleving van de bij en krachtens de wet en de Wet op de Registeraccountants onderscheidenlijk de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten gestelde regels.
4. Een accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de externe accountant uiterlijk twee maanden na de ondertekening van de accountantsverklaring de in het derde lid bedoelde gegevens en bescheiden in het controledossier heeft opgenomen en het controledossier heeft afgesloten.
5. Een accountantsorganisatie bewaart een controledossier gedurende ten minste zeven jaren nadat het is afgesloten.

### *Paragraaf 4: Aanvaarding of continuering van opdrachten*

#### **Artikel 12**

1. Alvorens een accountantsorganisatie een opdracht tot het uitvoeren van een wettelijke controle aanvaardt of continueert, beoordeelt zij:

- a. of zij voldoet aan het gestelde bij en krachtens paragraaf 3.1.2 van de wet en, voor zover van toepassing, paragraaf 3.1.3 van de wet;
  - b. of zij beschikt over de benodigde vakbekwame medewerkers, tijd en middelen om de wettelijke controle naar behoren te verrichten;
  - c. of de externe accountant, bedoeld in artikel 14, voldoet aan het gestelde bij en krachtens afdeling 3.2 van de wet; en
  - d. de integriteit van de controlecliënt.
2. De accountantsorganisatie waarborgt dat haar medewerkers haar de informatie verstrekken die van belang is voor de in het eerste lid bedoelde beoordeling.
  3. De accountantsorganisatie legt de in het eerste lid bedoelde beoordeling vast.

### Artikel 13

1. Indien na aanvaarding of continuering van een opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle aan een accountantsorganisatie informatie bekend wordt 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 de accountantsorganisatie de opdracht, tenzij deze in gewijzigde vorm kan worden voortgezet.
2. De accountantsorganisatie legt de in het eerste lid bedoelde beslissing vast, met inbegrip van de daaraan ten grondslag liggende overwegingen.

### *Paragraaf 5: De uitvoering van de wettelijke controle*

### Artikel 14

Een accountantsorganisatie wijst voor de uitvoering van elke opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle een externe accountant aan.

### Artikel 15

Een accountantsorganisatie stelt de benodigde tijd, middelen en personeel aan de externe accountant beschikbaar, opdat hij zijn taak naar behoren kan uitvoeren.

## Artikel 15a

1. Een accountantsorganisatie die een wettelijke controle verricht van een jaarrekening die mede de geconsolideerde jaarrekening van een groep ondernemingen of instellingen bevat, zorgt ervoor dat de groepsaccountant onderzoek verricht, en daarover informatie vastlegt, naar de controlewerkzaamheden die door een externe accountant, accountantsorganisatie, auditkantoor, auditor van een derde land of auditororganisatie van een derde land zijn verricht met het oog op de groepscontrole.
2. Indien een onderdeel van een groep ondernemingen of instellingen is gecontroleerd door een auditor van een derde land of auditororganisatie van een derde land met statutaire zetel in een staat waarmee de Autoriteit Financiële Markten geen overeenkomst als bedoeld in artikel 63j van de wet heeft gesloten, zorgt de accountantsorganisatie dat de groepsaccountant, op verzoek van de Autoriteit Financiële Markten, de gegevens of inlichtingen verstrekt die op de controlewerkzaamheden van die auditors van een derde land of auditororganisaties van een derde land betrekking hebben, met inbegrip van de gegevens of inlichtingen met betrekking tot de groepscontrole, opdat de Autoriteit Financiële Markten het werk van de groepsaccountant kan beoordelen.
3. Met het oog op de verstrekking van de in het tweede lid bedoelde gegevens of inlichtingen aan de Autoriteit Financiële Markten, zorgt de accountantsorganisatie ervoor dat de groepsaccountant:
  - a. een afschrift van deze gegevens of inlichtingen vastlegt;
  - b. met de auditors van een derde land of auditororganisaties van een derde land overeenkomt dat hij, op verzoek, onbeperkt toegang heeft tot deze gegevens of inlichtingen; of
  - c. andere passende maatregelen neemt teneinde de verstrekking van de in het tweede lid bedoelde gegevens of inlichtingen aan de Autoriteit Financiële Markten mogelijk te maken.
4. De accountantsorganisatie stelt passende procedures vast om de toegang tot de in het tweede lid bedoelde gegevens of inlichtingen te verkrijgen.
5. Indien gegevens of inlichtingen met betrekking tot een controle om wettelijke of andere redenen niet door de auditors van een derde land of auditororganisaties van een derde land aan de groepsaccountant kunnen worden verstrekt, zorgt de accountantsorganisatie ervoor dat de groepsaccountant vastlegt dat hij de in het vierde lid bedoelde procedures heeft gevolgd en, in het geval van andere dan wettelijke belemmeringen, dat dergelijke belemmeringen bestaan.

## Artikel 16

Een accountantsorganisatie heeft een standaard voor:

- a. het uitvoeren van wettelijke controles; en
- b. de begeleiding van, het toezicht op en de beoordeling van door de medewerkers uitgevoerde werkzaamheden.

## Artikel 17

1. Een accountantsorganisatie zorgt ervoor dat een externe accountant ten behoeve van de uitvoering van een wettelijke controle zondig advies vraagt aan vakbekwame personen.
2. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de externe accountant het onderwerp van de adviesaanvraag en het verkregen advies vastlegt.

## Artikel 18

1. Een accountantsorganisatie zorgt ervoor dat een kwaliteitsbeoordeling plaatsvindt van wettelijke controles die zij verricht bij organisaties van openbaar belang.
2. De accountantsorganisatie stelt toetsingscriteria op aan de hand waarvan zij vaststelt voor welke andere wettelijke controles dan bedoeld in het eerste lid een kwaliteitsbeoordeling plaatsvindt.

## Artikel 19

1. De kwaliteitsbeoordeling wordt verricht door een kwaliteitsbeoordelaar.
2. Een kwaliteitsbeoordelaar is een registeraccountant of 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 die niet is betrokken bij de uitvoering van de wettelijke controle die hij beoordeelt.
3. De kwaliteitsbeoordeling heeft ten doel te beoordelen of de externe accountant in redelijkheid tot het oordeel heeft kunnen komen, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven accountantsverklaring.
4. 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 accountantsverklaring.
5. 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 accountantsverklaring, onderbouwen.

### Artikel 20

1. Een accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de kwaliteitsbeoordelaar de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling bespreekt met de externe accountant. De accountantsorganisatie stelt een door

de kwaliteitsbeoordelaar en de externe accountant te volgen procedure vast in het geval zij geen overeenstemming bereiken over de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling.

2. De kwaliteitsbeoordeling is voltooid op het tijdstip waarop de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling, volgens een door de accountantsorganisatie vast te stellen procedure, is medegedeeld aan de persoon, bedoeld in artikel 23, eerste lid, of aan de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen.
3. De accountantsorganisatie legt de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling vast, met inbegrip van de aan die uitkomst ten grondslag liggende overwegingen.

### Artikel 21

Een accountantsorganisatie zorgt ervoor dat een externe accountant zijn accountantsverklaring niet eerder afgeeft dan nadat de kwaliteitsbeoordeling, voor zover deze is vereist ingevolge artikel 18, is voltooid.

### *Paragraaf 6: Naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing*

### Artikel 22

1. Een accountantsorganisatie waarborgt de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
2. Een accountantsorganisatie evalueert jaarlijks het stelsel van kwaliteitsbeheersing en legt de uitkomst van deze evaluatie vast alsmede de door haar voorgenomen maatregelen tot aanpassing van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

### Artikel 23

1. Een accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang wijst een persoon aan die binnen de accountantsorganisatie toeziet op de naleving van de bij en krachtens de artikelen 13 tot en met 24 van de wet gestelde regels. De accountantsorganisatie wijst eveneens een plaatsvervanger aan.
2. De in het eerste lid bedoelde persoon legt aan de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen verantwoording af omtrent zijn werkzaamheden en de uitkomsten daarvan.
3. Indien de in het eerste lid bedoelde persoon is betrokken bij een opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle, is het zijn plaatsvervanger die ter zake van die opdracht toeziet op de naleving van de in het eerste lid bedoelde regels.



## Artikel 24

1. Een accountantsorganisatie zorgt voor een vastlegging van:
  - a. een overzicht op hoofdlijnen van schendingen door medewerkers van de bij en krachtens de artikelen 13 tot en met 24 van de wet gestelde regels, voor zover deze bekend zijn bij de in artikel 23, eerste lid, bedoelde persoon of de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen;
  - b. de maatregelen die de accountantsorganisatie heeft genomen jegens de in onderdeel a bedoelde medewerkers, met inbegrip van de daaraan ten grondslag liggende overwegingen; en
  - c. de door de accountantsorganisatie genomen maatregelen tot aanpassing van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
2. De accountantsorganisatie stelt jaarlijks een verslag op met een overzicht van de in het eerste lid, onderdeel b, bedoelde maatregelen en de daaraan ten grondslag liggende overwegingen.
3. De accountantsorganisatie deelt het verslag mede aan haar medewerkers.

## *Paragraaf 7: Klachtenregeling*

### Artikel 25

Een accountantsorganisatie zorgt voor een zorgvuldige afhandeling en vastlegging van klachten over de uitvoering van wettelijke controles.

## *Paragraaf 8: Tuchtrechtspraak*

### Artikel 26

1. Indien bij de accountantskamer te Zwolle een tuchtprocedure aanhangig is gemaakt tegen een bij de accountantsorganisatie werkzame of daaraan verbonden externe accountant, meldt de accountantsorganisatie dat aan de Autoriteit Financiële Markten, binnen een week nadat de accountantsorganisatie hiervan kennis heeft genomen, onder vermelding van de naam en het inschrijvingsnummer bij het NIVRA onderscheidenlijk de NOvAA van de desbetreffende externe accountant.
2. De in het eerste lid bedoelde melding kan achterwege blijven indien de Autoriteit Financiële Markten degene is die de in het eerste lid bedoelde tuchtprocedure aanhangig heeft gemaakt.

### *Hoofdstuk 6: Bepalingen ter uitvoering van artikel 19, derde lid, van de wet*

#### **Artikel 27**

De eigenaars of aandeelhouders van een accountantsorganisatie, de personen die het dagelijks beleid van een accountantsorganisatie bepalen of mede bepalen, het toezichthoudende orgaan van een accountantsorganisatie, of een met een accountantsorganisatie verbonden entiteit, hebben geen zodanige bemoeienis met de uitvoering van de wettelijke controle door die accountantsorganisatie dat daardoor afbreuk wordt gedaan aan de onafhankelijkheid en objectiviteit van de externe accountant die namens de betrokken accountantsorganisatie de wettelijke controle verricht.

#### **Artikel 28**

Een accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountants haar ten minste eenmaal per jaar schriftelijk:

- a. bevestigen dat zij de bij en krachtens de wet en de Wet op de Registeraccountants of de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten gestelde regels inzake onafhankelijkheid naleven; en
- b. informeren over bedreigingen ter zake van hun onafhankelijkheid.

#### **Artikel 29**

1. Een accountantsorganisatie ontvangt geen vergoeding voor de uitvoering van een wettelijke controle waarbij het bedrag van de vergoeding afhankelijk is gesteld van:
  - a. aanvullende diensten die zij verleent aan de controlecliënt; of
  - b. de strekking van de af te geven accountantsverklaring.
2. De accountantsorganisatie komt de grondslag voor de berekening van de vergoeding voor iedere wettelijke controle elk jaar van tevoren met de controlecliënt overeen.

#### **Artikel 30**

1. Een accountantsorganisatie die een wettelijke controle heeft verricht bij een organisatie van openbaar belang stelt binnen drie maanden na afloop van haar boekjaar een verslag op waarin ten minste het volgende wordt opgenomen:
  - 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;
  - 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; en
  - k. informatie over de grondslag voor de beloning van de externe accountants.
2. De accountantsorganisatie ondertekent het verslag en plaatst dit onverwijld op haar website. De accountantsorganisatie houdt het verslag gedurende tenminste een jaar op de website toegankelijk.

### Artikel 31

Een accountantsorganisatie houdt zich aan de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens artikel 19, vierde lid, van de Wet op de Registeraccountants en artikel 24, vierde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten zijn vastgesteld en die nadere regels stellen ter zake van de in dit hoofdstuk geregelde onderwerpen.

### *Hoofdstuk 7: Bepalingen ter uitvoering van artikel 21, tweede lid, onderdeel b, van de wet*

#### **Artikel 32**

1. Een accountantsorganisatie heeft een beleid dat ertoe strekt dat de betrokkenheid van de accountantsorganisatie en haar medewerkers wordt voorkomen bij strafbare feiten en wetsovertredingen die het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten kunnen schaden.
2. Een accountantsorganisatie stelt procedures en regels vast ter zake van de omgang met en vastlegging van incidenten die ernstige gevolgen hebben voor de integere uitoefening van haar bedrijf.
3. Een accountantsorganisatie neemt naar aanleiding van een incident als bedoeld in het tweede lid passende maatregelen. Deze maatregelen zijn gericht op het beheersen van de als gevolg van het incident opgetreden risico's en op het voorkomen van herhaling.
4. Een accountantsorganisatie informeert de Autoriteit Financiële Markten onverwijld omtrent de in het tweede lid bedoelde incidenten.

#### **Artikel 33**

1. De administratieve vastlegging van incidenten als bedoeld in artikel 32, tweede lid, omvat ten minste de feiten en omstandigheden van het incident, de gegevens over degene of degenen die bij het incident zijn betrokken en de maatregelen die naar aanleiding van het incident zijn genomen.
2. Een accountantsorganisatie bewaart de in het eerste lid bedoelde gegevens gedurende ten minste zeven jaren nadat zij zijn vastgelegd.

#### **Artikel 34**

Een accountantsorganisatie houdt zich aan de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens de artikelen 19, vierde lid, van de Wet op de Registeraccountants en artikel 24, vierde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten zijn vastgesteld en die nadere regels stellen ter zake van de in dit hoofdstuk geregelde onderwerpen.

### *Hoofdstuk 8: Bepalingen ter uitvoering van de artikelen 25 en 25a, derde lid, van de wet*

#### **Artikel 35**

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.

### **Hoofdstuk 9: Bepalingen ter uitvoering van artikel 26, tweede, derde en vijfde lid, van de wet**

#### **Artikel 36**

Onder fraude van materieel belang als bedoeld in artikel 26, derde lid, van de wet wordt verstaan een opzettelijk handelen of nalaten waarbij misleiding wordt gebruikt om een wederrechtelijk voordeel 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.

#### **Artikel 37**

1. Een melding als bedoeld in artikel 26, tweede lid, van de wet kan achterwege blijven, indien:
  - a. de controlecliënt, nadat de externe accountant hem heeft gewezen op zijn redelijk vermoeden van fraude van materieel belang, daarnaar onverwijld onderzoek verricht of doet verrichten en op basis daarvan een schriftelijk plan opstelt waarin zijn opgenomen:
    - 1°. de maatregelen die de controlecliënt zal nemen om de gevolgen van de fraude, voor zover mogelijk, ongedaan te maken en om herhaling van zodanige fraude te voorkomen; en
    - 2°. de termijn waarbinnen de controlecliënt de maatregelen zal hebben uitgevoerd;
  - b. de externe accountant, binnen vier weken nadat het plan is opgesteld, heeft geoordeeld dat het in onderdeel a bedoelde plan toereikend is; en
  - c. de externe accountant heeft vastgesteld dat de controlecliënt binnen de in onderdeel a, onder 2°, bedoelde termijn de in het plan opgenomen maatregelen in voldoende mate heeft uitgevoerd.
2. De externe accountant legt zijn oordeel, bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, en zijn vaststelling, bedoeld in het eerste lid, onderdeel c, vast.

### Artikel 38

Een externe accountant meldt, indien artikel 37 geen toepassing vindt, schriftelijk de volgende gegevens aan de in artikel 26 van de wet bedoelde opsporingsambtenaar:

- a. de naam, het adres en de vestigingsplaats van de controlecliënt;
- b. de naam, het adres en de vestigingsplaats van de accountantsorganisatie waarbij de externe accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
- c. de naam van de externe accountant;
- d. de datum van de melding; en
- e. een omschrijving van de aard van de vermoedelijke fraude van materieel belang.

### Artikel 38a

1. Een externe accountant kan vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij het verrichten van een wettelijke controle, aan derden verstrekken:
  - a. indien dit redelijkerwijs noodzakelijk is voor de naleving van het ingevolge de wet bepaalde of van de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens de artikelen 19, tweede en vierde lid, van de Wet op de Registeraccountants en artikel 24, tweede en vierde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulentenzijn vastgesteld en geschiedt:
    - 1°. aan een deskundige die door de externe accountant is betrokken bij de uitvoering van een wettelijke controle;
    - 2°. aan personen binnen de accountantsorganisatie waarbinnen de externe accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden dan wel binnen het netwerk waartoe de accountantsorganisatie behoort, die op enigerlei wijze betrokken zijn bij een wettelijke controle waarvoor de externe accountant verantwoordelijk is;
    - 3°. aan een groepsaccountant of een buitenlandse accountant die verantwoordelijkheid draagt voor het afgeven van een accountantsverklaring bij de jaarrekening die mede de geconsolideerde jaarrekening van een groep ondernemingen of instellingen bevat waarin de gegevens van een controlecliënt van de externe accountant worden opgenomen;

- 4°. aan een registeraccountant, een Accountant-Administratieconsulent of een buitenlandse accountant indien deze in het kader van een assurance-opdracht gebruik maakt van de werkzaamheden van de externe accountant;
  - 5°. aan een registeraccountant, een Accountant-Administratieconsulent of buitenlandse accountant van wiens werkzaamheden de externe accountant in het kader van een wettelijke controle gebruik maakt;
  - 6°. aan een registeraccountant, een Accountant-Administratieconsulent of een buitenlandse accountant ten behoeve van diens beoordeling van de aanvaardbaarheid van een controleopdracht;
  - 7°. aan een persoon aan wie advies wordt gevraagd, zoals bedoeld in artikel 17, eerste lid;
  - 8°. aan de persoon, bedoeld in artikel 19, tweede lid, of artikel 23, eerste lid;
  - 9°. aan de persoon die is betrokken bij de uitvoering van een periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde opdrachten tot het verrichten van een wettelijke controle;
  - 10°. aan het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants of de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten;
- b. indien dit plaatsvindt in het kader van de naleving van de verordeningen en nadere voorschriften krachtens de artikelen 19, tweede en vierde lid, van de Wet op de Registeraccountants en artikel 24, tweede en vierde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, in andere gevallen dan bedoeld in onderdeel a, en de externe accountant vastlegt op welke onderdelen van die verordeningen en nadere voorschriften het verstrekken betrekking heeft;
  - c. in het kader van een gerechtelijke procedure of klachtprocedure jegens de externe accountant of de accountantsorganisatie waarbij de externe accountant werkzaam is of is geweest of waaraan hij is verbonden of is geweest in relatie tot de betreffende controleopdracht; of
  - d. indien dit geschiedt met schriftelijke toestemming van de controlecliënt en indien sprake is van een specifiek doel en de externe accountant dit doel vastlegt.
2. Onder een buitenlandse accountant als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, onder 3° tot en met 6° wordt verstaan een in een andere lidstaat gevestigde wettelijke auditor als bedoeld in artikel 2, tweede lid, van de richtlijn, of een auditor van een derde land.

## Artikel 38b

1. De externe accountant betreft in zijn beslissing om op grond van artikel 38a, eerste lid, onderdeel b of d, om al dan niet over te gaan tot het verstrekken van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen:
  - a. de belangen van betrokken partijen en derden, waaronder het maatschappelijk belang;
  - b. de betrouwbaarheid, volledigheid en onderbouwing van de betreffende gegevens of inlichtingen; en
  - c. de wijze waarop en aan wie de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen worden verstrekt.
2. De externe accountant legt de overwegingen die hebben geleid tot de in het eerste lid bedoelde beslissing vast.

## ***Hoofdstuk 10: Bepaling ter uitvoering van artikel 41, vierde lid, van de wet***

### Artikel 39

Bij ministeriële regeling worden nadere regels gesteld met betrekking tot artikel 41, eerste tot en met derde lid, van de wet.

## ***Hoofdstuk 11: Bepaling ter uitvoering van artikel 55, eerste lid, van de wet***

### Artikel 40

De toezichthouder kan een bestuurlijke boete opleggen bij overtreding van de artikelen 3, eerste tot en met derde lid, 5, 7, 8, eerste tot en met het vijfde lid, 9, 10, eerste en tweede lid, 11, eerste tot en met het vijfde lid, 12, eerste, tweede en derde lid, 13, eerste en tweede lid, 14, 15, 15a, eerste tot en met vijfde lid, 16, 17, eerste en tweede lid, 18, eerste en tweede lid, 19, eerste tot en met het vijfde lid, 20, eerste, tweede en derde lid, 21, 22, eerste en tweede lid, 23, eerste tot en met derde lid, 24, eerste lid, onderdelen a, b en c, tweede en derde lid, 25, 26, eerste lid, 27, 28, 29, eerste en tweede lid, 30, eerste en tweede lid, 31, en 32, eerste tot en met het vierde lid, 33, eerste en tweede lid, 34

## ***Hoofdstuk 12: Overgangsrecht***

### Artikel 41

Een aanvraag van een vergunning als bedoeld in artikel 5 van de wet die ingevolge artikel 80, tweede lid, van de wet binnen een maand na inwerkingtreding van de wet bij de Autoriteit Financiële Markten wordt



ingediend, bevat in aanvulling op de in artikel 2, eerste lid, bedoelde gegevens en bescheiden, het aantal wettelijke controles dat de aanvrager op het tijdstip van de aanvraag verricht bij organisaties van openbaar belang of overige ondernemingen of instellingen.

### **Artikel 42**

Het register, bedoeld in artikel 11 van de wet, bevat de datum van de aanvraag, bedoeld in artikel 80, tweede lid, van de wet.

### ***Hoofdstuk 13: Wijziging van de bijlage bij artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de wet***

### **Artikel 43**

Wijzigd de Wet toezicht accountantsorganisaties.

### ***Hoofdstuk 14: Slotbepalingen en inwerkingtreding***

### **Artikel 44**

Wijzigd het Besluit politieregisters.

### **Artikel 45**

Wijzigd het Besluit bestuursorganen WNo en Wob.

### **Artikel 46**

Dit besluit treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.

### **Artikel 47**

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit toezicht accountantsorganisaties.

### **Slotformulering en ondertekening**

Lasten en bevelen dat dit besluit met de daarbij behorende nota van toelichting in het Staatsblad zal worden geplaatst.

's-Gravenhage

16 augustus 2006

Beatrix

De Minister van Financiën,  
G. Zalm

de *negenentwintigste* augustus 2006  
De Minister van Justitie,  
J. P. H. Donner

## **Verordeningen (inclusief toelichtingen)**



## **Verordening gedragscode (AA's)**

### **Opschrift (AA)**

Verordening gedragscode vastgesteld in de bijeenkomst van de ledenvergadering van 11 december 2006, bekendgemaakt in de Staatscourant van 17 januari 2007, nr. 12, gewijzigd in de bijeenkomst van de ledenvergadering op 23 juni 2008, Stcrt. 2008, nr. 140, gewijzigd in de bijeenkomst van de ledenvergadering op 15 juni 2009, Stcrt. 2009, 11637, laatstelijk gewijzigd in de bijeenkomst van de ledenvergadering op 14 juni 2010, Stcrt. 2010, 12400.

De ledenvergadering van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten,

Gelet op artikel 24, tweede lid, en artikel 25, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, stelt de volgende verordening vast:

### **Inleidende opmerkingen (AA)**

In deze verordening is uitgegaan van de structuur en inhoud van de Code of Ethics van de International Federation of Accountants (IFAC). De belangrijkste uitzonderingen zijn:

- Het in afwijking van de Code of Ethics in de verordening opnemen van hoofdstuk B2. Hierin zijn voorschriften opgenomen voor de Accountant-Administratieconsulent die werkzaam is als intern accountant of als overheidsaccountant.
- Het in de verordening in afwijking van de Code of Ethics maken van een onderscheid tussen enerzijds normen, en anderzijds, voorbeelden en toelichtingen op de normen. De normen zijn opgenomen in de vetgedrukte teksten. De voorbeelden en toelichtingen op de normen zijn opgenomen in de niet vetgedrukte teksten. Dat betekent dat de niet vetgedrukte teksten geen normstelling bevatten.

Op deze wijze wordt voldaan aan het bepaalde in artikel 24, tweede lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten (WAA), waarin is bepaald dat de ledenvergadering ten behoeve van de goede uitoefening van de werkzaamheden van Accountants-Administratieconsulenten bij verordening gedrags- en beroepsregels vaststelt welke gelden voor allen die zijn ingeschreven in het in artikel 36 van de WAA bedoelde register.

De inhoudsopgave van deze verordening luidt:

Definities

Deel A Gedragscode voor iedere Accountant-Administratieconsulent

Deel B1 Gedragscode voor de openbaar accountant

Appendix bedoelt in artikel B1-200.3 en B1-200.11

Deel B2 Gedragscode voor de intern accountant of de overheidsaccountant

Appendix bedoeld in artikel B2-200.3 en B2-200.11

Deel C Gedragscode voor de accountant in business

Deel D Nadere voorschriften en slotbepalingen

### Definities (AA)

- a. *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;
- b. *accountant-Administratieconsulent*: de natuurlijke persoon die is ingeschreven in het in artikel 36 van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten bedoelde accountantsregister;
- c. *accountant in business*: de Accountant-Administratieconsulent die werkzaamheden verricht, maar niet als openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant;
- d. *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 Accountants-Administratieconsulenten werkzaam zijn die:
  - binnen die onderneming, instelling of overheid en daarmee gelijk te stellen dienst ver-  
bijzonderde 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 uit-  
brengen aan de onderneming, instelling, overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst  
waartoe de accountantsafdeling behoort;
- e. *accountantskantoor*: hieronder wordt verstaan:
  - de organisatorische eenheid waarbij een Accountant-Administratieconsulent werkzaam  
is of waaraan een Accountant-Administratieconsulent verbonden is en waarbinnen één  
of meer Accountants- Administratieconsulenten of registeraccountants 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 bedoelde vergunning; of
- de accountantsorganisatie ter zake van uitgevoerde professionele diensten bestaande uit assuranceopdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet onder de werkingssfeer van de Wet toezicht accountantsorganisaties vallen.
- f. *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 Wet toezicht accountantsorganisaties, waaraan een vergunning als bedoeld in artikel 5 van die wet, is verleend, uitsluitend ter zake van de werkingssfeer van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- g. *accountantspraktijk*: het accountantskantoor en de accountantsorganisatie;
- h. *assuranceopdracht*: 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 de 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;
- i. *bedreiging*: het risico dat de Accountant-Administratieconsulent één of meer van de fundamentele beginselen niet of niet volledig naleeft;
- j. *bestuur*: het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten;
- k. *cliënt*: de natuurlijke persoon of rechtspersoon die, anders dan in het kader van een gezagsverhouding, aan een Accountant-Administratieconsulent opdracht geeft tot het verrichten van een professionele dienst. Hieronder is begrepen de controlecliënt, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- l. *fundamentele beginselen*: de beginselen integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag. Het in de Wet toezicht accountantsorganisaties vermelde begrip vakbekwaamheid omvat de hiervoor genoemde fundamentele beginselen deskundigheid en zorgvuldigheid en professioneel gedrag;
- m. *gezinslid*: een financieel afhankelijk persoon of een andere persoon met wie samen een huishouding wordt gevoerd;
- n. *intern accountant*: de Accountant-Administratieconsulent, niet zijnde een overheidsaccountant, die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling;
- o. *intern, openbaar of overheidsregisteraccountant*: de registeraccountant die in de zin van de Verordening gedragscode voor de registeraccountant werkzaam is als intern accountant, openbaar accountant of overheidsaccountant;

- p. *naaste verwant*: een niet financieel afhankelijke eerste of tweedegraads bloedverwant of aanverwant of stiefkind;
- q. *opdracht*: de tussen een cliënt en een accountantspraktijk, of een Accountant-Administratieconsulent gesloten overeenkomst tot het verrichten van een professionele dienst;
- r. *openbaar accountant*: de Accountant-Administratieconsulent die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantspraktijk. Hieronder is begrepen de externe accountant, bedoeld in artikel 1, onderdeel f van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- s. *overheidsaccountant*: de Accountant-Administratieconsulent 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 Accountant-Administratieconsulent die werkzaam is bij de belastingdienst en belast is met de controle van door belastingplichtigen ingeleverde aangiften en de Accountant-Administratieconsulent die aan deze controle direct leiding geeft;
- t. *overige opdrachten*: de door een Accountant-Administratieconsulent 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;
- u. *professionele dienst*: de door de Accountant-Administratieconsulent verrichte diensten waarvoor accountantsdeskundigheid en aanverwante kennis is vereist, waaronder die op het terrein van verslaggeving, controle, belastingen, administratieve organisatie en andere delen van de bedrijfseconomie.



## *Deel A Gedragscode voor iedere Accountant-Administratieconsulent*

### A Hoofdstukindeling (AA)

A-100 Inleiding en fundamentele beginselen

A-110 Integriteit

A-120 Objectiviteit

A-130 Deskundigheid en zorgvuldigheid

A-140 Geheimhouding

A-150 Professioneel gedrag

### *Hoofdstuk A-100 Inleiding en fundamentele beginselen (AA)*

#### Artikel A-100.1

Het onderscheidende kenmerk van het accountantsberoep is de verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang. Daarom is de verantwoordelijkheid van de Accountant-Administratieconsulent niet beperkt tot het behartigen van het belang van een individuele cliënt of werkgever. Om hieraan te voldoen neemt de Accountant-Administratieconsulent deze verordening in acht en handelt in overeenstemming daarmee.

#### Artikel A-100.2

De Accountant-Administratieconsulent maakt bij het signaleren van een bedreiging van het in deel A van deze verordening beschreven conceptueel raamwerk gebruik. Hij evalueert een bedreiging naar aard en belang. Indien blijkt dat een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de Accountant-Administratieconsulent waarborgen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau, zodat de naleving van de fundamentele beginselen geen geweld wordt aangedaan.

De Accountant-Administratieconsulent legt een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, de naar aanleiding daarvan getroffen waarborgen en zijn conclusie vast.

#### Artikel A-100.3

Deze verordening bestaat uit vier delen. Deel A bevat de fundamentele beginselen van de beroepsethiek voor de Accountant-Administratieconsulent, alsmede het conceptueel raamwerk voor de toepassing van deze fundamentele beginselen. Het conceptueel raamwerk geeft richting aan de toepassing van deze fundamentele beginselen.

De delen B en C bevatten een illustratie van de toepassing van het conceptueel raamwerk in specifieke situaties. Hierin zijn voorbeelden van waarborgen opgenomen die in aanmerking komen om een bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Ook zijn daarin voorbeelden

opgenomen van situaties waarin geen waarborgen beschikbaar zijn en van activiteiten of relaties die als gevolg daarvan moeten worden vermeden.

In deel D wordt het bestuur de bevoegdheid gegeven om de leden gehoord nadere voorschriften uit te geven. Bovendien zijn in deel D de slotbepalingen opgenomen.

Deel A is van toepassing op iedere Accountant-Administratieconsulent. Deel A en deel B1 zijn van toepassing op de openbaar accountant en deel A en deel B2 op de intern accountant of overheidsaccountant. Deel A en deel C zijn van toepassing op de accountant in business.

De voor de individuele openbaar accountant van toepassing zijnde regelgeving is opgenomen in de delen A en B1 van de onderhavige verordening en de voor de intern en overheidsaccountant van toepassing zijnde regelgeving in de delen A en B-2. De nadere voorschriften die door het bestuur op grond van deze verordening gegeven kunnen worden, hebben, tenzij anders bepaald, eveneens betrekking op de individuele openbaar accountant of de individuele intern of overheidsaccountant.

In de Verordening accountantsorganisaties, de Nadere voorschriften accountantskantoren en de Nadere voorschriften accountantsafdelingen, die eveneens per 1 januari 2007 in werking treden, alsmede in de per 1 oktober 2006 in werking getreden Wet toezicht accountantsorganisaties en het Besluit toezicht accountantsorganisaties zijn bepalingen opgenomen ter zake van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, de onafhankelijkheid en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties, accountantskantoren en accountantsafdelingen.

Voor zover in de onderhavige verordening, genoemde wet, besluit, verordening en nadere voorschriften bepalingen voorkomen die betrekking hebben op de onderwerpen: stelsel van kwaliteitsbeheersing, onafhankelijkheid en integere bedrijfsvoering zijn deze voorschriften aanvullend op elkaar, met dien verstande dat de normadressaat verschillend kan zijn, namelijk of de individuele openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant dan wel de accountantsorganisatie, het accountantskantoor of de accountantsafdeling.

Zo zijn er bijvoorbeeld zowel in de onderhavige verordening als in de voor accountantsorganisaties en accountantskantoren geldende regelgeving bepalingen ter zake van het aanvaarden van opdrachten opgenomen. Omdat volgens de voor accountantsorganisaties en accountantskantoren geldende bepalingen de met de opdrachtgever te sluiten overeenkomst tot de verantwoordelijkheid van de organisatie of het kantoor behoort, zien de in deze verordening ter zake opgenomen bepalingen op de interne opdrachtaanvaarding.

Op deze wijze is geregeld dat de individuele accountant, de accountantsorganisatie, het accountantskantoor en de accountantsafdeling weliswaar ieder op haar of zijn eigen wijze, verantwoordelijk zijn voor de adequate naleving van de op haar en hem van toepassing zijnde voorschriften.

### *Fundamentele beginselen*

#### **Artikel A-100.4**

**De Accountant-Administratieconsulent neemt de volgende fundamentele beginselen in acht:**

### a. Integriteit

De Accountant-Administratieconsulent treedt in zijn beroepsmatige en zakelijke betrekkingen eerlijk en oprecht op.

### b. Objectiviteit

De Accountant-Administratieconsulent laat niet toe dat zijn professioneel of zakelijk oordeel wordt aangetast door een vooroordeel, belangentegenstelling of ongepaste beïnvloeding door een derde.

### c. Deskundigheid en zorgvuldigheid

De Accountant-Administratieconsulent 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-Administratieconsulent handelt bij het verlenen van een professionele dienst zorgvuldig en in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften.

### d. Geheimhouding

De Accountant-Administratieconsulent 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-Administratieconsulent niet toegestaan vertrouwelijke informatie die hij bij zijn beroepsmatig of zakelijk handelen heeft verkregen, te gebruiken om zichzelf of een derde te bevoordelen.

### e. Professioneel gedrag

De Accountant-Administratieconsulent houdt zich aan de voor hem relevante wet- en regelgeving en onthoudt zich van handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt.

Deze fundamentele beginselen zijn gedetailleerd besproken in de artikelen A-110 tot en met A-150.

### *Conceptueel raamwerk*

#### Artikel A-100.5

De Accountant-Administratieconsulent handelt in overeenstemming met het conceptueel raamwerk bij iedere door hem gesignaleerde bedreiging die van niet te verwaarlozen betekenis is en bij de naar aanleiding daarvan te treffen waarborgen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

De omstandigheid waaronder de Accountant-Administratieconsulent zijn werkzaamheden verricht kan leiden tot een bedreiging. Het is niet mogelijk iedere situatie te beschrijven waarin een bedreiging ontstaat en aan te geven welke waarborgen daartegen kunnen worden getroffen. Bovendien kunnen de aard van de opdrachten en van de uit te voeren werkzaamheden verschillen. Als gevolg daarvan kunnen ook verschillende en meerdere bedreigingen optreden, waardoor het treffen van verschillende en meerdere waarborgen noodzakelijk is. Een conceptueel raamwerk dat van de Accountant-Administratieconsulent vraagt iedere bedreiging te signaleren, te evalueren en aan de orde te stellen, in plaats van te voldoen aan een aantal min of meer arbitraire specifieke regels, is in het algemeen belang. Deze verordening biedt een raamwerk ter ondersteuning van de Accountant-Administratieconsulent bij het signaleren en evalueren van iedere bedreiging en bij het in reactie daarop treffen van de juiste waarborgen.

### Artikel A-100.6

De Accountant-Administratieconsulent evalueert iedere omstandigheid of relatie waarmee hij bekend is of in redelijkheid bekend behoort te zijn, die de naleving van de fundamentele beginselen in gevaar kan brengen.

### Artikel A-100.7

De Accountant-Administratieconsulent betreft bij het beoordelen van de aard en het belang van een bedreiging zowel kwalitatieve als kwantitatieve factoren. Indien de Accountant-Administratieconsulent niet in staat is adequate waarborgen te treffen weigert of beëindigt hij een opdracht tot het verlenen van een professionele dienst of beëindigt hij de opdrachtrelatie met de cliënt, dan wel neemt hij actie gericht op het zo nodig beëindigen van zijn relatie met de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is.

### Artikel A-100.8

Indien de Accountant-Administratieconsulent constateert dat hij onopzettelijk een bepaling uit de verordening overtreedt en vaststelt dat als gevolg daarvan sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, treft hij onverwijld waarborgen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

### Artikel A-100.9

De Accountant-Administratieconsulent beperkt zich bij het toepassen van het conceptueel raamwerk niet tot de in deze verordening opgenomen voorbeelden.

In de delen B en C van deze verordening is aan de hand van voorbeelden toegelicht op welke wijze het conceptueel raamwerk kan worden toegepast. De voorbeelden zijn niet bedoeld als een limitatieve opsomming van alle situaties waarmee de Accountant-Administratieconsulent kan worden geconfronteerd en die als een bedreiging zijn aan te merken. Het is daarom niet voldoende als de Accountant-Administratie-

consulent zich aan de gegeven voorbeelden houdt. Hij is immers gehouden in iedere situatie het conceptueel raamwerk toe te passen.

### ***Bedreigingen en waarborgen***

#### **Artikel A-100.10**

Het scala aan bedreigingen is groot. Een bedreiging valt doorgaans in één van de volgende categorieën:

- a. bedreiging als gevolg van eigenbelang: dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang van de Accountant-Administratieconsulent dan wel van een gezinslid of een naaste verwant van hem;
- b. bedreiging als gevolg van zelftoetsing: dit is de bedreiging die ontstaat indien de Accountant-Administratieconsulent zijn eigen werkzaamheden of het resultaat daarvan beoordeelt;
- c. bedreiging als gevolg van belangenbehartiging: dit is de bedreiging die ontstaat indien de Accountant-Administratieconsulent op een zodanige wijze een standpunt verdedigt dat zijn objectiviteit in het gedrang komt;
- d. bedreiging als gevolg van vertrouwdheid: dit is de bedreiging als gevolg van het ontstaan van een nauwe band tussen de Accountant-Administratieconsulent en zijn opdrachtgever als gevolg waarvan de Accountant-Administratieconsulent te veel sympathie koestert voor de belangen van een ander; en
- e. bedreiging als gevolg van intimidatie: dit is de bedreiging die ontstaat indien de Accountant-Administratieconsulent door feitelijke of vermeende dreigementen wordt afgehouden van objectief handelen.

In de delen B en C van deze verordening zijn voorbeelden opgenomen van omstandigheden waarin voor de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant respectievelijk de accountant in business deze bedreigingen kunnen ontstaan.

De voorbeelden in deel C kunnen in specifieke omstandigheden ook van belang zijn voor de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant.

#### **Artikel A-100.11**

Waarborgen die een bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen zijn globaal in twee categorieën te verdelen:

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

### Artikel A-100.12

De waarborgen tot stand gebracht door de wetgever, de NOvAA of andere regelgevers omvatten onder meer:

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

### Artikel A-100.13

In de delen B en C van deze verordening is aandacht besteed aan in de werkomgeving te treffen waarborgen door de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant respectievelijk de accountant in business.

### Artikel A-100.14

Bepaalde waarborgen kunnen de kans dat onethisch gedrag wordt voorkomen of wordt ontdekt vergroten. Dergelijke waarborgen die kunnen zijn getroffen door de wetgever, de NOvAA, andere regelgevers of de entiteit waaraan de Accountant-Administratieconsulent is verbonden of waarbij hij werkzaam is, omvatten onder meer een effectieve en in ruime kring bekend gemaakte procedure, uitgevoerd door de werkgever, de NOvAA of een andere regelgever, die het mogelijk maakt dat collega's, werkgevers of andere personen onprofessioneel of onethisch gedrag kunnen melden.

### Artikel A-100.15

**In zijn professionele oordeelsvorming neemt de Accountant-Administratieconsulent in aanmerking hetgeen 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.**

De aard en het belang van de te treffen waarborgen zijn afhankelijk van de specifieke omstandigheden.

### *Oplossen van beroepsethische conflicten*

#### Artikel A-100.16

Bij het beoordelen van het al dan niet naleven van de fundamentele beginselen is het mogelijk dat de Accountant-Administratieconsulent een beroepsconflict bij de toepassing van de fundamentele beginselen moet oplossen.

#### Artikel A-100.17

Indien de Accountant-Administratieconsulent formeel dan wel informeel het initiatief neemt een beroepsethisch conflict over de toepassing van de fundamentele beginselen op te lossen neemt hij de volgende aspecten, hetzij afzonderlijk, dan wel in hun onderlinge samenhang, in aanmerking:

- a. de relevante feiten;
- b. de relevante beroepsethische aspecten;
- c. de fundamentele beginselen die van toepassing zijn op het conflict;
- d. de geldende interne procedures; en
- e. de mogelijke alternatieve handelwijzen.

Nadat de Accountant-Administratieconsulent deze aspecten in aanmerking heeft genomen, kiest hij een adequate handelwijze overeenkomend met de in het geding zijnde fundamentele beginselen. Daarbij weegt de Accountant-Administratieconsulent de gevolgen van de alternatieve handelwijzen tegen elkaar af.

Indien voor het beroepsethische conflict geen oplossing wordt gevonden vraagt de Accountant-Administratieconsulent advies aan de daartoe aangewezen personen van de accountantspraktijk of de entiteit waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of aan de NOvAA.

#### Artikel A-100.18

Als de kwestie bestaat uit een beroepsethisch conflict met of binnen een organisatie overweegt de Accountant-Administratieconsulent daarnaast om degenen die zijn belast met het bestuur van of met het toezicht op die organisatie te raadplegen.

Hierbij kan gedacht worden aan de directie, Raad van Commissarissen of de audit commissie.

#### Artikel A-100.19

Het is in het belang van de Accountant-Administratieconsulent dat hij de meest belangrijke aspecten van het beroepsethische conflict, de details van de gevoerde besprekingen en de daaromtrent genomen besluiten conform het bepaalde in artikel A-100.2 documenteert.

### Artikel A-100.20

Indien de Accountant-Administratieconsulent een ernstig beroepsethisch conflict niet kan oplossen, verdient het aanbeveling dat hij, zonder de vertrouwelijkheid geweld aan te doen, advies vraagt aan de NOvAA of aan een juridische adviseur.

Indien de Accountant-Administratieconsulent bijvoorbeeld wordt geconfronteerd met een fraude waarvan bekendmaking kan leiden tot een bedreiging voor de naleving van de geheimhoudingsplicht, overweegt hij of het noodzakelijk is juridisch advies in te winnen om te bepalen of hij al dan niet verplicht is de fraude bij de daarvoor aangewezen instanties te melden.

### Artikel A-100.21

Indien, nadat alle denkbare oplossingen in de beoordeling zijn betrokken, het niet mogelijk blijkt het beroepsethische conflict op te lossen, maakt de Accountant-Administratieconsulent, indien mogelijk, een einde aan zijn betrokkenheid bij de aangelegenheid die heeft geleid tot het conflict.

Dit kan betekenen dat de Accountant-Administratieconsulent, gezien de omstandigheden, moet besluiten zich uit het opdrachtteam terug te trekken, zijn medewerking aan een deelopdracht te beëindigen, zijn functie bij de opdracht neer te leggen of zijn relatie met de accountantspraktijk of de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is te verbreken of ontslag te nemen.

## *Hoofdstuk A-110 Integriteit (AA)*

### Artikel A-110.1

De Accountant-Administratieconsulent treedt in zijn beroepsmatige en zakelijke betrekkingen eerlijk en oprecht op. Dit houdt onder meer in dat hij eerlijk zaken doet en de waarheid geen geweld aan doet.

### Artikel A-110.2

De Accountant-Administratieconsulent 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 Accountant-Administratieconsulent 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.

### *Hoofdstuk A-120 Objectiviteit (AA)*

#### Artikel A-120.1

De Accountant-Administratieconsulent laat niet toe dat zijn professioneel of zakelijk oordeel wordt aangetast door een vooroordeel, belangentegenstelling of ongepaste beïnvloeding door een derde.

#### Artikel A-120.2

De Accountant-Administratieconsulent vermijdt iedere situatie die zijn professionele oordeelsvorming op een ongepaste wijze beïnvloedt.

De Accountant-Administratieconsulent kan in een situatie komen te verkeren waarin zijn objectiviteit in het gedrang komt. Het is onmogelijk al deze situaties te beschrijven.

### *Hoofdstuk A-130 Deskundigheid en zorgvuldigheid (AA)*

#### Artikel A-130.1

De Accountant-Administratieconsulent houdt zijn deskundigheid en vaardigheid op het niveau dat is vereist om aan zijn cliënt of werkgever adequate professionele diensten te kunnen verlenen. De Accountant-Administratieconsulent handelt bij het verlenen van een professionele dienst zorgvuldig en in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften. Onderdeel van de vereiste vaardigheid is een voor iedere te verlenen specifieke professionele dienst toereikende ervaring.

#### Artikel A-130.2

Deskundige dienstverlening vereist van de Accountant-Administratieconsulent een deugdelijke oordeelsvorming bij de toepassing van professionele kennis en vaardigheid.

Professionele deskundigheid kan worden verdeeld in twee verschillende fasen:

- a. het verwerven van professionele deskundigheid; en
- b. het in stand houden van professionele deskundigheid.

### Artikel A-130.3

Voor het in stand houden van de professionele deskundigheid van de Accountant-Administratieconsulent is kennis van en inzicht in de relevante vaktechnische, beroepsmatige en algemeen economische ontwikkelingen vereist.

Permanente educatie stelt de Accountant-Administratieconsulent in staat in de omgeving waarin hij beroepsmatig werkzaam is in continuïteit deskundig op te treden.

### Artikel A-130.4

Zorgvuldigheid omvat de verantwoordelijkheid van de Accountant-Administratieconsulent op te treden in overeenstemming met de eisen die gelden voor de uitvoering van een opdracht, te weten toewijding, voldoende diepgang en tijdige uitvoering.

### Artikel A-130.5

De Accountant-Administratieconsulent treft maatregelen die ervoor zorgen dat degene die onder zijn verantwoordelijkheid werkt de juiste opleiding heeft en onder adequaat toezicht staat.

### Artikel A-130.6

De Accountant-Administratieconsulent maakt indien daartoe aanleiding bestaat zijn cliënten, de organisatie waarbij often behoefte waarvan hij werkzaam is of andere gebruikers van zijn professionele diensten attent op de inherente beperkingen die zijn verbonden aan zijn diensten. Aldus voorkomt hij dat een door hem gegeven oordeel wordt geïnterpreteerd als een feitelijke bewering.

### Artikel A-130.7

Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande het bepaalde in artikel A-130.1 t/m A-130.6 ten aanzien van permanente educatie en van controle- en overige standaarden.

## *Hoofdstuk A-140 Geheimhouding (AA)*

### Artikel A-140.1

- a. De Accountant-Administratieconsulent onthoudt zich van:
  1. het buiten de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of buiten de entiteit waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is, bekend maken van vertrouwelijke informatie, die hij in het kader van zijn beroepsmatig en zakelijk optreden heeft verkregen, tenzij hij is gemachtigd tot bekendmaking over te gaan of op

- grond van een wettelijk voorschrift dan wel beroepshalve daartoe een recht of plicht bestaat; en
2. het gebruikmaken van vertrouwelijke informatie die hij in het kader van zijn beroepsmatig en zakelijk handelen heeft verkregen om zichzelf of een derde te bevoordelen.
- b. De Accountant-Administratieconsulent is ontheven van het bepaalde in onderdeel a sub 1, indien hij desgevraagd aan andere organisaties als bedoeld in artikel 48, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, niet zijnde de genoemde openbare lichamen, vertrouwelijke informatie verstrekt ten behoeve van het toezicht door de Autoriteit Financiële Markten ingevolge de Wet toezicht accountantsorganisaties. De Accountant-Administratieconsulent is ontheven van het bepaalde in onderdeel a sub 1 indien hij de in de vorige zin bedoelde informatie desgevraagd aan de Autoriteit Financiële Markten verstrekt.

### Artikel A-14o.2

De Accountant-Administratieconsulent houdt zich in zijn sociale omgang ook aan zijn geheimhoudingsplicht.

De Accountant-Administratieconsulent is erop bedacht dat bij een langdurige omgang met een zakenrelatie, een gezinslid of een naaste verwant de mogelijkheid bestaat onopzettelijk te handelen in strijd met zijn geheimhoudingsplicht.

### Artikel A-14o.3

De Accountant-Administratieconsulent neemt zijn geheimhoudingsplicht ook in acht ter zake van informatie die hem ter beschikking is gesteld door een potentiële opdrachtgever of werkgever.

### Artikel A-14o.4

De Accountant-Administratieconsulent overweegt de noodzaak de geheimhoudingsplicht in acht te nemen binnen de accountantspraktijk waaraan hij is verbonden of waarbij hij werkzaam is of binnen de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is.

### Artikel A-14o.5

De Accountant-Administratieconsulent treft de redelijkerwijs te nemen maatregelen om te waarborgen dat de voor hem geldende geheimhoudingsplicht tevens in acht wordt genomen door ieder personeelslid dat hiërarchisch aan hem ondergeschikt is en door iedere persoon aan wie hij advies of ondersteuning vraagt.

### Artikel A-140.6

De Accountant-Administratieconsulent houdt zich aan zijn geheimhoudingsplicht ook na het beëindigen van de verbintenis met een cliënt of met een organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is. Wanneer een Accountant-Administratieconsulent van werkgever verandert of nieuwe opdrachten verwerft, is het hem toegestaan gebruik te maken van de bij zijn eerdere werkzaamheden verkregen kennis en opgedane ervaring. De vertrouwelijke informatie die de Accountant-Administratieconsulent tijdens deze eerdere werkzaamheden heeft verkregen mag hij niet gebruiken of bekendmaken.

### Artikel A-140.7

De Accountant-Administratieconsulent kan in een situatie komen te verkeren waarin hij verplicht is of waarin het maatschappelijk juist is vertrouwelijke informatie bekend te maken. Voorbeelden hiervan zijn:

- a. bekendmaking die door de wetgever is verplicht, onder meer in het kader van de Wet toezicht accountantsorganisaties, de wet MOT en de comptabiliteitswet;
- b. bekendmaking die door de wetgever is toegestaan en waarmee de opdrachtgever of werkgever heeft ingestemd;
- c. bekendmaking van vertrouwelijke gegevens aan de door de Ondernemingskamer benoemde personen in een enquête bedoeld in titel 8 afdeling 2 BW2;
- d. bekendmaking aan in het openbaar bestuur functionerende onderzoekscommissies en aan de Algemene Rekenkamer;
- e. bekendmaking van vertrouwelijke gegevens in de situatie waarin de Accountant-Administratieconsulent als getuige is opgeroepen in een gerechtelijke procedure;
- f. bekendmaking van vertrouwelijke gegevens aan onder meer rechters en toezichthouders bepaald bij of krachtens ondermeer de Wet toezicht accountantsorganisaties, dan wel aan bij wet ingestelde tuchtrechtorganen;
- g. bekendmaking van vertrouwelijke gegevens op grond van het bepaalde in de beroepsreglementering.

### Artikel A-140.8

Alvorens de Accountant-Administratieconsulent in een andere situatie dan waarin hij daartoe wettelijk verplicht is, besluit over te gaan tot bekendmaking van vertrouwelijke informatie betreft hij in zijn besluitvorming:

- 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 Accountant-Administratieconsulent 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 Accountant-Administratieconsulent zich ervan dat degene met wie wordt gecommuniceerd de juiste ontvanger is.

### *Hoofdstuk A-150 Professioneel gedrag (AA)*

#### Artikel A-150.1

De Accountant-Administratieconsulent houdt zich aan de voor hem relevante wet- en regelgeving en onthoudt zich van handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt. Hiertoe behoren 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.

#### Artikel A-150.2

De Accountant-Administratieconsulent brengt bij het zichzelf aanprijzen het accountantsberoep niet in diskrediet. De Accountant-Administratieconsulent is hierbij eerlijk en oprecht en onthoudt zich van:

- a. het wekken van overtrokken verwachtingen ter zake van de diensten die hij kan verlenen, de kwaliteiten die hij bezit en de ervaring waarover hij beschikt;
- b. het maken van geringschattende verwijzingen naar of niet onderbouwde vergelijkingen met het werk van een derde.

### ***Deel B Gedragscode voor de openbaar accountant, intern accountant en overheidsaccountant***

#### **Hoofdstuk B Hoofdstukindeling**

B1 Gedragscode voor de openbaar accountant

Appendix bedoeld in artikel B1-200.3 en B1-200.11

B2 Gedragscode voor de intern accountant met overige opdrachten

Appendix bedoeld in artikel B2-200.3 en B2-200.11

#### ***Deel B1: Gedragscode voor de openbaar accountant***

##### **B1 Hoofdstukindeling (AA)**

B1-200 Inleiding

B1-210 Aanvaarden en continueren van opdrachten

B1-220 Belangentegenstelling

B1-230 Second opinion

B1-240 Honoraria en andere vergoedingen

B1-250 Marketing van professionele diensten

B1-260 Giften

B1-270 Beheer en bewaring van bezittingen van cliënten

B1-280 Objectiviteit

B1-290 Onafhankelijkheid

B1-291 Organisatie van het accountantskantoor

Appendix bedoeld in artikel B1-200.3 en B1-200.11

##### ***Hoofdstuk B1-200 Inleiding (AA)***

###### **Artikel B1-200.1**

**De openbaar accountant past te allen tijde het conceptueel raamwerk toe zoals opgenomen in deel A.**

Deel B1 van de verordening geeft voor de openbaar accountant een nadere uiteenzetting van het conceptueel raamwerk zoals opgenomen in deel A in relatie tot de werkzaamheden van de openbaar accountant. De in deel B1 opgenomen voorbeelden zijn niet bedoeld en kunnen daarom ook niet worden aangemerkt als een volledige opsomming van alle mogelijke bedreigingen waarmee de openbaar accountant kan worden geconfronteerd en van alle door de openbaar accountant daartegen te treffen waarborgen. Dientengevolge is het voor de openbaar accountant niet voldoende indien hij zich uitsluitend aan deze voorbeelden houdt. Hij is immers gehouden in iedere situatie het conceptueel raamwerk toe te passen.

### Artikel B1-200.2

De openbaar accountant laat zich niet in met aangelegenheden, werkzaamheden of activiteiten die zijn integriteit, zijn objectiviteit of de goede naam van het accountantsberoep schaden of kunnen schaden en als gevolg daarvan niet zijn te verenigen met het als openbaar accountant verlenen van professionele diensten.

### *Bedreigingen en waarborgen*

### Artikel B1-200.3

De openbaar accountant die wordt geconfronteerd met gebeurtenissen of situaties die leiden tot een bedreiging beoordeelt of het mogelijk is door het treffen van waarborgen de bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Veel van de bedreigingen behoren tot één van de categorieën eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdeheid en intimidatie.

De aard en het belang van iedere bedreiging verschilt per soort door de openbaar accountant verleende professionele dienst, te weten wettelijke controles, overige assurance-, aan assurance verwante en overige opdrachten.

Voor het bepalen van mogelijke bedreigingen en daartegen te treffen waarborgen is het noodzakelijk dat de openbaar accountant tevens kennisneemt van de tot deel B1 van deze verordening behorende appendix waarin aan bedoelde bedreigingen en waarborgen aandacht is besteed.

Deze appendix bevat de artikelen B1-200.4 tot en met B1-200.8, alsmede de artikelen B1-200.12 en B-200.13.

### Artikel B1-200.9

De openbaar accountant is zich bij alle beroepsmatige en zakelijke betrekkingen bewust van situaties die kunnen leiden tot een bedreiging die niet tot één van de categorieën genoemd in artikel B1-200.3, tweede alinea zijn te rekenen.

### Artikel B1-200.10

Waarborgen die een bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen zijn globaal in twee categorieën te verdelen:

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

In artikel A-100.12 zijn de waarborgen tot stand gebracht door de wetgever, de NOvAA en andere regelgevers toegelicht.

### Artikel B1-200.11

**De openbaar accountant bepaalt op basis van zijn professioneel oordeel op welke wijze hij het beste kan omgaan met een bedreiging. Hierbij gaat de openbaar accountant uit van hetgeen naar zijn oordeel een redelijke en goed geïnformeerde derde, die over alle relevante informatie beschikt, met inbegrip van de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen als aanvaardbaar zal aanmerken. Aspecten zoals de aard en het belang van de bedreiging, de aard van de opdracht en de structuur van de accountantspraktijk neemt de openbaar accountant bij zijn beoordeling in aanmerking.**

De relevante waarborgen die in de werkomgeving kunnen worden getroffen zijn afhankelijk van de omstandigheden. Deze omvatten de waarborgen die gelden binnen de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en de waarborgen die voor een specifieke opdracht gelden.

Voor het bepalen van mogelijke bedreigingen en daartegen te treffen waarborgen is het noodzakelijk dat de openbaar accountant niet alleen kennisneemt van deze verordening, maar tevens kennisneemt van de tot deel B1 van deze verordening behorende appendix waarin aan bedoelde bedreigingen en waarborgen aandacht is besteed.

Deze appendix bevat de artikelen B1-200.4 tot en met B1-200.8, alsmede de artikelen B1-200.12 en B1-200.13.

### Artikel B1-200.14

**Het is de openbaar accountant niet toegestaan om voor het terugbrengen van een bedreiging tot een aanvaardbaar niveau uitsluitend op de door een cliënt getroffen waarborgen te steunen. Het is wel toegestaan om, afhankelijk van de aard van de opdracht, mede te steunen op de waarborgen die de cliënt heeft getroffen.**

### Artikel B1-200.15

De in de interne organisatie van een cliënt ingebouwde waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. de goedkeuring van een aan de accountantspraktijk verleende opdracht door anderen dan het bestuur van de opdrachtgever;
- b. de aanwezigheid bij de cliënt van vakbekwame personeelsleden die over ervaring en gezag beschikken om beleidsbeslissingen te nemen;
- c. de aanwezigheid bij de cliënt van interne procedures die ertoe leiden dat bij het verlenen van aan assurance verwante en overige opdrachten objectieve keuzes worden gemaakt;



- d. de aanwezigheid bij de cliënt van een corporate governance structuur die voorziet in adequaat toezicht op en communicatie over de voor die cliënt uitgevoerde diensten door de accountantspraktijk.

### ***Hoofdstuk B1-210 Aanvaarden en continueren van een opdracht (AA)***

#### ***Aanvaarden van een cliënt***

##### **Artikel B1-210.1**

Alvorens de openbaar accountant een relatie met een cliënt aangaat beoordeelt hij of dit leidt tot een bedreiging.

Een bedreiging voor de integriteit of het professioneel gedrag kan bijvoorbeeld ontstaan, indien de potentiële cliënt, zijn eigenaar, zijn bestuur of de aard van de door hen uitgeoefende activiteiten in relatie kunnen worden gebracht met discutabele aangelegenheden.

##### **Artikel B1-210.2**

Voorbeelden van de in artikel B1-210.1, tweede alinea, bedoelde discutabele aangelegenheden die, indien bekend, kunnen leiden tot een bedreiging, zijn de betrokkenheid van de potentiële cliënt bij onwettige activiteiten, zoals witwassen of bij misleidende of discutabele methoden van financiële verslaglegging.

##### **Artikel B1-210.3**

**De openbaar accountant beoordeelt de aard en het belang van iedere bedreiging als gevolg van het aangaan van een relatie met een cliënt. Indien blijkt dat een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.**

##### **Artikel B1-210.4**

De in artikel B1-210.3 bedoelde waarborgen bestaan onder meer uit:

- a. het verkrijgen van kennis over en inzicht in de potentiële cliënt, de eigenaar en leidinggevende en degene die verantwoordelijk is voor het bestuur en de bedrijfsactiviteiten; of
- b. de toezegging van de potentiële cliënt de corporate governance structuur of de interne beheersing te verbeteren.

### Artikel B1-210.5

Indien het niet mogelijk blijkt de bedreiging terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau ziet de openbaar accountant af van het aangaan van een relatie met de cliënt.

### Artikel B1-210.6

In het geval van een doorlopende opdracht beoordeelt de openbaar accountant periodiek opnieuw of de relatie met de cliënt kan worden gecontinueerd.

### *Aanvaarden van een opdracht*

### Artikel B1-210.7

De openbaar accountant aanvaardt uitsluitend een opdracht, indien het aanvaarden van de opdracht niet leidt tot een onaanvaardbare bedreiging en indien de voor de uitvoering van de opdracht vereiste deskundigheid beschikbaar is.

Een bedreiging als gevolg van een gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid kan bijvoorbeeld ontstaan indien het opdrachtteam niet over de voor de uitvoering van de opdracht vereiste deskundigheid beschikt en niet in staat is die deskundigheid te verwerven.

### Artikel B1-210.8

Alvorens de openbaar accountant een specifieke opdracht aanvaardt, beoordeelt hij of de opdracht leidt tot een bedreiging. Indien blijkt dat een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is treft de openbaar accountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

De te treffen waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het verwerven van gedegen inzicht in de aard en complexiteit van de activiteiten van de cliënt, in de specifieke vereisten en doelstelling van de opdracht en de daarvoor te verrichten werkzaamheden;
- b. het verwerven van kennis van de relevante bedrijfstak en van het object van onderzoek;
- c. het verwerven van kennis van de voor de uitvoering van de opdracht relevante wettelijke- en verslaggevingseisen;
- d. het toewijzen aan de opdracht van voldoende medewerkers die over de vereiste deskundigheid beschikken;
- e. het indien noodzakelijk inschakelen van andere deskundigen;
- f. het maken van afspraken over een realistisch tijdschema voor de uitvoering van de opdracht;
- g. het voldoen aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing dat is bedoeld te waarborgen dat opdrachten uitsluitend mogen worden geaccepteerd indien deze met een redelijke mate van zekerheid kunnen worden uitgevoerd in overeenstemming met de daaraan te stellen eisen.

### Artikel B1-210.9

Indien de openbaar accountant voornemens is te steunen op het advies of het werk van een deskundige, beoordeelt hij of dat voornemen gerechtvaardigd is. Hierbij neemt de openbaar accountant aspecten in aanmerking zoals de beschikbaarheid, reputatie, deskundigheid en de voor de deskundige geldende beroeps- en ethische voorschriften.

Deze informatie kan de openbaar accountant verkrijgen uit eerdere ervaring met de deskundige of door het inwinnen van informatie bij een derde.

### *Oprachtaanvaarding door een opvolgend openbaar accountant*

### Artikel B1-210.10

De openbaar accountant aan wie wordt verzocht een opdracht van een andere openbaar accountant, of van een openbaar registeraccountant over te nemen, of die voornemens is een offerte uit te brengen voor een opdracht die tot dat moment door een andere openbaar accountant, of een openbaar registeraccountant wordt uitgevoerd, stelt vast of er beroepsmatige of andere belemmeringen bestaan om de opdracht te aanvaarden.

In de situatie dat de openbaar accountant de opdracht aanvaardt zonder dat hij op de hoogte is van alle relevante feiten, kunnen de belemmeringen onder meer bestaan uit een bedreiging als gevolg van een gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid.

### Artikel B1-210.11

De openbaar accountant evalueert de aard en het belang van de bedreiging. Afhankelijk van de aard van de opdracht neemt de openbaar accountant contact op met de openbaar accountant of met de openbaar registeraccountant die tot dan de opdracht uitvoerde om van hem te vernemen wat de feiten en omstandigheden zijn die hebben geleid tot zijn voorgestelde vervanging.

Hierbij kan bijvoorbeeld blijken dat de vermeende reden voor de wisseling niet in overeenstemming is met de feiten en kunnen aanwijzingen worden verkregen over het bestaan van onenigheid met de fungerende openbaar accountant, of met de fungerende openbaar registeraccountant. Dit kan van invloed zijn op de beslissing de opdracht wel of niet te aanvaarden.

### Artikel B1-210.12

De openbaar accountant met wie door de opvolgend openbaar accountant of met wie door een openbaar registeraccountant contact is opgenomen verstrekt die informatie die naar zijn oordeel noodzakelijk is voor de beoordeling door de opvolger van de aanvaardbaarheid van de opdracht. Hierbij houdt de verstrekkende openbaar accountant het belang van alle partijen in het oog.

### Artikel B1-210.13

Tenzij de cliënt aan de fungerende openbaar accountant specifieke instructies geeft, verstrekt hij, behoudens bijzondere omstandigheden, vrijwillig geen andere informatie over de cliënt dan de informatie bedoeld in artikel B1-210.12.

De omstandigheden waaronder het aanbeveling verdient vertrouwelijke informatie bekend te maken zijn in Hoofdstuk A-140 toegelicht.

### Artikel B1-210.14

De openbaar accountant treft waarborgen die een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis die is ontstaan bij het overnemen van een opdracht wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

### Artikel B1-210.15

De in artikel B1-210.14 bedoelde waarborgen bestaan onder meer uit:

- a. het volledig en open bespreken van de cliëntenaangelegenheden met de fungerende openbaar accountant of met de fungerende openbaar registeraccountant;
- b. het aan de fungerende openbaar accountant of aan de fungerende openbaar registeraccountant, vragen om informatie over feiten of omstandigheden die het de potentiële opvolger mogelijk maakt een besluit te nemen over het wel of niet aanvaarden van de opdracht;
- c. het vermelden in de offerte dat alvorens de opdracht kan worden aanvaard van de fungerende openbaar accountant of van de fungerende openbaar registeraccountant, informatie zal worden gevraagd, die op grond van beroepsmatige of andere redenen aanleiding kan geven tot het niet aanvaarden van de opdracht.

### Artikel B1-210.16

De openbaar accountant zal gewoonlijk toestemming aan de cliënt vragen om te mogen overleggen met de fungerende openbaar accountant of met de fungerende openbaar registeraccountant. Indien deze toestemming is verleend, neemt de fungerende openbaar accountant de van toepassing zijnde juridische en andere voorschriften in acht. Ingeval de fungerende openbaar accountant informatie verstrekt doet hij dit naar waarheid en zonder vooringenomenheid. Indien de openbaar accountant niet in staat is met de fungerende openbaar accountant of met de fungerende openbaar registeraccountant te overleggen, tracht hij op een andere wijze informatie te verkrijgen over een mogelijke bedreiging. Hierbij kan worden gedacht aan het verkrijgen van inlichtingen van een derde of het uitvoeren van een achtergrondonderzoek naar het hogere management of naar degenen die bij de cliënt met governance zijn belast.

### Artikel B1-210.17

De openbaar accountant aanvaardt de opdracht niet als het niet mogelijk is een bedreiging door het treffen van waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

### Artikel B1-210.18

Aan de openbaar accountant kan worden verzocht werkzaamheden uit te voeren die behoren bij of aanvullend zijn op het werk van de fungerende openbaar accountant of van de fungerende openbaar registeraccountant. Dergelijke situaties kunnen leiden tot een bedreiging wegens een gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid bijvoorbeeld als gevolg van gebrekkige of onvolledige gegevens. Waarborgen die tegen een dergelijke bedreiging kunnen worden getroffen bestaan onder meer uit het informeren van de fungerende openbaar accountant of van de fungerende openbaar registeraccountant omtrent de voorgenomen werkzaamheden. Deze heeft dan de mogelijkheid de openbaar accountant de voor de juiste uitvoering van de werkzaamheden benodigde informatie te verstrekken.

## Hoofdstuk B1-220 Belangentegenstelling (AA)

### Artikel B1-220.1

**De openbaar accountant neemt gepaste maatregelen om omstandigheden te signaleren die leiden tot een belangentegenstelling en aldus leiden tot een bedreiging.**

Bepaalde omstandigheden kunnen leiden tot een bedreiging. Zo kan de objectiviteit in gevaar komen, indien de openbaar accountant rechtstreeks concurreert met een cliënt of gezamenlijk met een belangrijke concurrent van een cliënt participeert in een joint venture of hiermee een soortgelijk samenwerkingsverband heeft. Een bedreiging voor de objectiviteit of voor de plicht tot geheimhouding kan ook ontstaan in de situatie dat de openbaar accountant diensten verleent aan cliënten met tegengestelde belangen of aan cliënten die een conflict met elkaar hebben.

### Artikel B1-220.2

De openbaar accountant beoordeelt de aard en het belang van iedere bedreiging als gevolg van een belangentegenstelling. Deze beoordeling heeft plaats alvorens een cliënt te accepteren of een opdracht te aanvaarden of te continueren. De openbaar accountant beoordeelt onder meer of hij een zakelijk belang of een relatie heeft met de cliënt of met een derde die kan leiden tot een bedreiging. Indien deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

### Artikel B1-220.3

Afhankelijk van de omstandigheden die hebben geleid tot een belangentegenstelling treft de openbaar accountant ten minste één van de volgende waarborgen:

- a. het informeren van de cliënt over de zakelijke belangen of over de activiteiten die een belangentegenstelling vormen en het verkrijgen van toestemming van de cliënt om onder die omstandigheden de professionele dienst uit te voeren;
- b. het bekendmaken aan alle betrokken partijen dat hij ten aanzien van een bepaalde aangelegenheid opdrachten voor meerdere partijen uitvoert en dat de belangen van die partijen strijdig met elkaar zijn en het verkrijgen van toestemming om onder die omstandigheden de professionele diensten uit te voeren; of
- c. het bekendmaken aan de cliënt dat een bepaalde professionele dienst niet uitsluitend voor hem wordt verricht, maar dat daarnaast een soortgelijke dienst wordt uitgevoerd voor een ander en het verkrijgen van toestemming om onder die omstandigheden de professionele dienst uit te voeren.

### Artikel B1-220.4

In aanvulling op de in artikel B1-220.3 te treffen waarborgen overweegt de openbaar accountant:

- a. gebruik te maken van gescheiden opdrachtteams;
- b. procedures in te voeren waardoor wordt voorkomen dat een derde toegang krijgt tot informatie over de opdracht, onder meer door een fysieke scheiding aan te brengen tussen de teams en tussen de beveiligde opslag van vertrouwelijke gegevens;
- c. duidelijke richtlijnen te geven aan het opdrachtteam met betrekking tot de beveiliging en de geheimhouding van specifieke gegevens;
- d. een geheimhoudingsverklaring te laten tekenen door de medewerkers en partners van de accountantspraktijk; en
- e. een senior functionaris van de accountantspraktijk, die bij geen van de desbetreffende cliënten en opdrachten is betrokken, periodiek te laten beoordelen of de waarborgen juist worden toegepast.

### Artikel B1-220.5

Indien een belangentegenstelling leidt tot een bedreiging onder meer als gevolg van een gebrek aan objectiviteit, professioneel gedrag of een inbreuk op de plicht tot geheimhouding, die door het treffen van waarborgen niet kan worden weggenomen of tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht, concludeert de openbaar accountant dat het niet mogelijk is een specifieke opdracht te aanvaarden, dan wel dat het noodzakelijk is zich terug te trekken uit één of meer van de conflicterende opdrachten.

### Artikel B1-220.6

Indien de openbaar accountant van zijn cliënt geen toestemming verkrijgt om werkzaamheden te verrichten voor een andere partij, die wel of geen cliënt behoeft te zijn, ter zake van een aangelegenheid waarin tussen beide partijen sprake is van een belangentegenstelling, maakt de openbaar accountant met betrekking tot deze aangelegenheid een einde aan zijn werkzaamheden voor één van de beide partijen.

### *Hoofdstuk B1-230 Second opinion (AA)*

#### Artikel B1-230.1

Indien de openbaar accountant door of ten behoeve van een andere partij dan een bestaande cliënt wordt verzocht een opdracht uit te voeren bestaande uit een second opinion op het oordeel van een andere openbaar accountant, of van een openbaar registeraccountant over een specifieke toepassing van verslaggevings-, controle-, rapportage- of andere voorschriften, kan dit leiden tot een bedreiging. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een bedreiging wegens gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid in de situatie waarin de second opinion niet is gebaseerd op de feiten en informatie die wel voor de fungerende openbaar accountant beschikbaar waren of is gebaseerd op inadequate informatie.

De aard en het belang van de bedreiging is afhankelijk van de omstandigheden waaronder het verzoek is gedaan en van alle andere beschikbare feiten en veronderstellingen die voor het vormen van een professioneel oordeel van belang zijn.

#### Artikel B1-230.2

**Indien de openbaar accountant wordt gevraagd een in artikel B1-230.1 bedoelde second opinion te verstrekken, beoordeelt hij de aard en het belang van een bedreiging. Indien blijkt dat deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.**

Deze waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het verkrijgen van toestemming van de opdrachtgever contact op te nemen met de fungerende openbaar accountant of de fungerende openbaar registeraccountant;
- b. het informeren van de opdrachtgever over de inherente beperkingen die aan de te verstrekken second opinion zijn verbonden;
- c. het verstrekken van een afschrift van de naar aanleiding van de opdracht uitgebrachte mededeling aan de fungerende openbaar accountant of de fungerende openbaar registeraccountant.

### Artikel B1-230.3

Indien de opdrachtgever de openbaar accountant geen toestemming geeft voor overleg met de fungerende openbaar accountant of de fungerende openbaar registeraccountant, overweegt eerstgenoemde openbaar accountant, rekening houdend met alle relevante omstandigheden, of hij de opdracht tot het geven van een second opinion kan aanvaarden.

### *Hoofdstuk B1-240 Honoraria en andere vergoedingen (AA)*

#### Artikel B1-240.1

**Bij de onderhandeling over het verlenen van een professionele dienst is het de openbaar accountant 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 openbaar accountant of een openbaar registeraccountant is op zich niet strijdig met de beroepsethiek. Desondanks kan door de hoogte van het gevraagde honorarium een bedreiging ontstaan. Zo kan bijvoorbeeld door het behartigen van het eigen belang sprake zijn van een bedreiging wegens een gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid. Deze bedreiging zal met name een rol kunnen spelen 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.

#### Artikel B1-240.2

**Met het oog op de bedreiging die kan ontstaan door de hoogte van het overeengekomen honorarium in relatie tot de daarvoor te verrichten werkzaamheden treft de openbaar accountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.**

De in dit kader te treffen waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het informeren van de cliënt over de voorwaarden van de opdracht en met name over de grondslag waarop het honorarium is gebaseerd en over de diensten die voor het honorarium zullen worden verleend;
- b. het vrijmaken van voldoende tijd en van voor de uitvoering van de opdracht gekwalificeerde medewerkers.

#### Artikel B1-240.3

**Het is de openbaar accountant niet toegestaan voor assuranceopdrachten een resultaatafhankelijke beloning, waaronder aanbrenghpremies en commissie, overeen te komen.**

Voor het verrichten van bepaalde soorten aan assurance verwante- en overige opdrachten is het overeenkomen van een resultaatafhankelijke beloning gebruikelijk. Een dergelijke beloning kan evenwel onder bepaalde omstandigheden leiden tot een bedreiging wegens een gebrek aan objectiviteit als gevolg van het



behartigen van het eigen belang. De aard en het belang van deze bedreiging is afhankelijk van onder meer de volgende factoren:

- a. de aard van de opdracht;
- b. de bandbreedte van het mogelijke honorarium;
- c. de grondslag waarop het honorarium wordt bepaald;
- d. het antwoord op de vraag of de uitkomst of het resultaat van de transactie door een onafhankelijke derde wordt beoordeeld.

### Artikel B1-240.4

**Alvorens de openbaar accountant een resultaatafhankelijke beloning aanvaardt voor een door hem uit te voeren aan assurance verwante of overige opdracht beoordeelt hij de aard en het belang van de daarmee verband houdende bedreiging. Indien blijkt dat de bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.**

Deze waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. een voorafgaande aan de uitvoering van de opdracht getekende opdrachtbevestiging, waarin de grondslag van het honorarium is vermeld;
- b. het aan de beoogde gebruiker melden van het werk van de openbaar accountant en van de grondslag van het honorarium;
- c. het beleid en de procedures met betrekking tot de kwaliteitsbeheersing;
- d. de beoordeling van de uitgevoerde werkzaamheden door een onafhankelijke niet bij de opdracht betrokken derde.

### Artikel B1-240.5

Het kan voorkomen dat de openbaar accountant, die een assurance- een aan assurance verwante opdracht of een overige opdracht uitvoert, een aanbrengh premie of een commissie met betrekking tot een cliënt ontvangt. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie dat de openbaar accountant niet in staat is de gevraagde diensten te verlenen en hij de cliënt daarom doorverwijst naar een andere openbaar accountant, een openbaar registeraccountant of naar een andere expert, die hem daarvoor een aanbrengh premie betaalt. Het aanvaarden van een dergelijke aanbrengh premie of commissie kan leiden tot een bedreiging voor de objectiviteit en deskundigheid en zorgvuldigheid als gevolg van het behartigen van het eigen belang.

**Indien het een assurancecliënt betreft, leidt het aanvaarden van een aanbrengh premie of een commissie tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.**

### Artikel B1- 240.6

Ook is het mogelijk dat de openbaar accountant die een assurance- een daaraan verwante opdracht of een overige opdracht uitvoert een aanbrengpremie betaalt voor het hem bezorgen van een cliënt, bijvoorbeeld indien de cliënt zijn relatie continueert met een andere openbaar accountant of een openbaar registeraccountant, maar specialistische diensten vraagt die de fungerende openbaar accountant of de fungerende openbaar registeraccountant niet aanbiedt. Het betalen van een dergelijke aanbrengpremie kan leiden tot een bedreiging voor de objectiviteit en deskundigheid en zorgvuldigheid als gevolg van het behartigen van het eigen belang.

### Artikel B1-240.7

**De openbaar accountant betaalt of ontvangt geen aanbrengpremie of commissie, tenzij hij waarborgen heeft getroffen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.**

Deze waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het informeren van de cliënt over alle afspraken waarin is overeengekomen dat de openbaar accountant een aanbrengpremie zal betalen aan een andere openbaar accountant of aan een openbaar registeraccountant;
- b. het informeren van de cliënt over alle afspraken waarin is overeengekomen dat de openbaar accountant een aanbrengpremie zal ontvangen voor het doorverwijzen van de cliënt naar een andere openbaar accountant of naar een openbaar registeraccountant;
- c. het vooraf verkrijgen van toestemming van de cliënt voor een commissieafpraak ter zake van de verkoop door een derde van goederen of diensten aan de cliënt.

### Artikel B1-240.8

**Het is de openbaar accountant toegestaan een accountantspraktijk geheel of gedeeltelijk over te nemen en de vroegere eigenaar of de erfgenaam van die eigenaar daarvoor te betalen. Het betalen van de aankoop-prijs voor een geheel of gedeeltelijk overgenomen praktijk is niet aan te merken als het betalen van een aanbrengpremie of een commissie.**

## **Hoofdstuk B1-250 Marketing van professionele diensten (AA)**

### Artikel B1-250.1

Indien de openbaar accountant nieuwe opdrachten tracht te verwerven door het maken van reclame of met behulp van andere vormen van marketing, kan dat leiden tot een bedreiging. Zo kan bijvoorbeeld de behartiging van het eigen belang leiden tot een bedreiging voor het professioneel gedrag indien marketing van diensten, prestaties of producten op een wijze plaatsvindt die niet in overeenstemming is met dit fundamenteel beginsel.

### Artikel B1-250.2

Het is de openbaar accountant niet toegestaan door de wijze waarop hij marketing van professionele diensten bedrijft het accountantsberoep in diskrediet te brengen. Het is de openbaar accountant bij de marketing van professionele diensten niet 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.

De openbaar accountant die twijfelt of een voorgenomen vorm van reclame of marketing is toegestaan, consulteert de vaktechnische experts binnen de accountantspraktijk dan wel de NOvAA.

### *Hoofdstuk B1-260 Giften (AA)*

#### Artikel B1-260.1

Indien door een cliënt aan de openbaar accountant of een gezinslid of naaste verwant van hem een gift, waartoe mede gratis reizen, gratis verblijf of andere vormen van gastvrijheid worden gerekend, wordt aangeboden, leidt dit tot een bedreiging voor de objectiviteit als gevolg van het behartigen van het eigen belang of als gevolg van intimidatie bij de dreiging tot openbaar maken van het aanbod.

#### Artikel B1-260.2

De aard en het belang van deze bedreiging is afhankelijk van de aard, de waarde en de bedoeling van de aangeboden gift. Indien aan de openbaar accountant een gift wordt aangeboden waarvan kan worden aangenomen dat een redelijke en goed geïnformeerde derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, deze als onbelangrijk zal aanmerken, mag de openbaar accountant ervan uitgaan dat de gift hem wordt aangeboden zonder de bedoeling een beslissing te beïnvloeden of informatie te verkrijgen, maar in het kader van het onderhouden van een normale zakelijke relatie. In deze situatie kan een openbaar accountant doorgaans concluderen dat geen sprake is van een bedreiging.

#### Artikel B1-260.3

Indien de bedreiging als gevolg van een aangeboden gift van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen. Indien uit de beoordeling blijkt dat het niet mogelijk is een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis door het treffen van waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen, aanvaardt de openbaar accountant de gift niet.

### *Hoofdstuk B1-270 Beheer van bezittingen van cliënten (AA)*

#### Artikel B1-270.1

De openbaar accountant neemt noch direct noch indirect gelden of andere bezittingen van een cliënt in beheer tenzij dit wettelijk is toegestaan. Hij handelt hierbij in overeenstemming met de hiervoor geldende wettelijke verplichtingen.

#### Artikel B1-270.2

Het door de openbaar accountant beheren van gelden of andere bezittingen van een cliënt leidt tot een bedreiging voor zijn professioneel gedrag of voor zijn objectiviteit als gevolg van het behartigen van het eigen belang.

De openbaar accountant die het beheer voert over gelden of andere bezittingen van een cliënt treft de volgende waarborgen:

- a. hij houdt de in beheer gegeven gelden of andere bezittingen gescheiden van zijn persoonlijke bezittingen en van de bezittingen van de accountantspraktijk waaraan hij is verbonden of waarbij hij werkzaam is;
- b. hij wendt de gelden of andere bezittingen uitsluitend aan voor het doel waarvoor deze zijn bestemd;
- c. hij is te allen tijde bereid verantwoording over het gevoerde beheer en de daarmee behaalde resultaten af te leggen aan de daarvoor in aanmerking komende persoon; en
- d. hij leeft alle relevante wet- en regelgeving na die van toepassing is op het beheer en het afleggen van verantwoording over de in beheer gegeven gelden of andere bezittingen.

#### Artikel B1-270.3

De openbaar accountant is zich bewust van de bedreiging die ontstaat als hij in verband wordt gebracht met het beheer van gelden of andere bezittingen van een cliënt, indien zou blijken dat deze gelden of andere bezittingen afkomstig zijn uit illegale activiteiten, zoals het witwassen van gelden. De openbaar accountant voert alvorens hij een dergelijke cliënt of opdracht aanvaardt onderzoek uit naar de herkomst van de gelden of andere bezittingen. Hierbij betreft hij het bepaalde in de Wet melding ongebruikelijke transacties (Wet MOT) en in andere relevante wetgeving.

Zonodig wint hij juridisch advies in.

### **Hoofdstuk B1-280 Objectiviteit ter zake van iedere professionele dienst (AA)**

#### **Artikel B1-280.1**

**De openbaar accountant beoordeelt bij het verlenen van een professionele dienst of sprake is van een bedreiging voor zijn objectiviteit als gevolg van het aanhouden van een belang in of een relatie met een cliënt of met een aan die cliënt verbonden directeur of andere werknemer.**

Zo kan bijvoorbeeld sprake zijn van een bedreiging voor de objectiviteit als gevolg van een te grote mate van vertrouwdeheid of vertrouwen bij het bestaan van een familierelatie of een nauwe persoonlijke of zakelijke relatie.

#### **Artikel B1- 280.2**

Het al dan niet aanwezig zijn van een bedreiging voor de objectiviteit bij het uitvoeren van een professionele dienst is afhankelijk van de specifieke aspecten van de opdracht en van de aard van de werkzaamheden die de openbaar accountant uitvoert.

#### **Artikel B1-280.3**

**De openbaar accountant beoordeelt de aard en het belang van de bedreiging voor zijn objectiviteit. Indien blijkt dat deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.**

Deze waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het zich terugtrekken uit het opdrachtteam;
- b. het toepassen van procedures inzake toezicht;
- c. het beëindigen van de financiële en zakelijke relaties die de bedreiging veroorzaken;
- d. het bespreken van de kwestie met een leidinggevende van de accountantspraktijk;
- e. het bespreken van de kwestie met de personen die bij de cliënt belast zijn met governance.

### **Hoofdstuk B1-290 Onafhankelijkheid (AA)**

#### **Artikel B1-290.1**

**De openbaar accountant die een assuranceopdracht uitvoert is onafhankelijk van de desbetreffende assurancecliënt. 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 assuranceopdracht een voor een ieder acceptabel oordeel uit te spreken zonder vooringenomenheid, tegengestelde belangen of door een derde op hem uitgeoefende druk.

### Hoofdstuk B1-291 Organisatie van het accountantskantoor (AA)

#### 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 assuranceopdracht 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 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 assuranceopdrachten en aan assurance verwante opdrachten.

#### Artikel B1-291.3

[Vervallen m.i.v. 1 juli 2010]

## **B1 Appendix bedoeld in artikel B1-200.3 en B1-200.11 (AA)**

### **Voorbeelden van bedreigingen**

#### **Artikel B1-200.4**

Voorbeelden van situaties die voor de openbaar accountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van eigen belang zijn onder meer:

- a. het aanhouden van een financieel belang in een cliënt of het gezamenlijk met een cliënt aanhouden van een financieel belang;
- b. een te grote mate van afhankelijkheid van het honorarium, ontvangen van één cliënt;
- c. het aanhouden van een te nauwe zakelijke relatie met een cliënt;
- d. de angst voor het verliezen van een cliënt;
- e. de mogelijkheid om bij een cliënt in dienst te treden;
- f. het verstrekken aan dan wel ontvangen van een lening van een assurancecliënt of een leidinggevende van een assurancecliënt.

#### **Artikel B1-200.5**

Voorbeelden van situaties die voor de openbaar accountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van zelftoetsing zijn onder meer:

- a. het ontdekken van een belangrijke fout tijdens een herbeoordeling van eigen werk;
- b. het rapporteren over de werking van een financieel systeem dat met medewerking van de openbaar accountant is ontworpen of geïmplementeerd;
- c. het samenstellen van originele boekingsstukken die vervolgens object van zijn onderzoek zijn;
- d. een medewerker van zijn assuranceteam die kortgeleden bij de cliënt in een leidinggevende functie werkzaam is geweest;
- e. een medewerker van zijn assuranceteam die op korte termijn bij de cliënt in een functie werkzaam zal zijn waarin hij direct en intensief betrokken zal zijn bij het object van het onderzoek;
- f. het aan een cliënt verlenen van diensten die direct van invloed zijn op het object van de assuranceopdracht.

#### **Artikel B1-200.6**

Voorbeelden van situaties die voor de openbaar accountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van belangenbehartiging zijn onder meer:

- a. de begeleiding van een aandelenuitgifte van een beursgenoteerde vennootschap die een controlecliënt van die openbaar accountant is;

- b. het behartigen van de belangen van een assurancecliënt in een juridische procedure of een ander geschil met een derde.

### Artikel B1-200.7

Voorbeelden van situaties die voor de openbaar accountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van te grote mate van vertrouwdeheid zijn onder meer:

- a. een lid van het opdrachtteam dat een gezinslid of naaste verwant is van een bestuurslid of van een leidinggevende functionaris van de cliënt;
- b. een lid van het opdrachtteam is een gezinslid of naaste verwant van een werknemer van de cliënt, welke werknemer een functie bekleedt waarin hij rechtstreeks en in belangrijke mate invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek;
- c. een voormalige partner van de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, is bestuurder van of vervult een andere leidinggevende functie bij de cliënt, dan wel is daar werkzaam in een andere functie waarin hij rechtstreeks en in belangrijke mate invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek;
- d. het aannemen van cadeaus of een voorkeursbehandeling van de klant tenzij de waarde daarvan duidelijk onbelangrijk is;
- e. het bestaan van een langdurige relatie tussen de assurancecliënt en het leidinggevend personeel van het opdrachtteam.

### Artikel B1-200.8

Voorbeelden van situaties die voor de openbaar accountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van intimidatie zijn onder meer:

- a. de dreiging met het opzeggen van de opdracht, of het vervangen van de openbaar accountant;
- b. de dreiging met aansprakelijkstelling;
- c. de druk om de omvang van de uit te voeren werkzaamheden buiten proporties te verminderen teneinde het honorarium te verlagen.

### *Voorbeelden van waarborgen*

#### Artikel B1-200.12

Waarborgen die door de accountantspraktijk kunnen worden getroffen, zijn onder meer:

- a. een dagelijks beleidsbepaler die het belang van het naleven van de fundamentele beginselen benadrukt;



- b. een dagelijks beleidsbepaler die de verwachting van het maatschappelijk verkeer bevestigt dat de leden van een assuranceteam zullen handelen in het algemeen belang;
- c. een beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot het invoeren en bewaken van een stelsel van opdrachtgerichte kwaliteitsbeheersing;
- d. een gedocumenteerd beleid met betrekking tot het herkennen van bedreigingen, het evalueren van de aard en het belang van deze bedreigingen en het identificeren en toepassen van waarborgen die de bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Voor de accountantspraktijk die assuranceopdrachten uitvoert:

- e. een gedocumenteerd onafhankelijkheidsbeleid met betrekking tot het herkennen van bedreigingen, het evalueren van de aard en het belang van deze bedreigingen en het identificeren en het toepassen van waarborgen die bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau;
- f. een gedocumenteerd intern beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot de naleving van de fundamentele beginselen;
- g. een beleid en daarop gebaseerde procedures die ertoe leiden dat belangen in en relaties van de accountantspraktijk of van leden van het opdrachtteam met cliënten worden gesignaleerd;
- h. een beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot het beoordelen en indien noodzakelijk beheersen van de afhankelijkheid van het van een enkele cliënt ontvangen honorarium;
- i. het inzetten van verschillende openbaar accountants en opdrachtteams met gescheiden rapportagelijnen voor het uitvoeren van aan assurance verwante en overige opdrachten aan een assurancecliënt;
- j. een beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot het voorkomen dat personen die geen lid zijn van een opdrachtteam de uitkomst van een opdracht op ongepaste wijze beïnvloeden;
- k. het tijdig communiceren van het door de accountantspraktijk gevoerde beleid, van de daarop gebaseerde procedures en van de wijzigingen daarin aan de openbaar accountants en de voor opdrachten werkzame medewerkers;
- l. de opleiding en training van de openbaar accountants en de voor opdrachten werkzame medewerkers met betrekking tot het in onderdeel k bedoelde beleid en de daarop gebaseerde procedures;
- m. het benoemen van een senior openbaar accountant verantwoordelijk voor het adequaat functioneren van stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- n. het informeren van de openbaar accountants en de voor opdrachten werkzame medewerkers over de gegevens van assurancecliënten en daaraan verbonden partijen ter zake waarvan zij onafhankelijk moeten zijn;
- o. het treffen van disciplinaire maatregelen bij overtredingen van het beleid en de daarop gebaseerde procedures;

- p. het bekendmaken van het beleid en de daarop gebaseerde procedures die de medewerkers binnen de accountantspraktijk aanmoedigen en in staat stellen aan de senior personeelsleden alle voor de accountantspraktijk relevante aangelegenheden die betrekking hebben op het naleven van de fundamentele beginselen mede te delen.

### Artikel B1-200.13

Waarborgen toegespitst op specifieke opdrachten zijn onder meer:

- a. het aanstellen van een niet bij een opdracht betrokken openbaar accountant belast met de review van het uitgevoerde werk of met het zo nodig geven van advies;
- b. het raadplegen van een onafhankelijke derde zoals de Raad van Commissarissen, een andere openbaar accountant, of de NOvAA;
- c. het bespreken van ethische kwesties met organen van de cliënt die zijn belast met governance;
- d. het informeren van de organen van de cliënt belast met governance over de aard van de verleende diensten en de daarvoor in rekening gebrachte honoraria;
- e. het door een andere accountantspraktijk laten uitvoeren of opnieuw uitvoeren van een deel van de opdracht;
- f. het laten rouleren van leidinggevende medewerkers van het assuranceteam.

### *Deel B2: Gedragscode voor de intern accountant of de overheidsaccountant*

#### B2 Hoofdstukindeling (AA)

B2-200 Inleiding

B2-210 Aanvaarden en continueren van opdrachten

B2-220 Belangentegenstelling

B2-230 Second opinion

B2-240 Honoraria en andere vergoedingen (niet van toepassing)

B2-250 Marketing van professionele diensten (niet van toepassing)

B2-260 Giften

B2-270 Beheer van bezittingen van cliënten (niet van toepassing)

B2-280 Objectiviteit

B2-290 Onafhankelijkheid

B2-291 Organisatie van de accountantsafdeling

B2-292 Financiële belangen van de intern accountant

Appendix bedoeld in artikel B2-200.3 en artikel B2-200.11

## *Hoofdstuk B2-200 Inleiding (AA)*

### **Artikel B2-200.1**

**De intern accountant of de overheidsaccountant past te allen tijde het conceptuele raamwerk toe zoals opgenomen in deel A.**

Deel B2 van de verordening geeft voor de intern accountant of de overheidsaccountant een nadere uiteenzetting van het conceptuele raamwerk zoals opgenomen in deel A in relatie tot de werkzaamheden van de intern accountant of de overheidsaccountant. De in deel B2 opgenomen voorbeelden zijn niet bedoeld en kunnen daarom ook niet worden aangemerkt als een volledige opsomming van alle mogelijke bedreigingen waarmee de intern accountant of de overheidsaccountant kan worden geconfronteerd en van alle door de intern accountant of overheidsaccountant daartegen te treffen waarborgen. Dientengevolge is het voor de intern accountant of de overheidsaccountant niet voldoende indien hij zich uitsluitend aan deze voorbeelden houdt. Hij is immers gehouden in iedere situatie het conceptueel raamwerk toe te passen.

### **Artikel B2-200.2**

**De intern accountant of de overheidsaccountant laat zich niet in met aangelegenheden, werkzaamheden of activiteiten die zijn integriteit, zijn objectiviteit of de goede naam van het accountantsberoep schaden of kunnen schaden en als gevolg daarvan niet zijn te verenigen met het als intern accountant of overheidsaccountant verlenen van professionele diensten.**

### *Bedreigingen en waarborgen*

### **Artikel B2-200.3**

**De intern accountant of de overheidsaccountant die wordt geconfronteerd met gebeurtenissen of situaties die leiden tot een bedreiging beoordeelt of het mogelijk is door het treffen van waarborgen de bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.**

**Veel van de bedreigingen behoren tot één van de categorieën eigenbelang, zelftoetsing, partijdigheid, vertrouwdeheid en intimidatie.**

De aard en de omvang van iedere bedreiging verschilt per soort door de intern accountant of de overheidsaccountant verleende professionele dienst, zoals assurance- en non-assurancediensten.

Voor het bepalen van mogelijke bedreigingen en daartegen te treffen waarborgen is het noodzakelijk dat de intern accountant of de overheidsaccountant tevens kennisneemt van de tot deel B2 van deze verordening behorende appendix, waarin aan bedoelde bedreigingen en waarborgen aandacht is besteed. Deze appendix bevat de artikelen B1-200.4 tot en met B1-200.8, alsmede de artikelen B1 200.12 en B1-200.13.

### Artikel B2-200.9

De intern accountant of de overheidsaccountant is zich bij al zijn beroepsmatige en zakelijke betrekkingen bewust van situaties die kunnen leiden tot een bedreiging die niet tot één van de categorieën genoemd in artikel B2-200.3, tweede alinea, is te rekenen.

### Artikel B2-200.10

Waarborgen die een bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen zijn globaal in twee categorieën te verdelen:

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

In artikel A-100.12 zijn de waarborgen, tot stand gebracht door de wetgever, de NOvAA en andere regelgevers, toegelicht.

### Artikel B2-200.11

De intern accountant of de overheidsaccountant bepaalt op basis van zijn professioneel oordeel op welke wijze hij het beste kan omgaan met een bedreiging. Hierbij gaat de intern accountant of de overheidsaccountant uit van hetgeen naar zijn oordeel een redelijke en goed geïnformeerde derde, die over alle relevante informatie beschikt, met inbegrip van de ernst van de bedreiging en de getroffen waarborgen als aanvaardbaar zal aanmerken. Aspecten zoals de aard en het belang van de bedreiging, de aard van de opdracht en de structuur van de accountantsafdeling, neemt de intern accountant of de overheidsaccountant bij zijn beoordeling in aanmerking.

De relevante waarborgen die in de werkomgeving kunnen worden getroffen zijn afhankelijk van de omstandigheden. Deze omvatten de waarborgen die gelden binnen de accountantsafdeling waarbij de intern accountant of de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en de waarborgen die voor de betreffende opdracht gelden.

Voor het bepalen van mogelijke bedreigingen en daartegen te treffen waarborgen is het noodzakelijk dat de intern accountant of de overheidsaccountant niet alleen kennisneemt van deze verordening, maar tevens kennisneemt van de tot deel B2 van deze verordening behorende appendix, waarin aan bedoelde bedreigingen en waarborgen aandacht is besteed. Deze appendix bevat de artikelen B1-200.4 tot en met B1-200.8, alsmede de artikelen B1 200.12 en B1-200.13.

### Artikel B2-200.14

Het is de intern accountant of de overheidsaccountant niet toegestaan om voor het terugbrengen van een bedreiging tot een aanvaardbaar niveau uitsluitend op de door zijn werkgever getroffen waarborgen te steunen.

Het is wel toegestaan om, afhankelijk van de aard van een opdracht, mede te steunen op de waarborgen die de werkgever heeft getroffen.

Met de hiervoor bedoelde door de werkgever getroffen waarborgen worden die waarborgen bedoeld die zijn getroffen door personen die niet zijn belast met de hoogste leiding. Ten aanzien van de waarborgen die zijn getroffen door de personen belast met de hoogste leiding bestaan geen beperkingen. Het verbod voor de intern of de overheidsaccountant om voor het terugbrengen van een bedreiging tot een aanvaardbaar niveau uitsluitend te steunen op de door zijn werkgever, andere dan de personen belast met de hoogste leiding, getroffen waarborgen, maakt het voor de intern accountant of overheidsaccountant mogelijk een voor de personen belast met die hoogste leiding acceptabel oordeel uit te spreken.

### **Artikel B2-200.15**

De in de interne organisatie van de werkgever ingebouwde waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. de aanwezigheid van een corporate governancestructuur die voorziet in adequaat toezicht op en communicatie over de door de accountantsafdeling voor de werkgever uitgevoerde diensten;
- b. de aanwezigheid bij de werkgever van vakbekwame personeelsleden die over ervaring en gezag beschikken om beleidsbeslissingen te nemen;
- c. de aanwezigheid bij de werkgever van interne procedures die ertoe leiden dat bij het verlenen van non-assuranceopdrachten objectieve keuzes worden gemaakt.

### ***Hoofdstuk B2-210 Aanvaarden en continueren van een opdracht (AA)***

#### ***In dienst treden bij een werkgever***

##### **Artikel B2-210.1**

**Alvorens de Accountant-Administratieconsulent de functie van intern accountant of van overheidsaccountant aanvaardt beoordeelt hij of dit leidt tot een bedreiging.**

Een bedreiging voor de integriteit of het professioneel gedrag kan bijvoorbeeld ontstaan indien de potentiële werkgever, zijn eigenaar, zijn bestuur of de aard van de door hen uitgeoefende activiteiten in relatie kunnen worden gebracht met discutabele aangelegenheden. Voor de overheidsaccountant zal dit voorbeeld niet relevant zijn.

##### **Artikel B2-210.2**

Voorbeelden van de in artikel B2-210.1, tweede alinea, bedoelde discutabele aangelegenheden die, indien bekend, kunnen leiden tot een bedreiging zijn de betrokkenheid van de potentiële werkgever bij onwet-

tige activiteiten zoals witwassen, of bij misleidende of discutabele methoden van financiële verslaglegging.

### Artikel B2-210.3

Alvorens de intern accountant of de overheidsaccountant bij een werkgever in dienst treedt beoordeelt hij de aard en het belang van de daaraan verbonden bedreiging. Indien hieruit blijkt dat een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de intern accountant of de overheidsaccountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

### Artikel B2-210.4

De in artikel B2-210.3 bedoelde waarborgen bestaan onder meer uit:

- a. het verkrijgen van kennis over en inzicht in de potentiële werkgever, de eigenaar en leidinggevende en degene die verantwoordelijk is voor het bestuur en de bedrijfsactiviteiten; of
- b. de toezegging van de potentiële werkgever de corporate governance structuur en de interne beheersing te verbeteren.

Indien de vacature van intern accountant of overheidsaccountant is ontstaan wegens het vertrek van een intern accountant of een overheidsaccountant of van een intern of overheids registeraccountant, wordt tot bedoelde waarborgen tevens gerekend het opnemen van contact met de vertrokken intern accountant of overheidsaccountant of intern of overheids registeraccountant, om van hem te vernemen wat de feiten en omstandigheden zijn die hebben geleid tot de beëindiging van zijn dienstverband.

### Artikel B2-210.5

Indien het niet mogelijk blijkt de bedreiging terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau ziet de Accountant-Administratieconsulent af van het aanvaarden van een dienstbetrekking als intern accountant of overheidsaccountant bij de potentiële werkgever.

### Artikel B2-210.6

In het geval van een doorlopend dienstverband beoordeelt de intern accountant of de overheidsaccountant periodiek of er sprake is van gewijzigde omstandigheden die zijn functioneren kunnen beïnvloeden. Afhankelijk hiervan beslist de intern accountant of de overheidsaccountant of hij zijn dienstverband met de werkgever kan continueren.

### *Aanvaarden van een opdracht*

#### Artikel B2-210.7

**De intern accountant of de overheidsaccountant aanvaardt van zijn werkgever uitsluitend een andere dan zijn doorlopende opdracht, indien het aanvaarden van de opdracht niet leidt tot een onaanvaardbare bedreiging en indien de voor de uitvoering daarvan vereiste deskundigheid beschikbaar is.**

Een bedreiging als gevolg van een gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid kan bijvoorbeeld ontstaan indien het opdrachtteam niet over de voor de uitvoering van de opdracht vereiste deskundigheid beschikt en niet in staat is die deskundigheid te verwerven.

#### Artikel B2-210.8

**Alvorens de intern accountant of de overheidsaccountant van zijn werkgever een andere dan zijn doorlopende opdracht aanvaardt, beoordeelt hij of de opdracht leidt tot een bedreiging. Indien blijkt dat een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is treft de intern accountant of de overheidsaccountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.**

De te treffen waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het verwerven van gedegen inzicht in de aard en complexiteit van de bedoelde andere opdracht, in de specifieke vereisten en doelstelling van de bedoelde andere opdracht en in de daarvoor te verrichten werkzaamheden;
- b. het verwerven van kennis van het object van onderzoek;
- c. het verwerven van kennis van de voor de uitvoering van de opdracht relevante wettelijke en verslaggevingseisen;
- d. het toewijzen aan de opdracht van voldoende medewerkers die over de vereiste deskundigheid beschikken;
- e. het indien noodzakelijk inschakelen van andere deskundigen;
- f. het maken van afspraken over een realistisch tijdschema voor de uitvoering van de opdracht;
- g. het voldoen aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing dat is bedoeld te waarborgen dat opdrachten uitsluitend mogen worden geaccepteerd indien deze met een redelijke mate van zekerheid kunnen worden uitgevoerd in overeenstemming met de daaraan te stellen eisen.

#### Artikel B2-210.9

**Indien de intern accountant of de overheidsaccountant voornemens is te steunen op het advies of het werk van een deskundige, beoordeelt hij of dat voornemen gerechtvaardigd is. Hierbij neemt de intern accountant of de overheidsaccountant aspecten in aanmerking zoals de beschikbaarheid, reputatie, deskundigheid en de voor de deskundige geldende beroeps- en ethische voorschriften.**

Deze informatie kan de intern accountant of de overheidsaccountant verkrijgen uit eerdere ervaring met de deskundige of door het inwinnen van informatie bij een derde.

### *Oprachtaanvaarding door een opvolgend intern accountant of overheidsaccountant*

Artikel B2-210.10 tot en met B2-210.18 zijn niet van toepassing.

### *Hoofdstuk B2-220 Belangentegenstelling (AA)*

#### **Artikel B2-220.1**

**De intern accountant of de overheidsaccountant neemt gepaste maatregelen om omstandigheden te signaleren die leiden tot een belangentegenstelling en aldus leiden tot een bedreiging.**

Bepaalde omstandigheden kunnen leiden tot een bedreiging. Zo kan de objectiviteit in gevaar komen indien de intern accountant of de overheidsaccountant een al dan niet gehonoreerde nevenfunctie heeft en in die functie rechtstreeks concurreert met de werkgever van de intern accountant of de overheidsaccountant. De objectiviteit kan ook in gevaar komen indien de intern accountant of de overheidsaccountant gezamenlijk met een belangrijke concurrent van zijn werkgever participeert in een joint venture of een soortgelijk samenwerkingsverband hiermee heeft.

Een bedreiging voor de objectiviteit of voor de plicht tot geheimhouding kan ook ontstaan in de situatie dat de intern accountant of de overheidsaccountant diensten verleent aan zijn werkgever en aan een ander die tegengestelde belangen of een conflict met elkaar hebben.

#### **Artikel B2-220.2**

**De intern accountant of de overheidsaccountant beoordeelt de aard en het belang van iedere bedreiging als gevolg van een belangentegenstelling. Deze beoordeling heeft plaats alvorens hij bij een werkgever in dienst treedt of alvorens hij een opdracht aanvaardt of continueert. De intern accountant of de overheidsaccountant beoordeelt onder meer of hij een zakelijk belang of een relatie heeft met de werkgever of met een derde die kan leiden tot een bedreiging. Indien deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de intern accountant of de overheidsaccountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.**

#### **Artikel B2-220.3**

**Afhankelijk van de omstandigheden die hebben geleid tot een belangentegenstelling treft de intern accountant of de overheidsaccountant ten minste één van de volgende waarborgen:**

- a. **het informeren van de werkgever over de zakelijke belangen of over de activiteiten die een belangentegenstelling vormen en het verkrijgen van toestemming van de werkgever om onder die omstandigheden de professionele dienst uit te voeren;**
- b. **het bekendmaken aan alle betrokken partijen dat de intern accountant of de overheidsaccountant ten aanzien van een bepaalde aangelegenheid werkzaamheden voor meerdere partijen uitvoert en**



- dat de belangen van die partijen strijdig met elkaar zijn en het verkrijgen van toestemming om onder die omstandigheden de professionele diensten uit te voeren; of
- c. het bekendmaken aan de werkgever dat een bepaalde professionele dienst niet uitsluitend voor hem wordt verricht, maar dat daarnaast een soortgelijke dienst wordt uitgevoerd voor een ander en het verkrijgen van toestemming om onder die omstandigheden de professionele dienst uit te voeren.

### Artikel B2-220.4

In aanvulling op de in artikel B2-220.3 te treffen waarborgen overweegt de intern accountant of de overheidsaccountant:

- a. gebruik te maken van gescheiden opdrachtteams;
- b. procedures in te voeren waardoor wordt voorkomen dat een derde toegang krijgt tot informatie over de opdracht, onder meer door een fysieke scheiding aan te brengen tussen de teams en tussen de beveiligde opslag van vertrouwelijke gegevens;
- c. duidelijke richtlijnen te geven aan het opdrachtteam met betrekking tot de beveiliging en de geheimhouding van specifieke gegevens;
- d. een geheimhoudingsverklaring te laten tekenen door de medewerkers van de accountantsafdeling; en
- e. een senior functionaris van de accountantsafdeling, die bij geen van de desbetreffende partijen en opdrachten is betrokken, periodiek te laten beoordelen of de waarborgen juist worden toegepast.

### Artikel B2-220.5

Indien een belangentegenstelling leidt tot een bedreiging onder meer als gevolg van een gebrek aan objectiviteit, professioneel gedrag of een inbreuk op de plicht tot geheimhouding, die door het treffen van waarborgen niet kan worden weggenomen of tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht, concludeert de intern accountant of de overheidsaccountant dat het niet mogelijk is een specifieke opdracht te aanvaarden, dan wel dat het noodzakelijk is zich terug te trekken uit één of meer van de conflicterende opdrachten.

### Artikel B2-220.6

Indien de intern accountant of de overheidsaccountant van zijn werkgever geen toestemming verkrijgt om werkzaamheden te verrichten voor een andere partij buiten de kring van de werkgever, ter zake van een aangelegenheid waarin tussen beide partijen sprake is van een belangentegenstelling, maakt de intern accountant of de overheidsaccountant met betrekking tot deze aangelegenheid een einde aan zijn werkzaamheden voor één van de beide partijen.

### *Hoofdstuk B2-230 Second opinion*

#### **Artikel B2-230.1**

Indien de intern accountant of de overheidsaccountant door of ten behoeve van zijn werkgever of een andere partij wordt verzocht een opdracht uit te voeren bestaande uit een second opinion op het oordeel van een andere intern accountant, een andere overheidsaccountant of een intern of overheids registeraccountant over een specifieke toepassing van verslaggevings-, controle-, rapportage- of andere voorschriften, kan dit leiden tot een bedreiging. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een bedreiging wegens gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid in de situatie waarin de second opinion niet is gebaseerd op de feiten en informatie die ook voor de fungerende intern accountant, de fungerende overheidsaccountant, de fungerende intern of overheids registeraccountant beschikbaar waren of is gebaseerd op inadequaat bewijsmateriaal. De aard en het belang van de bedreiging zijn afhankelijk van de omstandigheden waaronder het verzoek is gedaan en van alle andere beschikbare feiten en veronderstellingen die voor het vormen van een professioneel oordeel van belang zijn.

#### **Artikel B2-230.2**

**Indien de intern accountant of de overheidsaccountant wordt gevraagd een in artikel B2-230.1 bedoelde second opinion te verstrekken, beoordeelt hij de aard en het belang van een bedreiging. Indien daaruit blijkt dat deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de intern accountant of de overheidsaccountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.** Deze waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het verkrijgen van toestemming van de werkgever om contact op te nemen met de fungerende intern accountant, de fungerende overheidsaccountant of de fungerende intern of overheids registeraccountant;
- b. het informeren van de werkgever over de inherente beperkingen die aan het te verstrekken oordeel zijn verbonden;
- c. het verstrekken van een afschrift van de naar aanleiding van de opdracht uitgebrachte mededeling aan de fungerende intern accountant, de fungerende overheidsaccountant of de fungerende intern of overheids registeraccountant.

#### **Artikel B2-230.3**

**Indien de werkgever de intern accountant of de overheidsaccountant geen toestemming geeft voor overleg met de fungerende intern accountant, de fungerende overheidsaccountant of de fungerende intern of overheidsregisteraccountant, overweegt eerstgenoemde intern accountant of eerstgenoemde overheidsaccountant, rekening houdend met alle relevante omstandigheden, of hij de opdracht tot het geven van een second opinion kan aanvaarden.**

### *Hoofdstuk B2-240 Honoraria en andere vergoedingen (niet van toepassing) (AA)*

### *Hoofdstuk B2-250 Marketing van professionele diensten (niet van toepassing) (AA)*

### *Hoofdstuk B2-260 Giften (AA)*

#### **Artikel B2-260.1**

Indien door de werkgever aan de intern accountant of aan de overheidsaccountant of een gezinslid of naaste verwant van hen een gift, waartoe mede gratis reizen, gratis verblijf en andere vormen van gastvrijheid worden gerekend, wordt aangeboden, leidt dit tot een bedreiging voor de objectiviteit als gevolg van het behartigen van het eigen belang of als gevolg van intimidatie bij de dreiging tot openbaar maken van het aanbod.

#### **Artikel B2-260.2**

De aard en omvang van deze bedreiging is afhankelijk van de aard, de waarde en de bedoeling van de aangeboden gift. Indien aan de intern accountant of de overheidsaccountant een gift wordt aangeboden waarvan kan worden aangenomen dat een redelijke en goed geïnformeerde derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt deze als onbelangrijk zal aanmerken, mag de intern accountant of de overheidsaccountant ervan uitgaan dat de gift hem wordt aangeboden zonder de bedoeling een beslissing te beïnvloeden of informatie te verkrijgen, maar in het kader van het onderhouden van een normale zakelijke relatie. In deze situatie kan de intern accountant of de overheidsaccountant doorgaans concluderen dat geen sprake is van een bedreiging.

#### **Artikel B2-260.3**

Indien de bedreiging als gevolg van een aangeboden gift van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de intern accountant of de overheidsaccountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen. Indien uit de beoordeling blijkt dat het niet mogelijk is een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis door het treffen van waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen, aanvaardt de intern accountant of de overheidsaccountant de gift niet.

### *Hoofdstuk B2-270 Beheer van bezittingen van cliënten (niet van toepassing) (AA)*

### *Hoofdstuk B2-280 Objectiviteit (AA)*

#### **Artikel B2-280.1**

De intern accountant of de overheidsaccountant beoordeelt bij het verlenen van een professionele dienst of sprake is van een bedreiging voor zijn objectiviteit als gevolg van zijn dienstverband met of het aanhouden van een belang in zijn werkgever of met een aan die werkgever verbonden directeur of andere werknemer. Zo kan bijvoorbeeld sprake zijn van een bedreiging voor de objectiviteit als gevolg van een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen bij het bestaan van een familierelatie of een nauwe persoonlijke of zakelijke relatie.

#### **Artikel B2-280.2**

Het al dan niet aanwezig zijn van een bedreiging voor de objectiviteit bij het uitvoeren van een professionele dienst is afhankelijk van de specifieke aspecten van de opdracht en van de aard van de werkzaamheden die de intern accountant of de overheidsaccountant uitvoert.

#### **Artikel B2-280.3**

De intern accountant of de overheidsaccountant beoordeelt de aard en het belang van de bedreiging voor zijn objectiviteit. Indien blijkt dat deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de intern accountant of de overheidsaccountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Deze waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het zich terugtrekken uit het opdrachtteam;
- b. het toepassen van procedures inzake toezicht;
- c. het beëindigen van de financiële en zakelijke relaties die de bedreiging veroorzaken;
- d. het bespreken van de kwestie met een leidinggevende van de accountantsafdeling;
- e. het bespreken van de kwestie met de personen die bij de werkgever belast zijn met governance.

### *Hoofdstuk B2-290 Onafhankelijkheid (AA)*

#### **Artikel B2-290.1**

De intern accountant of de overheidsaccountant die een assuranceopdracht uitvoert is onafhankelijk van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assuranceopdracht, tenzij het de hoogste leiding van de werkgever betreft.

Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande onafhankelijkheid van de intern accountant of de overheidsaccountant.

## *Hoofdstuk B2-291 Organisatie van de accountantsafdeling (AA)*

### Artikel B2-291.1

[Vervallen m.i.v. 1 juli 2010]

### Artikel B2-291.2

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 accountant of overheidsaccountant, 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

[Vervallen m.i.v. 1 juli 2009]

## *Hoofdstuk B2-292 Financiële belangen van de intern accountant (AA)*

### Artikel B2-292.1

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 er bij de intern accountant aanleiding bestaat en hij in de mogelijkheid verkeert om

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.

### Artikel B2-292.2

**Bij het beoordelen van de aard en het belang van een bedreiging als gevolg van een financieel belang en van de in aanmerking komende waarborgen die deze bedreiging kunnen wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau kunnen terugbrengen, neemt de intern accountant de aard en de omvang van het financiële belang in ogenschouw en beoordeelt hij of er sprake is van een direct of indirect belang.**

Wat in een specifieke situatie als een omvangrijk financieel belang zal worden aangemerkt is afhankelijk van de persoonlijke omstandigheden en zal daarom van persoon tot persoon verschillen.

### Artikel B2-292.3

**Indien de bedreiging als gevolg van een financieel belang van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de intern accountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.**

Hierbij kan onder meer worden gedacht aan de volgende waarborgen:

- a. het bestaan van beleid en procedures met betrekking tot het bepalen van de hoogte en de vorm van de beloningen door een van het management onafhankelijke remuneratie-commissie;
- b. het melden bij de binnen de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is daarvoor aangestelde persoon of instantie van alle relevante financiële belangen en van alle voornemens om te handelen in aandelen of schuldpapieren uitgegeven door deze organisatie;

- c. het voeren van overleg met de leiding van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is;
- d. het voeren van overleg met één of meerdere van de personen die bij de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is, belast zijn met governance;
- e. interne en externe controleprocedures;
- f. permanente educatie ter zake van ethische dilemma's en wettelijke ge- en verboden en andere regelgeving met betrekking tot het misbruik van voorwetenschap.

### Artikel B2-292.4

Het is de intern accountant verboden om informatie te manipuleren of vertrouwelijke informatie te gebruiken voor zijn persoonlijk gewin.

### *B2 Appendix bedoeld in artikel B2-200.3 en B2-200.11 (AA)*

#### *Voorbeelden van bedreigingen*

### Artikel B2-200.4

Voorbeelden van situaties die voor de intern accountant of de overheidsaccountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van eigen belang zijn onder meer:

- a. de angst voor het verliezen van de dienstbetrekking;
- b. het verstrekken aan dan wel ontvangen van een lening van de werkgever of van een leidinggevende van de werkgever.

Voor de intern accountant geldt daarnaast nog een bedreiging als gevolg van eigen belang, indien hij een financieel belang heeft in de werkgever of indien hij gezamenlijk met de werkgever een dergelijk belang heeft.

### Artikel B2-200.5

Voorbeelden van situaties die voor de intern accountant of de overheidsaccountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van zelftoetsing zijn onder meer:

- a. het ontdekken van een materiële fout tijdens een herbeoordeling van eigen werk;
- b. het rapporteren over de werking van een financieel systeem dat met medewerking van de intern accountant of de overheidsaccountant is ontworpen of geïmplementeerd;
- c. het samenstellen van originele boekingsstukken die vervolgens object van zijn onderzoek zijn;
- d. een medewerker van zijn assuranceteam die kortgeleden bij de werkgever in een leidinggevende functie, anders dan bij de accountantsafdeling werkzaam is geweest;

- e. een medewerker van zijn assuranceteam die kort geleden bij de werkgever een functie heeft aanvaard waarin hij direct en intensief betrokken zal zijn bij het object van het onderzoek;
- f. het aan een werkgever verlenen van diensten die direct van invloed zijn op het object van de assuranceopdracht.

### Artikel Bz-200.6

Een voorbeeld van een situatie die voor de intern accountant of de overheidsaccountant kan leiden tot een bedreiging als gevolg van belangenbehartiging is het behartigen van de belangen van de werkgever in een juridische procedure of een ander geschil met een derde. Voor de intern accountant kan ter zake nog als voorbeeld van een bedreiging worden genoemd de begeleiding van een aandelenuitgifte van de werkgever.

### Artikel Bz-200.7

Voorbeelden van situaties die voor de intern accountant of de overheidsaccountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van te grote mate van vertrouwdheid zijn onder meer:

- a. een lid van het opdrachtteam dat een gezinslid of naaste verwant is van een bestuurslid of van een leidinggevende functionaris van de werkgever;
- b. een lid van het opdrachtteam is een gezinslid of naaste verwant van een werknemer van de werkgever, welke werknemer een functie bekleedt waarin hij rechtstreeks en in belangrijke mate invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek;
- c. een voormalige medewerker van de accountantsafdeling waaraan de intern accountant of de overheidsaccountant is verbonden, is bestuurder van of vervult een andere leidinggevende functie bij de werkgever, dan wel is daar werkzaam in een andere functie waarin hij rechtstreeks en in belangrijke mate invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek;
- d. het aannemen van cadeaus of een voorkeursbehandeling van de werkgever tenzij de waarde daarvan duidelijk onbelangrijk is;
- e. het bestaan van een langdurige relatie tussen de werkgever en het leidinggevend personeel van het opdrachtteam.

### Artikel Bz-200.8

Voorbeelden van situaties die voor de intern accountant of de overheidsaccountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van intimidatie zijn onder meer:

- a. de dreiging tot het verbreken van het dienstverband, of het vervangen van de intern accountant of de overheidsaccountant;
- b. de dreiging met aansprakelijkheidsstelling;
- c. de druk om de omvang van de uit te voeren werkzaamheden buiten proporties te verminderen.



## *Voorbeelden van waarborgen*

### Artikel B2-200.12

Waarborgen die door de accountantsafdeling kunnen worden getroffen, zijn onder meer:

- a. een dagelijks beleidsbepaler van de accountantsafdeling die het belang van het naleven van de fundamentele beginselen benadrukt;
- b. een dagelijks beleidsbepaler van de accountantsafdeling die de verwachting duidelijk kenbaar maakt dat de leden van een assuranceteam niet alleen zullen handelen in het belang van de werkgever, maar tevens in het belang van het maatschappelijk verkeer;
- c. een beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot het invoeren en bewaken van een stelsel van opdrachtgerichte kwaliteitsbeheersing;
- d. een gedocumenteerd beleid met betrekking tot het herkennen van bedreigingen, het evalueren van de aard en het belang van deze bedreigingen en het identificeren en toepassen van waarborgen die de bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

voor de accountantsafdeling die assuranceopdrachten uitvoert:

- e. een gedocumenteerd onafhankelijkheidsbeleid met betrekking tot het herkennen van bedreigingen, het evalueren van de aard en het belang van deze bedreigingen en het identificeren en het toepassen van waarborgen die bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau;
- f. een gedocumenteerd intern beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot de naleving van de fundamentele beginselen;
- g. een beleid en daarop gebaseerde procedures die ertoe leiden dat relaties van werknemers van de accountantsafdeling of van leden van het opdrachtteam met de werkgever worden gesignaleerd;
- h. het inzetten van verschillende intern accountants of verschillende overheidsaccountants en opdrachtteams met gescheiden rapportagelijnen voor het verlenen van non- assurediensten aan de werkgever ter zake van onderwerpen die vervolgens object van een assuredienst zijn;
- i. een beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot het voorkomen dat personen die geen lid zijn van een opdrachtteam de uitkomst van een opdracht op ongepaste wijze beïnvloeden;
- j. het tijdig communiceren van het door de accountantsafdeling gevoerde beleid, van de daarop gebaseerde procedures en van de wijzigingen daarin aan de intern accountants of de overheidsaccountants en de voor opdrachten werkzame medewerkers;
- k. de opleiding en training van de intern accountants of de overheidsaccountants en de voor opdrachten werkzame medewerkers met betrekking tot het in onderdeel j bedoelde beleid en de daarop gebaseerde procedures;

- l. het benoemen van een senior intern accountant of een senior overheidsaccountant verantwoordelijk voor het adequaat functioneren van een stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- m. het informeren van de intern accountants of de overheidsaccountants en de voor opdrachten werkzame medewerkers over de gegevens van de werkgever en daaraan verbonden partijen ter zake waarvan zij onafhankelijk moeten zijn;
- n. het treffen van disciplinaire maatregelen bij overtredingen van het beleid en de daarop gebaseerde procedures;
- o. het bekendmaken van het beleid en de daarop gebaseerde procedures die de medewerkers binnen de accountantsafdeling aanmoedigen en in staat stellen aan de senior personeelsleden alle voor de accountantsafdeling relevante aangelegenheden die betrekking hebben op het naleven van de fundamentele beginselen mede te delen.

### Artikel Bz-200.13

Waarborgen toegespitst op specifieke opdrachten zijn onder meer:

- a. het aanstellen van een niet bij een opdracht betrokken intern accountant of een niet bij een opdracht betrokken overheidsaccountant belast met de review van het uitgevoerde werk of met het zo nodig geven van advies;
- b. het raadplegen van een onafhankelijke derde zoals de Raad van Commissarissen, een andere intern accountant of een andere overheidsaccountant, of de NOvAA;
- c. het bespreken van ethische kwesties met organen van de werkgever belast met governance;
- d. het informeren van de organen van de werkgever belast met governance over de aard van de verleende diensten;
- e. het door een andere intern accountant of een andere overheidsaccountant of een openbaar accountant laten uitvoeren of opnieuw uitvoeren van de opdracht;
- f. het laten rouleren van leidinggevende medewerkers van het assuranceteam.

## *Deel C Gedragscode voor de accountant in business*

### C Hoofdstukindeling (AA)

- C-300 Inleiding
- C-310 Potentiële conflicten
- C-320 Opstellen van en rapporteren over informatie
- C-330 Optreden met voldoende deskundigheid
- C-340 Financiële belangen
- C-350 Giften

### *Hoofdstuk C-300 Inleiding (AA)*

#### Artikel C-300.1

Deel C van deze verordening is van toepassing op de accountant in business. Hiertoe wordt ten minste gerekend de Accountant-Administratieconsulent die werkzaam is als:

- a. directeur, chief financial officer of controller van een andere organisatie dan een accountantspraktijk of een accountantsafdeling;
- b. 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;
- c. uitvoerder van uitsluitend overige opdrachten, die niet werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantspraktijk;
- 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.

De accountant in business past te allen tijde het conceptuele raamwerk toe zoals opgenomen in deel A. Bij de interpretatie van de daarin opgenomen voorschriften wordt de aard van de door hem uitgevoerde werkzaamheden in aanmerking genomen.

In de Code of Ethics en dus ook in deze verordening is een deel C opgenomen dat van toepassing is op de Professional accountants in business, dit is de accountant in business. In dat deel van deze

verordening is een nadere toelichting op het conceptuele raamwerk zoals opgenomen in deel A opgenomen toegespitst op de accountant in business.

### Artikel C-300.2

Investeerders, schuldeisers, werkgevers en sectoren van het bedrijfsleven, alsmede de lokale, provinciale en landelijke overheid, maar ook het publiek, steunen op de werkzaamheden van de accountant in business. De accountant in business kan zelfstandig of gezamenlijk met anderen verantwoordelijk zijn voor het opstellen van en rapporteren over financiële en andere informatie, waarop zowel de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is, als een derde mogen vertrouwen.

De accountant in business kan eveneens verantwoordelijk zijn voor het financieel management en het geven van adviezen op een breed terrein van bedrijfsgerelateerde aangelegenheden.

### Artikel C-300.3

De beroepsethische verantwoordelijkheid van de accountant in business wordt niet beïnvloed door de juridische vorm van zijn relatie met de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is.

De accountant in business kan zijn een werknemer, een zelfstandig ondernemer, een vennoot in een personenvennootschap, een directeur, een commissaris, een vrijwilliger of ieder ander persoon die werkzaam is bij of ten behoeve van één of meer organisaties.

### Artikel C-300.4

De accountant in business heeft de verantwoordelijkheid om het legitieme doel van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is te bevorderen.

Deze verordening is niet bedoeld de accountant in business te belemmeren deze verantwoordelijkheid te dragen, maar is bedoeld de aandacht van de accountant in business te vragen voor omstandigheden waarin conflicten kunnen ontstaan met de voor hem onverkort geldende plicht te voldoen aan de fundamentele beginselen.

### Artikel C-300.5

De accountant in business heeft dikwijls een leidinggevende positie in de organisatie waarin of ten behoeve waarvan hij werkzaam is. Naar gelang hij een hogere positie bekleedt, zal hij meer bevoegdheden en mogelijkheden hebben invloed uit te oefenen op gebeurtenissen, handelen en gedrag van deze organisatie.

**Van de accountant in business wordt verwacht dat hij in zijn werkomgeving een op ethische principes gebaseerde cultuur bevordert, waarin het belang dat de leidinggevendenden hechten aan ethisch gedrag wordt benadrukt.**

### Artikel C-300.6

De in deel C opgenomen voorbeelden zijn niet bedoeld en kunnen daarom ook niet worden aangemerkt als een volledige opsomming van alle mogelijke bedreigingen waarmee de accountant in business kan worden geconfronteerd.

Het is daarom niet voldoende als hij zich aan de gegeven voorbeelden houdt. Hij is immers gehouden in iedere situatie het conceptuele raamwerk toe te passen.

### *Bedreigingen en waarborgen*

### Artikel C-300.7

**De accountant in business die wordt geconfronteerd met gebeurtenissen of situaties die leiden tot een bedreiging beoordeelt of het mogelijk is door het treffen van waarborgen de bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.**

**Veel van de bedreigingen behoren tot een van de categorieën eigen belang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwelijkheid en intimidatie.**

Deze bedreigingen zijn toegelicht in deel A van de verordening.

Artikel C-300.8 niet van toepassing.

Artikel C-300.9 niet van toepassing.

### Artikel C-300.10

Bij het bevorderen van de legitieme doelstellingen van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is, is het gebruikelijk om de belangen van deze organisatie te stimuleren, mits de in het kader daarvan gedane mededelingen juist en niet misleidend zijn. Dit gedrag zal niet leiden tot een bedreiging als gevolg van ontoelaatbare belangenbehartiging.

Artikel C-300.11 niet van toepassing.

Artikel C-300.12 niet van toepassing.

### Artikel C-300.13

**Bij iedere beroepsmatige en zakelijke relatie is de accountant in business zich bewust van situaties die kunnen leiden tot een bedreiging die niet tot één van de categorieën genoemd in artikel C-300.7, tweede alinea, behoort.**

De accountant in business kan tot de conclusie komen dat een bijzondere situatie leidt tot een bijzondere bedreiging. Een dergelijke bijzondere bedreiging is niet altijd in een van deze categorieën in te delen.

### Artikel C-300.14

Waarborgen die een bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen zijn globaal in twee categorieën te verdelen:

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

### Artikel C-300.15

In artikel A-100.12 zijn de waarborgen tot stand gebracht door de wetgever, de NOvAA en andere regelgevers toegelicht.

Artikel C-300.16 niet van toepassing.

### Artikel C-300.17

**Indien de accountant in business meent dat onethisch gedrag of handelen van anderen binnen de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is zal voortduren, overweegt de accountant in business juridisch advies in te winnen.**

In de zeldzame situatie waarin alle mogelijk te treffen waarborgen 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.

## **Hoofdstuk C-310 Potentiële conflicten (AA)**

### Artikel C-310.1

**De accountant in business houdt zich aan de fundamentele beginselen.**

**De accountant in business ondersteunt de legitieme en ethisch verantwoorde doelstellingen in zijn werkomgeving en de daarop gebaseerde voorschriften en procedures. Indien echter de naleving van de fundamentele beginselen in het gedrag komt treft de accountant in business daartegen de nodige maatregelen.**

De accountant in business kan in een situatie geraken waarin zijn loyaliteit jegens zijn werkomgeving en zijn plicht tot het voldoen aan de fundamentele beginselen met elkaar botsen.

### Artikel C-310.2

Als gevolg van de verantwoordelijkheid van de accountant in business jegens de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is, kan door deze organisatie direct of indirect druk op hem worden uitgeoefend zich te gedragen op een wijze die strijdig is met de fundamentele beginselen. Hierbij is onder meer te denken aan op de accountant in business uitgeoefende druk om:

- a. te handelen in strijd met wet- of regelgeving;
- b. te handelen in strijd met door de NOvAA uitgevaardigde regelgeving;
- c. medewerking te verlenen aan een onethische of illegale methode van manipuleren van resultaten;
- d. 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, de overheidsaccountant of de intern, openbaar of overheids registeraccountant van de desbetreffende organisatie of ten opzichte van toezichthouders;
- e. 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, rapportage over het voldoen aan specifieke wettelijke voorschriften of in een rapport uitgebracht aan de relevante toezichthouder.

### Artikel C-310.3

**De accountant in business beoordeelt de aard en het belang van de bedreiging als gevolg van op hem uitgeoefende ongepaste druk. Indien blijkt dat deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de accountant in business waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.**

De waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het verkrijgen van advies van medewerkers van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is, van een onafhankelijke adviseur of van de NOvAA;
- b. het bestaan van een formele procedure in de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is gericht op het oplossen van conflicten;
- c. het vragen van juridisch advies.

## ***Hoofdstuk C-320 Opstellen en rapporteren van informatie (AA)***

### Artikel C-320.1

**De accountant in business stelt informatie op een eerlijke en waarheidsgetrouwe wijze op in overeenstemming met de relevante voorschriften zodat de informatie in haar context wordt begrepen. Dit geldt tevens ten aanzien van het rapporteren van informatie.**

De accountant in business is dikwijls betrokken bij het opstellen en rapporteren van informatie die openbaar wordt gemaakt of door andere personen binnen of buiten de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is, wordt gebruikt.

Bij deze informatie kan onder meer worden gedacht aan financiële en managementinformatie, zoals de jaarrekening, het jaarverslag, tussentijdse verslaggeving, budgetten, meerjarenplannen, rapportages aan toezichthouders en belastingaangiften.

Ook de als onderdeel van de jaarrekeningcontrole aan een openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant of aan een openbaar, intern of overheidsregisteraccountant te verstrekken bevestiging bij de jaarrekening maakt deel uit van deze informatie.

### Artikel C-320.2

**De accountant in business die verantwoordelijk is voor het opstellen van de jaarrekening van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is vergewist zich ervan dat deze jaarrekening is opgemaakt in overeenstemming met de daarop van toepassing zijnde normen voor de verslaggeving.**

### Artikel C-320.3

**De accountant in business ziet erop toe dat informatie waarvoor hij verantwoordelijk is:**

- a. **duidelijk de werkelijke aard van de handelstransacties, bezittingen en schulden weergeeft;**
- b. **tijdig en op de juiste wijze wordt geregistreerd en gerubriceerd;**
- c. **in materieel opzicht de feiten juist en volledig weergeeft.**

### Artikel C-320.4

Een bedreiging voor de objectiviteit, de deskundigheid en zorgvuldigheid als gevolg van het behartigen van eigen belang of van intimidatie kan aan de orde zijn indien de accountant in business onder druk zou kunnen worden gezet om geassocieerd te worden met misleidende informatie of om als gevolg van het handelen van een derde geassocieerd te worden bij misleidende informatie.

### Artikel C-320.5

**Indien het risico bestaat dat de accountant in business wordt geassocieerd met misleidende informatie, beoordeelt hij de aard en het belang van de daarmee verband houdende bedreiging. Hierbij betreft de accountant in business de mate waarin de informatie misleidend is. Indien blijkt dat de bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de accountant in business waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot aan aanvaardbaar niveau terugbrengen.**

De aard en het belang van een bedreiging als gevolg van het in verband gebracht worden met misleidende informatie is afhankelijk 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 de NOVAA.

### Artikel C-320.6

Indien blijkt dat het niet mogelijk is de bedreiging als gevolg van het geassocieerd worden met misleidende informatie terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau, maakt de accountant in business een einde aan zijn betrokkenheid bij de naar zijn oordeel misleidende informatie. Indien de accountant in business constateert dat het openbaar maken van misleidende informatie van wezenlijke betekenis, dan wel zich herhaalt, overweegt hij of het noodzakelijk is de daartoe aangewezen instanties hierover te informeren. De accountant in business neemt hierbij het bepaalde in hoofdstuk A-140 in acht. De accountant in business kan hierover juridisch advies inwinnen dan wel actie ondernemen zo nodig gericht op het zo nodig beëindigen van zijn relatie met de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is.

### *Hoofdstuk C-330 Optreden met voldoende vakbekwaamheid (AA)*

#### Artikel C-330.1

Het fundamentele beginsel deskundigheid en zorgvuldigheid vereist van de accountant in business dat hij alleen taken op zich neemt voor de uitvoering waarvan hij over voldoende opleiding en ervaring beschikt of kan verkrijgen. Het is de accountant in business niet toegestaan de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is bewust te misleiden over de aard en het belang van zijn deskundigheid en ervaring. De accountant in business zoekt indien dat noodzakelijk is ter zake ondersteuning of deskundig advies.

#### Artikel C-330.2

Omstandigheden die voor de accountant in business leiden tot een bedreiging voor de deskundigheid en zorgvuldigheid kunnen zich onder meer voordoen indien hij voor het naar behoren uitvoeren van zijn taken:

- a. over onvoldoende tijd beschikt;
- b. over onvolledige of anderszins niet adequate informatie beschikt;
- c. over onvoldoende kennis of ervaring beschikt; of
- d. over ontoereikende hulpmiddelen beschikt.

### Artikel C-330.3

De accountant in business beoordeelt de aard en het belang van de bedreiging die kan ontstaan in de situaties bedoeld in artikel C-330.2. Indien blijkt dat deze van niet te verwaarlozen betekenis is treft de accountant in business waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

De aard en het belang van een bedreiging die kan ontstaan in de in artikel C-330.2 bedoelde situatie, is afhankelijk van factoren zoals onder meer de mate waarin de accountant in business samenwerkt met derden, zijn positie in de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is en het niveau van toezicht en review op het uitgevoerde werk.

De naar aanleiding van een dergelijke bedreiging te treffen waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het verkrijgen van aanvullend advies of training;
- b. het beschikbaar krijgen van voldoende tijd voor de uitvoering van de relevante taken;
- c. het verkrijgen van assistentie van een persoon met de vereiste deskundigheid;
- d. het vragen van advies aan:
  - (i) een leidinggevende verbonden aan de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is;
  - (ii) een onafhankelijke deskundige; of
  - (iii) de NOvAA.

### Artikel C-330.4

Indien blijkt dat het niet mogelijk is de bedreiging die kan ontstaan in de situaties bedoeld in artikel C-330.2 weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen, overweegt de accountant in business of hij moet weigeren de desbetreffende taken uit te voeren. Als de accountant in business hiertoe besluit communiceert hij de redenen daarvoor duidelijk aan de daarvoor aangewezen personen van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is.

## *Hoofdstuk C-340 Financiële belangen (AA)*

### Artikel C-340.1

De accountant in business 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 accountant in business in staat is koersgevoelige informatie te manipuleren teneinde hiervan financieel te profiteren.

Voorbeelden hiervan zijn onder meer de situatie waarin de accountant in business of een gezinslid of naaste verwant van hem:

- a. een direct of indirect financieel belang heeft in de onderneming waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business 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 accountant in business 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 accountant in business 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 accountant in business 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 accountant in business werkzaam is indien bepaalde doelstellingen worden gerealiseerd.

### Artikel C-340.2

**Bij het beoordelen van de aard en het belang van een bedreiging als gevolg van een financieel belang en van de in aanmerking komende waarborgen die deze bedreiging kunnen wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau kunnen terugbrengen, neemt de accountant in business de aard en omvang van het financiële belang in ogenschouw en beoordeelt hij of er sprake is van een direct of indirect belang.**

Wat in een specifieke situatie als een omvangrijk financieel belang zal worden aangemerkt is afhankelijk van de persoonlijke omstandigheden en zal daarom van persoon tot persoon verschillen.

### Artikel C-340.3

**Indien de bedreiging als gevolg van een financieel belang van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de accountant in business waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.**

Voorbeelden van de mogelijk te treffen waarborgen zijn onder meer:

- a. het bestaan van beleid en procedures met betrekking tot het bepalen van de hoogte en de vorm van de beloningen door een van het management onafhankelijke remuneratiecommissie;
- b. het melden bij de binnen de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is daarvoor aangestelde persoon of instantie van alle relevante financiële belangen en van alle voornemens om te handelen in aandelen of schuldpapieren uitgegeven door deze organisatie;

- c. het voeren van overleg met de leiding van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is;
- d. het voeren van overleg met één of meerdere van de personen die bij de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is, belast zijn met governance;
- e. interne en externe controleprocedures;
- f. permanente educatie ter zake van ethische dilemma's en wettelijke ge- en verboden en andere regelgeving met betrekking tot het misbruik van voorwetenschap.

### Artikel C-340.4

**Het is de accountant in business niet toegestaan om informatie te manipuleren of vertrouwelijke informatie te gebruiken voor zijn persoonlijk gewin.**

## *Hoofdstuk C-350 Giften (AA)*

### *Ontvangen van giften*

#### Artikel C-350.1

Aan de accountant in business of een gezinslid of naaste verwant van hem kan een gift worden aangeboden. Giften kunnen voorkomen in vele vormen zoals onder meer geld en andere geschenken van stoffelijke aard, gratis reizen, gratis verblijf in hotels, voorkeursbehandelingen, bovenmatige kortingen op bestedingen en een ongepast beroep op vriendschap en loyaliteit.

#### Artikel C-350.2

**Een aangeboden gift kan leiden tot een bedreiging. Indien aan de accountant in business of aan een gezinslid of naaste verwant van hem een gift wordt aangeboden, beoordeelt hij de daardoor ontstane situatie zorgvuldig.**

Een bedreiging als gevolg van het behartigen van het eigen belang en voor de objectiviteit kan ontstaan, indien de gift wordt aangeboden met het oog op het onrechtmatig beïnvloeden van handelingen of besluiten, op het bevorderen van illegaal of oneerlijk gedrag of op het verkrijgen van vertrouwelijke informatie. Een bedreiging voor de objectiviteit of de geheimhoudingsplicht kan eveneens ontstaan, indien een dergelijke gift wordt geaccepteerd en vervolgens de gever dreigt dit openbaar te maken om aldus de reputatie van de accountant in business, of zijn gezinslid of naaste verwant te beschadigen.

#### Artikel C-350.3

Het belang van de in artikel C-350.2 bedoelde bedreiging is afhankelijk van de aard, de waarde en de bedoeling van de gift. Indien een redelijke en goed geïnformeerde derde die beschikt over alle relevante informatie de gift als onbelangrijk zal aanmerken en deze naar het oordeel van deze derde niet is bedoeld

onethisch gedrag in de hand te werken, mag de accountant in business ervan uitgaan dat de gift hem wordt aangeboden in het kader van het onderhouden van een normale zakelijke relatie en daaruit de conclusie trekken dat er geen sprake is van een ernstige bedreiging.

### Artikel C-350.4

Indien de bedreiging als gevolg van een aan de accountant in business of een gezinslid of naaste verwant van hem aangeboden gift van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de accountant in business waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen. Indien dit niet mogelijk blijkt, aanvaardt de accountant in business de gift niet. Indien de reële of schijnbare bedreiging niet alleen ontstaat door het aanvaarden van een gift, maar alleen al door het aanbod, treft de accountant in business aanvullende waarborgen. De accountant in business bepaalt de bedreiging die is verboden aan ieder hem gedaan aanbod en overweegt de hierna genoemde waarborgen te treffen:

- a. het onverwijld informeren van zijn leidinggevenden of van degenen die belast zijn met governance van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is;
- b. het informeren van derden over het aanbod, zoals de NOvAA, de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is of de werkgever van de persoon die het aanbod heeft gedaan.

Alvorens de accountant in business tot de onder b bedoelde actie overgaat, overweegt hij juridisch advies in te winnen.

- c. het inlichten van zijn gezinslid en naaste verwant over de relevante bedreiging en waarborgen om hen aldus op de hoogte te stellen van de mogelijkheid dat aan hen giften worden aangeboden; en
- d. indien een gezinslid of naaste verwant van de accountant in business werkzaam is bij een concurrent of een potentiële leverancier van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is, het informeren van leidinggevenden of van degenen die belast zijn met governance bij de bedoelde organisatie.

### *Aanbieden van giften*

### Artikel C-350.5

De accountant in business kan in een situatie komen te verkeren waarin van hem wordt verwacht of waarin druk op hem wordt uitgeoefend om een gift aan te bieden met als doel 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.

### Artikel C-350.6

Een dergelijke druk kan afkomstig zijn vanuit de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is, bijvoorbeeld een collega of een leidinggevende.

Deze druk kan ook afkomstig zijn van een extern persoon of organisatie die een voorstel doet voor een handeling die of voor een besluit dat voordelig kan uitwerken voor de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is en als gevolg waarvan hij op een ongepaste wijze wordt beïnvloed.

### Artikel C-350.7

**De accountant in business biedt geen gift aan met het doel het professioneel oordeel van een derde op een ongepaste wijze te beïnvloeden.**

### Artikel C-350.8

**Indien druk op de accountant in business wordt uitgeoefend vanuit de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is een niet ethisch verantwoorde gift aan te bieden, handelt de accountant in business in overeenstemming met het bepaalde in artikel A-100.16 tot en met A-100.21.**

## ***Deel D Nadere voorschriften en slotbepalingen***

### **D Hoofdstukindeling (AA)**

D-400 Nadere voorschriften

D-410 Slotbepalingen

### ***Hoofdstuk D-400 Nadere voorschriften (AA)***

#### **Artikel D-400.1**

De nadere voorschriften, omschreven in deze verordening, worden door het bestuur slechts gegeven - de leden gehoord - na overleg met het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants. Het bestuur geeft aan alle leden kennis van deze nadere voorschriften.

### ***Hoofdstuk D-410 Slotbepalingen (AA)***

#### **Artikel D-410.1**

Deze verordening kan worden aangehaald als Verordening gedragscode, bij afkorting VGC.

#### **Artikel D-410.2**

Deze verordening treedt in werking op 1 januari 2007. Gelijktijdig met de inwerkingtreding van deze verordening wordt ingetrokken de verordening Gedrags- en beroepsregels Accountants-Administratieconsulenten van 8 maart 1995 (Stcrt. 48), laatstelijk gewijzigd op 23 juni 2003 (Stcrt. 125) en de daarop gebaseerde nadere voorschriften.

Goedgekeurd bij beschikking van de Minister van Financiën van 21 december 2006, nr. FM 2006-03036 M en wijzigingen nadien goedgekeurd bij besluit van de Minister van Financiën van 15 juli 2008, nr. FM 2008-01743 M, 16 juli 2009, nr. FM 2009-1602 M en 14 juli 2010, nr. FM 2010-4895 M.





## **Verordening gedragscode (RA's)**

*Vastgesteld in de bijeenkomst van de Ledenvergadering op 14 december 2006, afgekondigd in de Nederlandse Staatscourant van 28 december 2006, nr. 252, gewijzigd in de bijeenkomst van de Ledenvergadering op 11 december 2008, afgekondigd in de Nederlandse Staatscourant van 31 december 2008, nr. 253, in werking getreden op 1 januari 2009, gewijzigd in de bijeenkomst van de Ledenvergadering op 16 december 2009, afgekondigd in de Nederlandse Staatscourant van 30 december 2009, nr. 20420, -in werking getreden op 1 januari 2010, laatstelijk gewijzigd in de bijeenkomst van de Ledenvergadering op 8 december 2010, afgekondigd in de Nederlandse Staatscourant van 31 december 2010, nr.21098 in werking getreden op 1 januari 2011.*

De ledenvergadering van het Nederlands Instituut van Registeraccountants;  
Gelet op artikel 19, vierde lid van de Wet op de Registeraccountants;  
Stelt de volgende verordening vast:

### **Inleidende opmerkingen**

Op grond van het lidmaatschap dat het Nederlands Instituut van Registeraccountant (NIVRA) is aangegaan met de International Federation of Accountants (IFAC) is het NIVRA verplicht de standaarden van de IFAC in zijn eigen regelgeving te implementeren. Onderdeel van deze regelgeving is onder meer de Code of Ethics. Met de vaststelling door de ledenvergadering van het NIVRA van de onderhavige verordening is aan deze verplichting voldaan.

In deze verordening is uitgegaan van de structuur en inhoud van de Code of Ethics. De belangrijkste uitzonderingen zijn:

- Het in afwijking van de Code of Ethics in de verordening opnemen van hoofdstuk B2. Hierin zijn voorschriften opgenomen voor de registeraccountant die werkzaam is als intern accountant of als overheidsaccountant.
- Het in de verordening in afwijking van de Code of Ethics maken van een onderscheid tussen enerzijds normen en anderzijds voorbeelden en toelichtingen op de normen. De normen zijn opgenomen in de vetgedrukte teksten. De voorbeelden en toelichtingen op de normen zijn opgenomen in de niet vetgedrukte teksten. Dat betekent dat de niet vetgedrukte teksten geen normstelling bevatten.

Op deze wijze wordt voldaan aan het bepaalde in artikel 19, tweede lid, van de Wet op de Registeraccountants (WRA), waarin is bepaald dat de ledenvergadering ten behoeve van de goede uitoefening van de werkzaamheden van registeraccountants bij verordening gedrags- en beroepsregels vaststelt welke gelden voor allen die zijn ingeschreven in het in artikel 55 van de WRA bedoelde register.

De inhoudsopgave van deze verordening luidt:

## Definities

Deel A Gedragscode voor iedere registeraccountant

Deel B1 Gedragscode voor de openbaar accountant

Appendix bedoeld in artikel B1-200.3 en B1-200.11

Deel B2 Gedragscode voor de intern accountant of de overheidsaccountant

Appendix bedoeld in artikel B2-200.3 en B2-200-11

Deel C Gedragscode voor de accountant in business

Deel D Nadere voorschriften, wijziging van de Verordening kwaliteitstoetsing en slotbepalingen

## Definities (RA)

- a. *aan assurance verwante opdracht*: 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.
- b. *accountant in business*: de registeraccountant die werkzaamheden verricht, maar niet als openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant;
- 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 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;
- d. *accountantskantoor*: hieronder wordt 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 assuranceopdrachten 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 assuranceopdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet onder de werkingssfeer van de Wet toezicht accountantsorganisaties vallen;
- 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 Wet toezicht accountantsorganisaties, waaraan een vergunning als bedoeld in artikel 5 van die wet, is verleend, uitsluitend ter zake van de werkingssfeer van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- f. *accountantspraktijk*: het accountantskantoor en de accountantsorganisatie;
- g. *assuranceopdracht*: 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 assuranceopdracht zal de verantwoordelijke partij doorgaans eveneens de beoogde gebruiker zijn. Onder een assuranceopdracht 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;
- h. *bedreiging*: het risico dat de registeraccountant één of meer van de fundamentele beginselen niet of niet volledig naleeft;
- i. *bestuur*: het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants;
- j. *cliënt*: de natuurlijk persoon of rechtspersoon die, anders dan in het kader van een gezagsverhouding, aan een registeraccountant opdracht geeft tot het verrichten van een professionele dienst. Hieronder is begrepen de controlecliënt, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- k. *fundamentele beginselen*: de beginselen integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag. Het in de Wet toezicht accountantsorganisaties vermelde begrip vakbekwaamheid omvat de hiervoor genoemde fundamentele beginselen deskundigheid en zorgvuldigheid en professioneel gedrag;
- l. *gezinslid*: een financieel afhankelijk persoon of een andere persoon met wie samen een huishouding wordt gevoerd;
- m. *intern accountant*: de registeraccountant, niet zijnde een overheidsaccountant, die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling;

- n. *intern, openbaar of overheids Accountant-Administratieconsulent*: de Accountant-Administratieconsulent die in de zin van de Verordening gedragscode voor de Accountant-Administratieconsulent werkzaam is als intern accountant, openbaar accountant of overheidsaccountant;
- o. *naaste verwant*: een niet financieel afhankelijke eerste of tweedegraads bloedverwant of aanverwant of stiefkind;
- p. *opdracht*: de tussen een cliënt en een accountantspraktijk of een registeraccountant gesloten overeenkomst tot het verrichten van een professionele dienst;
- q. *openbaar accountant*: de registeraccountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantspraktijk. Hieronder is begrepen de externe accountant, bedoeld in artikel 1, onderdeel f van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- r. *overheidsaccountant*: de registeraccountant 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 registeraccountant die werkzaam is bij de belastingdienst en belast is met de controle van door belastingplichtigen ingeleverde aangiften en de registeraccountant die aan deze controle direct leiding geeft;
- s. *overige opdrachten*: de door een registeraccountant 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;
- t. *professionele dienst*: de door een registeraccountant verrichte diensten waarvoor accountantsdeskundigheid en aanverwante kennis is vereist, waaronder die op het terrein van financiële verslaggeving, controle, belastingen, administratieve organisatie en bedrijfseconomie;
- u. *registeraccountant*: de natuurlijk persoon die is ingeschreven in het in artikel 55 van de Wet op de registeraccountants bedoelde accountantsregister.

## **Deel A Gedragscode voor iedere registeraccountant**

### **A Hoofdstukindeling**

A-100 Inleiding en fundamentele beginselen

A-110 Integriteit

A-120 Objectiviteit

A-130 Deskundigheid en zorgvuldigheid

A-140 Geheimhouding

A-150 Professioneel gedrag

### **Hoofdstuk A-100 Inleiding en fundamentele beginselen**

#### **Artikel A-100.1**

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.

#### **Artikel A-100.2**

De registeraccountant maakt bij het signaleren van een bedreiging van het in deel A van deze verordening beschreven conceptueel raamwerk gebruik. Hij evalueert een bedreiging naar aard en belang. Indien blijkt dat een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de registeraccountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau, zodat de naleving van de fundamentele beginselen geen geweld wordt aangedaan.

De registeraccountant legt een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, de naar aanleiding daarvan getroffen waarborgen en zijn conclusie vast.

#### **Artikel A-100.3**

Deze verordening bestaat uit vier delen. Deel A bevat de fundamentele beginselen van de beroepsethiek voor de registeraccountant, alsmede het conceptueel raamwerk voor de toepassing van deze fundamentele beginselen. Het conceptueel raamwerk geeft richting aan de toepassing van deze fundamentele beginselen.

De delen B en C bevatten een illustratie van de toepassing van het conceptueel raamwerk in specifieke situaties. Hierin zijn voorbeelden van waarborgen opgenomen die in aanmerking komen om een bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Ook zijn daarin voorbeelden opgenomen van situaties waarin geen waarborgen beschikbaar zijn en van activiteiten of relaties die als gevolg daarvan moeten worden vermeden.

In deel D wordt het bestuur de bevoegdheid gegeven om de leden gehoord nadere voorschriften uit te geven. Bovendien zijn in deel D de wijziging van de Verordening kwaliteitstoetsing en de slotbepalingen opgenomen.

Deel A is van toepassing op iedere registeraccountant. Deel A en deel B1 zijn van toepassing op de openbaar accountant en deel A en deel B2 op de intern accountant of overheidsaccountant. Deel A en deel C zijn van toepassing op de accountant in business.

De voor de individuele openbaar accountant van toepassing zijnde regelgeving is opgenomen in de delen A en B1 van de onderhavige verordening en de voor de intern en overheidsaccountant van toepassing zijnde regelgeving in de delen A en B2. De nadere voorschriften die door het bestuur op grond van deze verordening gegeven kunnen worden, hebben, tenzij anders bepaald, eveneens betrekking op de individuele openbaar accountant, de individuele intern accountant of de individuele overheidsaccountant.

In de Verordening accountantsorganisaties, de Nadere voorschriften accountantskantoren en de Nadere voorschriften accountantsafdelingen, die eveneens per 1 januari 2007 in werking treden, alsmede in de per 1 oktober 2006 in werking getreden Wet toezicht accountantsorganisatie en het Besluit toezicht accountantsorganisaties zijn bepalingen opgenomen ter zake van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, de onafhankelijkheid en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties, accountantskantoren en accountantsafdelingen.

Voor zover in de onderhavige verordening, genoemde wet, besluit, verordening en nadere voorschriften bepalingen voorkomen die betrekking hebben op de onderwerpen stelsel van kwaliteitsbeheersing, onafhankelijkheid en integere bedrijfsvoering zijn deze voorschriften aanvullend op elkaar, met dien verstande dat de normadressaat verschillend kan zijn, namelijk of de individuele openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant dan wel de accountantsorganisatie, het accountantskantoor of de accountantsafdeling.

Zo zijn er bijvoorbeeld zowel in de onderhavige verordening als in de voor accountantsorganisaties en accountantskantoren geldende regelgeving bepalingen ter zake van het aanvaarden van opdrachten opgenomen. Omdat volgens de voor accountantsorganisaties en -kantoren geldende bepalingen de met de opdrachtgever te sluiten overeenkomst tot de verantwoordelijkheid van de organisatie of het kantoor behoort, zien de in deze verordening ter zake opgenomen bepalingen op de interne opdracht aanvaarding.

Op deze wijze is geregeld dat de individuele accountant, de accountantsorganisatie, het accountantskantoor en de accountantsafdeling, weliswaar ieder op zijn eigen wijze, verantwoordelijk zijn voor de adequate naleving van de op hem van toepassing zijnde voorschriften.

### ***Fundamentele beginselen***

#### **Artikel A-100.4**

**De registeraccountant neemt de volgende fundamentele beginselen in acht:**

a. **Integriteit**

De registeraccountant treedt in zijn beroepsmatige en zakelijke betrekkingen eerlijk en oprecht op.

b. **Objectiviteit**

De registeraccountant laat niet toe dat zijn professioneel of zakelijk oordeel wordt aangetast door een vooroordeel, belangentegenstelling of ongepaste beïnvloeding door een derde.

c. **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.

d. **Geheimhouding**

De registeraccountant 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.

e. **Professioneel gedrag**

De registeraccountant houdt zich aan de voor hem relevante wet- en regelgeving en onthoudt zich van handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt.

Deze fundamentele beginselen zijn gedetailleerd besproken in de artikelen A-110 tot en met artikel A-150.

### *Conceptueel raamwerk*

#### Artikel A-100.5

De registeraccountant handelt in overeenstemming met het conceptueel raamwerk bij iedere door hem gesignaleerde bedreiging die van niet te verwaarlozen betekenis is en bij de naar aanleiding daarvan te treffen waarborgen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

De omstandigheid waaronder de registeraccountant zijn werkzaamheden verricht kan leiden tot een bedreiging. Het is niet mogelijk iedere situatie te beschrijven waarin een bedreiging ontstaat en aan te geven welke waarborgen daartegen kunnen worden getroffen. Bovendien kunnen de aard van de opdrachten en van de uit te voeren werkzaamheden verschillen. Als gevolg daarvan kunnen ook verschillende en meerdere bedreigingen optreden, waardoor het treffen van verschillende en meerdere waarborgen noodzakelijk is. Een conceptueel raamwerk dat van de registeraccountant vraagt iedere bedreiging te signaleren, te evalueren en aan de orde te stellen, in plaats van te voldoen aan een aantal min of meer arbitraire specifieke regels, is in het algemeen belang. Deze verordening biedt een raamwerk ter ondersteuning van de registeraccountant bij het signaleren en evalueren van iedere bedreiging en bij het in reactie daarop treffen van de juiste waarborgen.

### Artikel A-100.6

De registeraccountant evalueert iedere omstandigheid of relatie waarmee hij bekend is of in redelijkheid bekend behoort te zijn, die de naleving van de fundamentele beginselen in gevaar kan brengen.

### Artikel A-100.7

De registeraccountant betreft bij het beoordelen van de aard en het belang van een bedreiging zowel kwalitatieve als kwantitatieve factoren. Indien de registeraccountant niet in staat is adequate waarborgen te treffen weigert of beëindigt hij een opdracht tot het verlenen van een professionele dienst of beëindigt hij de opdrachtrelatie met de cliënt, dan wel neemt hij actie gericht op het zo nodig beëindigen van zijn relatie met de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is.

### Artikel A-100.8

Indien de registeraccountant constateert dat hij onopzettelijk een bepaling uit de verordening overtreedt en vaststelt dat als gevolg daarvan sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, treft hij onverwijld waarborgen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

### Artikel A-100.9

De registeraccountant beperkt zich bij het toepassen van het conceptueel raamwerk niet tot de in deze verordening opgenomen voorbeelden.

In de delen B en C van deze verordening is aan de hand van voorbeelden toegelicht op welke wijze het conceptueel raamwerk kan worden toegepast. De voorbeelden zijn niet bedoeld als een limitatieve opsomming van alle situaties waarmee de registeraccountant kan worden geconfronteerd en die als een bedreiging zijn aan te merken.

Het is daarom niet voldoende als de registeraccountant zich aan de gegeven voorbeelden houdt. Hij is immers gehouden in iedere situatie het conceptueel raamwerk toe te passen.



## *Bedreigingen en waarborgen*

### **Artikel A-100.10**

Het scala aan bedreigingen is groot. Een bedreiging valt doorgaans in één van de volgende categorieën:

- a. bedreiging als gevolg van eigenbelang: Dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang van de registeraccountant dan wel van een gezinslid of een naaste verwant van hem;
- b. bedreiging als gevolg van zelftoetsing: Dit is de bedreiging die ontstaat indien de registeraccountant zijn eigen werkzaamheden of het resultaat daarvan beoordeelt;
- c. bedreiging als gevolg van belangenbehartiging: Dit is de bedreiging die ontstaat indien de registeraccountant op een zodanige wijze een standpunt verdedigt dat zijn objectiviteit in het gedrang komt;
- d. bedreiging als gevolg van vertrouwdeheid: Dit is de bedreiging als gevolg van het ontstaan van een nauwe band tussen de registeraccountant en zijn opdrachtgever als gevolg waarvan de registeraccountant te veel sympathie koestert voor de belangen van een ander; en
- e. bedreiging als gevolg van intimidatie: Dit is de bedreiging die ontstaat indien de registeraccountant door feitelijke of vermeende dreigementen wordt afgehouden van objectief handelen.

In de delen B en C van deze verordening zijn voorbeelden opgenomen van omstandigheden waarin voor de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant respectievelijk de accountant in business deze bedreigingen kunnen ontstaan.

De voorbeelden in deel C kunnen in specifieke omstandigheden ook van belang zijn voor de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant.

### **Artikel A-100.11**

Waarborgen die een bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen zijn globaal in twee categorieën te verdelen:

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

### **Artikel A-100.12**

De waarborgen tot stand gebracht door de wetgever, het NIVRA of andere regelgevers omvatten onder meer:

- a. regelgeving ten aanzien van Corporate Governance;
- b. eisen voor inschrijving in het accountantsregister ter zake van opleiding, ervaring en goed gedrag;

- c. eisen ten aanzien van de permanente educatie;
- d. vaktechnische en overige beroepsvoorschriften;
- e. stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- f. extern onafhankelijk publiek toezicht op de door de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant uitgevoerde assurance en aan assurance verwante opdrachten;
- g. klacht- en tuchtrecht.

### Artikel A-100.13

In de delen B en C van deze verordening is aandacht besteed aan in de werkomgeving te treffen waarborgen door de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant respectievelijk de accountant in business.

### Artikel A-100.14

Bepaalde waarborgen kunnen de kans dat onethisch gedrag wordt voorkomen of wordt ontdekt vergroten. Dergelijke waarborgen die kunnen zijn getroffen door de wetgever, het NIVRA, andere regelgevers of de entiteit waaraan de registeraccountant is verbonden of waarbij hij werkzaam is, omvatten onder meer een effectieve en in ruime kring bekend gemaakte procedure, uitgevoerd door de werkgever, het NIVRA of een andere regelgever, die het mogelijk maakt dat collega's, werkgevers of andere personen onprofessioneel of onethisch gedrag kunnen melden.

### Artikel A-100.15

**In zijn professionele oordeelsvorming neemt de registeraccountant in aanmerking hetgeen 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.**

De aard en het belang van de te treffen waarborgen zijn afhankelijk van de specifieke omstandigheden.

### *Oplossen van beroepsethische conflicten*

### Artikel A-100.16

Bij het beoordelen van het al dan niet naleven van de fundamentele beginselen is het mogelijk dat de registeraccountant een beroepsconflict bij de toepassing van de fundamentele beginselen moet oplossen.

### Artikel A-100.17

**Indien de registeraccountant formeel dan wel informeel het initiatief neemt een beroepsethisch conflict over de toepassing van de fundamentele beginselen op te lossen neemt hij de volgende aspecten, hetzij afzonderlijk, dan wel in hun onderlinge samenhang, in aanmerking:**

- a. de relevante feiten;
- b. de relevante beroepsethische aspecten;
- c. de fundamentele beginselen die van toepassing zijn op het conflict;
- d. de geldende interne procedures; en
- e. de mogelijke alternatieve handelwijzen.

Nadat de registeraccountant deze aspecten in aanmerking heeft genomen, kiest hij een adequate handelwijze overeenkomend met de in het geding zijnde fundamentele beginselen. Daarbij weegt de registeraccountant de gevolgen van de alternatieve handelwijzen tegen elkaar af.

Indien voor het beroepsethische conflict geen oplossing wordt gevonden vraagt de registeraccountant advies aan de daartoe aangewezen personen van de accountantspraktijk, de entiteit waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of aan het NIVRA.

### Artikel A-100.18

Als de kwestie bestaat uit een beroepsethisch conflict met of binnen een organisatie overweegt de registeraccountant daarnaast om degenen die zijn belast met het bestuur van of met het toezicht op die organisatie te raadplegen.

Hierbij kan gedacht worden aan de directie, Raad van Commissarissen of de audit commissie.

### Artikel A-100.19

Het is in het belang van de registeraccountant dat hij de meest belangrijke aspecten van het beroepsethische conflict, de details van de gevoerde besprekingen en de daaromtrent genomen besluiten conform het bepaalde in artikel A-100.2 documenteert.

### Artikel A-100.20

Indien de registeraccountant een ernstig beroepsethisch conflict niet kan oplossen, verdient het aanbeveling dat hij, zonder de vertrouwelijkheid geweld aan te doen, advies vraagt aan het NIVRA of aan een juridisch adviseur.

Indien de registeraccountant bijvoorbeeld wordt geconfronteerd met een fraude waarvan bekendmaking kan leiden tot een bedreiging voor de naleving van de geheimhoudingsplicht, overweegt hij of het noodzakelijk is juridisch advies in te winnen om te bepalen of hij al dan niet verplicht is de fraude bij de daarvoor aangewezen instanties te melden.

### Artikel A-100.21

Indien, nadat alle denkbare oplossingen in de beoordeling zijn betrokken, het niet mogelijk blijkt het beroepsethische conflict op te lossen, maakt de registeraccountant, indien mogelijk, een einde aan zijn betrokkenheid bij de aangelegenheid die heeft geleid tot het conflict.

Dit kan betekenen dat de registeraccountant, gezien de omstandigheden, moet besluiten zich uit het opdrachtteam terug te trekken, zijn medewerking aan een deelopdracht te beëindigen, zijn functie bij de opdracht neer te leggen of zijn relatie met de accountantspraktijk of de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is te verbreken of ontslag te nemen.

### ***Hoofdstuk A-110 Integriteit***

#### **Artikel A-110.1**

De registeraccountant treedt in zijn beroepsmatige en zakelijke betrekkingen eerlijk en oprecht op. Dit houdt onder meer in dat hij eerlijk zaken doet en de waarheid geen geweld aan doet.

#### **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.

### ***Hoofdstuk A-120 Objectiviteit***

#### **Artikel A-120.1**

De registeraccountant laat niet toe dat zijn professioneel of zakelijk oordeel wordt aangetast door een vooroordeel, belangentegenstelling of ongepaste beïnvloeding door een derde.

#### **Artikel A-120.2**

De registeraccountant vermijdt iedere situatie die zijn professionele oordeelsvorming op een ongepaste wijze beïnvloedt.

De registeraccountant kan in een situatie komen te verkeren waarin zijn objectiviteit in het gedrang komt. Het is onmogelijk al deze situaties te beschrijven.

## *Hoofdstuk A-130 Deskundigheid en zorgvuldigheid*

### Artikel A-130.1

De registeraccountant houdt zijn deskundigheid en vaardigheid op het niveau dat is vereist om aan zijn 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.

Onderdeel van de vereiste vaardigheid is een voor iedere te verlenen specifieke professionele dienst toereikende ervaring.

### Artikel A-130.2

Deskundige dienstverlening vereist van de registeraccountant een deugdelijke oordeelsvorming bij de toepassing van professionele kennis en vaardigheid.

Professionele deskundigheid kan worden verdeeld in twee verschillende fasen:

- a. het verwerven van professionele deskundigheid; en
- b. het in stand houden van professionele deskundigheid.

### Artikel A-130.3

Voor het in stand houden van de professionele deskundigheid van de registeraccountant is kennis van en inzicht in de relevante vaktechnische, beroepsmatige en algemeen economische ontwikkelingen vereist.

Permanente educatie stelt de registeraccountant in staat in de omgeving waarin hij beroepsmatig werkzaam is in continuïteit deskundig op te treden.

### Artikel A-130.4

Zorgvuldigheid omvat de verantwoordelijkheid van de registeraccountant op te treden in overeenstemming met de eisen die gelden voor de uitvoering van een opdracht, te weten toewijding, voldoende diepgang en tijdige uitvoering.

### Artikel A-130.5

De registeraccountant treft maatregelen die ervoor zorgen dat degene die onder zijn verantwoordelijkheid werkt de juiste opleiding heeft en onder adequaat toezicht staat.

### Artikel A-130.6

De registeraccountant maakt indien daartoe aanleiding bestaat zijn cliënten, de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is of andere gebruikers van zijn professionele diensten attent op de inherente beperkingen die zijn verbonden aan zijn diensten. Aldus voorkomt hij dat een door hem gegeven oordeel wordt geïnterpreteerd als een feitelijke bewering.

### Artikel A-130.7

Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande het bepaalde in artikel A-130.1 t/m A-130.6 ten aanzien van permanente educatie en van controle- en overige standaarden.

## Hoofdstuk A-140 Geheimhouding

### Artikel A-140.1

- a. De registeraccountant onthoudt zich van:
  1. het buiten de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of buiten de entiteit waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is, bekend maken van vertrouwelijke informatie, die hij in het kader van zijn beroepsmatig en zakelijk optreden heeft verkregen, tenzij hij is gemachtigd tot bekendmaking over te gaan of op grond van een wettelijk voorschrift dan wel beroepshalve daartoe een recht of plicht bestaat; en
  2. het gebruikmaken van vertrouwelijke informatie die hij in het kader van beroepsmatig en zakelijk handelen heeft verkregen om zichzelf of een derde te bevoordelen.
- b. De registeraccountant is ontheven van het bepaalde in onderdeel a sub 1, indien hij desgevraagd aan andere organisaties, als bedoeld in artikel 48, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, niet zijnde de genoemde openbare lichamen, vertrouwelijke informatie verstrekt ten behoeve van het toezicht door de Autoriteit Financiële Markten ingevolge de Wet toezicht accountantsorganisaties. De registeraccountant is ontheven van het bepaalde in onderdeel a sub 1 indien hij de in de vorige zin bedoelde informatie desgevraagd aan de Autoriteit Financiële Markten verstrekt.

### Artikel A-140.2

De registeraccountant houdt zich in zijn sociale omgang ook aan zijn geheimhoudingsplicht.

De registeraccountant is erop bedacht dat bij een langdurige omgang met een zakenrelatie, een gezinslid of een naaste verwant de mogelijkheid bestaat onopzettelijk te handelen in strijd met zijn geheimhoudingsplicht.

### Artikel A-140.3

De registeraccountant neemt zijn geheimhoudingsplicht ook in acht ter zake van informatie die hem ter beschikking is gesteld door een potentiële opdrachtgever of werkgever.

### Artikel A-140.4

De registeraccountant overweegt de noodzaak de geheimhoudingsplicht in acht te nemen binnen de accountantspraktijk waaraan hij is verbonden of waarbij hij werkzaam is of binnen de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is.

### Artikel A-140.5

De registeraccountant treft de redelijkerwijs te nemen maatregelen om te waarborgen dat de voor hem geldende geheimhoudingsplicht tevens in acht wordt genomen door ieder personeelslid dat hiërarchisch aan hem ondergeschikt is en door iedere persoon aan wie hij advies of ondersteuning vraagt.

### Artikel A-140.6

De registeraccountant houdt zich aan zijn geheimhoudingsplicht ook na het beëindigen van de verbintenis met een cliënt of met een organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is.

Wanneer een registeraccountant van werkgever verandert of nieuwe opdrachten verwerft, is het hem toegestaan gebruik te maken van de bij zijn eerdere werkzaamheden verkregen kennis en opgedane ervaring. De vertrouwelijke informatie die de registeraccountant tijdens deze eerdere werkzaamheden heeft verkregen mag hij niet gebruiken of bekendmaken.

### Artikel A-140.7

De registeraccountant kan in een situatie komen te verkeren waarin hij verplicht is of waarin het maatschappelijk juist is vertrouwelijke informatie bekend te maken. Voorbeelden hiervan zijn:

- a. bekendmaking die door de wetgever is verplicht, onder meer in het kader van de Wet toezicht accountantsorganisaties, de wet MOT en de comptabiliteitswet;
- b. bekendmaking die door de wetgever is toegestaan en waarmee de opdrachtgever of werkgever heeft ingestemd;
- c. bekendmaking van vertrouwelijke gegevens aan de door de Ondernemingskamer benoemde personen in een enquête bedoeld in titel 8 afdeling 2 BW2;
- d. bekendmaking aan in het openbaar bestuur functionerende onderzoekscommissies en aan de Algemene Rekenkamer;
- e. bekendmaking van vertrouwelijke gegevens in de situatie waarin de registeraccountant als getuige is opgeroepen in een gerechtelijke procedure;

- f. bekendmaking van vertrouwelijke gegevens aan onder meer rechters en toezichthouders bepaald bij of krachtens ondermeer de Wet toezicht accountantsorganisaties, dan wel aan bij wet ingestelde tuchtrechtorganen;
- g. bekendmaking van vertrouwelijke gegevens op grond van het bepaalde in de beroepsreglementering.

### Artikel A-140.8

Alvorens de registeraccountant in een andere situatie dan waarin hij daartoe op grond van een wettelijk voorschrift verplicht is, besluit over te gaan tot bekendmaking van vertrouwelijke informatie betreft hij in zijn besluitvorming:

- 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.

### Hoofdstuk A-150 Professioneel gedrag

#### Artikel A-150.1

De registeraccountant houdt zich aan de voor hem relevante wet- en regelgeving en onthoudt zich van handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt. Hiertoe behoren 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.

#### Artikel A-150.2

De registeraccountant brengt bij het zichzelf aanprijzen het accountantsberoep niet in diskrediet. De registeraccountant is hierbij eerlijk en oprecht en onthoudt zich van:

- a. het wekken van overdreven verwachtingen ter zake van de diensten die hij kan verlenen, de kwaliteiten die hij bezit en de ervaring waarover hij beschikt;
- b. het maken van geringschattende verwijzingen naar of niet onderbouwde vergelijkingen met het werk van een derde.



## ***Deel B Gedragscode voor de openbaar accountant, intern accountant en overheids-accountant***

### *Deel B1: Gedragscode voor de openbaar accountant*

#### **B1 Hoofdstukindeling**

Inhoudsopgave:

Hoofdstuk:

B1-200 Inleiding

B1-210 Aanvaarden en continueren van opdrachten

B1-220 Belangentegenstelling

B1-230 Second opinion

B1-240 Honoraria en andere vergoedingen

B1-250 Marketing van professionele diensten

B1-260 Giften

B1-270 Beheer en bewaring van bezittingen van cliënten

B1-280 Objectiviteit

B1-290 Onafhankelijkheid

B1-291 Organisatie van het accountantskantoor

Appendix bedoeld in artikel B1-200.3 en B1-200.11

#### ***Hoofdstuk B1-200 Inleiding***

##### **Artikel B1-200.1**

**De openbaar accountant past te allen tijde het conceptueel raamwerk toe zoals opgenomen in deel A.** Deel B1 van de verordening geeft voor de openbaar accountant een nadere uiteenzetting van het conceptueel raamwerk zoals opgenomen in deel A in relatie tot de werkzaamheden van de openbaar accountant. De in deel B1 opgenomen voorbeelden zijn niet bedoeld en kunnen daarom ook niet worden aangemerkt als een volledige opsomming van alle mogelijke bedreigingen waarmee de openbaar accountant kan worden geconfronteerd en van alle door de openbaar accountant daartegen te treffen waarborgen. Dientengevolge is het voor de openbaar accountant niet voldoende indien hij zich uitsluitend aan deze voorbeelden houdt. Hij is immers gehouden in iedere situatie het conceptueel raamwerk toe te passen.

##### **Artikel B1-200.2**

**De openbaar accountant laat zich niet in met aangelegenheden, werkzaamheden of activiteiten die zijn integriteit, zijn objectiviteit of de goede naam van het accountantsberoep schaden of kunnen schaden**

en als gevolg daarvan niet zijn te verenigen met het als openbaar accountant verlenen van professionele diensten.

### *Bedreigingen en waarborgen*

#### **Artikel B1-200.3**

De openbaar accountant die wordt geconfronteerd met gebeurtenissen of situaties die leiden tot een bedreiging beoordeelt of het mogelijk is door het treffen van waarborgen de bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Veel van de bedreigingen behoren tot één van de categorieën eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdeheid en intimidatie.

De aard en het belang van iedere bedreiging verschilt per soort door de openbaar accountant verleende professionele dienst, te weten wettelijke controles, overige assurance-, aan assurance verwante en overige opdrachten.

Voor het bepalen van mogelijke bedreigingen en daartegen te treffen waarborgen is het noodzakelijk dat de openbaar accountant tevens kennisneemt van de tot deel B1 van deze verordening behorende appendix waarin aan bedoelde bedreigingen en waarborgen aandacht is besteed.

Deze appendix bevat de artikelen B1-200.4 tot en met B1-200.8, alsmede de artikelen B1-200.12 en B-200.13.

#### **Artikel B1-200.9**

De openbaar accountant is bij alle beroepsmatige en zakelijke betrekkingen zich bewust van situaties die kunnen leiden tot een bedreiging die niet tot één van de categorieën genoemd in artikel B1-200.3, tweede alinea zijn te rekenen.

#### **Artikel B1-200.10**

Waarborgen die een bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen zijn globaal in twee categorieën te verdelen:

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

In artikel A-100.12 zijn de waarborgen tot stand gebracht door de wetgever, het NIVRA en andere regelgevers toegelicht.

### Artikel B1-200.11

De openbaar accountant bepaalt op basis van zijn professioneel oordeel op welke wijze hij het beste kan omgaan met een bedreiging. Hierbij gaat de openbaar accountant uit van hetgeen naar zijn oordeel een redelijke en goed geïnformeerde derde, die over alle relevante informatie beschikt, met inbegrip van de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen als onaanvaardbaar zal aanmerken. Aspecten zoals de aard en het belang van de bedreiging, de aard van de opdracht en de structuur van de accountantspraktijk neemt de openbaar accountant bij zijn beoordeling in aanmerking. De relevante waarborgen die in de werkomgeving kunnen worden getroffen zijn afhankelijk van de omstandigheden. Deze omvatten de waarborgen die gelden binnen de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en de waarborgen die voor een specifieke opdracht gelden.

Voor het bepalen van mogelijke bedreigingen en daartegen te treffen waarborgen is het noodzakelijk dat de openbaar accountant niet alleen kennisneemt van deze verordening, maar tevens kennisneemt van de tot deel B1 van deze verordening behorende appendix waarin aan bedoelde bedreigingen en waarborgen aandacht is besteed.

Deze appendix bevat de artikelen B1-200.4 tot en met B1-200.8, alsmede de artikelen B1-200.12 en B-200.13.

### Artikel B1-200.14

Het is de openbaar accountant niet toegestaan om voor het terugbrengen van een bedreiging tot een aanvaardbaar niveau uitsluitend op de door een cliënt getroffen waarborgen te steunen. Het is wel toegestaan om, afhankelijk van de aard van de opdracht, mede te steunen op de waarborgen die de cliënt heeft getroffen.

### Artikel B1-200.15

De in de interne organisatie van een cliënt ingebouwde waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. de goedkeuring van een aan de accountantspraktijk verleende opdracht door anderen dan het bestuur van de opdrachtgever;
- b. de aanwezigheid bij de cliënt van vakbekwame personeelsleden die over ervaring en gezag beschikken om beleidsbeslissingen te nemen;
- c. de aanwezigheid bij de cliënt van interne procedures die ertoe leiden dat bij het verlenen van aan assurance verwante en overige opdrachten objectieve keuzes worden gemaakt;
- d. de aanwezigheid bij de cliënt van een corporate governance structuur die voorziet in adequaat toezicht op en communicatie over de voor die cliënt uitgevoerde diensten door de accountantspraktijk.

### *Hoofdstuk B1-210 Aanvaarden en continueren van opdrachten*

#### *Aanvaarden van een cliënt*

##### **Artikel B1-210.1**

**Alvorens de openbaar accountant een relatie met een cliënt aangaat beoordeelt hij of dit leidt tot een bedreiging.**

Een bedreiging voor de integriteit of het professioneel gedrag kan bijvoorbeeld ontstaan, indien de potentiële cliënt, zijn eigenaar, zijn bestuur of de aard van de door hen uitgeoefende activiteiten in relatie kunnen worden gebracht met discutabele aangelegenheden.

##### **Artikel B1-210.2**

Voorbeelden van de in artikel B1-210.1, tweede alinea, bedoelde discutabele aangelegenheden die, indien bekend, kunnen leiden tot een bedreiging, zijn de betrokkenheid van de potentiële cliënt bij onwettige activiteiten, zoals witwassen of bij misleidende of discutabele methoden van financiële verslaglegging.

##### **Artikel B1-210.3**

**De openbaar accountant beoordeelt de aard en het belang van iedere bedreiging als gevolg van het aangaan van een relatie met een cliënt. Indien blijkt dat een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.**

##### **Artikel B1-210.4**

De in artikel B1-210.3 bedoelde waarborgen bestaan onder meer uit:

- a. het verkrijgen van kennis over en inzicht in de potentiële cliënt, de eigenaar en leidinggevende en degene die verantwoordelijk is voor het bestuur en de bedrijfsactiviteiten; of
- b. de toezegging van de potentiële cliënt de corporate governance structuur of de interne beheersing te verbeteren.

##### **Artikel B1-210.5**

**Indien het niet mogelijk blijkt de bedreiging terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau ziet de openbaar accountant af van het aangaan van een relatie met de cliënt.**

### Artikel B1-210.6

In het geval van een doorlopende opdracht beoordeelt de openbaar accountant periodiek opnieuw of de relatie met de cliënt kan worden gecontinueerd.

#### *Aanvaarden van een opdracht*

### Artikel B1-210.7

De openbaar accountant aanvaardt uitsluitend een opdracht, indien het aanvaarden van de opdracht niet leidt tot een onaanvaardbare bedreiging en indien de voor de uitvoering van de opdracht vereiste deskundigheid beschikbaar is.

Een bedreiging als gevolg van een gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid kan bijvoorbeeld ontstaan indien het opdrachtteam niet over de voor de uitvoering van de opdracht vereiste deskundigheid beschikt en niet in staat is die deskundigheid te verwerven.

### Artikel B1-210.8

Alvorens de openbaar accountant een specifieke opdracht aanvaardt, beoordeelt hij of de opdracht leidt tot een bedreiging. Indien blijkt dat een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is treft de openbaar accountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

De te treffen waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het verwerven van gedegen inzicht in de aard en complexiteit van de activiteiten van de cliënt, in de specifieke vereisten en doelstelling van de opdracht en de daarvoor te verrichten werkzaamheden;
- b. het verwerven van kennis van de relevante bedrijfstak en van het object van onderzoek;
- c. het verwerven van kennis van de voor de uitvoering van de opdracht relevante wettelijke en verslaggevingseisen;
- d. het toewijzen aan de opdracht van voldoende medewerkers die over de vereiste deskundigheid beschikken;
- e. het indien noodzakelijk inschakelen van andere deskundigen;
- f. het maken van afspraken over een realistisch tijdschema voor de uitvoering van de opdracht;
- g. het voldoen aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing dat is bedoeld te waarborgen dat opdrachten uitsluitend mogen worden geaccepteerd indien deze met een redelijke mate van zekerheid kunnen worden uitgevoerd in overeenstemming met de daaraan te stellen eisen.

### Artikel B1-210.9

Indien de openbaar accountant voornemens is te steunen op het advies of het werk van een deskundige, beoordeelt hij of dat voornemen gerechtvaardigd is. Hierbij neemt de openbaar accountant aspecten

in aanmerking zoals de beschikbaarheid, reputatie, deskundigheid en de voor de deskundige geldende beroeps- en ethische voorschriften.

Deze informatie kan de openbaar accountant verkrijgen uit eerdere ervaring met de deskundige of door het inwinnen van informatie bij een derde.

### *Opdrachtaanvaarding door een opvolgend openbaar accountant*

#### **Artikel B1-210.10**

**De openbaar accountant aan wie wordt verzocht een opdracht van een andere openbaar accountant, of van een openbaar Accountant-Administratieconsulent over te nemen, of die voornemens is een offerte uit te brengen voor een opdracht die tot dat moment door een andere openbaar accountant, of een openbaar Accountant-Administratieconsulent wordt uitgevoerd, stelt vast of er een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen bestaat om de opdracht te aanvaarden.**

In de situatie dat de openbaar accountant de opdracht aanvaardt zonder dat hij op de hoogte is van alle relevante feiten, kan de bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen onder meer bestaan uit een gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid.

#### **Artikel B1-210.11**

**De openbaar accountant evalueert de aard en het belang van de bedreiging. Indien de bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.**

Tot deze waarborgen kan worden gerekend het opnemen van contact met de openbaar accountant of met de openbaar Accountant-Administratieconsulent die tot dan de opdracht uitvoerde om van hem te vernemen wat de feiten en omstandigheden zijn die hebben geleid tot zijn voorgestelde vervanging. Hierbij kan bijvoorbeeld blijken dat de vermeende reden voor de wisseling niet in overeenstemming is met de feiten en kunnen aanwijzingen worden verkregen over het bestaan van onenigheid met de fungerende openbaar accountant of met de fungerende openbaar Accountant-Administratieconsulent. Dit kan van invloed zijn op de beslissing de opdracht wel of niet te aanvaarden.

#### **Artikel B1-210.12**

**De openbaar accountant met wie door de opvolgend openbaar accountant of met wie door een openbaar Accountant-Administratieconsulent contact is opgenomen verstrekt die informatie die naar zijn oordeel noodzakelijk is voor de beoordeling door de opvolger van de aanvaardbaarheid van de opdracht. Hierbij houdt de verstreckende openbaar accountant het belang van alle partijen in het oog.**

### Artikel B1-210.13

Tenzij de cliënt aan de fungerende openbaar accountant specifieke instructies geeft, verstrekt hij, behoudens bijzondere omstandigheden, vrijwillig geen andere informatie over de cliënt dan de informatie bedoeld in artikel B1-210.12.

De omstandigheden waaronder het aanbeveling verdient vertrouwelijke informatie bekend te maken zijn in Hoofdstuk A-140 toegelicht.

### Artikel B1-210.14

De openbaar accountant treft waarborgen die een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis die is ontstaan bij het overnemen van een opdracht wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

### Artikel B1-210.15

De in artikel B1-210.14 bedoelde waarborgen bestaan onder meer uit:

- a. het volledig en open bespreken van de cliëntenaangelegenheden met de fungerende openbaar accountant of met de fungerende openbaar Accountant-Administratieconsulent;
- b. het aan de fungerende openbaar accountant of aan de fungerende openbaar Accountant-Administratie-consulent vragen om informatie over feiten of omstandigheden die het de potentiële opvolger mogelijk maakt een besluit te nemen over het wel of niet aanvaarden van de opdracht;
- c. het vermelden in de offerte dat alvorens de opdracht kan worden aanvaard van de fungerende openbaar accountant of van de fungerende openbaar Accountant-Administratieconsulent, informatie zal worden gevraagd, die op grond van beroepsmatige of andere redenen aanleiding kan geven tot het niet aanvaarden van de opdracht.

### Artikel B1-210.16

De openbaar accountant zal gewoonlijk toestemming aan de cliënt vragen om te mogen overleggen met de fungerende openbaar accountant of met de fungerende openbaar Accountant-Administratieconsulent. Indien deze toestemming is verleend, neemt de fungerende openbaar accountant de van toepassing zijnde juridische en andere voorschriften in acht. Ingeval de fungerende openbaar accountant informatie verstrekt doet hij dit naar waarheid en zonder vooringenomenheid. Indien de openbaar accountant niet in staat is met de fungerende openbaar accountant of met de fungerende openbaar Accountant-Administratieconsulent te overleggen, tracht hij op een andere wijze informatie te verkrijgen over een mogelijke bedreiging. Hierbij kan worden gedacht aan het verkrijgen van inlichtingen van een derde of het uitvoeren van een achtergrondonderzoek naar het hogere management of naar degenen die bij de cliënt met governance zijn belast.

### Artikel B1-210.17

De openbaar accountant aanvaardt de opdracht niet als het niet mogelijk is een bedreiging door het treffen van waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

### Artikel B1-210.18

Aan de openbaar accountant kan worden verzocht werkzaamheden uit te voeren die behoren bij of aanvullend zijn op het werk van de fungerende openbaar accountant of van de fungerende openbaar Accountant-Administratieconsulent. Dergelijke situaties kunnen leiden tot een bedreiging wegens een gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid bijvoorbeeld als gevolg van gebrekkige of onvolledige gegevens. Waarborgen die tegen een dergelijke bedreiging kunnen worden getroffen bestaan onder meer uit het informeren van de fungerende openbaar accountant of van de fungerende openbaar Accountant-Administratieconsulent omtrent de voorgenomen werkzaamheden. Deze heeft dan de mogelijkheid de openbaar accountant de voor de juiste uitvoering van de werkzaamheden benodigde informatie te verstrekken.

## ***Hoofdstuk B1-220 Belangentegenstelling***

### Artikel B1-220.1

**De openbaar accountant neemt gepaste maatregelen om omstandigheden te signaleren die leiden tot een belangentegenstelling en aldus leiden tot een bedreiging.**

Bepaalde omstandigheden kunnen leiden tot een bedreiging. Zo kan de objectiviteit in gevaar komen, indien de openbaar accountant rechtstreeks concurreert met een cliënt of gezamenlijk met een belangrijke concurrent van een cliënt participeert in een joint venture of hiermee een soortgelijk samenwerkingsverband heeft. Een bedreiging voor de objectiviteit of voor de plicht tot geheimhouding kan ook ontstaan in de situatie dat de openbaar accountant diensten verleent aan cliënten met tegengestelde belangen of aan cliënten die een conflict met elkaar hebben.

### Artikel B1-220.2

**De openbaar accountant beoordeelt de aard en het belang van iedere bedreiging als gevolg van een belangentegenstelling. Deze beoordeling heeft plaats alvorens een cliënt te accepteren of een opdracht te aanvaarden of te continueren. De openbaar accountant beoordeelt onder meer of hij een zakelijk belang of een relatie heeft met de cliënt of met een derde die kan leiden tot een bedreiging. Indien deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.**



### Artikel B1-220.3

Afhankelijk van de omstandigheden die hebben geleid tot een belangentegenstelling treft de openbaar accountant ten minste één van de volgende waarborgen:

- a. het informeren van de cliënt over de zakelijke belangen of over de activiteiten die een belangentegenstelling vormen en het verkrijgen van toestemming van de cliënt om onder die omstandigheden de professionele dienst uit te voeren;
- b. het bekendmaken aan alle betrokken partijen dat hij ten aanzien van een bepaalde aangelegenheid opdrachten voor meerdere partijen uitvoert en dat de belangen van die partijen strijdig met elkaar zijn en het verkrijgen van toestemming om onder die omstandigheden de professionele diensten uit te voeren; of
- c. het bekendmaken aan de cliënt dat een bepaalde professionele dienst niet uitsluitend voor hem wordt verricht, maar dat daarnaast een soortgelijke dienst wordt uitgevoerd voor een ander en het verkrijgen van toestemming om onder die omstandigheden de professionele dienst uit te voeren.

### Artikel B1-220.4

In aanvulling op de in artikel B1-220.3 te treffen waarborgen overweegt de openbaar accountant:

- a. gebruik te maken van gescheiden opdrachtteams;
- b. procedures in te voeren waardoor wordt voorkomen dat een derde toegang krijgt tot informatie over de opdracht, onder meer door een fysieke scheiding aan te brengen tussen de teams en tussen de beveiligde opslag van vertrouwelijke gegevens;
- c. duidelijke richtlijnen te geven aan het opdrachtteam met betrekking tot de beveiliging en de geheimhouding van specifieke gegevens;
- d. een geheimhoudingsverklaring te laten tekenen door de medewerkers en partners van de accountantspraktijk; en
- e. een senior functionaris van de accountantspraktijk, die bij geen van de desbetreffende cliënten en opdrachten is betrokken, periodiek te laten beoordelen of de waarborgen juist worden toegepast.

### Artikel B1-220.5

Indien een belangentegenstelling leidt tot een bedreiging onder meer als gevolg van een gebrek aan objectiviteit, professioneel gedrag of een inbreuk op de plicht tot geheimhouding, die door het treffen van waarborgen niet kan worden weggenomen of tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht, concludeert de openbaar accountant dat het niet mogelijk is een specifieke opdracht te aanvaarden, dan wel dat het noodzakelijk is zich terug te trekken uit één of meer van de conflicterende opdrachten.

### Artikel B1-220.6

Indien de openbaar accountant van zijn cliënt geen toestemming verkrijgt om werkzaamheden te verrichten voor een andere partij, die wel of geen cliënt behoeft te zijn, ter zake van een aangelegenheid waarin tussen beide partijen sprake is van een belangentegenstelling, maakt de openbaar accountant met betrekking tot deze aangelegenheid een einde aan zijn werkzaamheden voor één van de beide partijen.

### *Hoofdstuk B1-230 Second opinion*

#### Artikel B1-230.1

Indien de openbaar accountant door of ten behoeve van een andere partij dan een bestaande cliënt wordt verzocht een opdracht uit te voeren bestaande uit een second opinion op het oordeel van een andere openbaar accountant of van een openbaar Accountant-Administratieconsulent over een specifieke toepassing van verslaggevings-, controle-, rapportage- of andere voorschriften kan dit leiden tot een bedreiging. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een bedreiging wegens gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid in de situatie waarin de second opinion niet is gebaseerd op de feiten en informatie die wel voor de fungerende openbaar accountant beschikbaar waren of is gebaseerd op inadequate informatie. De aard en het belang van de bedreiging zijn afhankelijk van de omstandigheden waaronder het verzoek is gedaan en van alle andere beschikbare feiten en veronderstellingen die voor het vormen van een professioneel oordeel van belang zijn.

#### Artikel B1-230.2

Indien de openbaar accountant wordt gevraagd een in artikel B1-230.1 bedoelde second opinion te verstrekken, beoordeelt hij de aard en het belang van een bedreiging. Indien blijkt dat deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Deze waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het verkrijgen van toestemming van de opdrachtgever contact op te nemen met de fungerende openbaar accountant of de fungerende openbaar Accountant-Administratieconsulent;
- b. het informeren van de opdrachtgever over de inherente beperkingen die aan de te verstrekken second opinion zijn verbonden;
- c. het verstrekken van een afschrift van de naar aanleiding van de opdracht uitgebrachte mededeling aan de fungerende openbaar accountant of de fungerende openbaar Accountant-Administratieconsulent.

### Artikel B1-230.3

Indien de opdrachtgever de openbaar accountant geen toestemming geeft voor overleg met de fungerende openbaar accountant of de fungerende openbaar Accountant-Administratieconsulent, overweegt eerstgenoemde openbaar accountant, rekening houdend met alle relevante omstandigheden, of hij de opdracht tot het geven van een second opinion kan aanvaarden.

### *Hoofdstuk B1-240 Honoraria en andere vergoedingen*

#### Artikel B1-240.1

**Bij de onderhandeling over het verlenen van een professionele dienst is het de openbaar accountant 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 openbaar accountant of een openbaar Accountant-Administratieconsulent is op zich niet strijdig met de beroepsethiek. Desondanks kan door de hoogte van het gevraagde honorarium een bedreiging ontstaan. Zo kan bijvoorbeeld door het behartigen van het eigen belang sprake zijn van een bedreiging wegens een gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid. Deze bedreiging zal met name een rol kunnen spelen 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 beoepsvoorschriften uit te voeren.

#### Artikel B1-240.2

**Met het oog op de bedreiging die kan ontstaan door de hoogte van het overeengekomen honorarium in relatie tot de daarvoor te verrichten werkzaamheden treft de openbaar accountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.**

De in dit kader te treffen waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het informeren van de cliënt over de voorwaarden van de opdracht en met name over de grondslag waarop het honorarium is gebaseerd en over de diensten die voor het honorarium zullen worden verleend;
- b. het vrijmaken van voldoende tijd en van voor de uitvoering van de opdracht gekwalificeerde medewerkers.

#### Artikel B1-240.3

**Het is de openbaar accountant niet toegestaan voor assuranceopdrachten een resultaatafhankelijke beloning, waaronder aanbrengpremies en commissie, overeen te komen.**

Voor het verrichten van bepaalde soorten aan assurance verwante en overige opdrachten is het overeenkomen van een resultaatafhankelijke beloning gebruikelijk. Een dergelijke beloning kan evenwel

onder bepaalde omstandigheden leiden tot een bedreiging wegens een gebrek aan objectiviteit als gevolg van het behartigen van het eigen belang. De aard en het belang van deze bedreiging is afhankelijk van onder meer de volgende factoren:

- a. de aard van de opdracht;
- b. de bandbreedte van het mogelijke honorarium;
- c. de grondslag waarop het honorarium wordt bepaald;
- d. het antwoord op de vraag of de uitkomst of het resultaat van de transactie door een onafhankelijke derde wordt beoordeeld.

### Artikel B1-240.4

**Alvorens de openbaar accountant een resultaatafhankelijke beloning aanvaardt voor een door hem uit te voeren aan assurance verwante of overige opdracht beoordeelt hij de aard en het belang van de daarmee verband houdende bedreiging. Indien blijkt dat de bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.**

Deze waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. een voorafgaande aan de uitvoering van de opdracht getekende opdrachtbevestiging, waarin de grondslag van het honorarium is vermeld;
- b. het aan de beoogde gebruiker melden van het werk van de openbaar accountant en van de grondslag van het honorarium;
- c. het beleid en de procedures met betrekking tot de kwaliteitsbeheersing;
- d. de beoordeling van de uitgevoerde werkzaamheden door een onafhankelijke niet bij de opdracht betrokken derde.

### Artikel B1-240.5

Het kan voorkomen dat de openbaar accountant, die een assurance-, een aan assurance verwante opdracht of een overige opdracht uitvoert, een aanbrengpremie of een commissie met betrekking tot een cliënt ontvangt. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie dat de openbaar accountant niet in staat is de gevraagde diensten te verlenen en hij de cliënt daarom doorverwijst naar een andere openbaar accountant, een openbaar Accountant-Administratieconsulent of naar een andere expert, die hem daarvoor een aanbrengpremie betaalt.

Het aanvaarden van bedoelde aanbrengpremie of commissie kan leiden tot een bedreiging voor de objectiviteit en deskundigheid en zorgvuldigheid als gevolg van het behartigen van het eigen belang.

**Indien het een assurancecliënt betreft, leidt het aanvaarden van een aanbrengpremie of een commissie tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.**

### Artikel B1- 240.6

Ook is het mogelijk dat de openbaar accountant die een assurance-, een daaraan verwante opdracht of een overige opdracht uitvoert een aanbrengpremie betaalt voor het hem bezorgen van een cliënt, bijvoorbeeld indien de cliënt zijn relatie continueert met een andere openbaar accountant of een openbaar Accountant-Administratieconsulent maar specialistische diensten vraagt die de fungerende openbaar accountant of de fungerende openbaar Accountant Administratieconsulent niet aanbiedt. Het betalen van een dergelijke aanbrengpremie kan leiden tot een bedreiging voor de objectiviteit en deskundigheid en zorgvuldigheid als gevolg van het behartigen van het eigenbelang.

### Artikel B1-240.7

**De openbaar accountant betaalt of ontvangt geen aanbrengpremie of commissie, tenzij hij waarborgen heeft getroffen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.**

Deze waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het informeren van de cliënt over alle afspraken waarin is overeengekomen dat de openbaar accountant een aanbrengpremie zal betalen aan een andere openbaar accountant of een openbaar Accountant-Administratieconsulent.
- b. het informeren van de cliënt over alle afspraken waarin is overeengekomen dat de openbaar accountant een aanbrengpremie zal ontvangen voor het doorverwijzen van de cliënt naar een andere openbaar accountant of een openbaar Accountant-Administratieconsulent.
- c. het vooraf verkrijgen van toestemming van de cliënt voor een commissieafpraak ter zake van de verkoop door een derde van goederen of diensten aan de cliënt.

### Artikel B1-240.8

**Het is de openbaar accountant toegestaan een accountantspraktijk geheel of gedeeltelijk over te nemen en de vroegere eigenaar of de erfgenaam van die eigenaar daarvoor te betalen. Het betalen van de aankoopprijs voor een geheel of gedeeltelijk overgenomen accountantspraktijk is niet aan te merken als het betalen van een aanbrengpremie of een commissie.**

## **Hoofdstuk B1-250 Marketing van professionele diensten**

### Artikel B1-250.1

Indien de openbaar accountant nieuwe opdrachten tracht te verwerven door het maken van reclame of met behulp van andere vormen van marketing, kan dat leiden tot een bedreiging. Zo kan bijvoorbeeld de behartiging van het eigen belang leiden tot een bedreiging voor het professioneel gedrag indien marketing van diensten, prestaties of producten op een wijze plaatsvindt die niet in overeenstemming is met dit fundamenteel beginsel.

### Artikel B1-250.2

Het is de openbaar accountant niet toegestaan door de wijze waarop hij marketing van professionele diensten bedrijft het accountantsberoep in diskrediet te brengen. Het is de openbaar accountant bij de marketing van professionele diensten niet 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.

De openbaar accountant die twijfelt of een voorgenomen vorm van reclame of marketing is toegestaan, consulteert de vaktechnische experts binnen de accountantspraktijk dan wel het NIVRA.

### *Hoofdstuk B1-260 Giften*

#### Artikel B1-260.1

Indien door een cliënt aan de openbaar accountant of een gezinslid of naaste verwant van hem een gift, waartoe mede gratis reizen, gratis verblijf of andere vormen van gastvrijheid worden gerekend, wordt aangeboden, leidt dit tot een bedreiging voor de objectiviteit als gevolg van het behartigen van het eigen belang of als gevolg van intimidatie bij de dreiging tot openbaar maken van het aanbod.

#### Artikel B1-260.2

De aard en het belang van deze bedreiging is afhankelijk van de aard, de waarde en de bedoeling van de aangeboden gift. Indien aan de openbaar accountant een gift wordt aangeboden waarvan kan worden aangenomen dat een redelijke en goed geïnformeerde derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, deze als onbelangrijk zal aanmerken, mag de openbaar accountant ervan uitgaan dat de gift hem wordt aangeboden zonder de bedoeling een beslissing te beïnvloeden of informatie te verkrijgen, maar in het kader van het onderhouden van een normale zakelijke relatie. In deze situatie kan een openbaar accountant doorgaans concluderen dat geen sprake is van een bedreiging.

#### Artikel B1-260.3

Indien de bedreiging als gevolg van een aangeboden gift van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen. Indien uit de beoordeling blijkt dat het niet mogelijk is een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis door het treffen van waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen, aanvaardt de openbaar accountant de gift niet.

## *Hoofdstuk B1-270 Beheer en bewaring van bezittingen van cliënten*

### Artikel B1-270.1

De openbaar accountant neemt noch direct noch indirect gelden of andere bezittingen van een cliënt in beheer tenzij dit wettelijk is toegestaan. Hij handelt hierbij in overeenstemming met de hiervoor geldende wettelijke verplichtingen.

### Artikel B1-270.2

Het door de openbaar accountant beheren van gelden of andere bezittingen van een cliënt leidt tot een bedreiging voor zijn professioneel gedrag of voor zijn objectiviteit als gevolg van het behartigen van het eigen belang.

De openbaar accountant die het beheer voert over gelden of andere bezittingen van een cliënt treft de volgende waarborgen:

- a. hij houdt de in beheer gegeven gelden of andere bezittingen gescheiden van zijn persoonlijke bezittingen en van de bezittingen van de accountantspraktijk waaraan hij is verbonden of waarbij hij werkzaam is;
- b. hij wendt de gelden of andere bezittingen uitsluitend aan voor het doel waarvoor deze zijn bestemd;
- c. hij is te allen tijde bereid verantwoording over het gevoerde beheer en de daarmee behaalde resultaten af te leggen aan de daarvoor in aanmerking komende persoon; en
- d. hij leeft alle relevante wet- en regelgeving na die van toepassing is op het beheer van en het afleggen van verantwoording over de in beheer gegeven gelden of andere bezittingen.

### Artikel B1-270.3

De openbaar accountant is zich bewust van de bedreiging die ontstaat als hij in verband wordt gebracht met het beheer van gelden of andere bezittingen van een cliënt, indien zou blijken dat deze gelden of andere bezittingen afkomstig zijn uit illegale activiteiten, zoals het witwassen van gelden. De openbaar accountant voert alvorens hij een dergelijke cliënt of opdracht aanvaardt onderzoek uit naar de herkomst van de gelden of andere bezittingen. Hierbij betreft hij het bepaalde in de Wet melding ongebruikelijke transacties (de Wet MOT) en in andere relevante wetgeving.

Zonodig wint hij juridisch advies in.

### *Hoofdstuk B1-280 Objectiviteit ter zake van iedere professionele dienst*

#### **Artikel B1-280.1**

**De openbaar accountant beoordeelt bij het verlenen van een professionele dienst of sprake is van een bedreiging voor zijn objectiviteit als gevolg van het aanhouden van een belang in of een relatie met een cliënt of met een aan die cliënt verbonden directeur of andere werknemer.**

Zo kan bijvoorbeeld sprake zijn van een bedreiging voor de objectiviteit als gevolg van een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen bij het bestaan van een familierelatie of een nauwe persoonlijke of zakelijke relatie.

#### **Artikel B1- 280.2**

Het al dan niet aanwezig zijn van een bedreiging voor de objectiviteit bij het uitvoeren van een professionele dienst is afhankelijk van de specifieke aspecten van de opdracht en van de aard van de werkzaamheden die de openbaar accountant uitvoert.

#### **Artikel B1-280.3**

**De openbaar accountant beoordeelt de aard en het belang van de bedreiging voor zijn objectiviteit. Indien blijkt dat deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.**

Deze waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het zich terugtrekken uit het opdrachtteam;
- b. het toepassen van procedures inzake toezicht;
- c. het beëindigen van de financiële en zakelijke relaties die de bedreiging veroorzaken;
- d. het bespreken van de kwestie met een leidinggevende van de accountantspraktijk;
- e. het bespreken van de kwestie met de personen die bij de cliënt belast zijn met de governance.

### *Hoofdstuk B1-290 Onafhankelijkheid*

#### **Artikel B1-290.1**

**De openbaar accountant die een assuranceopdracht uitvoert is onafhankelijk van de desbetreffende assurancecliënt. 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 assuranceopdracht een voor een ieder acceptabel oordeel uit te spreken zonder vooringenomenheid, tegengestelde belangen of door een derde op hem uitgeoefende druk.



## Hoofdstuk B1-291 *Organisatie van het accountantskantoor*

### 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 assuranceopdrachten en aan assurance verwante opdrachten.

### Artikel B1-291.3

vervallen

### ***B1 Appendix bedoeld in artikel B1-200.3 en B1-200.11***

#### ***Voorbeelden van bedreigingen***

##### **Artikel B1-200.4**

Voorbeelden van situaties die voor de openbaar accountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van eigen belang zijn onder meer:

- a. het aanhouden van een financieel belang in een cliënt of het gezamenlijk met een cliënt aanhouden van een financieel belang;
- b. een te grote mate van afhankelijkheid van het honorarium ontvangen van één cliënt;
- c. het aanhouden van een te nauwe zakelijke relatie met een cliënt;
- d. de angst voor het verliezen van een cliënt;
- e. de mogelijkheid om bij een cliënt in dienst te treden;
- f. het verstrekken aan dan wel ontvangen van een lening van een assurancecliënt of een leidinggevende van een assurancecliënt.

##### **Artikel B1-200.5**

Voorbeelden van situaties die voor de openbaar accountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van zelftoetsing zijn onder meer:

- a. het ontdekken van een belangrijke fout tijdens een herbeoordeling van eigen werk;
- b. het rapporteren over de werking van een financieel systeem dat met medewerking van de openbaar accountant is ontworpen of geïmplementeerd;
- c. het samenstellen van originele boekingsstukken die vervolgens object van zijn onderzoek zijn;
- d. een medewerker van zijn assuranceteam die kortgeleden bij de cliënt in een leidinggevende functie werkzaam is geweest;
- e. een medewerker van zijn assuranceteam die op korte termijn bij de cliënt in een functie werkzaam zal zijn waarin hij direct en intensief betrokken zal zijn bij het object van het onderzoek;
- f. het aan een cliënt verlenen van diensten die direct van invloed zijn op het object van de assurance-opdracht.

##### **Artikel B1-200.6**

Voorbeelden van situaties die voor de openbaar accountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van belangenbehartiging zijn onder meer:

- a. de begeleiding van een aandelenuitgifte van een beursgenoteerde vennootschap die een controlecliënt van die openbaar accountant is;

- b. het behartigen van de belangen van een assurancecliënt in een juridische procedure of een ander geschil met een derde.

### Artikel B1-200.7

Voorbeelden van situaties die voor de openbaar accountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van te grote mate van vertrouwdheid zijn onder meer:

- a. een lid van het opdrachtteam dat een gezinslid of naaste verwant is van een bestuurslid of van een leidinggevende functionaris van de cliënt;
- b. een lid van het opdrachtteam is een gezinslid of naaste verwant van een werknemer van de cliënt, welke werknemer een functie bekleedt waarin hij rechtstreeks en in belangrijke mate invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek;
- c. een voormalige partner van de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, is bestuurder van of vervult een andere leidinggevende functie bij de cliënt, dan wel is daar werkzaam in een andere functie waarin hij rechtstreeks en in belangrijke mate invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek;
- d. het aannemen van cadeaus of een voorkeursbehandeling van de klant tenzij de waarde daarvan duidelijk onbelangrijk is;
- e. het bestaan van een langdurige relatie tussen de assurancecliënt en het leidinggevend personeel van het opdrachtteam.

### Artikel B1-200.8

Voorbeelden van situaties die voor de openbaar accountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van intimidatie zijn onder meer:

- a. de dreiging met het opzeggen van de opdracht, of het vervangen van de openbaar accountant;
- b. de dreiging met aansprakelijkstelling;
- c. de druk om de omvang van de uit te voeren werkzaamheden buiten proporties te verminderen teneinde het honorarium te verlagen.

### *Voorbeelden van waarborgen*

#### Artikel B1-200.12

Waarborgen die door de accountantspraktijk kunnen worden getroffen, zijn onder meer:

- a. een dagelijks beleidsbepaler die het belang van het naleven van de fundamentele beginselen benadrukt;

- b. een dagelijks beleidsbepaler die de verwachting van het maatschappelijk verkeer bevestigt dat de leden van een assuranceteam zullen handelen in het algemeen belang;
- c. een beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot het invoeren en bewaken van een stelsel van opdrachtgerichte kwaliteitsbeheersing;
- d. een gedocumenteerd beleid met betrekking tot het herkennen van bedreigingen, het evalueren van de aard en het belang van deze bedreigingen en het identificeren en toepassen van waarborgen die de bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Voor de accountantspraktijk die assuranceopdrachten uitvoert:

- e. een gedocumenteerd onafhankelijkheidsbeleid met betrekking tot het herkennen van bedreigingen, het evalueren van de aard en het belang van deze bedreigingen en het identificeren en het toepassen van waarborgen die bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau;
- f. een gedocumenteerd intern beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot de naleving van de fundamentele beginselen;
- g. een beleid en daarop gebaseerde procedures die ertoe leiden dat belangen in en relaties van de accountantspraktijk of van leden van het opdrachtteam met cliënten worden gesignaleerd;
- h. een beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot het beoordelen en indien noodzakelijk beheersen van de afhankelijkheid van het van een enkele cliënt ontvangen honorarium;
- i. het inzetten van verschillende openbaar accountants en opdrachtteams met gescheiden rapportage lijnen voor het uitvoeren van aan assurance verwante en overige opdrachten aan een assurancecliënt;
- j. een beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot het voorkomen dat personen die geen lid zijn van een opdrachtteam de uitkomst van een opdracht op ongepaste wijze beïnvloeden;
- k. het tijdig communiceren van het door de accountantspraktijk gevoerde beleid, van de daarop gebaseerde procedures en van de wijzigingen daarin aan de openbaar accountants en de voor opdrachten werkzame medewerkers;
- l. de opleiding en training van de openbaar accountants en de voor opdrachten werkzame medewerkers met betrekking tot het in onderdeel k bedoelde beleid en de daarop gebaseerde procedures;
- m. het benoemen van een senior openbaar accountant verantwoordelijk voor het adequaat functioneren van stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- n. het informeren van de openbaar accountants en de voor opdrachten werkzame medewerkers over de gegevens van assurancecliënten en daaraan verbonden partijen ter zake waarvan zij onafhankelijk moeten zijn;
- o. het treffen van disciplinaire maatregelen bij overtredingen van het beleid en de daarop gebaseerde procedures;
- p. het bekendmaken van het beleid en de daarop gebaseerde procedures die de medewerkers binnen de accountantspraktijk aanmoedigen en in staat stellen aan de senior personeelsleden alle voor de

accountantspraktijk relevante aangelegenheden die betrekking hebben op het naleven van de fundamentele beginselen mede te delen.

### Artikel B1-200.13

Waarborgen toegespitst op specifieke opdrachten zijn ondermeer:

- a. het aanstellen van een niet bij een opdracht betrokken openbaar accountant belast met de review van het uitgevoerde werk of met het zo nodig geven van advies;
- b. het raadplegen van een onafhankelijke derde zoals de Raad van Commissarissen, een andere openbaar accountant, of het NIVRA;
- c. het bespreken van ethische kwesties met organen van de cliënt die zijn belast met governance;
- d. het informeren van de organen van de cliënt belast met governance over de aard van de verleende diensten en de daarvoor in rekening gebrachte honoraria;
- e. het door een andere accountantspraktijk laten uitvoeren of opnieuw uitvoeren van een deel van de opdracht;
- f. het laten rouleren van leidinggevende medewerkers van het assuranceteam.

### *Deel B2: Gedragscode voor de intern accountant en overheidsaccountant*

#### **B2 Hoofdstukindeling**

Inhoudsopgave:

Hoofdstuk:

B2-200 Inleiding

B2-210 Aanvaarden en continueren van opdrachten

B2-220 Belangentegenstelling

B2-230 Second opinion

B2-240 niet van toepassing

B2-250 niet van toepassing

B2-260 Giften

B2-270 niet van toepassing

B2-280 Objectiviteit

B2-290 Onafhankelijkheid

B2-291 Organisatie van de accountantsafdeling

B2-292 Financiële belangen van de intern accountant

Appendix bedoeld in artikel B2-200.3 en artikel B2-200-11

## *Hoofdstuk B2-200 Inleiding*

### **Artikel B2-200.1**

**De intern accountant of de overheidsaccountant past te allen tijde het conceptuele raamwerk toe zoals opgenomen in deel A.**

Deel B2 van de verordening geeft voor de intern accountant of de overheidsaccountant een nadere uiteenzetting van het conceptuele raamwerk zoals opgenomen in deel A in relatie tot de werkzaamheden van de intern accountant of de overheidsaccountant. De in deel B2 opgenomen voorbeelden zijn niet bedoeld en kunnen daarom ook niet worden aangemerkt als een volledige opsomming van alle mogelijke bedreigingen waarmee de intern accountant of de overheidsaccountant kan worden geconfronteerd en van alle door de intern accountant of overheidsaccountant daartegen te treffen waarborgen. Dientengevolge is het voor de intern accountant of de overheidsaccountant niet voldoende indien hij zich uitsluitend aan deze voorbeelden houdt. Hij is immers gehouden in iedere situatie het conceptueel raamwerk toe te passen.

### **Artikel B2-200.2**

**De intern accountant of de overheidsaccountant laat zich niet in met aangelegenheden, werkzaamheden of activiteiten die zijn integriteit, zijn objectiviteit of de goede naam van het accountantsberoep schaden of kunnen schaden en als gevolg daarvan niet zijn te verenigen met het als intern accountant of overheidsaccountant verlenen van professionele diensten.**

### *Bedreigingen en waarborgen*

### **Artikel B2-200.3**

**De intern accountant of de overheidsaccountant die wordt geconfronteerd met gebeurtenissen of situaties die leiden tot een bedreiging beoordeelt of het mogelijk is door het treffen van waarborgen de bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.**

**Veel van de bedreigingen behoren tot één van de categorieën eigenbelang, zelftoetsing, partijdigheid, vertrouwelijkheid en intimidatie.**

De aard en de omvang van iedere bedreiging verschilt per soort door de intern accountant of de overheidsaccountant verleende professionele dienst, zoals assurance- en non-assurancediensten.

Voor het bepalen van mogelijke bedreigingen en daartegen te treffen waarborgen is het noodzakelijk dat de intern accountant of de overheidsaccountant tevens kennisneemt van de tot deel B2 van deze verordening behorende appendix, waarin aan bedoelde bedreigingen en waarborgen aandacht is besteed.

Deze appendix bevat de artikelen B1-200.4 tot en met B1-200.8, alsmede de artikelen B1-200.12 en B-200.13.

### Artikel B2-200.9

De intern accountant of de overheidsaccountant is zich bij al zijn beroepsmatige en zakelijke betrekkingen bewust van situaties die kunnen leiden tot een bedreiging die niet tot één van de categorieën genoemd in artikel B2-200.3, tweede alinea, is te rekenen.

### Artikel B2-200.10

Waarborgen die een bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen zijn globaal in twee categorieën te verdelen:

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

In artikel A-100.12 zijn de waarborgen, tot stand gebracht door de wetgever, het NIVRA en andere regelgevers, toegelicht.

### Artikel B2-200.11

De intern accountant of de overheidsaccountant bepaalt op basis van zijn professioneel oordeel op welke wijze hij het beste kan omgaan met een bedreiging. Hierbij gaat de intern accountant of de overheidsaccountant uit van hetgeen naar zijn oordeel een redelijke en goed geïnformeerde derde, die over alle relevante informatie beschikt, met inbegrip van de ernst van de bedreiging en de getroffen waarborgen als onaanvaardbaar zal aanmerken. Aspecten zoals de aard en het belang van de bedreiging, de aard van de opdracht en de structuur van de accountantsafdeling, neemt de intern accountant of de overheidsaccountant bij zijn beoordeling in aanmerking.

De relevante waarborgen die in de werkomgeving kunnen worden getroffen zijn afhankelijk van de omstandigheden. Deze omvatten de waarborgen die gelden binnen de accountantsafdeling waarbij de intern accountant of de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en de waarborgen die voor de betreffende opdracht gelden.

Voor het bepalen van mogelijke bedreigingen en daartegen te treffen waarborgen is het noodzakelijk dat de intern accountant of de overheidsaccountant niet alleen kennisneemt van deze verordening, maar tevens kennisneemt van de tot deel B2 van deze verordening behorende appendix, waarin aan bedoelde bedreigingen en waarborgen aandacht is besteed.

Deze appendix bevat de artikelen B1-200.4 tot en met B1-200.8, alsmede de artikelen B1-200.12 en B-200.13.

### Artikel B2-200.14

Het is de intern accountant of de overheidsaccountant niet toegestaan om voor het terugbrengen van een bedreiging tot een aanvaardbaar niveau uitsluitend op de door zijn werkgever getroffen waarborgen te steunen.

Het is wel toegestaan om, afhankelijk van de aard van een opdracht, mede te steunen op de waarborgen die de werkgever heeft getroffen.

Met de hiervoor bedoelde door de werkgever getroffen waarborgen worden die waarborgen bedoeld die zijn getroffen door personen die niet zijn belast met de hoogste leiding. Ten aanzien van de waarborgen die zijn getroffen door de personen belast met de hoogste leiding bestaan geen beperkingen.

Het verbod voor de intern of de overheidsaccountant om voor het terugbrengen van een bedreiging tot een aanvaardbaar niveau uitsluitend te steunen op de door zijn werkgever, andere dan de personen belast met de hoogste leiding, getroffen waarborgen, maakt het voor de intern accountant of overheidsaccountant mogelijk een voor de personen belast met die hoogste leiding acceptabel oordeel uit te spreken.

### Artikel B2-200.15

De in de interne organisatie van de werkgever ingebouwde waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. de aanwezigheid van een corporate governance structuur die voorziet in adequaat toezicht op en communicatie over de door de accountantsafdeling voor de werkgever uitgevoerde diensten.
- b. de aanwezigheid bij de werkgever van vakbekwame personeelsleden die over ervaring en gezag beschikken om beleidsbeslissingen te nemen;
- c. de aanwezigheid bij de werkgever van interne procedures die ertoe leiden dat bij het verlenen van non-assuranceopdrachten objectieve keuzes worden gemaakt.

## ***Hoofdstuk B2-210 Aanvaarden en continueren van opdrachten***

### ***In dienst bij een werkgever***

#### Artikel B2-210.1

**Alvorens de registeraccountant de functie van intern accountant of van overheidsaccountant aanvaardt beoordeelt hij of dit leidt tot een bedreiging.**

Een bedreiging voor de integriteit of het professioneel gedrag kan bijvoorbeeld ontstaan indien de potentiële werkgever, zijn eigenaar, zijn bestuur of de aard van de door hen uitgeoefende activiteiten in relatie kunnen worden gebracht met discutabele aangelegenheden. Voor de overheidsaccountant zal dit voorbeeld niet relevant zijn.



### Artikel B2-210.2

Voorbeelden van de in artikel B2-210.1, tweede alinea, bedoelde discutabele aangelegenheden die, indien bekend, kunnen leiden tot een bedreiging, zijn de betrokkenheid van de potentiële werkgever bij onwettige activiteiten zoals witwassen, of bij misleidende of discutabele methoden van financiële verslaggeving.

### Artikel B2-210.3

**Alvorens de intern accountant of de overheidsaccountant bij een werkgever in dienst treedt beoordeelt hij de aard en het belang van de daaraan verbonden bedreiging. Indien hieruit blijkt dat een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de intern accountant of de overheidsaccountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.**

### Artikel B2-210.4

De in artikel B2-210.3 bedoelde waarborgen bestaan onder meer uit:

- a. het verkrijgen van kennis over en inzicht in de potentiële werkgever, de eigenaar en leidinggevende en degene die verantwoordelijk is voor het bestuur en de bedrijfsactiviteiten; of
- b. de toezegging van de potentiële werkgever de corporate governance structuur en de interne beheersing te verbeteren.

Indien de vacature van intern accountant of overheidsaccountant is ontstaan wegens het vertrek van een intern accountant, een overheidsaccountant of van een intern of overheids Accountant-Administratieconsulent, wordt tot bedoelde waarborgen tevens gerekend het opnemen van contact met de vertrokken intern accountant, overheidsaccountant of intern of overheids Accountant-Administratieconsulent, om van hem te vernemen wat de feiten en omstandigheden zijn die hebben geleid tot de beëindiging van zijn dienstverband.

### Artikel B2-210.5

**Indien het niet mogelijk blijkt de bedreiging terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau ziet de registeraccountant af van het aanvaarden van een dienstbetrekking als intern accountant of overheidsaccountant bij de potentiële werkgever.**

### Artikel B2-210.6

**In het geval van een doorlopend dienstverband beoordeelt de intern accountant of de overheidsaccountant periodiek of er sprake is van gewijzigde omstandigheden die zijn functioneren kunnen beïnvloeden.**

Afhankelijk hiervan beslist de intern accountant of de overheidsaccountant of hij zijn dienstverband met de werkgever kan continueren.

### *Aanvaarden van een opdracht*

#### **Artikel B2-210.7**

**De intern accountant of de overheidsaccountant aanvaardt van zijn werkgever uitsluitend een andere dan zijn doorlopende opdracht, indien het aanvaarden van de opdracht niet leidt tot een onaanvaardbare bedreiging en indien de voor de uitvoering daarvan vereiste deskundigheid beschikbaar is.**

Een bedreiging als gevolg van een gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid kan bijvoorbeeld ontstaan indien het opdrachtteam niet over de voor de uitvoering van de opdracht vereiste deskundigheid beschikt en niet in staat is die deskundigheid te verwerven.

#### **Artikel B2-210.8**

Alvorens de intern accountant of de overheidsaccountant van zijn werkgever een andere dan zijn doorlopende opdracht aanvaardt, beoordeelt hij of de opdracht leidt tot een bedreiging. Indien blijkt dat een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is treft de intern accountant of de overheidsaccountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

De te treffen waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het verwerven van gedegen inzicht in de aard en complexiteit van de bedoelde andere opdracht, in de specifieke vereisten en doelstelling van de bedoelde andere opdracht en in de daarvoor te verrichten werkzaamheden;
- b. het verwerven van kennis van het object van onderzoek;
- c. het verwerven van kennis van de voor de uitvoering van de opdracht relevante wettelijke en verslaggevingseisen;
- d. het toewijzen aan de opdracht van voldoende medewerkers die over de vereiste deskundigheid beschikken;
- e. het indien noodzakelijk inschakelen van andere deskundigen;
- f. het maken van afspraken over een realistisch tijdschema voor de uitvoering van de opdracht;
- g. het voldoen aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing dat is bedoeld te waarborgen dat opdrachten uitsluitend mogen worden geaccepteerd indien deze met een redelijke mate van zekerheid kunnen worden uitgevoerd in overeenstemming met de daaraan te stellen eisen.

#### **Artikel B2-210.9**

**Indien de intern accountant of de overheidsaccountant voornemens is te steunen op het advies of het werk van een deskundige, beoordeelt hij of dat voornemen gerechtvaardigd is. Hierbij neemt de intern accountant**

of de overheidsaccountant aspecten in aanmerking zoals de beschikbaarheid, reputatie, deskundigheid en de voor de deskundige geldende beroeps- en ethische voorschriften.

Deze informatie kan de intern accountant of de overheidsaccountant verkrijgen uit eerdere ervaring met de deskundige of door het inwinnen van informatie bij een derde.

Oprachtaanvaarding door een opvolgend intern accountant of overheidsaccountant, artikel B2-210.10 tot en met B2-210.18 niet van toepassing

### ***Hoofdstuk B2-220 Belangentegenstelling***

#### **Artikel B2-220.1**

**De intern accountant of de overheidsaccountant neemt gepaste maatregelen om omstandigheden te signaleren die leiden tot een belangentegenstelling en aldus leiden tot een bedreiging.**

Bepaalde omstandigheden kunnen leiden tot een bedreiging. Zo kan de objectiviteit in gevaar komen indien de intern accountant of de overheidsaccountant een al dan niet gehonoreerde nevenfunctie heeft en in die functie rechtstreeks concurreert met de werkgever van de intern accountant of de overheidsaccountant. De objectiviteit kan ook in gevaar komen indien de intern accountant of de overheidsaccountant gezamenlijk met een belangrijke concurrent van zijn werkgever participeert in een joint venture of een soortgelijk samenwerkingsverband hiermee heeft.

Een bedreiging voor de objectiviteit of voor de plicht tot geheimhouding kan ook ontstaan in de situatie dat de intern accountant of de overheidsaccountant diensten verleent aan zijn werkgever en aan een ander die tegengestelde belangen of een conflict met elkaar hebben.

#### **Artikel B2-220.2**

**De intern accountant of de overheidsaccountant beoordeelt de aard en het belang van iedere bedreiging als gevolg van een belangentegenstelling. Deze beoordeling heeft plaats alvorens hij bij een werkgever in dienst treedt of alvorens hij een opdracht aanvaardt of continueert. De intern accountant of de overheidsaccountant beoordeelt onder meer of hij een zakelijk belang of een relatie heeft met de werkgever of met een derde die kan leiden tot een bedreiging. Indien deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de intern accountant of de overheidsaccountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.**

#### **Artikel B2-220.3**

**Afhankelijk van de omstandigheden die hebben geleid tot een belangentegenstelling treft de intern accountant of de overheidsaccountant ten minste één van de volgende waarborgen:**

- a. het informeren van de werkgever over de zakelijke belangen of over de activiteiten die een belangentegenstelling vormen en het verkrijgen van toestemming van de werkgever om onder die omstandigheden de professionele dienst uit te voeren;
- b. het bekendmaken aan alle betrokken partijen dat de intern accountant of de overheidsaccountant ten aanzien van een bepaalde aangelegenheid werkzaamheden voor meerdere partijen uitvoert en dat de belangen van die partijen strijdig met elkaar zijn en het verkrijgen van toestemming om onder die omstandigheden de professionele diensten uit te voeren; of
- c. het bekendmaken aan de werkgever dat een bepaalde professionele dienst niet uitsluitend voor hem wordt verricht, maar dat daarnaast een soortgelijke dienst wordt uitgevoerd voor een ander en het verkrijgen van toestemming om onder die omstandigheden de professionele dienst uit te voeren.

### Artikel B2-220.4

In aanvulling op de in artikel B2-220.3 te treffen waarborgen overweegt de intern accountant of de overheidsaccountant:

- a. gebruik te maken van gescheiden opdrachtteams;
- b. procedures in te voeren waardoor wordt voorkomen dat een derde toegang krijgt tot informatie over de opdracht, onder meer door een fysieke scheiding aan te brengen tussen de teams en tussen de beveiligde opslag van vertrouwelijke gegevens;
- c. duidelijke richtlijnen te geven aan het opdrachtteam met betrekking tot de beveiliging en de geheimhouding van specifieke gegevens;
- d. een geheimhoudingsverklaring te laten tekenen door de medewerkers van de accountantsafdeling; en
- e. een senior functionaris van de accountantsafdeling, die bij geen van de desbetreffende partijen en opdrachten is betrokken, periodiek te laten beoordelen of de waarborgen juist worden toegepast.

### Artikel B2-220.5

Indien een belangentegenstelling leidt tot een bedreiging onder meer als gevolg van een gebrek aan objectiviteit, professioneel gedrag of een inbreuk op de plicht tot geheimhouding, die door het treffen van waarborgen niet kan worden weggenomen of tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht, concludeert de intern accountant of de overheidsaccountant dat het niet mogelijk is een specifieke opdracht te aanvaarden, dan wel dat het noodzakelijk is zich terug te trekken uit één of meer van de conflicterende opdrachten.

### Artikel B2-220.6

Indien de intern accountant of de overheidsaccountant van zijn werkgever geen toestemming verkrijgt om werkzaamheden te verrichten voor een andere partij buiten de kring van de werkgever, ter zake van een

aangelegenheid waarin tussen beide partijen sprake is van een belangentegenstelling, maakt de intern accountant of de overheidsaccountant met betrekking tot deze aangelegenheid een einde aan zijn werkzaamheden voor één van de beide partijen.

### *Hoofdstuk B2-230 Second opinion*

#### **Artikel B2-230.1**

Indien de intern accountant of de overheidsaccountant door of ten behoeve van zijn werkgever of een andere partij wordt verzocht een opdracht uit te voeren bestaande uit een second opinion op het oordeel van een andere intern accountant, een andere overheidsaccountant of een intern of overheids Accountant-Administratieconsulent over een specifieke toepassing van verslaggevings-, controle-, rapportage- of andere voorschriften kan dit leiden tot een bedreiging. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een bedreiging wegens gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid in de situatie waarin de second opinion niet is gebaseerd op de feiten en informatie die ook voor de fungerende intern accountant, de fungerende overheidsaccountant, de fungerende intern of overheids Accountant-Administratieconsulent beschikbaar waren of is gebaseerd op inadequaat bewijsmateriaal. De aard en het belang van de bedreiging zijn afhankelijk van de omstandigheden waaronder het verzoek is gedaan en van alle andere beschikbare feiten en veronderstellingen die voor het vormen van een professioneel oordeel van belang zijn.

#### **Artikel B2-230.2**

Indien de intern accountant of de overheidsaccountant wordt gevraagd een in artikel B2-230.1 bedoelde second opinion te verstrekken, beoordeelt hij de aard en het belang van een bedreiging. Indien daaruit blijkt dat deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de intern accountant of de overheidsaccountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen. Deze waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het verkrijgen van toestemming van de werkgever contact op te nemen met de fungerende intern accountant, de fungerende overheidsaccountant of de fungerende intern of overheids Accountant-Administratieconsulent;
- b. het informeren van de werkgever over de inherente beperkingen die aan de te verstrekken second opinion zijn verbonden;
- c. het verstrekken van een afschrift van de naar aanleiding van de opdracht uitgebrachte mededeling aan de fungerende intern accountant, de fungerende overheidsaccountant of de fungerende intern of overheids Accountant-Administratieconsulent.

### Artikel B2-230.3

Indien de werkgever de intern accountant of de overheidsaccountant geen toestemming geeft voor overleg met de fungerende intern accountant, de fungerende overheidsaccountant of de fungerende intern of overheids Accountant-Administratieconsulent. overweegt eerstgenoemde intern accountant of eerstgenoemde overheidsaccountant, rekening houdend met alle relevante omstandigheden, of hij de opdracht tot het geven van een second opinion kan aanvaarden.

### *Hoofdstuk B2-240 Honoraria en andere vergoedingen (niet van toepassing)*

### *Hoofdstuk B2-250 Marketing van professionele diensten (niet van toepassing)*

### *Hoofdstuk B2-260 Giften*

#### Artikel B2-260.1

Indien door de werkgever aan de intern accountant of aan de overheidsaccountant of een gezinslid of naaste verwant van hen een gift, waartoe mede gratis reizen, gratis verblijf en andere vormen van gastvrijheid worden gerekend, wordt aangeboden, leidt dit tot een bedreiging voor de objectiviteit als gevolg van het behartigen van het eigen belang of als gevolg van intimidatie bij de dreiging tot openbaar maken van het aanbod.

#### Artikel B2-260.2

De aard en omvang van deze bedreiging is afhankelijk van de aard, de waarde en de bedoeling van de aangeboden gift. Indien aan de intern accountant of de overheidsaccountant een gift wordt aangeboden waarvan kan worden aangenomen dat een redelijke en goed geïnformeerde derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt deze als onbelangrijk zal aanmerken, mag de intern accountant of de overheidsaccountant ervan uitgaan dat de gift hem wordt aangeboden zonder de bedoeling een beslissing te beïnvloeden of informatie te verkrijgen, maar in het kader van het onderhouden van een normale zakelijke relatie. In deze situatie kan de intern accountant of de overheidsaccountant doorgaans concluderen dat geen sprake is van een bedreiging.

#### Artikel B2-260.3

Indien de bedreiging als gevolg van een aangeboden gift van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de intern accountant of de overheidsaccountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar

niveau terugbrengen. Indien uit de beoordeling blijkt dat het niet mogelijk is een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis door het treffen van waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen, aanvaardt de intern accountant of de overheidsaccountant de gift niet.

### *Hoofdstuk B2-270 Beheer van bezittingen van cliënten (niet van toepassing)*

### *Hoofdstuk B2-280 Objectiviteit*

#### Artikel B2-280.1

De intern accountant of de overheidsaccountant beoordeelt bij het verlenen van een professionele dienst of sprake is van een bedreiging voor zijn objectiviteit als gevolg van zijn dienstverband met of het aanhouden van een belang in zijn werkgever of met een aan die werkgever verbonden directeur of andere werknemer.

Zo kan bijvoorbeeld sprake zijn van een bedreiging voor de objectiviteit als gevolg van een te grote mate van vertrouwdsheid of vertrouwen bij het bestaan van een familierelatie of een nauwe persoonlijke of zakelijke relatie.

#### Artikel B2- 280.2

Het al dan niet aanwezig zijn van een bedreiging voor de objectiviteit bij het uitvoeren van een professionele dienst is afhankelijk van de specifieke aspecten van de opdracht en van de aard van de werkzaamheden die de intern accountant of de overheidsaccountant uitvoert.

#### Artikel B2-280.3

De intern accountant of de overheidsaccountant beoordeelt de aard en het belang van de bedreiging voor zijn objectiviteit. Indien blijkt dat deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de intern accountant of de overheidsaccountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Deze waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het zich terugtrekken uit het opdrachtteam;
- b. het toepassen van procedures inzake toezicht;
- c. het beëindigen van de financiële en zakelijke relaties die de bedreiging veroorzaken;
- d. het bespreken van de kwestie met een leidinggevende van de accountantsafdeling;
- e. het bespreken van de kwestie met de personen die bij de werkgever belast zijn met de governance.

### *Hoofdstuk B2-290 Onafhankelijkheid*

#### Artikel B2-290.1

De intern accountant of de overheidsaccountant die een assuranceopdracht uitvoert is onafhankelijk van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assuranceopdracht, tenzij het de hoogste leiding van de werkgever betreft.

Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande onafhankelijkheid van de intern accountant of de overheidsaccountant.

### *Hoofdstuk B2-291 Organisatie van de accountantsafdeling*

#### Artikel B2-291.1

vervallen

#### Artikel B2-291.2

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

vervallen



## **Hoofdstuk B2-292 Financiële belangen van de intern accountant**

### **Artikel B2- 292.1**

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.

### **Artikel B2-292.2**

**Bij het beoordelen van de aard en het belang van een bedreiging als gevolg van een financieel belang en van de in aanmerking komende waarborgen die deze bedreiging kunnen wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau kunnen terugbrengen, neemt de intern accountant de aard en de omvang van het financiële belang in ogenschouw en beoordeelt hij of er sprake is van een direct of indirect belang.**

Wat in een specifieke situatie als een omvangrijk financieel belang zal worden aangemerkt is afhankelijk van de persoonlijke omstandigheden en zal daarom van persoon tot persoon verschillen.

### Artikel B2-292.3

Indien de bedreiging als gevolg van een financieel belang van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de intern accountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen. Hierbij kan onder meer worden gedacht aan de volgende waarborgen:

- a. het bestaan van beleid en procedures met betrekking tot het bepalen van de hoogte en de vorm van de beloningen door een van het management onafhankelijke remuneratie-commissie;
- b. het melden bij de binnen de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is daarvoor aangestelde persoon of instantie van alle relevante financiële belangen en van alle voornemens om te handelen in aandelen of schuldpapieren uitgegeven door deze organisatie;
- c. het voeren van overleg met de leiding van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is;
- d. het voeren van overleg met één of meerdere van de personen die bij de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is, belast zijn met governance;
- e. interne en externe controleprocedures;
- f. permanente educatie ter zake van ethische dilemma's en wettelijke ge- en verboden en andere regelgeving met betrekking tot het misbruik van voorwetenschap;

### Artikel B2-292.4

Het is de intern accountant verboden om informatie te manipuleren of vertrouwelijke informatie te gebruiken voor zijn persoonlijk gewin.

### ***B2 Appendix bedoeld in artikel B2-200.3 en artikel B2-200.11***

#### ***Voorbeelden van bedreigingen***

### Artikel B2-200.4

Voorbeelden van situaties die voor de intern accountant of de overheidsaccountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van eigen belang zijn onder meer:

- a. de angst voor het verliezen van de dienstbetrekking;
- b. het verstrekken aan dan wel ontvangen van een lening van de werkgever of van een leidinggevende van de werkgever.

Voor de intern accountant geldt daarnaast nog een bedreiging als gevolg van eigen belang, indien hij een financieel belang heeft in de werkgever of indien hij gezamenlijk met de werkgever een dergelijk belang heeft.

### Artikel B2-200.5

Voorbeelden van situaties die voor de intern accountant of de overheidsaccountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van zelftoetsing zijn onder meer:

- a. het ontdekken van een materiële fout tijdens een herbeoordeling van eigen werk;
- b. het rapporteren over de werking van een financieel systeem dat met medewerking van de intern accountant of de overheidsaccountant is ontworpen of geïmplementeerd;
- c. het samenstellen van originele boekingsstukken die vervolgens object van zijn onderzoek zijn;
- d. een medewerker van zijn assuranceteam die kortgeleden bij de werkgever in een leidinggevende functie, anders dan bij de accountantsafdeling werkzaam is geweest;
- e. een medewerker van zijn assuranceteam die kort geleden bij de werkgever een functie heeft aanvaard waarin hij direct en intensief betrokken zal zijn bij het object van het onderzoek;
- f. het aan een werkgever verlenen van diensten die direct van invloed zijn op het object van de assuranceopdracht.

### Artikel B2-200.6

Een voorbeeld van een situatie die voor de intern accountant of de overheidsaccountant kan leiden tot een bedreiging als gevolg van belangenbehartiging is het behartigen van de belangen van de werkgever in een juridische procedure of een ander geschil met een derde. Voor de intern accountant kan ter zake nog als voorbeeld van een bedreiging worden genoemd de begeleiding van een aandelenuitgifte van de werkgever.

### Artikel B2-200.7

Voorbeelden van situaties die voor de intern accountant of de overheidsaccountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van te grote mate van vertrouwdheid zijn onder meer:

- a. een lid van het opdrachtteam dat een gezinslid of naaste verwant is van een bestuurslid of van een leidinggevende functionaris van de werkgever;
- b. een lid van het opdrachtteam is een gezinslid of naaste verwant van een werknemer van de werkgever, welke werknemer een functie bekleedt waarin hij rechtstreeks en in belangrijke mate invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek;
- c. een voormalige medewerker van de accountantsafdeling waaraan de intern accountant en de overheidsaccountant is verbonden, is bestuurder van of vervult een andere leidinggevende functie bij de werkgever, dan wel is daar werkzaam in een andere functie waarin hij rechtstreeks en in belangrijke mate invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek;
- d. het aannemen van cadeaus of een voorkeursbehandeling van de werkgever tenzij de waarde daarvan duidelijk onbelangrijk is;

- e. het bestaan van een langdurige relatie tussen de werkgever en het leidinggevend personeel van het opdrachtteam.

### **Artikel B2-200.8**

Voorbeelden van situaties die voor de intern accountant of de overheidsaccountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van intimidatie zijn onder meer:

- a. de dreiging tot het verbreken van het dienstverband, of het vervangen van de intern accountant of de overheidsaccountant;
- b. de dreiging met aansprakelijkheidsstelling.
- c. de druk om de omvang van de uit te voeren werkzaamheden buiten proporties te verminderen.

### ***Voorbeelden van waarborgen***

### **Artikel B2-200.12**

Waarborgen die door de accountantsafdeling kunnen worden getroffen, zijn onder meer:

- a. een dagelijks beleidsbepaler van de accountantsafdeling die het belang van het naleven van de fundamentele beginselen benadrukt;
- b. een dagelijks beleidsbepaler van de accountantsafdeling die de verwachting duidelijk kenbaar maakt dat de leden van een assuranceteam niet alleen zullen handelen in het belang van de werkgever, maar tevens in het belang van het maatschappelijk verkeer;
- c. een beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot het invoeren en bewaken van een stelsel van opdrachtgerichte kwaliteitsbeheersing;
- d. een gedocumenteerd beleid met betrekking tot het herkennen van bedreigingen, het evalueren van de aard en het belang van deze bedreigingen en het identificeren en toepassen van waarborgen die de bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Voor de accountantsafdeling die assuranceopdrachten uitvoert:

- e. een gedocumenteerd onafhankelijkheidsbeleid met betrekking tot het herkennen van bedreigingen, het evalueren van de aard en het belang van deze bedreigingen en het identificeren en het toepassen van waarborgen die bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau;
- f. een gedocumenteerd intern beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot de naleving van de fundamentele beginselen;
- g. een beleid en daarop gebaseerde procedures die ertoe leiden dat relaties van werknemers van de accountantsafdeling of van leden van het opdrachtteam met de werkgever worden gesignaleerd;

- h. het inzetten van verschillende intern accountants of verschillende overheidsaccountants en opdrachtteams met gescheiden rapportagelijnen voor het verlenen van aan non-assurancediensten aan de werkgever ter zake van onderwerpen die vervolgens object van een assuredienst zijn;
- i. een beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot het voorkomen dat personen die geen lid zijn van een opdrachtteam de uitkomst van een opdracht op ongepaste wijze beïnvloeden;
- j. het tijdig communiceren van het door de accountantsafdeling gevoerde beleid, van de daarop gebaseerde procedures en van de wijzigingen daarin aan de intern accountants of de overheidsaccountants en de voor opdrachten werkzame medewerkers;
- k. de opleiding en training van de intern accountants of de overheidsaccountants en de voor opdrachten werkzame medewerkers met betrekking tot het in onderdeel i bedoelde beleid en de daarop gebaseerde procedures;
- l. het benoemen van een senior intern accountant of een senior overheidsaccountant verantwoordelijk voor het adequaat functioneren van stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- m. het informeren van de intern accountants of de overheidsaccountants en de voor opdrachten werkzame medewerkers over de gegevens van de werkgever en daaraan verbonden partijen ter zake waarvan zij onafhankelijk moeten zijn;
- n. het treffen van disciplinaire maatregelen bij overtredingen van het beleid en de daarop gebaseerde procedures;
- o. het bekendmaken van het beleid en de daarop gebaseerde procedures die de medewerkers binnen de accountantsafdeling aanmoedigen en in staat stellen aan de senior personeelsleden alle voor de accountantsafdeling relevante aangelegenheden die betrekking hebben op het naleven van de fundamentele beginselen mede te delen.

### Artikel B2-200.13

Waarborgen toegespitst op specifieke opdrachten zijn ondermeer:

- a. het aanstellen van een niet bij een opdracht betrokken intern accountant of een niet bij een opdracht betrokken overheidsaccountant belast met de review van het uitgevoerde werk of met het zo nodig geven van advies;
- b. het raadplegen van een onafhankelijke derde zoals de Raad van Commissarissen, een andere intern accountant of een andere overheidsaccountant, of het NIVRA;
- c. het bespreken van ethische kwesties met organen van de werkgever belast met governance;
- d. het informeren van de organen van de werkgever belast met governance over de aard van de verleende diensten;
- e. het door een andere intern accountant of een andere overheidsaccountant of een openbaar accountant laten uitvoeren of opnieuw laten uitvoeren van de opdracht;
- f. het laten rouleren van leidinggevende medewerkers van het assuranceteam.

## *Deel C Gedragscode voor de accountants in business*

### C Hoofdstukindeling

Inhoudsopgave

Hoofdstuk:

C-300 Inleiding

C-310 Potentiële conflicten

C-320 Opstellen van en rapporteren over informatie

C-330 Optreden met voldoende deskundigheid

C-340 Financiële belangen

C-350 Giften

### *Hoofdstuk C-300 Inleiding*

#### Artikel C-300.1

Deel C van deze verordening is van toepassing op de accountant in business. Hiertoe wordt ten minste gerekend de registeraccountant die werkzaam is als:

- a. directeur, chief financial officer of controller van een andere organisatie dan een accountantspraktijk of een accountantsafdeling;
- b. 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;
- c. uitvoerder van uitsluitend overige opdrachten, die niet werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantspraktijk;
- 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 Nederlandse 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.

De accountant in business past te allen tijde het conceptueel raamwerk toe zoals opgenomen in deel A. Bij de interpretatie van de daarin opgenomen voorschriften wordt de aard van de door hem uitgevoerde werkzaamheden in aanmerking genomen.

Bij de inwerkingtreding van deze verordening telde het ledenbestand van het NIVRA circa 5.000 registeraccountants die werkzaam zijn in andere functies dan de in deel B bedoelde openbaar accountant, intern accountant, overheidsaccountant. Op grond van het bepaalde in artikel 1, derde lid, eerst volzin, van de Wet op de Registeraccountants (WRA) heeft het NIVRA tot taak de bevordering van een goede beroepsuitoefening door de registeraccountants en de behartiging van hun gemeenschappelijk belang. Dit geldt dus tevens jegens deze circa 5.000 leden. Ter vervulling van deze taak bepaalt artikel 19, eerste lid, van de WRA dat de ledenvergadering verordeningen maakt die zij daarvoor nodig oordeelt. In het tweede lid van dat artikel is vervolgens bepaald dat de ledenvergadering ten behoeve van de goede beroepsuitoefening van de werkzaamheden der registeraccountants bij verordening gedrags- en beroepsregels vaststelt die gelden voor alle registeraccountants, dus ook voor deze circa 5.000 leden. In de inleidende opmerkingen bij deze verordening is al melding gemaakt van de op grond van het lidmaatschap van de IFAC bestaande verplichting van het NIVRA om de standaarden van de IFAC, waartoe ook de Code of Ethics behoort, in zijn eigen regelgeving te implementeren. Door het opnemen van deze Code of Ethics in deze verordening wordt daarom zowel voldaan aan het bepaalde in artikel 19, tweede lid, van de WRA als aan de verplichting jegens de IFAC. In deze Code of Ethics en dus ook in deze verordening is een deel C opgenomen dat van toepassing is op de Professional accountants in business, dit is de accountant in business. In dat deel van deze verordening is een nadere toelichting op het conceptueel raamwerk zoals opgenomen in deel A opgenomen toegespitst op de accountant in business.

### **Artikel C-300.2**

Investerders, schuldeisers, werkgevers en sectoren van het bedrijfsleven, alsmede de lokale, provinciale en landelijke overheid, maar ook het publiek, steunen op de werkzaamheden van de accountant in business.

De accountant in business kan zelfstandig of gezamenlijk met anderen verantwoordelijk zijn voor het opstellen van en rapporteren over financiële en andere informatie, waarop zowel de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is, als een derde, mogen vertrouwen.

De accountant in business kan eveneens verantwoordelijk zijn voor het financieel management en het geven van adviezen op een breed terrein van bedrijfsgerelateerde aangelegenheden.

### **Artikel C-300.3**

De beroepsethische verantwoordelijkheid van de accountant in business wordt niet beïnvloed door de juridische vorm van zijn relatie met de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is.

De accountant in business kan zijn een werknemer, een zelfstandig ondernemer, een vennoot in een personenvennootschap, een directeur, een commissaris, een vrijwilliger of ieder ander persoon die werkzaam is bij of ten behoeve van één of meer organisaties.

### Artikel C-300.4

De accountant in business heeft de verantwoordelijkheid om het legitieme doel van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is te bevorderen.

Deze verordening is niet bedoeld de accountant in business te belemmeren deze verantwoordelijkheid te dragen, maar is bedoeld de aandacht van de accountant in business te vragen voor omstandigheden waarin conflicten kunnen ontstaan met de voor hem onverkort geldende plicht te voldoen aan de fundamentele beginselen.

### Artikel C-300.5

De accountant in business heeft dikwijls een leidinggevende positie in de organisatie waarin of ten behoeve waarvan hij werkzaam is. Naar gelang hij een hogere positie bekleedt, zal hij meer bevoegdheden en mogelijkheden hebben invloed uit te oefenen op gebeurtenissen, handelen en gedrag van deze organisatie.

**Van de accountant in business wordt verwacht dat hij in zijn werkomgeving een op ethische principes gebaseerde cultuur bevordert, waarin het belang dat de leidinggevendenden hechten aan ethisch gedrag wordt benadrukt.**

### Artikel C-300.6

De in deel C opgenomen voorbeelden zijn niet bedoeld en kunnen daarom ook niet worden aangemerkt als een volledige opsomming van alle mogelijke bedreigingen waarmee de accountant in business kan worden geconfronteerd.

Het is daarom niet voldoende als hij zich aan de gegeven voorbeelden houdt. Hij is immers gehouden in iedere situatie het conceptueel raamwerk toe te passen.

### *Bedreigingen en waarborgen*

### Artikel C-300.7

**De accountant in business die wordt geconfronteerd met gebeurtenissen of situaties die leiden tot een bedreiging beoordeelt of het mogelijk is door het treffen van waarborgen de bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.**

**Veel van de bedreigingen behoren tot een van de categorieën eigen belang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdeheid en intimidatie.**

Deze bedreigingen zijn toegelicht in deel A van de verordening.



**Artikel C-300.8 niet van toepassing**

**Artikel C-300.9 niet van toepassing**

**Artikel C-300.10**

Bij het bevorderen van de legitieme doelstellingen van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is, is het gebruikelijk om de belangen van deze organisatie te stimuleren, mits de in het kader daarvan gedane mededelingen juist en niet misleidend zijn. Dit gedrag zal niet leiden tot een bedreiging als gevolg van ontoelaatbare belangenbehartiging.

**Artikel C-300.11 niet van toepassing**

**Artikel C-300.12 niet van toepassing**

**Artikel C-300.13**

**Bij iedere beroepsmatige en zakelijke relatie is de accountant in business zich bewust van situaties die kunnen leiden tot een bedreiging die niet tot één van de categorieën genoemd in artikel C-300.7, tweede alinea, behoort.**

De accountant in business kan tot de conclusie komen dat een bijzondere situatie leidt tot een bijzondere bedreiging. Een dergelijke bijzondere bedreiging is niet altijd in een van deze categorieën in te delen.

**Artikel C-300.14**

Waarborgen die een bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen zijn globaal in twee categorieën te verdelen:

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

**Artikel C-300.15**

In artikel A-100.12 zijn de waarborgen tot stand gebracht door de wetgever, het NIVRA en andere regelgevers toegelicht.

Artikel C-300.16 niet van toepassing

Artikel C-300.17

**Indien de accountant in business meent dat onethisch gedrag of handelen van anderen binnen de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is zal voortduren, overweegt de accountant in business juridisch advies in te winnen.**

In de zeldzame situatie waarin alle mogelijk te treffen waarborgen 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.

### ***Hoofdstuk C-310 Potentiële conflicten***

Artikel C-310.1

**De accountant in business houdt zich aan de fundamentele beginselen.**

**De accountant in business ondersteunt de legitieme en ethisch verantwoorde doelstellingen in zijn werkomgeving en de daarop gebaseerde voorschriften en procedures. Indien echter de naleving van de fundamentele beginselen in het gedrang komt treft de accountant in business daartegen de nodige maatregelen.**

De accountant in business kan in een situatie geraken waarin zijn loyaliteit jegens zijn werkomgeving en zijn plicht tot het voldoen aan de fundamentele beginselen met elkaar botsen.

Artikel C-310.2

Als gevolg van de verantwoordelijkheid van de accountant in business jegens de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is, kan door deze organisatie direct of indirect druk op hem worden uitgeoefend zich te gedragen op een wijze die strijdig is met de fundamentele beginselen. Hierbij is onder meer te denken aan op de accountant business uitgeoefende druk om:

- a. te handelen in strijd met wet- of regelgeving;
- b. te handelen in strijd met door het NIVRA uitgevaardigde regelgeving;
- c. medewerking te verlenen aan een onethische of illegale methode van manipuleren van resultaten;
- d. 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, de overheidsaccountant of de intern, openbaar of overheids Accountant-Administratieconsulent van de desbetreffende organisatie of ten opzichte van toezichthouders;
- e. 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, rapportage over het voldoen aan specifieke wettelijke voorschriften of in een rapport uitgebracht aan de relevante toezichthouder.

### Artikel C-310.3

De accountant in business beoordeelt de aard en het belang van de bedreiging als gevolg van op hem uitgeoefende ongepaste druk. Indien blijkt dat deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de accountant in business waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

De waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het verkrijgen van advies van medewerkers van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is, van een onafhankelijke adviseur of van het NIVRA.
- b. het bestaan van een formele procedure in de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is gericht op het oplossen van conflicten;
- c. het vragen van juridisch advies.

### *Hoofdstuk C-320 Opstellen van en rapporteren over informatie*

#### Artikel C-320.1

De accountant in business stelt informatie op een eerlijke en waarheidsgetrouwe wijze op in overeenstemming met de relevante voorschriften zodat de informatie in haar context wordt begrepen. Dit geldt tevens ten aanzien van het rapporteren van informatie.

De accountant in business is dikwijls betrokken bij het opstellen en rapporteren van informatie die openbaar wordt gemaakt of door andere personen binnen of buiten de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is, wordt gebruikt.

Bij deze informatie kan onder meer worden gedacht aan financiële en managementinformatie, zoals de jaarrekening, het jaarverslag, tussentijdse verslaggeving, budgetten, meerjarenplannen, rapportages aan toezichthouders en belastingaangiften.

Ook de als onderdeel van de jaarrekeningcontrole aan een openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant of aan een openbaar, intern of overheids Accountant-Administratieconsulent te verstrekken bevestiging bij de jaarrekening maakt deel uit van deze informatie.

#### Artikel C-320.2

De accountant in business die verantwoordelijk is voor het opstellen van de jaarrekening van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is vergewist zich ervan dat deze jaarrekening is opgemaakt in overeenstemming met de daarop van toepassing zijnde normen voor de verslaggeving.

#### Artikel C-320.3

De accountant in business ziet erop toe dat informatie waarvoor hij verantwoordelijk is:

- a. duidelijk de werkelijke aard van de handelstransacties, bezittingen en schulden weergeeft;
- b. tijdig en op de juiste wijze wordt geregistreerd en gerubriceerd;
- c. in materieel opzicht de feiten juist en volledig weergeeft.

### Artikel C-320.4

Een bedreiging voor de objectiviteit, de deskundigheid en zorgvuldigheid als gevolg van het behartigen van eigen belang of van intimidatie kan aan de orde zijn indien de accountant in business onder druk zou kunnen worden gezet om geassocieerd te worden met misleidende informatie of om als gevolg van het handelen van een derde geassocieerd te worden bij misleidende informatie.

### Artikel C-320.5

**Indien het risico bestaat dat de accountant in business wordt geassocieerd met misleidende informatie, beoordeelt hij de aard en het belang van de daarmee verband houdende bedreiging. Hierbij betreft de accountant in business de mate waarin de informatie misleidend is. Indien blijkt dat de bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de accountant in business waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot aan aanvaardbaar niveau terugbrengen.**

De aard en het belang van een bedreiging als gevolg van het in verband gebracht worden met misleidende informatie is afhankelijk 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 NIVRA.

### Artikel C-320.6

**Indien blijkt dat het niet mogelijk is de bedreiging als gevolg van het geassocieerd worden met misleidende informatie terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau, maakt de accountant in business een einde aan zijn betrokkenheid bij de naar zijn oordeel misleidende informatie. 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 het bepaalde in hoofdstuk A-140 in acht.**

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.

## *Hoofdstuk C-330 Optreden met voldoende vakbekwaamheid*

### Artikel C-330.1

Het fundamenteel beginsel deskundigheid en zorgvuldigheid vereist van de accountant in business dat hij alleen taken op zich neemt voor de uitvoering waarvan hij over voldoende opleiding en ervaring beschikt of kan verkrijgen. Het is de accountant in business niet toegestaan de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is bewust te misleiden over de aard en het belang van zijn deskundigheid en ervaring. De accountant in business zoekt indien dat noodzakelijk is ter zake ondersteuning of deskundig advies.

### Artikel C-330.2

Omstandigheden die voor de accountant in business leiden tot een bedreiging voor de deskundigheid en zorgvuldigheid kunnen zich onder meer voordoen indien hij voor het naar behoren uitvoeren van zijn taken:

- a. over onvoldoende tijd beschikt;
- b. over onvolledige of anderszins niet adequate informatie beschikt;
- c. over onvoldoende kennis of ervaring beschikt; of
- d. over ontoereikende hulpmiddelen beschikt.

### Artikel C-330.3

**De accountant in business beoordeelt de aard en het belang van de bedreiging die kan ontstaan in de situaties bedoeld in artikel C-330.2. Indien blijkt dat deze van niet te verwaarlozen betekenis is treft de accountant in business waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.**

De aard en het belang van een bedreiging die kan ontstaan in de in artikel C-330.2 bedoelde situatie, is afhankelijk van factoren zoals onder meer de mate waarin de accountant in business samenwerkt met derden, zijn positie in de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is en het niveau van toezicht en review op het uitgevoerde werk.

De naar aanleiding van een dergelijke bedreiging te treffen waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het verkrijgen van aanvullend advies of training;
- b. het beschikbaar krijgen van voldoende tijd voor de uitvoering van de relevante taken;
- c. het verkrijgen van assistentie van een persoon met de vereiste deskundigheid;
- d. het vragen van advies aan:

- (i) een leidinggevende verbonden aan de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is;
- (ii) een onafhankelijke deskundige; of
- (iii) het NIVRA.

### Artikel C-330.4

Indien blijkt dat het niet mogelijk is de bedreiging die kan ontstaan in de situaties bedoeld in artikel C-330.2 weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen, overweegt de accountant in business of hij moet weigeren de desbetreffende taken uit te voeren. Als de accountant in business hiertoe besluit communiceert hij de redenen daarvoor duidelijk aan de daarvoor aangewezen personen van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is.

### Hoofdstuk C-340 Financiële belangen

#### Artikel C-340.1

De accountant in business 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 accountant in business in staat is koersgevoelige informatie te manipuleren teneinde hiervan financieel te profiteren.

Voorbeelden hiervan zijn onder meer de situatie waarin de accountant in business of een gezinslid of naaste verwant van hem:

- a. een direct of indirect financieel belang heeft in de onderneming waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business 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 accountant in business 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 accountant in business 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 accountant in business 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 accountant in business werkzaam is indien bepaalde doelstellingen worden gerealiseerd.

### Artikel C-340.2

**Bij het beoordelen van de aard en het belang van een bedreiging als gevolg van een financieel belang en van de in aanmerking komende waarborgen die deze bedreiging kunnen wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau kunnen terugbrengen, neemt de accountant in business de aard en omvang van het financiële belang in ogenschouw en beoordeelt hij of er sprake is van een direct of indirect belang.**

Wat in een specifieke situatie als een omvangrijk financieel belang zal worden aangemerkt is afhankelijk van de persoonlijke omstandigheden en zal daarom van persoon tot persoon verschillen.

### Artikel C-340.3

**Indien de bedreiging als gevolg van een financieel belang van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de accountant in business waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.**

Voorbeelden van de mogelijk te treffen waarborgen zijn ondermeer:

- a. het bestaan van beleid en procedures met betrekking tot het bepalen van de hoogte en de vorm van de beloningen door een van het management onafhankelijke remuneratie-commissie;
- b. het melden bij de binnen de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is daarvoor aangestelde persoon of instantie van alle relevante financiële belangen en van alle voornemens om te handelen in aandelen of schuldpapieren uitgegeven door deze organisatie;
- c. het voeren van overleg met de leiding van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is;
- d. het voeren van overleg met één of meerdere van de personen die bij de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is, belast zijn met governance;
- e. interne en externe controleprocedures;
- f. permanente educatie ter zake van ethische dilemma's en wettelijke ge- en verboden en andere regelgeving met betrekking tot het misbruik van voorwetenschap.

### Artikel C-340.4

**Het is de accountant in business niet toegestaan om informatie te manipuleren of vertrouwelijke informatie te gebruiken voor zijn persoonlijk gewin.**

### *Hoofdstuk C-350 Giften*

#### *Ontvangen van giften*

##### **Artikel C-350.1**

Aan de accountant in business of een gezinslid of naaste verwant van hem kan een gift worden aangeboden. Giften kunnen voorkomen in vele vormen zoals onder meer geld en andere geschenken van stoffelijke aard, gratis reizen, gratis verblijf in hotels, voorkeursbehandelingen, bovenmatige kortingen op bestedingen en een ongepast beroep op vriendschap en loyaliteit.

##### **Artikel C-350.2**

**Een aangeboden gift kan leiden tot een bedreiging. Indien aan de accountant in business of aan een gezinslid of naaste verwant van hem een gift wordt aangeboden, beoordeelt hij de daardoor ontstane situatie zorgvuldig.**

Een bedreiging als gevolg van het behartigen van het eigen belang en voor de objectiviteit kan ontstaan, indien de gift wordt aangeboden met het oog op het onrechtmatig beïnvloeden van handelingen of besluiten, op het bevorderen van illegaal of oneerlijk gedrag of op het verkrijgen van vertrouwelijke informatie. Een bedreiging voor de objectiviteit of de geheimhoudingsplicht kan eveneens ontstaan, indien een dergelijke gift wordt geaccepteerd en vervolgens de gever dreigt dit openbaar te maken om aldus de reputatie van de accountant in business, of zijn gezinslid of naaste verwant te beschadigen.

##### **Artikel C-350.3**

Het belang van de in artikel C-350.2 bedoelde bedreiging is afhankelijk van de aard, de waarde en de bedoeling van de gift. Indien een redelijke en goed geïnformeerde derde die beschikt over alle relevante informatie de gift als onbelangrijk zal aanmerken en deze naar het oordeel van deze derde niet is bedoeld onethisch gedrag in de hand te werken, mag de accountant in business ervan uitgaan dat de gift hem wordt aangeboden in het kader van het onderhouden van een normale zakelijke relatie en daaruit de conclusie trekken dat er geen sprake is van een ernstige bedreiging.

##### **Artikel C-350.4**

**Indien de bedreiging als gevolg van een aan de accountant in business of een gezinslid of naaste verwant van hem aangeboden gift van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de accountant in business waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen. Indien dit niet mogelijk blijkt, aanvaardt de accountant in business de gift niet. Indien de reële of schijnbare bedreiging niet alleen ontstaat door het aanvaarden van een gift, maar alleen al door het aanbod, treft de accountant in business aanvullende waarborgen. De accountant in business bepaalt de bedreiging die is verbonden aan ieder hem gedaan aanbod en overweegt de hierna genoemde waarborgen te treffen:**



- a. het onverwijld informeren van zijn leidinggevend en van degenen die belast zijn met governance van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is;
- b. het informeren van derden over het aanbod, zoals het NIVRA, de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is of de werkgever van de persoon die het aanbod heeft gedaan.

Alvorens de accountant in business tot de onder b bedoelde actie overgaat, overweegt hij juridisch advies in te winnen.

- c. het inlichten van ieder daarvoor in aanmerking komend gezinslid en naaste verwant over de relevante bedreiging en waarborgen om hen aldus op de hoogte te stellen van de mogelijkheid dat aan hen giften worden aangeboden; en
- d. indien een gezinslid of naaste verwant van de accountant in business werkzaam is bij een concurrent of een potentiële leverancier van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is, het informeren van leidinggevend en van degenen die belast zijn met governance bij de bedoelde organisatie.

### *Aanbieden van giften*

#### **Artikel C-350.5**

De accountant in business kan in een situatie komen te verkeren waarin van hem wordt verwacht of waarin druk op hem wordt uitgeoefend om een gift aan te bieden met als doel 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.

#### **Artikel C-350.6**

Een dergelijke druk kan afkomstig zijn vanuit de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is, bijvoorbeeld een collega of een leidinggevende.

Deze druk kan ook afkomstig zijn van een externe persoon of organisatie die een voorstel doet voor een handeling die of voor een besluit dat voordelig kan uitwerken voor de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is en als gevolg waarvan hij op een ongepaste wijze wordt beïnvloed.

#### **Artikel C-350.7**

De accountant in business biedt geen gift aan met het doel het professioneel oordeel van een derde op een ongepaste wijze te beïnvloeden.

### Artikel C-350.8

Indien druk op de accountant in business wordt uitgeoefend vanuit de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is een niet ethisch verantwoorde gift aan te bieden, handelt de accountant in business in overeenstemming met het bepaalde in artikel A-100.16 tot en met A-100.21.

## **Deel D Nadere voorschriften, wijziging van de Verordening kwaliteitstoetsing en slotbepalingen**

### **D Hoofdstukindeling**

Inhoudsopgave:

Hoofdstuk:

D-400 Nadere voorschriften

D-410 Wijziging van de Verordening kwaliteitstoetsing en slotbepalingen

### **Hoofdstuk D-400 Nadere voorschriften**

#### **Artikel D-400.1**

De nadere voorschriften, omschreven in deze verordening, worden door het bestuur slechts gegeven - de leden gehoord - na overleg met het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten. Het bestuur geeft aan alle leden kennis van deze nadere voorschriften.

### **Hoofdstuk D-410 Wijziging van de Verordening kwaliteitstoetsing en slotbepalingen**

#### **Artikel D-410.1 Wijziging Verordening accountantsorganisaties**

##### **Artikel D-410.1**

De Verordening kwaliteitstoetsing van 1 januari 2003 (Stcrt. 17), laatstelijk gewijzigd op 28 december 2005 (Stcrt. 252) wordt als volgt gewijzigd:

A

Artikel 1 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het vierde gedachtenstreepje komt te luiden: accountant: de openbaar accountant, de intern accountant en de overheidsaccountant, zoals gedefinieerd in de Verordening gedragscode.
2. Het vijfde gedachtenstreepje komt te luiden: accountantskantoor: de accountantspraktijk en de accountantsafdeling, zoals gedefinieerd in de Verordening gedragscode.

B

Artikel 23, derde lid, komt te luiden: De registeraccountant is ter zake van de voldoening aan de in deze verordening opgenomen verplichtingen tegenover het college en de onderzoeker(s) ontheven van de plicht tot geheimhouding als bedoeld in artikel A-100.4, onderdeel d, en hoofdstuk A-140 van de Verordening gedragscode.

### **Artikel D-410.2**

De verordening Gedrags- en beroepsregels registeraccountants van 10 maart 1995 (Stcrt. 48), laatstelijk gewijzigd op 11 december 2003 (Stcrt.14), wordt ingetrokken.

### **Artikel D-410.3**

Deze verordening treedt in werking op 1 januari 2007.

### **Artikel D-410.4**

Deze verordening kan worden aangehaald als Verordening gedragscode, bij afkorting VGC.

## Verordening op de Periodieke Preventieve Toetsing (AA's)

### Opschrift (AA)

Verordening op grond van artikel 24, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, vastgesteld op 31 oktober 2002, Stcr. 2002, 215, nadien gewijzigd.

### Hoofdstuk I Begripsbepalingen (AA)

#### Artikel 1

Voor de toepassing van deze verordening wordt verstaan onder:

- *accountant*: de Accountant-Administratieconsulent die werkzaam is als openbaar accountant;
- *accountantspraktijk*: de accountantspraktijk, bedoeld in de Verordening Gedragscode;
- *bestuur*: het bestuur van de NOvAA;
- *dagdeel*: een tijdsperiode van drie uur;
- *koepelorganisatie*: een organisatie waarvan een accountantspraktijk onderdeel uitmaakt of waarbij de accountantspraktijk is aangesloten en die bevoegd is aan de accountantspraktijk bindende regels voor de kwaliteitsbeheersing op te leggen, te toetsen en de naleving daarvan af te dwingen, alsmede een beroepsorganisatie die aan zijn leden een dwingend stelsel van kwaliteitsbeheersing heeft opgelegd, deze toetst en de naleving daarvan kan afdwingen;
- *NOvAA*: de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten;
- *openbaar accountant*: de openbaar accountant, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- *Raad*: de individuele personen die op grond van artikel 3, eerste lid, van de Verordening op de Raad van Toezicht Beroepsuitoefening AA's zijn of zullen worden benoemd als lid van de Raad van Toezicht Beroepsuitoefening AA's;
- *registeraccountant*: de registeraccountant, bedoeld in artikel 1, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants;
- *(her)toetsing*: de beoordeling van de kwaliteit van de beroepsuitoefening, niet betrekking hebbend op de verrichting van wettelijke controles, van een accountant die optreedt in een accountantspraktijk, door niet aan die accountantspraktijk gelieerde Accountants-Administratieconsulenten en registeraccountants;
- *toetsingsteam*: het team dat door het bestuur voor een toetsing wordt samengesteld en belast is met de uitvoering van de toetsing van een accountantspraktijk;
- *verbeterplan*: een op de in artikel 11, tweede lid bedoelde aanbevelingen en aanwijzingen gebaseerd document, waarin op planmatige en gestructureerde wijze wordt aangegeven welke maatregelen worden getroffen ter correctie van de geconstateerde tekortkomingen van het in artikel 3, eerste lid, bedoelde stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- *voorzitter*: de voorzitter van de NOvAA;

- *wettelijke controle*: de wettelijke controle, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p, van de Wet toezicht accountantsorganisaties.

### Artikel 1a

1. Het bestuur verleent, voor zover dat zich verdraagt met afdeling 10.1.1 van de Algemene Wet bestuursrecht, voor de uitoefening van de in deze verordening aan hem verstrekte bevoegdheden mandaat, volmacht en machtiging aan de Raad.
2. Namens het bestuur kan de Raad ondermandaat verlenen voor de bevoegdheden genoemd in artikel 14, lid 1 en 6.
3. Over de inrichting en samenstelling van de Raad worden bij verordening nadere regels gesteld.

## Hoofdstuk II De toetsing (AA)

### Artikel 2

Een accountantspraktijk wordt, om de kwaliteit van de beroepsuitoefening van een accountant te kunnen beoordelen, in beginsel eenmaal in de zes jaar aan toetsing onderworpen.

### Artikel 3

1. De accountant draagt er zorg voor dat de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat is afgestemd op de aard, omvang en het belang van de opdrachten, niet zijnde opdrachten tot het uitvoeren van wettelijke controles en waarmee wordt voldaan aan het bepaalde bij en krachtens de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten.
2. De accountant verleent medewerking aan de toetsing van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.
3. De voorzitter kan zijn bevindingen in de vorm van een klacht ter kennis van de accountantskamer brengen indien hem bij de uitoefening van het toezicht van feiten of omstandigheden blijkt die grond kunnen opleveren tot het opleggen van een tuchtrechtelijke maatregel, althans tot grondverklaring van de klacht.
4. Indien bij een accountantspraktijk meerdere accountants werkzaam zijn of aan een accountantspraktijk meerdere accountants verbonden zijn, bepaalt de voorzitter voor de toepassing van het derde lid, tegen welke accountants hij een klacht aanhangig maakt.

### Artikel 4

1. De toetsing houdt een onderzoek in waarbij wordt nagegaan of het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing, niet betrekking hebbend op de verrichting van wettelijke controles, in opzet en werking voldoet aan het bij en krachtens de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten bepaalde.

2. De toetsing omvat alle vormen van dienstverlening binnen de accountantspraktijk, niet zijnde opdrachten tot het uitvoeren van wettelijke controles, waar de accountant optreedt.

### Artikel 5

1. De toetsing wordt uitgevoerd aan de hand van door het bestuur vastgestelde toetsingsprogramma's.
2. Het bestuur maakt de in het eerste lid van dit artikel bedoelde toetsingsprogramma's bekend aan de leden van de NOvAA.

### Artikel 5a

De voorzitter kan zijn bevindingen in de vorm van een klacht ter kennis van de accountantskamer brengen indien hem bij de uitoefening van het toezicht van feiten of omstandigheden blijkt die grond kunnen opleveren tot het opleggen van een tuchtrechtelijke maatregel, althans tot gegrondverklaring van de klacht.

### Artikel 6

1. Het bestuur is belast met de selectie en opleiding van de toetsers.
2. De toetsers zijn Accountants-Administratieconsulenten of registeraccountants die werkzaam zijn als accountant of maximaal drie jaar geleden werkzaam zijn geweest als accountant en voldoen aan nader door het bestuur te stellen eisen.

### Artikel 7

1. Accountantspraktijken dienen de hen jaarlijks door het bestuur toegezonden vragenlijst binnen uiterlijk vier weken ingevuld te retourneren.
2. Het bestuur stelt vast welke accountantspraktijken in een bepaald jaar in aanmerking komen voor een toetsing.
3. Het bestuur stelt ten behoeve van elke toetsing een toetsingsteam samen.
4. Het toetsingsteam is belast met de uitvoering van de toetsing van de accountantspraktijk.
5. Bij het samenstellen van het toetsingsteam wordt rekening gehouden met de aard en de omvang van de te toetsen accountantspraktijk en met mogelijke feiten en omstandigheden waardoor de objectiviteit van de toetsers zou kunnen worden aangetast.

### Artikel 8

1. Het bestuur maakt de datum waarop de toetsing zal plaatsvinden, ten minste zes weken van tevoren bekend aan een accountantspraktijk.

2. Indien een accountantspraktijk aannemelijk maakt dat een toetsing op die datum welke op grond van het eerste lid bekend is gemaakt, niet mogelijk is, kan het bestuur een andere datum bekend maken waarop de toetsing zal plaatsvinden.
3. Indien het tweede lid toepassing vindt, kan het bestuur in overleg met een accountantspraktijk afwijken van de in het eerste lid genoemde termijn van zes weken.
4. Het bestuur doet mededeling van de samenstelling van het toetsingsteam, alsmede van de termijn waarbinnen een verzoek als bedoeld in het vijfde lid van dit artikel kan worden ingediend.
5. De accountantspraktijk kan binnen een door het bestuur te stellen termijn aan het bestuur verzoeken elk van de toetsers die de toetsing uitvoert te wraken op grond van feiten of omstandigheden waardoor de onpartijdigheid van de toetsers zou kunnen worden aangetast.
6. Indien het bestuur van oordeel is dat er sprake is van feiten of omstandigheden waardoor de objectiviteit van de toetsers aangetast zou kunnen worden, of de schijn wordt gewekt dat de objectiviteit van de toetsers aangetast zou kunnen worden, wijzigt hij de samenstelling van het toetsingsteam.

### Artikel 9

Indien zich over de wijze van uitvoering van de toetsing een meningsverschil voordoet tussen de aan toetsing onderworpen accountantspraktijk en het toetsingsteam, doet het bestuur op verzoek van de accountantspraktijk of het toetsingsteam een bindende uitspraak.

### Artikel 10

1. Het toetsingsteam bespreekt direct na afloop van de toetsing met de accountantspraktijk hetgeen is waargenomen tijdens de toetsing.
2. Het toetsingsteam stelt binnen een door het bestuur te stellen termijn na de eindbespreking een toetsingsverslag samen.
3. Het toetsingsverslag als bedoeld in het tweede lid omvat naast de waarnemingen van het toetsingsteam tevens een gemotiveerd voorstel voor een oordeel als bedoeld in artikel 11, vierde lid.
4. Het toetsingsteam kan bij het voorstel voor een oordeel zoals bedoeld in artikel 11, vierde lid sub a aanbevelingen doen voor het treffen van maatregelen ter verbetering. Bij het voorstel voor een oordeel zoals omschreven in artikel 11, vierde lid sub b, kan het toetsingsteam naast het doen van aanbevelingen voor het treffen van maatregelen ter verbetering, tevens een voorstel doen voor aanwijzingen voor het treffen van maatregelen ter verbetering, rekening houdend met het bepaalde in artikel 4, eerste lid.
5. Het toetsingsteam stuurt het toetsingsverslag binnen een door het bestuur te stellen termijn aan het bestuur. Het bestuur draagt zorg voor de verzending van het toetsingsverslag aan de accountantspraktijk.



## Artikel 11

1. De accountantspraktijk kan binnen een door het bestuur te stellen termijn schriftelijk commentaar op het toetsingsverslag als bedoeld in artikel 10, tweede lid, aan de Raad zenden.
2. Het bestuur beperkt zich tot een marginale toetsing van het toetsingsverslag en stelt naar aanleiding hiervan en het eventuele commentaar als bedoeld in het vorige lid een eindoordeel vast, al dan niet voorzien van aanbevelingen en/of aanwijzingen voor het treffen van maatregelen ter correctie van geconstateerde tekortkomingen, dat hij binnen zes weken na afloop van de in het eerste lid bedoelde termijn ter kennis brengt van de accountantspraktijk. Het bestuur kan gemotiveerd afwijken van het voorstel van het toetsingsteam.
3. Het bestuur kan de in het tweede lid genoemde termijn van zes weken verlengen.
4. Het eindoordeel kan als volgt luiden:
  - a. het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing voldoet aan de daaraan te stellen eisen;
  - b. het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing voldoet niet aan de daaraan te stellen eisen.
5. In het geval dat het eindoordeel luidt als omschreven in het vierde lid, onder b van dit artikel:
  - dient de accountantspraktijk binnen een door het bestuur te stellen termijn een door het bestuur goed te keuren verbeterplan in; en
  - stelt het bestuur een termijn waarbinnen het stelsel van kwaliteitsbeheersing dient te worden aangepast aan de normen als bedoeld in artikel 3.
6. Indien uit het verbeterplan naar het oordeel van het bestuur blijkt dat te weinig of onvoldoende toereikende maatregelen zullen worden genomen ter correctie van de geconstateerde tekortkomingen, dan kan het bestuur volstaan met een gedeeltelijke goedkeuring van het verbeterplan en daarbij aangeven op welke onderdelen het verbeterplan tekortschiet.
7. Voor het beoordelen van het in lid 5 van dit artikel bedoelde verbeterplan wordt aan de accountantspraktijk een tarief in rekening gebracht waarvan de hoogte in de Verordening op de Tarieven periodieke preventieve toetsing is vastgesteld.
8. De tijd welke het bestuur besteedt aan de beoordeling van een verbeterplan, schort niet de termijn op bedoeld in het vijfde lid, tweede onderdeel.

## Artikel 12

1. In het geval het eindoordeel luidt als bedoeld in artikel 11, vierde lid, onderdeel b, zal een her-toetsing plaatsvinden.
2. In het geval het eindoordeel luidt als bedoeld in artikel 11, vierde lid, onderdeel b, blijven het zevende, achtste lid en negende lid van artikel 14 buiten toepassing.

3. De hertoetsing vindt plaats na afloop van de in artikel 11, vijfde lid bedoelde termijn waarbinnen het stelsel van kwaliteitsbeheersing dient te worden aangepast.

### Artikel 13

Indien de getoetste accountantspraktijk of de individuele accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan de getoetste accountantspraktijk, de inhoud van het toetsingsverslag of het eindoordeel van het bestuur openbaar maakt,

- a. neemt hij het bepaalde in artikel A-150.2 van de Verordening gedragscode in acht en;
- b. vermeldt hij de datum waarop de meest recente (her)toetsing heeft plaatsgevonden.

### Hoofdstuk III Vrijstelling en accreditatie (AA)

#### Artikel 14

1. Het bestuur kan naar aanleiding van een daartoe door een accountantspraktijk schriftelijk ingediend en gedocumenteerd verzoek besluiten tijdelijke vrijstelling van de toetsing te verlenen.
2. Een verzoek tot tijdelijke vrijstelling van de toetsing of de verlenging daarvan wordt eerst in behandeling genomen nadat het tarief hiervoor, waarvan de hoogte in de Verordening op de Tarieven periodieke preventie toetsing is vastgesteld, door de desbetreffende accountantspraktijk is voldaan.
3. Een tijdelijke vrijstelling wordt slechts verleend wanneer een accountantspraktijk tijdelijk niet in staat is te voldoen aan de normen, bedoeld in artikel 3, eerste lid doordat:
  - a. de accountantspraktijk zich bevindt in een opstartfase of een afbouwfase;
  - b. de accountantspraktijk als partij minder dan een jaar geleden betrokken is geweest, dan wel binnen een jaar betrokken zal raken bij een fusie met of een overname van een accountantspraktijk van vergelijkbare omvang; of
  - c. de samenwerking tussen een aanzienlijk deel van de bij de accountantspraktijk werkzame accountants of de aan de accountantspraktijk verbonden accountants minder dan een jaar geleden is verbroken.
4. Een tijdelijke vrijstelling kan slechts worden verleend voor de duur van maximaal één jaar met de mogelijkheid tot verlenging voor de duur van maximaal één jaar.
5. Het bestuur neemt een beslissing binnen acht weken na ontvangst van het verzoek tot tijdelijke vrijstelling.
6. Het bestuur kan de in het vijfde lid genoemde termijn verlengen met maximaal zes weken.
7. Accountantspraktijken die zijn onderworpen aan een geaccrediteerd stelsel van kwaliteitsbeheersing zijn voor de duur van deze accreditatie vrijgesteld van toetsing door het bestuur.

8. Accountantspraktijken die zijn onderworpen aan een stelsel van kwaliteitsbeheersing waarvoor een verzoek als bedoeld in artikel 15, eerste lid, is ingediend, zijn gedurende de periode waarin het bestuur op het verzoek nog geen beslissing heeft genomen, vrijgesteld van toetsing door het bestuur.
9. Accountantspraktijken die een aanvraag hebben ingediend voor toetreding tot een geaccrediteerde koepelorganisatie zijn, gedurende de periode waarin de koepelorganisatie op het verzoek nog geen beslissing heeft genomen, vrijgesteld van toetsing door het bestuur.
10. Het negende lid vindt geen toepassing nadat het bestuur met toepassing van artikel 8, eerste en tweede lid, een datum bekend heeft gemaakt waarop de in artikel 12, derde lid bedoelde hertoetsing plaats zal vinden.

### Artikel 15

1. Koepelorganisaties kunnen het bestuur verzoeken hun stelsel van kwaliteitsbeheersing te accrediten.
2. Ten behoeve van deze accreditatie toetst het bestuur de opzet en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
3. De kosten van de behandeling van een verzoek tot accreditatie, waaronder mede wordt begrepen de toetsing van de opzet en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, komen voor rekening van de desbetreffende koepelorganisatie.
4. De accreditatie wordt verleend voor de duur van drie jaar of zoveel korter als het bestuur beslist.
5. Het bestuur neemt een besluit binnen zestien weken na ontvangst van het verzoek als bedoeld in het eerste lid.
6. Het bestuur kan aan de accreditatie voorwaarden verbinden.
7. De koepelorganisatie doet onverwijld mededeling aan het bestuur van wijzigingen in het geaccrediteerde stelsel van kwaliteitsbeheersing.
8. Het bestuur bericht de koepelorganisatie binnen een door de Raad te stellen termijn welke gevolgen de wijzigingen hebben voor de accreditatie.

### Artikel 15a

1. De kosten van een accreditatie als bedoeld in artikel 15, derde lid, worden gevormd door het aantal aangevragen dagdelen dat de toetsers gezamenlijk bij de koepelorganisatie aan de toetsing hebben besteed, vermenigvuldigd met het tarief.
2. Het tarief wordt jaarlijks door de ledenvergadering vastgesteld in de Verordening op de tarieven periodieke preventieve toetsing.

### Artikel 16

vervallen

## *Hoofdstuk IV Overige bepalingen (AA)*

### **Artikel 17**

Van vertrouwelijke gegevens in het kader van de toetsing verkregen, kan geen verder en ander gebruik worden gemaakt dan krachtens deze verordening is bepaald, tenzij bij wet anders is bepaald.

### **Artikel 18**

1. De kosten van een toetsing komen voor rekening van de getoetste accountantspraktijk.
2. De kosten van een toetsing worden gevormd door het aantal aangevangen dagdelen dat de toetsers gezamenlijk bij de accountantspraktijk aan de toetsing hebben besteed, vermenigvuldigd met het tarief.
3. Het tarief wordt jaarlijks door de ledenvergadering vastgesteld in de Verordening op de tarieven periodieke preventieve toetsing.

### **Artikel 19**

In situaties die procedureel van aard zijn en waarin deze verordening niet voorziet, beslist het bestuur.

### **Artikel 19a**

1. Besluiten en handelingen door de Raad verricht worden beschouwd als besluiten en handelingen krachtens mandaat of volmacht namens het bestuur verricht.
2. Het bepaalde in het vorige lid werkt terug tot 1 januari 2003.

### **Artikel 20**

1. Deze verordening treedt in werking de tweede dag na publicatie in de Staatscourant.
2. Deze verordening wordt aangehaald als: Verordening op de periodieke preventieve toetsing.

## Verordening Kwaliteitsonderzoek

Vastgesteld in de bijeenkomst van de Ledenvergadering op 11 december 2008, afgekondigd in de Nederlandse Staatscourant van 31 december 2008, nr. 253, laatstelijk gewijzigd in de bijeenkomst van de Ledenvergadering op 16 december 2009, afgekondigd in de Nederlandse Staatscourant van 30 december 2009, nr. 20419, in werking getreden op 1 januari 2010.

De ledenvergadering van het Nederlands Instituut van Registeraccountants;  
Gelet op artikel 19 van de Wet op de Registeraccountants;  
Stelt de volgende verordening vast:

### Hoofdstuk 1 Begripsbepalingen

#### Artikel 1

Voor de toepassing van deze verordening en de daarop rustende bepalingen wordt verstaan onder:

- a. *aan assurance verwante opdracht*: de aan assurance verwante opdracht, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- b. *accountant*: de registeraccountant die werkzaam is als openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant;
- c. *accountantsafdeling*: de accountantsafdeling, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- d. *accountantskantoor*: het accountantskantoor, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- e. *assuranceopdracht*: de assuranceopdracht, bedoeld in de Verordening gedragscode, met uitzondering van de opdracht tot het uitvoeren van een wettelijke controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p, van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- f. *bestuur*: het bestuur van de Orde;
- g. *College*: het College Kwaliteitsonderzoek, bedoeld in artikel 21 van deze verordening;
- h. *dagelijks beleidsbepaler*: de openbaar accountant, bedoeld in artikel B1-291.2 van de Verordening gedragscode, dan wel de intern of overheidsaccountant, bedoeld in artikel B2-291.2 van de Verordening gedragscode;
- i. *incidentenonderzoek*: het onderzoek naar vermeende tekortkomingen in de beroepsuitoefening, met uitzondering van de uitvoering van een wettelijke controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- j. *intern accountant*: de intern accountant, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- k. *NOvAA*: de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, bedoeld in artikel 2 van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten;
- l. *openbaar accountant*: de openbaar accountant, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- m. *Orde*: het Nederlands Instituut van Registeraccountants, bedoeld in artikel 1, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants;

- n. *overheidsaccountant*: de overheidsaccountant, bedoeld in de Verordening gedragscode, met uitzondering van de overheidsaccountant die werkzaam is bij de belastingdienst en belast is met de controle van door belastingplichtigen ingeleverde aangiften en de overheidsaccountant die aan deze controle direct leiding geeft;
- o. *periodiek onderzoek*: het onderzoek naar de opzet en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van een accountantskantoor of een accountantsafdeling;
- p. *stelsel van kwaliteitsbeheersing*: ter zake van assurance- en aan assurance verwante opdrachten door het accountantskantoor of de accountantsafdeling getroffen maatregelen en ingestelde procedures ter zake van:
  - 1. de interne beheersing van het accountantskantoor of de accountantsafdeling met betrekking tot kwaliteit;
  - 2. het interne onderzoek naar de naleving van de in de Verordening gedragscode opgenomen fundamentele beginselen door de bij het accountantskantoor of de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden accountants en andere personen; en
  - 3. het interne onderzoek ten aanzien van assuranceopdrachten naar de kwaliteit van de door de bij het accountantskantoor of de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden accountants en andere personen uitgevoerde werkzaamheden;
- q. *systeem van kwaliteitsborging*: de door een organisatie getroffen maatregelen en ingestelde procedures ten aanzien van het onderzoek naar de opzet en de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de bij de organisatie aangesloten accountants, accountantskantoren of accountantsafdelingen;
- r. *thematisch onderzoek*: het onderzoek naar een bepaald aspect van de uitvoering van assurance- of aan assurance verwante opdrachten;
- s. *vervolgonderzoek*: het onderzoek naar de opvolging en implementatie van de in artikel 11, eerste lid, bedoelde aanbevelingen.

## Hoofdstuk 2 Algemeen

### Artikel 2

De dagelijks beleidsbepaler zorgt ervoor dat het accountantskantoor of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij verbonden is, beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat in opzet en werking voldoet aan het bepaalde bij of krachtens de Wet op de Registeraccountants.

### Artikel 3

De dagelijks beleidsbepaler zorgt ervoor dat het accountantskantoor of accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij verbonden is:

- a. een beleid voert dat niet strijdig is met het bepaalde in deze verordening;

- b. medewerking verleent aan periodiek onderzoek, vervolgonderzoek, thematisch onderzoek of incidentenonderzoek; en
- c. alle gegevens ter beschikking stelt of laat stellen die nodig zijn voor periodiek onderzoek, vervolgonderzoek, thematisch onderzoek of incidentenonderzoek.

### **Artikel 4**

Teneinde inzicht te krijgen in de specifieke situatie van het accountantskantoor of de accountantsafdeling kan er door het bestuur aan het accountantskantoor of aan de accountantsafdeling een vragenlijst worden gestuurd. De dagelijks beleidsbepaler zorgt ervoor dat deze vragenlijst binnen een termijn van zes weken na ontvangst door het accountantskantoor of de accountantsafdeling ingevuld wordt getourneerd.

### **Artikel 5**

De accountant verleent zijn medewerking aan periodiek onderzoek, vervolgonderzoek, thematisch onderzoek of incidentenonderzoek en stelt alle gegevens ter beschikking die nodig zijn voor periodiek onderzoek, vervolgonderzoek, thematisch onderzoek of incidentenonderzoek.

### **Artikel 6**

Het bestuur wijst onderzoekers aan die bij de uitvoering van het periodiek onderzoek, het vervolgonderzoek, het thematisch onderzoek of het incidentenonderzoek worden ingeschakeld.

### **Artikel 7**

Het bestuur stelt, de leden gehoord hebbend, beleidsregels vast betreffende de uitvoering van het periodiek onderzoek, het vervolgonderzoek, het thematisch onderzoek en het incidentenonderzoek.

## ***Hoofdstuk 3 Periodiek onderzoek en vervolgonderzoek***

### **Artikel 8**

Het bestuur voert een periodiek onderzoek uit. Het periodiek onderzoek omvat een beoordeling gericht op de vraag of het stelsel van kwaliteitsbeheersing met betrekking tot assurance en aan assurance verwante opdrachten in opzet en werking voldoet aan het bepaalde bij of krachtens de Wet op de Registeraccountants.

### **Artikel 9**

- 1. Het bestuur bepaalt de periodiciteit van het periodiek onderzoek.

2. Het bestuur bepaalt de wijze waarop en de vorm waarin het periodiek onderzoek wordt uitgevoerd.
3. Het bestuur selecteert het accountantskantoor of de accountantsafdeling voor het periodiek onderzoek.

### Artikel 10

Het bestuur kan naar aanleiding van een daartoe door de dagelijks beleidsbepaler ingediend gemotiveerd schriftelijk verzoek uitstel verlenen van het periodiek onderzoek.

### Artikel 11

1. Het bestuur stelt naar aanleiding van het periodiek onderzoek een verslag van kwaliteitsonderzoek vast en verstrekt dit aan de dagelijks beleidsbepaler van het onderzochte accountantskantoor of de onderzochte accountantsafdeling. Het bestuur kan daarbij aanbevelingen geven voor het treffen van maatregelen ter verbetering.
2. Het bestuur stelt een eindoordeel vast indien het periodiek onderzoek is uitgevoerd bij een accountantskantoor dat niet beschikt over een vergunning op grond van de Wet toezicht accountantsorganisaties of bij een accountantsafdeling en verstrekt dit aan de dagelijks beleidsbepaler van het onderzochte accountantskantoor of de onderzochte accountantsafdeling. Dit eindoordeel wordt opgenomen in het verslag van kwaliteitsonderzoek.
3. Het in het tweede lid bedoelde oordeel luidt:
  - a. positief: het stelsel van kwaliteitsbeheersing voldoet in opzet en werking aan het bepaalde bij of krachtens de Wet op de Registeraccountants; of
  - b. negatief: het stelsel van kwaliteitsbeheersing voldoet in opzet of werking niet aan het bepaalde bij of krachtens de Wet op de Registeraccountants.
4. De dagelijks beleidsbepaler stuurt in het geval er aanbevelingen zijn gegeven als bedoeld in het eerste lid, binnen zes weken na ontvangst van het verslag van kwaliteitsonderzoek een reactie. In deze reactie wordt aangegeven op welke wijze en binnen welke termijn die aanbevelingen worden opgevolgd. Laatsbedoelde termijn bedraagt ten hoogste twaalf maanden, gerekend vanaf de ontvangst van het verslag van kwaliteitsonderzoek.

### Artikel 12

1. Het bestuur kan na verloop van een redelijke termijn een vervolgonderzoek uitvoeren. Het bepaalde in artikel 9, tweede en derde lid, en artikel 11, eerste en vierde lid, is van overeenkomstige toepassing.
2. Het bestuur kan naar aanleiding van de uitkomsten van het vervolgonderzoek opnieuw een vervolgonderzoek uitvoeren. Het bepaalde in het eerste lid is van overeenkomstige toepassing.
3. Het bepaalde in dit artikel laat het bepaalde in de artikelen 27 en 28 onverlet



## ***Hoofdstuk 4 Thematisch onderzoek***

### **Artikel 13**

1. Het bestuur kan een thematisch onderzoek uitvoeren.
2. Het bestuur bepaalt het onderwerp van het thematisch onderzoek.

### **Artikel 14**

1. Het bestuur bepaalt de periode waarin het thematisch onderzoek wordt verricht.
2. Het bestuur bepaalt de wijze waarop en de vorm waarin het thematisch onderzoek wordt uitgevoerd.
3. Het bestuur selecteert het accountantskantoor of de accountantsafdeling voor het thematisch onderzoek.

### **Artikel 15**

Het bestuur kan naar aanleiding van een daartoe door de dagelijks beleidsbepaler ingediend gemotiveerd schriftelijk verzoek vrijstelling verlenen van het thematisch onderzoek.

### **Artikel 16**

1. Het bestuur stelt naar aanleiding van het thematisch onderzoek een verslag van kwaliteitsonderzoek vast.
2. Het bestuur kan het verslag van kwaliteitsonderzoek, bedoeld in het eerste lid, aan het accountantskantoor of de accountantsafdeling verstrekken.

### **Artikel 17**

1. Het bestuur kan naar aanleiding van het thematisch onderzoek een verslag uitbrengen.
2. Het verslag als bedoeld in het eerste lid kan een overzicht van de uitkomsten omvatten. Dat overzicht is geanonimiseerd.

## ***Hoofdstuk 5 Incidentenonderzoek***

### **Artikel 18**

1. Het bestuur kan een incidentenonderzoek uitvoeren bij een accountant.
2. Het bestuur kan de dagelijks beleidsbepaler van het accountantskantoor of de accountantsafdeling waarbij de in het eerste lid bedoelde accountant werkzaam is of waaraan hij verbonden is, informeren over een incidentenonderzoek en de uitkomsten daarvan.

## Artikel 19

Het bestuur bepaalt de wijze waarop en de vorm waarin het incidentenonderzoek wordt uitgevoerd.

## Artikel 20

1. Het bestuur stelt naar aanleiding van het incidentenonderzoek een verslag vast.
2. Het bestuur verstrekt het verslag, bedoeld in het eerste lid, aan de accountant.

## *Hoofdstuk 6 College kwaliteitsonderzoek*

### Artikel 21

1. Er is een College Kwaliteitsonderzoek.
2. Het bestuur kan aan het College mandaat verlenen betreffende de uitvoering van deze verordening.
3. Het bestuur stelt een reglement van orde voor het College vast.

### Artikel 22

1. Het aantal leden van het College wordt door het bestuur bepaald doch bedraagt ten minste vijf.
2. Het bestuur benoemt de voorzitter en de overige leden uit de leden van de Orde.
3. De zittingsduur van de leden van het College bedraagt maximaal vier jaar met eenmaal de mogelijkheid van herbenoeming voor wederom maximaal vier jaar. Degene die is benoemd ter vervulling van een tussentijds opgevallende plaats, treedt af op het tijdstip waarop degene in wiens plaats de benoeming is geschied had moeten aftreden. Indien de tussentijdse vacature ontstaat tijdens de periode van herbenoeming, kan de persoon die is benoemd in de opgevallende plaats voor herbenoeming in aanmerking komen.
4. De leden van het College treden af volgens een door het bestuur vast te stellen rooster.
5. Het bestuur kan voor de leden van het College een vergoeding vaststellen voor reis- en verblijfkosten en voor bestede tijd.

## *Hoofdstuk 7 Samenwerking*

### Artikel 23

1. Het bestuur kan de bevoegdheid tot het uitvoeren van het periodiek onderzoek of een vervolgonderzoek bij een accountantskantoor of een accountantsafdeling waar meer Accountants-Administratieconsulenten werkzaam zijn of aan verbonden zijn dan accountants, overdragen aan de instantie die bevoegd is tot het uitvoeren van een soortgelijk onderzoek ten aanzien van Accountants-Administratieconsulenten.

2. Het bestuur treedt in overleg met de NOvAA in geval het voornemens is een incidentenonderzoek uit te voeren bij een accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor of accountantsafdeling als bedoeld in het eerste lid.

### Artikel 24

1. Het bestuur kan op verzoek van een organisatie waarbij een accountant, een accountantskantoor of een accountantsafdeling is aangesloten die hun stelsel van kwaliteitsbeheersing onderzoekt, deze organisatie accrediteren.
2. Accreditatie houdt in dat het periodiek en vervolgonderzoek bij het accountantskantoor of de accountantsafdeling welke lid is van een geaccrediteerde organisatie dan wel waarvan de meerderheid van de maatschapsleden, vennoten, partners of hoe ook genaamd lid is van een geaccrediteerde organisatie, namens het bestuur wordt uitgevoerd door de geaccrediteerde organisatie.
3. Een accreditatie wordt verleend indien de aanvrager aantoont dat deze beschikt over een systeem van kwaliteitsborging dat voldoet aan de door of namens het bestuur te stellen eisen, zowel wat betreft opzet als wat betreft werking.
4. Aan de accreditatie worden voorwaarden verbonden. Deze voorwaarden kunnen te allen tijde worden aangevuld of gewijzigd indien het bestuur dat nodig acht voor het voortduren van de accreditatie.
5. De accreditatie geldt voor een periode van drie jaar.
6. Het bestuur kan een accreditatie te allen tijde intrekken.

### *Hoofdstuk 8 Overige bepalingen*

#### Artikel 25

Indien de dagelijks beleidsbepaler de uitkomsten van een periodiek onderzoek, vervolgonderzoek, thematisch onderzoek of incidentenonderzoek uitgevoerd bij het accountantskantoor of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden openbaar maakt:

- a. neemt hij het bepaalde in artikel A-150.2 van de Verordening gedragscode in acht; en
- b. vermeldt hij de datum waarop het meest recente periodiek onderzoek, vervolgonderzoek, thematisch onderzoek of incidentenonderzoek is uitgevoerd.

#### Artikel 26

De voorzitter van de Orde kan een tuchtrechtelijke procedure initiëren tegen een dagelijks beleidsbepaler of een accountant die in strijd handelt met enige bepaling van deze verordening. De voorzitter van de Orde verstrekt daarbij de van belang zijnde stukken.

## Artikel 27

De voorzitter van de Orde kan een tuchtrechtelijke procedure initiëren indien de uitkomst van het periodiek onderzoek, vervolgonderzoek of incidentenonderzoek daartoe aanleiding geeft. De voorzitter van de Orde verstrekt daarbij de van belang zijnde stukken.

## Artikel 28

De voorzitter van de Orde kan een tuchtrechtelijke procedure initiëren indien de reactie op de door het bestuur gegeven aanbevelingen niet tijdig of niet adequaat is of die aanbevelingen onvoldoende zijn opgevolgd. De voorzitter van de Orde verstrekt daarbij de van belang zijnde stukken.

## Artikel 29

1. Het bestuur brengt jaarlijks een verslag uit over de uitgevoerde periodieke onderzoeken, vervolgonderzoeken, thematische onderzoeken en incidentenonderzoeken.
2. Het verslag als bedoeld in het eerste lid kan een overzicht van de uitkomsten omvatten. Dat overzicht is geanonimiseerd.

## Artikel 30

1. De Verordening op de kwaliteitstoetsing van 18 december 2002, laatstelijk gewijzigd op 14 december 2006, wordt ingetrokken.
2. Een toetsing die op grond van artikel 9 van de Verordening op de kwaliteitstoetsing is aangevraagd en waarin geen eindoordeel als bedoeld in artikel 14 van de Verordening op de kwaliteitstoetsing is vastgesteld, wordt aangemerkt als een periodiek onderzoek als bedoeld in artikel 1, onderdeel o, van deze verordening. De bepalingen uit deze verordening zijn onverkort van toepassing.
3. Een hertoetsing die op grond van artikel 15, zesde lid, van de Verordening op de kwaliteitstoetsing is aangevraagd en waarin geen eindoordeel als bedoeld in artikel 14 van de Verordening op de kwaliteitstoetsing is vastgesteld, wordt aangemerkt als een vervolgonderzoek als bedoeld in artikel 1, onderdeel s, van deze verordening. De bepalingen uit deze verordening zijn onverkort van toepassing.

## Artikel 31

Deze verordening treedt in werking op 1 januari 2009.

## Artikel 32

Deze verordening wordt aangehaald als: Verordening Kwaliteitsonderzoek.

## **Verordening Tarieven Kwaliteitsonderzoek**

Vastgesteld in de bijeenkomst van de Ledenvergadering op 11 december 2008, bekendgemaakt in de Staatscourant van 31 december 2008, nr. 253, in werking getreden op 1 januari 2009

De ledenvergadering van het Nederlands Instituut van Registeraccountants;  
Gelet op artikel 27, tweede lid, van de Wet op de Registeraccountants;  
Stelt de volgende verordening vast:

### **Artikel 1**

Voor de toepassing van deze verordening en de daarop rustende bepalingen wordt verstaan onder:

- a. *accountantsafdeling*: de accountantsafdeling, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- b. *accountantskantoor*: het accountantskantoor, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- c. *onderzoeker*: een onderzoeker als bedoeld in artikel 6 van de Verordening Kwaliteitsonderzoek;
- d. *periodiek onderzoek*: het periodiek onderzoek, bedoeld in artikel 1, onderdeel o, van de Verordening Kwaliteitsonderzoek;
- e. *vervolgonderzoek*: het vervolgonderzoek, bedoeld in artikel 1, onderdeel s, van de Verordening Kwaliteitsonderzoek.

### **Artikel 2**

Voor de toepassing van deze verordening worden als de kantoren in de zin van artikel 27, tweede lid, van de Wet op de Registeraccountants aangemerkt accountantskantoren en accountantsafdelingen.

### **Artikel 3**

De kosten van het periodiek onderzoek of van een vervolgonderzoek bij een accountantskantoor worden in rekening gebracht aan dat accountantskantoor.

### **Artikel 4**

De kosten van het periodiek onderzoek of van een vervolgonderzoek bij een accountantsafdeling worden in rekening gebracht aan die accountantsafdeling.

### **Artikel 5**

1. De kosten, bedoeld in de artikelen 3 en 4, bedragen het totaal van het aantal aangevangen, al dan niet bij het accountantskantoor of de accountantsafdeling bestede dagdelen per onderzoek vermenigvuldigd met het per onderzoeker op het moment van de tijdsbesteding geldende tarief.

2. Een dagdeel omvat vier uur.
3. Het tarief voor een onderzoeker die optreedt als teamleider bedraagt € 700.
4. Het tarief voor een onderzoeker die niet optreedt als teamleider bedraagt € 500

### Artikel 6

1. De tarieven, bedoeld in artikel 5, derde en vierde lid, worden met ingang van 1 september 2009 ieder jaar per 1 september aangepast overeenkomstig de ontwikkeling van de consumentenprijsindex in januari van dat jaar ten opzichte van deze index in januari van het voorafgaande jaar.
2. De consumentenprijsindex, bedoeld in het eerste lid, is de consumentenprijsindex alle huishoudens zoals gepubliceerd door het Centraal Bureau voor de Statistiek.

### Artikel 7

Deze verordening treedt in werking op 1 januari 2009.

### Artikel 8

Deze verordening wordt aangehaald als: Verordening Tarieven Kwaliteitsonderzoek.

## **Beleidsregel Kwaliteitsonderzoek**

Het bestuur van de Orde Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants maakt, gelet op artikel 3:42 van de Algemene wet bestuursrecht, onderstaand besluit bekend dat op 11 december 2008 door het bestuur is genomen.

Het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants;  
Gelet op artikel 7 van de Verordening Kwaliteitsonderzoek;  
Besluit, de leden gehoord, als volgt:

### **Hoofdstuk 1 Begripsbepalingen**

#### **Artikel 1**

Voor de toepassing van dit besluit wordt verstaan onder:

- a. *aan assurance verwante opdracht*: de aan assurance verwante opdracht, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- b. *aanbevelingen*: de aanbevelingen, bedoeld in artikel 11, eerste lid, van de Verordening;
- c. *accountant*: de registeraccountant die werkzaam is als openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant;
- d. *accountantsafdeling*: de accountantsafdeling, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- e. *accountantskantoor*: het accountantskantoor, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- f. *assurance-opdracht*: de assurance-opdracht, bedoeld in de Verordening gedragscode, met uitzondering van de opdracht tot het uitvoeren van een wettelijke controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p, van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- g. *bestuur*: het bestuur van de Orde;
- h. *College*: het College Kwaliteitsonderzoek, bedoeld in artikel 21 van de Verordening;
- i. *dagelijks beleidsbepaler*: de dagelijks beleidsbepaler, bedoeld in artikel 1, onderdeel h, van de Verordening;
- j. *incidentenonderzoek*: het onderzoek naar vermeende tekortkomingen in de beroepsuitoefening, met uitzondering van de uitvoering van een wettelijke controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p, van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- k. *intern accountant*: de intern accountant, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- l. *onderzoeker*: een onderzoeker als bedoeld in artikel 6 van de Verordening;
- m. *openbaar accountant*: de openbaar accountant, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- n. *Orde*: het Nederlands Instituut van Registeraccountants, bedoeld in artikel 1, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants;
- o. *overheidsaccountant*: de overheidsaccountant, bedoeld in de Verordening gedragscode, met uitzondering van de overheidsaccountant die werkzaam is bij de belastingdienst en belast is met de controle van door belastingplichtigen ingeleverde aangiften en de overheidsaccountant die aan deze controle direct leiding geeft;

- p. *periodiek onderzoek*: het onderzoek naar de opzet en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van een accountantskantoor of een accountantsafdeling;
- q. *stelsel van kwaliteitsbeheersing*: ter zake van assurance- en aan assurance verwante opdrachten door het accountantskantoor of de accountantsafdeling getroffen maatregelen en ingestelde procedures ter zake van:
  - 1. de interne beheersing van het accountantskantoor of de accountantsafdeling met betrekking tot kwaliteit;
  - 2. het interne onderzoek naar de naleving van de in de Verordening gedragscode opgenomen fundamentele beginselen door de bij het accountantskantoor of de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden accountants en andere personen; en
  - 3. het interne onderzoek ten aanzien van assurance-opdrachten naar de kwaliteit van de door de bij het accountantskantoor of de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden accountants en andere personen uitgevoerde werkzaamheden.;
- r. *teamleider*: de registeraccountant die verantwoordelijk is voor de activiteiten die worden verricht tijdens een periodiek onderzoek, vervolgonderzoek, thematisch onderzoek of incidentenonderzoek en voor de rapportering;
- s. *thematisch onderzoek*: het onderzoek naar een bepaald aspect van de uitvoering van assurance- of aan assurance verwante opdrachten;
- t. *vervolgonderzoek*: het onderzoek naar de opvolging en implementatie van aanbevelingen;
- u. *Verordening op de kwaliteitstoetsing*: de Verordening op de kwaliteitstoetsing van 18 december 2002, laatstelijk gewijzigd op 14 december 2006;
- v. *Verordening*: de Verordening Kwaliteitsonderzoek.

### **Hoofdstuk 2 Onderzoeker**

#### **Artikel 2**

- 1. Een onderzoeker is deskundig en beschikt over relevante ervaring.
- 2. Een onderzoeker die geen registeraccountant is, tekent zo nodig een geheimhoudingsverklaring.

#### **Artikel 3**

- 1. Per onderzoek is er ten minste één teamleider.
- 2. Het periodiek onderzoek wordt, afhankelijk van de grootte van het te onderzoeken accountantskantoor of de accountantsafdeling, uitgevoerd door één of meerdere onderzoekers.
- 3. Het vervolgonderzoek wordt uitgevoerd door één onderzoeker, tenzij de aard of omvang van de aanbevelingen zich daartegen verzetten.
- 4. Thematisch onderzoek wordt uitgevoerd door meerdere onderzoekers.



5. Het incidentenonderzoek wordt uitgevoerd door meerdere onderzoekers. Bij de selectie van een onderzoeker wordt rekening gehouden met de aard en omvang van het te onderzoeken accountantskantoor of de te onderzoeken accountantsafdeling, de aard en omvang van het periodiek onderzoek, het vervolgonderzoek, het thematisch onderzoek of het incidentenonderzoek en met feiten of omstandigheden waardoor de objectiviteit van de onderzoeker mogelijk in het gedrang komt.

### Artikel 4

Een accountantskantoor of accountantsafdeling kan, voordat het periodiek onderzoek, het vervolgonderzoek, het thematisch onderzoek of het incidentenonderzoek is aangevraagd, een gemotiveerd verzoek indienen om een aangewezen onderzoeker te vervangen.

### Artikel 5

De onderzoeker, met uitzondering van degene die in dienst is van de Orde, ontvangt van de Orde voor zijn werkzaamheden een vergoeding van reis- en verblijfkosten en een vergoeding voor bestede tijd.

## **Hoofdstuk 3 Periodiek onderzoek**

### Artikel 6

Een accountantskantoor of een accountantsafdeling wordt in principe eenmaal in de vier jaar aan een periodiek onderzoek onderworpen.

### Artikel 7

1. De selectie van het accountantskantoor of de accountantsafdeling voor het periodiek onderzoek vindt plaats op basis van artikel 6.
2. In afwijking van het eerste lid wordt het accountantskantoor waarbij een hertoetsing op grond van de Verordening op de kwaliteitstoetsing vereist was maar niet heeft plaatsgevonden, geselecteerd voor periodiek onderzoek in 2009.
3. In afwijking van het eerste lid wordt het accountantskantoor waaraan op grond van de Verordening op de kwaliteitstoetsing uitstel voor toetsing is verleend, geselecteerd voor periodiek onderzoek in 2009.

### Artikel 8

1. Binnen vier weken na ontvangst van de mededeling dat het accountantskantoor of de accountantsafdeling is geselecteerd voor het periodiek onderzoek, kan het accountantskantoor of de accountantsafdeling een verzoek indienen om uitstel te verlenen van het periodiek onderzoek.

2. Uitsstel wordt verleend indien sprake is van bijzondere omstandigheden.
3. Uitsstel wordt verleend voor de duur van maximaal één jaar, met eenmaal de mogelijkheid van verlenging voor wederom één jaar.

### Artikel 9

Bij de selectie van en de beoordeling van de te onderzoeken opdrachten wordt rekening gehouden met:

- a. de kwaliteit van het door het accountantskantoor of de accountantsafdeling opgezette stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- b. de kwaliteit en de uitkomsten van de intern uitgevoerde onderzoeken en, indien beschikbaar, de resultaten van het toezicht of toetsing door andere instanties.

### Artikel 10

Het periodiek onderzoek wordt uitgevoerd aan de hand van jaarlijks door het College vastgestelde en openbaar gemaakte werkprogramma's.

### Artikel 11

1. De onderzoeker neemt ter afronding van het periodiek onderzoek zijn bevindingen door met de dagelijks beleidsbepaler.
2. De dagelijks beleidsbepaler wordt in de gelegenheid gesteld binnen een daartoe gestelde termijn schriftelijk commentaar te leveren op het concept verslag van kwaliteitsonderzoek en, indien van toepassing, de daarin opgenomen aanbevelingen.
3. Het College kan de onderzoeker om aanvullende informatie verzoeken. De dagelijks beleidsbepaler wordt in dat geval in de gelegenheid gesteld binnen een daartoe gestelde termijn schriftelijk commentaar te leveren op de aanvullende informatie van de onderzoeker.
4. Het College beoordeelt het periodiek onderzoek en stelt het verslag van kwaliteitsonderzoek vast inclusief eventuele aanbevelingen voor het treffen van maatregelen ter verbetering.
5. Het College stelt een eindoordeel als bedoeld in artikel 11, derde lid, van de Verordening vast.

## Hoofdstuk 4 Vervolgonderzoek

### Artikel 12

Bij de bepaling van de redelijke termijn als bedoeld in artikel 12, eerste lid, van de Verordening wordt rekening gehouden met de aard en omvang van de gegeven aanbevelingen en de reactie daarop van het accountantskantoor of de accountantsafdeling.

## Artikel 13

Het vervolgonderzoek wordt uitgevoerd aan de hand van door het College vastgestelde en openbaar gemaakte werkprogramma's.

## Artikel 14

1. De onderzoeker neemt ter afronding van het vervolgonderzoek zijn bevindingen door met de dagelijks beleidsbepaler.
2. De dagelijks beleidsbepaler wordt in de gelegenheid gesteld binnen een daartoe gestelde termijn schriftelijk commentaar te leveren op het concept verslag van kwaliteitsonderzoek en, indien van toepassing, de daarin opgenomen aanbevelingen.
3. Het College kan de onderzoeker om aanvullende informatie verzoeken. De dagelijks beleidsbepaler wordt in dat geval in de gelegenheid gesteld binnen een daartoe gestelde termijn schriftelijk commentaar te leveren op de aanvullende informatie van de onderzoeker.
4. Het College beoordeelt het vervolgonderzoek en stelt het verslag van kwaliteitsonderzoek vast inclusief eventuele aanbevelingen voor het treffen van maatregelen ter verbetering.

## *Hoofdstuk 5 Thematisch onderzoek*

## Artikel 15

De selectie van het accountantskantoor of de accountantsafdeling voor thematisch onderzoek vindt plaats rekening houdend met het te onderzoeken aspect van de beroepsuitoefening.

## Artikel 16

Het thematisch onderzoek wordt uitgevoerd aan de hand van door het College vastgestelde en openbaar gemaakte werkprogramma's.

## Artikel 17

1. De onderzoeker neemt ter afronding van het thematisch onderzoek zijn bevindingen door met de dagelijks beleidsbepaler.
2. De dagelijks beleidsbepaler wordt in de gelegenheid gesteld binnen een daartoe gestelde termijn schriftelijk commentaar te leveren op de bevindingen van de onderzoeker.
3. Het College kan de onderzoeker om aanvullende informatie verzoeken. De dagelijks beleidsbepaler wordt in dat geval in de gelegenheid gesteld binnen een daartoe gestelde termijn schriftelijk commentaar te leveren op de aanvullende informatie van de onderzoeker.
4. Het College beoordeelt het onderzoek en stelt het verslag van kwaliteitsonderzoek vast.

## *Hoofdstuk 6 Incidentenonderzoek*

### **Artikel 18**

1. Aan de hand van de feiten en omstandigheden bepaalt het bestuur op voorstel van het College de wijze waarop het incidentenonderzoek wordt uitgevoerd.
2. De onderzoeker neemt ter afronding van het incidentenonderzoek zijn bevindingen door met de accountant.
3. De accountant wordt in de gelegenheid gesteld binnen een daartoe gestelde termijn schriftelijk commentaar te leveren op het concept verslag.
4. Het College kan de onderzoeker om aanvullende informatie verzoeken. De accountant wordt in dat geval in de gelegenheid gesteld binnen een daartoe gestelde termijn schriftelijk commentaar te leveren op de aanvullende informatie van de onderzoeker.
5. Het College beoordeelt het onderzoek en stelt het verslag vast.

## *Hoofdstuk 7 Slotbepalingen*

### **Artikel 19**

Dit besluit treedt in werking op 1 januari 2009.

### **Artikel 20**

Dit besluit wordt aangehaald als: Beleidsregel Kwaliteitsonderzoek.

De voorzitter van het bestuur,  
J.G.P.M. Helderma RA.

## Verordening accountantsorganisaties (AA's)

### Opschrift (AA)

Verordening houdende regels voor accountantsorganisaties vastgesteld in de bijeenkomst van de ledenvergadering van 11 december 2006, bekendgemaakt in de Staatscourant van 17 januari 2007, nr. 12, gewijzigd in de bijeenkomst van de ledenvergadering op 15 juni 2009, bekendgemaakt in Staatscourant 2009, 11637, laatstelijk gewijzigd in de bijeenkomst van de ledenvergadering op 14 juni 2010, bekendgemaakt in Staatscourant 2010, 12405.

De ledenvergadering van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, Gelet op artikel 24, vierde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, Stelt de volgende verordening vast:

### Hoofdstuk 1 Definities (AA)

#### Artikel 1

In deze verordening wordt verstaan onder:

- a. *accountantsorganisatie*: 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 wet, waaraan een vergunning als bedoeld in artikel 5 van de wet, is verleend;
- b. *besluit*: Besluit toezicht accountantsorganisaties;
- c. *bestuur*: bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten;
- d. *compliance officer*: persoon als bedoeld in artikel 23, eerste lid, van het besluit;
- e. *controlecliënt*: onderneming of instelling als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van de wet;
- f. *externe accountant*: persoon als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel f, van de wet;
- g. *financieel belang*: een financieel belang in een controlecliënt, gehouden door een persoon die zich in de positie bevindt van waaruit hij invloed kan uitoefenen op de uitkomsten van de wettelijke controle bij die controlecliënt;
- h. *gezinslid*: een financieel afhankelijk persoon of een andere persoon met wie samen een huishouding wordt gevoerd;
- i. *indirect financieel belang*: een financieel belang in een entiteit, ongeacht of deze wel of geen controlecliënt is van de accountantsorganisatie, welke entiteit een financieel belang in een controlecliënt heeft;
- j. *intern kwaliteitsonderzoek*: procedures opgezet door de accountantsorganisatie gericht op het vaststellen dat afgeronde wettelijke controles voldoen aan de daaraan gestelde eisen;
- k. *medewerker*: medewerker als bedoeld in artikel 1, van het besluit;

- l. *naaste verwant*: een niet financieel afhankelijke eerste of tweedegraads bloedverwant of aanverwant of stiefkind;
- m. *netwerk*: samenwerkingsverband als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de wet;
- n. *onafhankelijkheidsfunctionaris*: persoon belast met de uitvoering van de onafhankelijkheidsregeling, bedoeld in artikel 20, eerste lid;
- o. *organisatie van openbaar belang*: organisatie als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel l, van de wet;
- p. *persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur*: een persoon die binnen de accountantsorganisatie een toezichthoudende of leidinggevende functie heeft ten aanzien van de uitvoering van een wettelijke controle of de persoon die de evaluatie van de prestatie van een bij de wettelijke controle betrokken medewerker voorbereidt, beoordeelt of hierop directe invloed uitoefent of anderszins de beloning van deze medewerker vaststelt;
- q. *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 huishouding waarin de controlecliënt feitelijk beleidsbepalend is, dan wel invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid;
- r. *vestiging*: een onderdeel van een accountantsorganisatie of van haar netwerk dat wordt onderscheiden op basis van vastgelegde geografische criteria of op grond van vastgelegde criteria die betrekking hebben op de aard van de werkzaamheden en activiteiten en waarbinnen een externe accountant hoofdzakelijk werkzaam is;
- s. *wet*: Wet toezicht accountantsorganisaties;
- t. *wettelijke controle*: controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p, van de wet.

### Hoofdstuk 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing (AA)

#### Paragraaf 2.1 De interne organisatie van de accountantsorganisatie (AA)

##### Artikel 2

De accountantsorganisatie besteedt in haar kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing ten minste aandacht aan:

- a. de verantwoordelijkheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen voor het kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- b. de gedragsregels;
- c. het aanvaarden en voortzetten van de relatie met een controlecliënt en van een specifieke opdracht;
- d. het personeelsbeleid;
- e. de uitvoering van de wettelijke controle;
- f. de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- g. de continuïteit van de beroepsuitoefening.

## *Paragraaf 2.2 De verantwoordelijkheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen (AA)*

### **Artikel 3**

De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen zorgen ervoor dat het kwaliteitsbeleid van de accountantsorganisatie leidt tot een bedrijfscultuur waarin wettelijke controles worden uitgevoerd overeenkomstig vooraf vastgestelde kwaliteitseisen.

### **Artikel 4**

1. De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen kunnen personen benoemen aan wie uitvoerende taken in het kader van het stelsel van kwaliteitsbeheersing worden opgedragen.
2. Voor benoeming komen in aanmerking personen die:
  - a. beschikken over toereikende ervaring en deskundigheid;
  - b. beschikken over de noodzakelijke bevoegdheid;
  - c. voldoende gezag hebben.

## *Paragraaf 2.3 Het personeelsbeleid (AA)*

### **Artikel 5**

1. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat zij over voldoende medewerkers beschikt om de aan de accountantsorganisatie verleende opdrachten tot het verrichten van een wettelijke controle uit te voeren in overeenstemming met de daarvoor geldende wet- en regelgeving.
2. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de in het eerste lid bedoelde medewerkers beschikken over de vereiste capaciteiten en zich houden aan het bepaalde in de Verordening gedragscode.

### **Artikel 6**

De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat:

- a. de naam van de voor de uitvoering van een wettelijke controle aangewezen externe accountant wordt bekendgemaakt aan het leidinggevende orgaan en het toezichthoudende orgaan van de controlecliënt;
- b. de aangewezen externe accountant over de voor de uitvoering van de aan hem toegewezen wettelijke controle vereiste vakbekwaamheid beschikt;
- c. de taken en bevoegdheden van de aangewezen externe accountant met hem worden besproken en vastgelegd.

### *Paragraaf 2.4 De uitvoering van de wettelijke controle (AA)*

#### **Artikel 7**

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van het behandelen en het oplossen van een bij de uitvoering van een wettelijke controle gerezen verschil van inzicht tussen bij de uitvoering van deze wettelijke controle betrokken medewerkers of tussen de bij de uitvoering van deze wettelijke controle betrokken externe accountant en de personen bij wie ter zake van deze controle advies is ingewonnen.
2. De bereikte conclusies ter zake van de oplossing van een verschil van inzicht worden vastgelegd en overgenomen.
3. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de externe accountant zijn accountantsverklaring niet eerder afgeeft dan nadat het verschil van inzicht is opgelost.

### *Paragraaf 2.5 De naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing (AA)*

#### **Artikel 8**

1. De accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang stelt een complianceregelung vast.
2. De complianceregelung beschrijft op welke wijze de complianceofficer toeziet op de naleving van de bij of krachtens de artikelen 13 tot en met 24 van de wet gestelde regels.

#### **Artikel 9**

De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van de uitvoering van periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde opdrachten tot het verrichten van een wettelijke controle.

#### **Artikel 10**

1. De accountantsorganisatie maakt ten minste eenmaal per jaar de uitkomsten van de in artikel 22, tweede lid, van het besluit bedoelde evaluatie bekend aan de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountants en aan de overige medewerkers waarvoor deze informatie relevant is, teneinde deze personen in staat te stellen de geëigende acties te ondernemen.
2. De bekendmaking omvat ten minste:
  - a. een beschrijving van het uitgevoerde periodiek intern kwaliteitsonderzoek, bedoeld in artikel 9;
  - b. een beschrijving van de uitgevoerde evaluatie;
  - c. het eindoordeel dat naar aanleiding van de evaluatie is gevormd;



- d. een beschrijving van de uit de evaluatie gebleken relevante systematische, zich herhalende of andere belangrijke onvolkomenheden en de maatregelen die zijn getroffen om deze onvolkomenheden op te lossen.
3. De accountantsorganisatie bewaart de in het tweede lid bedoelde informatie gedurende ten minste zeven jaren.

### *Paragraaf 2.6 De continuïteit van de beroepsuitoefening (AA)*

#### **Artikel 11**

1. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat zij ter zake van het risico van beroepsaansprakelijkheid van haarzelf en van de bij haar werkzame of aan haar verbonden medewerkers en andere personen in redelijke mate is verzekerd.
2. Het bestuur is bevoegd op een schriftelijk en gemotiveerd verzoek van de accountantsorganisatie ontheffing te verlenen van het bepaalde in het eerste lid op grond van het feit dat de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen erkende gemoedsbezwaren hebben tegen elke vorm van verzekering. Het bestuur kan aan deze ontheffing voorwaarden verbinden.

#### **Artikel 12**

1. De op grond van het bepaalde in artikel 11, eerste lid, te sluiten verzekering voor de beroepsaansprakelijkheid van een accountantsorganisatie en van de bij haar werkzame of aan haar verbonden medewerkers en andere personen voldoet ten minste aan de volgende eisen:
  - a. de verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar van wie het aannemelijk is dat deze voldoet aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit;
  - b. de verzekering biedt jaarlijks dekking voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag per aanspraak;
  - c. het verzekerd bedrag per aanspraak bedraagt:
    - bij een jaaromzet tot € 500.000, ten minste € 300.000;
    - bij een jaaromzet van € 500.000 tot € 1.000.000, ten minste € 500.000;
    - bij een jaaromzet van € 1.000.000 tot € 2.500.000, ten minste € 1.250.000;
    - bij een jaaromzet van € 2.500.000 of meer, ten minste € 3.000.000.
  - d. boven de in onderdeel c genoemde minimumbedragen bepaalt de accountantsorganisatie de wijze waarop financiële risico's kunnen worden opgevangen en de hoogte van de dekking van de verzekering, met dien verstande dat sprake is van een redelijke dekking van de risico's;

- e. het eigen risico per aanspraak is zodanig vastgesteld dat de solvabiliteit van de accountantsorganisatie niet in gevaar komt. Daartoe bedraagt het eigen risico bij een jaaromzet tot € 2.500.000, maximaal € 25.000. Bij een jaaromzet van meer dan € 2.500.000 bepaalt de accountantsorganisatie zelf de hoogte van het eigen risico;
  - f. onder de dekking van de verzekering vallen alle werkzaamheden die door de accountantsorganisatie worden verricht, ongeacht door wie de claim wordt ingediend;
  - g. de verzekering heeft ten minste Europa als dekkinggebied;
  - h. de accountantsorganisatie zorgt ervoor dat haar inloop- en uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt;
  - i. de verzekering dekt tevens de beroepsaansprakelijkheid van de accountantsorganisatie voor de personen die onder haar verantwoordelijkheid werkzaam zijn, voor de personen die haar werkzaamheden of de werkzaamheden van medewerkers van de accountantsorganisatie waarnemen en voor derden die betrokken zijn bij de werkzaamheden die door de accountantsorganisatie worden verricht;
  - j. de verzekering dekt de kosten van benodigde juridische bijstand in het kader van het in procedures te voeren verweer.
2. De accountantsorganisatie beoordeelt te allen tijde of er specifieke omstandigheden zijn die het noodzakelijk maken naar boven toe af te wijken van de minimumeisen, bedoeld in het eerste lid.

### Artikel 13

1. De accountantsorganisatie regelt op adequate wijze de waarneming van de uitvoering van een wettelijke controle in geval van ontstentenis, belet of langdurige arbeidsongeschiktheid van een bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountant.
2. Waarneming kan uitsluitend geschieden door een andere externe accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan dezelfde accountantsorganisatie.

### Artikel 14

De accountantsorganisatie treft zodanige voorzieningen dat in geval van het overlijden van een bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountant een juiste afwikkeling van de beroepsuitoefening is gewaarborgd.

## Hoofdstuk 3 Onafhankelijkheid (AA)

### Paragraaf 3.1 De interne organisatie van de accountantsorganisatie (AA)

### Artikel 15

Vervallen

## Artikel 16

1. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat haar medewerkers en anderen die moeten voldoen aan de voor hen geldende regels inzake onafhankelijkheid:
  - a. zich periodiek scholen en trainen in de toepassing van de regelgeving inzake onafhankelijkheid en de daarop betrekking hebbende interne regels van de accountantsorganisatie;
  - b. tijdig aan de accountantsorganisatie de bij of krachtens de wet of de verordening vereiste informatie verstrekken met betrekking tot de voorgenomen aanvaarding en continuering van een opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle en met betrekking tot de voorgenomen aanvaarding van een opdracht tot het verrichten van overige diensten aan een controlecliënt;
  - c. de accountantsorganisatie onmiddellijk inlichten over omstandigheden en betrekkingen ter zake van een bij een controlecliënt uitgevoerde wettelijke controle die leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie.
2. De accountantsorganisatie maakt de haar ter beschikking gestelde informatie, bedoeld in het eerste lid, onderdelen b en c, tijdig aan haar medewerkers bekend, voor zover de informatie voor de naleving van de bij of krachtens de wet of de verordening gestelde regels van belang is.

## Artikel 17

1. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat haar medewerkers haar tijdig inlichten over overtredingen van de regelgeving inzake onafhankelijkheid.
2. In het geval van overtredingen als bedoeld in het eerste lid neemt de accountantsorganisatie zodanige maatregelen dat deze overtredingen worden beëindigd, de gevolgen daarvan zoveel als redelijkerwijs mogelijk ongedaan worden gemaakt en herhaling wordt voorkomen.
3. Indien sprake is van een mogelijke aantasting van de onafhankelijkheid in relatie tot een wettelijke controle, ziet de accountantsorganisatie erop toe dat de voor die wettelijke controle aangewezen externe accountant één of meer van de volgende personen of organen raadpleegt:
  - a. de onafhankelijkheidsfunctionaris en, indien de accountantsorganisatie wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang, de compliance officer;
  - b. een externe accountant die niet is betrokken bij de desbetreffende controlecliënt;
  - c. een daartoe geëigende commissie of afdeling binnen de accountantsorganisatie;
  - d. een in artikel 1, van de Verordening op de Periodieke Preventieve Toetsing bedoelde koepelorganisatie; of
  - e. de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten.

4. De accountantsorganisatie beschrijft in welke omstandigheden, op welk tijdstip en op welke wijze het leidinggevende orgaan van de controlecliënt en, indien aanwezig, het toezichthoudende orgaan van de controlecliënt worden geraadpleegd.
5. De accountantsorganisatie maakt de haar bekend geworden overtredingen van de regelgeving inzake onafhankelijkheid bekend aan alle personen die betrokken zijn bij de behandeling van deze overtredingen.
6. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de personen, bedoeld in het vijfde lid, haar tijdig inlichten over de door hen naar aanleiding van de hun gemelde overtredingen van de regelgeving inzake onafhankelijkheid ondernomen acties.

### Artikel 18

1. De accountantsorganisatie zorgt voor een schriftelijke rapportage per controlecliënt waarin is vastgelegd 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, welke waarborgen zijn getroffen om die bedreigingen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.
2. De accountantsorganisatie die onderdeel uitmaakt van een netwerk legt van iedere controlecliënt die een organisatie van openbaar belang is tevens vast:
  - a. de per boekjaar bij deze controlecliënt in rekening gebrachte vergoedingen voor diensten die zijn verleend door in Nederland gevestigde onderdelen van haar netwerk.
  - b. de per boekjaar bij deze controlecliënt in rekening gebrachte vergoedingen voor diensten die zijn verleend door buiten Nederland gevestigde onderdelen van haar netwerk, voor zover deze diensten bij de accountantsorganisatie bekend zijn;
3. De accountantsorganisatie ziet erop toe dat de gegevens, bedoeld in het eerste en tweede lid, met inbegrip van een gemotiveerde conclusie, in het controledossier worden opgenomen.

### Artikel 19

De accountantsorganisatie maakt de bij of krachtens de wet en de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten vigerende regels inzake onafhankelijkheid bekend aan haar medewerkers en aan anderen die aan deze regels zijn onderworpen.

### Artikel 20

1. De accountantsorganisatie heeft een onafhankelijkheidsfunctionaris.
2. De accountantsorganisatie stelt een onafhankelijkheidsregeling vast.
3. De onafhankelijkheidsregeling beschrijft op welke wijze de onafhankelijkheidsfunctionaris toeziet op de naleving van de in artikel 19 bedoelde regels inzake onafhankelijkheid.

4. De functie van onafhankelijkheidsfunctionaris kan tevens worden uitgeoefend door de compliance officer.

### *Paragraaf 3.2 Een grote mate van verantwoordelijkheid of vertrouwen (AA)*

#### **Artikel 21**

De accountantsorganisatie stelt regels vast die voorzien in het treffen van waarborgen die de bedreiging voor haar onafhankelijkheid als gevolg van een grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen in het geval dat één en dezelfde leidinggevende medewerker gedurende een lange periode wordt ingezet bij een wettelijke controle wegnemen, dan wel tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

### *Paragraaf 3.3 Financiële, zakelijke en andere relaties (AA)*

#### **Artikel 22**

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van de toelaatbaarheid van het hebben van financiële, zakelijke en andere relaties met een controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde. Deze regels zijn erop gericht te voorkomen dat deze financiële, zakelijke en andere relaties een onaanvaardbare bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en haar medewerkers.
2. De in het eerste lid bedoelde regels houden ten minste in dat het de accountantsorganisatie of een ander onderdeel van haar netwerk niet is toegestaan:
  - a. een direct financieel belang in een controlecliënt te hebben;
  - b. een indirect financieel belang in een controlecliënt te hebben, dat voor ten minste één van de betrokken partijen van grote betekenis is.
  - c. een direct of indirect financieel belang in een met de controlecliënt verbonden derde te hebben, dat voor ten minste één van de betrokken partijen van grote betekenis is.
3. De in het eerste lid bedoelde regels houden tevens in dat het de accountantsorganisatie of een ander onderdeel van haar netwerk uitsluitend is toegestaan de in dat lid bedoelde relaties aan te gaan met een controlecliënt, een met deze controlecliënt verbonden derde, de leiding van de controlecliënt of een daarmee verbonden derde, indien deze relaties en de met die relaties overeen te komen verbintenissen:
  - a. passen in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de accountantsorganisatie en haar netwerk; en
  - b. geen onaanvaardbare bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie.

### Artikel 23

De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat zijzelf of een ander onderdeel van haar netwerk geen wettelijke controles uitvoert ten behoeve van:

- a. een eigenaar van de accountantsorganisatie;
- b. een met een eigenaar van de accountantsorganisatie verbonden derde, indien deze eigenaar in een zodanige positie verkeert dat hij de besluitvorming van de accountantsorganisatie met betrekking tot het uitvoeren van de wettelijke controle bij die derde kan beïnvloeden;
- c. een onderneming of instelling waarbij een persoon met een bestuurlijke of toezichhoudende functie werkzaam is of daaraan is verbonden in een zodanige positie verkeert dat hij de besluitvorming binnen de accountantsorganisatie met betrekking tot het uitvoeren van de wettelijke controle bij die onderneming of instelling kan beïnvloeden.

### Artikel 24

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantsorganisatie die in een positie verkeren waarin zij de uitkomsten van een wettelijke controle kunnen beïnvloeden, geen dienstbetrekking vervullen bij de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde.
2. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantsorganisatie:
  - a. geen zitting hebben in het leidinggevende of toezichhoudende orgaan van de controlecliënt;
  - b. geen zitting hebben in het leidinggevende of toezichhoudende orgaan van een onderneming of instelling die middellijk of onmiddellijk meer dan 20 procent van de stemrechten in de controlecliënt bezit;
  - c. geen zitting hebben in het leidinggevende of toezichhoudende orgaan van een onderneming of instelling waarin de controlecliënt middellijk of onmiddellijk meer dan 20 procent van de stemrechten bezit.
3. De regels betreffende alle functies als bedoeld in het tweede lid hebben ook betrekking op een persoon werkzaam bij of verbonden aan een onderdeel van haar netwerk.

### Artikel 25

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van de indiensttreding van een medewerker bij een controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde.
2. De in het eerste lid bedoelde regels houden ten minste in dat:

- a. een medewerker die het voornemen heeft in dienst te treden bij een controlecliënt, terwijl hij betrokken is bij de uitvoering van een wettelijke controle bij deze controlecliënt, daarvan de accountantsorganisatie onmiddellijk in kennis stelt;
- b. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, de externe accountant is, de accountantsorganisatie een andere externe accountant aanwijst voor de wettelijke controle;
- c. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, een andere dan de in onderdeel b bedoelde externe accountant is, deze medewerker met onmiddellijke ingang niet meer betrokken is bij de wettelijke controle;
- d. de werkzaamheden van de medewerker, bedoeld in onderdeel a, die hij ten behoeve van de lopende of meest recente wettelijke controle van de desbetreffende controlecliënt heeft verricht, onmiddellijk worden beoordeeld door een bij diezelfde wettelijke controle betrokken medewerker met een hogere functie; en
- e. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, de externe accountant is, de beoordeling, bedoeld in onderdeel d, wordt uitgevoerd door een externe accountant die niet bij die wettelijke controle betrokken is. In de situatie dat als gevolg van de omvang van de accountantsorganisatie er geen externe accountant is die niet bij de desbetreffende wettelijke controle is betrokken, wordt een andere externe accountant gevraagd om de in onderdeel d bedoelde beoordeling uit te voeren.

### Artikel 26

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat, indien één van haar voormalige medewerkers bij een controlecliënt van de accountantsorganisatie in dienst is getreden, terwijl hij betrokken was bij de uitvoering van de wettelijke controle bij deze controlecliënt, de banden van betekenis tussen de accountantsorganisatie en de betrokken medewerker volledig worden verbroken.
2. Van banden van betekenis als bedoeld in het eerste lid is sprake indien:
  - a. de vorderingen op en schulden aan de voormalig medewerker en soortgelijke financiële betrekkingen niet zijn vereffend, met uitzondering van de financiële betrekkingen die zijn vastgelegd in een schriftelijke overeenkomst en die niet worden beïnvloed door de relatie tussen de voormalig medewerker en de accountantsorganisatie; of
  - b. de voormalig medewerker deelneemt aan de beroeps- of bedrijfsmatige activiteiten van de accountantsorganisatie.
3. Het eerste en tweede lid zijn van overeenkomstige toepassing op een persoon die deel heeft uitgemaakt van de hiërarchische structuur.

### Artikel 27

De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat een bedreiging voor haar onafhankelijkheid wordt beoordeeld en dat adequate waarborgen worden getroffen in geval een bij een controlecliënt betrokken medewerker een naaste verwant heeft die:

- a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij de controlecliënt, indien hij vanuit die positie directe invloed op het object van onderzoek van de wettelijke controle kan uitoefenen;
- b. bij die controlecliënt in een zodanige positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van die wettelijke controle;
- c. een financieel belang heeft in die controlecliënt, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is;
- d. met die controlecliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van deze persoon.

### Artikel 28

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat geen persoon bij een wettelijke controle wordt ingeschakeld die een gezinslid heeft dat:
  - a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij die controlecliënt;
  - b. bij die controlecliënt in een zodanige positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van die wettelijke controle;
  - c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van die wettelijke controle geen functie bekleedt, als genoemd in onderdeel a. of b., maar wel een dergelijke functie bekleedde in de periode waarop die wettelijke controle betrekking heeft;
  - d. een financieel belang heeft in die controlecliënt, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is;
  - e. met die controlecliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid van die persoon.
2. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat geen wettelijke controle wordt uitgevoerd vanuit een vestiging waarbij of waaraan een externe accountant werkzaam of verbonden is die niet bij de desbetreffende wettelijke controle is betrokken of een persoon werkzaam is die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur, indien één van hen dan wel beiden een gezinslid heeft dan wel hebben dat voldoet aan één of meer van de in het eerste lid genoemde criteria.
3. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat een persoon die deel uitmaakt van haar hiërarchische structuur niet betrokken is bij een beslissing die rechtstreeks met de wettelijke controle verband houdt indien een gezinslid van die persoon voldoet aan één of meer van de in het eerste lid genoemde criteria.



## Artikel 29

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat bedreigingen voor haar onafhankelijkheid als gevolg van een dreigend geschil tussen de accountantsorganisatie of een ander onderdeel van haar netwerk en de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde worden beoordeeld en dat wordt bepaald of daartegen waarborgen moeten worden getroffen.
2. De accountantsorganisatie staakt haar werkzaamheden ter zake van de uitvoering van de in het eerste lid bedoelde wettelijke controle indien:
  - a. het dreigende geschil van wezenlijk belang is voor één van de betrokken partijen;
  - b. het dreigende geschil betrekking heeft op een eerder uitgevoerde wettelijke controle; of
  - c. er niet langer sprake is van een dreigend geschil, maar van een aangekondigd geschil.

### *Paragraaf 3.4 De samenloop met overige diensten (AA)*

## Artikel 30

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van de toelaatbaarheid van de samenloop van het uitvoeren van een wettelijke controle met het door haarzelf of haar netwerk aan de controlecliënt leveren van overige diensten. Deze regels zijn erop gericht te voorkomen dat deze overige diensten een onaanvaardbare bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en haar medewerkers.
2. De in het eerste lid bedoelde regels bevatten ten minste het voorschrift dat de accountantsorganisatie, haar medewerkers of een ander onderdeel van haar netwerk geen beslissingen mogen nemen en niet mogen participeren in een besluitvormingsproces namens een controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde of het management van laatstgenoemden.

## **Hoofdstuk 4 Integere bedrijfsvoering (AA)**

### Artikel 31

De accountantsorganisatie maakt de bij of krachtens de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten gestelde regels ter zake van de integere bedrijfsvoering bekend aan haar medewerkers.

### Artikel 32

1. De accountantsorganisatie heeft een regeling die waarborgt dat personen van buiten de accountantsorganisatie en bij haar werkzame of aan haar verbonden personen zonder gevaar voor hun rechtspositie vermeende onregelmatigheden binnen of (mede) buiten de accountantsorganisatie

aan de orde kunnen stellen. Deze regeling leidt ertoe dat klachten worden vastgelegd, vertrouwelijk en tijdig worden behandeld en dat de onregelmatigheden waarover wordt geklaagd, indien gegronde, tijdig worden afgehandeld door het nemen van passende maatregelen door de accountantsorganisatie.

2. De in het eerste lid bedoelde regeling wordt in elk geval op de website van de accountantsorganisatie geplaatst. In geval een accountantsorganisatie niet over een website beschikt, verspreidt zij deze regeling op een andere wijze binnen de accountantsorganisatie en stuurt zij deze regeling desgevraagd toe aan personen buiten de accountantsorganisatie.

### Artikel 33

De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen zorgen ervoor dat vanaf het moment dat de accountantsorganisatie ophoudt te bestaan:

- a. 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;
- b. de vertrouwelijkheid van de in artikelen 20 en 26, eerste lid, van de wet bedoelde gegevens gewaarborgd blijft.

## *Hoofdstuk 5 Slotbepalingen (AA)*

### Artikel 34

1. Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van de accountantsorganisatie.
2. De nadere voorschriften, bedoeld in het eerste lid, worden door het bestuur slechts gegeven - de leden gehoord - na overleg met het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants.
3. Het bestuur geeft aan alle leden kennis van deze nadere voorschriften.

### Artikel 35

Deze verordening wordt aangehaald als: Verordening accountantsorganisaties.

### Artikel 36

Deze verordening treedt in werking op 1 januari 2007

## ***Toelichting bij de Verordening houdende regels voor accountantsorganisaties***

### ***Hoofdstuk I Algemeen (AA)***

#### ***Paragraaf 1 Inleiding (AA)***

De Verordening accountantsorganisaties (hierna genoemd de verordening) is gebaseerd op artikel 24, vierde lid (nieuw), van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten (WAA). Dit artikel legt de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (NOvAA) de plicht op een verordening vast te stellen met regels ter zake van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties.

In het algemeen zijn de verordeningen van de NOvAA verbindend voor de leden en de organen van de NOvAA (artikel 24, derde lid, WAA). Deze verordening is volgens artikel 24, vierde lid (nieuw), van de WAA echter verbindend voor iedere accountantsorganisatie.

De verordening maakt deel uit van een getrappt stelsel van wet- en regelgeving voor accountantsorganisaties met betrekking tot de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering.

De hoofdregels liggen vast in de wet. Deze zijn voornamelijk gebaseerd op de richtlijn nr. 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie betreffende wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PbEU L 157 hierna de richtlijn). Het merendeel van de bepalingen van de richtlijn is reeds geïmplementeerd in de wet.

De overige bepalingen van de richtlijn zullen vóór 29 juni 2008 in de wet- en regelgeving moeten zijn verwerkt. Dit kan gevolgen hebben voor alle met de wet verband houdende lagere regelingen waaronder de verordening.

De bepalingen van de wet zijn nader uitgewerkt in het besluit. Zowel de wet als het besluit zijn terughoudend in het geven van gedetailleerde voorschriften. De wetgever heeft als uitgangspunt genomen dat nadere invulling en verdere uitwerking van de normen zal plaatsvinden door middel van zelfregulering. Daarbij is in de eerste plaats gedacht aan zelfregulering via de NOvAA en het NIVRA. Deze beroepsorganisaties stellen met deze voor ieder van hen gelijklopende verordening regels vast op het gebied van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties. Daarnaast is in de verordening voortgebouwd op onder andere de regels van de International Federation of Accountants (IFAC).

Bij het opstellen van de verordening is onder meer uitgegaan van de tot eind 2006 bestaande nadere voorschriften gebaseerd op de Verordening gedrags- en beroepsregels Accountants-Administratiecon-

sulenten (GBAA), te weten de Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon, de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant en de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. Voorts is uitgegaan van de International Standard on Quality Control 1 (ISQC-1), de daarop gebaseerde Nederlandse regelgeving opgenomen in Richtlijn voor kwaliteitsbeheersing-1 (RKB-1) en voor zover van toepassing op accountantsorganisaties, de nieuwe Verordening gedragscode (VGC).

Gelijktijdig met de inwerkingtreding van de VGC zullen de GBAA en de drie hiervoor genoemde nadere voorschriften worden ingetrokken. De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid zullen, in gewijzigde vorm, opnieuw van kracht worden.

De Nadere voorschriften inzake het optreden onder gemeenschappelijke naam met een beoefenaar van een ander vrij beroep zullen bij de inwerkingtreding van de VGC eveneens worden ingetrokken. De verordening heeft geen regels ontleend aan laatstgenoemde nadere voorschriften. Reden hiervoor is dat zowel in de EU- en IFAC-regelgeving, als in de wet en het besluit geen regels voorkomen ter zake van het optreden onder gemeenschappelijke naam, anders dan dat een dergelijk optreden (maar dan wel in de vorm van een gemeenschappelijke merknaam) voorkomt als criterium voor de kwalificatie 'netwerk'. Aan het samenwerken in een netwerk worden volgens deze regelgeving geen specifieke eisen gesteld aan de persoon met wie de externe accountant samenwerkt en diens opleiding. In de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften is wel bepaald dat de openbaar accountant, en dus ook de externe accountant en de accountantspraktijk, waartoe ook de accountantsorganisatie wordt gerekend, 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. Zodra dit wel het geval dreigt te zijn, moet de openbaar en dus tevens de externe accountant of de accountantspraktijk/-organisatie waarborgen treffen die de hiermee verband houdende bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Het ministerie van Financiën heeft gewaakt voor dubbele regelgeving. Bepalingen die voorkomen in hogere regelgeving worden niet herhaald in lagere regelgeving. Dit leidt er toe dat in de verordening opgenomen bepalingen in samenhang moeten worden gelezen met bepalingen opgenomen in hogere en lagere regelgeving.

Wie alles wil weten omtrent wet- en regelgeving ten aanzien van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties moet daarom de wet, het besluit en de verordening in samenhang beschouwen. De beide beroepsorganisaties zijn voornemens een Handleiding Regelgeving Accountancy samen te stellen waarin alle toepasselijke regels per relevant onderwerp worden opgenomen en in samenhang worden toegelicht.

De verordening is via de lijn van de wet, het besluit en de WAA uitsluitend van toepassing op de accountantsorganisatie die over een vergunning als bedoeld in hoofdstuk 2 afdeling 2.1 van de wet beschikt. Dat

betekent dat die accountantsorganisaties de in deze regelingen opgenomen bepalingen moet implementeren, dan wel reeds heeft geïmplementeerd.

Dit houdt echter niet in dat voor het accountantskantoor zoals gedefinieerd in de VGC geen normen gelden met betrekking tot de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering. Deze normen gelden, weliswaar indirect, grotendeels eveneens voor het accountantskantoor, namelijk via de voor de aan deze kantoren verbonden Accountants-Administratieconsulenten geldende regelingen. Laatstgenoemden zijn gebonden aan de regels in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften. Hierin zijn met betrekking tot genoemde onderwerpen bepalingen opgenomen die zich via de beleidsbepaler, die tevens Accountant-Administratieconsulent is, richten tot accountantskantoren.

Voor zowel het de accountantsorganisatie als het accountantskantoor gelden dus regels op het gebied van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering. Voor de eerstgenoemde categorie zijn deze opgenomen in de wet, het besluit en de verordening, voor laatstgenoemde categorie in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften. Hoewel dus op twee plaatsen geregeld, zullen deze regels in belangrijke mate gelijkkluidend zijn, omdat de internationale regelgeving dat voor beide categorieën voorschrijft.

## *Paragraaf 2 Indeling van de verordening (AA)*

De verordening is als volgt ingedeeld:

Hoofdstuk 1 Definities

Hoofdstuk 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

§ 2.1 De interne organisatie van de accountantsorganisatie

§ 2.2 De verantwoordelijkheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen

§ 2.3 Het personeelsbeleid

§ 2.4 De uitvoering van de wettelijke controle

§ 2.5 De naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing

§ 2.6 De continuïteit van de beroepsuitoefening

Hoofdstuk 3 Onafhankelijkheid

§ 3.1 Interne organisatie van de accountantsorganisatie

§ 3.2 Een grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen

§ 3.3 Financiële, zakelijke en andere relaties

§ 3.4 De samenloop met overige diensten

Hoofdstuk 4 Integere bedrijfsvoering

Hoofdstuk 5 Slotbepalingen

### *Paragraaf 3 Stelsel van kwaliteitsbeheersing (AA)*

In hoofdstuk 2 van de verordening zijn voorschriften opgenomen over het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie. In de wet en het besluit is ter zake van dit onderwerp uitvoerige regelgeving opgenomen. In de verordening zijn deze bepalingen uitgewerkt en zijn daarnaast toegevoegd de bepalingen uit ISQC-1 die niet in de wet of het besluit zijn opgenomen.

In hoofdstuk 2 van de verordening staan vier bepalingen inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening. Deze zijn ontleend aan de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant. Het is zowel in het belang van het maatschappelijk verkeer als in het belang van de beroepsgroep van accountants dat de continuïteit van de beroepsuitoefening wordt gewaarborgd. Een probleem met de continuïteit kan immers een nadelige invloed hebben op de kwaliteit van de werkzaamheden.

De continuïteit van de beroepsuitoefening kan ernstig in gevaar komen indien de accountantsorganisatie geen (afdoende) maatregelen heeft getroffen ten aanzien van het risico van beroepsaansprakelijkheid. Tevens kan een cliënt of een derde ernstig worden benadeeld indien een toegekende claim niet door de accountantsorganisatie kan worden voldaan. Daarom is aan de accountantsorganisatie de verplichting opgelegd een beroepsaansprakelijkheidsverzekering te sluiten, die het risico in redelijke mate dekt. Deze beroepsaansprakelijkheidsverzekering moet aan een aantal eisen voldoen. Deze eisen zijn in de verordening opgenomen.

Ook door andere omstandigheden kan de continuïteit van de beroepsuitoefening ernstig in gevaar komen. Te denken valt aan ontstentenis, belet, langdurige arbeidsongeschiktheid of overlijden van een aan de accountantsorganisatie verbonden of bij haar werkzame externe accountant. Daarom is in de verordening ook de verplichting opgenomen tot het regelen van waarneming van de werkzaamheden van de externe accountant in dergelijke situaties.

### *Paragraaf 4 Onafhankelijkheid (AA)*

In hoofdstuk 3 van de verordening zijn regels opgenomen inzake de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie. In meerdere artikelen wordt voorgeschreven dat de accountantsorganisatie regels moet hebben die de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie waarborgen. Aanbevolen wordt bij het opstellen en naleven van deze regels rekening te houden met de volgende aspecten:

- de flexibiliteit van de regels zodat deze periodiek kunnen worden geactualiseerd indien externe omstandigheden, feiten of een wijziging in de verwachtingen van het publiek zulks noodzakelijk maken;
- de omvang en organisatiestructuur van de accountantsorganisatie en de aard van de cliëntenportefeuille;
- de voorwaarden die bij de inschakeling van andere deskundigen of disciplines van binnen of buiten de accountantsorganisatie en haar netwerk in acht moeten worden genomen.

Een accountantsorganisatie moet zorgdragen voor adequate regels die de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountant in staat stellen kennis te nemen van alle financiële, zakelijke en andere relaties tussen de accountantsorganisatie inclusief haar netwerk en de controlecliënt inclusief een met deze cliënt verbonden derde. Het is de (mede-) verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie om een bedreiging van de onafhankelijkheid die samenhangt met het accepteren van de desbetreffende opdracht te beoordelen.

De accountantsorganisatie moet de onafhankelijkheidsregels op een adequate wijze bekendmaken aan haar medewerkers, onder andere door regelmatig interne cursussen te verzorgen. De medewerkers moeten ook worden geïnformeerd over de sancties die aan het niet naleven van de onafhankelijkheidsregels zijn verbonden. De accountantsorganisatie heeft eveneens de verantwoordelijkheid zorg te dragen voor regels die betrekking hebben op personen die vanuit haar netwerk of door middel van een andere relatie bij de wettelijke controle zijn betrokken. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan deskundigen die in opdracht van de accountantsorganisatie in onderaanneming werken. Deze regels moeten voorkomen dat het inschakelen van deze personen een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid veroorzaakt.

Het toezicht op de naleving van de onafhankelijkheidsregels vormt een integraal onderdeel van de voorschriften ter zake van de onafhankelijkheid. Het toezien op deze naleving zal worden uitgevoerd door een onafhankelijkheidsfunctionaris. Te allen tijde geldt dat de onafhankelijkheidsfunctionaris indien deze de naleving van de onafhankelijkheidsregels in relatie tot een controlecliënt bewaakt, niet als medewerker bij deze controlecliënt mag zijn betrokken. De bewaking door de onafhankelijkheidsfunctionaris kan, bijvoorbeeld ingeval van een (zeer) kleine accountantsorganisatie, ook extern worden belegd.

### *Paragraaf 5 Integere bedrijfsvoering (AA)*

Conform artikel 24, vierde lid (nieuw), van de WAA zijn in hoofdstuk 4 van de verordening regels opgenomen met betrekking tot de integere bedrijfsvoering van een accountantsorganisatie. Artikel 21 van de wet schrijft voor dat de accountantsorganisatie haar bedrijfsvoering zodanig inricht dat deze een beheerste en integere uitoefening van haar bedrijf waarborgt. Het besluit werkt dit artikel uit in de artikelen 32 tot en met 34.

De interne organisatie van een accountantsorganisatie moet zodanig zijn opgezet dat deze leidt tot een beheerste en integere bedrijfsvoering.

In de regels ter zake zal ook moeten worden aangegeven op welke wijze de accountantsorganisatie toeziet op de naleving van deze regels en welke acties de accountantsorganisatie onderneemt bij inbreuken op deze regels.

Onderdeel van deze regels moet een (klokkenluider)regeling zijn, waarin zowel aan medewerkers van de accountantsorganisatie als aan personen van buiten de accountantsorganisatie de mogelijkheid wordt geboden onregelmatigheden aan de orde te stellen.

In de tot eind 2006 geldende Naderere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon zijn voorschriften opgenomen met betrekking tot het bewaren van gegevens en het waarborgen van de vertrouwelijkheid van die gegevens nadat de rechtspersoon is opgehouden te bestaan. Deze regels komen in de verordening terug.

## Hoofdstuk II Artikelgewijze toelichting (AA)

### Artikel 1

In dit artikel worden enkele in de verordening gebruikte begrippen gedefinieerd.

In artikel 1, onderdeel r, wordt het begrip 'vestiging' gedefinieerd. Een criterium op basis waarvan kan worden bepaald of er wel of geen sprake is van een vestiging is de werkrelatie tussen medewerkers. Hierbij kan worden gedacht aan medewerkers die zich bezig houden met dezelfde soort onderwerpen of die werken voor dezelfde soort cliënten. Bij de beoordeling of er wel of geen sprake is van een vestiging moet worden bedacht dat ten gevolge van technische ontwikkelingen en de toenemende internationale activiteiten van accountantsorganisaties, aan een vestiging ook virtueel vorm kan worden gegeven. Fysieke nabijheid is daarom niet noodzakelijkerwijs een essentiële factor in deze definitie.

Bij kleinere maatschappen of vennootschappen is het mogelijk dat een vestiging de hele organisatie omvat.

### Artikel 2

Dit artikel is gebaseerd op de paragrafen 7 en 9 van ISQC-1 en behelst de onderwerpen behandeld in de artikelen 8 tot en met 25 van het besluit, aangevuld met de regels ter zake van de continuïteit van de beroepsuitoefening die waren opgenomen in de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Artikel 2 betreft een algemene bepaling die wordt uitgewerkt in de artikelen 3 tot en met 14 van de verordening.

### Artikel 3

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 9 van ISQC-1 en vormt een uitwerking van artikel 2, onderdeel a, van de verordening. De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen en hun voorbeeldfunctie zijn in belangrijke mate van invloed op de bedrijfscultuur van de accountantsorganisatie en het daartoe behorende kwaliteitsbeleid. Het geheel moet ertoe leiden dat wettelijke controles worden uitgevoerd overeenkomstig vooraf vastgestelde kwaliteitseisen.

Het tot stand brengen en handhaven van een kwaliteitsgerichte bedrijfscultuur wordt mede bevorderd door duidelijke, logische en handhaafbare signalen en regels van de zijde van alle leidinggevende niveaus van de accountantsorganisatie. Hierbij zal de nadruk worden gelegd op de regels voor kwaliteitsbeheersing en op de noodzaak om:

- werkzaamheden te verrichten in overeenstemming met de door wet- en regelgeving gestelde eisen en met de vaktechnische richtlijnen van de accountantsorganisatie;
- verklaringen, andere oordelen en rapporten af te geven die onder de gegeven omstandigheden juist zijn.



Bedoelde signalen en regels bevorderen een bedrijfscultuur waarin werkzaamheden van hoge kwaliteit worden gewaardeerd en beloond. De regels moeten worden bekendgemaakt door middel van onder meer cursussen, vergaderingen, formele en informele gesprekken, nieuwsbrieven of werkinstructies. Ze worden opgenomen in de interne documentatie en het cursusmateriaal van de accountantsorganisatie. Tevens zullen de regels en de naleving ervan een rol spelen bij de beoordeling van medewerkers. Aldus wordt de visie van de accountantsorganisatie op het belang van kwaliteit en de wijze waarop kwaliteit bereikt kan worden ondersteund en versterkt.

Van bijzonder belang is dat de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen de noodzaak erkennen dat de strategie van de organisatie niet strijdig is met de allesbepalende eis dat de organisatie kwaliteit moet leveren bij het uitvoeren van al haar opdrachten. Om dat te realiseren zal de accountantsorganisatie bijvoorbeeld:

- de verantwoordelijkheden van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen zodanig inrichten dat commerciële overwegingen geen afbreuk doen aan de kwaliteit van de werkzaamheden;
- de regels betreffende salariëring, prestatiebeoordeling en promotie (met inbegrip van prestatiebeloningssystemen) van de medewerkers zodanig opzetten dat daaruit blijkt dat de accountantsorganisatie zich bovenal gebonden acht kwaliteit te leveren; of
- voldoende middelen ter beschikking stellen aan de ontwikkeling, vastlegging en ondersteuning van haar kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing.

### Artikel 4

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 12 van ISQC-1. Toereikende ervaring en deskundigheid stellen de persoon aan wie uitvoerende taken in het kader van het stelsel van kwaliteitsbeheersing worden opgedragen in staat de juiste regels op te stellen en problemen bij de uitvoering daarvan te onderkennen en te doorgronden. De noodzakelijke bevoegdheid en het gezag stellen de persoon in staat deze regels daadwerkelijk te implementeren.

De (eind)verantwoordelijkheid voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing ligt overigens altijd bij de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen.

### Artikel 5

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 36 van ISQC-1. De op te stellen regels zullen doorgaans zijn gericht op de volgende aspecten van het personeelsbeleid:

- inschatting van de personeelsbehoefte;
- personeelswerving;
- capaciteiten;
- deskundigheid;
- salariëring;

- prestatiebeoordeling;
- promotie;
- loopbaanontwikkeling.

Door zich op deze aspecten te richten is de accountantsorganisatie in staat in te schatten hoeveel medewerkers met welke kenmerken nodig zijn voor de uitvoering van de opdrachten. Het proces van personeelswerving van de accountantsorganisatie omvat bijvoorbeeld regels die er toe zullen leiden dat de accountantsorganisatie integere medewerkers kan selecteren, die het vermogen hebben de vereiste capaciteiten en deskundigheid te verwerven die noodzakelijk zijn om werkzaamheden voor de accountantsorganisatie uit te voeren.

Capaciteiten en deskundigheid kunnen worden ontwikkeld door meerdere methoden, waaronder:

- vaktechnische opleiding;
- werkervaring;
- permanente vaktechnische ontwikkeling, waaronder training;
- begeleiding door meer ervaren medewerkers, zoals andere leden van het opdrachtteam.

Of de deskundigheid van de medewerkers van de accountantsorganisatie voortdurend op peil blijft is voor een belangrijk deel afhankelijk van een goed op de praktijk afgestemd niveau van permanente vaktechnische ontwikkeling. Om dat te bereiken zal de accountantsorganisatie in haar regels bijvoorbeeld de nadruk leggen op regelmatige training voor alle niveaus van de medewerkers en op het verschaffen van de noodzakelijke trainingsfaciliteiten die de medewerkers in staat stellen de vereiste capaciteiten en deskundigheid in stand te houden. Indien intern geen of onvoldoende vaktechnische en trainingsfaciliteiten beschikbaar zijn, kan de accountantsorganisatie gebruikmaken van een voldoende gekwalificeerde externe persoon of organisatie.

In de regels van de accountantsorganisatie met betrekking tot prestatiebeoordeling, salariering en promotie zal doorgaans ruime aandacht worden besteed aan de ontwikkeling en het in stand houden van de deskundigheid en de binding met Verordening gedragscode. Zo zal de accountantsorganisatie bijvoorbeeld:

- de medewerkers bewust maken van de verwachtingen van de accountantsorganisatie met betrekking tot prestaties en gedragsregels en aan hen duidelijk maken dat het niet voldoen aan de regels kan resulteren in disciplinaire maatregelen;
- de medewerkers beoordelen en adviseren over hun functioneren, de groei binnen de functie en hun loopbaanontwikkeling; of
- de medewerkers duidelijk maken dat promotie naar functies met een grotere verantwoordelijkheid onder meer afhankelijk is van de kwaliteit van de prestaties en het zich houden aan de Verordening gedragscode.

De omvang en specifieke omstandigheden van de accountantsorganisatie zullen van invloed zijn op de structuur van haar prestatiebeoordelingssysteem.

## Artikel 6

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 42 van ISQC-1 en vormt een uitwerking van artikel 2, onderdeel c, en artikel 5 van de verordening. Artikel 6 moet in samenhang met artikel 15 van het besluit worden gelezen. Dit laatste artikel bepaalt dat de accountantsorganisatie ten behoeve van de uitvoering van de wettelijke controle aan de externe accountant de benodigde tijd, middelen en personeel beschikbaar stelt.

De regels bevatten systemen om toezicht te houden op de werkdruk en beschikbaarheid van de externe accountants om hen in staat te stellen voldoende tijd te besteden aan de adequate invulling van hun verantwoordelijkheden.

## Artikel 7

Dit artikel is gebaseerd op de paragrafen 57 en 58 van ISQC-1 en heeft betrekking op verschillen van inzicht die tijdens de uitvoering van een wettelijke controle kunnen ontstaan tussen de bij controle betrokken medewerkers of tussen de bij de uitvoering van deze wettelijke controle betrokken externe accountant en de personen bij wie ter zake van deze controle advies zoals bedoeld in artikel 17 van het besluit is ingewonnen. Dit artikel moet het mogelijk maken dat verschillen van inzicht in een vroeg stadium worden gesignaleerd, moet duidelijke richtlijnen verschaffen voor de stappen die daarna moeten worden genomen en moet als eis stellen dat vastleggingen worden vervaardigd over de verschillen van inzicht en de wijze waarop de getrokken conclusies worden overgenomen. De volgens dit artikel vereiste regels zullen in de praktijk grote overeenkomst vertonen met de in artikel 20, tweede lid, van het besluit bedoelde procedure.

Expliciet is bepaald dat voordat een accountantsverklaring mag worden afgegeven, een verschil van inzicht moet zijn opgelost.

## Artikel 8

Ingevolge artikel 23 van het besluit dient een accountantsorganisatie die een wettelijke controle verricht bij een organisatie van openbaar belang een compliance officer te hebben. Om invulling te geven aan de taak van de compliance officer zal een accountantsorganisatie een complianceregelgeving moeten vaststellen.

## Artikel 9

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 74 van ISQC-1. Het artikel is daarnaast een uitwerking van de eis gesteld in artikel 22, tweede lid, van het besluit.

In artikel 22 van het besluit is bepaald dat de accountantsorganisatie de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing waarborgt en jaarlijks het stelsel van kwaliteitsbeheersing evalueert. Het uitvoeren van een periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde wettelijke controles is een, maar overigens niet het enige onderdeel van de evaluatie van de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Het interne kwaliteitsonderzoek (onderzoek) van een selectie van afgeronde opdrachten wordt in het algemeen cyclisch uitgevoerd. Tot de opdrachten die worden geselecteerd voor onderzoek behoort ten minste een opdracht van elke bij de accountantsorganisatie werkzame of daaraan verbonden externe accountant per onderzoeks cyclus. Deze onderzoeks cyclus zal in het algemeen niet langer zijn dan drie jaar. De concrete invulling van de onderzoeks cyclus, waartoe ook de wijze van selectie van individuele opdrachten behoort, hangt van vele factoren af, waaronder:

- de omvang van de accountantsorganisatie;
- het aantal en de geografische spreiding van de vestigingen;
- het bevoegdheidsniveau van zowel de medewerkers als de vestigingen;
- de aard en complexiteit van de controlecliënten van de accountantsorganisatie;
- de beroepsrisico's die zijn onderkend ten aanzien van specifieke controlecliënten en specifieke opdrachten;
- het resultaat van de voorafgaande onderzoeken.

Het onderzoeksproces omvat de selectie van individuele opdrachten, waarvan bepaalde opdrachten moeten kunnen worden geselecteerd zonder voorafgaande kennisgeving aan de betrokken medewerkers. De personen die de geselecteerde opdrachten onderzoeken mogen niet betrokken zijn geweest bij het uitvoeren van deze opdrachten of bij de in artikel 18 van het besluit bedoelde kwaliteitsbeoordeling. Bij het bepalen van de reikwijdte van het onderzoek kan de accountantsorganisatie rekening houden met de reikwijdte en het eindoordeel van een door een onafhankelijke derde uitgevoerde toetsing of door hem uitgevoerd toezicht. Bedoeld extern toezicht kan echter niet het eigen interne bewakingsprogramma van de accountantsorganisatie vervangen.

Gebruik moet worden gemaakt van voldoende gekwalificeerde personen. Het is eveneens mogelijk dat verschillende accountantsorganisaties afspraken maken om samen te werken bij de ontwikkeling en uitvoering van het periodiek intern kwaliteitsonderzoek.

### Artikel 10

Dit artikel schrijft voor dat de accountantsorganisatie ten minste een keer per jaar de uitkomsten van de evaluatie van haar stelsel van kwaliteitsbeheersing bekendmaakt aan de in dit artikel genoemde personen. Deze personen kunnen aan de hand van deze informatie de geëigende acties ondernemen.

### Artikel 11

Dit artikel is gebaseerd op de tot eind 2006 geldende artikelen 2 en 4 van de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant. De accountantsorganisatie is ervoor verantwoordelijk dat zij ter zake van het risico van haar beroepsaansprakelijkheid in redelijke mate is verzekerd.

### Artikel 12

Dit artikel is gebaseerd op artikel 3 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

De beroepsaansprakelijkheidsverzekering dient aan verscheidene minimumeisen te voldoen die zijn neergelegd in het eerste lid.

Ad a: De verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar die voldoet, of van wie aannemelijk is dat deze voldoet, aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit. In Nederland gevestigde verzekeraars vallen ingevolge de Wet toezicht verzekeringsbedrijf 1993 onder het toezicht van De Nederlandsche Bank (DNB) en worden aldus geacht aan deze eisen van solvabiliteit te voldoen. Buitenlandse verzekeraars die onder onafhankelijk toezicht staan dat ten minste gelijkwaardig is aan het in Nederland door de DNB uitgevoerde toezicht, worden eveneens geacht te voldoen aan de eisen van solvabiliteit. Indien een zogenaamde captive aan een dergelijk toezicht is onderworpen, wordt deze als een in dit verband acceptabele verzekeringsmaatschappij aangemerkt. Een captive kan bijvoorbeeld zijn de (her)verzekeringsmaatschappij die onderdeel is van de accountantsorganisatie of haar netwerk en die zich primair bezighoudt met het (her)verzekeren van de beroepsaansprakelijkheidsrisico's van de tot het netwerk behorende organisaties.

Ad b: De verzekering dient jaarlijks dekking te bieden voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag als genoemd onder c.

Ad c: In deze bepaling wordt het minimaal te verzekeren bedrag per aanspraak gerelateerd aan de jaaromzet van de accountantsorganisatie.

Ad d: Boven de in c genoemde minimumbedragen wordt het vaststellen van de manier waarop financiële risico's kunnen worden opgevangen en de hoogte van de dekking aan de accountantsorganisatie overgelaten. Hierbij wordt als voorwaarde gesteld dat sprake is van een redelijke dekking van de risico's. Wat redelijk is hangt af van de aard en omvang van de risico's en de mate waarin de risico's door de accountantsorganisatie kunnen worden opgevangen.

Ad e: Ook de hoogte van het eigen risico wordt gerelateerd aan de jaaromzet van de accountantsorganisatie. Bij een jaaromzet boven € 2,5 miljoen wordt het vaststellen van het eigen risico aan de accountantsorganisatie overgelaten. Vanzelfsprekend mag de continuïteit van de accountantsorganisatie door de vastgestelde hoogte van het eigen risico niet in gevaar worden gebracht.

Ad f: De verzekering dient ingevolge deze bepaling alle werkzaamheden te dekken die vanuit de accountantsorganisatie worden verricht, ongeacht wie de claim indient. Het laatste deel van deze bepaling ziet op de situatie waarin een derde een claim indient in plaats van de cliënt. Het verdient aanbeveling in de polis de werkzaamheden die onder de dekking vallen expliciet te omschrijven zodat hierover geen

onduidelijkheid of meningsverschil kan ontstaan tussen de verzekerde en de verzekeraar op het moment dat een claim wordt ingediend.

Ad g: De verzekering dient ten minste Europa als dekkinggebied te hebben. Deze bepaling ziet op situaties waarin claims van cliënten en derden afkomstig uit Europa, met betrekking tot werkzaamheden verricht naar Nederlands recht, in Nederland worden ingediend.

Ad h: De accountantsorganisaties dient ervoor te zorgen dat de inloop- en uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt. Dit houdt in dat werkzaamheden die zijn verricht in de twee jaren voorafgaand aan het sluiten van de verzekering, die op het moment van afsluiten nog niet tot claims hebben geleid, ook verzekerd zijn. Daarnaast dient de verzekering dekking te bieden voor claims ingediend binnen twee jaar na het einde van de verzekering die verband houden met werkzaamheden die verricht zijn tijdens de verzekeringsperiode. Het soort werkzaamheden binnen een accountantsorganisatie en andere relevante omstandigheden kunnen ertoe nopen dat een langere termijn voor het inloop- en/of uitlooprisico moet worden overeengekomen. De termijn van twee jaren is daarom een minimumeis.

Ad i: De verzekering dient de aansprakelijkheid van de accountantsorganisatie te dekken voor personen die onder haar verantwoordelijkheid werkzaam zijn. Tevens moet de verzekering de aansprakelijkheid in geval van waarneming op adequate wijze dekken.

Ad j: Indien een claim wordt ingediend en hiertegen door de accountantsorganisatie verweer wordt gevoerd kunnen de kosten van juridische bijstand hoog oplopen. In dit onderdeel is daarom de eis opgenomen dat de kosten van verweer in de beroepsaansprakelijkheidsverzekering moeten zijn meeverzekerd.

Het tweede lid ziet op specifieke omstandigheden, zoals de aard van de werkzaamheden of de aard en omvang van de cliëntenportefeuille, die het risicoprofiel van de accountantsorganisatie kunnen verhogen. Een beroepsaansprakelijkheidsverzekering die slechts voldoet aan de minimumeisen kan in dergelijke situaties onvoldoende zijn, zodat van de minimumeisen naar boven toe afgeweken zal moeten worden. De accountantsorganisatie dient ervoor te zorgen dat de dekking van de beroepsaansprakelijkheidsverzekering ook in redelijke mate toereikend is voor deze specifieke omstandigheden.

### Artikel 13

Dit artikel is gebaseerd op het tot eind 2006 geldende artikel 5 van de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Waarneming kan op adequate wijze worden geregeld door het opnemen van duidelijke voorschriften ter zake in het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Ook kan een waarnemingsovereenkomst met een andere externe accountant worden gesloten. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat alvorens de waarneming begint, de waarnemende openbaar accountant is ingeschreven in het register, bedoeld in artikel 11, eerste lid, van de wet.

## Artikel 14

Dit artikel is gebaseerd op artikel 6 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Voor de waarborging van een goede afwikkeling van de beroepsuitoefening na het overlijden van een bij de accountantsorganisatie werkzame of aan haar verbonden externe accountant moet de accountantsorganisatie voorzieningen treffen. Hierbij kan worden gedacht aan het regelen van waarneming of opvolging, maar ook aan het aanwijzen van iemand die op zorgvuldige wijze zorg kan dragen voor de verkoop van de accountantsorganisatie.

## Artikel 15

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 3.2.1 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid en komt overeen met artikel 3, vierde lid, onderdeel b, van de richtlijn.

Zeggenschap was in de regelgeving van de beroepsorganisaties reeds geregeld in de Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon (artikel 4) en de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid (paragraaf 3.2.1). Deze nadere voorschriften komen te vervallen met de intrekking van de GBAA. De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid zullen echter, in gewijzigde vorm, opnieuw van kracht worden. De bepalingen opgenomen in paragraaf 3.2.1 zullen hierin echter niet terugkomen.

Wel zal dit artikel via de beleidsbepalers van accountantskantoren van toepassing worden verklaard op accountantskantoren die assurance-opdrachten, andere dan wettelijke controles, uitvoeren.

Het begrip meerderheid van de stemrechten heeft betrekking op het hoogste beslissingsbevoegde orgaan van de accountantsorganisatie. Stemrechten kunnen ook middellijk worden gehouden, bijvoorbeeld via een andere rechtspersoon. De praktijk laat zien dat er ter zake meerdere juridische structuren worden toegepast. Echter iedere structuur zal er toe moeten leiden dat de meerderheid van de stemrechten in het hoogste beslissingsbevoegde orgaan van de accountantsorganisatie uiteindelijk middellijk of onmiddellijk berust bij registeraccountants of Accountants-Administratieconsulenten 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.

Bij certificering van de aandelen moet de meerderheid van de stemrechten in het administratiekantoor dat de aandelen in de accountantsorganisatie houdt, in handen zijn van registeraccountants of vernoemde Accountants-Administratieconsulenten.

Uitdrukkelijk zij gesteld dat uitsluitend eisen worden gesteld ten aanzien van de zeggenschap in een accountantsorganisatie en dus niet ten aanzien van de eigendomsrechten.

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.

### Artikel 16

Het bepaalde in het eerste lid, onderdeel a, is gebaseerd op paragraaf 3.2.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. De overige voorschriften zijn gebaseerd op paragraaf 19 van ISQC-1.

### Artikel 17

Het bepaalde in het derde lid is gebaseerd op paragraaf 3.2.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. De overige voorschriften zijn gebaseerd op paragraaf 20 van ISQC-1.

Het treffen van de juiste maatregelen door de accountantsorganisatie omvat het inbouwen van de juiste waarborgen om de bedreiging voor de onafhankelijkheid als gevolg van een overtreding van de onafhankelijkheidsregels weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Hiertoe kan ook het teruggeven van de opdracht behoren.

### Artikel 18

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 3.2.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. In het tweede lid, onderdeel b, is bepaald dat voor de controlecliënt die als organisatie van openbaar belang moet worden aangemerkt er in het controledossier een vastlegging moet worden opgenomen van in rekening gebrachte vergoedingen voor diensten die zijn verleend door buiten Nederland gevestigde onderdelen van haar netwerk, voor zover deze diensten bij de accountantsorganisatie bekend zijn.

Met de toevoeging 'voor zover deze diensten bij de accountantsorganisatie bekend zijn' is aangegeven dat alleen de tijdens de uitvoering van de controle bekend geworden vergoedingen moeten worden vastgelegd. Van de accountantsorganisatie en de externe accountant wordt dus niet verwacht dat zij expliciet naar deze vergoedingen op zoek gaan.

### Artikel 19

Deze bepaling is gebaseerd op paragraaf 18 van ISQC-1 en paragraaf 3.2.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

Onder 'anderen die aan deze regels zijn onderworpen' vallen bijvoorbeeld deskundigen die ten behoeve van een specifieke wettelijke controle door de accountantsorganisatie zijn aangetrokken en personen werkzaam bij of verbonden aan andere onderdelen van het netwerk.



### Artikel 20

Deze bepaling is gebaseerd op paragraaf 18 van ISQC-1 en paragraaf 3.2.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. Iedere accountantsorganisatie moet een onafhankelijkheidsregeling en een onafhankelijkheidsfunctionaris hebben.

Deze onafhankelijkheidsfunctionaris is belast met het toezicht op de naleving van de regels inzake de onafhankelijkheid.

In artikel 23 van het besluit is bepaald dat een accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang ter zake van het toezicht op de bij of krachtens de artikelen 13 tot en met 24 van de wet gestelde regels een compliance officer moet hebben. Deze beide functies mogen ook door één persoon worden uitgevoerd.

### Artikel 21

Deze bepaling is gebaseerd op paragraaf 25 van ISQC-1 en is tevens opgenomen in de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

Artikel 21 heeft betrekking op leidinggevende medewerkers. Onder leidinggevende medewerkers worden verstaan de medewerkers die een belangrijke invloed kunnen hebben op de uitkomst van een wettelijke controle. Hiertoe behoort vanzelfsprekend ook de externe accountant. De inzet bij een wettelijke controle van dezelfde leidinggevende medewerkers gedurende een lange periode kan leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid als gevolg van een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen of kan op een andere wijze de kwaliteit van de uitvoering van de opdracht aantasten.

Daarom moet de accountantsorganisatie regels opstellen die voorzien in het treffen van waarborgen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Bij het formuleren van deze regels neemt de accountantsorganisatie onder meer in aanmerking:

- de aard van de opdracht en in hoeverre het openbaar belang daarbij is betrokken;
- de lengte van de periode waarover de leidinggevende medewerkers reeds bij de wettelijke controle zijn betrokken; en
- de lengte van de periode waarover dezelfde personen deel uitmaken van de leiding van de controlecliënt.

Voorbeelden van te treffen waarborgen zijn het uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling of in uiterste instantie het vervangen van de leidinggevende medewerkers.

Het bepaalde in artikel 21 staat los van het te allen tijde toe te passen artikel 24 van de wet, waarin is voorgeschreven dat de accountantsorganisatie de externe accountant die gedurende zeven aaneengesloten boekjaren bij een organisatie van openbaar belang een wettelijke controle heeft verricht moet vervangen door een andere externe accountant.

### Artikel 22

In artikel 27 van het besluit wordt voorgeschreven dat indien een accountantsorganisatie of een ander onderdeel van haar netwerk relaties onderhoudt met een controlecliënt of met een met deze controlecliënt verbonden derde, die een bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie, zij maatregelen moet nemen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. In artikel 22 is voorgeschreven dat de accountantsorganisatie regels moet hebben waarin criteria zijn opgenomen ter zake van de toelaatbaarheid van financiële, zakelijke of andere relaties met de hiervoor genoemden.

### Artikel 23

Artikel 23 is gebaseerd op artikel 27 van het besluit en paragraaf 4.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

### Artikel 24

Artikel 24 is gebaseerd op artikel 27 van het besluit en paragraaf 4.3.1 en 4.3.2. van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

### Artikel 25 en 26

Artikel 25 en 26 zijn gebaseerd op artikel 27 van het besluit en paragraaf 4.3.1 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

### Artikel 27

Dit artikel vormt een uitwerking van artikel 27 van het besluit. Het handelt over de samenloop van medewerkers en naaste verwanten van deze medewerkers die op enigerlei wijze bij de controlecliënt zijn betrokken. De accountantsorganisatie moet regels vaststellen die erin voorzien dat de aard en het belang van de daarmee verbandhoudende bedreiging voor de onafhankelijkheid worden geëvalueerd en in geval deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, waarborgen worden getroffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Voorbeelden van deze waarborgen zijn:

- het niet langer inschakelen van de medewerker bij de desbetreffende wettelijke controle;
- het zodanig structureren van de verantwoordelijkheden van de bij de uitvoering van een wettelijke controle betrokken medewerkers dat de desbetreffende medewerker geen werkzaamheden verricht die betrekking hebben op objecten die vallen onder de verantwoordelijkheid van de naaste verwant;
- het opstellen van regels die erin voorzien dat de medewerkers zaken met betrekking tot hun persoonlijke onafhankelijkheid en objectiviteit kunnen bespreken met leidinggevenden van de accountantsorganisaties;

- het in een zo vroeg mogelijk stadium afstoten door de naaste verwant van (een significant deel van) het financiële belang in de controlecliënt;
- het bespreken van de kwestie met het toezichthoudende orgaan van de controlecliënt;
- het laten beoordelen van de uitgevoerde werkzaamheden door een externe accountant die niet is betrokken bij de wettelijke controle of bij de overige dienstverlening ten behoeve van de controlecliënt.

### Artikel 28

Artikel 28 is gebaseerd op artikel 27 van het besluit en paragraaf 4.5.1 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

### Artikel 29

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 4.6 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

Het in dit artikel bedoelde geschil kan betrekking hebben op de wettelijke controle alsmede op alle overige aan de controlecliënt of de daarmee verbonden derde door de accountantsorganisatie of haar netwerk verleende overige diensten.

### Artikel 30

Deze bepaling is ontleend aan paragraaf 5.1 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. Het verrichten van overige diensten door de accountantsorganisatie of een organisatie binnen haar netwerk aan een controlecliënt biedt enerzijds voordelen voor de cliënt maar kan anderzijds een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de externe accountant opleveren. De voordelen bestaan onder meer uit een efficiënte en effectieve inzet van kennis en arbeid en een grote mate van kennis van en inzicht in de cliënt.

In beginsel is niet bij iedere samenloop van het uitvoeren van een wettelijke controle en het verlenen van overige diensten aan dezelfde controlecliënt sprake van een bedreiging voor de onafhankelijkheid. Van essentieel belang is dat personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantsorganisatie en haar netwerk niet zijn betrokken bij het besluitvormingsproces van de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde of van het management van de controlecliënt of met het management van een met deze controlecliënt verbonden derde.

### Artikel 31

In dit artikel is bepaald dat de accountantsorganisatie de vigerende regels ter zake van de integere bedrijfsvoering moet bekend maken aan de daarvoor in aanmerking komende medewerkers.

### Artikel 32

Dit artikel beoogt het instellen van een (klokkenluider)regeling. De tekst van het artikel is afgeleid van de Best practice bepaling II.1.6. van de Nederlandse Corporate governance code van 9 december 2003.

Het artikel vormt in zekere zin een aanvulling op artikel 25 van het besluit, dat betrekking heeft op het zorgdragen door de accountantsorganisatie voor een zorgvuldige afhandeling en vastlegging van (al dan niet anoniem) ingediende klachten over de uitvoering van een wettelijke controle.

Het onderhavige artikel handelt over klachten die niet specifiek op de uitvoering van een wettelijke controle betrekking hebben, maar die wel van invloed kunnen zijn op de kwaliteit van de uitvoering van een wettelijke controle. Voorbeelden zijn klachten over onregelmatigheden in de sfeer van persoonlijke omgang, bijvoorbeeld over (seksuele) intimidatie, vernedering, discriminatie, agressie of geweld en klachten over zakelijke misstanden, bijvoorbeeld het niet naleven van de wet of gedragsregels, fraude, oplichting, het oneigenlijk gebruik van bedrijfsmiddelen of het manipuleren van informatie.

De toelichting op artikel 25 van het besluit vermeldt dat een klacht ook afkomstig kan zijn van personen buiten de accountantsorganisatie. Daarom geldt de onderhavige regeling ook voor deze personen.

### Artikel 33

Dit artikel is gebaseerd op artikel 9 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon.

## Verordening accountantsorganisaties (RA's)

Vastgesteld in de bijeenkomst van de Ledenvergadering op 14 december 2006, afgekondigd in de Nederlandse Staatscourant van 28 december 2006, nr. 252, gewijzigd in de bijeenkomst van de Ledenvergadering op 11 december 2008, afgekondigd in de Nederlandse Staatscourant van 31 december 2008, nr. 253, in werking getreden op 1 januari 2009, gewijzigd in de bijeenkomst van de Ledenvergadering op 16 december 2009, afgekondigd in de Nederlandse Staatscourant van 30 december 2009, nr. 20420, -in werking getreden op 1 januari 2010, laatstelijk gewijzigd in de bijeenkomst van de Ledenvergadering op 8 december 2010, afgekondigd in de Nederlandse Staatscourant van 31 december 2010, nr.21098 in werking getreden op 1 januari 2011.

De ledenvergadering van het Nederlands Instituut van Registeraccountants;  
Gelet op artikel 19, vierde lid van de Wet op de Registeraccountants;  
Stelt de volgende verordening vast:

### Hoofdstuk 1 Definities

#### Artikel 1

In deze verordening wordt verstaan onder:

- a. *accountantsorganisatie*: 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 wet, waaraan een vergunning als bedoeld in artikel 5 van de wet, is verleend, uitsluitend ter zake van de werkingssfeer van de wet.
- b. *besluit*: Besluit toezicht accountantsorganisaties;
- c. *bestuur*: bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants;
- d. *compliance officer*: persoon als bedoeld in artikel 23, eerste lid, van het besluit;
- e. *controlecliënt*: onderneming of instelling als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van de wet;
- f. *externe accountant*: persoon als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel f, van de wet;
- g. *financieel belang*: een financieel belang in een controlecliënt, gehouden door een persoon die zich in de positie bevindt van waaruit hij invloed kan uitoefenen op de uitkomsten van de wettelijke controle bij die controlecliënt;
- h. *gezinslid*: een financieel afhankelijk persoon of een andere persoon met wie samen een huishouding wordt gevoerd;
- i. *indirect financieel belang*: een financieel belang in een entiteit, ongeacht of deze wel of geen controlecliënt is van de accountantsorganisatie, welke entiteit een financieel belang in een controlecliënt heeft;

- j. *intern kwaliteitsonderzoek*: procedures opgezet door de accountantsorganisatie gericht op het vaststellen dat afgeronde wettelijke controles voldoen aan de daaraan gestelde eisen;
- k. *medewerker*: medewerker als bedoeld in artikel 1 van het besluit;
- l. *naaste verwant*: een niet financieel afhankelijke eerste of tweedegraads bloedverwant of aanverwant of stiefkind;
- m. *netwerk*: samenwerkingsverband als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de wet;
- n. *onafhankelijkheidsfunctionaris*: persoon belast met de uitvoering van de onafhankelijkheidsregeling, bedoeld in artikel 20, eerste lid;
- o. *organisatie van openbaar belang*: organisatie als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel l, van de wet;
- p. *persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur*: een persoon die binnen de accountantsorganisatie een toezichthoudende of leidinggevende functie heeft ten aanzien van de uitvoering van een wettelijke controle of de persoon die de evaluatie van de prestatie van een bij de wettelijke controle betrokken medewerker voorbereidt, beoordeelt of hierop directe invloed uitoefent of anderszins de beloning van deze medewerker vaststelt;
- q. *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;
- r. *vestiging*: een onderdeel van een accountantsorganisatie of van haar netwerk dat wordt onderscheiden op basis van vastgelegde geografische criteria of op grond van vastgelegde criteria die betrekking hebben op de aard van de werkzaamheden en activiteiten en waarbinnen een externe accountant hoofdzakelijk werkzaam is;
- s. *wet*: Wet toezicht accountantsorganisaties;
- t. *wettelijke controle*: controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p, van de wet.

### Hoofdstuk 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

#### Paragraaf 2.1 De interne organisatie van de accountantsorganisatie (AA)

##### Artikel 2

De accountantsorganisatie besteedt in haar kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing ten minste aandacht aan:

- a. de verantwoordelijkheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen voor het kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- b. de gedragsregels;
- c. het aanvaarden en voortzetten van de relatie met een controlecliënt en van een specifieke opdracht;
- d. het personeelsbeleid;
- e. de uitvoering van de wettelijke controle;

- f. de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- g. de continuïteit van de beroepsuitoefening.

*Paragraaf 2.2 De verantwoordelijkheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen*

### Artikel 3

De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen zorgen ervoor dat het kwaliteitsbeleid van de accountantsorganisatie leidt tot een bedrijfscultuur waarin wettelijke controles worden uitgevoerd overeenkomstig vooraf vastgestelde kwaliteitseisen.

### Artikel 4

- 1. De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen kunnen personen benoemen aan wie uitvoerende taken in het kader van het stelsel van kwaliteitsbeheersing worden opgedragen.
- 2. Voor benoeming komen in aanmerking personen die:
  - a. beschikken over toereikende ervaring en deskundigheid;
  - b. beschikken over de noodzakelijke bevoegdheid;
  - c. voldoende gezag hebben.

*Paragraaf 2.3 Het personeelsbeleid*

### Artikel 5

- 1. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat zij over voldoende medewerkers beschikt om de aan de accountantsorganisatie verleende opdrachten tot het verrichten van een wettelijke controle uit te voeren in overeenstemming met de daarvoor geldende wet- en regelgeving.
- 2. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de in het eerste lid bedoelde medewerkers beschikken over de vereiste capaciteiten en zich houden aan het bepaalde in de Verordening gedragscode.

### Artikel 6

De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat:

- a. de naam van de voor de uitvoering van een wettelijke controle aangewezen externe accountant wordt bekendgemaakt aan het leidinggevende orgaan en het toezichthoudende orgaan van de controlecliënt;

- b. de aangewezen externe accountant over de voor de uitvoering van de aan hem toegewezen wettelijke controle vereiste vakbekwaamheid beschikt;
- c. de taken en bevoegdheden van de aangewezen externe accountant met hem worden besproken en vastgelegd.

### *Paragraaf 2.4 De uitvoering van de wettelijke controle*

#### **Artikel 7**

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van het behandelen en het oplossen van een bij de uitvoering van een wettelijke controle gerezen verschil van inzicht tussen bij de uitvoering van deze wettelijke controle betrokken medewerkers of tussen de bij de uitvoering van deze wettelijke controle betrokken externe accountant en de personen bij wie ter zake van deze controle advies is ingewonnen.
2. De bereikte conclusies ter zake van de oplossing van een verschil van inzicht worden vastgelegd en overgenomen.
3. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de externe accountant zijn accountantsverklaring niet eerder afgeeft dan nadat het verschil van inzicht is opgelost.

### *Paragraaf 2.5 De naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing*

#### **Artikel 8**

1. De accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang stelt een compliance regeling vast.
2. De compliance regeling beschrijft op welke wijze de compliance officer toeziet op de naleving van de bij of krachtens de artikelen 13 tot en met 24 van de wet gestelde regels.

#### **Artikel 9**

De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van de uitvoering van periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde opdrachten tot het verrichten van een wettelijke controle.

#### **Artikel 10**

1. De accountantsorganisatie maakt ten minste eenmaal per jaar de uitkomsten van de in artikel 22, tweede lid, van het besluit bedoelde evaluatie bekend aan de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountants en aan de overige medewerkers waarvoor deze informatie relevant is, teneinde deze personen in staat te stellen de geëigende acties te ondernemen.
2. De bekendmaking omvat ten minste:



- a. een beschrijving van het uitgevoerde periodiek intern kwaliteitsonderzoek, bedoeld in artikel 9;
  - b. een beschrijving van de uitgevoerde evaluatie;
  - c. het eindoordeel dat naar aanleiding van de evaluatie is gevormd;
  - d. een beschrijving van de uit de evaluatie gebleken relevante systematische, zich herhalende of andere belangrijke onvolkomenheden en de maatregelen die zijn getroffen om deze onvolkomenheden op te lossen.
3. De accountantsorganisatie bewaart de in het tweede lid bedoelde informatie gedurende ten minste zeven jaren.

### *Paragraaf 2.6 De continuïteit van de beroepsuitoefening*

#### **Artikel 11**

1. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat zij ter zake van het risico van beroepsaansprakelijkheid van haarzelf en van de bij haar werkzame of aan haar verbonden medewerkers en andere personen in redelijke mate is verzekerd.
2. Het bestuur is bevoegd op een schriftelijk en gemotiveerd verzoek van de accountantsorganisatie ontheffing te verlenen van het bepaalde in het eerste lid op grond van het feit dat de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen erkende gemoedsbezwaren hebben tegen elke vorm van verzekering. Het bestuur kan aan deze ontheffing voorwaarden verbinden.

#### **Artikel 12**

1. De op grond van het bepaalde in artikel 11, eerste lid, te sluiten verzekering voor de beroepsaansprakelijkheid van een accountantsorganisatie en van de bij haar werkzame of aan haar verbonden medewerkers en andere personen voldoet ten minste aan de volgende eisen:
  - a. de verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar van wie het aannemelijk is dat deze voldoet aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit;
  - b. de verzekering biedt jaarlijks dekking voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag per aanspraak;
  - c. het verzekerd bedrag per aanspraak bedraagt:
    - bij een jaaromzet tot € 500.000, ten minste € 300.000;
    - bij een jaaromzet van € 500.000 tot € 1.000.000, ten minste € 500.000;
    - bij een jaaromzet van € 1.000.000 tot € 2.500.000, ten minste € 1.250.000;
    - bij een jaaromzet van € 2.500.000 of meer, ten minste € 3.000.000.

- d. boven de in onderdeel c genoemde minimumbedragen bepaalt de accountantsorganisatie de wijze waarop financiële risico's kunnen worden opgevangen en de hoogte van de dekking van de verzekering, met dien verstande dat sprake is van een redelijke dekking van de risico's;
  - e. het eigen risico per aanspraak is zodanig vastgesteld dat de solvabiliteit van de accountantsorganisatie niet in gevaar komt. Daartoe bedraagt het eigen risico bij een jaaromzet tot € 2.500.000, maximaal € 25.000. Bij een jaaromzet van meer dan € 2.500.000 bepaalt de accountantsorganisatie zelf de hoogte van het eigen risico;
  - f. onder de dekking van de verzekering vallen alle werkzaamheden die door de accountantsorganisatie worden verricht, ongeacht door wie de claim wordt ingediend;
  - g. de verzekering heeft ten minste Europa als dekkinggebied;
  - h. de accountantsorganisatie zorgt ervoor dat haar inloop- en uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt;
  - i. de verzekering dekt tevens de beroepsaansprakelijkheid van de accountantsorganisatie voor de personen die onder haar verantwoordelijkheid werkzaam zijn, voor de personen die haar werkzaamheden of de werkzaamheden van medewerkers van de accountantsorganisatie waarnemen en voor derden die betrokken zijn bij de werkzaamheden die door de accountantsorganisatie worden verricht;
  - j. de verzekering dekt de kosten van benodigde juridische bijstand in het kader van het in procedures te voeren verweer.
2. De accountantsorganisatie beoordeelt te allen tijde of er specifieke omstandigheden zijn die het noodzakelijk maken naar boven toe af te wijken van de minimumeisen, bedoeld in het eerste lid.

### Artikel 13

1. De accountantsorganisatie regelt op adequate wijze de waarneming van de uitvoering van een wettelijke controle in geval van ontstentenis, belet of langdurige arbeidsongeschiktheid van een bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountant.
2. Waarneming kan uitsluitend geschieden door een andere externe accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan dezelfde accountantsorganisatie.

### Artikel 14

De accountantsorganisatie treft zodanige voorzieningen dat in geval van het overlijden van een bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountant een juiste afwikkeling van de beroepsuitoefening is gewaarborgd.

## Hoofdstuk 3 Onafhankelijkheid

### Paragraaf 3.1 De interne organisatie van de accountantsorganisatie

#### Artikel 15

(Vervallen)

#### Artikel 16

1. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat haar medewerkers en anderen die moeten voldoen aan de voor hen geldende regels inzake onafhankelijkheid:
  - a. zich periodiek scholen en trainen in de toepassing van de regelgeving inzake onafhankelijkheid en de daarop betrekking hebbende interne regels van de accountantsorganisatie;
  - b. tijdig aan de accountantsorganisatie de bij of krachtens de wet of de verordening vereiste informatie verstrekken met betrekking tot de voorgenomen aanvaarding en continuering van een opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle en met betrekking tot de voorgenomen aanvaarding van een opdracht tot het verrichten van overige diensten aan een controlecliënt;
  - c. de accountantsorganisatie onmiddellijk inlichten over omstandigheden en betrekkingen ter zake van een bij een controlecliënt uitgevoerde wettelijke controle die leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie.
2. De accountantsorganisatie maakt de haar ter beschikking gestelde informatie, bedoeld in het eerste lid, onderdelen b en c, tijdig aan haar medewerkers bekend, voor zover de informatie voor de naleving van de bij of krachtens de wet of de verordening gestelde regels van belang is.

#### Artikel 17

1. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat haar medewerkers haar tijdig inlichten over overtredingen van de regelgeving inzake onafhankelijkheid.
2. In het geval van overtredingen als bedoeld in het eerste lid neemt de accountantsorganisatie zodanige maatregelen dat deze overtredingen worden beëindigd, de gevolgen daarvan zoveel als redelijkerwijs mogelijk ongedaan worden gemaakt en herhaling wordt voorkomen.
3. Indien sprake is van een mogelijke aantasting van de onafhankelijkheid in relatie tot een wettelijke controle, ziet de accountantsorganisatie erop toe dat de voor die wettelijke controle aangevozen externe accountant één of meer van de volgende personen of organen raadpleegt:

- a. de onafhankelijkheidsfunctionaris en, indien de accountantsorganisatie wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang, de compliance officer;
  - b. een externe accountant die niet is betrokken bij de desbetreffende controlecliënt;
  - c. een daartoe geëigende commissie of afdeling binnen de accountantsorganisatie;
  - d. een in artikel 1 van de Verordening kwaliteitstoetsing accountants bedoelde koepelorganisatie; of
  - e. het Nederlands Instituut van Registeraccountants.
4. De accountantsorganisatie beschrijft in welke omstandigheden, op welk tijdstip en op welke wijze het leidinggevende orgaan van de controlecliënt en, indien aanwezig, het toezichthoudende orgaan van de controlecliënt worden geraadpleegd.
  5. De accountantsorganisatie maakt de haar bekend geworden overtredingen van de regelgeving inzake onafhankelijkheid bekend aan alle personen die betrokken zijn bij de behandeling van deze overtredingen.
  6. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de personen, bedoeld in het vijfde lid, haar tijdig inlichten over de door hen naar aanleiding van de hun gemelde overtredingen van de regelgeving inzake onafhankelijkheid ondernomen acties.

### Artikel 18

1. De accountantsorganisatie zorgt voor een schriftelijke rapportage per controlecliënt waarin is vastgelegd 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, welke waarborgen zijn getroffen om die bedreigingen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.
2. De accountantsorganisatie die onderdeel uitmaakt van een netwerk legt van iedere controlecliënt die een organisatie van openbaar belang is tevens vast:
  - a. de per boekjaar bij deze controlecliënt in rekening gebrachte vergoedingen voor diensten die zijn verleend door in Nederland gevestigde onderdelen van haar netwerk.
  - b. de per boekjaar bij deze controlecliënt in rekening gebrachte vergoedingen voor diensten die zijn verleend door buiten Nederland gevestigde onderdelen van haar netwerk, voor zover deze diensten bij de accountantsorganisatie bekend zijn;
3. De accountantsorganisatie ziet erop toe dat de gegevens, bedoeld in het eerste en tweede lid, met inbegrip van een gemotiveerde conclusie, in het controledossier worden opgenomen.

## Artikel 19

De accountantsorganisatie maakt de bij of krachtens de wet en de Wet op de Registeraccountants vigerende regels inzake onafhankelijkheid bekend aan haar medewerkers en aan anderen die aan deze regels zijn onderworpen.

## Artikel 20

1. De accountantsorganisatie heeft een onafhankelijkheidsfunctionaris.
2. De accountantsorganisatie stelt een onafhankelijkheidsregeling vast.
3. De onafhankelijkheidsregeling beschrijft op welke wijze de onafhankelijkheidsfunctionaris toeziet op de naleving van de in artikel 19 bedoelde regels inzake onafhankelijkheid.
4. De functie van onafhankelijkheidsfunctionaris kan tevens worden uitgeoefend door de compliance officer.

### *Paragraaf 3.2 Een grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen*

## Artikel 21

De accountantsorganisatie stelt regels vast die voorzien in het treffen van waarborgen die de bedreiging voor haar onafhankelijkheid als gevolg van een grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen in het geval dat één en dezelfde leidinggevende medewerker gedurende een lange periode wordt ingezet bij een wettelijke controle wegnemen, dan wel tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

### *Paragraaf 3.3 Financiële, zakelijke en andere relaties*

## Artikel 22

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van de toelaatbaarheid van het hebben van financiële, zakelijke en andere relaties met een controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde. Deze regels zijn erop gericht te voorkomen dat deze financiële, zakelijke en andere relaties een onaanvaardbare bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en haar medewerkers.
2. De in het eerste lid bedoelde regels houden ten minste in dat het de accountantsorganisatie of een ander onderdeel van haar netwerk niet is toegestaan:
  - a. een direct financieel belang in een controlecliënt te hebben;
  - b. een indirect financieel belang in een controlecliënt te hebben, dat voor ten minste één van de betrokken partijen van grote betekenis is.

- c. een direct of indirect financieel belang in een met de controlecliënt verbonden derde te hebben, dat voor ten minste één van de betrokken partijen van grote betekenis is.
3. De in het eerste lid bedoelde regels houden tevens in dat het de accountantsorganisatie of een ander onderdeel van haar netwerk uitsluitend is toegestaan de in dat lid bedoelde relaties aan te gaan met een controlecliënt, een met deze controlecliënt verbonden derde, de leiding van de controlecliënt of een daarmee verbonden derde, indien deze relaties en de met die relaties overeen te komen verbintenissen:
  - a. passen in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de accountantsorganisatie en haar netwerk; en
  - b. geen onaanvaardbare bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie.

### Artikel 23

De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat zijzelf of een ander onderdeel van haar netwerk geen wettelijke controles uitvoert ten behoeve van:

- a. een eigenaar van de accountantsorganisatie;
- b. een met een eigenaar van de accountantsorganisatie verbonden derde, indien deze eigenaar in een zodanige positie verkeert dat hij de besluitvorming van de accountantsorganisatie met betrekking tot het uitvoeren van de wettelijke controle bij die derde kan beïnvloeden;
- c. een onderneming of instelling waarbij een persoon met een bestuurlijke of toezichhoudende functie werkzaam is of daaraan is verbonden in een zodanige positie verkeert dat hij de besluitvorming binnen de accountantsorganisatie met betrekking tot het uitvoeren van de wettelijke controle bij die onderneming of instelling kan beïnvloeden.

### Artikel 24

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantsorganisatie die in een positie verkeren waarin zij de uitkomsten van een wettelijke controle kunnen beïnvloeden, geen dienstbetrekking vervullen bij de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde.
2. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantsorganisatie:
  - a. geen zitting hebben in het leidinggevende of toezichhoudende orgaan van de controlecliënt;

- b. geen zitting hebben in het leidinggevende of toezichthoudende orgaan van een onderneming of instelling die middellijk of onmiddellijk meer dan 20 procent van de stemrechten in de controlecliënt bezit;
  - c. geen zitting hebben in het leidinggevende of toezichthoudende orgaan van een onderneming of instelling waarin de controlecliënt middellijk of onmiddellijk meer dan 20 procent van de stemrechten bezit.
3. Het tweede lid is van overeenkomstige toepassing op personen werkzaam bij of verbonden aan een onderdeel van het netwerk waartoe de accountantsorganisatie behoort.

### Artikel 25

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van de indiensttreding van een medewerker bij een controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde.
2. De in het eerste lid bedoelde regels houden ten minste in dat:
  - a. een medewerker die het voornemen heeft in dienst te treden bij een controlecliënt, terwijl hij betrokken is bij de uitvoering van een wettelijke controle bij deze controlecliënt, daarvan de accountantsorganisatie onmiddellijk in kennis stelt;
  - b. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, de externe accountant is, de accountantsorganisatie een andere externe accountant aanwijst voor de wettelijke controle;
  - c. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, een andere dan de in onderdeel b bedoelde externe accountant is, deze medewerker met onmiddellijke toegang niet meer betrokken is bij de wettelijke controle;
  - d. de werkzaamheden van de medewerker, bedoeld in onderdeel a, die hij ten behoeve van de lopende of meest recente wettelijke controle van de desbetreffende controlecliënt heeft verricht, onmiddellijk worden beoordeeld door een bij diezelfde wettelijke controle betrokken medewerker met een hogere functie; en
  - e. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, de externe accountant is, de beoordeling, bedoeld in onderdeel d, wordt uitgevoerd door een externe accountant die niet bij die wettelijke controle betrokken is. In de situatie dat als gevolg van de omvang van de accountantsorganisatie er geen externe accountant is die niet bij de desbetreffende wettelijke controle is betrokken, wordt een andere externe accountant gevraagd om de in onderdeel d bedoelde beoordeling uit te voeren.

### Artikel 26

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat, indien één van haar voormalige medewerkers bij een controlecliënt van de accountantsorganisatie in dienst is getreden, terwijl hij betrokken was bij de uitvoering van de wettelijke controle bij deze controlecliënt, de banden

van betekenis tussen de accountantsorganisatie en de betrokken medewerker volledig worden verbroken.

2. Van banden van betekenis als bedoeld in het eerste lid is sprake indien:
  - a. de vorderingen op en schulden aan de voormalig medewerker en soortgelijke financiële betrekkingen niet zijn vereffend, met uitzondering van de financiële betrekkingen die zijn vastgelegd in een schriftelijke overeenkomst en die niet worden beïnvloed door de relatie tussen de voormalig medewerker en de accountantsorganisatie; of
  - b. de voormalig medewerker deelneemt aan de beroeps- of bedrijfsmatige activiteiten van de accountantsorganisatie.
3. Het eerste en tweede lid zijn van overeenkomstige toepassing op een persoon die deel heeft uitmaakt van de hiërarchische structuur.

### Artikel 27

De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat een bedreiging voor haar onafhankelijkheid wordt beoordeeld en dat adequate waarborgen worden getroffen in geval een bij een controlecliënt betrokken medewerker een naaste verwant heeft die:

- a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij die controlecliënt, indien hij vanuit die positie directe invloed op het object van onderzoek van de wettelijke controle kan uitoefenen;
- b. bij die controlecliënt in een zodanige positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van die wettelijke controle
- c. een financieel belang heeft in die controlecliënt, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is;
- d. met die controlecliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van deze persoon.

### Artikel 28

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat geen persoon bij een wettelijke controle wordt ingeschakeld die een gezinslid heeft dat:
  - a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij die controlecliënt;
  - b. bij die controlecliënt in een zodanige positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van die wettelijke controle;
  - c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van die wettelijke controle geen functie bekleedt als genoemd in onderdeel a of b, maar een dergelijke functie wel bekleedde in de periode waarop die wettelijke controle betrekking heeft;



- d. een financieel belang heeft in die controlecliënt, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is;
  - e. met die controlecliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid van die persoon.
2. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat geen wettelijke controle wordt uitgevoerd vanuit een vestiging waarbij of waaraan een externe accountant werkzaam of verbonden is die niet bij de desbetreffende wettelijke controle is betrokken of een persoon werkzaam is die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur, indien één van hen dan wel beiden een gezinslid heeft dan wel hebben dat voldoet aan één of meer van de in het eerste lid genoemde criteria.
  3. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat een persoon die deel uitmaakt van haar hiërarchische structuur niet betrokken is bij een beslissing die rechtstreeks met de wettelijke controle verband houdt indien een gezinslid van die persoon voldoet aan één of meer van de in het eerste lid genoemde criteria.

### Artikel 29

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat bedreigingen voor haar onafhankelijkheid als gevolg van een dreigend geschil tussen de accountantsorganisatie of een ander onderdeel van haar netwerk en de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde worden beoordeeld en dat wordt bepaald of daartegen waarborgen moeten worden getroffen.
2. De accountantsorganisatie staakt haar werkzaamheden ter zake van de uitvoering van de in het eerste lid bedoelde wettelijke controle indien:
  - a. het dreigende geschil van wezenlijk belang is voor ten minste één van de betrokken partijen;
  - b. het dreigende geschil betrekking heeft op een eerder uitgevoerde wettelijke controle; of
  - c. er niet langer sprake is van een dreigend geschil maar van een aangekondigd geschil.

### *Paragraaf 3.4 De samenloop met overige diensten*

### Artikel 30

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van de toelaatbaarheid van de samenloop van het uitvoeren van een wettelijke controle met het door haarzelf of haar netwerk aan de controlecliënt leveren van overige diensten. Indien de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is, dan wordt in de bedoelde regels tevens de met de controlecliënt verbonden derde

betrokken. Deze regels zijn erop gericht te voorkomen dat deze overige diensten een onaanvaardbare bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en haar medewerkers.

2. De in het eerste lid bedoelde regels bevatten ten minste het voorschrift dat de accountantsorganisatie, haar medewerkers of een ander onderdeel van haar netwerk geen beslissingen mogen nemen en niet mogen participeren in een besluitvormingsproces namens een controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde of het management van laatstgenoemden.

### ***Hoofdstuk 4 Integere bedrijfsvoering***

#### **Artikel 31**

De accountantsorganisatie maakt de bij of krachtens de Wet op de Registeraccountants gestelde regels ter zake van de integere bedrijfsvoering bekend aan haar medewerkers.

#### **Artikel 32**

1. De accountantsorganisatie heeft een regeling die waarborgt dat personen van buiten de accountantsorganisatie en bij haar werkzame of aan haar verbonden personen zonder gevaar voor hun rechtspositie vermeende onregelmatigheden binnen of (mede) buiten de accountantsorganisatie aan de orde kunnen stellen. Deze regeling leidt ertoe dat klachten 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.
2. De in het eerste lid bedoelde regeling wordt in elk geval op de website van de accountantsorganisatie geplaatst. In geval een accountantsorganisatie niet over een website beschikt, verspreidt zij deze regeling op een andere wijze binnen de accountantsorganisatie en stuurt zij deze regeling desgevraagd toe aan personen buiten de accountantsorganisatie.

#### **Artikel 33**

De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen zorgen ervoor dat vanaf het moment dat de accountantsorganisatie ophoudt te bestaan:

- a. 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;
- b. de vertrouwelijkheid van de in artikelen 20 en 26, eerste lid, van de wet bedoelde gegevens gewaarborgd blijft.

## *Hoofdstuk 5 Slotbepalingen*

### **Artikel 34**

1. Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van de accountantsorganisatie.
2. De nadere voorschriften, bedoeld in het eerste lid, worden door het bestuur slechts gegeven - de leden gehoord - na overleg met het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten.
3. Het bestuur maakt de nadere voorschriften via elektronische weg bekend op <http://www.nivra.nl>.

### **Artikel 35**

Deze verordening treedt in werking op 1 januari 2007.

### **Artikel 36**

Deze verordening wordt aangehaald als: Verordening accountantsorganisaties.

## **Toelichting**

### **Hoofdstuk I Algemeen**

#### *Paragraaf 1 Inleiding*

De Verordening accountantsorganisaties (hierna genoemd de verordening) is gebaseerd op artikel 19, vierde lid (nieuw), van de Wet op de Registeraccountants (WRA). Dit artikel legt het Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) de plicht op een verordening vast te stellen met regels ter zake van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties.

In het algemeen zijn de verordeningen van het NIVRA verbindend voor de leden en de organen van het NIVRA (artikel 19, derde lid, WRA). Deze verordening is volgens artikel 19, vierde lid (nieuw), van de WRA echter verbindend voor iedere accountantsorganisatie.

De verordening maakt deel uit van een getrappt stelsel van wet- en regelgeving voor accountantsorganisaties met betrekking tot de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering.

De hoofdregels liggen vast in de wet. Deze zijn voornamelijk gebaseerd op de richtlijn nr. 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie betreffende wettelijke controle van

jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PbEU L 157 hierna de richtlijn). Het merendeel van de bepalingen van de richtlijn is reeds geïmplementeerd in de wet. De overige bepalingen van de richtlijn zullen voor 29 juni 2008 in de wet- en regelgeving moeten zijn verwerkt. Dit kan gevolgen hebben voor alle met de wet verband houdende lagere regelingen waaronder de verordening.

De bepalingen van de wet zijn nader uitgewerkt in het besluit. Zowel de wet als het besluit zijn terughoudend in het geven van gedetailleerde voorschriften. De wetgever heeft als uitgangspunt genomen dat nadere invulling en verdere uitwerking van de normen zal plaatsvinden door middel van zelfregulering. Daarbij is in de eerste plaats gedacht aan zelfregulering via het NIVRA. Deze beroepsorganisaties stellen met deze voor ieder van hen gelijklopende verordening regels vast op het gebied van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties. Daarnaast is in de verordening voortgebouwd op onder andere de regels van de International Federation of Accountants (IFAC).

Bij het opstellen van de verordening is onder meer uitgegaan van de tot eind 2006 bestaande nadere voorschriften gebaseerd op de Verordening gedrags- en beroepsregels registeraccountants 1994 (GBR-1994), te weten de Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon, de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant en de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. Voorts is uitgegaan van de International Standard on Quality Control 1 (ISQC-1), de daarop gebaseerde Nederlandse regelgeving opgenomen in Richtlijn voor kwaliteitsbeheersing-1 (RKB-1) en voor zover van toepassing op accountantsorganisaties, de nieuwe Verordening gedragscode (VGC).

Gelijktijdig met de inwerkingtreding van de VGC zullen de GBR-1994, de drie hiervoor genoemde nadere voorschriften en RKB-1 worden ingetrokken. De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid zullen, in gewijzigde vorm, opnieuw van kracht worden.

De Nadere voorschriften inzake het optreden onder gemeenschappelijke naam met een beoefenaar van een ander vrij beroep zullen bij de inwerkingtreding van de VGC eveneens worden ingetrokken. De verordening heeft geen regels ontleend aan laatstgenoemde nadere voorschriften. Reden hiervoor is dat zowel in de EU- en IFAC-regelgeving, als in de wet en het besluit geen regels voorkomen ter zake van het optreden onder gemeenschappelijke naam, anders dan dat een dergelijk optreden (maar dan wel in de vorm van een gemeenschappelijke merknaam) voorkomt als criterium voor de kwalificatie 'netwerk'. Aan het samenwerken in een netwerk worden volgens deze regelgeving geen specifieke eisen gesteld aan de persoon met wie de externe accountant samenwerkt en diens opleiding. In de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften is wel bepaald dat de openbaar accountant, en dus ook de externe accountant en de accountantspraktijk, waartoe ook de accountantsorganisatie wordt gerekend 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. Zodra dit wel het geval dreigt te zijn, moet de openbaar en dus tevens de externe accountant of de accountantspraktijk/-organisatie waarborgen

treffen die de hiermee verband houdende bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Het ministerie van financiën heeft gewaakt voor dubbele regelgeving. Bepalingen die voorkomen in hogere regelgeving worden niet herhaald in lagere regelgeving. Dit leidt er toe dat in de verordening opgenomen bepalingen in samenhang moeten worden gelezen met bepalingen opgenomen in hogere en lagere regelgeving.

De lezer die alles wil weten omtrent wet- en regelgeving ten aanzien van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties moet daarom de wet, het besluit en de verordening in samenhang beschouwen. De beide beroepsorganisaties zijn voornemens een Handleiding Regelgeving Accountancy samen te stellen waarin alle toepasselijke regels per relevant onderwerp worden opgenomen en in samenhang worden toegelicht.

De verordening is via de lijn van de wet, het besluit en de WRA uitsluitend van toepassing op de accountantsorganisatie die over een vergunning als bedoeld in hoofdstuk 2 afdeling 2.1 van de wet beschikt. Dat betekent dat die accountantsorganisaties de in deze regelingen opgenomen bepalingen moet implementeren, dan wel reeds heeft geïmplementeerd.

Dit houdt echter niet in dat voor het accountantskantoor zoals gedefinieerd in de VGC geen normen gelden met betrekking tot de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering. Deze normen gelden, weliswaar indirect, grotendeels eveneens voor het accountantskantoor, namelijk via de voor de aan deze kantoren verbonden registeraccountants geldende regelingen. Laatstgenoemde zijn gebonden aan de regels in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften. Hierin zijn met betrekking tot genoemde onderwerpen bepalingen opgenomen die zich via de beleidsbepaler, die tevens registeraccountant is, richten tot accountantskantoren.

Voor zowel het de accountantsorganisatie als het accountantskantoor gelden dus regels op het gebied van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering. Voor de eerstgenoemde categorie zijn deze opgenomen in de wet, het besluit en de verordening, voor laatstgenoemde categorie in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften. Hoewel dus op twee plaatsen geregeld, zullen deze regels in belangrijke mate gelijkkluidend zijn, omdat de internationale regelgeving dat voor beide categorieën voorschrijft.

### *Paragraaf 2 Indeling van de verordening*

De verordening is als volgt ingedeeld:

Hoofdstuk 1 Definities

Hoofdstuk 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

§ 2.1 De interne organisatie van de accountantsorganisatie

§ 2.2 De verantwoordelijkheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen

§ 2.3 Het personeelsbeleid

- § 2.4 De uitvoering van de wettelijke controle
- § 2.5 De naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing
- § 2.6 De continuïteit van de beroepsuitoefening

### Hoofdstuk 3 Onafhankelijkheid

- § 3.1 Interne organisatie van de accountantsorganisatie
- § 3.2 Een grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen
- § 3.3 Financiële, zakelijke en andere relaties
- § 3.4 De samenloop met overige diensten

### Hoofdstuk 4 Integere bedrijfsvoering

### Hoofdstuk 5 Slotbepalingen

### *Paragraaf 3 Stelsel van kwaliteitsbeheersing*

In hoofdstuk 2 van de verordening zijn voorschriften opgenomen over het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie. In de wet en het besluit is ter zake van dit onderwerp uitvoerige regelgeving opgenomen. In de verordening zijn deze bepalingen uitgewerkt en zijn daarnaast toegevoegd de bepalingen uit ISQC-1 die niet in de wet of het besluit zijn opgenomen.

In hoofdstuk 2 van de verordening staan vier bepalingen inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening. Deze zijn ontleend aan de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant. Het is zowel in het belang van het maatschappelijk verkeer als in het belang van de beroepsgroep van accountants dat de continuïteit van de beroepsuitoefening wordt gewaarborgd. Een probleem met de continuïteit kan immers een nadelige invloed hebben op de kwaliteit van de werkzaamheden.

De continuïteit van de beroepsuitoefening kan ernstig in gevaar komen indien de accountantsorganisatie geen (afdoende) maatregelen heeft getroffen ten aanzien van het risico van beroepsaansprakelijkheid. Tevens kan een cliënt of een derde ernstig worden benadeeld indien een toegekende claim niet door de accountantsorganisatie kan worden voldaan. Daarom is aan de accountantsorganisatie de verplichting opgelegd een beroepsaansprakelijkheidsverzekering te sluiten, die het risico in redelijke mate dekt. Deze beroepsaansprakelijkheidsverzekering moet aan een aantal eisen voldoen. Deze eisen zijn in de verordening opgenomen.

Ook door andere omstandigheden kan de continuïteit van de beroepsuitoefening ernstig in gevaar komen. Te denken valt aan ontstentenis, belet, langdurige arbeidsongeschiktheid of overlijden van een aan de accountantsorganisatie verbonden of bij haar werkzame externe accountant. Daarom is in de verordening ook de verplichting opgenomen tot het regelen van waarneming van de werkzaamheden van de externe accountant in dergelijke situaties.

### *Paragraaf 4 Onafhankelijkheid*

In hoofdstuk 3 van de verordening zijn regels opgenomen inzake de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie. In meerdere artikelen wordt voorgeschreven dat de accountantsorganisatie regels moet hebben

die de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie waarborgen. Aanbevolen wordt bij het opstellen en naleven van deze regels rekening te houden met de volgende aspecten:

- de flexibiliteit van de regels zodat deze periodiek kunnen worden geactualiseerd indien externe omstandigheden, feiten of een wijziging in de verwachtingen van het publiek zulks noodzakelijk maken;
- de omvang en organisatiestructuur van de accountantsorganisatie en de aard van de cliëntenportefeuille;
- de voorwaarden die bij de inschakeling van andere deskundigen of disciplines van binnen of buiten de accountantsorganisatie en haar netwerk in acht moeten worden genomen.

Een accountantsorganisatie moet zorgdragen voor adequate regels die de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountant in staat stellen kennis te nemen van alle financiële, zakelijke en andere relaties tussen de accountantsorganisatie inclusief haar netwerk en de controlecliënt inclusief een met deze cliënt verbonden derde. Het is de (mede-) verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie om een bedreiging van de onafhankelijkheid die samenhangt met het accepteren van de desbetreffende opdracht te beoordelen.

De accountantsorganisatie moet de onafhankelijkheidsregels op een adequate wijze bekendmaken aan haar medewerkers, onder andere door regelmatig interne cursussen te verzorgen. De medewerkers moeten ook worden geïnformeerd over de sancties die aan het niet naleven van de onafhankelijkheidsregels zijn verbonden. De accountantsorganisatie heeft eveneens de verantwoordelijkheid zorg te dragen voor regels die betrekking hebben op personen die vanuit haar netwerk of door middel van een andere relatie bij de wettelijke controle zijn betrokken. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan deskundigen die in opdracht van de accountantsorganisatie in onderaanneming werken. Deze regels moeten voorkomen dat het inschakelen van deze personen een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid veroorzaakt.

Het toezicht op de naleving van de onafhankelijkheidsregels vormt een integraal onderdeel van de voorschriften ter zake van de onafhankelijkheid. Het toezien op deze naleving zal worden uitgevoerd door een onafhankelijkheidsfunctionaris. Te allen tijde geldt dat de onafhankelijkheidsfunctionaris indien deze de naleving van de onafhankelijkheidsregels in relatie tot een controlecliënt bewaakt, niet als medewerker bij deze controlecliënt mag zijn betrokken. De bewaking door de onafhankelijkheidsfunctionaris kan, bijvoorbeeld ingeval van een (zeer) kleine accountantsorganisatie, ook extern worden belegd.

### *Paragraaf 5 Integere bedrijfsvoering*

Conform artikel 19, vierde lid (nieuw), van de WRA zijn in hoofdstuk 4 van de verordening regels opgenomen met betrekking tot de integere bedrijfsvoering van een accountantsorganisatie. Artikel 21 van de wet schrijft voor dat de accountantsorganisatie haar bedrijfsvoering zodanig inricht dat deze een beheerste en integere uitoefening van haar bedrijf waarborgt. Het besluit werkt dit artikel uit in de artikelen 32 tot en met 34.

De interne organisatie van een accountantsorganisatie moet zodanig zijn opgezet dat deze leidt tot een beheerste en integere bedrijfsvoering.

In de regels ter zake zal ook moeten worden aangegeven op welke wijze de accountantsorganisatie toeziet op de naleving van deze regels en welke acties de accountantsorganisatie onderneemt bij inbreuken op deze regels.

Onderdeel van deze regels moet een (klokkenluider)regeling zijn, waarin zowel aan medewerkers van de accountantsorganisatie als aan personen van buiten de accountantsorganisatie de mogelijkheid wordt geboden onregelmatigheden aan de orde te stellen.

In de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon zijn voorschriften opgenomen met betrekking tot het bewaren van gegevens en het waarborgen van de vertrouwelijkheid van die gegevens nadat de rechtspersoon is opgehouden te bestaan. Deze regels komen in de verordening terug.

### ***Hoofdstuk II Artikelgewijze toelichting***

#### **Artikel 1**

In dit artikel worden enkele in de verordening gebruikte begrippen gedefinieerd.

In artikel 1, onderdeel r, wordt het begrip 'vestiging' gedefinieerd. Een criterium op basis waarvan kan worden bepaald of er wel of geen sprake is van een vestiging is de werkrelatie tussen medewerkers. Hierbij kan worden gedacht aan medewerkers die zich bezig houden met dezelfde soort onderwerpen of die werken voor dezelfde soort cliënten. Bij de beoordeling of er wel of geen sprake is van een vestiging moet worden bedacht dat ten gevolge van technische ontwikkelingen en de toenemende internationale activiteiten van accountantsorganisaties, aan een vestiging ook virtueel vorm kan worden gegeven. Fysieke nabijheid is daarom niet noodzakelijkerwijs een essentiële factor in deze definitie.

Bij kleinere maatschappen of vennootschappen is het mogelijk dat een vestiging de hele organisatie omvat.

#### **Artikel 2**

Dit artikel is gebaseerd op de paragrafen 7 en 9 van ISQC-1 en behelst de onderwerpen behandeld in de artikelen 8 tot en met 25 van het besluit, aangevuld met de regels ter zake van de continuïteit van de beroepsuitoefening die waren opgenomen in de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Artikel 2 betreft een algemene bepaling die wordt uitgewerkt in de artikelen 3 tot en met 14 van de verordening.

#### **Artikel 3**

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 9 van ISQC-1 en vormt een uitwerking van artikel 2, onderdeel a, van de verordening. De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen en hun voorbeeldfunctie zijn in belangrijke mate van invloed op de bedrijfscultuur van de accountantsorganisatie



en het daartoe behorende kwaliteitsbeleid. Het geheel moet ertoe leiden dat wettelijke controles worden uitgevoerd overeenkomstig vooraf vastgestelde kwaliteitseisen.

Het tot stand brengen en handhaven van een kwaliteitsgerichte bedrijfscultuur wordt mede bevorderd door duidelijke, logische en handhaafbare signalen en regels van de zijde van alle leidinggevende niveaus van de accountantsorganisatie. Hierbij zal de nadruk worden gelegd op de regels voor kwaliteitsbeheersing en op de noodzaak om:

- werkzaamheden te verrichten in overeenstemming met de door wet- en regelgeving gestelde eisen en met de vaktechnische richtlijnen van de accountantsorganisatie;
- verklaringen, andere oordelen en rapporten af te geven die onder de gegeven omstandigheden juist zijn.

Bedoelde signalen en regels bevorderen een bedrijfscultuur waarin werkzaamheden van hoge kwaliteit worden gewaardeerd en beloond. De regels moeten worden bekendgemaakt door middel van onder meer cursussen, vergaderingen, formele en informele gesprekken, nieuwsbrieven of werkinstructies. Ze worden opgenomen in de interne documentatie en het cursusmateriaal van de accountantsorganisatie. Tevens zullen de regels en de naleving ervan een rol spelen bij de beoordeling van medewerkers. Aldus wordt de visie van de accountantsorganisatie op het belang van kwaliteit en de wijze waarop kwaliteit bereikt kan worden ondersteund en versterkt.

Van bijzonder belang is dat de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen de noodzaak erkennen dat de strategie van de organisatie niet strijdig is met de allesbepalende eis dat de organisatie kwaliteit moet leveren bij het uitvoeren van al haar opdrachten. Om dat te realiseren zal de accountantsorganisatie bijvoorbeeld:

- de verantwoordelijkheden van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen zodanig inrichten dat commerciële overwegingen geen afbreuk doen aan de kwaliteit van de werkzaamheden;
- de regels betreffende salariëring, prestatiebeoordeling en promotie (met inbegrip van prestatiebeloningssystemen) van de medewerkers zodanig opzetten dat daaruit blijkt dat de accountantsorganisatie zich bovenal gebonden acht kwaliteit te leveren; of
- voldoende middelen ter beschikking stellen aan de ontwikkeling, vastlegging en ondersteuning van haar kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing.

### Artikel 4

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 12 van ISQC-1. Toereikende ervaring en deskundigheid stellen de persoon aan wie uitvoerende taken in het kader van het stelsel van kwaliteitsbeheersing worden opgedragen in staat de juiste regels op te stellen en problemen bij de uitvoering daarvan te onderkennen en te doorgronden. De noodzakelijke bevoegdheid en het gezag stellen de persoon in staat deze regels daadwerkelijk te implementeren.

De (eind)verantwoordelijkheid voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing ligt overigens altijd bij de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen.

### Artikel 5

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 36 van ISQC-1. De op te stellen regels zullen doorgaans zijn gericht op de volgende aspecten van het personeelsbeleid:

- inschatting van de personeelsbehoefte;
- personeelswerving;
- capaciteiten;
- deskundigheid;
- salariering;
- prestatiebeoordeling;
- promotie;
- loopbaanontwikkeling.

Door zich op deze aspecten te richten is de accountantsorganisatie in staat in te schatten hoeveel medewerkers met welke kenmerken nodig zijn voor de uitvoering van de opdrachten. Het proces van personeelswerving van de accountantsorganisatie omvat bijvoorbeeld regels die er toe zullen leiden dat de accountantsorganisatie integere medewerkers kan selecteren, die het vermogen hebben de vereiste capaciteiten en deskundigheid te verwerven die noodzakelijk zijn om werkzaamheden voor de accountantsorganisatie uit te voeren.

Capaciteiten en deskundigheid kunnen worden ontwikkeld door meerdere methoden, waaronder:

- vaktechnische opleiding;
- werkervaring;
- permanente vaktechnische ontwikkeling, waaronder training;
- begeleiding door meer ervaren medewerkers, zoals andere leden van het opdrachtteam.

Of de deskundigheid van de medewerkers van de accountantsorganisatie voortdurend op peil blijft is voor een belangrijk deel afhankelijk van een goed op de praktijk afgestemd niveau van permanente vaktechnische ontwikkeling. Om dat te bereiken zal de accountantsorganisatie in haar regels bijvoorbeeld de nadruk leggen op regelmatige training voor alle niveaus van de medewerkers en op het verschaffen van de noodzakelijke trainingsfaciliteiten die de medewerkers in staat stellen de vereiste capaciteiten en deskundigheid in stand te houden. Indien intern geen of onvoldoende vaktechnische en trainingsfaciliteiten beschikbaar zijn, kan de accountantsorganisatie gebruikmaken van een voldoende gekwalificeerde externe persoon of organisatie.

In de regels van de accountantsorganisatie met betrekking tot prestatiebeoordeling, salariering en promotie zal doorgaans ruime aandacht worden besteed aan de ontwikkeling en het in stand houden van de deskundigheid en de binding met Verordening gedragscode. Zo zal de accountantsorganisatie bijvoorbeeld:

- de medewerkers bewust maken van de verwachtingen van de accountantsorganisatie met betrekking tot prestaties en gedragsregels en aan hen duidelijk maken dat het niet voldoen aan de regels kan resulteren in disciplinaire maatregelen;
- de medewerkers beoordelen en adviseren over hun functioneren, de groei binnen de functie en hun loopbaanontwikkeling; of
- de medewerkers duidelijk maken dat promotie naar functies met een grotere verantwoordelijkheid onder meer afhankelijk is van de kwaliteit van de prestaties en het zich houden aan de Verordening gedragscode.

De omvang en specifieke omstandigheden van de accountantsorganisatie zullen van invloed zijn op de structuur van haar prestatiebeoordelingssysteem.

### Artikel 6

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 42 van ISQC-1 en vormt een uitwerking van artikel 2, onderdeel c, en artikel 5 van de verordening. Artikel 6 moet in samenhang met artikel 15 van het besluit worden gelezen. Dit laatste artikel bepaalt dat de accountantsorganisatie ten behoeve van de uitvoering van de wettelijke controle aan de externe accountant de benodigde tijd, middelen en personeel beschikbaar stelt.

De regels bevatten systemen om toezicht te houden op de werkdruk en beschikbaarheid van de externe accountants om hen in staat te stellen voldoende tijd te besteden aan de adequate invulling van hun verantwoordelijkheden.

### Artikel 7

Dit artikel is gebaseerd op de paragrafen 57 en 58 van ISQC-1 en heeft betrekking op verschillen van inzicht die tijdens de uitvoering van een wettelijke controle kunnen ontstaan tussen de bij controle betrokken medewerkers of tussen de bij de uitvoering van deze wettelijke controle betrokken externe accountant en de personen bij wie ter zake van deze controle advies zoals bedoeld in artikel 17 van het besluit is ingewonnen. Dit artikel moet het mogelijk maken dat verschillen van inzicht in een vroeg stadium worden gesignaleerd, moet duidelijke richtlijnen verschaffen voor de stappen die daarna moeten worden genomen en moet als eis stellen dat vastleggingen worden vervaardigd over de verschillen van inzicht en de wijze waarop de getrokken conclusies worden overgenomen. De volgens dit artikel vereiste regels zullen in de praktijk grote overeenkomst vertonen met de in artikel 20, tweede lid, van het besluit bedoelde procedure.

Expliciet is bepaald dat voordat een accountantsverklaring mag worden afgegeven, een verschil van inzicht moet zijn opgelost.

### Artikel 8

Ingevolge artikel 23 van het besluit dient een accountantsorganisatie die een wettelijke controle verricht bij een organisatie van openbaar belang een compliance officer te hebben. Om invulling te geven aan de taak van de compliance officer zal een accountantsorganisatie een compliance regeling moeten vaststellen.

### Artikel 9

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 74 van ISQC-1. Het artikel is daarnaast een uitwerking van de eis gesteld in artikel 22, tweede lid, van het besluit.

In artikel 22 van het besluit is bepaald dat de accountantsorganisatie de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing waarborgt en jaarlijks het stelsel van kwaliteitsbeheersing evalueert. Het uitvoeren van een periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde wettelijke controles is een maar overigens niet het enige onderdeel van de evaluatie van de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Het interne kwaliteitsonderzoek (onderzoek) van een selectie van afgeronde opdrachten wordt in het algemeen cyclisch uitgevoerd. Tot de opdrachten die worden geselecteerd voor onderzoek behoort ten minste een opdracht van elke bij de accountantsorganisatie werkzame of daaraan verbonden externe accountant per onderzoekscyclus. Deze onderzoekscyclus zal in het algemeen niet langer zijn dan drie jaar. De concrete invulling van de onderzoekscyclus, waartoe ook de wijze van selectie van individuele opdrachten behoort, hangt van vele factoren af, waaronder:

- de omvang van de accountantsorganisatie;
- het aantal en de geografische spreiding van de vestigingen;
- het bevoegdheidsniveau van zowel de medewerkers als de vestigingen;
- de aard en complexiteit van de controlecliënten van de accountantsorganisatie;
- de beroepsrisico's die zijn onderkend ten aanzien van specifieke controlecliënten en specifieke opdrachten;
- het resultaat van de voorafgaande onderzoeken.

Het onderzoeksproces omvat de selectie van individuele opdrachten, waarvan bepaalde opdrachten moeten kunnen worden geselecteerd zonder voorafgaande kennisgeving aan de betrokken medewerkers. De personen die de geselecteerde opdrachten onderzoeken mogen niet betrokken zijn geweest bij het uitvoeren van deze opdrachten of bij de in artikel 18 van het besluit bedoelde kwaliteitsbeoordeling. Bij het bepalen van de reikwijdte van het onderzoek kan de accountantsorganisatie rekening houden met de reikwijdte en het eindoordeel van een door een onafhankelijke derde uitgevoerde toetsing of door hem uitgevoerd toezicht. Bedoeld extern toezicht kan echter niet het eigen interne bewakingsprogramma van de accountantsorganisatie vervangen.

Gebruik moet worden gemaakt van voldoende gekwalificeerde personen. Het is eveneens mogelijk dat verschillende accountantsorganisaties afspraken maken om samen te werken bij de ontwikkeling en uitvoering van het periodiek intern kwaliteitsonderzoek.

### Artikel 10

Dit artikel schrijft voor dat de accountantsorganisatie ten minste een keer per jaar de uitkomsten van de evaluatie van haar stelsel van kwaliteitsbeheersing bekendmaakt aan de in dit artikel genoemde personen. Deze personen kunnen aan de hand van deze informatie de geëigende acties ondernemen.

### Artikel 11

Dit artikel is gebaseerd op de tot eind 2006 geldende artikelen 2 en 4 van de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant. De accountantsorganisatie is ervoor verantwoordelijk dat zij ter zake van het risico van haar beroepsaansprakelijkheid in redelijke mate is verzekerd.

### Artikel 12

Dit artikel is gebaseerd op artikel 3 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

De beroepsaansprakelijkheidsverzekering dient aan verscheidene minimumeisen te voldoen die zijn neergelegd in het eerste lid.

Ad a: De verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar die voldoet, of van wie aannemelijk is dat deze voldoet, aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit. In Nederland gevestigde verzekeraars vallen ingevolge de Wet toezicht verzekeringsbedrijf 1993 onder het toezicht van De Nederlandsche Bank (DNB) en worden aldus geacht aan deze eisen van solvabiliteit te voldoen. Buitenlandse verzekeraars die onder onafhankelijk toezicht staan dat ten minste gelijkwaardig is aan het in Nederland door de DNB uitgevoerde toezicht, worden eveneens geacht te voldoen aan de eisen van solvabiliteit. Indien een zogenaamde captive aan een dergelijk toezicht is onderworpen, wordt deze als een in dit verband acceptabele verzekeringsmaatschappij aangemerkt. Een captive kan bijvoorbeeld zijn de (her)verzekeringsmaatschappij die onderdeel is van de accountantsorganisatie of haar netwerk en die zich primair bezighoudt met het (her)verzekeren van de beroepsaansprakelijkheidsrisico's van de tot het netwerk behorende organisaties.

Ad b: De verzekering dient jaarlijks dekking te bieden voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag als genoemd onder c.

Ad c: In deze bepaling wordt het minimaal te verzekeren bedrag per aanspraak gerelateerd aan de jaaromzet van de accountantsorganisatie.

Ad d: Boven de in c genoemde minimumbedragen wordt het vaststellen van de manier waarop financiële risico's kunnen worden opgevangen en de hoogte van de dekking aan de accountantsorganisatie overgelaten. Hierbij wordt als voorwaarde gesteld dat sprake is van een redelijke dekking van de risico's.

## Verordening accountantsorganisaties (RA's)

Wat redelijk is hangt af van de aard en omvang van de risico's en de mate waarin de risico's door de accountantsorganisatie kunnen worden opgevangen.

Ad e: Ook de hoogte van het eigen risico wordt gerelateerd aan de jaaromzet van de accountantsorganisatie. Bij een jaaromzet boven € 2,5 miljoen wordt het vaststellen van het eigen risico aan de accountantsorganisatie overgelaten. Vanzelfsprekend mag de continuïteit van de accountantsorganisatie door de vastgestelde hoogte van het eigen risico niet in gevaar worden gebracht.

Ad f: De verzekering dient ingevolge deze bepaling alle werkzaamheden te dekken die vanuit de accountantsorganisatie worden verricht, ongeacht wie de claim indient. Het laatste deel van deze bepaling ziet op de situatie waarin een derde een claim indient in plaats van de cliënt. Het verdient aanbeveling in de polis de werkzaamheden die onder de dekking vallen expliciet te omschrijven zodat hierover geen onduidelijkheid of meningsverschil kan ontstaan tussen de verzekerde en de verzekeraar op het moment dat een claim wordt ingediend.

Ad g: De verzekering dient ten minste Europa als dekkingsgebied te hebben. Deze bepaling ziet op situaties waarin claims van cliënten en derden afkomstig uit Europa, met betrekking tot werkzaamheden verricht naar Nederlands recht, in Nederland worden ingediend.

Ad h: De accountantsorganisaties dient ervoor te zorgen dat de inloop- en uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt. Dit houdt in dat werkzaamheden die zijn verricht in de twee jaren voorafgaand aan het sluiten van de verzekering, die op het moment van afsluiten nog niet tot claims hebben geleid, ook verzekerd zijn. Daarnaast dient de verzekering dekking te bieden voor claims ingediend binnen twee jaar na het einde van de verzekering die verband houden met werkzaamheden die verricht zijn tijdens de verzekeringsperiode. Het soort werkzaamheden binnen een accountantsorganisatie en andere relevante omstandigheden kunnen ertoe nopen dat een langere termijn voor het inloop- en/of uitlooprisico moet worden overeengekomen. De termijn van twee jaren is daarom een minimumeis.

Ad i: De verzekering dient de aansprakelijkheid van de accountantsorganisatie te dekken voor personen die onder haar verantwoordelijkheid werkzaam zijn. Tevens moet de verzekering de aansprakelijkheid in geval van waarneming op adequate wijze dekken.

Ad j: Indien een claim wordt ingediend en hier tegen door de accountantsorganisatie verweer wordt gevoerd kunnen de kosten van juridische bijstand hoog oplopen. In dit onderdeel is daarom de eis opgenomen dat de kosten van verweer in de beroepsaansprakelijkheidsverzekering moeten zijn meeverzekerd.

Het tweede lid ziet op specifieke omstandigheden, zoals de aard van de werkzaamheden of de aard en omvang van de cliëntenportefeuille, die het risicoprofiel van de accountantsorganisatie kunnen verhogen. Een beroepsaansprakelijkheidsverzekering die slechts voldoet aan de minimumeisen kan in dergelijke situaties onvoldoende zijn, zodat van de minimumeisen naar boven toe afgeweken zal moeten worden. De

accountantsorganisatie dient ervoor te zorgen dat de dekking van de beroepsaansprakelijkheidsverzekering ook in redelijke mate toereikend is voor deze specifieke omstandigheden.

### Artikel 13

Dit artikel is gebaseerd op het tot eind 2006 geldende artikel 5 van de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Waarneming kan op adequate wijze worden geregeld door het opnemen van duidelijke voorschriften ter zake in het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Ook kan een waarnemingsovereenkomst met een andere externe accountant worden gesloten. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat alvorens de waarneming begint, de waarnemende openbaar accountant is ingeschreven in het register, bedoeld in artikel 11, eerste lid, van de wet.

### Artikel 14

Dit artikel is gebaseerd op artikel 6 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Voor de waarborging van een goede afwikkeling van de beroepsuitoefening na het overlijden van een bij de accountantsorganisatie werkzame of aan haar verbonden externe accountant moet de accountantsorganisatie voorzieningen treffen. Hierbij kan worden gedacht aan het regelen van waarneming of opvolging, maar ook aan het aanwijzen van iemand die op zorgvuldige wijze zorg kan dragen voor de verkoop van de accountantsorganisatie.

### Artikel 15

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 3.2.1 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid en komt overeen met artikel 3, vierde lid, onderdeel b, van de richtlijn.

Zeggenschap was in de regelgeving van de beroepsorganisaties reeds geregeld in de Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon (artikel 4) en de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid (paragraaf 3.2.1). Deze nadere voorschriften komen te vervallen met de intrekking van de GBR-1994. De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid zullen echter, in gewijzigde vorm, opnieuw van kracht worden. De bepalingen opgenomen in paragraaf 3.2.1 zullen hierin echter niet terugkomen.

Wel zal dit artikel via de beleidsbepalers van accountantskantoren van toepassing worden verklaard op accountantskantoren die assuranceopdrachten, andere dan wettelijke controles, uitvoeren.

Het begrip meerderheid van de stemrechten heeft betrekking op het hoogste beslissingsbevoegde orgaan van de accountantsorganisatie. Stemrechten kunnen ook middellijk worden gehouden, bijvoorbeeld via een andere rechtspersoon. De praktijk laat zien dat er ter zake meerdere juridische structuren worden toegepast. Echter iedere structuur zal er toe moeten leiden dat de meerderheid van de stemrechten in het hoogste beslissingsbevoegde orgaan van de accountantsorganisatie uiteindelijk middellijk of onmiddellijk berust bij registeraccountants of Accountants-Administratieconsulenten 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.

Bij certificering van de aandelen moet de meerderheid van de stemrechten in het administratiekantoor dat de aandelen in de accountantsorganisatie houdt, in handen zijn van registeraccountants of voornoemde Accountants-Administratieconsulenten.

Uitdrukkelijk zij gesteld dat uitsluitend eisen worden gesteld ten aanzien van de zeggenschap in een accountantsorganisatie en dus niet ten aanzien van de eigendomsrechten.

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.

### Artikel 16

Het bepaalde in het eerste lid, onderdeel a, is gebaseerd op paragraaf 3.2.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. De overige voorschriften zijn gebaseerd op paragraaf 19 van ISQC-1.

### Artikel 17

Het bepaalde in het derde lid is gebaseerd op paragraaf 3.2.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. De overige voorschriften zijn gebaseerd op paragraaf 20 van ISQC-1.

Het treffen van de juiste maatregelen door de accountantsorganisatie omvat het inbouwen van de juiste waarborgen om de bedreiging voor de onafhankelijkheid als gevolg van een overtreding van de onafhankelijkheidsregels weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Hiertoe kan ook het teruggeven van de opdracht behoren.

### Artikel 18

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 3.2.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. In het tweede lid, onderdeel b, is bepaald dat voor de controlecliënt die als organisatie van openbaar belang moet worden aangemerkt er in het controledossier een vastlegging moet worden opgenomen van in rekening gebrachte vergoedingen voor diensten die zijn verleend door buiten Nederland gevestigde onderdelen van haar netwerk, voor zover deze diensten bij de accountantsorganisatie bekend zijn.

Met de toevoeging 'voor zover deze diensten bij de accountantsorganisatie bekend zijn' is aangegeven dat alleen de tijdens de uitvoering van de controle bekend geworden vergoedingen moeten worden vastgelegd. Van de accountantsorganisatie en de externe accountant wordt dus niet verwacht dat zij expliciet naar deze vergoedingen op zoek gaan.



## Artikel 19

Deze bepaling is gebaseerd op paragraaf 18 van ISQC-1 en paragraaf 3.2.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

Onder 'anderen die aan deze regels zijn onderworpen' vallen bijvoorbeeld deskundigen die ten behoeve van een specifieke wettelijke controle door de accountantsorganisatie zijn aangetrokken en personen werkzaam bij of verbonden aan andere onderdelen van het netwerk.

## Artikel 20

Deze bepaling is gebaseerd op paragraaf 18 van ISQC-1 en paragraaf 3.2.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. Iedere accountantsorganisatie moet een onafhankelijkheidsregeling en een onafhankelijkheidsfunctionaris hebben.

Deze onafhankelijkheidsfunctionaris is belast met het toezicht op de naleving van de regels inzake de onafhankelijkheid.

In artikel 23 van het besluit is bepaald dat een accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang ter zake van het toezicht op de bij of krachtens de artikelen 13 tot en met 24 van de wet gestelde regels een compliance officer moet hebben. Deze beide functies mogen ook door één persoon worden uitgevoerd.

## Artikel 21

Deze bepaling is gebaseerd op paragraaf 25 van ISQC-1 en is tevens opgenomen in de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

Artikel 21 heeft betrekking op leidinggevende medewerkers. Onder leidinggevende medewerkers worden verstaan de medewerkers die een belangrijke invloed kunnen hebben op de uitkomst van een wettelijke controle. Hiertoe behoort vanzelfsprekend ook de externe accountant. De inzet bij een wettelijke controle van dezelfde leidinggevende medewerkers gedurende een lange periode kan leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid als gevolg van een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen of kan op een andere wijze de kwaliteit van de uitvoering van de opdracht aantasten.

Daarom moet de accountantsorganisatie regels opstellen die voorzien in het treffen van waarborgen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Bij het formuleren van deze regels neemt de accountantsorganisatie onder meer in aanmerking:

- de aard van de opdracht en in hoeverre het openbaar belang daarbij is betrokken;
- de lengte van de periode waarover de leidinggevende medewerkers reeds bij de wettelijke controle zijn betrokken; en
- de lengte van de periode waarover dezelfde personen deel uitmaken van de leiding van de controlecliënt.

Voorbeelden van te treffen waarborgen zijn het uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling of in uiterste instantie het vervangen van de leidinggevende medewerkers.

Het bepaalde in artikel 21 staat los van het te allen tijde toe te passen artikel 24 van de wet, waarin is voorgeschreven dat de accountantsorganisatie de externe accountant die gedurende zeven aaneengesloten boekjaren bij een organisatie van openbaar belang een wettelijke controle heeft verricht moet vervangen door een andere externe accountant.

### **Artikel 22**

In artikel 27 van het besluit wordt voorgeschreven dat indien een accountantsorganisatie of een ander onderdeel van haar netwerk relaties onderhoudt met een controlecliënt of met een met deze controlecliënt verbonden derde, die een bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie, zij maatregelen moet nemen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. In artikel 22 is voorgeschreven dat de accountantsorganisatie regels moet hebben waarin criteria zijn opgenomen ter zake van de toelaatbaarheid van financiële, zakelijke of andere relaties met de hiervoor genoemden.

### **Artikel 23**

Artikel 23 is gebaseerd op artikel 27 van het besluit en paragraaf 4.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

### **Artikel 24**

Artikel 24 is gebaseerd op artikel 27 van het besluit en paragraaf 4.3.1 en 4.3.2. van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

### **Artikel 25 en 26**

Artikel 25 en 26 zijn gebaseerd op artikel 27 van het besluit en paragraaf 4.3.1 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

### **Artikel 27**

Dit artikel vormt een uitwerking van artikel 27 van het besluit. De inhoud van artikel 27 VAO is ontleend aan paragraaf 4.5.2 van de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. Het artikel handelt over de samenloop van medewerkers en naaste verwanten van deze medewerkers die op enigerlei wijze bij de controlecliënt zijn betrokken. De accountantsorganisatie moet regels vaststellen die erin voorzien dat de aard en het belang van de daarmee verbandhoudende bedreiging voor de onafhankelijkheid worden geëvalueerd en in geval deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, waarborgen worden getroffen die de

bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Voorbeelden van deze waarborgen zijn:

- het niet langer inschakelen van de medewerker bij de desbetreffende wettelijke controle;
- het zodanig structureren van de verantwoordelijkheden van de bij de uitvoering van een wettelijke controle betrokken medewerkers dat de desbetreffende medewerker geen werkzaamheden verricht die betrekking hebben op objecten die vallen onder de verantwoordelijkheid van de naaste verwant;
- het opstellen van regels die erin voorzien dat de medewerkers zaken met betrekking tot hun persoonlijke onafhankelijkheid en objectiviteit kunnen bespreken met leidinggevenden van de accountantsorganisaties;
- het in een zo vroeg mogelijk stadium afstoten door de naaste verwant van (een significant deel van) het financiële belang in de controlecliënt;
- het bespreken van de kwestie met het toezichthoudende orgaan van de controlecliënt;
- het laten beoordelen van de uitgevoerde werkzaamheden door een externe accountant die niet is betrokken bij de wettelijke controle of bij de overige dienstverlening ten behoeve van de controlecliënt.

### Artikel 28

Artikel 28 vormt een uitwerking van artikel 27 van het besluit. De inhoud van artikel 28 is ontleend aan paragraaf 4.5.1 van de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

### Artikel 29

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 4.6 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

Het in dit artikel bedoelde geschil kan betrekking hebben op de wettelijke controle alsmede op alle overige aan de controlecliënt of de daarmee verbonden derde door de accountantsorganisatie of haar netwerk verleende overige diensten.

### Artikel 30

Deze bepaling is ontleend aan paragraaf 5.1 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. Het verrichten van overige diensten door de accountantsorganisatie of een organisatie binnen haar netwerk aan een controlecliënt biedt enerzijds voordelen voor de cliënt maar kan anderzijds een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de externe accountant opleveren. De voordelen bestaan onder meer uit een efficiënte en effectieve inzet van kennis en arbeid en een grote mate van kennis van en inzicht in de cliënt.

In beginsel is niet bij iedere samenloop van het uitvoeren van een wettelijke controle en het verlenen van overige diensten aan dezelfde controlecliënt sprake van een bedreiging voor de onafhankelijkheid.

Van essentieel belang is dat personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantsorganisatie en haar netwerk niet zijn betrokken bij het besluitvormingsproces van de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde of van het management van de controlecliënt of met het management van een met deze controlecliënt verbonden derde.

### Artikel 31

In dit artikel is bepaald dat de accountantsorganisatie de vigerende regels ter zake van de integere bedrijfsvoering moet bekend maken aan de daarvoor in aanmerking komende medewerkers.

### Artikel 32

Dit artikel beoogt het instellen van een (klokkenluider)regeling. De tekst van het artikel is afgeleid van de Best practice bepaling 11.1.6. van de Nederlandse Corporate governance code van 9 december 2003.

Het artikel vormt in zekere zin een aanvulling op artikel 25 van het besluit, dat betrekking heeft op het zorgdragen door de accountantsorganisatie voor een zorgvuldige afhandeling en vastlegging van (al dan niet anoniem) ingediende klachten over de uitvoering van een wettelijke controle.

Het onderhavige artikel handelt over klachten die niet specifiek op de uitvoering van een wettelijke controle betrekking hebben, maar die wel van invloed kunnen zijn op de kwaliteit van de uitvoering van een wettelijke controle. Voorbeelden zijn klachten over onregelmatigheden in de sfeer van persoonlijke omgang, bijvoorbeeld over (seksuele) intimidatie, vernedering, discriminatie, agressie of geweld en klachten over zakelijke misstanden, bijvoorbeeld het niet naleven van de wet of gedragsregels, fraude, oplichting, het oneigenlijk gebruik van bedrijfsmiddelen of het manipuleren van informatie.

De toelichting op artikel 25 van het besluit vermeldt dat een klacht ook afkomstig kan zijn van personen buiten de accountantsorganisatie. Daarom geldt de onderhavige regeling ook voor deze personen.

### Artikel 33

Dit artikel is gebaseerd op artikel 9 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon.

## **Verordening op de klachtbehandeling (AA's)**

### **Aanhef**

De ledenvergadering van de NOvAA, Gelet op de artikelen 24, vijfde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten;

Stelt de volgende verordening vast:

### **Hoofdstuk 1 Begripsbepalingen**

#### **Artikel 1**

Voor de toepassing van deze verordening en de daarop rustende bepalingen wordt verstaan onder:

- a. *accountantskamer*: de accountantskamer, bedoeld in hoofdstuk III van de Wet tuchtrechtspraak accountants;
- b. *accountantskantoor*: het accountantskantoor, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- c. *accountantsorganisatie*: een accountantsorganisatie als bedoeld in de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- d. *NOvAA*: de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, bedoeld in artikel 2 van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten;
- e. *ledenvergadering*: de ledenvergadering van de NOvAA;
- f. *NIVRA*: het Nederlands Instituut van Registeraccountants, bedoeld in artikel 1 van de Wet op de registeraccountants;
- g. *Accountant-Administratieconsulent*: de natuurlijk persoon die is ingeschreven in het in artikel 36 van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten bedoelde accountantsregister.

### **Hoofdstuk 2 Klachtbehandeling**

#### **Artikel 2**

Er is een gezamenlijke instantie van NOvAA en NIVRA voor de behandeling van klachten tegen Accountants-Administratieconsulenten en registeraccountants: de Klachtencommissie.

#### **Artikel 3**

1. Een ieder die wil klagen over de wijze waarop een Accountant-Administratieconsulent zich in diens beroepsmatig handelen jegens hem heeft gedragen, kan hierover schriftelijk een klacht indienen bij de Klachtencommissie.
2. Een klacht kan niet uitsluitend over een declaratie gaan.

### Artikel 4

1. De klacht wordt ondertekend en bevat ten minste:
  - a. de naam en het adres van de klager;
  - b. de naam en het adres van de Accountant-Administratieconsulent op wiens gedraging de klacht betrekking heeft;
  - c. de dagtekening;
  - d. een omschrijving van de gedraging waartegen de klacht is gericht alsmede de redenen omtrent de klachtwaardigheid daarvan.
2. Indien de klacht in een vreemde taal is gesteld en een vertaling voor een goede behandeling van de klacht noodzakelijk is, draagt de klager zorg voor een vertaling.
3. De klacht kan ook een voorstel voor afwikkeling van de klacht bevatten.

### Artikel 5

1. De Klachtencommissie neemt de klacht in behandeling:
  - a. indien de Accountant-Administratieconsulent 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
  - b. indien de klager voorkeur geeft aan een afhandeling door de Klachtencommissie.
2. De secretaris van de Klachtencommissie is op verzoek behulpzaam bij het adresseren van de klacht.

### Artikel 6

De Accountant-Administratieconsulent die een klacht ontvangt stuurt deze terstond door aan:

- a. de binnen zijn accountantsorganisatie of accountantskantoor met klachtbehandeling belaste functionaris of commissie;
- b. de Klachtencommissie, indien de Accountant-Administratieconsulent op wiens gedraging de klacht betrekking heeft, niet werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie of accountantskantoor waar een klachtenregeling van toepassing is, die ziet op de gedraging waarover wordt geklaagd.

## Artikel 7

Na doorsturen van een klacht door de accountantskamer, ingevolge artikel 38a, eerste lid, van de Wet tuchtrechtspraak accountants, zorgt de secretaris van de Klachtencommissie er, na overleg met klager, voor dat de klacht wordt voorgelegd aan de gewenste instantie voor klachtbehandeling.

## Hoofdstuk 3 Klachtencommissie

### Artikel 8

1. De Klachtencommissie bestaat uit de volgende leden:
  - a. een voorzitter en een plaatsvervangend voorzitter;
  - b. vier Accountants-Administratieconsulenten;
  - c. vier registeraccountants.
2. De Klachtencommissie wordt bijgestaan door een secretaris en een plaatsvervangend secretaris.
3. De leden, de secretaris en de plaatsvervangend secretaris worden benoemd door de besturen van NOvAA en NIVRA.
4. De zittingsduur van de leden bedraagt vier jaar. Herbenoeming is eenmalig mogelijk.
5. Door de voorzitter wordt, in overleg met de secretaris, beslist welke leden met de behandeling van een klacht over een Accountant-Administratieconsulent worden belast met dien verstande dat daaraan in ieder geval deelnemen een voorzitter en twee Accountants-Administratieconsulenten.
6. Wanneer een lid van de Klachtencommissie betrokken is geweest bij de gedraging waarop de klacht betrekking heeft of in relatie staat tot de klager of de betrokken Accountant-Administratieconsulent, neemt dit lid niet aan de behandeling van de klacht deel.
7. Op verzoek van de Accountant-Administratieconsulent op wiens gedraging de klacht betrekking heeft of de klager, kunnen leden die een zaak behandelen, worden gewraakt op grond van feiten en omstandigheden waardoor de onpartijdigheid van de Klachtencommissie schade zou kunnen lijden.

### Artikel 9

1. Het lidmaatschap van de Klachtencommissie eindigt:
  - a. op verzoek van een lid;
  - b. bij het bereiken van de zeventigjarige leeftijd;
  - c. bij het verstrijken van de zittingsduur;

- d. bij doorhaling in het accountantsregister als bedoeld in artikel 48 van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten of artikel 63 van de Wet op de Registeraccountants;
  - e. bij overlijden.
2. Het lid van de Klachtencommissie, dat ingevolge sub b of c van het eerste lid aftreedt, kan op verzoek van de voorzitter zijn functie behouden met betrekking tot die zaken aan welke behandeling hij heeft deelgenomen, doch die op het tijdstip van zijn aftreden nog niet zijn afgedaan.
  3. Aftreden geschiedt volgens een door de besturen van de NOvAA en het NIVRA in onderling overleg vast te stellen rooster. Het rooster wordt zodanig ingericht dat jaarlijks niet meer dan twee Accountants-Administratieconsulenten en twee registeraccountants gelijktijdig aftreden.
  4. Voor degenen die voor de eerste maal na inwerkingtreding van deze verordening worden benoemd, kan worden afgeweken van artikel 8, vierde lid van deze verordening.

### Artikel 10

De Klachtencommissie draagt zorg voor een zorgvuldige afhandeling van de klacht.

### Artikel 11

1. De klager en de Accountant-Administratieconsulent op wiens gedraging de klacht betrekking heeft, kunnen zich door een gemachtigde laten bijstaan of laten vertegenwoordigen.
2. De Klachtencommissie kan van een gemachtigde een schriftelijke machtiging verlangen.
3. De Klachtencommissie kan bijstand of vertegenwoordiging door een persoon, tegen wie ernstige bezwaren bestaan, weigeren.
4. Het derde lid is niet van toepassing ten aanzien van advocaten en procureurs.

### Artikel 12

1. De Klachtencommissie bevestigt schriftelijk de ontvangst van het klaagschrift.
2. Aan de Accountant-Administratieconsulent op wiens gedraging de klacht betrekking heeft wordt een afschrift van het klaagschrift alsmede van de daarbij meegezonden stukken toegezonden.
3. De Accountant-Administratieconsulent op wiens gedraging de klacht betrekking heeft, wordt de gelegenheid geboden om binnen vier weken een schriftelijke reactie in te dienen.

### Artikel 13

1. De Klachtencommissie is niet verplicht de klacht in behandeling te nemen:



- a. indien zij betrekking heeft op een gedraging die door de indiening van de klacht aan het oordeel van de Klachtencommissie of een klachteninstantie van een accountantsorganisatie of accountantskantoor is onderworpen, dan wel onderworpen is geweest;
  - b. indien zij betrekking heeft op een gedraging die langer dan drie jaar na constatering daarvan of langer dan zes jaar vóór indiening van de klacht, heeft plaatsgevonden;
  - c. indien zij betrekking heeft op een gedraging die door indiening van een klacht aan het oordeel van de accountantskamer is onderworpen, dan wel onderworpen is geweest;
  - d. zolang ter zake van de gedraging waarop de klacht betrekking heeft een opsporingsonderzoek op bevel van de officier van justitie of een vervolging gaande is, dan wel indien de gedraging deel uitmaakt van de opsporing of vervolging van een strafbaar feit en ter zake van dat feit een opsporingsonderzoek op bevel van de officier van justitie of een vervolging gaande is.
2. De Klachtencommissie neemt een klacht ook niet in behandeling indien niet is voldaan aan enig bij verordening gesteld vereiste voor het in behandeling nemen van klachten.
  3. De voorzitter van de Klachtencommissie beslist op voordracht van de secretaris omtrent het niet in behandeling nemen van de klacht.
  4. Van het niet in behandeling nemen van de klacht stelt de Klachtencommissie klager zo spoedig mogelijk doch uiterlijk binnen vier weken na ontvangst van het klaagschrift schriftelijk in kennis.

### Artikel 14

1. De Klachtencommissie stelt de klager en de Accountant-Administratieconsulent op wiens gedraging de klacht betrekking heeft in de gelegenheid te worden gehoord.
2. Van het horen kan worden afgezien indien de klacht kennelijk ongegrond is.
3. Van het horen wordt een verslag gemaakt.

### Artikel 15

1. De Klachtencommissie handelt de klacht zo spoedig mogelijk af doch uiterlijk binnen zesentwintig weken.
2. De termijn wordt opgeschort met ingang van de dag waarop de klager is verzoekt een verzuim als bedoeld in artikel 13, tweede lid, van deze verordening te herstellen, tot de dag waarop het verzuim is hersteld of de daarvoor gestelde termijn ongebruikt is verstreken.
3. De afhandeling kan voor ten hoogste vier weken worden verdaagd.
4. Van de verdaging wordt schriftelijk mededeling gedaan aan de klager en de Accountant-Administratieconsulent op wiens gedraging de klacht betrekking heeft.

### Artikel 16

1. De Klachtencommissie stelt de klager en de Accountant-Administratieconsulent op wiens gedraging de klacht betrekking heeft schriftelijk en gemotiveerd in kennis van haar bevindingen inzake de klacht alsmede van een eventuele aanbeveling.
2. De beslissing van de Klachtencommissie strekt tot:
  - a. gegrondverklaring van de klacht; of
  - b. ongegrondverklaring van de klacht.
3. In de beslissing wordt melding gemaakt dat alsnog een klacht kan worden ingediend bij de Accountantskamer, indien de klacht betreft een handelen of nalaten als bedoeld in artikel 22, eerste lid van de Wet tuchtrechtspraak accountants.
4. De Klachtencommissie kan haar beslissing toezenden aan de besturen van NOvAA en NIVRA, de accountantskamer en het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

### Artikel 17

De klacht vervalt zodra klager aan de Klachtencommissie te kennen geeft dat de Accountant-Administratieconsulent op wiens gedraging de klacht betrekking heeft naar tevredenheid aan zijn klacht tegemoet is gekomen.

### Artikel 18

1. De secretaris van de Klachtencommissie draagt zorg voor de registratie van de ingediende klachten.
2. De Klachtencommissie publiceert jaarlijks het aantal, de aard en de afhandelingsduur van klachten alsmede het aantal naar andere instanties doorgestuurde klachten.

## Hoofdstuk 4 Slotbepaling

### Artikel 19

1. Deze verordening treedt in werking op het tijdstip waarop Hoofdstuk III van de Wet tuchtrechtspraak accountants in werking treedt.
2. Deze verordening wordt aangehaald als: Verordening op de klachtbehandeling.

## **Verordening op de klachtbehandeling (RA's)**

### **Aanhef**

Vastgesteld in de bijeenkomst van de Ledenvergadering op 11 december 2008, afgekondigd in de Nederlandse Staatscourant van 31 december 2008, nr. 253

De ledenvergadering van het Nederlands Instituut van Registeraccountants;

Gelet op artikel 19, vijfde lid, van de Wet op de Registeraccountants;

Stelt de volgende verordening vast:

### **Hoofdstuk 1 Begripsbepalingen**

#### **Artikel 1**

Voor de toepassing van deze verordening en de daarop rustende bepalingen wordt verstaan onder:

- a. *Accountant-Administratieconsulent*: de natuurlijk persoon die is ingeschreven in het in artikel 36 van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten bedoelde
- b. *accountantskamer*: de accountantskamer, bedoeld in artikel 10, eerste lid, van de Wet tuchtspraak accountants;
- c. *accountantskantoor*: het accountantskantoor, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- d. *accountantsorganisatie*: een onderneming of instelling die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht, dan wel een organisatie waarin zodanige ondernemingen of instellingen met elkaar zijn verbonden;
- e. *NOvAA*: de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, bedoeld in artikel 2 van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten;
- f. *registeraccountant*: de natuurlijk persoon die is ingeschreven in het in artikel 55 van de Wet op de Registeraccountants bedoelde accountantsregister.

### **Hoofdstuk 2 Klachtbehandeling**

#### **Artikel 2**

Er is een gezamenlijke instantie van NIVRA en NOvAA voor de behandeling van klachten tegen registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten: de Klachtencommissie.

#### **Artikel 3**

1. Een ieder die wil klagen over de wijze waarop een registeraccountant zich in diens beroepsmatig handelen jegens hem heeft gedragen, kan hierover schriftelijk een klacht indienen bij de Klachtencommissie.

2. Een klacht kan niet uitsluitend over een declaratie gaan.

### Artikel 4

1. De klacht wordt ondertekend en bevat ten minste:
  - a. de naam en het adres van de klager;
  - b. de naam en het adres van de registeraccountant op wiens gedraging de klacht betrekking heeft;
  - c. de dagtekening;
  - d. een omschrijving van de gedraging waartegen de klacht is gericht alsmede de redenen omtrent de klachtwaardigheid daarvan.
2. Indien de klacht in een vreemde taal is gesteld en een vertaling voor een goede behandeling van de klacht noodzakelijk is, draagt de klager zorg voor een vertaling.
3. De klacht kan ook een voorstel voor afwikkeling van de klacht bevatten.

### Artikel 5

1. De Klachtencommissie neemt de klacht in behandeling:
  - a. indien de registeraccountant 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
  - b. indien de klager voorkeur geeft aan een afhandeling door de Klachtencommissie.
2. De secretaris van de Klachtencommissie is op verzoek behulpzaam bij het adresseren van de klacht.

### Artikel 6

De registeraccountant die een klacht ontvangt, stuurt deze terstond door aan:

- a. de binnen zijn accountantsorganisatie of accountantskantoor met klachtbehandeling belaste functionaris of commissie;
- b. de Klachtencommissie, indien de registeraccountant op wiens gedraging de klacht betrekking heeft, niet werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie of accountantskantoor waar een klachtenregeling van toepassing is, die ziet op de gedraging waarover wordt geklaagd.

## Artikel 7

Na doorsturen van een klacht door de accountantskamer, ingevolge artikel 38a, eerste lid, van de Wet tuchtrechtspraak accountants, zorgt de secretaris van de Klachtencommissie er, na overleg met klager, voor dat de klacht wordt voorgelegd aan de gewenste instantie voor klachtbehandeling.

## Hoofdstuk 3 Klachtencommissie

### Artikel 8

1. De Klachtencommissie bestaat uit de volgende leden:
  - a. een voorzitter en een plaatsvervangend voorzitter;
  - b. vier registeraccountants;
  - c. vier Accountants-Administratieconsulenten.
2. De Klachtencommissie wordt bijgestaan door een secretaris en een plaatsvervangend secretaris.
3. De leden, de secretaris en de plaatsvervangend secretaris worden benoemd door de besturen van NIVRA en NOvAA.
4. De zittingsduur van de leden bedraagt vier jaar. Herbenoeming is eenmalig mogelijk.
5. Door de voorzitter wordt, in overleg met de secretaris, beslist welke leden met de behandeling van een klacht over een registeraccountant worden belast met dien verstande dat daaraan in ieder geval deelnemen een voorzitter en twee registeraccountants.
6. Wanneer een lid van de Klachtencommissie betrokken is geweest bij de gedraging waarop de klacht betrekking heeft of in relatie staat tot de klager of de betrokken registeraccountant, neemt dit lid niet aan de behandeling van de klacht deel.
7. Op verzoek van de registeraccountant op wiens gedraging de klacht betrekking heeft of de klager, kunnen leden die een zaak behandelen, worden geraakt op grond van feiten en omstandigheden waardoor de onpartijdigheid van de Klachtencommissie schade zou kunnen lijden.

### Artikel 9

1. Het lidmaatschap van de Klachtencommissie eindigt:
  - a. op verzoek van het lid;
  - b. bij het bereiken van de zeventigjarige leeftijd;
  - c. bij het verstrijken van de zittingsduur;
  - d. bij doorhaling in het accountantsregister als bedoeld in artikel 55 van de Wet op de Registeraccountants of artikel 36 van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten;
  - e. bij overlijden.

2. Het lid van de Klachtencommissie, dat ingevolge sub b of c van het eerste lid aftreedt, kan op verzoek van de voorzitter zijn functie behouden met betrekking tot die zaken aan welke behandeling hij heeft deelgenomen, doch die op het tijdstip van zijn aftreden nog niet zijn afgedaan.
3. Aftreden geschiedt volgens een door de besturen van NIVRA en NOvAA in onderling overleg vast te stellen rooster. Het rooster wordt zodanig ingericht dat jaarlijks niet meer dan twee registeraccountants en twee Accountants-Administratieconsulenten gelijktijdig aftreden.
4. Voor degenen die voor de eerste maal na inwerkingtreding van deze verordening worden benoemd, kan worden afgeweken van artikel 8, vierde lid, van deze verordening.

### Artikel 10

De Klachtencommissie draagt zorg voor een zorgvuldige afhandeling van de klacht.

### Artikel 11

1. De klager en de registeraccountant op wiens gedraging de klacht betrekking heeft kunnen zich door een gemachtigde laten bijstaan of laten vertegenwoordigen.
2. De Klachtencommissie kan van een gemachtigde een schriftelijke machtiging verlangen.
3. De Klachtencommissie kan bijstand of vertegenwoordiging door een persoon tegen wie ernstige bezwaren bestaan, weigeren.
4. Het derde lid is niet van toepassing ten aanzien van advocaten.

### Artikel 12

1. De Klachtencommissie bevestigt de ontvangst van het klaagschrift schriftelijk.
2. Aan de registeraccountant op wiens gedraging de klacht betrekking heeft wordt een afschrift van het klaagschrift alsmede van de daarbij meegezonden stukken toegezonden.
3. De registeraccountant op wiens gedraging de klacht betrekking heeft, wordt de gelegenheid geboden om binnen vier weken een schriftelijke reactie in te dienen.

### Artikel 13

1. De Klachtencommissie is niet verplicht de klacht in behandeling te nemen:
  - a. indien zij betrekking heeft op een gedraging die door de indiening van een klacht aan het oordeel van de klachtencommissie of een klachtinstantie van een accountantsorganisatie of accountantskantoor is onderworpen, dan wel onderworpen is geweest;
  - b. indien zij betrekking heeft op een gedraging die langer dan drie jaar na constatering daarvan of langer dan zes jaar vóór indiening van de klacht, heeft plaatsgevonden;
  - c. indien zij betrekking heeft op een gedraging die door de indiening van een klacht aan het oordeel van de accountantskamer is onderworpen, dan wel onderworpen is geweest;

- d. zolang ter zake van de gedraging waarop de klacht betrekking heeft een opsporingsonderzoek op bevel van de officier van justitie of een vervolging gaande is, dan wel indien de gedraging deel uitmaakt van de opsporing of vervolging van een strafbaar feit en ter zake van dat feit een opsporingsonderzoek op bevel van de officier van justitie of een vervolging gaande is.
2. De klachtencommissie neemt een klacht niet in behandeling indien niet is voldaan aan enig bij verordening gesteld vereiste voor het in behandeling nemen van klachten.
3. De voorzitter van de Klachtencommissie beslist op voordracht van de secretaris omtrent het niet in behandeling nemen van een klacht.
4. Van het niet in behandeling nemen van de klacht stelt de Klachtencommissie klager zo spoedig mogelijk doch uiterlijk binnen vier weken na ontvangst van het klaagschrift schriftelijk in kennis.

### Artikel 14

1. De Klachtencommissie stelt de klager en de registeraccountant op wiens gedraging de klacht betrekking heeft in de gelegenheid te worden gehoord.
2. Van het horen kan worden afgezien indien de klacht kennelijk ongegrond is.
3. Van het horen wordt een verslag gemaakt.

### Artikel 15

1. De Klachtencommissie handelt de klacht zo spoedig mogelijk af, doch uiterlijk binnen 26 weken.
2. De termijn wordt opgeschort met ingang van de dag waarop de klager is verzocht een verzuim als bedoeld in artikel 13, tweede lid, van deze verordening te herstellen, tot de dag waarop het verzuim is hersteld of de daarvoor gestelde termijn ongebruikt is verstreken.
3. De afhandeling kan voor ten hoogste vier weken worden verdaagd.
4. Van de verdaging wordt schriftelijk mededeling gedaan aan de klager en de registeraccountant op wiens gedraging de klacht betrekking heeft.

### Artikel 16

1. De Klachtencommissie stelt de klager en de registeraccountant op wiens gedraging de klacht betrekking heeft, schriftelijk en gemotiveerd in kennis van haar bevindingen inzake de klacht alsmede van een eventuele aanbeveling.
2. De beslissing van de Klachtencommissie strekt tot:
  - a. gegrondverklaring van de klacht; of
  - b. ongegrondverklaring van de klacht.

3. Indien de klacht betrekking heeft op een handelen of nalaten als bedoeld in artikel 22, eerste lid, van de Wet tuchtrechtspraak accountants wordt in de beslissing gemeld dat alsnog een klacht kan worden ingediend bij de accountantskamer.
4. De Klachtencommissie kan haar beslissing toezenden aan de besturen van NIVRA en NOvAA, de accountantskamer en het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

### **Artikel 17**

De klacht vervalt zodra klager aan de Klachtencommissie te kennen geeft dat de registeraccountant op wiens gedraging de klacht betrekking heeft, naar tevredenheid aan zijn klacht tegemoet is gekomen.

### **Artikel 18**

1. De secretaris van de Klachtencommissie draagt zorg voor de registratie van de ingediende klachten.
2. De Klachtencommissie publiceert jaarlijks het aantal, de aard en de afhandelingsduur van klachten alsmede het aantal naar andere instanties doorgestuurde klachten.

## ***Hoofdstuk 4 Slotbepalingen***

### **Artikel 19**

Deze verordening treedt in werking op een door het bestuur van het NIVRA nader te bepalen tijdstip.

### **Artikel 20**

Deze verordening wordt aangehaald als: Verordening op de klachtbehandeling.



## **Nadere voorschriften**



<i>Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant (ex artikel B1-290.1 VGC)(AA)</i>	383
<i>Definities (AA)</i>	383
<i>Hoofdstuk 1</i>	
1 Inleiding (AA)	387
1.1 Indeling (AA)	388
1.2 Status (AA)	389
<i>Hoofdstuk 2</i>	
2 Raamwerk voor onafhankelijkheid (AA)	389
2.1 Integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid (AA)	390
2.2 Verantwoordelijkheid voor en reikwijdte van de voorschriften (AA)	391
2.2.1 Reikwijdte personen (AA)	391
2.2.2 Verantwoordelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht (AA)	392
2.3 Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assuranceopdracht (AA)	392
<i>Hoofdstuk 3</i>	
3 Stelsel van waarborgen (AA)	393
3.1 Waarborgen in de organisatie van de assurancecliënt	394
3.1.1 Bestuursstructuur van de assurancecliënt (AA)	394
3.1.2 Communicatie met de raad van commissarissen of de audit commissie (AA)	395
3.2 Declaratierelaties (AA)	397

3.2.1 Declaratieomvang (AA)	397
3.2.2 Achterstallige vergoedingen (AA)	400
3.2.3 Openbaar maken van vergoedingen (AA)	401
3.3 Interne roulatie (AA)	402
3.4 Periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn (AA)	404

### **Hoofdstuk 4**

4 Financiële, zakelijke, arbeids-, familie-, nauwe persoonlijke relaties en (mogelijke) juridische procedures met een assurancecliënt (AA)	405
4.1 Financiële belangen in een assurancecliënt (AA)	405
4.2 Zakelijke relaties met een assurancecliënt (AA)	410
4.3 Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie (AA)	413
4.3.1 Dienstverband bij een assurancecliënt (AA)	413
4.3.2 Vervullen van een bestuurs- of toezichhoudende functie bij een assurancecliënt (AA)	414
4.4 Indiensttreding bij een accountantspraktijk (AA)	415
4.5 Familie- en nauwe persoonlijke relaties (AA)	416
4.5.1 Gezinsleden (AA)	416
4.5.2 Naaste verwanten (AA)	418
4.5.3 Nauwe persoonlijke relaties (AA)	419
4.5.4 Nadere toelichting gezinsleden, naaste verwanten en nauwe persoonlijke relaties (AA)	419
4.6 (Mogelijke) juridische procedures met een assurancecliënt (AA)	421

## *Hoofdstuk 5*

5 Samenloop met overige dienstverlening (AA)	422
5.1 Algemeen beoordelingskader (AA)	422
5.2 Administratieve dienstverlening (AA)	424
5.3 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem (AA)	426
5.4 Diensten op het gebied van waardebeoordeling (AA)	429
5.5 Dienstverlening op het terrein van interne controle (AA)	431
5.6 Juridische dienstverlening (AA)	433
5.7 Bemiddeling bij werving van hoger kader voor een controlecliënt (AA)	435
5.8 Interim-management (AA)	436
5.9 Corporate finance dienstverlening (AA)	437

## *Hoofdstuk 6 Slotbepalingen*

6.1 Inwerkingtreding (AA)	438
6.2 Overgangsbepalingen (AA)	439
6.3 Citeertitel (AA)	439



### *Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)*

#### Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant (ex artikel B1-290.1 VGC)(AA)

vastgesteld bij besluit van het bestuur van 19 december 2006.

Het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, Gelet op artikel B1-290.1 van de Verordening gedragscode (VGC), luidende:

'De openbaar accountant die een assurance-opdracht uitvoert is onafhankelijk van de desbetreffende assurancecliënt. Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.'

gehoord de leden,  
na overleg met het bestuur van het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants,

stelt de volgende nadere voorschriften vast:

#### **Definities (AA)**

Voor de toepassing van deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:

*Accountantsorganisatie*: 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 wet, waaraan een vergunning als bedoeld in artikel 5 van die wet, is verleend, uitsluitend ter zake van de werkingssfeer van de wet;

*Accountantspraktijk*: accountantskantoor als bedoeld in de definities, onderdeel e, van de VGC, en accountantsorganisatie;

*Assurance-cliënt*: natuurlijk persoon of rechtspersoon, die anders dan in het kader van een gezagsverhouding aan een openbaar accountant opdracht heeft gegeven tot het verrichten van een assurance-opdracht, alsmede de entiteit die verantwoordelijk is voor het object van de assurance-opdracht. Hieronder is mede begrepen de controlecliënt, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel d, van de wet;

*Assurance-opdracht*: opdracht, waarbij de openbaar accountant 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

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

gevolg is van de toepassing van de criteria. Onder een assurance-opdracht is mede begrepen de controle-opdracht van de jaarrekening;

*Assurance-partner:* openbaar accountant werkzaam bij of verbonden aan een accountantspraktijk, die verantwoordelijk is voor de activiteiten die worden verricht tijdens een assurance-opdracht. Hieronder is mede begrepen de controlepartner;

*Assurance-team:* openbaar accountants en overige personen die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantspraktijk en die zijn betrokken bij de uitvoering van een assurance-opdracht. Hiertoe behoren ten minste degenen die betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht, zoals de professional in dienst van of verbonden aan de accountantspraktijk, al dan niet afkomstig uit andere disciplines (bijvoorbeeld een jurist, een actuaris, een fiscalist, een IT-deskundige, een specialist op het gebied van het beheer van financiële middelen), degene die de kwaliteitsbeoordeling van nog niet afgeronde assurance-opdrachten uitvoert, degene die het periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde assurance-opdrachten uitvoert, en degene die vaktechnische consulten geeft of direct toezicht uitoefent ten behoeve van de assurance-opdracht. Hieronder zijn mede begrepen het controleteam en de medewerkers, bedoeld in artikel 1, onderdeel b, van het besluit;

*Besluit:* Besluit toezicht accountantsorganisaties;

*Controlecliënt:* natuurlijk persoon of rechtspersoon, die anders dan in het kader van een gezagsverhouding aan een openbaar accountant opdracht heeft gegeven tot het verrichten van een controleopdracht van de jaarrekening, alsmede de entiteit die verantwoordelijk is voor het object van de controleopdracht van de jaarrekening. Hieronder is mede begrepen de controlecliënt, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel d, van de wet;

*Controleopdracht van de jaarrekening:* geheel van werkzaamheden die gericht zijn op het verkrijgen van een (relatief) hoge maar niet absolute mate van zekerheid omtrent de getrouwheid van een jaarrekening die in de accountantsverklaring in positief geformuleerde bewoordingen als "redelijke mate van zekerheid" wordt weergegeven. Hieronder is mede begrepen de opdracht tot het uitvoeren van een wettelijke controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de wet, respectievelijk vrijwillige controle. Onder de jaarrekening is mede begrepen iedere op de jaarrekening gelijkende informatie (bijvoorbeeld tussentijdse cijfers);

*Controlepartner:* openbaar accountant werkzaam bij of verbonden aan een accountantspraktijk, die verantwoordelijk is voor de activiteiten die worden verricht tijdens een controleopdracht van de jaarrekening. Hieronder is mede begrepen de externe accountant, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onder e, van de wet. Een controlepartner kan tevens verantwoordelijk partner zijn;



## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

*Controleteam:* openbaar accountants en overige personen, die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantspraktijk en die zijn betrokken bij de uitvoering van een controleopdracht van de jaarrekening. Hiertoe behoren alle personen als genoemd in de definitie van assuranceteam;

*Direct financieel belang:* financieel belang in een assurancecliënt, gehouden door een persoon die zich in de positie bevindt van waaruit hij invloed kan uitoefenen op de uitkomsten van de assuranceopdracht bij die assurancecliënt;

*Effecten:* direct of indirect gehouden waardepapieren (onder andere gewone en preferente aandelen, obligaties, participatiebewijzen, claims, warrants, opties en andere afgeleide rechten);

*Essentiële bestuursfunctie:* elke functie bij een assurancecliënt waaraan verantwoordelijkheid is verbonden voor fundamentele bestuursbeslissingen van de assurancecliënt, 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 van de assurancecliënt. 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;

*Externe accountant:* natuurlijk persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie en die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een wettelijke controle, als bedoeld in artikel 1, onder e, van de wet;

*Gezinslid:* financieel afhankelijk persoon of een andere persoon met wie samen een huishouding wordt gevoerd;

*Indirect financieel belang:* financieel belang in een entiteit, ongeacht of deze wel of geen assurancecliënt is van de accountantspraktijk, welke entiteit een financieel belang in een assurancecliënt heeft;

*Juridisch kantoorgenoot:* juridisch deskundige werkzaam bij of verbonden aan dezelfde accountantspraktijk als de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant, of werkzaam bij of verbonden aan een ander onderdeel van het netwerk;

*Naaste verwant:* een niet financieel afhankelijk eerste of tweedegraads bloedverwant of aanverwant of stiefkind;

*Nauwe persoonlijke relatie:* alle relaties met personen die geen gezinslid of naaste verwant van de desbetreffende persoon zijn met wie bedoelde persoon een regelmatig sociaal contact heeft;

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

*Netwerk*: samenwerkingsverband waartoe de accountantspraktijk behoort, dat duidelijk is gericht op het delen van winst of kosten of waarbij duidelijk sprake is van:

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

*Openbaar accountant*: Accountant-Administratieconsulent werkzaam bij of verbonden aan een accountantspraktijk. Hieronder is mede begrepen de externe accountant, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van de wet;

*Organisatie van openbaar belang*: entiteit als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel h, van de wet, te weten:

1. een in Nederland gevestigde naamloze vennootschap naar Nederlands recht waarvan effecten zijn genoteerd aan een effectenbeurs in de zin van artikel 1, onderdeel e, van de Wet toezicht effectenverkeer 1995;
2. een in Nederland gevestigde kredietinstelling als bedoeld in artikel 1, onderdeel a, van de Wet toezicht kredietwezen 1992;
3. een in Nederland gevestigde centrale kredietinstelling als bedoeld in artikel 1, onderdeel b, van de Wet toezicht kredietwezen 1992;
4. een in Nederland gevestigde verzekeraar als bedoeld in artikel 1, onderdeel h, van de Wet toezicht verzekeringsbedrijf 1993;
5. een onderneming, instelling of openbaar lichaam, behorende tot een van de ingevolge artikel 2 van de wet aangewezen categorieën;

*Overige dienstverlening*: iedere opdracht niet zijnde een assuranceopdracht;

*Partner*: professional werkzaam bij of verbonden aan een accountantspraktijk of aan een ander onderdeel van het netwerk, die verantwoordelijk is voor het werk dat wordt verricht tijdens een assuranceopdracht of overige dienstverlening;

*Partner belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening (key-audit partner)*: controlepartner die binnen een controleteam mede verantwoordelijk is voor het rapporteren over belangrijke 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. Hiertoe wordt in elk geval gerekend de verantwoordelijke partner;

*Persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur:* persoon die binnen de accountantspraktijk een toezichthoudende of leidinggevende functie heeft ten aanzien van de uitvoering van een assuranceopdracht of de persoon die de evaluatie van de prestatie van een lid van het assuranceteam voorbereidt, beoordeelt of hier directe invloed op uitoefent of anderszins de beloning van dit lid vaststelt;

*Toezichthoudend orgaan (governance structuur):* van de bestuurlijke en controlestructuur van een assurancecliënt deel uitmakend orgaan dat is belast met het uitoefenen van toezicht op het management van de assurancecliënt in het belang van de assurancecliënt en dat geheel of ten minste gedeeltelijk is samengesteld uit andere personen dan bestuursleden. Hierbij kan worden gedacht aan een raad van commissarissen, een audit commissie of een groep van directeuren die niet belast zijn met de dagelijkse leiding of externe bestuursleden;

*Verantwoordelijk partner:* assurancepartner die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assuranceopdracht en die het werk van het assuranceteam en van de bij de assuranceopdracht betrokken professionals uit andere disciplines coördineert en, indien van toepassing, alle activiteiten van het netwerk die verband houden met de assuranceopdracht coördineert;

*Verbonden derde:* natuurlijk of rechtspersoon die feitelijk beleidsbepalend is in de assurancecliënt, dan wel invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van die assurancecliënt, alsmede de entiteit waarin de assurancecliënt feitelijk beleidsbepalend is, dan wel invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid;

*Vestiging:* onderdeel van een accountantspraktijk of van het netwerk, dat wordt onderscheiden op basis van vastgelegde geografische criteria of op grond van vastgelegde criteria die betrekking hebben op de aard van de werkzaamheden en activiteiten, en waarbinnen een partner belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening hoofdzakelijk werkzaam is;

VGC: Verordening gedragscode;

Wet: Wet toezicht accountantsorganisaties;

*Wettelijke controle:* controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de wet.

### 1 Inleiding (AA)

Omdat de beoogde gebruiker van de conclusie aangaande een assuranceopdracht een ander is dan de verantwoordelijke partij is onafhankelijkheid een voorwaarde voor het mogen uitvoeren van een assuranceopdracht. In artikel B1-290.1 van de VGC is dit als volgt verwoord:

*'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.'*

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant bevatten voorschriften die de openbaar accountant bij het verrichten van een assurance-opdracht in acht moet nemen.

Deze nadere voorschriften zijn gebaseerd op:

- de Aanbeveling van de Commissie van de Europese Gemeenschappen van 16 mei 2002: Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen<sup>1</sup>; en
- de onafhankelijkheidsvoorschriften zoals opgenomen in de Code of Ethics for Professional Accountants van IFAC.

### 1.1 Indeling (AA)

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant zijn gebaseerd op een raamwerk (zie hoofdstuk 2) waarin de algemene vraagstukken van de onafhankelijkheid van de openbaar accountant in grote lijnen uiteen zijn gezet in relatie tot de verwachtingen van degenen die direct te maken krijgen met de resultaten van een door een openbaar accountant uitgevoerde assurance-opdracht en het publieke belang. Het raamwerk is gebaseerd op de in de VGC opgenomen fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor een openbaar accountant die een assurance-opdracht uitvoert daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhankelijkheid. Een belangrijk onderdeel van het raamwerk wordt gevormd door de toelichting op bedreigingen voor de naleving van de onafhankelijkheid waarmee de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan worden geconfronteerd en de toelichting op waarborgen die de openbaar accountant kan treffen om een bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Het raamwerk is aangevuld met een aantal specifieke eisen die de openbaar accountant in acht dient te nemen ten aanzien van zijn onafhankelijkheid bij de uitvoering van een assurance-opdracht en overige dienstverlening aan een assurance-cliënt.

Deze specifieke eisen bevatten regelgeving voor de toepassing van de fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhankelijkheid in specifieke situaties en bevatten enkele verbodsbepalingen waar geen andere waarborg zou voldoen. Een dergelijke benadering van de onafhankelijkheid van de openbaar accountant heeft de voorkeur boven gedetailleerde regels. Deze benadering biedt namelijk meer ruimte om snel en doeltreffend te reageren op nieuwe ontwikkelingen op zakelijk gebied in het algemeen en met betrekking tot assurance-opdrachten in het bijzonder, dan mogelijk zou zijn bij een strak regime van voorschriften. Deze benadering sluit daarom ook beter aan op de behoeften van de Europese kapitaalmarkten en van het MKB.

Om het vertrouwen van het publiek in assurance-opdrachten te behouden, is het noodzakelijk dat er voortdurend toezicht wordt gehouden om vast te stellen of de waarborgen en specifieke vereisten door de openbaar accountant juist worden toegepast en nageleefd.

---

<sup>1</sup> PB L 191 van 19 juli 2002, blz. 22.

## 1.2 Status (AA)

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant bevatten voorbeelden van bedreigingen, algemene waarborgen en specifieke eisen (tekst in vet) met een toelichting en voorbeelden. De algemene waarborgen en specifieke eisen dienen te worden geïnterpreteerd en toegepast in samenhang met de toelichting en de voorbeelden die hierbij als leidraad dienen. Het is daarom noodzakelijk de gehele tekst, dat wil zeggen inclusief de toelichting en voorbeelden, te lezen en niet alleen de vetgedrukte tekst.

## 2 Raamwerk voor onafhankelijkheid (AA)

Bij de uitvoering van een assurance-opdracht moet de bij deze opdracht betrokken openbaar accountant zowel qua geesteshouding ('in wezen') als naar buiten toe ('in schijn') onafhankelijk zijn van de assurance-cliënt. Een openbaar accountant mag niet betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht als er financiële, zakelijke, arbeids- of andere relaties met de assurance-cliënt bestaan die naar het oordeel van een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, als onaanvaardbaar zullen worden aangemerkt.

De primaire test voor de doeltreffendheid van de wijze waarop een openbaar accountant tracht een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid bij een specifieke assurance-opdracht weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen zal zijn of een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, tot de conclusie zal komen dat de openbaar accountant ten aanzien van alle zaken die bij de desbetreffende assurance-cliënt aan hem zijn voorgelegd objectief en onafhankelijk is in zijn oordeelsvorming.

De openbaar accountant dient zich bewust te zijn van de inhoud en betekenis van het fundamentele beginsel objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende beginsel van onafhankelijkheid, zowel voor wat betreft de feiten als de schijn die wordt gewekt. Bij de door hem gekozen benadering dient de openbaar accountant rekening te houden met:

- a. de verschillende personen die, naast hemzelf, invloed kunnen uitoefenen op de desbetreffende assurance-opdracht; en
- b. alle bestaande en potentiële bedreigingen, die vanuit het oogpunt van een belanghebbende afbreuk kunnen doen aan zijn onafhankelijkheid.

Op basis hiervan dient de openbaar accountant in ieder concreet geval waarborgen te treffen die een bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Bovendien dient de openbaar accountant blij te geven van zijn onafhankelijkheid door bijvoorbeeld bepaalde relaties met een assurance-cliënt niet aan te gaan.

### 2.1 Integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid (AA)

Voor de openbaar accountant die een assurance-opdracht uitvoert zijn integriteit, objectiviteit en deskundigheid de belangrijkste fundamentele beginselen die aan het uitvoeren van de assurance-opdracht ten grondslag liggen. Door daarnaast onafhankelijk te zijn, laat de openbaar accountant aan het publiek zien dat de assurance-opdracht integer en op een objectieve wijze is uitgevoerd.

Objectiviteit (als geesteshouding) kan door een externe belanghebbende niet worden vastgesteld. Integriteit kan evenmin vooraf worden beoordeeld.

De uitgangspunten en vereisten met betrekking tot de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assuranceopdracht moet een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, in staat stellen de procedures te beoordelen die de openbaar accountant volgt om situaties die een bedreiging vormen voor de naleving van de objectiviteit te vermijden of op te lossen.

Het is van essentieel belang dat het publiek kennis heeft van en inzicht heeft in het beginsel onafhankelijkheid en de daarvan afgeleide voorschriften die gelden voor het accountantsberoep bij de uitvoering van assurance-opdrachten en kennis heeft van en inzicht heeft in de wijze waarop toezicht op de naleving daarvan wordt gehouden. Deze kennis en dit inzicht zijn cruciaal om het vertrouwen van het publiek in de betrouwbaarheid van financiële en niet-financiële informatie en in het verlengde daarvan in de functie van de openbaar accountant te behouden.

Daarom is het belangrijk dat er overeenstemming bestaat over wat er wordt bedoeld met de onafhankelijkheid van de openbaar accountant, de relatie daarvan met de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit, en met de mate waarin de naleving van deze voorschriften op een objectieve wijze kan worden getoetst.

Het geven van een objectief oordeel is het uiteindelijke doel van een assurance-opdracht. Door onafhankelijk te zijn toont de openbaar accountant aan dat hij een assurance-opdracht objectief kan uitvoeren.

Daarvoor is noodzakelijk dat de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht blijf geeft van billijkheid, eerlijkheid en integriteit, en belangenverstrengelingen vermijdt.

Onafhankelijkheid houdt in:

- onafhankelijkheid in wezen, dat wil zeggen: 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; en
- onafhankelijkheid in optreden ('in schijn'), dat wil zeggen: het vermijden van al die feiten en omstandigheden die dusdanig suggestief zijn dat een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, de objectiviteit van de openbaar accountant in twijfel zal trekken.

Het bij de uitvoering van een assurance-opdracht in acht nemen van onafhankelijkheid vereist een beoordeling waarbij vooral wordt gekeken naar de omstandigheden waarin de openbaar accountant zich bevindt, met name elke relatie of elk belang van enige betekenis voor zijn opdracht.

Het gebruik van het woord onafhankelijkheid zonder verdere toevoeging leidt vaak tot misvattingen, omdat dit woord de betekenis lijkt te hebben van een absolute norm waaraan de beroepsbeoefenaren moeten voldoen. Menigeen veronderstelt dan ook dat een persoon die beroepsmatig een oordeel verstrekt, vrij dient te zijn van alle economische, financiële en andere banden die de schijn van afhankelijkheid kunnen wekken. Dit is natuurlijk onmogelijk, omdat iedereen in de maatschappij relaties onderhoudt met anderen en tot op zekere hoogte van anderen afhankelijk is.

De beoordeling van de naleving van de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht vindt plaats via een proces van toezicht. Dit vereist dat alle relevante omstandigheden waarin de openbaar accountant zich bevindt worden gezien in relatie tot de assurance-opdracht, in het bijzonder elk belang of elke relatie die de openbaar accountant heeft met betrekking tot de assurance-opdracht. Daarnaast dient te worden gezien of een dergelijk belang of een dergelijke relatie, beschouwd vanuit het standpunt van een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, van invloed is op de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht.

Alleen op deze wijze kan de invulling van het begrip 'onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht' worden beschouwd als een concrete uitwerking van de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit en kan deze worden getoetst door een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt.

### 2.2 Verantwoordelijkheid voor en reikwijdte van de voorschriften (AA)

De openbaar accountant die betrokken is bij een assurance-opdracht is ervoor verantwoordelijk dat aan de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant wordt voldaan.

#### 2.2.1 Reikwijdte personen (AA)

In de reikwijdte van de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant wordt voor een aantal situaties onderscheid gemaakt tussen een assurance-opdracht in het algemeen en een controleopdracht van de jaarrekening.

Voor een assuranceopdracht (inclusief een controleopdracht van de jaarrekening) zijn de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant van toepassing op:

- iedere persoon die deel uitmaakt van het assuranceteam;
- iedere persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur;
- iedere andere persoon dan de hiervoor genoemde personen, werkzaam bij of verbonden aan de accountantspraktijk, die zich op grond van bepaalde omstandigheden in een positie bevindt van waaruit hij de uitkomsten van de assurance-opdracht kan beïnvloeden.

Voor de controleopdracht van de jaarrekening is deze reikwijdte uitgebreid tot:

- iedere persoon binnen het netwerk, die zich op grond van een bepaalde omstandigheid in een positie bevindt van waaruit hij de uitkomsten van een controleopdracht van de jaarrekening kan beïnvloeden.

### 2.2.2 Verantwoordelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht (AA)

Het is de verantwoordelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht ten aanzien van de onafhankelijkheid de nationale wet- en regelgeving, de nationale beroepsvoorschriften alsmede hetgeen ter zake is voorgeschreven door de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, in acht te nemen.

Bij een specifieke assurance-opdracht is het de verantwoordelijk partner die er op toeziet dat de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant niet alleen door hemzelf worden nageleefd maar ook door ieder ander die ten aanzien van die specifieke assurance-opdracht de Nadere voorschriften inzake de onafhankelijkheid van de openbaar accountant moet naleven.

De openbaar accountant maakt hierbij gebruik van de gedragslijnen en procedures die de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden verplicht is te hebben op grond van het bepaalde in de wet, het besluit en de Verordening accountantsorganisaties, hetzij de Nadere voorschriften accountantskantoren.

### 2.3 Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assuranceopdracht (AA)

De onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assuranceopdracht kan op verschillende manieren worden bedreigd onder andere als gevolg van het behartigen van het eigen belang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdeheid en intimidatie.

De aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assuranceopdracht worden bepaald door het relatieve belang van elk van deze bedreigingen afzonderlijk en samen, en de gevolgen daarvan voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Hierbij wordt rekening gehouden met de voor de desbetreffende assuranceopdracht geldende specifieke omstandigheden.

Bij de beoordeling van de aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assuranceopdracht houdt hij tevens rekening met:

- de in de afgelopen jaren aan de assurancecliënt verleende diensten en de relaties met de assurancecliënt vóór zijn benoeming tot openbaar accountant bij de assurancecliënt;
- de tijdens de uitvoering van de assuranceopdracht aan de assurancecliënt verleende diensten en de met de assurancecliënt onderhouden relaties.



Hoe nauwkeuriger een openbaar accountant de aard en het belang van de bedreigingen bij de uitvoering van een assuranceopdracht kan vaststellen, hoe beter hij in staat is te beoordelen tot op welke hoogte deze bedreigingen uiteindelijk zijn onafhankelijkheid in gevaar brengen.

In artikel A-100.10 van de VGC zijn categorieën bedreigingen voor de fundamentele beginselen onderscheiden en toegelicht. Deze bedreigingen kunnen ook de onafhankelijkheid van een bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant bedreigen. Het betreft de volgende bedreigingen:

- a. bedreiging als gevolg van eigenbelang: dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang van de Accountant-Administratieconsulent dan wel van een gezinslid of een naaste verwant van hem;
- b. bedreiging als gevolg van zelftoetsing: dit is de bedreiging die ontstaat, indien de Accountant-Administratieconsulent zijn eigen werkzaamheden of het resultaat daarvan beoordeelt;
- c. bedreiging als gevolg van belangenbehartiging: dit is de bedreiging die ontstaat, indien de Accountant-Administratieconsulent op een zodanige wijze een standpunt verdedigt dat zijn objectiviteit in het gedrang komt;
- d. bedreiging als gevolg van vertrouwdschap: dit is de bedreiging die ontstaat, indien er een nauwe band bestaat tussen de Accountant-Administratieconsulent en zijn opdrachtgever of indien de Accountant-Administratieconsulent te veel sympathie koestert voor de belangen van een ander; en
- e. bedreiging als gevolg van intimidatie: dit is de bedreiging die ontstaat, indien de Accountant-Administratieconsulent door feitelijke of vermeende dreigementen wordt afgehouden van objectief handelen.

Het relatieve belang van een bepaalde bedreiging is afhankelijk van een aantal kwalitatieve en kwantitatieve factoren, zoals de omvang van de bedreiging, de status van de degene die erbij betrokken is, de aard van de zaak die de bedreiging veroorzaakt en de totale omgeving. Bij de beoordeling van iedere bedreiging dient de openbaar accountant er rekening mee te houden dat in bepaalde omstandigheden verschillende soorten bedreigingen een rol kunnen spelen.

In een specifieke casus is de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assuranceopdracht van niet te verwaarlozen betekenis indien, rekening houdend met alle kwalitatieve en kwantitatieve aspecten die van invloed zijn op deze bedreiging, de mate waarin de onafhankelijkheid van de openbaar accountant wordt bedreigd onacceptabel hoog is. Tegen bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid dient de openbaar accountant adequate waarborgen te treffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

### **3 Stelsel van waarborgen (AA)**

Verschillende soorten waarborgen kunnen worden getroffen om een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assuranceopdracht weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Het gaat hierbij onder meer om verbodsbepalingen, beperkingen

in de aard en soort van de dienstverlening en voorschriften voor externe communicatie en openbaarmaking. Het bestaan en de effectiviteit van de verschillende waarborgen beïnvloeden de mate waarin de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assuranceopdracht mogelijk in het geding is.

De openbaar accountant maakt bij de uitvoering van een assuranceopdracht met betrekking tot elke significante bedreiging voor zijn onafhankelijkheid een beoordeling of de beschikbare waarborgen toereikend zijn om de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau en maakt daarvan een vastlegging. De relevante waarborgen hebben onder meer betrekking op:

- de bestuursstructuur van de assurancecliënt (zie paragraaf 3.1.1);
- de communicatie met de raad van commissarissen of de audit commissie (zie paragraaf 3.1.2);
- de declaratierelaties (zie paragraaf 3.2).

### 3.1 Waarborgen in de organisatie van de assurancecliënt

#### 3.1.1 Bestuursstructuur van de assurancecliënt (AA)

De verantwoordelijk partner gaat na of de bestuursstructuur van de assurancecliënt (corporate governance) waarborgen bevat die een onderkende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountants kunnen wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien deze waarborgen aanwezig zijn, beoordeelt hij de wijze waarop deze functioneren. Tot bedoelde waarborgen worden onder meer gerekend:

- toezicht- en communicatieprocedures met betrekking tot de samenloop van de assuranceopdracht en de overige dienstverlening aan de assurancecliënt, verricht door de accountantspraktijk. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening hebben deze procedures ook betrekking op de werkzaamheden verricht door andere onderdelen van het netwerk; of
- de benoeming van een accountantspraktijk bij een controleopdracht van de jaarrekening door anderen dan het bestuur van de controlecliënt.

Bij de beoordeling van de bestuursstructuur van de assurancecliënt wordt een onderscheid gemaakt tussen de bestuursstructuur van een organisatie van openbaar belang en de bestuursstructuur van een assurancecliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang. Dit onderscheid is relevant vanwege het specifieke belang van de vennootschappelijke bestuurstaak bij een organisatie van openbaar belang voor de bescherming van de belangen van huidige en potentiële belanghebbenden en in samenhang daarmee voor de schijn van onafhankelijkheid van de openbaar accountant die naar buiten toe wordt gewekt.

#### Assurancecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang

Bij de uitvoering van een assuranceopdracht bij een organisatie van openbaar belang dient de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant rekening te houden met de beeldvorming bij het regionale,

ationale, en internationale publiek. In dit opzicht speelt de bestuursstructuur van deze organisatie een belangrijke rol bij het treffen van waarborgen die een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Om te bepalen wat de aard en het belang is van de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assuranceopdracht en om de omvang ervan te beoordelen, dient de verantwoordelijk partner zorgvuldig na te gaan of het bestuur van de assurancecliënt de juiste infrastructuur heeft om in het algemeen de onafhankelijkheid van de openbaar accountant te kunnen waarborgen. Bij de analyse van de infrastructuur kunnen de volgende zaken aan de orde komen:

- de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichthoudend orgaan bij het verstrekken van een controleopdracht van de jaarrekening aan de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
- de periode waarvoor deze benoeming plaatsvindt;
- de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichthoudend orgaan bij het verstrekken van een opdracht tot overige dienstverlening aan de openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of aan een ander onderdeel van het netwerk;
- het uitoefenen van toezicht op en het communiceren over de samenloop van een assuranceopdracht en overige dienstverlening, verricht door de openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of door een ander onderdeel van het netwerk en de frequentie waarmee deze communicatie plaatsvindt.

### **Assurancecliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang**

Ook bij een assurancecliënt die niet als een organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt beoordeelt de verantwoordelijk partner of de bestuursstructuur van de assurancecliënt waarborgen bevat voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountants, onder meer door de aanwezigheid van:

- voldoende opgeleid en deskundig personeel waardoor wordt voorkomen dat de openbaar accountant in een positie komt van waaruit hij invloed kan uitoefenen op de bestuurlijke besluitvorming; of
- een toereikende interne procedure die ervoor zorgt dat een objectieve beslissing kan worden genomen over het verstrekken van opdrachten tot overige dienstverlening aan de openbaar accountant die is belast met de controleopdracht van de jaarrekening.

#### *3.1.2 Communicatie met de raad van commissarissen of de audit commissie (AA)*

*De bepalingen in deze paragraaf zijn verplicht in geval van een controleopdracht van de jaarrekening.*

Controlecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang

Bij een organisatie van openbaar belang met een raad van commissarissen<sup>2</sup> of een audit commissie zorgt de verantwoordelijk partner er voor dat jaarlijks aan de raad van commissarissen (eventueel via de audit commissie) schriftelijk wordt gerapporteerd over:

1. 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;
2. alle relaties van personen genoemd in paragraaf 2.2.1, de accountantspraktijk en andere onderdelen van het netwerk met de controlecliënt en een met deze controlecliënt verbonden derde, die van invloed kunnen zijn op de onafhankelijkheid van de openbaar accountant;
3. de getroffen waarborgen die de bedreigingen die verband houden met hetgeen hiervoor is vermeld wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Daarnaast bevestigt de verantwoordelijk partner jaarlijks schriftelijk aan de raad van commissarissen (eventueel via de audit commissie) dat de, naar zijn professioneel oordeel, onafhankelijke positie in overeenstemming is met de wettelijke- en beroepsvoorschriften en dat de objectiviteit gedurende het afgelopen boekjaar niet is aangetast, dan wel dat hij zich bewust is van de bedreigingen voor de objectiviteit en onafhankelijkheid.

Ook ziet de verantwoordelijk partner er op toe dat het onderwerp onafhankelijkheid wordt geplaatst op de agenda van de vergadering van de raad van commissarissen waarin ook de jaarrekening wordt besproken. Eventueel kan dit agendapunt worden voorbereid in een overleg met de audit commissie.

Zoals toegelicht in paragraaf 3.1.1 is ook de controlecliënt in bepaalde mate verantwoordelijk voor het waarborgen van de onafhankelijkheid door middel van een toereikende bestuursstructuur. Het voeren van overleg met het toezichthoudend orgaan (raad van commissarissen of audit commissie) van de controlecliënt vormt een belangrijke schakel tussen de waarborgen die de verantwoordelijk partner zelf heeft ge-

---

<sup>2</sup> Hieronder wordt ook begrepen een Raad van Toezicht.

troffen en die van de controlecliënt. Uit het oogpunt van het afleggen van verantwoording en om toezicht op de werking van deze waarborgen, door onder andere de beroepsorganisatie, mogelijk te maken is voorgeschreven deze communicatie schriftelijk te laten plaatsvinden.

### Communicatie over honoraria

Indien alle op de betaling van honoraria gebaseerde relaties tussen de verantwoordelijk partner, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden en andere onderdelen van het netwerk enerzijds en de controlecliënt en een met deze controlecliënt verbonden derde anderzijds aan de raad van commissarissen of de audit commissie worden gerapporteerd, zal dit orgaan zich een beter beeld kunnen vormen van de gevolgen van deze relaties voor de onafhankelijkheid. Indien nodig kan het toezichthoudend orgaan verlangen dat aanvullende maatregelen worden genomen om de onafhankelijkheid te waarborgen. In deze context moeten regelmatig maar ten minste jaarlijks schriftelijk de honorariarelaties worden gerapporteerd voordat de controleopdracht van de jaarrekening wordt aanvaard of verlengd. Deze rapportage dient uitgebreider en gedetailleerder te zijn dan voor publicatiedoeleinden wordt verlangd (zie paragraaf 3.2.3). Deze rapportage dient vooral betrekking te hebben op de in rekening gebrachte en contractueel vastgelegde honoraria, de geldelijke omvang van lopende dienstverleningscontracten of dienstverleningsregelingen, en de bestaande offertes voor toekomstige dienstverlening. Al deze bedragen dienen te worden uitgesplitst naar categorieën van dienstverlening.

### Controlecliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang

Indien bij een controlecliënt die niet behoort tot de categorie organisatie van openbaar belang een raad van commissarissen of een audit commissie aanwezig is, overweegt de verantwoordelijk partner of het noodzakelijk is voorgaande voorschriften eveneens uit te voeren.

## 3.2 Declaratierelaties (AA)

*Uitdrukkelijk zij er op gewezen dat in de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant geen voorschriften met betrekking tot resultaatafhankelijke vergoedingen respectievelijk prijsstelling zijn opgenomen. Beide onderwerpen zijn geregeld in hoofdstuk B1-240 (Honoraria en andere vergoedingen) van de VGC.*

### 3.2.1 Declaratieomvang (AA)

Het uitvoeren van een assuranceopdracht al dan niet gecombineerd met overige dienstverlening voor de assurancecliënt door de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, mag er niet toe leiden dat de openbaar accountant in wezen of in schijn financieel afhankelijk is van deze assurancecliënt.

In geval van een controleopdracht van de jaarrekening mogen ook werkzaamheden verricht door een ander onderdeel van het netwerk niet tot financiële afhankelijkheid leiden.

In geval van een controleopdracht van de jaarrekening mogen voornoemde werkzaamheden verricht door voornoemde persoon of entiteiten er ook niet toe leiden, dat de openbaar accountant in wezen of in schijn financieel afhankelijk is van een met de controlecliënt verbonden derde.

Er wordt geacht sprake te zijn van financiële afhankelijkheid, indien het totaalbedrag aan vergoedingen voor assuranceopdrachten en overige dienstverlening samen, dat een openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden van een assurancecliënt ontvangt of zal ontvangen, gedurende een periode van vijf jaar een bovenmatig hoog percentage van de totale inkomsten over die jaren uitmaakt. In geval van een controlecliënt heeft het voorgaande ook betrekking op vergoedingen die door andere onderdelen van het netwerk zijn ontvangen en gaat het niet alleen om vergoedingen afkomstig van de controlecliënt maar ook om vergoedingen afkomstig van een met de controlecliënt verbonden derde.

De bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant moet tevens onderzoeken of er bepaalde op betaling van honoraria gebaseerde relaties bestaan die de schijn van financiële afhankelijkheid kunnen wekken tussen de assurancecliënt enerzijds en een persoon die in een positie verkeert van waaruit hij de uitkomst van de assuranceopdracht kan beïnvloeden anderzijds. In geval van een controlecliënt moet ook worden onderzocht of bedoelde relaties leiden tot schijn van financiële afhankelijkheid van een met de controlecliënt verbonden derde.

De bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant moet hoe dan ook steeds kunnen aantonen dat hij niet financieel afhankelijk is van de assurancecliënt. In geval van een controlecliënt geldt het voorgaande ook ten aanzien van een met de controlecliënt verbonden derde.

*Met het oog op de leesbaarheid wordt in de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assuranceopdrachten in het algemeen en controleopdrachten van de jaarrekening. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (tekst in vet) dit onderscheid wel maakt.*

Overmatige afhankelijkheid van vergoedingen voor assuranceopdrachten of overige dienstverlening van één assurancecliënt levert een uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij die assuranceopdracht betrokken openbaar accountant op. De openbaar accountant dient niet alleen het bestaan van een dergelijke financiële afhankelijkheid te vermijden, maar dient ook zorgvuldig na te gaan of wellicht de schijn van een dergelijke afhankelijkheid een belangrijke bedreiging voor de onafhankelijkheid vormt.

### **De schijn van financiële afhankelijkheid**

Naar de buitenwereld toe kan de indruk worden gewekt dat de openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden financieel afhankelijk is van één enkele assu-

rancecliënt, indien het totaalbedrag aan vergoedingen voor assuranceopdrachten en overige dienstverlening dat van die assurancecliënt ontvangen wordt een kritisch percentage van het inkomen van de openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden overstijgt. Wanneer volgens de buitenwereld het kritische punt bereikt wordt, zodat het percentage aan totale vergoedingen van één assurancecliënt een significante bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant als gevolg van het bovenmatig behartigen van het eigenbelang, hangt af van verschillende factoren. Dit kan bijvoorbeeld afhangen van de grootte van de accountantspraktijk, het antwoord op de vraag of de accountantspraktijk een gevestigde onderneming is dan wel pas is opgestart, of de accountantspraktijk op lokaal, nationaal of internationaal niveau opereert en van het algemeen bedrijfsklimaat in de zakelijke markten waarin de accountantspraktijk opereert.

Wanneer de openbaar accountant de omvang van de uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid beoordeelt, dienen deze omstandigheden zorgvuldig te worden gewogen. Indien uit een analyse van alle van een bepaalde assurancecliënt ontvangen vergoedingen voor assuranceopdrachten en overige dienstverlening in relatie tot de totale inkomsten van de accountantspraktijk naar voren komt dat er een mate van afhankelijkheid bestaat waardoor waarborgen noodzakelijk zijn, dient een assurancepartner die niet betrokken is geweest bij enige assuranceopdracht of overige dienstverlening de voor die assurancecliënt uitgevoerde werkzaamheden te beoordelen. Bij die beoordeling dient rekening te worden gehouden met alle assuranceopdrachten en overige dienstverlening die contractueel zijn overeengekomen en waarvoor een offerte is uitgebracht. Mocht er na die beoordeling nog twijfel bestaan of is vanwege de grootte van de accountantspraktijk een dergelijke assurancepartner niet beschikbaar, dan dient de openbaar accountant een andere openbaar accountant het dossier te laten beoordelen of advies in te winnen bij de NOvAA, waarbij het eerste de voorkeur heeft.

### Andere declaratierelaties

De openbaar accountant dient te overwegen of er andere declaratierelaties bestaan of lijken te bestaan anders dan de directe relatie tussen één assurancecliënt enerzijds en hemzelf of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden anderzijds, die een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid als gevolg van eigenbelang kunnen veroorzaken. Een openbaar accountant werkzaam bij of verbonden aan een vestiging kan bijvoorbeeld de indruk wekken afhankelijk te zijn van vergoedingen van een bepaalde assurancecliënt, indien die vestiging het merendeel van haar dienstverlening ten behoeve van die assurancecliënt verricht of indien dezelfde openbaar accountant verantwoordelijk was voor het verwerven van zowel assuranceopdrachten als overige dienstverlening bij de assurancecliënt. Om dergelijke bedreigingen voor de onafhankelijkheid als gevolg van eigenbelang te beperken, kunnen de openbaar accountant en de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden de organisatorische structuren en de verantwoordelijkheden van bepaalde personen herzien of, indien van toepassing, de manier waarop diensten worden geleverd en in rekening gebracht aan de orde stellen bij het toezichthoudend orgaan van de assurancecliënt.

De onafhankelijkheid van de bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant kan met name in het geding komen, indien aanzienlijke vergoedingen van een assurancecliënt worden verkregen voor overige dienstverlening. De openbaar accountant dient daarom de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid te beoordelen aan de hand van de aard van de geleverde overige dienstverlening, de verschillende vergoedingen die in het kader van de dienstverlening worden gefactureerd en het antwoord op de vraag hoe deze zich verhouden tot de totale vergoedingen die ontvangen worden door de accountantspraktijk.

Met name indien de vergoedingen voor overige dienstverlening meer bedragen dan de vergoedingen voor de assuranceopdracht moeten waarborgen worden getroffen. Daartoe behoort in ieder geval de beoordeling van de voor de assurancecliënt uitgevoerde werkzaamheden door een partner die niet betrokken is bij enige assuranceopdracht of overige dienstverlening voor die assurancecliënt.

### 3.2.2 Achterstallige vergoedingen (AA)

**Indien sprake is van een aanzienlijke achterstand bij de betaling door een assurancecliënt van vergoedingen voor assuranceopdrachten en overige dienstverlening, en het bedrag van deze achterstallige vergoedingen of dat bedrag samen met de vergoedingen voor lopende assuranceopdrachten kan worden opgevat als een lening van een aanzienlijke omvang aan de assurancecliënt, dan wordt de uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij die assuranceopdracht betrokken openbaar accountant zodanig groot geacht dat hij geen nieuwe assuranceopdracht voor de assurancecliënt meer mag aanvaarden of, indien mogelijk, de lopende assuranceopdracht moet beëindigen. De situatie dient te worden beoordeeld door een partner die niet bij de dienstverlening aan de assurancecliënt is betrokken. Indien een dergelijke beoordeling niet kan plaatsvinden, moet de situatie worden beoordeeld door een andere openbaar accountant. Een alternatief is, hoewel het voorgaande de voorkeur heeft, dat advies wordt gevraagd aan de NOVAA.** Onbetaalde vergoedingen voor assuranceopdrachten of overige dienstverlening kunnen feitelijk een lening blijken te zijn van de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden aan de assurancecliënt en kunnen daardoor een financiële belangenverstremgeling veroorzaken die een bedreiging zou kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Een bedrag van een aanzienlijke omvang wordt geacht de bedreiging voor de onafhankelijkheid onaanvaardbaar te bedreigen. Daarom is voorgeschreven dat geen nieuwe assuranceopdracht voor de assurancecliënt mag worden aanvaard of, indien mogelijk, een lopende assuranceopdracht moet worden beëindigd. Een aanvullende waarborg kan de bekendmaking van het potentiële wederzijds belang aan alle belanghebbende derden behelzen.

De situatie kan worden beoordeeld door een andere assurancepartner die werkzaam is bij of verbonden is aan dezelfde accountantspraktijk als de openbaar accountant maar die niet betrokken is geweest bij de dienstverlening aan de assurancecliënt. Bij een eenmanspraktijk of een kleine maatschap waarbij alle assurancepartners betrokken zijn (geweest) bij de assurancecliënt, dient de openbaar accountant erop toe te zien dat het dossier wordt beoordeeld door een andere openbaar accountant of dat advies wordt gevraagd bij de NOVAA.



### 3.2.3 Openbaar maken van vergoedingen (AA)

*Deze paragraaf is tot het moment waarop titel 9, BW Boek 2, ter zake is aangepast uitsluitend van toepassing op wettelijke controles van organisaties van openbaar belang.*

In artikel 49 van de Achtste Richtlijn<sup>3</sup> is bepaald dat aan artikel 43, eerste lid, van de Vierde Richtlijn<sup>4</sup> een punt 15 wordt toegevoegd waarin is bepaald, dat in de toelichting bij de jaarrekening melding moet worden gemaakt van het tijdens het boekjaar door de openbaar accountant of de accountantspraktijk in rekening gebrachte totaalbedrag aan honoraria voor de wettelijke controle, het totaalbedrag aan honoraria voor andere assuranceopdrachten, het totaalbedrag aan honoraria voor belastingadviesdiensten en het totaalbedrag aan honoraria voor overige dienstverlening. Deze bepaling moet uiterlijk binnen twee jaar na 29 juni 2006 in titel 9, BW Boek 2, worden opgenomen. Zolang de Nederlandse wetgeving op dit punt nog niet is aangepast geldt deze verplichting dus nog niet. Tot het moment waarop titel 9, BW Boek 2, is aangepast geldt hetgeen ter zake in deze Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant is opgenomen.

**Indien sprake is van een wettelijke controle van een organisatie van openbaar belang, verdient het aanbeveling dat de vergoedingen ter zake van in de verslaggevingsperiode verleende diensten in de toelichting op de (geconsolideerde) jaarrekening van de controlecliënt openbaar worden gemaakt. Onder vergoedingen wordt verstaan de vergoedingen die de openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden en de andere onderdelen van het netwerk over een boekjaar van de controlecliënt aan haar en met haar verbonden derden in rekening hebben gebracht voor de diensten die aan de controlecliënt en de daarmee verbonden derden zijn verleend.**

Indien tot openbaarmaking van deze vergoedingen wordt besloten, dienen deze te worden gesplitst in vier categorieën: wettelijke controles, andere assuranceopdrachten, belastingadviesdiensten en overige dienstverlening. De vergoedingen voor overige dienstverlening moeten verder in subcategorieën worden gesplitst voor zover deze categorie componenten bevat die wezenlijk van elkaar verschillen. Bij deze splitsing in subcategorieën dient ten minste informatie te worden verstrekt over de vergoedingen voor de verlening van diensten op het gebied van financiële informatietechnologie, interne beheersing, waardebeoordeling, rechtsbijstand en werving van personeel. Voor elk van deze (sub)categorieën dient tevens het bedrag te worden vermeld dat betrekking heeft op de overeenkomstige (sub)categorie van

<sup>3</sup> Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad, PB L 157 van 9 juni 2006, blz. 87.

<sup>4</sup> Richtlijn 78/660/EEG van de Raad van de Europese Economische Gemeenschappen van 25 juli 1978 betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen, PB L 222 van 14 augustus 1978, blz. 11. Richtlijn laatstelijk gewijzigd bij Richtlijn 2003/51/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Gemeenschappen, PB L 178 van 17 juli 2003, blz. 16.

de voorafgaande verslagperiode. Voorts moet een procentuele verdeling van de honoraria over de (sub)categorieën worden verstrekt.

Het doel van deze openbaarmaking is dat de externe accountant aldus kan aantonen, dat zijn onafhankelijkheid niet in het gedrang is gekomen doordat door hem, andere openbaar accountants werkzaam bij of verbonden aan dezelfde accountantspraktijk, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of andere onderdelen van het netwerk andere werkzaamheden dan de wettelijke controle aan de controlecliënt zijn verleend waarvoor een vergoeding is betaald die niet in verhouding staat tot de vergoeding die is ontvangen voor de uitvoering van de wettelijke controle. Teneinde de beoordeling te vergemakkelijken moeten de voor overige dienstverlening ontvangen vergoedingen in de aangegeven categorieën worden ingedeeld om aan te geven welke verschillende soorten diensten zijn verleend.

### 3.3 Interne roulatie (AA)

*Deze paragraaf is uitsluitend van toepassing op een controleopdracht van de jaarrekening.*

#### Controlecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang

Indien bepaalde leden van het controleteam geregeld en voor lange tijd aan een controleopdracht van de jaarrekening bij een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt meewerken, leidt dat tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van vertrouwelijkheid.

Om deze bedreigingen bij een controleopdracht van de jaarrekening van een organisatie van openbaar belang tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen, is de verantwoordelijk partner verplicht:

- ten minste de bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening betrokken partners belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening, met inbegrip van de verantwoordelijk partner, en de persoon die de kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde controleopdracht van de jaarrekening uitvoert, binnen zeven jaar na hun opneming in de betreffende functie in het controleteam te vervangen. Een op grond van deze bepaling vervangen persoon mag pas opnieuw betrokken worden bij dienstverlening aan deze controlecliënt nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sedert de datum waarop hij is teruggetreden;
- de bedreiging voor de onafhankelijkheid te beoordelen die kan voortvloeien uit de langdurige betrokkenheid van andere leden van het controleteam bij de controleopdracht van de jaarrekening met betrekking tot de desbetreffende controlecliënt en adequate waarborgen te treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Interne roulatie als waarborg om de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant als gevolg van vertrouwelijkheid met een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt te beperken, kan niet worden vervangen door een andere waarborg. De voor een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt verantwoordelijk partner moet ervoor zorg dragen dat bij deze controlecliënt de correcte uitvoering van dit voorschrift is gewaarborgd en niet wordt ontlopen

via constructies waarbij de controlepartners of de persoon die de kwaliteitsbeoordeling van nog niet afgeronde controleopdrachten van de jaarrekening uitvoert, andere rollen in het controleteam krijgen toegewezen. Een voorbeeld van een onaanvaardbare constructie is het tijdig vervangen van de voor de controleopdracht van de jaarrekening verantwoordelijk partner door een 'nieuwe' verantwoordelijk partner waarbij vervolgens de vervangen verantwoordelijk partner in een andere rol, bijvoorbeeld als relatiebeherend partner, bij de controlecliënt betrokken blijft.

De verantwoordelijk partner dient tevens de bedreiging voor de onafhankelijkheid te onderzoeken die kan ontstaan bij een langdurige medewerking aan de controleopdracht van de jaarrekening van andere leden van het controleteam en de bedreiging die verband kan houden met de samenstelling van het controleteam. Tot het controleteam wordt in dit verband mede gerekend het hogere personeel dat betrokken is bij de controleopdracht van de jaarrekening van een groepsmaatschappij die in de geconsolideerde jaarrekening van een controlecliënt is opgenomen. De verantwoordelijk partner moet eventueel maatregelen nemen, zoals het instellen van een systeem van interne roulatie en het treffen van maatregelen in het kader van het systeem van interne waarborgen van de accountantspraktijk, om ervoor te zorgen dat de controleopdracht van de jaarrekening naar behoren kan worden voortgezet zonder dat de onafhankelijkheid in het gedrang komt. Indien een lid van het controleteam wordt vervangen omdat hij reeds een lange tijd aan een bepaalde controleopdracht van de jaarrekening meewerkt of omdat er van een vergelijkbare, uit vertrouwde voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid sprake is, ziet de verantwoordelijk partner erop toe dat deze persoon geen andere werkzaamheden voor de controlecliënt verricht dan nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sedert de datum waarop hij is vervangen.

### Controlecliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang

Ook als het gaat om een controlecliënt die niet als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt heeft het de voorkeur de hiervoor onder 'Controlecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang' beschreven procedures toe te passen. Indien de accountantspraktijk evenwel niet in staat is een systeem van interne roulatie op te zetten voor de partners belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening, met inbegrip van de verantwoordelijk partner, en voor de persoon die de kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde controleopdracht van de jaarrekening uitvoert, dient de verantwoordelijk partner te bepalen welke andere waarborgen moeten worden getroffen om de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau.

Indien bij een controlecliënt die niet als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt geen systeem van interne roulatie kan worden ingesteld, bijvoorbeeld door de te geringe omvang van de desbetreffende accountantspraktijk, overweegt de verantwoordelijk partner binnen een redelijke periode (zeven jaar) het dossier te laten beoordelen door een andere openbaar accountant, dan wel advies in te winnen bij het NOVAA.

### 3.4 Periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn (AA)

De bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant is gedurende de opdrachtperiode onafhankelijk van de assurancecliënt. De bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat de overige leden van het assuranceteam en de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden gedurende de opdrachtperiode onafhankelijk van de assurancecliënt zijn. De opdrachtperiode gaat in op het moment waarop het assuranceteam met de uitvoering van de assuranceopdracht begint en eindigt op het moment waarop het assurancerapport is uitgebracht, tenzij sprake is van een doorlopende assuranceopdracht. In dat geval eindigt de opdrachtperiode met ingang van de datum waartegen is opgezegd, genoemd in de kennisgeving van een der partijen, of met het uitbrengen van het laatste assurance-rapport, afhankelijk van welke van de twee zich als laatste voordoet.

Indien sprake is van een controleopdracht van de jaarrekening, wordt onder de opdrachtperiode tevens de periode begrepen waarop de desbetreffende jaarrekening betrekking heeft. Bij aanvaarding van een controleopdracht van de jaarrekening gedurende of na beëindiging van de periode waarop de jaarrekening betrekking heeft, dient de openbaar accountant er rekening mee te houden dat zijn onafhankelijkheid kan worden bedreigd door:

- financiële of zakelijk relaties van hemzelf, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of andere onderdelen van het netwerk met de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde, gedurende of na beëindiging van de periode waarop de jaarrekening betrekking heeft maar voorafgaand aan de aanvaarding van de controleopdracht van de jaarrekening; of
- eerdere door hem, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk aan de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde geleverde diensten.

Ook in het geval van een assuranceopdracht die geen controleopdracht van de jaarrekening is, dient de openbaar accountant te overwegen of sprake is van financiële of zakelijke relaties dan wel eerdere aan deze assurancecliënt geleverde diensten, die een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid kunnen vormen.

Indien gedurende of na de periode waarop de jaarrekening betrekking heeft maar voorafgaand aan de aanvaarding van de controleopdracht van de jaarrekening overige dienstverlening ten behoeve van de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde is verricht en die diensten gedurende de periode van de controleopdracht van de jaarrekening verboden zouden zijn, dan dient de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant er rekening mee te houden dat zijn onafhankelijkheid mogelijk kan worden bedreigd als gevolg van die diensten. Indien deze bedreiging voor de onafhankelijkheid van een niet te verwaarlozen betekenis blijkt te zijn, moet de openbaar accountant waar nodig waarborgen treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Tot deze waarborgen kunnen behoren:

- het bespreken van onafhankelijkheidsissues met betrekking tot de overige dienstverlening met de bij de controlecliënt met governance belaste personen, zoals de audit commissie;
- het verkrijgen van de bevestiging van de controlecliënt dat deze zijn verantwoordelijkheid erkent voor de uitkomsten van de overige dienstverlening;
- het uitsluiten van deelname aan het controleteam van personen die de overige dienstverlening hebben uitgevoerd; en
- het inschakelen van een andere accountantspraktijk die de uitkomsten van de overige dienstverlening beoordeelt of die de overige dienstverlening opnieuw uitvoert op dusdanige wijze dat die accountantspraktijk de verantwoordelijkheid voor de overige dienstverlening geheel op zich kan nemen.

Overige dienstverlening die wordt uitgevoerd ten behoeve van een controlecliënt die geen organisatie van openbaar belang is, is geen bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant, indien de controlecliënt tussentijds een organisatie van openbaar belang wordt, mits:

- de desbetreffende overige dienstverlening voor controlecliënten die geen organisatie van openbaar belang zijn, is toegestaan;
- er een redelijke termijn zit tussen het tijdstip van de afronding van de overige dienstverlening en het tijdstip waarop de controlecliënt een organisatie van openbaar belang wordt; en
- de openbaar accountant erop toeziet dat de juiste waarborgen zijn getroffen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid als gevolg van de eerdere dienstverlening wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

#### ***4 Financiële, zakelijke, arbeids-, familie-, nauwe persoonlijke relaties en (mogelijke) juridische procedures met een assurancecliënt (AA)***

In de meeste gevallen zijn de bepalingen ten aanzien van de in de titel genoemde en hierna uitgewerkte relaties hetzelfde voor controlecliënten en andere assurancecliënten. Indien dit niet het geval is, wordt dit expliciet aangegeven.

##### **4.1 Financiële belangen in een assurancecliënt (AA)**

Een bestaand, potentieel, direct of indirect financieel belang in een assurancecliënt, inclusief afgeleide instrumenten die daarmee rechtstreeks verband houden, kan een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant, indien het financieel belang wordt gehouden door hemzelf of door een andere persoon die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de assuranceopdracht kan beïnvloeden.

In geval van een controlecliënt geldt het voorgaande ook voor een bestaand, potentieel, direct of indirect financieel belang in een met de controlecliënt verbonden derde, inclusief afgeleide instrumenten die daarmee rechtstreeks verband houden.

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

De openbaar accountant moet de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid beoordelen. Indien blijkt dat deze van niet te verwaarlozen betekenis is, moet de openbaar accountant waarborgen treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Dit kan leiden tot het weigeren of teruggeven van de assuranceopdracht, dan wel uitsluiting van een persoon van deelname in het assuranceteam. Bij assurancecliënten die als organisatie van openbaar belang worden aangemerkt, moet de openbaar accountant ernaar streven het toezichthoudend orgaan bij de evaluatie van de bedreiging en de getroffen waarborgen te betrekken.

### Financiële belangen in een assurancecliënt (inclusief een controlecliënt)

Er is sprake van een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant, indien:

- een persoon die deel uitmaakt van het assuranceteam;
- een persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur; of
- de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden:
  - een direct financieel belang in de assurancecliënt bezit;
  - een indirect financieel belang in de assurancecliënt bezit dat voor ten minste een van de partijen van niet te verwaarlozen betekenis is;
- een gezinslid van een persoon die deel uitmaakt van het assuranceteam een financieel belang in de assurancecliënt bezit, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is.

### Financiële belangen in een controlecliënt

Aanvullend is in geval van een controlecliënt sprake van een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant sprake, indien:

- een andere persoon genoemd in paragraaf 2.2.1;
- een partner van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk die werkzaam is bij of verbonden is aan de vestiging die in belangrijke mate aan de controleopdracht van de jaarrekening meewerkt; of
- een ander onderdeel van het netwerk:
  - een direct financieel belang in de controlecliënt bezit;
  - een indirect financieel belang in de controlecliënt bezit dat voor ten minste een van de partijen van niet te verwaarlozen betekenis is;
  - een direct of indirect financieel belang bezit in een met de controlecliënt verbonden derde dat voor ten minste een van de partijen van niet te verwaarlozen betekenis is;

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

- in geval van een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt, een gezinslid van een partner van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk die werkzaam is bij of verbonden is aan de vestiging die in belangrijke mate aan de controleopdracht van de jaarrekening meewerkt, een financieel belang bezit in de controlecliënt of in een met de controlecliënt verbonden derde dat voor ten minste een van de partijen van niet te verwaarlozen betekenis is.

De hiervoor genoemde personen, gezinsleden en entiteiten mogen derhalve geen direct of indirect financieel belang als hiervoor beschreven bezitten. Indien een dergelijk belang wordt verworven als gevolg van een externe gebeurtenis (bijvoorbeeld een erfenis, schenking, fusie van entiteiten, enzovoort), is het continueren van de assuranceopdracht toegestaan, mits:

- a. de betrokken persoon dit belang zo spoedig mogelijk doch uiterlijk binnen een maand nadat hij van het bestaan van het financieel belang kennis heeft gekregen, van de hand doet; of
- b. deze persoon wordt uitgesloten van deelname aan het assuranceteam.

In de periode voorafgaand aan het vervreemden van het financieel belang of aan het uitsluiten van deelname aan het assuranceteam dient de openbaar accountant te overwegen om aanvullende waarborgen te treffen. Hierbij kan onder meer worden gedacht aan het bespreken van de kwestie met de organen die bij de assurancecliënt zijn belast met governance of het inschakelen van een andere openbaar accountant die de werkzaamheden van de bij de assuranceopdracht betrokken persoon aan een extra beoordeling onderwerpt of in voorkomende gevallen anderszins adviseert.

Ook een financieel belang van schijnbaar te verwaarlozen betekenis in een assurancecliënt kan een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant. In geval van een controlecliënt geldt het voorgaande ook voor een financieel belang van schijnbaar te verwaarlozen betekenis in een met de controlecliënt verbonden derde. Deze bedreiging is aanvaardbaar groot als het belang niet volgens normale zakelijke voorwaarden is verworven of wordt aangehouden, dan wel niet op zakelijke, objectieve wijze tussen onafhankelijke partijen is verhandeld. Het behoort tot de verantwoordelijkheid van de openbaar accountant de aard en het belang van de daarmee verbonden bedreiging te beoordelen en ervoor te zorgen dat hij die waarborgen treft die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

*Met het oog op de leesbaarheid wordt in de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurancecliënten in het algemeen en controlecliënten, en worden de in het voorschrift genoemde partners en gezinsleden buiten beschouwing gelaten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (de tekst in vet) dit onderscheid wel maakt onderscheidenlijk bepaalde partners en gezinsleden wel betreft.*

Het begrip 'financieel belang' heeft betrekking op alle financiële belangen die de openbaar accountant, een andere in paragraaf 2.2.1 genoemde persoon of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of

waaraan hij is verbonden kan bezitten in een assurancecliënt. Het begrip omvat zowel directe als indirecte financiële belangen, zoals:

- een directe of indirecte deelname in het kapitaal van de assurancecliënt;
- het aanhouden of verhandelen van effecten, ongeacht de omvang, van de assurancecliënt;
- het aanvaarden van pensioenrechten of andere uitkeringen van de assurancecliënt.

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

### Direct financieel belang

Indien een persoon als genoemd in paragraaf 2.2.1 of de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, die rechtstreeks bij de uitvoering van een assuranceopdracht is betrokken, in het bezit is van een direct financieel belang in de assurancecliënt, dan wordt de daarmee verband houdende bedreiging voor de onafhankelijkheid zodanig groot geacht dat geen enkele waarborg toereikend is om de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant tot een aanvaardbaar minimum te beperken.

In een dergelijk geval moet de openbaar accountant de assuranceopdracht teruggeven of, indien het direct financieel belang wordt gehouden door een andere persoon van de accountantspraktijk, deze persoon van deelneming aan de assuranceopdracht uitsluiten.

### Indirect financieel belang

De samenloop van het uitvoeren van een assuranceopdracht en het bezit van een indirect financieel belang in deze assurancecliënt, gehouden door een persoon als genoemd in paragraaf 2.2.1 of de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden is niet toegestaan, indien dit leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij die assuranceopdracht betrokken openbaar accountant. Dit is met name het geval, indien een indirecte deelname in de assurancecliënt tot gevolg heeft of lijkt te hebben dat de betrokken persoon bestuursbeslissingen van de assurancecliënt kan beïnvloeden (bijvoorbeeld via aanzienlijke indirecte stemrechten) of indien de direct aandeelhouder in bepaalde omstandigheden in staat is de uitkomst van de assuranceopdracht te beïnvloeden. Daarnaast kan zich ook een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant voordoen in de situatie waarin hijzelf, een andere persoon als genoemd in paragraaf 2.2.1 of de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden optreedt als stemgerechtigde trustee van een trust of executeur van een wilsbeschikking en daarbij waardepapieren van een assurancecliënt beheert. Dit zal echter alleen het geval zijn, indien er geen adequate waarborgen kunnen worden getroffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.



## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

Hierbij kan onder meer worden gedacht aan de uitoefening van toezicht en controle door begunstigden, overheidsinstanties of rechtbanken.

Daar staat tegenover dat mag worden aangenomen dat de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant als gevolg van de potentiële behartiging van zijn eigenbelang die uit het bezit van een indirect financieel belang in een assurancecliënt voortvloeit betrekkelijk gering zal zijn, indien bijvoorbeeld:

- het direct financieel belang in handen is van een beleggingsfonds, pensioenfonds of gelijkwaardige beleggingsinstelling; of
- de persoon die het indirect financieel belang bezit niet rechtstreeks bij de assuranceopdracht van de fondsbeheerder betrokken is en evenmin in staat is de afzonderlijke beleggingsbeslissingen van deze beheerder te beïnvloeden.

### Externe gebeurtenissen

Indien de verwerving van een financieel belang in een assurancecliënt wordt veroorzaakt door een externe gebeurtenis (bijvoorbeeld een erfenis, schenking, fusie van vennootschappen, enzovoort) en het bezit van dat belang een ernstige bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid van de bij die assuranceopdracht betrokken openbaar accountant, dan is continuering van de assuranceopdracht alleen toegestaan indien de betrokken persoon dit belang zo spoedig mogelijk vervreemdt doch uiterlijk binnen een maand nadat hij kennis heeft gekregen van het bestaan van het financieel belang en het recht heeft verworven het belang te vervreemden.

Indien het bijvoorbeeld gaat om een via een erfenis verworven belang in een beursgenoteerde vennootschap, dan geldt als periode waarbinnen de aandelen moeten zijn vervreemd een maand na kennisgeving van de erfenis en verwerving van het recht om de aandelen te verkopen. Hierbij moeten de vigerende beursregels die van toepassing zijn op de afstoting of verkoop van aandelen door personen die over voorwetenschap beschikken in acht worden genomen.

Zolang de betrokken persoon zich niet van het financiële belang heeft ontdaan, zijn aanvullende maatregelen vereist om de onafhankelijkheid van de openbaar accountant te waarborgen. Indien een openbaar accountant bijvoorbeeld vaststelt dat een lid van het assuranceceteam als gevolg van een erfenis aandelen in een assurancecliënt heeft verworven, mag deze persoon geen deel meer uitmaken van het assuranceceteam totdat de aandelen zijn vervreemd. Tevens moet de betrokken persoon worden uitgesloten van deelneming aan de wezenlijke besluitvorming betreffende de assuranceopdracht van de assurancecliënt totdat de aandelen zijn verkocht.

### Onopzettelijke inbreuken

Er kan zich een situatie voordoen waarin de openbaar accountant vaststelt dat hijzelf of (een andere persoon van) de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden onbedoeld een financieel belang in een assurancecliënt bezit dat normaal gesproken als strijdig met de onafhankelijkheidsvereisten zou kunnen worden beschouwd.

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

Een dergelijke onopzettelijke inbreuk brengt de onafhankelijkheid van de openbaar accountant ten opzichte van een assurancecliënt niet in het gedrang, mits de openbaar accountant:

- erop toeziet dat de procedures van de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, die iedere professional ertoe verplichten onmiddellijk een inbreuk op de onafhankelijkheidsregels te melden die het gevolg is van het feit dat hij een financieel belang in een assurancecliënt heeft gekocht, geërfd of anderszins heeft verkregen, zijn nageleefd;
- nadat de onopzettelijke inbreuk is vastgesteld, er bij de betrokken persoon onmiddellijk op aandringt zich zo spoedig mogelijk van het financieel belang te ontdoen;
- extra zorgvuldig te werk gaat bij de beoordeling van de relevante werkzaamheden van de betrokken persoon.

Indien het onmogelijk blijkt de betrokken persoon ertoe te dwingen zich van het financieel belang te ontdoen, moet deze persoon uit het assuranceteam worden verwijderd. Indien een persoon die niet tot het assuranceteam behoort onbedoeld in het bezit is van een financieel belang dat de onafhankelijkheid van de openbaar accountant in het gedrang kan brengen, moet deze persoon van deelneming aan de essentiële besluitvorming betreffende de assuranceopdracht van de assurancecliënt worden uitgesloten.

Ongeacht welke financiële betrokkenheid aan de orde is, is het in de eerste plaats de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant die moet kunnen aantonen dat de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid is onderkend en dat die waarborgen zijn getroffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien van toepassing moet ook worden aangetoond dat het toezichthoudend orgaan van de assurancecliënt hierbij een rol heeft gespeeld. Telkens als een beslissing in verband met een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant is genomen waarbij deze bedreiging al dan niet als ernstig wordt beschouwd, moeten de redenen die aan deze beslissing ten grondslag hebben gelegen in het dossier worden vastgelegd.

### 4.2 Zakelijke relaties met een assurancecliënt (AA)

Waar in deze paragraaf wordt gesproken over zakelijke relaties zijn de assuranceopdracht en opdrachten tot overige dienstverlening daaronder niet begrepen.

Zakelijke relaties tussen de openbaar accountant, een andere in paragraaf 2.2.1 genoemde persoon of de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden enerzijds en de assurancecliënt of de leiding daarvan anderzijds kunnen aanleiding geven tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant.

In geval van een controleopdracht van de jaarrekening geldt dit ook voor zakelijke relaties tussen (een persoon van) een ander onderdeel van het netwerk en de assurancecliënt, en kunnen ook zakelijke relaties met een met de controlecliënt verbonden derde of de leiding daarvan aanleiding geven tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid.

De samenloop van de assuranceopdracht en een zakelijke relatie of verbintenis tot het aangaan van een dergelijke relatie met de assurancecliënt is aanvaardbaar, indien de relatie past in het kader van de gewone

bedrijfsuitoefening van de accountantspraktijk en indien deze samenloop geen bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis vormt voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Het voorgaande is van overeenkomstige toepassing op de samenloop van de controleopdracht van de jaarrekening en een zakelijke relatie of verbintenis tot het aangaan van een dergelijke relatie met een met de controlecliënt verbonden derde.

Bij een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt moet de bij die controlecliënt betrokken openbaar accountant ernaar streven met het toezichthoudend orgaan van de cliënt de gevallen te bespreken waarin twijfel rijst over de vraag of een zakelijke relatie al dan niet past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en wel of geen bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis vormt voor zijn onafhankelijkheid.

### Zakelijke relaties

Zakelijke relaties zijn relaties waarbij sprake is van een gemeenschappelijk commercieel of financieel belang tussen de in dit voorschrift genoemde personen, entiteiten of organen.

Hierna is een aantal voorbeelden gegeven van dergelijke relaties die, indien zij van betekenis zijn voor ten minste een van de partijen of buiten het kader van de gewone bedrijfsuitoefening vallen, een uit eigenbelang, belangenbehartiging of intimidatie voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant kunnen vormen. Met het oog op de leesbaarheid wordt in de voorbeelden en het vervolg van de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurancecliënten in het algemeen en controlecliënten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (de tekst in vet) dit onderscheid wel maakt.

Voorbeelden:

- het bezitten van een financieel belang in een joint venture met de assurancecliënt, dan wel met een eigenaar, directeur of andere persoon van het hoger kader van deze assurancecliënt;
- het bezitten van een financieel belang in een cliënt aan wie overige dienstverlening wordt verricht, terwijl die cliënt een financieel belang heeft in de assurancecliënt of vice versa;
- afspraken om een of meer diensten of producten van de accountantspraktijk met een of meer diensten of producten van de assurancecliënt te combineren en deze gezamenlijk op de markt te brengen;
- distributie- of marketingafspraken waarbij de accountantspraktijk als distributeur of aanbieder van producten of diensten van de assurancecliënt werkzaam is of vice versa;
- het verstrekken van een lening aan de assurancecliënt of het bieden van garanties ter dekking van risico's van de assurancecliënt;
- het aanvaarden van een lening van een assurancecliënt of het laten garanderen van opgenomen leningen door de assurancecliënt;
- het verlenen van diensten aan een met het dagelijks bestuur belaste directeur of andere persoon van het hoger kader van de assurancecliënt in het persoonlijk belang van de betrokkene;
- het gebruikmaken van diensten van de assurancecliënt die verband houden met het overnemen, aanbieden, op de markt brengen of verkopen van effecten, ongeacht de omvang

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

van het belang, die zijn uitgegeven door de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk.

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

### **In het kader van de gewone bedrijfsuitoefening**

In het kader van de gewone bedrijfsuitoefening mogen de in dit voorschrift genoemde personen of entiteiten niet alleen assuranceopdrachten en overige dienstverlening voor een assurancecliënt uitvoeren, maar ook goederen of diensten bij hen aankopen. Voorbeelden van dergelijke goederen en diensten zijn verzekerings- en bankdiensten, zakelijke leningen, kantoorapparatuur, programmatuur voor automatische gegevensverwerking en bedrijfswagens. Indien deze transacties op objectieve en zakelijke wijze plaatsvinden, als tussen onafhankelijke partijen, vormen zij doorgaans geen bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant (bijvoorbeeld aankoop van goederen die tegen normale voorwaarden worden aangeboden en voor alle overige en vergelijkbare afnemers van de assurancecliënt tegen dezelfde voorwaarden verkrijgbaar zijn). De bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant moet echter zorgvuldig afwegen of zelfs een objectieve en zakelijke transactie tussen deze onafhankelijke partijen een zodanige omvang kan bereiken dat deze leidt tot een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid doordat de transactie een feitelijke of althans schijnbare financiële afhankelijkheid veroorzaakt.

Indien goederen of diensten tegen gunstige voorwaarden van een assurancecliënt worden aanvaard, wordt dat niet beschouwd als passend in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening, tenzij de waarde van het eventueel behaalde voordeel te verwaarlozen is.

### **Ernst van de bedreiging voor de onafhankelijkheid**

Of een zakelijke relatie als een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant moet worden beschouwd hangt af van de vraag of een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, tot de slotsom zal komen dat een dergelijke relatie de uitkomst van de assuranceopdracht zal beïnvloeden.

Er bestaat derhalve behoefte aan objectieve criteria om de betekenis van een relatie voor zowel de openbaar accountant als de assurancecliënt waarbij de openbaar accountant is betrokken, te beoordelen. Wat de assuranceopdracht betreft, mag de relatie er niet toe leiden dat de in dit voorschrift genoemde personen of entiteiten in staat zijn bestuursbeslissingen van de assurancecliënt te beïnvloeden. De relatie mag echter evenmin de assurancecliënt in staat stellen de uitkomst van de assuranceopdracht feitelijk of schijnbaar te beïnvloeden.

Ongeacht welke zakelijke relatie het betreft, zijn het in de eerste plaats de door de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant getroffen waarborgen die het bewijs moeten leveren dat de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid zijn onderkend en onderzocht. Waar dat passend is, moet het bewijsmateriaal ook verwijzen naar de rol van het toezichthoudend orgaan van de assurancecliënt in dit proces. Telkens als een beslissing in verband met een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant

is genomen, waarbij deze bedreiging al dan niet als ernstig wordt beschouwd, moeten de redenen die aan deze beslissing ten grondslag hebben gelegen, in het dossier worden vastgelegd.

### 4.3 Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie (AA)

#### 4.3.1 Dienstverband bij een assurancecliënt (AA)

De bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant mag niet in dienst zijn van de assurancecliënt. De bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een andere persoon werkzaam bij of verbonden aan dezelfde accountantspraktijk, die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de assuranceopdracht kan beïnvloeden, niet in dienst is van de assurancecliënt. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening mag de openbaar accountant ook niet in dienst zijn van een met de controlecliënt verbonden derde en ziet hij erop toe dat ook een andere persoon als hiervoor genoemd dat niet is.

De bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant die in het kader van een detachering bij een assurancecliënt werkzaam is geweest en die wordt ingedeeld bij het assuranceteam dat belast is met de assuranceopdracht van de betrokken assurancecliënt, wordt niet belast met assurancewerkzaamheden die verband houden met enigerlei functie of activiteit die hij tijdens zijn detachering heeft uitgeoefend. De bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een andere werknemer van de accountantspraktijk die in het kader van een detachering bij een assurancecliënt werkzaam is geweest en die wordt ingedeeld bij het assuranceteam dat belast is met de assuranceopdracht van de betrokken cliënt, niet wordt belast met assurancewerkzaamheden die verband houden met enigerlei functie of activiteit die hij tijdens zijn detachering heeft uitgeoefend. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening geldt het voorgaande ook ten aanzien van een openbaar accountant en een andere werknemer van de accountantspraktijk die bij een met de controlecliënt verbonden derde gedetacheerd zijn geweest.

Indien een voormalig lid van het assuranceteam bij een assurancecliënt in dienst is getreden, moet de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant erop toezien dat geen banden van betekenis meer bestaan tussen de accountantspraktijk en het voormalig lid van het assuranceteam. Van banden van betekenis als hiervoor bedoeld is sprake, indien:

- a. de vorderingen op en schulden aan het voormalig lid van het assuranceteam en soortgelijke financiële betrekkingen niet zijn vereffend, met uitzondering van de financiële betrekkingen die zijn vastgelegd in een schriftelijke overeenkomst en die niet worden beïnvloed door de relatie tussen het voormalig lid van het assuranceteam en de accountantspraktijk;
- b. het voormalig lid van het assuranceteam deelneemt aan de beroeps- of bedrijfsmatige activiteiten van de accountantspraktijk.

Het voorgaande is van overeenkomstige toepassing op een persoon die deel heeft uitgemaakt van de hiërarchische structuur.

### Aanvullende bepaling met betrekking tot een controlecliënt

Een partner belast met een essentiële taak bij de uitvoering van een controleopdracht van de jaarrekening 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 termijn van ten minste twee jaar is verstreken gerekend vanaf het moment waarop hij de accountantspraktijk heeft verlaten.

### Gelijktijdig dienstverband en detachering

*Met het oog op de leesbaarheid wordt in de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurancecliënten in het algemeen en controlecliënten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (de tekst in vet) dit onderscheid wel maakt.*

De bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant moet tevens bijzondere aandacht besteden aan de situatie waarin een persoon in dienst is van of verbonden is aan zowel de accountantspraktijk als de assurancecliënt. Ook besteedt hij bijzondere aandacht aan de situatie waarin een werknemer van de accountantspraktijk vanuit de accountantspraktijk bij de desbetreffende assurancecliënt gedetacheerd is geweest. Deze vorm van detachering leidt niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant, indien het een overeenkomst betreft waarbij de betrokken werknemer onder het directe toezicht van de assurancecliënt werkt en geen boekhoudkundige transacties initieert of gegevens opstelt die niet door de assurancecliënt zijn gecontroleerd en goedgekeurd. Een dergelijke detachering leidt evenmin tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant, indien de betrokken persoon bij de assurancecliënt een functie bekleedt waarin hij de uitkomst van de assuranceopdracht niet kan beïnvloeden. Indien de persoon na afloop van een dergelijke detachering bij het assuranceteam wordt ingedeeld, ziet de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant erop toe dat deze persoon niet wordt belast met assurancewerkzaamheden gericht op enigerlei functie of activiteit die hij tijdens zijn detachering heeft uitgeoefend of heeft gecontroleerd.

#### 4.3.2 Vervullen van een bestuurs- of toezichthoudende functie bij een assurancecliënt (AA)

Het is de openbaar accountant niet toegestaan te worden betrokken bij een assuranceopdracht, indien hijzelf of een andere persoon werkzaam bij of verbonden aan dezelfde accountantspraktijk, lid is van de leiding van de assurancecliënt (bijvoorbeeld de raad van bestuur) of deel uitmaakt van het toezichthoudend orgaan van de assurancecliënt (bijvoorbeeld de audit commissie of raad van commissarissen). Indien sprake is van een controleopdracht van de jaarrekening mag de openbaar accountant ook niet bij deze opdracht worden betrokken, in geval een persoon werkzaam bij of verbonden aan een ander onderdeel van het netwerk lid is van de leiding van de controlecliënt of deel uitmaakt van het toezichthoudend orgaan van de controlecliënt.

## Aanvullende bepalingen met betrekking tot een controlecliënt

Het is de openbaar accountant niet toegestaan betrokken te zijn bij een controleopdracht van de jaarrekening, indien hijzelf of een andere persoon werkzaam bij of verbonden aan dezelfde accountantspraktijk of werkzaam bij of verbonden aan een ander onderdeel van het netwerk, lid is van de leiding of deel uitmaakt van het toezichthoudend orgaan van een entiteit:

- die direct of indirect meer dan 20% van de stemrechten van de controlecliënt bezit; of
- waarvan de controlecliënt direct of indirect meer dan 20% van de stemrechten in zijn bezit heeft.

## Passieve bestuursfuncties

Het vervullen van een zogenoemde passieve bestuursfunctie, bijvoorbeeld in de vorm van een 'slapende' bestuursfunctie in een stichting administratiekantoor bij of ten behoeve van een assurancecliënt, door een persoon werkzaam bij of verbonden aan de accountantspraktijk leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant en is daarom niet toegestaan. Indien sprake is van een controleopdracht van de jaarrekening geldt het voorgaande eveneens in geval een persoon werkzaam bij of verbonden aan een ander onderdeel van het netwerk een dergelijke passieve bestuursfunctie bekleedt.

Het aanvaarden van een bestuurs- of toezichthoudende functie bij een assurancecliënt door een in dit voorschrift genoemde persoon is niet de enige manier waarop een uit intimidatie en zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant kan ontstaan. Een dergelijke bedreiging kan zich in geval van een controleopdracht van de jaarrekening ook voordoen, indien een hierboven genoemde persoon lid wordt van een bestuurs- of toezichthoudend orgaan van een entiteit die geen controlecliënt is maar in een zodanige positie verkeert dat hij de controlecliënt kan beïnvloeden.

## 4.4 Indiensttreding bij een accountantspraktijk (AA)

De bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een directeur van of een persoon die een managementpositie vervult bij de assurancecliënt en die in dienst treedt van de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, gedurende een periode van twee jaar na zijn vertrek bij de assurancecliënt geen deel uitmaakt van het assuranceteam bij deze assurancecliënt en gedurende twee jaren niet betrokken is bij belangrijke beslissingen met betrekking tot deze assurancecliënt. Dit geldt eveneens voor elke voormalige werknemer van de assurancecliënt, tenzij zijn verantwoordelijkheden en taken in dienst van de assurancecliënt van geen enkele betekenis zijn voor het uitvoeren van de assuranceopdracht. In geval van een controlecliënt mogen bedoelde personen gedurende twee jaren ook niet betrokken zijn bij belangrijke beslissingen met betrekking tot een met de controlecliënt verbonden derde.

*Met het oog op de leesbaarheid wordt in de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurancecliënten in het algemeen en controlecliënten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (de tekst in vet) dit onderscheid wel maakt.*

Indien een directeur van of een persoon die een managementfunctie vervult bij een assurancecliënt in dienst treedt van de accountantspraktijk, wordt de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant te ernstig geacht om door enige andere waarborg te worden weggenomen dan door het verbod om in de daaropvolgende twee jaar deel uit te maken van het assuranceteam of betrokken te zijn bij belangrijke beslissingen in verband met de assuranceopdracht van de assurancecliënt. Indien een voormalige werknemer van de assurancecliënt bij de accountantspraktijk in dienst treedt, zal de betekenis van de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant afhankelijk zijn van de verantwoordelijkheden en taken waarmee deze werknemer bij de assurancecliënt was belast en de verantwoordelijkheden en taken die hem bij de accountantspraktijk zullen worden toevertrouwd. Indien de voormalige werknemer van de assurancecliënt bijvoorbeeld werkzaamheden verrichtte met betrekking tot de financiële administratie of posten van de jaarrekening waardeerde, zal de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant erop toezien dat voor deze werknemer dezelfde bepalingen gelden als voor een directeur of bestuurder. Indien de voormalige werknemer daarentegen bijvoorbeeld een niet-bestuurlijke functie in een vestiging van de assurancecliënt bekleedde, kan de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen door ervoor te zorgen dat de werkzaamheden van bedoelde werknemer als lid van het assuranceteam niet op die vestiging betrekking hebben. Indien bedoelde werknemer na de periode van twee jaar lid wordt van het assuranceteam, evalueert de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid. Zo nodig treft de openbaar accountant additionele waarborgen zoals:

- het betrekken van een andere openbaar accountant om het werk van de desbetreffende werknemer te beoordelen, of anders advies te geven indien nodig;
- het bespreken van deze kwestie met het toezichthoudend orgaan van de assurancecliënt.

### 4.5 Familie- en nauwe persoonlijke relaties (AA)

#### 4.5.1 Gezinsleden (AA)

##### **Assuranceopdracht anders dan een controleopdracht van de jaarrekening**

**Een openbaar accountant mag geen assuranceopdracht anders dan een controleopdracht van de jaarrekening aanvaarden, indien één van zijn gezinsleden:**

- a. **een hoge bestuursfunctie bekleedt bij deze assurancecliënt, indien hij vanuit die positie directe invloed op het object van onderzoek van de assuranceopdracht kan uitoefenen;**



## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

- b. bij deze assurancecliënt een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van de assuranceopdracht;
- c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van die assuranceopdracht geen functie bekleedt als in deze alinea genoemd onder a of b, maar een dergelijke functie wel bekleedde in de periode waarop die assuranceopdracht betrekking heeft;
- d. een financieel belang in deze assurancecliënt bezit, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is;
- e. met deze assurancecliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.

### Controleopdracht van de jaarrekening

Een openbaar accountant mag geen controleopdracht van de jaarrekening aanvaarden, indien één van zijn gezinsleden:

- a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij deze controlecliënt;
- b. bij deze controlecliënt een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van de controleopdracht van de jaarrekening;
- c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van die controleopdracht van de jaarrekening geen functie bekleedt als genoemd onder a of b, maar een dergelijke functie wel bekleedde in de periode waarop die controleopdracht van de jaarrekening betrekking heeft;
- d. een financieel belang in deze controlecliënt bezit, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is;
- e. met deze controlecliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.

De bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat deze controleopdracht van de jaarrekening niet wordt uitgevoerd op een vestiging waarbij of waaraan een controlepartner werkzaam of verbonden is die niet bij de desbetreffende controleopdracht van de jaarrekening is betrokken of een persoon werkzaam is die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur, indien een van hen dan wel beiden een gezinslid heeft dan wel hebben dat voldoet aan een of meer van de in de eerste alinea genoemde criteria.

De bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur niet betrokken is bij een beslissing die rechtstreeks met de controleopdracht van de jaarrekening verband houdt, indien een gezinslid van die persoon voldoet aan één of meer van de in de eerste alinea genoemde criteria.

### Alle assuranceopdrachten

De bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan dezelfde accountantspraktijk geen deel uitmaakt van het assuranceteam, indien die persoon een gezinslid heeft dat voldoet aan één van de hierboven genoemde criteria. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening geldt het voorgaande ook met betrekking tot een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een ander onderdeel van het netwerk.

#### 4.5.2 Naaste verwanten (AA)

Of de relatie tussen de bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant en een naaste verwant van hem of van een ander lid van het assuranceteam van invloed is op de onafhankelijkheid van de openbaar accountant, hangt af van een aantal factoren.

In elk geval wordt de onafhankelijkheid van de bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant bedreigd en moet hij daarom waarborgen treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau, indien een naaste verwant van hem:

- a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij deze assurancecliënt, indien hij vanuit die positie directe invloed op het object van onderzoek van de assuranceopdracht kan uitoefenen;
- b. bij deze assurancecliënt een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van de assuranceopdracht;
- c. een financieel belang in deze assurancecliënt bezit, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is;
- d. met deze assurancecliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.

De openbaar accountant moet de aard en het belang van de bedoelde bedreiging voor zijn onafhankelijkheid evalueren. Indien daaruit blijkt dat deze van niet te verwaarlozen betekenis is, moet hij waarborgen treffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Voorbeelden van deze waarborgen zijn:

- het verwijderen van de desbetreffende persoon uit het assuranceteam;
- het waar mogelijk zodanig structureren van de verantwoordelijkheden binnen het assuranceteam dat de desbetreffende persoon geen werkzaamheden hoeft te verrichten waarvan het object van onderzoek een aangelegenheid is die valt onder de verantwoordelijkheid van de naaste verwant;
- het afstoten van (een aanzienlijk deel van) het financieel belang door de naaste verwant in een zo vroeg mogelijk stadium;
- het bespreken van de kwestie met het toezichthoudende orgaan van deze assurancecliënt;
- het laten beoordelen van de uitgevoerde werkzaamheden door een partner die niet is betrokken bij de assuranceopdracht of overige dienstverlening ten behoeve van de assurancecliënt.

Indien een naaste verwant van een lid van het assuranceteam bij de assurancecliënt een hoge bestuursfunctie of een andere functie bekleedt, van waaruit hij directe invloed op het object van onderzoek van de assuranceopdracht van deze assurancecliënt kan uitoefenen, kan sprake zijn van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Of deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, hangt onder andere af van de volgende factoren:

- de positie van de naaste verwant bij de assurancecliënt; of
- de rol van de professional in het assuranceteam.

Indien een lid van het assuranceteam wetenschap heeft van het feit dat een naaste verwant van hem een financieel belang in de assurancecliënt bezit, kan sprake zijn van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Of deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, hangt af van de aard van de relatie tussen het desbetreffende lid van het assuranceteam en diens naaste verwant en de omvang van het financiële belang.

### 4.5.3 *Nauwe persoonlijke relaties (AA)*

**De openbaar accountant moet nagaan of hijzelf en een andere persoon die lid is van het assuranceteam of deel uitmaakt van de hiërarchische structuur dan wel, in geval van een controleopdracht van de jaarrekening, eveneens iemand die werkzaam is bij of verbonden is aan dezelfde vestiging waartoe de openbaar accountant of een dergelijke persoon behoort, geen andere nauwe persoonlijke relaties heeft die vergelijkbare waarborgen vereisen.**

**De situatie waarin sprake is van een relevante nauwe persoonlijke relatie moet worden beoordeeld aan de hand van de kennis van de openbaar accountant en de betrokken persoon. De openbaar accountant moet ervoor zorgen dat de betrokken persoon hem inlicht over alle feiten en omstandigheden die vereisen dat de openbaar accountant waarborgen treft die een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.**

De bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat de hiervoor genoemde personen aan de hand van de door de accountantspraktijk vastgestelde gedragslijnen en procedures bepalen wie hun nauwe persoonlijke relaties zijn of lijken te zijn en vervolgens alle relevante feiten of omstandigheden ter zake met betrekking tot de assurancecliënt melden aan de openbaar accountant.

### 4.5.4 *Nadere toelichting gezinsleden, naaste verwanten en nauwe persoonlijke relaties (AA)*

Onder familierelaties worden gezinsleden en naaste verwanten verstaan.

De bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant beoordeelt de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die verband houdt met het feit dat hijzelf of een ander als genoemd in paragraaf 4.5.1 respectievelijk 4.5.2 een gezinslid heeft dat respectievelijk een naaste verwant heeft die aan een van de in paragraaf 4.5.1, onderdelen a tot en met e, respectievelijk 4.5.2, onderdelen a tot en met d, genoemde criteria voldoet. Voorts beoordeelt hij andere nauwe persoonlijke relaties dan familierelaties van hemzelf

en de andere in paragraaf 4.5.3 genoemde personen, die een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid zouden kunnen zijn en mogelijk waarborgen vereisen.

Een beoordeling van eventuele bedreigingen voortvloeiend uit familie- of andere nauwe persoonlijke relaties is gebaseerd op de kennis van de openbaar accountant van de levensomstandigheden van alle relevante personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantspraktijk of, indien voorgeschreven, aan een ander onderdeel van het netwerk. De openbaar accountant betreft bij deze beoordeling de door de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden uitgevaardigde gedragslijnen en procedures die de betrokken personen ertoe verplichten omtrent hun gezinsleden, naaste verwanten en andere nauwe persoonlijke relaties mededeling te doen van alle in dit verband relevante feiten of omstandigheden. De openbaar accountant evalueert de verkregen informatie en gaat van alle voor een assuranceopdracht waarbij hij is betrokken relevante personen na of aan een van de bedoelde criteria is voldaan. Indien dat het geval blijkt te zijn, treft hij binnen een redelijke termijn die waarborgen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Deze waarborgen kunnen uiteenlopen van het niet aanvaarden c.q. teruggeven van de assuranceopdracht tot de verwijdering van een persoon uit het assuranceteam of, in geval van een controleopdracht van de jaarrekening, overplaatsen naar een andere vestiging.

### Werknemersrechten

N.B. Niet als een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant wordt beschouwd een financieel belang dat is verkregen uit hoofde van werknemersrechten (bijvoorbeeld pensioenrechten of werknemersopties), indien voor zover noodzakelijk waarborgen zijn getroffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

### Onopzettelijke inbreuken

Er kan zich een situatie voordoen waarin de openbaar accountant vaststelt dat een persoon werkzaam bij of verbonden aan de accountantspraktijk of, indien voorgeschreven, een ander onderdeel van het netwerk onopzettelijk geen melding heeft gedaan van een als strijdig met de onafhankelijkheidsvereisten aan te merken familie- of andere nauwe persoonlijke relatie met een assurancecliënt waarbij de openbaar accountant betrokken is. Een dergelijke onopzettelijke inbreuk leidt niet tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant ten opzichte van een assurancecliënt, mits de openbaar accountant:

- op de juiste wijze gebruik heeft gemaakt van procedures van de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, die erin voorzien dat de professionals verplicht zijn onmiddellijk alle inbreuken op de onafhankelijkheidsregels te melden die het gevolg zijn van wijzigingen in hun familie- of andere nauwe persoonlijke relaties, de aanvaarding van een voor de assuranceopdracht gevoelige functie door een gezinslid of naaste verwant (dat wil zeggen alle personen als bedoeld in de onderdelen a tot en met e van paragraaf 4.5.1 respectievelijk a tot en met d van paragraaf 4.5.2) of het feit dat een gezinslid of een naaste verwant een groot financieel belang in een assurancecliënt heeft gekocht, geërfd of anderszins heeft verkregen;

- de betrokken persoon onmiddellijk uit het assuranceteam verwijdt of, indien de persoon niet tot het assuranceteam behoort, deze persoon uitsluit van belangrijke beslissingen in verband met de assuranceopdracht van de betrokken assurancecliënt. In geval het gaat om de verwerving van een groot financieel belang moet de openbaar accountant, zodra de onopzettelijke inbreuk is vastgesteld, de betrokken persoon ertoe aanmanen zich zo spoedig mogelijk van het financieel belang te ontdoen; en
- extra zorgvuldig te werk gaat bij de beoordeling van de relevante assurancewerkzaamheden van de betrokken persoon.

### 4.6 (Mogelijke) juridische procedures met een assurancecliënt (AA)

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant ontstaan, indien een juridische procedure bestaat of naar alle waarschijnlijkheid zal ontstaan tussen de openbaar accountant, een andere in paragraaf 2.2.1 genoemde persoon of de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden enerzijds en een assurancecliënt anderzijds. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening geldt dit ook voor een juridische procedure waarbij een (persoon van een) ander onderdeel van het netwerk of een met de controlecliënt verbonden derde is betrokken.

Om deze bedreiging goed te kunnen inschatten, neemt de openbaar accountant alle door de assurancecliënt verleende assuranceopdrachten en overige dienstverlening in aanmerking. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening worden ook opdrachten tot overige dienstverlening verleend door een met de controlecliënt verbonden derde in aanmerking genomen.

Indien de openbaar accountant een dergelijke bedreiging ziet aankomen, moet hij dit bespreken met het toezichthoudend orgaan van de assurancecliënt. In geval een dergelijk orgaan niet bestaat, overweegt hij hierover met de NOvAA te overleggen.

De bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant zal naar alle waarschijnlijkheid onaanvaardbaar groot zijn, indien er een rechtsgeschil aanhangig is gemaakt of er een grote kans bestaat dat het tot een rechtsgeschil komt, dat in beide situaties van wezenlijk belang is voor ten minste een van de betrokken partijen of indien een eerder uitgevoerde assuranceopdracht wordt betwist. De openbaar accountant moet zijn werkzaamheden ten behoeve van de assurancecliënt staken zodra een dergelijke omstandigheid aan het licht komt. Indien sprake is van een controleopdracht van de jaarrekening geldt het voorgaande ook ten aanzien van werkzaamheden ten behoeve van een met de controlecliënt verbonden derde. De openbaar accountant dient daarbij te handelen in overeenstemming met de relevante wettelijke bepalingen.

Hoewel het niet mogelijk is voor alle gevallen precies aan te geven wanneer het punt bereikt wordt waarop het onjuist zou zijn voor een openbaar accountant om in de hiervoor bedoelde situaties als openbaar accountant van een assurancecliënt te blijven functioneren, dienen de hierna genoemde criteria in ogenschouw te worden genomen. Met het oog op de leesbaarheid wordt geen onderscheid gemaakt tussen assurancecliënten in het algemeen en controlecliënten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (de tekst in vet) dit onderscheid wel maakt:

- indien het management van een assurancecliënt stelt dat er tekortkomingen zijn in een uitgevoerde assuranceopdracht en de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant tot de conclusie komt dat het waarschijnlijk is dat een claim zal worden ingediend, zal de openbaar accountant de beweegredenen van de beschuldigingen bespreken met het toezichthoudend orgaan van de assurancecliënt. In geval een dergelijk lichaam niet bestaat, overweegt de openbaar accountant de beweegredenen van beschuldigingen met de NOvAA te bespreken. Indien hierbij de conclusie van de openbaar accountant wordt bevestigd, dan is de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid onaanvaardbaar en dient de openbaar accountant de assuranceopdracht te beëindigen;
- indien de openbaar accountant meent dat sprake is van fraude of bedrog door het huidige management van de assurancecliënt, is de mate waarin sprake is van een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid en de beslissing of hij al dan niet zijn opdracht dient te beëindigen mede afhankelijk van de mogelijk te treffen waarborgen zoals het bespreken van alle relevante aspecten met het toezichthoudend orgaan van de assurancecliënt of, indien een dergelijk lichaam niet bestaat, eventueel met de NOvAA;
- een (dreigende) juridische procedure met betrekking tot overige dienstverlening voor een bedrag dat van te verwaarlozen belang is voor de openbaar accountant of voor de assurancecliënt (bijvoorbeeld claims die voortvloeien uit geschillen met betrekking tot het declareren van overige dienstverlening) leidt normaliter niet tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.

### 5 Samenloop met overige dienstverlening (AA)

*Dit hoofdstuk is uitsluitend van toepassing op controleopdrachten van de jaarrekening, met uitzondering van de paragrafen 5.1 en 5.9 die ook op andere assuranceopdrachten van toepassing zijn.*

In dit hoofdstuk wordt onder 5.1 in het algemeen behandeld de samenloop van assuranceopdrachten, waaronder controleopdrachten van de jaarrekening, met overige dienstverlening bij een assurancecliënt. Voor een aantal specifieke combinaties van een controleopdracht van de jaarrekening en overige dienstverlening bij een controlecliënt zijn aanvullende voorschriften noodzakelijk, omdat vooral in deze situaties een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant kan ontstaan. In de paragrafen 5.2 tot en met 5.9 worden deze specifieke combinaties besproken. Overigens kan ook bij een assuranceopdracht met een continu karakter anders dan een controleopdracht van de jaarrekening (bijvoorbeeld beoordelingsopdrachten met betrekking tot de jaarrekening) sprake zijn van onverenigbaarheid met overige dienstverlening. De hierna volgende paragrafen gelden dan ook voor deze dienstverleningsopdrachten.

#### 5.1 Algemeen beoordelingskader (AA)

De openbaar accountant leeft de door de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden geldende regels na die een onafhankelijk optreden van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assuranceopdracht in relatie tot overige dienstverlening waarborgen. Op die wijze ziet de openbaar

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

accountant erop toe dat de belangen van de betrokkenen niet in gevaar worden gebracht door enig tegengesteld belang tussen:

- in geval van een assuranceopdracht anders dan een controleopdracht van de jaarrekening, de openbaar accountant en de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden enerzijds en de assurancecliënt anderzijds;
- in geval van een controleopdracht van de jaarrekening, tussen de openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk enerzijds en de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde anderzijds.

In dat kader gelden de volgende algemene voorschriften:

- de openbaar accountant mag geen beslissingen nemen namens of participeren in een besluitvormingsproces van een assurancecliënt waarbij hij is betrokken of het management ervan. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening mag de openbaar accountant ook geen beslissingen nemen namens of participeren in een besluitvormingsproces van een met de controlecliënt verbonden derde of het management ervan. Dit verbod heeft zowel betrekking op de assuranceopdracht als op de overige dienstverlening bij een assurancecliënt en heeft, in geval van een controleopdracht van de jaarrekening, ook betrekking op de overige dienstverlening bij een met de controlecliënt verbonden derde;
- indien een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant die samenhangt met overige dienstverlening bij een assurancecliënt blijft bestaan, moet deze bedreiging door het treffen van waarborgen worden weggenomen of worden teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening heeft het voorgaande ook betrekking op een bedreiging voor de onafhankelijkheid die samenhangt met overige dienstverlening bij een met de controlecliënt verbonden derde.

Ook indien geen sprake is van betrokkenheid bij het besluitvormingsproces in de hierboven benoemde gevallen dient bij de combinatie van een assuranceopdracht en overige dienstverlening de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant te overwegen een of meerdere van de volgende waarborgen te treffen, teneinde de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau:

- het scheiden van taken en verantwoordelijkheden tussen de assuranceopdracht en de overige dienstverlening bij de assurancecliënt of, in geval van een controlecliënt, ook bij een met deze controlecliënt verbonden derde;
- overleg met de onafhankelijkheidsfunctionaris die binnen de accountantspraktijk belast is met onafhankelijkheidsvraagstukken;
- overleg met een openbaar accountant van buiten de eigen accountantspraktijk, dan wel inwinnen van advies bij de beroepsorganisatie.

Aanvullend bij de controleopdracht van de jaarrekening:

- beoordeling van de uitgevoerde controlewerkzaamheden door een controlepartner die niet betrokken is bij de desbetreffende controleopdracht van de jaarrekening of overige dienstverlening ten behoeve van de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde.

**Bij een organisatie van openbaar belang moet de bij de controleopdracht betrokken openbaar accountant ernaar streven de overige dienstverlening aan een controlecliënt of aan een met deze controlecliënt verbonden derde met het toezichhoudend orgaan van de controlecliënt te bespreken.**

*Met het oog op de leesbaarheid wordt in de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurancecliënten in het algemeen en controlecliënten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (tekst in vet) dit onderscheid wel maakt.*

Het verrichten van overige dienstverlening door de openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden biedt enerzijds voordelen voor zowel de assurancecliënt als de gebruikers van de financiële verslaggeving maar leidt anderzijds tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. De voordelen zijn onder meer een efficiënte en effectieve inzet van kennis en arbeid en een grote mate van kennis van en inzicht in de huishouding.

In beginsel levert niet bij alle soorten overige dienstverlening de combinatie met het uitvoeren van een assuranceopdracht een bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant. Voorbeelden hiervan zijn de natuurlijke adviesfunctie, fiscale advisering, due diligence en inbrengverklaringen (zie paragraaf 5.4).

Ook het ontwikkelen van een trainingsprogramma voor een assurancecliënt levert in beginsel geen potentiële bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Maar indien bijvoorbeeld de accountantspraktijk naast een assuranceopdracht ook een deel van de administratie verzorgt voor de assurancecliënt, kan hierdoor een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant ontstaan. Van essentieel belang blijft dat de openbaar accountant niet is betrokken bij het besluitvormingsproces van de assurancecliënt of het management ervan.

*De hiernavolgende paragrafen 5.2 t/m 5.8 zijn uitsluitend van toepassing op cliënten waarvoor controleopdrachten van de jaarrekening worden uitgevoerd.*

### 5.2 Administratieve dienstverlening (AA)

*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.*



## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

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.

Administratieve dienstverlening en 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.

Er wordt van uitgegaan dat de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant onaanvaardbaar groot is, indien zou worden toegestaan aan het proces van administratieve dienstverlening mee te werken. Dit geldt echter niet indien de werkzaamheden verricht worden voor een controlecliënt die geen organisatie van openbaar belang is en bovendien deze werkzaamheden uitsluitend een technisch of routinematig karakter hebben en de personen die betrokken zijn bij het traject van administratieve dienstverlening of het opstellen van de jaarrekening niet zijn betrokken bij beslissingen ten aanzien van deze werkzaamheden, genomen door het management van de controlecliënt.

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.

In principe leidt administratieve dienstverlening alsmede het opmaken van de jaarrekening ten behoeve van een controlecliënt tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing (het feit dat de openbaar accountant zijn eigen werk of het werk dat is uitgevoerd door zijn collega's moet beoordelen). Zoals aangegeven leidt dit tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant, ook al hoeft er in werkelijkheid geen sprake te zijn van aantasting van de objectiviteit van zijn controle.

De bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk 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 controlecliënt bij het opstellen van de jaarrekening en het berekenen van de belastingpositie, overlopende posten, voorziening voor oninbare vorderingen, afschrijvingen enzovoort. Voorbeelden van administratie dienstverlening die leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant 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;
- het kiezen en het toepassen van waarderingsgrondslagen.

Voorbeelden van administratieve dienstverlening bij een controlecliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang die niet noodzakelijkerwijze leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant zijn:

- het uitvoeren van routinematige boekhoudtaken, zoals boeken van transacties waarvoor het management van de controlecliënt de te hanteren rekeningindeling heeft vastgesteld;
- het technisch of routinematig verwerken van salarisgegevens;
- 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;
- het informeren van de controlecliënt over gangbare jaarrekeningstandaarden of waarderingsmethoden, zodat de cliënt zelf kan beslissen welke hij wil toepassen.

### 5.3 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem (AA)

*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 kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan indien hij, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk werkzaamheden verricht ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen die informatie genereren die uiteindelijk in de jaarrekening van de controlecliënt wordt opgenomen.

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

De uit deze samenloop van dienstverlening voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing is onaanvaardbaar, indien de openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk dergelijke diensten gelijktijdig verlenen, tenzij:

- het management van de controlecliënt schriftelijk bevestigt dat het de verantwoordelijkheid voor het gehele interne controlesysteem op zich neemt;
- de openbaar accountant zich ervan heeft vergewist dat het management van de controlecliënt niet voornamelijk op deze werkzaamheden ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen vertrouwt om de degelijkheid van zijn interne controles en systemen voor de financiële verslaggeving te beoordelen;
- de specificaties voor het ontwerp van het informatiesysteem door het management van de controlecliënt zijn geaccepteerd;
- de diensten geen turn key projecten behelzen (softwareontwerp, hardware configuratie en de implementatie van beide), tenzij het management van de controlecliënt uitdrukkelijk in de hiervoor reeds genoemde vereiste schriftelijke bevestiging vermeldt de verantwoordelijkheid op zich te nemen voor:
  - het ontwerp-, het implementatie- en het beoordelingsproces, inclusief alle beslissingen daaromtrent; en
  - de werking van het systeem, inclusief de door het systeem gebruikte of gegenereerde gegevens.

In deze situatie leidt het niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant indien hij, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk als lid van een stuurgroep adviseert bij het ontwerp en de implementatie van dergelijke systemen of werkzaamheden verricht die verband houden met de beoordeling, ontwikkeling en praktische toepassing van het systeem van interne beheersing, mits niet als werknemer wordt gehandeld en geen bestuursfunctie wordt uitgeoefend.

Ook in de niet hierboven verboden gevallen moet de openbaar accountant nagaan of er aanvullende waarborgen nodig zijn om elke eventueel resterende, uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid te ondervangen.

Een waarborg die tegen deze bedreiging kan worden getroffen bestaat uit het laten verrichten van de diensten die met het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen verband houden door een team van deskundigen die geen deel uitmaken van het controleteam, dat bovendien niet onder leiding staat van de bij de controleopdracht betrokken openbaar accountant.

Een controleopdracht van de jaarrekening omvat onder meer de toetsing van de informatiesystemen (apparatuur en programmatuur) die door de controlecliënt worden gebruikt om de financiële informatie te verkrijgen die in de jaarrekening moet worden verwerkt. Indien een bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk betrokken is bij het ontwerp en de implementatie van een dergelijk financieel informatiesysteem, kan dit leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing. In dit verband wordt erop gewezen dat de financiële informatie niet alleen de gegevens omvat die rechtstreeks in de jaarrekening worden opgenomen, maar ook alle andere waarderings- of materiële gegevens die aan de in de jaarrekening vermelde informatie ten grondslag liggen. Deze informatie wordt gegenereerd door hetzij geïntegreerde IT-systemen, hetzij een aantal autonome systemen voor onder meer de kostprijadministratie, de loonadministratie of het kasbeheer, alsook systemen die louter fysieke aantallen opleveren, zoals sommige voorraad- en productiecontrolesystemen.

De mate van betrokkenheid van de openbaar accountant bij het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen kan variëren.

Het ene uiterste wordt gevormd door diensten waarbij de openbaar accountant bestuurstaken of verantwoordelijkheden op zich neemt voor het gehele project dat betrekking heeft op het ontwerpen en implementeren van financiële informatiesystemen, dan wel voor het beheer van het financieel informatiesysteem en voor de gegevens die het gebruikt of genereert. Het is evident dat de samenloop bij een controlecliënt van deze dienstverlening met de controle van de jaarrekening leidt tot een onaanvaardbaar hoge bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant.

In andere gevallen moet de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant een zorgvuldige inschatting maken van de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die zou kunnen voortvloeien uit de samenloop van de controleopdracht van de jaarrekening en zijn betrokkenheid bij het ontwerp en de implementatie van systemen die bestemd zijn voor de controlecliënt, vooral als dit gevolgen heeft voor het algemeen belang. Hij moet in elk geval adequate waarborgen treffen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Het risico kan bijvoorbeeld aanvaardbaar zijn, indien de rol van de openbaar accountant bestaat uit het verlenen van advies aan een consortium dat door de controlecliënt met het ontwerp of de uitvoering van het project is belast.

Ook in het geval waarin de controlecliënt een kleinere vennootschap is, is de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant beperkt, indien hem wordt verzocht een gebruiksklaar standaardsysteem voor het voeren van de boekhouding aan de specifieke behoeften van de bedrijfsactiviteit van deze controlecliënt aan te passen.

De bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant is onaanvaardbaar hoog bij de samenloop van de controleopdracht van de jaarrekening met het uitvoeren van projecten voor het ontwerpen van op maat gemaakte systemen ten behoeve van een organisatie van openbaar belang.

Als de openbaar accountant door zijn controlecliënt wordt gevraagd een analyse te maken van alternatieve automatiseringssystemen op basis waarvan de controlecliënt vervolgens zelf beslist welk systeem hij uiteindelijk installeert, zal dit doorgaans geen bedreiging opleveren voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant, mits de kosten en baten van de geanalyseerde systemen naar behoren zijn gemotiveerd en met de controlecliënt zijn besproken. De onafhankelijkheid van de openbaar accountant zal echter wel worden bedreigd, indien sprake is van een financieel belang van betekenis in of een belangrijke zakelijke relatie van de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk met één of meer leveranciers van dergelijke systemen.

### 5.4 Diensten op het gebied van waardebeoordeling (AA)

*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 waardebeoordeling 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 waardebeoordeling 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 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.

NB: Due diligence werkzaamheden in opdracht van een controlecliënt worden niet als diensten op het gebied van waardebeoordeling beschouwd. Dit geldt eveneens voor het afgeven van een inbrengverklaring, een fusieverklaring, een splitsingsverklaring en een beoordeling van een impairmentberekening (c.q. berekening met een technisch karakter, op basis van door de controlecliënt vastgestelde uitgangspunten). Wel geldt altijd dat de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant beoordeelt of sprake is van een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid en, indien dat het geval is, hij waarborgen treft die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Een waardebeoordeling bestaat onder meer uit het maken van veronderstellingen met betrekking tot toekomstige ontwikkelingen, de toepassing van bepaalde methoden en technieken en de combinatie van beide om een zekere waarde of reeks waarden voor een activum, een passivum of voor een activiteit als geheel te berekenen.

De veronderstellingen waarvan bij een dergelijke waardebeoordeling wordt uitgegaan kunnen interpretaties van huidige of verwachtingen ten aanzien van toekomstige ontwikkelingen zijn, met inbegrip van zowel algemene ontwikkelingen als van gevolgen van bepaalde acties die de controlecliënt of iemand uit zijn naaste zakelijke omgeving heeft ondernomen of voornemens is te ondernemen.

Diensten op het gebied van waardebeoordeling resulteren in veel gevallen in de waardebeoordeling van specifieke activa of passiva, dan wel in de waardebeoordeling van een gehele organisatie. Indien deze waardering vervolgens van invloed is op de jaarrekening van de controlecliënt kan dit leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant die betrokken is bij de controleopdracht van de jaarrekening indien hijzelf, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk betrokken is geweest bij het opstellen van de waardebeoordeling.

Diensten op het gebied van waardebeoordeling die leiden tot de waardering van posten die noch afzonderlijk, noch in geaggregeerde vorm van materieel belang zijn voor de jaarrekening worden niet als diensten beschouwd die kunnen leiden tot een ernstige bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht betrokken openbaar accountant.

De verantwoordelijkheid voor de aan een waardebeoordeling ten grondslag liggende veronderstellingen en de toe te passen methoden berust steeds bij de controlecliënt of het management ervan. In het kader van zijn besluitvormingsproces moet de controlecliënt of het management ervan derhalve de aan de waardebeoordeling ten grondslag liggende veronderstellingen formuleren en uitmaken welke methode moet worden toegepast om de waarde te berekenen. Dit is van bijzonder belang in geval de te verrichten waardebeoordeling met een aanzienlijke mate van subjectiviteit gepaard gaat, hetzij wat de onderliggende veronderstellingen betreft, hetzij als gevolg van de verschillen in de toepasbare methoden.

Bij bepaalde routinematige waarderingen kan de aan iedere waardering inherente mate van subjectiviteit te verwaarlozen zijn. Dit is met name het geval wanneer de te hanteren veronderstellingen bij wet zijn bepaald (bijvoorbeeld belastingtarieven, afschrijvingspercentages voor belastingdoeleinden enzovoort), krachtens andere voorschriften zijn vastgesteld (bijvoorbeeld de verplichting om bepaalde rentepercentages toe te passen), of algemeen gangbaar zijn binnen de bedrijfstak van de controlecliënt en indien de te hanteren technieken en methoden gebaseerd zijn op algemeen aanvaarde normen of zelfs bij wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen zijn voorgeschreven. In dergelijke omstandigheden zal het resultaat van door meerdere ter zake kundige derden verrichte waardebeoordelingen zo niet identiek, dan toch niet wezenlijk verschillend zijn. Er mag bijgevolg worden aangenomen dat de combinatie van de controleopdracht van de jaarrekening met de verlening van een dergelijke dienst op het gebied van waardebeoordeling de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant niet in het gedrang zal brengen ook al kan de uitkomst van de waardering van materieel belang voor de jaarrekening zijn. Een voorwaarde is wel dat de controlecliënt of het management ervan in alle belangrijke gevallen waarin naar eigen oordeel moest worden gehandeld, met de genomen beslissingen heeft ingestemd.

Bij sommige diensten op het gebied van waardebeoordeling is sprake van een te verwaarlozen mate van subjectiviteit. Het betreft onder meer diensten waarbij standaardtechnieken en methoden dienen te worden toegepast of waarbij het gaat om een verificatie van de door een derde toegepaste waarderingsmethoden maar waarbij de daaruit voortvloeiende waardering van materieel belang voor de jaarrekening is. In die gevallen moet de bij de controleopdracht betrokken openbaar accountant nagaan of sprake is van een uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid waarvoor hij waarborgen moeten treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Een voorbeeld van een te treffen waarborg is de waardebeoordeling laten uitvoeren door een apart team dat volledig los staat van het controleteam, waarbij beide teams een verschillende hiërarchie hebben.

### 5.5 Dienstverlening op het terrein van interne controle (AA)

*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.*

Een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing kan ontstaan indien hij, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk diensten verricht op het terrein van de interne controle.

Om de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening met een dergelijke vorm van dienstverlening weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau, dient de openbaar accountant:

- na te gaan dat de leiding, c.q. het toezichthoudend orgaan van de controlecliënt te allen tijde de verantwoordelijkheid blijft dragen voor:
  - het systeem van interne controle en beheersing;
  - het vaststellen van de aard, omvang, frequentie en risico's van de toe te passen interne controleprocedures;
  - het reageren op de conclusies en bevindingen die voortvloeien uit een beoordeling of evaluatie van het systeem van interne controle en beheersing óf uit de controleopdracht van de jaarrekening. Indien de openbaar accountant er niet van overtuigd is dat dit het geval is, leidt dit tot een onaanvaardbare bedreiging voor zijn onafhankelijkheid;
- de werkzaamheden die zijn uitgevoerd in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening te laten beoordelen door een controlepartner die niet bij de desbetreffende controlecliënt is betrokken.

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

De interne controlefunctie vormt een belangrijk onderdeel van het interne controlesysteem van een entiteit. Vooral in kleine en middelgrote ondernemingen, die zich veelal geen interne controlefunctionaris kunnen veroorloven of waar een dergelijke functionaris vaak bepaalde faciliteiten ontbeert (bijvoorbeeld toegang tot deskundigen op het gebied van informatietechnologie of kasbeheer), kan deelname aan de interne controle door de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant bevorderlijk zijn voor het vermogen van het management om controle uit te oefenen.

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en dienstverlening op het terrein van interne controle voor een controlecliënt kan in beginsel leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van de mogelijkheid dat de openbaar accountant zijn eigen werk of het werk dat is uitgevoerd door zijn collega's moet beoordelen (zelftoetsing).

Er ontstaat vooral een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid, indien er naast de controleopdracht van de jaarrekening activiteiten worden uitgevoerd waarbij een grote mate van invloed kan worden uitgeoefend op beslissingen die zijn voorbehouden aan het management van de controlecliënt. In dit verband kunnen met name bedreigingen ontstaan door:

- de mate van invloed van de overige dienstverlening op de interne controle en beheersingssystemen van de controlecliënt;
- het ontbreken van voldoende kennis bij het management van de controlecliënt inzake de interne controle en beheersingssystemen.

Om een dergelijke bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen ziet de openbaar accountant erop toe dat hij, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk kan aantonen niet betrokken te zijn bij het management van en het toezicht op de interne controle. Met betrekking tot de jaarrekening van de controlecliënt moet de openbaar accountant bovendien kunnen aantonen dat hij de nodige stappen heeft ondernomen om de resultaten van de diensten op het terrein van interne controle te laten verifiëren en dat hij zich niet te veel door deze resultaten heeft laten leiden bij het bepalen van de aard, het tijdschema en de draagwijdte van zijn werkzaamheden in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening. Teneinde te waarborgen dat geen onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant ontstaat, moeten deze punten op adequate wijze worden geverifieerd door een voor de uitoefening van een controleopdracht van de jaarrekening bevoegde partner die noch bij de desbetreffende controleopdracht van de jaarrekening, noch bij de desbetreffende controlecliënt betrokken is geweest.

In een organisatie waarin de interne controleafdeling verslag uitbrengt aan het toezichthoudend orgaan in plaats van aan het management zelf, vervult de interne controlefunctie een complementaire rol ten opzichte van de controleopdracht van de jaarrekening en kan deze afdeling bijgevolg als een afzonderlijk onderdeel van de corporate governance worden gezien. Indien de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant in deze omstandigheden naast de controleopdracht van de jaarrekening interne controlewerkzaamheden heeft verricht, moet hij kunnen aantonen dat hij de aan deze combinatie van werkzaamheden verbonden bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid op adequate wijze heeft beoordeeld



en de waarborgen heeft getroffen die deze bedreigingen hebben weggenomen of hebben teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

In de situatie waarin een interne accountantsafdeling bestaat bij de controlecliënt, die met name diensten verricht op het terrein van de interne controle, zijn deze voorschriften ook van toepassing.

### 5.6 Juridische dienstverlening (AA)

*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 is sprake van een uit belangenbehartiging en zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant indien hij, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, een ander onderdeel van het netwerk, dan wel een juridisch kantoorgenoot namens de controlecliënt optreedt bij de beslechting van een geschil. Een dergelijke bedreiging kan zich ook voordoen, indien een dergelijke dienst de inschatting van de kansen van de controlecliënt bij de beslechting van het geschil betreft en dit gevolgen heeft voor de in de jaarrekening op te nemen bedragen.

Zowel de uit belangenbehartiging als de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant wordt te groot geacht om hem, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, een ander onderdeel van het netwerk, dan wel een juridisch kantoorgenoot toe te staan een controleopdracht van de jaarrekening te combineren met het namens de controlecliënt optreden bij de beslechting van een geschil dat betrekking heeft op de aangelegenheden waarvan redelijkerwijze mag worden verwacht dat zij een materiële invloed op de jaarrekening van de controlecliënt hebben.

Ook in de hiervoor niet verboden gevallen moet de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant nagaan of er aanvullende waarborgen moeten worden getroffen om elke eventueel resterende, uit belangenbehartiging voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Dergelijke waarborgen kunnen onder meer bestaan uit het voor de andere dienstverlening dan de controleopdracht van de jaarrekening inzetten van een afzonderlijk team dat niet betrokken is bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening voor de desbetreffende controlecliënt.

Bij de acceptatie van een opdracht tot juridische dienstverlening bij een controlecliënt wordt door de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant vastgesteld dat geen sprake is van een bedreiging voor zijn objectieve oordeelsvorming in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening. Van deze beoordeling wordt een schriftelijke vastlegging gemaakt.

Indien een juridisch kantoorgenoot als procesvertegenwoordiger optreedt voor de controlecliënt, wordt afhankelijk van de aard en de omvang van de potentiële bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant overwogen of ten aanzien van de objectieve oordeelsvorming over de jaarrekening

door de openbaar accountant aanvullende maatregelen moeten worden getroffen, zoals het inschakelen van een juridisch deskundige (van binnen of van buiten de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden of van een ander onderdeel van het netwerk) die geen bemoeienis met de behandeling van de zaak heeft.

Een opdracht om op te treden als advocaat of gemachtigde van een controlecliënt in een juridische procedure mag niet worden gecombineerd met een controleopdracht van de jaarrekening, indien een rapportering over de controleopdracht van de jaarrekening door een openbaar accountant behorend tot hetzelfde netwerk van belang is voor de bewijsvoering in de procedure of de uitkomst van de procedure afhankelijk kan zijn van of substantieel wordt beïnvloed door de uitkomst van de controleopdracht van de jaarrekening door die openbaar accountant.

De bij de controlecliënt betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een juridisch kantoorgenoot die optreedt als behartiger van een bijzonder belang van de controlecliënt ervoor zorgt, dat voor betrokken derden duidelijk is dat door hem in die (partijdige) hoedanigheid wordt opgetreden.

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en het verlenen van juridische diensten aan de controlecliënt kan een bedreiging vormen voor de objectieve oordeelsvorming van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant. Dit is bijvoorbeeld het geval als een juridisch kantoorgenoot de controlecliënt ondersteunt als procesvertegenwoordiger in een (jaarrekening)procedure<sup>5</sup>. Hierbij ontstaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant als gevolg van belangenbehartiging. Dit is met name het geval indien de openbaar accountant in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening een advies van een juridisch kantoorgenoot over het risico dat de controlecliënt in de procedure loopt, moet beoordelen.

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening met juridische dienstverlening, waarbij de accountantspraktijk waarbij de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, of een ander onderdeel van het netwerk niet als pleitbezorger van de controlecliënt in het publieke verkeer of in een juridische procedure optreedt en waarbij geen beslissingen worden genomen die zijn voorbehouden aan het management van de controlecliënt, leidt niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant.

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.

---

<sup>5</sup> NB: De situatie dat een openbaar accountant optreedt als procesvertegenwoordiger komt in Nederland niet veel voor en is daarom buiten beschouwing gelaten.

De bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een juridisch kantoorgenoot die optreedt als advocaat of gemachtigde van de controlecliënt, aan betrokken derden duidelijk maakt dat door hem in een dergelijke situatie het bijzondere belang van de controlecliënt wordt gediend.

### 5.7 Bemiddeling bij werving van hoger kader voor een controlecliënt (AA)

*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.*

Een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant kan ontstaan bij de combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en een opdracht van de controlecliënt op het terrein van bemiddeling of werving van hoger kader (personeel op sleutelposities in de organisatie). De openbaar accountant ziet erop toe dat bij de acceptatie van de opdracht tot bemiddeling schriftelijk wordt vastgelegd dat:

- de controlecliënt zowel formeel als materieel de verantwoordelijkheid draagt voor de beslissing over de aanbidding van een arbeidscontract aan een sollicitant;
- de wervingsactiviteiten uitsluitend bestaan uit het adverteren voor personeel, het voeren van sollicitatiegesprekken met kandidaten en het opstellen van een 'short list';
- de controlecliënt ervoor zorg draagt dat zijn functionarissen die zijn belast met de werving voldoende gekwalificeerd zijn om zowel de formele als materiële verantwoordelijkheid te dragen voor beslissingen over afwijzing van of het doen van aanbiedingen aan sollicitanten.

Voordat de opdracht met betrekking tot de indienstneming van hoger kader wordt aanvaard, dient de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken accountant te beoordelen of het aanvaarden van deze opdracht leidt tot een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid. Indien dat het geval is, moet de openbaar accountant die waarborgen treffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Bij de combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en de bemiddeling bij werving van personeel voor essentiële financiële en administratieve functies is de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant zeer groot. In dat geval moet hij zorgvuldig nagaan of er zich eventueel een situatie kan voordoen waarin zelfs het verstrekken van een 'short list' voor dergelijke posten leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor zijn onafhankelijkheid.

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en het verstrekken van een dergelijke zogenoemde 'short list' ten behoeve van een organisatie van openbaar belang leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van een jaarrekening betrokken

openbaar accountant en is daarom niet toegestaan. De beslissing wie in dienst wordt genomen, dient hoe dan ook altijd door de controlecliënt te worden genomen.

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en bemiddeling bij de werving van personeel voor de controlecliënt door gespecialiseerde afdelingen van een accountantspraktijk of door een ander onderdeel van het netwerk kan leiden tot een bedreiging voor de objectieve oordeelsvorming van de bij die accountantspraktijk werkzame of daaraan verbonden openbaar accountant die betrokken is bij die controleopdracht van de jaarrekening.

Hiervan is vooral sprake indien het personeel voor financiële of administratieve functies of een statutair directeur betreft, omdat bijvoorbeeld de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant geneigd kan zijn de werkzaamheden van degene die via de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of via een ander onderdeel van het netwerk is bemiddeld, niet kritisch genoeg te beoordelen.

Bovendien is bij de bemiddeling van een persoon tot wie de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant (of één van zijn collega's) in een nauwe persoonlijke relatie staat een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant te onderkennen als gevolg van een te grote mate van vertrouwdeheid.

### 5.8 Interim-management (AA)

*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.*

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en interim-managementopdrachten waarbij een belangrijke invloed wordt uitgeoefend op het algemene of financiële bestuur en beheer van de controlecliënt, verricht door de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk ten behoeve van de controlecliënt, is niet toegestaan.

De bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat de door de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden getroffen maatregelen worden nageleefd. Tot deze maatregelen behoort ten minste dat:

- bij de acceptatie bij een controlecliënt van een interim-managementopdracht door de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant wordt vastgesteld dat er geen sprake is van een bedreiging voor zijn objectieve oordeelsvorming in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening. Van deze beoordeling wordt een schriftelijke vastlegging gemaakt;
- bij acceptatie van een interim-managementopdracht bij een controlecliënt ervoor wordt zorg gedragen dat de inhoud van de functie zich niet uitstrekt tot feitelijk bestuur en beheer van de controlecliënt;
- interim-managementactiviteiten niet worden uitgevoerd door partners of andere personen die deel uitmaken van het controleteam van de desbetreffende controlecliënt.

De dienstverlening van gespecialiseerde interim-managementafdelingen van een accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk strekt zich uit tot het uitlenen van personeel voor vrijwel alle organisatieonderdelen. Bij de combinatie van deze diensten met een controleopdracht van de jaarrekening bij een controlecliënt kan een bedreiging ontstaan voor de objectieve oordeelsvorming van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant, indien een 'uitgeleende' persoon van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk een positie inneemt of lijkt in te nemen waarin hij een bestuurlijke rol vervult en materieel namens de controlecliënt besluiten neemt. Deze bedreiging is groter indien de desbetreffende persoon weet dat het bestuur van de controlecliënt in de praktijk een door hem verstrekt advies ten aanzien van de besluitvorming automatisch zonder nadere overweging zal opvolgen, ook al neemt het bestuur formeel de besluiten.

In het verlengde hiervan bestaat de mogelijkheid dat de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant zijn eigen werk of het werk dat is uitgevoerd door zijn collega's moet beoordelen (zelftoetsing). Dit geldt onder meer indien een belangrijke positie binnen de interne accountantsafdeling via interim-management vanuit de accountantspraktijk wordt ingevuld.

### 5.9 Corporate finance dienstverlening (AA)

*Indien sprake is van een controlecliënt en deze controlecliënt is een organisatie van openbaar belang, 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.*

*Deze paragraaf is van toepassing op alle assuranceopdrachten.*

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing of belangenbehartiging ontstaan, indien de openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden bij de assurancecliënt diensten verricht op het gebied van corporate finance.

Bepaalde corporate finance-diensten die door de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden aan de assurancecliënt worden verleend leiden tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant waartegen geen waarborgen kunnen worden getroffen. Voorbeelden daarvan zijn de combinatie van een assuranceopdracht met het aanbevelen, handelen in of overnemen van een emissie van de assurancecliënt. Het binden van een assurancecliënt aan de voorwaarden van een transactie of het namens de assurancecliënt uitvoeren van een transactie zijn eveneens voorbeelden van corporate finance-diensten die uit oogpunt van onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant niet kunnen worden gecombineerd met een assuranceopdracht voor die assurancecliënt.

Indien sprake is van een controlecliënt, ziet de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant erop toe dat de hiervoor genoemde corporate finance-diensten ook niet worden verricht door een ander onderdeel van het netwerk.

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

*Met het oog op de leesbaarheid wordt in de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurancecliënten in het algemeen en controlecliënten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (tekst in vet) dit onderscheid wel maakt.*

Voor de combinatie van een assuranceopdracht en andere corporate finance-diensten bij een assurancecliënt geldt dat aangenomen moet worden, dat de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant in staat zal zijn waarborgen te treffen die de hieraan verbonden bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Voorbeelden van corporate finance-diensten voor een assurancecliënt die, onder voorwaarden, niet leiden tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant zijn:

- het ondersteunen van een assurancecliënt bij de ontwikkeling van bedrijfsstrategieën;
- het ondersteunen van een assurancecliënt bij het zoeken naar of het in contact brengen van de assurancecliënt met mogelijke financieringsbronnen die aan de eisen en criteria van de cliënt voldoen;
- het verlenen van structureringsadvies;
- het ondersteunen van een assurancecliënt bij de analyse van de gevolgen van voorgenomen transacties voor de financiële verslaggeving.

Tot de mogelijke waarborgen die de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau behoren onder meer:

- beleid en procedures die verhinderen dat een lid van het assuranceteam de assurancecliënt ondersteunen bij het nemen van managementbeslissingen;
- het inzetten van professionals die geen lid zijn van het assuranceteam om de corporate finance-diensten te verlenen;
- waarborgen dat de accountantspraktijk de assurancecliënt niet bindt aan de voorwaarden van een transactie of transacties namens de assurancecliënt uitvoert.

### **Hoofdstuk 6 Slotbepalingen**

#### **6.1 Inwerkingtreding (AA)**

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant treden in werking op 1 januari 2007 en gelden voor assuranceopdrachten die worden overeengekomen op of na 1 januari 2007 en voor assuranceopdrachten met betrekking tot perioden die aanvangen op of na 1 januari 2007.

### 6.2 Overgangsbepalingen (AA)

De onderhavige voorschriften treden gelijktijdig in werking met de Verordening gedragscode en gelden voor assuranceopdrachten die worden overeengekomen op of na 1 januari 2007, evenals voor assuranceopdrachten met betrekking tot perioden die aanvangen op of na 1 januari 2007. Voor wettelijke controleopdrachten die voor 1 januari 2007 zijn overeengekomen en geen betrekking hebben op jaarrekeningen voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2007, gelden de nadere voorschriften die sinds 1 januari 2003 van kracht zijn.

De nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant van december 2002, in werking getreden op 1 januari 2003, worden met de inwerkingtreding van de onderhavige nadere voorschriften ingetrokken, met dien verstande dat zij van toepassing blijven op wettelijke controleopdrachten over de boekjaren 2003, 2004, 2005 en 2006 die vóór 1 januari 2007 zijn aangegaan.

### 6.3 Citeertitel (AA)

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant worden aangehaald als: Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant, bij afkorting NVO openbaar accountant.





<i>Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant, vastgesteld bij bestuursbesluit van 14 december 2006, laatstelijk gewijzigd bij bestuurbesluit genomen op 22 augustus 2007 (ex artikel B1-290.1 VGC)</i>	445
<b>Definities (RA)</b>	445
<b>Hoofdstuk 1</b>	
1 Inleiding	450
1.1 Indeling	450
1.2 Status	451
<b>Hoofdstuk 2</b>	
2 Raamwerk voor onafhankelijkheid	451
2.1 Integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid	452
2.2 Verantwoordelijkheid voor en reikwijdte van de voorschriften	453
2.2.1 Reikwijdte personen	454
2.2.2 Verantwoordelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht	454
2.3 Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht	455
<b>Hoofdstuk 3</b>	
3 Stelsel van waarborgen	456
3.1 Waarborgen in de organisatie van de assurancecliënt	456
3.1.1 Bestuursstructuur van de assurance-cliënt	456
3.1.2 Communicatie met de raad van commissarissen of de audit commissie	458

3.2 Declaratierelaties	460
3.2.1 Declaratieomvang	460
3.2.2 Achterstallige vergoedingen	462
3.2.3 Openbaar maken van vergoedingen	463
3.3 Interne roulatie	464
3.4 Periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn	466

### **Hoofdstuk 4**

4 Financiële, zakelijke, arbeids-, familie-, nauwe persoonlijke relaties en (mogelijke) juridische procedures met een assurance-cliënt	468
4.1 Financiële belangen in een assurance-cliënt	468
4.2 zakelijke relaties met een assurance-cliënt	473
4.3 Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie	475
4.3.1 Dienstverband bij een assurance-cliënt	475
4.3.2 Vervullen van een bestuurs- of toezichhoudende functie bij een assurance-cliënt (RA)	477
4.4 Indienstreding bij een accountantspraktijk	478
4.5 Familie- en nauwe persoonlijke relaties	479
4.5.1 Gezinsleden	479
4.5.2 Naaste verwanten	480
4.5.3 Nauwe persoonlijke relaties	481
4.5.4 Nadere toelichting gezinsleden, naaste verwanten en nauwe persoonlijke relaties	482

4.6 (Mogelijke) juridische procedures met een assurance-cliënt	483
<b>Hoofdstuk 5</b>	
5 Samenloop met overige dienstverlening	485
5.1 Algemeen beoordelingskader	485
5.2 Administratieve dienstverlening	487
5.2.1 Algemeen	487
5.2.2 Bepalingen met betrekking tot een controlecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang	488
5.2.3 Controlecliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang	489
5.2.4 Algemene toelichting	489
5.3 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem	490
5.4 Diensten op het gebied van waardebeoordeling	492
5.5 Dienstverlening op het terrein van interne controle	494
5.6 Juridische dienstverlening	496
5.7 Bemiddeling bij werving van hoger kader voor een controlecliënt	498
5.8 Interim-management	499
5.9 Corporate finance dienstverlening	500
<b>Hoofdstuk 6 Slotbepalingen</b>	<b>501</b>
6.1 Inwerkingtreding	501
6.2 Overgangsbepalingen	501
6.3 Citeertitel	502



## ***Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (RA's)***

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant, vastgesteld bij bestuursbesluit van 14 december 2006, laatstelijk gewijzigd bij bestuursbesluit genomen op 22 augustus 2007 (ex artikel B1-290.1 VGC)

Het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants,

Gelet op artikel B1-290.1 van de Verordening gedragscode (VGC),  
luidende:

'De openbaar accountant die een assuranceopdracht uitvoert is onafhankelijk van de desbetreffende assurancecliënt. Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.'

gehoord de leden,

na overleg met het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten,  
stelt de volgende nadere voorschriften vast:

### **Definities (RA)**

Voor de toepassing van deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:

*Accountantsorganisatie*: 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 wet, waaraan een vergunning als bedoeld in artikel 5 van die wet, is verleend, uitsluitend ter zake van de werkingsfeer van de wet;

*Accountantspraktijk*: accountantskantoor als bedoeld in de definities, onderdeel e, van de VGC, en accountantsorganisatie;

*Assurancecliënt*: natuurlijk persoon of rechtspersoon, die anders dan in het kader van een gezagsverhouding aan een openbaar accountant opdracht heeft gegeven tot het verrichten van een assuranceopdracht, alsmede de entiteit die verantwoordelijk is voor het object van de assuranceopdracht. Hieronder is mede begrepen de controlecliënt, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel d, van de wet;

*Assuranceopdracht*: opdracht, waarbij de openbaar accountant 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 de criteria. Onder een assuranceopdracht is mede begrepen de controleopdracht van de jaarrekening;

*Assurancepartner:* openbaar accountant werkzaam bij of verbonden aan een accountantspraktijk, die verantwoordelijk is voor de activiteiten die worden verricht tijdens een assuranceopdracht. Hieronder is mede begrepen de controlepartner;

*Assuranceteam:* openbaar accountants en overige personen die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantspraktijk en die zijn betrokken bij de uitvoering van een assuranceopdracht. Hiertoe behoren ten minste degenen die betrokken zijn bij de uitvoering van een assuranceopdracht, zoals de professional in dienst van of verbonden aan de accountantspraktijk, al dan niet afkomstig uit andere disciplines (bijvoorbeeld een jurist, een actuaris, een fiscalist, een IT-deskundige, een specialist op het gebied van het beheer van financiële middelen), degene die de kwaliteitsbeoordeling van nog niet afgeronde assuranceopdrachten uitvoert, degene die het periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde assuranceopdrachten uitvoert, en degene die vaktechnische consulten geeft of direct toezicht uitoefent ten behoeve van de assuranceopdracht. Hieronder zijn mede begrepen het controleteam en de medewerkers, bedoeld in artikel 1, onderdeel b, van het besluit;

*Besluit:* Besluit toezicht accountantsorganisaties;

*Controlecliënt:* natuurlijk persoon of rechtspersoon, die anders dan in het kader van een gezagsverhouding aan een openbaar accountant opdracht heeft gegeven tot het verrichten van een controleopdracht van de jaarrekening, alsmede de entiteit die verantwoordelijk is voor het object van de controleopdracht van de jaarrekening. Hieronder is mede begrepen de controlecliënt, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel d, van de wet;

*Controleopdracht van de jaarrekening:* geheel van werkzaamheden die gericht zijn op het verkrijgen van een (relatief) hoge maar niet absolute mate van zekerheid omtrent de getrouwheid van een jaarrekening die in de accountantsverklaring in positief geformuleerde bewoordingen als "redelijke mate van zekerheid" wordt weergegeven. Hieronder is mede begrepen de opdracht tot het uitvoeren van een wettelijke controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de wet, respectievelijk vrijwillige controle; Onder de jaarrekening is mede begrepen iedere op de jaarrekening gelijkende informatie (bijvoorbeeld tussentijdse cijfers);

*Controlepartner:* openbaar accountant werkzaam bij of verbonden aan een accountantspraktijk, die verantwoordelijk is voor de activiteiten die worden verricht tijdens een controleopdracht van de jaarrekening. Hieronder is mede begrepen de externe accountant, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onder e, van de wet. Een controlepartner kan tevens verantwoordelijk partner zijn;

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (RA's)

**Controleteam:** openbaar accountants en overige personen, die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantspraktijk en die zijn betrokken bij de uitvoering van een controleopdracht van de jaarrekening. Hiertoe behoren alle personen als genoemd in de definitie van assuranceteam;

**Direct financieel belang:** financieel belang in een assurancecliënt, gehouden door een persoon die zich in de positie bevindt van waaruit hij invloed kan uitoefenen op de uitkomsten van de assuranceopdracht bij die assurancecliënt;

**Effecten:** direct of indirect gehouden waardepapieren (onder andere gewone en preferente aandelen, obligaties, participatiebewijzen, claims, warrants, opties en andere afgeleide rechten);

**Essentiële bestuursfunctie:** elke functie bij een assurancecliënt waaraan verantwoordelijkheid is verbonden voor fundamentele bestuursbeslissingen van de assurancecliënt, 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 van de assurancecliënt. 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;

**Externe accountant:** natuurlijk persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie en die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een wettelijke controle, als bedoeld in artikel 1, onder e, van de wet;

**Gezinslid:** financieel afhankelijk persoon of een andere persoon met wie samen een huishouding wordt gevoerd;

**Indirect financieel belang:** financieel belang in een entiteit, ongeacht of deze wel of geen assurancecliënt is van de accountantspraktijk, welke entiteit een financieel belang in een assurancecliënt heeft;

**Juridisch kantoorgenoot:** juridisch deskundige werkzaam bij of verbonden aan dezelfde accountantspraktijk als de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant, of werkzaam bij of verbonden aan een ander onderdeel van het netwerk;

**Naaste verwant:** een niet financieel afhankelijk eerste of tweedegraads bloedverwant of aanverwant of stiefkind;

**Nauwe persoonlijke relatie:** alle relaties met personen die geen gezinslid of naaste verwant van de desbetreffende persoon zijn met wie bedoelde persoon een regelmatig sociaal contact heeft;

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (RA's)

*Netwerk*: samenwerkingsverband waartoe de accountantspraktijk behoort, dat duidelijk is gericht op het delen van winst of kosten of waarbij duidelijk sprake is van:

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

*Openbaar accountant*: registeraccountant werkzaam bij of verbonden aan een accountantspraktijk. Hieronder is mede begrepen de externe accountant, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van de wet;

*Organisatie van openbaar belang*: entiteit als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel h, van de wet, te weten:

1. een in Nederland gevestigde naamloze vennootschap naar Nederlands recht waarvan effecten zijn genoteerd aan een effectenbeurs in de zin van artikel 1, onderdeel e, van de Wet toezicht effectenverkeer 1995;
2. een in Nederland gevestigde kredietinstelling als bedoeld in artikel 1, onderdeel a, van de Wet toezicht kredietwezen 1992;
3. een in Nederland gevestigde centrale kredietinstelling als bedoeld in artikel 1, onderdeel b, van de Wet toezicht kredietwezen 1992;
4. een in Nederland gevestigde verzekeraar als bedoeld in artikel 1, onderdeel h, van de Wet toezicht verzekeringsbedrijf 1993;
5. een onderneming, instelling of openbaar lichaam, behorende tot een van de ingevolge artikel 2 van de wet aangewezen categorieën;

*Overige dienstverlening*: iedere opdracht niet zijnde een assuranceopdracht;

*Partner*: professional werkzaam bij of verbonden aan een accountantspraktijk of aan een ander onderdeel van het netwerk, die verantwoordelijk is voor het werk dat wordt verricht tijdens een assuranceopdracht of overige dienstverlening;

*Partner belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening (key-audit partner)*: controlepartner die binnen een controleteam mede verantwoordelijk is voor het rapporteren over belangrijke 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. Hiertoe wordt in elk geval gerekend de verantwoordelijke partner;



## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (RA's)

*Persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur:* persoon die binnen de accountantspraktijk een toezichthoudende of leidinggevende functie heeft ten aanzien van de uitvoering van een assuranceopdracht of de persoon die de evaluatie van de prestatie van een lid van het assuranceteam voorbereidt, beoordeelt of hier directe invloed op uitoefent of anderszins de beloning van dit lid vaststelt;

*Toezichthoudend orgaan (governance structuur):* van de bestuurlijke en controlestructuur van een assurancecliënt deel uitmakend orgaan dat is belast met het uitoefenen van toezicht op het management van de assurancecliënt in het belang van de assurancecliënt en dat geheel of ten minste gedeeltelijk is samengesteld uit andere personen dan bestuursleden. Hierbij kan worden gedacht aan een raad van commissarissen, een audit commissie of een groep van directeuren die niet belast zijn met de dagelijkse leiding of externe bestuursleden;

*Verantwoordelijk partner:* assurancepartner die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assuranceopdracht en die het werk van het assuranceteam en van de bij de assuranceopdracht betrokken professionals uit andere disciplines coördineert en, indien van toepassing, alle activiteiten van het netwerk die verband houden met de assuranceopdracht coördineert;

*Verbonden derde:* entiteit (natuurlijk of rechtspersoon) die:

- a. direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is in de assurancecliënt, indien die assurancecliënt van materiële betekenis is voor de entiteit;
- b. een direct financieel belang in de assurancecliënt heeft, indien de entiteit invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van de assurancecliënt en het financieel belang van materiële betekenis is voor de entiteit; alsmede de entiteit
- c. waarin de assurancecliënt direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is;
- d. waarin de assurancecliënt 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 assurancecliënt en de daarmee verbonden derde, genoemd in onderdeel c; of
- e. die de zustervenootschap van de assurancecliënt is, dat wil zeggen de entiteit die door dezelfde entiteit wordt beheerst als de assurancecliënt, indien deze zustervenootschap en de assurancecliënt beide van materiële betekenis zijn voor de entiteit die in beide feitelijk beleidsbepalend is.

*Vesting:* onderdeel van een accountantspraktijk of van het netwerk, dat wordt onderscheiden op basis van vastgelegde geografische criteria of op grond van vastgelegde criteria die betrekking hebben op de aard van de werkzaamheden en activiteiten, en waarbinnen een partner belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening hoofdzakelijk werkzaam is;

VGC: Verordening gedragscode;

Wet: Wet toezicht accountantsorganisaties;

Wettelijke controle: controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de wet.

## 1 Inleiding

Omdat de beoogde gebruiker van de conclusie aangaande een assurance-opdracht een ander is dan de verantwoordelijke partij is onafhankelijkheid een voorwaarde voor het mogen uitvoeren van een assurance-opdracht. In artikel B1-290.1 van de VGC is dit als volgt verwoord:

*'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.'*

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant bevatten voorschriften die de openbaar accountant bij het verrichten van een assurance-opdracht in acht moet nemen.

Deze nadere voorschriften zijn gebaseerd op:

- de Aanbeveling van de Commissie van de Europese Gemeenschappen van 16 mei 2002;
- Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen<sup>1</sup>; en
- de onafhankelijkheidsvoorschriften zoals opgenomen in de Code of Ethics for Professional Accountants van IFAC.

### 1.1 Indeling

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant zijn gebaseerd op een raamwerk (zie hoofdstuk 2) waarin de algemene vraagstukken van de onafhankelijkheid van de openbaar accountant in grote lijnen uiteen zijn gezet in relatie tot de verwachtingen van degenen die direct te maken krijgen met de resultaten van een door een openbaar accountant uitgevoerde assurance-opdracht en het publieke belang. Het raamwerk is gebaseerd op de in de VGC opgenomen fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor een openbaar accountant die een assurance-opdracht uitvoert daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhankelijkheid. Een belangrijk onderdeel van het raamwerk wordt gevormd door de toelichting op bedreigingen voor de naleving van de onafhankelijkheid waarmee de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan worden geconfronteerd en de toelichting op waarborgen die de openbaar accountant kan treffen om een bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

---

<sup>1</sup> PB L 191 van 19 juli 2002, blz. 22

Het raamwerk is aangevuld met een aantal specifieke eisen die de openbaar accountant in acht dient te nemen ten aanzien van zijn onafhankelijkheid bij de uitvoering van een assurance-opdracht en overige dienstverlening aan een assurance-cliënt.

Deze specifieke eisen bevatten regelgeving voor de toepassing van de fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhankelijkheid in specifieke situaties en bevatten enkele verbodsbepalingen waar geen andere waarborg zou voldoen. Een dergelijke benadering van de onafhankelijkheid van de openbaar accountant heeft de voorkeur boven gedetailleerde regels. Deze benadering biedt namelijk meer ruimte om snel en doeltreffend te reageren op nieuwe ontwikkelingen op zakelijk gebied in het algemeen en met betrekking tot assurance-opdrachten in het bijzonder, dan mogelijk zou zijn bij een strak regime van voorschriften. Deze benadering sluit daarom ook beter aan op de behoeften van de Europese kapitaalmarkten en van het MKB.

Om het vertrouwen van het publiek in assurance-opdrachten te behouden, is het noodzakelijk dat er voortdurend toezicht wordt gehouden om vast te stellen of de waarborgen en specifieke vereisten door de openbaar accountant juist worden toegepast en nageleefd.

## 1.2 Status

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant bevatten voorbeelden van bedreigingen, algemene waarborgen en specifieke eisen (tekst in vet) met een toelichting en voorbeelden. De algemene waarborgen en specifieke eisen dienen te worden geïnterpreteerd en toegepast in samenhang met de toelichting en de voorbeelden die hierbij als leidraad dienen. Het is daarom noodzakelijk de gehele tekst, dat wil zeggen inclusief de toelichting en voorbeelden, te lezen en niet alleen de vetgedrukte tekst.

## 2 Raamwerk voor onafhankelijkheid

Bij de uitvoering van een assurance-opdracht moet de bij deze opdracht betrokken openbaar accountant zowel qua geesteshouding ('in wezen') als naar buiten toe ('in schijn') onafhankelijk zijn van de assurance-cliënt. Een openbaar accountant mag niet betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht als er financiële, zakelijke, arbeids- of andere relaties met de assurance-cliënt bestaan die naar het oordeel van een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, als onaanvaardbaar zullen worden aangemerkt.

De primaire test voor de doeltreffendheid van de wijze waarop een openbaar accountant tracht een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid bij een specifieke assurance-opdracht weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen zal zijn of een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, tot de conclusie zal komen dat de openbaar accountant ten aanzien van alle zaken die bij de desbetreffende assurance-cliënt aan hem zijn voorgelegd objectief en onafhankelijk is in zijn oordeelsvorming.

De openbaar accountant dient zich bewust te zijn van de inhoud en betekenis van het fundamentele beginsel objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende beginsel van onafhankelijkheid, zowel voor wat betreft de feiten als de schijn die wordt gewekt. Bij de door hem gekozen benadering dient de openbaar accountant rekening te houden met:

- a. de verschillende personen die, naast hemzelf, invloed kunnen uitoefenen op de desbetreffende assurance-opdracht; en
- b. alle bestaande en potentiële bedreigingen, die vanuit het oogpunt van een belanghebbende afbreuk kunnen doen aan zijn onafhankelijkheid.

Op basis hiervan dient de openbaar accountant in ieder concreet geval waarborgen te treffen die een bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Bovendien dient de openbaar accountant blijk te geven van zijn onafhankelijkheid door bijvoorbeeld bepaalde relaties met een assurance-cliënt niet aan te gaan.

### 2.1 Integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid

**Voor de openbaar accountant die een assurance-opdracht uitvoert zijn integriteit, objectiviteit en deskundigheid de belangrijkste fundamentele beginselen die aan het uitvoeren van de assurance-opdracht ten grondslag liggen. Door daarnaast onafhankelijk te zijn, laat de openbaar accountant aan het publiek zien dat de assurance-opdracht integer en op een objectieve wijze is uitgevoerd.**

**Objectiviteit (als geesteshouding) kan door een externe belanghebbende niet worden vastgesteld. Integriteit kan evenmin vooraf worden beoordeeld.**

**De uitgangspunten en vereisten met betrekking tot de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht moet een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, in staat stellen de procedures te beoordelen die de openbaar accountant volgt om situaties die een bedreiging vormen voor de naleving van de objectiviteit te vermijden of op te lossen.**

Het is van essentieel belang dat het publiek kennis heeft van en inzicht heeft in het beginsel onafhankelijkheid en de daarvan afgeleide voorschriften die gelden voor het accountantsberoep bij de uitvoering van assurance-opdrachten en kennis heeft van en inzicht heeft in de wijze waarop toezicht op de naleving daarvan wordt gehouden. Deze kennis en dit inzicht zijn cruciaal om het vertrouwen van het publiek in de betrouwbaarheid van financiële en niet-financiële informatie en in het verlengde daarvan in de functie van de openbaar accountant te behouden.

Daarom is het belangrijk dat er overeenstemming bestaat over wat er wordt bedoeld met de onafhankelijkheid van de openbaar accountant, de relatie daarvan met de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit, en met de mate waarin de naleving van deze voorschriften op een objectieve wijze kan worden getoetst.

Het geven van een objectief oordeel is het uiteindelijke doel van een assurance-opdracht. Door onafhankelijk te zijn toont de openbaar accountant aan dat hij een assurance-opdracht objectief kan uitvoeren.

Daarvoor is noodzakelijk dat de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht blijkt geeft van billijkheid, eerlijkheid en integriteit, en belangenverstrengelingen vermijdt. Onafhankelijkheid houdt in:

- onafhankelijkheid in wezen, dat wil zeggen: 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; en
- onafhankelijkheid in optreden ('in schijn'), dat wil zeggen: het vermijden van al die feiten en omstandigheden die dusdanig suggestief zijn dat een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, de objectiviteit van de openbaar accountant in twijfel zal trekken.

Het bij de uitvoering van een assurance-opdracht in acht nemen van onafhankelijkheid vereist een beoordeling waarbij vooral wordt gekeken naar de omstandigheden waarin de openbaar accountant zich bevindt, met name elke relatie of elk belang van enige betekenis voor zijn opdracht.

Het gebruik van het woord onafhankelijkheid zonder verdere toevoeging leidt vaak tot misvattingen, omdat dit woord de betekenis lijkt te hebben van een absolute norm waaraan de beroepsbeoefenaren moeten voldoen. Menigeen veronderstelt dan ook dat een persoon die beroepsmatig een oordeel verstrekt, vrij dient te zijn van alle economische, financiële en andere banden die de schijn van afhankelijkheid kunnen wekken. Dit is natuurlijk onmogelijk, omdat iedereen in de maatschappij relaties onderhoudt met anderen en tot op zekere hoogte van anderen afhankelijk is.

De beoordeling van de naleving van de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht vindt plaats via een proces van toezicht. Dit vereist dat alle relevante omstandigheden waarin de openbaar accountant zich bevindt worden gezien in relatie tot de assurance-opdracht, in het bijzonder elk belang of elke relatie die de openbaar accountant heeft met betrekking tot de assurance-opdracht. Daarnaast dient te worden gezien of een dergelijk belang of een dergelijke relatie, beschouwd vanuit het standpunt van een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, van invloed is op de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht.

Alleen op deze wijze kan de invulling van het begrip 'onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht' worden beschouwd als een concrete uitwerking van de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit en kan deze worden getoetst door een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt.

### 2.2 Verantwoordelijkheid voor en reikwijdte van de voorschriften

De openbaar accountant die betrokken is bij een assurance-opdracht is ervoor verantwoordelijk dat aan de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant wordt voldaan.

### 2.2.1 Reikwijdte personen

In de reikwijdte van de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant wordt voor een aantal situaties onderscheid gemaakt tussen een assurance-opdracht in het algemeen en een controleopdracht van de jaarrekening.

Voor een assuranceopdracht (inclusief een controleopdracht van de jaarrekening) zijn de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant van toepassing op:

- iedere persoon die deel uitmaakt van het assuranceteam;
- iedere persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur;
- iedere andere persoon dan de hiervoor genoemde personen, werkzaam bij of verbonden aan de accountantspraktijk, die zich op grond van bepaalde omstandigheden in een positie bevindt van waaruit hij de uitkomsten van de assurance-opdracht kan beïnvloeden.

Voor de controleopdracht van de jaarrekening is deze reikwijdte uitgebreid tot:

- iedere persoon binnen het netwerk, die zich op grond van een bepaalde omstandigheid in een positie bevindt van waaruit hij de uitkomsten van een controleopdracht van de jaarrekening kan beïnvloeden.

### 2.2.2 Verantwoordelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

Het is de verantwoordelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht ten aanzien van de onafhankelijkheid de nationale wet- en regelgeving, de nationale beroepsvoorschriften alsmede hetgeen ter zake is voorgeschreven door de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, in acht te nemen.

Bij een specifieke assurance-opdracht is het de verantwoordelijk partner die er op toeziet dat de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant niet alleen door hemzelf worden nageleefd maar ook door ieder ander die ten aanzien van die specifieke assurance-opdracht de Nadere voorschriften inzake de onafhankelijkheid van de openbaar accountant moet naleven.

De openbaar accountant maakt hierbij gebruik van de gedragslijnen en procedures die de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden verplicht is te hebben op grond van het bepaalde in de wet, het besluit en de Verordening accountantsorganisaties, hetzij de Nadere voorschriften accountantskantoren.

### 2.3 Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

De onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan op verschillende manieren worden bedreigd onder andere als gevolg van het behartigen van het eigen belang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdeheid en intimidatie.

De aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht worden bepaald door het relatieve belang van elk van deze bedreigingen afzonderlijk en samen, en de gevolgen daarvan voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Hierbij wordt rekening gehouden met de voor de desbetreffende assurance-opdracht geldende specifieke omstandigheden.

Bij de beoordeling van de aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht houdt hij tevens rekening met:

- de in de afgelopen jaren aan de assurance-cliënt verleende diensten en de relaties met de assurance-cliënt vóór zijn benoeming tot openbaar accountant bij de assurance-client;
- de tijdens de uitvoering van de assurance-opdracht aan de assurance-cliënt verleende diensten en de met de assurance-cliënt onderhouden relaties.

Hoe nauwkeuriger een openbaar accountant de aard en het belang van de bedreigingen bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan vaststellen, hoe beter hij in staat is te beoordelen tot op welke hoogte deze bedreigingen uiteindelijk zijn onafhankelijkheid in gevaar brengen.

In artikel A-100.10 van de VGC zijn categorieën bedreigingen voor de fundamentele beginselen onderscheiden en toegelicht. Deze bedreigingen kunnen ook de onafhankelijkheid van een bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant bedreigen. Het betreft de volgende bedreigingen:

- a. bedreiging als gevolg van eigenbelang: dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang van de registeraccountant dan wel van een gezinslid of een naaste verwant van hem;
- b. bedreiging als gevolg van zelftoetsing: dit is de bedreiging die ontstaat, indien de registeraccountant zijn eigen werkzaamheden of het resultaat daarvan beoordeelt;
- c. bedreiging als gevolg van belangenbehartiging: dit is de bedreiging die ontstaat, indien de registeraccountant op een zodanige wijze een standpunt verdedigt dat zijn objectiviteit in het gedrang komt;
- d. bedreiging als gevolg van vertrouwdeheid: dit is de bedreiging die ontstaat, indien er een nauwe band bestaat tussen de registeraccountant en zijn opdrachtgever of indien de registeraccountant te veel sympathie koestert voor de belangen van een ander; en
- e. bedreiging als gevolg van intimidatie: dit is de bedreiging die ontstaat, indien de registeraccountant door feitelijke of vermeende dreigementen wordt afgehouden van objectief handelen.

Het relatieve belang van een bepaalde bedreiging is afhankelijk van een aantal kwalitatieve en kwantitatieve factoren, zoals de omvang van de bedreiging, de status van de degene die erbij betrokken is, de aard van de zaak die de bedreiging veroorzaakt en de totale omgeving. Bij de beoordeling van iedere bedreiging dient de openbaar accountant er rekening mee te houden dat in bepaalde omstandigheden verschillende soorten bedreigingen een rol kunnen spelen.

In een specifieke casus is de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht van niet te verwaarlozen betekenis indien, rekening houdend met alle kwalitatieve en kwantitatieve aspecten die van invloed zijn op deze bedreiging, de mate waarin de onafhankelijkheid van de openbaar accountant wordt bedreigd onacceptabel hoog is. Tegen bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid dient de openbaar accountant adequate waarborgen te treffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

### 3 Stelsel van waarborgen

Verschiede soorten waarborgen kunnen worden getroffen om een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Het gaat hierbij onder meer om verbodsbepalingen, beperkingen in de aard en soort van de dienstverlening en voorschriften voor externe communicatie en openbaarmaking. Het bestaan en de effectiviteit van de verschillende waarborgen beïnvloeden de mate waarin de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht mogelijk in het geding is.

De openbaar accountant maakt bij de uitvoering van een assurance-opdracht met betrekking tot elke significante bedreiging voor zijn onafhankelijkheid een beoordeling of de beschikbare waarborgen toereikend zijn om de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau en maakt daarvan een vastlegging. De relevante waarborgen hebben onder meer betrekking op:

- de bestuursstructuur van de assurance-cliënt (zie paragraaf 3.1.1);
- de communicatie met de raad van commissarissen of de audit commissie (zie paragraaf 3.1.2);
- de declaratierelaties (zie paragraaf 3.2).

#### 3.1 Waarborgen in de organisatie van de assurancecliënt

##### 3.1.1 Bestuursstructuur van de assurance-cliënt

De verantwoordelijk partner gaat na of de bestuursstructuur van de assurance-cliënt (corporate governance) waarborgen bevat die een onderkende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountants kunnen wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien



deze waarborgen aanwezig zijn, beoordeelt hij de wijze waarop deze functioneren. Tot bedoelde waarborgen worden onder meer gerekend:

- toezicht- en communicatieprocedures met betrekking tot de samenloop van de assurance-opdracht en de overige dienstverlening aan de assurance-cliënt, verricht door de accountantspraktijk. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening hebben deze procedures ook betrekking op de werkzaamheden verricht door andere onderdelen van het netwerk; of
- de benoeming van een accountantspraktijk bij een controleopdracht van de jaarrekening door anderen dan het bestuur van de controlecliënt.

Bij de beoordeling van de bestuursstructuur van de assurance-cliënt wordt een onderscheid gemaakt tussen de bestuursstructuur van een organisatie van openbaar belang en de bestuursstructuur van een assurance-cliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang. Dit onderscheid is relevant vanwege het specifieke belang van de vennootschappelijke bestuurstaak bij een organisatie van openbaar belang voor de bescherming van de belangen van huidige en potentiële belanghebbenden en in samenhang daarmee voor de schijn van onafhankelijkheid van de openbaar accountant die naar buiten toe wordt gewekt.

### Assurance-cliënt zijnde een organisatie van openbaar belang

Bij de uitvoering van een assurance-opdracht bij een organisatie van openbaar belang dient de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant rekening te houden met de beeldvorming bij het regionale, nationale, en internationale publiek. In dit opzicht speelt de bestuursstructuur van deze organisatie een belangrijke rol bij het treffen van waarborgen die een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Om te bepalen wat de aard en het belang is van de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht en om de omvang ervan te beoordelen, dient de verantwoordelijk partner zorgvuldig na te gaan of het bestuur van de assurance-cliënt de juiste infrastructuur heeft om in het algemeen de onafhankelijkheid van de openbaar accountant te kunnen waarborgen. Bij de analyse van de infrastructuur kunnen de volgende zaken aan de orde komen:

- de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichthoudend orgaan bij het verstrekken van een controleopdracht van de jaarrekening aan de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
- de periode waarvoor deze benoeming plaatsvindt;
- de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichthoudend orgaan bij het verstrekken van een opdracht tot overige dienstverlening aan de openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of aan een ander onderdeel van het netwerk;
- het uitoefenen van toezicht op en het communiceren over de samenloop van een assurance-opdracht en overige dienstverlening, verricht door de openbaar accountant, de

accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of door een ander onderdeel van het netwerk en de frequentie waarmee deze communicatie plaatsvindt.

### Assurance-cliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang

Ook bij een assurance-cliënt die niet als een organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt beoordeelt de verantwoordelijk partner of de bestuursstructuur van de assurance-cliënt waarborgen bevat voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountants, onder meer door de aanwezigheid van:

- voldoende opgeleid en deskundig personeel waardoor wordt voorkomen dat de openbaar accountant in een positie komt van waaruit hij invloed kan uitoefenen op de bestuurlijke besluitvorming; of
- een toereikende interne procedure die ervoor zorgt dat een objectieve beslissing kan worden genomen over het verstrekken van opdrachten tot overige dienstverlening aan de openbaar accountant die is belast met de controleopdracht van de jaarrekening.

### 3.1.2 Communicatie met de raad van commissarissen of de audit commissie

De bepalingen in deze paragraaf zijn verplicht in geval van een controleopdracht van de jaarrekening.

### Controlecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang

Bij een organisatie van openbaar belang met een raad van commissarissen<sup>2</sup> of een audit commissie zorgt de verantwoordelijk partner er voor dat jaarlijks aan de raad van commissarissen (eventueel via de audit commissie) schriftelijk wordt gerapporteerd over:

1. 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 Neder-

---

<sup>2</sup> Hieronder wordt ook begrepen een Raad van Toezicht

land 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;

2. alle relaties van personen genoemd in paragraaf 2.2.1, de accountantspraktijk en andere onderdelen van het netwerk met de controlecliënt en een met deze controlecliënt verbonden derde, die van invloed kunnen zijn op de onafhankelijkheid van de openbaar accountant;
3. de getroffen waarborgen die de bedreigingen die verband houden met hetgeen hiervoor is vermeld wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Daarnaast bevestigt de verantwoordelijk partner jaarlijks schriftelijk aan de raad van commissarissen (eventueel via de audit commissie) dat de, naar zijn professioneel oordeel, onafhankelijke positie in overeenstemming is met de wettelijke- en beroepsvoorschriften en dat de objectiviteit gedurende het afgelopen boekjaar niet is aangetast, dan wel dat hij zich bewust is van de bedreigingen voor de objectiviteit en onafhankelijkheid.

Ook ziet de verantwoordelijk partner er op toe dat het onderwerp onafhankelijkheid wordt geplaatst op de agenda van de vergadering van de raad van commissarissen waarin ook de jaarrekening wordt besproken. Eventueel kan dit agendapunt worden voorbereid in een overleg met de audit commissie. Zoals toegelicht in paragraaf 3.1.1 is ook de controlecliënt in bepaalde mate verantwoordelijk voor het waarborgen van de onafhankelijkheid door middel van een toereikende bestuursstructuur. Het voeren van overleg met het toezichthoudend orgaan (raad van commissarissen of audit commissie) van de controle-cliënt vormt een belangrijke schakel tussen de waarborgen die de verantwoordelijk partner zelf heeft getroffen en die van de controlecliënt. Uit het oogpunt van het afleggen van verantwoording en om toezicht op de werking van deze waarborgen, door onder andere de beroepsorganisatie, mogelijk te maken is voorgeschreven deze communicatie schriftelijk te laten plaatsvinden.

### Communicatie over honoraria

Indien alle op de betaling van honoraria gebaseerde relaties tussen de verantwoordelijk partner, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden en andere onderdelen van het netwerk enerzijds en de controlecliënt en een met deze controlecliënt verbonden derde anderzijds aan de raad van commissarissen of de audit commissie worden gerapporteerd, zal dit orgaan zich een beter beeld kunnen vormen van de gevolgen van deze relaties voor de onafhankelijkheid. Indien nodig kan het toezichthoudend orgaan verlangen dat aanvullende maatregelen worden genomen om de onafhankelijkheid te waarborgen. In deze context moeten regelmatig maar ten minste jaarlijks schriftelijk de honorariarelaties worden gerapporteerd voordat de controleopdracht van de jaarrekening wordt aanvaard of verlengd. Deze rapportage dient uitgebreider en gedetailleerder te zijn dan voor publicatie-

doeleinden wordt verlangd (zie paragraaf 3.2.3). Deze rapportage dient vooral betrekking te hebben op de in rekening gebrachte en contractueel vastgelegde honoraria, de geldelijke omvang van lopende dienstverleningscontracten of dienstverleningsregelingen, en de bestaande offertes voor toekomstige dienstverlening. Al deze bedragen dienen te worden uitgesplitst naar categorieën van dienstverlening.

### Controlecliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang

Indien bij een controlecliënt die niet behoort tot de categorie organisatie van openbaar belang een raad van commissarissen of een audit commissie aanwezig is, overweegt de verantwoordelijk partner of het noodzakelijk is voorgaande voorschriften eveneens uit te voeren.

## 3.2 Declaratierelaties

Uitdrukkelijk zij er op gewezen dat in de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant geen voorschriften met betrekking tot resultaatafhankelijke vergoedingen respectievelijk prijsstelling zijn opgenomen. Beide onderwerpen zijn geregeld in hoofdstuk B1-240 (Honoraria en andere vergoedingen) van de VGC.

### 3.2.1 *Declaratieomvang*

Het uitvoeren van een assurance-opdracht al dan niet gecombineerd met overige dienstverlening voor de assurance-cliënt door de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, mag er niet toe leiden dat de openbaar accountant in wezen of in schijn financieel afhankelijk is van deze assurance-cliënt.

In geval van een controleopdracht van de jaarrekening mogen ook werkzaamheden verricht door een ander onderdeel van het netwerk niet tot financiële afhankelijkheid leiden.

In geval van een controleopdracht van de jaarrekening mogen voornoemde werkzaamheden verricht door voornoemde persoon of entiteiten er ook niet toe leiden, dat de openbaar accountant in wezen of in schijn financieel afhankelijk is van een met de controlecliënt verbonden derde.

Er wordt geacht sprake te zijn van financiële afhankelijkheid, indien het totaalbedrag aan vergoedingen voor assurance-opdrachten en overige dienstverlening samen, dat een openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden van een assurance-cliënt ontvangt of zal ontvangen, gedurende een periode van vijf jaar een bovenmatig hoog percentage van de totale inkomsten over die jaren uitmaakt. In geval van een controlecliënt heeft het voorgaande ook betrekking op vergoedingen die door andere onderdelen van het netwerk zijn ontvangen en gaat het niet alleen om vergoedingen afkomstig van de controlecliënt maar ook om vergoedingen afkomstig van een met de controlecliënt verbonden derde.

De bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant moet tevens onderzoeken of er bepaalde op betaling van honoraria gebaseerde relaties bestaan die de schijn van financiële afhankelijkheid kunnen wekken tussen de assurance-cliënt enerzijds en een persoon die in een positie verkeert van waaruit hij de

uitkomst van de assurance-opdracht kan beïnvloeden anderzijds. In geval van een controlecliënt moet ook worden onderzocht of bedoelde relaties leiden tot schijn van financiële afhankelijkheid van een met de controlecliënt verbonden derde.

**De bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant moet hoe dan ook steeds kunnen aantonen dat hij niet financieel afhankelijk is van de assurance-cliënt. In geval van een controlecliënt geldt het voorgaande ook ten aanzien van een met de controlecliënt verbonden derde.**

Met het oog op de leesbaarheid wordt in de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurance-opdrachten in het algemeen en controleopdrachten van de jaarrekening. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (tekst in vet) dit onderscheid wel maakt.

Overmatige afhankelijkheid van vergoedingen voor assurance-opdrachten of overige dienstverlening van één assurance-cliënt levert een uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij die assurance-opdracht betrokken openbaar accountant op. De openbaar accountant dient niet alleen het bestaan van een dergelijke financiële afhankelijkheid te vermijden, maar dient ook zorgvuldig na te gaan of wellicht de schijn van een dergelijke afhankelijkheid een belangrijke bedreiging voor de onafhankelijkheid vormt.

### **De schijn van financiële afhankelijkheid**

Naar de buitenwereld toe kan de indruk worden gewekt dat de openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden financieel afhankelijk is van één enkele assurance-cliënt, indien het totaalbedrag aan vergoedingen voor assurance-opdrachten en overige dienstverlening dat van die assurance-cliënt ontvangen wordt een kritisch percentage van het inkomen van de openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden overstijgt. Wanneer volgens de buitenwereld het kritische punt bereikt wordt, zodat het percentage aan totale vergoedingen van één assurance-cliënt een significante bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant als gevolg van het bovenmatig behartigen van het eigenbelang, hangt af van verschillende factoren.

Dit kan bijvoorbeeld afhangen van de grootte van de accountantspraktijk, het antwoord op de vraag of de accountantspraktijk een gevestigde onderneming is dan wel pas is opgestart, of de accountantspraktijk op lokaal, nationaal of internationaal niveau opereert en van het algemeen bedrijfsklimaat in de zakelijke markten waarin de accountantspraktijk opereert.

Wanneer de openbaar accountant de omvang van de uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid beoordeelt, dienen deze omstandigheden zorgvuldig te worden gewogen. Indien uit een analyse van alle van een bepaalde assurance-cliënt ontvangen vergoedingen voor assurance-opdrachten en overige dienstverlening in relatie tot de totale inkomsten van de accountantspraktijk naar voren komt dat er een mate van afhankelijkheid bestaat waardoor waarborgen noodzakelijk zijn, dient een assurancepartner die niet betrokken is geweest bij enige assurance-opdracht of overige dienstverlening de voor die assurance-cliënt uitgevoerde werkzaamheden te beoordelen. Bij die beoordeling dient rekening te worden gehouden met alle assurance-opdrachten en overige dienstverlening die contractueel zijn overeengekomen en waarvoor een offerte is uitgebracht. Mocht er na die beoordeling nog twijfel bestaan of is vanwege de grootte van de accountantspraktijk een dergelijke assurance-

partner niet beschikbaar, dan dient de openbaar accountant een andere openbaar accountant het dossier te laten beoordelen of advies in te winnen bij het NIVRA, waarbij het eerste de voorkeur heeft.

### Andere declaratierelaties

De openbaar accountant dient te overwegen of er andere declaratierelaties bestaan of lijken te bestaan anders dan de directe relatie tussen één assurance-cliënt enerzijds en hemzelf of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden anderzijds, die een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid als gevolg van eigenbelang kunnen veroorzaken. Een openbaar accountant werkzaam bij of verbonden aan een vestiging kan bijvoorbeeld de indruk wekken afhankelijk te zijn van vergoedingen van een bepaalde assurance-cliënt, indien die vestiging het merendeel van haar dienstverlening ten behoeve van die assurance-cliënt verricht of indien dezelfde openbaar accountant verantwoordelijk was voor het verwerven van zowel assurance-opdrachten als overige dienstverlening bij de assurance-cliënt. Om dergelijke bedreigingen voor de onafhankelijkheid als gevolg van eigenbelang te beperken, kunnen de openbaar accountant en de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden de organisatorische structuren en de verantwoordelijkheden van bepaalde personen herzien of, indien van toepassing, de manier waarop diensten worden geleverd en in rekening gebracht aan de orde stellen bij het toezichthoudend orgaan van de assurance-cliënt.

De onafhankelijkheid van de bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant kan met name in het geding komen, indien aanzienlijke vergoedingen van een assurance-cliënt worden verkregen voor overige dienstverlening. De openbaar accountant dient daarom de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid te beoordelen aan de hand van de aard van de geleverde overige dienstverlening, de verschillende vergoedingen die in het kader van de dienstverlening worden gefactureerd en het antwoord op de vraag hoe deze zich verhouden tot de totale vergoedingen die ontvangen worden door de accountantspraktijk.

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.

### 3.2.2 Achterstallige vergoedingen

Indien sprake is van een aanzienlijke achterstand bij de betaling door een assurance-cliënt van vergoedingen voor assurance-opdrachten en overige dienstverlening, en het bedrag van deze achterstallige vergoedingen of dat bedrag samen met de vergoedingen voor lopende assurance-opdrachten kan worden opgevat als een lening van een aanzienlijke omvang aan de assurance-cliënt, dan wordt de uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij die assurance-opdracht betrokken openbaar accountant zodanig groot geacht dat hij geen nieuwe assurance-opdracht voor de assurance-cliënt meer mag aanvaarden of, indien mogelijk, de lopende assurance-opdracht moet beëindigen. De situatie dient te worden beoordeeld door een partner die niet bij de dienstverlening aan de assurance-cliënt is betrokken. Indien een dergelijke

beoordeling niet kan plaatsvinden, moet de situatie worden beoordeeld door een andere openbaar accountant. Een alternatief is, hoewel het voorgaande de voorkeur heeft, dat advies wordt gevraagd aan het NIVRA.

Onbetaalde vergoedingen voor assurance-opdrachten of overige dienstverlening kunnen feitelijk een lening blijken te zijn van de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden aan de assurance-cliënt en kunnen daardoor een financiële belangenverstrengeling veroorzaken die een bedreiging zou kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Een bedrag van een aanzienlijke omvang wordt geacht de bedreiging voor de onafhankelijkheid onaanvaardbaar te bedreigen. Daarom is voorgeschreven dat geen nieuwe assurance-opdracht voor de assurance-cliënt mag worden aanvaard of, indien mogelijk, een lopende assurance-opdracht moet worden beëindigd. Een aanvullende waarborg kan de bekendmaking van het potentiële wederzijds belang aan alle belanghebbende derden behelzen.

De situatie kan worden beoordeeld door een andere assurance-partner die werkzaam is bij of verbonden is aan dezelfde accountantspraktijk als de openbaar accountant maar die niet betrokken is geweest bij de dienstverlening aan de assurance-cliënt. Bij een eenmanspraktijk of een kleine maatschap waarbij alle assurance-partners betrokken zijn (geweest) bij de assurance-cliënt, dient de openbaar accountant erop toe te zien dat het dossier wordt beoordeeld door een andere openbaar accountant of dat advies wordt gevraagd bij het NIVRA.

### 3.2.3 Openbaar maken van vergoedingen

**Deze paragraaf is tot het moment waarop titel 9, BW Boek 2, ter zake is aangepast uitsluitend van toepassing op wettelijke controles van organisaties van openbaar belang.**

In artikel 49 van de Achtste Richtlijn<sup>3</sup> is bepaald dat aan artikel 43, eerste lid, van de Vierde Richtlijn<sup>4</sup> een punt 15 wordt toegevoegd waarin is bepaald, dat in de toelichting bij de jaarrekening melding moet worden gemaakt van het tijdens het boekjaar door de openbaar accountant of de accountantspraktijk in rekening gebrachte totaalbedrag aan honoraria voor de wettelijke controle, het totaalbedrag aan honoraria voor andere assurance-opdrachten, het totaalbedrag aan honoraria voor belastingadviesdiensten en het totaalbedrag aan honoraria voor overige dienstverlening. Deze bepaling moet uiterlijk binnen twee jaar na 29 juni 2006 in titel 9, BW Boek 2, worden opgenomen. Zolang de Nederlandse wetgeving op dit punt nog niet is aangepast geldt deze verplichting dus nog niet. Tot het moment waarop titel 9,

<sup>3</sup> Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad, PB L 157 van 9 juni 2006, blz. 87.

<sup>4</sup> Richtlijn 78/660/EEG van de Raad van de Europese Economische Gemeenschappen van 25 juli 1978 betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen, PB L 222 van 14 augustus 1978, blz. 11. Richtlijn laatstelijk gewijzigd bij Richtlijn 2003/51/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Gemeenschappen, PB L 178 van 17 juli 2003, blz. 16.

BW Boek 2, is aangepast geldt hetgeen ter zake in deze Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant is opgenomen.

**Indien sprake is van een wettelijke controle van een organisatie van openbaar belang, verdient het aanbeveling dat de vergoedingen ter zake van in de verslaggevingsperiode verleende diensten in de toelichting op de (geconsolideerde) jaarrekening van de controlecliënt openbaar worden gemaakt.**

**Onder vergoedingen wordt verstaan de vergoedingen die de openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden en de andere onderdelen van het netwerk over een boekjaar van de controlecliënt aan haar en met haar verbonden derden in rekening hebben gebracht voor de diensten die aan de controlecliënt en de daarmee verbonden derden zijn verleend.**

Indien tot openbaarmaking van deze vergoedingen wordt besloten, dienen deze te worden gesplitst in vier categorieën: wettelijke controles, andere assurance-opdrachten, belastingadviesdiensten en overige dienstverlening. De vergoedingen voor overige dienstverlening moeten verder in subcategorieën worden gesplitst voor zover deze categorie componenten bevat die wezenlijk van elkaar verschillen. Bij deze splitsing in subcategorieën dient ten minste informatie te worden verstrekt over de vergoedingen voor de verlening van diensten op het gebied van financiële informatietechnologie, interne controle, waardebepaling, rechtsbijstand en werving van personeel. Voor elk van deze (sub)categorieën dient tevens het bedrag te worden vermeld dat betrekking heeft op de overeenkomstige (sub)categorie van de voorafgaande verslagperiode. Voorts moet een procentuele verdeling van de honoraria over de (sub)categorieën worden verstrekt. Het doel van deze openbaarmaking is dat de externe accountant aldus kan aantonen, dat zijn onafhankelijkheid niet in het gedrang is gekomen doordat door hem, andere openbaar accountants werkzaam bij of verbonden aan dezelfde accountantspraktijk, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of andere onderdelen van het netwerk andere werkzaamheden dan de wettelijke controle aan de controlecliënt zijn verleend waarvoor een vergoeding is betaald die niet in verhouding staat tot de vergoeding die is ontvangen voor de uitvoering van de wettelijke controle. Teneinde de beoordeling te vergemakkelijken moeten de voor overige dienstverlening ontvangen vergoedingen in de aangegeven categorieën worden ingedeeld om aan te geven welke verschillende soorten diensten zijn verleend.

### 3.3 Interne roulatie

**Deze paragraaf is uitsluitend van toepassing op een controleopdracht van de jaarrekening.**

**Controlecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang**

**Indien bepaalde leden van het controleteam geregeld en voor lange tijd aan een controleopdracht van de jaarrekening bij een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt meewerken, leidt dat tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van vertrouwelijkheid.**

**Om deze bedreigingen bij een controleopdracht van de jaarrekening van een organisatie van openbaar belang tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen, is de verantwoordelijk partner verplicht:**



- ten minste de bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening betrokken partners belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening, met inbegrip van de verantwoordelijk partner, en de persoon die de kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde controleopdracht van de jaarrekening uitvoert, binnen zeven jaar na hun opnemingsdatum in de betreffende functie in het controleteam te vervangen. Een op grond van deze bepaling vervangen persoon mag pas opnieuw betrokken worden bij dienstverlening aan deze controlecliënt of een daarmee verbonden derde nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sinds de datum waarop hij is teruggetreden;
- de bedreiging voor de onafhankelijkheid te beoordelen die kan voortvloeien uit de langdurige betrokkenheid van andere leden van het controleteam bij de controleopdracht van de jaarrekening met betrekking tot de desbetreffende controlecliënt en adequate waarborgen te treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Interne roulatie als waarborg om de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant als gevolg van vertrouwdschap met een controlecliënt die als organisatie van openbaarbelang wordt aangemerkt te beperken, kan niet worden vervangen door een andere waarborg. De voor een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt verantwoordelijk partner moet ervoor zorg dragen dat bij deze controlecliënt de correcte uitvoering van dit voorschrift is gewaarborgd en niet wordt ontlopen via constructies waarbij de controlepartners of de persoon die de kwaliteitsbeoordeling van nog niet afgeronde controleopdrachten van de jaarrekening uitvoert, andere rollen in het controleteam krijgen toegewezen. Een voorbeeld van een onaanvaardbare constructie is het tijdig vervangen van de voor de controleopdracht van de jaarrekening verantwoordelijk partner door een 'nieuwe' verantwoordelijk partner waarbij vervolgens de vervangen verantwoordelijk partner in een andere rol, bijvoorbeeld als relatiebeherend partner, bij de controlecliënt betrokken blijft.

De verantwoordelijk partner dient tevens de bedreiging voor de onafhankelijkheid te onderzoeken die kan ontstaan bij een langdurige medewerking aan de controleopdracht van de jaarrekening van andere leden van het controleteam en de bedreiging die verband kan houden met de samenstelling van het controleteam. Tot het controleteam wordt in dit verband mede gerekend het hogere personeel dat betrokken is bij de controleopdracht van de jaarrekening van een groepsmaatschappij die in de geconsolideerde jaarrekening van een controlecliënt is opgenomen. De verantwoordelijk partner moet eventueel maatregelen nemen, zoals het instellen van een systeem van interne roulatie en het treffen van maatregelen in het kader van het systeem van interne waarborgen van de accountantspraktijk, om ervoor te zorgen dat de controleopdracht van de jaarrekening naar behoren kan worden voortgezet zonder dat de onafhankelijkheid in het gedrang komt. Indien een lid van het controleteam wordt vervangen omdat hij reeds een lange tijd aan een bepaalde controleopdracht van de jaarrekening meewerkt of omdat er van een vergelijkbare, uit vertrouwdschap voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid sprake is, ziet de verantwoordelijk partner erop toe dat deze persoon geen andere werkzaamheden voor de controlecliënt verricht dan nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sedert de datum waarop hij is vervangen.

Controlecliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang

Ook als het gaat om een controlecliënt die niet als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt heeft het de voorkeur de hiervoor onder 'Controlecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang' beschreven procedures toe te passen. Indien de accountantspraktijk evenwel niet in staat is een systeem van interne roulatie op te zetten voor de partners belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening, met inbegrip van de verantwoordelijk partner, en voor de persoon die de kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde controleopdracht van de jaarrekening uitvoert, dient de verantwoordelijk partner te bepalen welke andere waarborgen moeten worden getroffen om de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau.

Indien bij een controlecliënt die niet als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt geen systeem van interne roulatie kan worden ingesteld, bijvoorbeeld door de te geringe omvang van de desbetreffende accountantspraktijk, overweegt de verantwoordelijk partner binnen een redelijke periode (zeven jaar) het dossier te laten beoordelen door een andere openbaar accountant, dan wel advies in te winnen bij het NIVRA.

### 3.4 Periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn

De bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant is gedurende de opdrachtperiode onafhankelijk van de assurance-cliënt. De bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat de overige leden van het assurance-team en de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden gedurende de opdrachtperiode onafhankelijk van de assurance-cliënt zijn. De opdrachtperiode gaat in op het moment waarop het assurance-team met de uitvoering van de assurance-opdracht begint en eindigt op het moment waarop het assurance-rapport is uitgebracht, tenzij sprake is van een doorlopende assurance-opdracht. In dat geval eindigt de opdrachtperiode met ingang van de datum waartegen is opgezegd, genoemd in de kennisgeving van een der partijen, of met het uitbrengen van het laatste assurance-rapport, afhankelijk van welke van de twee zich als laatste voordoet.

Indien sprake is van een controleopdracht van de jaarrekening, wordt onder de opdrachtperiode tevens de periode begrepen waarop de desbetreffende jaarrekening betrekking heeft. Bij aanvaarding van een controleopdracht van de jaarrekening gedurende of na beëindiging van de periode waarop de jaarrekening betrekking heeft, dient de openbaar accountant er rekening mee te houden dat zijn onafhankelijkheid kan worden bedreigd door:

- financiële of zakelijke relaties van hemzelf, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of andere onderdelen van het netwerk met de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde, gedurende of na beëindiging van de periode waarop de jaarrekening betrekking heeft maar voorafgaand aan de aanvaarding van de controleopdracht van de jaarrekening; of

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (RA's)

- eerdere door hem, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk aan de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde geleverde diensten.

Ook in het geval van een assurance-opdracht die geen controleopdracht van de jaarrekening is, dient de openbaar accountant te overwegen of sprake is van financiële of zakelijke relaties dan wel eerdere aan deze assurance-cliënt geleverde diensten, die een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid kunnen vormen.

Indien gedurende of na de periode waarop de jaarrekening betrekking heeft maar voorafgaand aan de aanvaarding van de controleopdracht van de jaarrekening overige dienstverlening ten behoeve van de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde is verricht en die diensten gedurende de periode van de controleopdracht van de jaarrekening verboden zouden zijn, dan dient de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant er rekening mee te houden dat zijn onafhankelijkheid mogelijk kan worden bedreigd als gevolg van die diensten. Indien deze bedreiging voor de onafhankelijkheid van een niet te verwaarlozen betekenis blijkt te zijn, moet de openbaar accountant waar nodig waarborgen treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Tot deze waarborgen kunnen behoren:

- het bespreken van onafhankelijkheidsissues met betrekking tot de overige dienstverlening met de bij de controlecliënt met governance belaste personen, zoals de audit commissie;
- het verkrijgen van de bevestiging van de controlecliënt dat deze zijn verantwoordelijkheid erkent voor de uitkomsten van de overige dienstverlening;
- het uitsluiten van deelname aan het controleteam van personen die de overige dienstverlening hebben uitgevoerd; en
- het inschakelen van een andere accountantspraktijk die de uitkomsten van de overige dienstverlening beoordeelt of die de overige dienstverlening opnieuw uitvoert op dusdanige wijze dat die accountantspraktijk de verantwoordelijkheid voor de overige dienstverlening geheel op zich kan nemen.

Overige dienstverlening die wordt uitgevoerd ten behoeve van een controlecliënt die geen organisatie van openbaar belang is, is geen bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant, indien de controlecliënt tussentijds een organisatie van openbaar belang wordt, mits:

- de desbetreffende overige dienstverlening voor controlecliënten die geen organisatie van openbaar belang zijn, is toegestaan;
- er een redelijke termijn zit tussen het tijdstip van de afronding van de overige dienstverlening en het tijdstip waarop de controlecliënt een organisatie van openbaar belang wordt; en
- de openbaar accountant erop toeziet dat de juiste waarborgen zijn getroffen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid als gevolg van de eerdere dienstverlening wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

### *4 Financiële, zakelijke, arbeids-, familie-, nauwe persoonlijke relaties en (mogelijke) juridische procedures met een assurance-cliënt*

In de meeste gevallen zijn de bepalingen ten aanzien van de in de titel genoemde en hierna uitgewerkte relaties hetzelfde voor controlecliënten en andere assurance-cliënten. Indien dit niet het geval is, wordt dit expliciet aangegeven.

#### 4.1 Financiële belangen in een assurance-cliënt

Een bestaand, potentieel, direct of indirect financieel belang in een assurance-cliënt, inclusief afgeleide instrumenten die daarmee rechtstreeks verband houden, kan een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant, indien het financieel belang wordt gehouden door hemzelf of door een andere persoon die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de assurance-opdracht kan beïnvloeden.

In geval van een controlecliënt geldt het voorgaande ook voor een bestaand, potentieel, direct of indirect financieel belang in een met de controlecliënt verbonden derde, inclusief afgeleide instrumenten die daarmee rechtstreeks verband houden.

De openbaar accountant moet de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid beoordelen. Indien blijkt dat deze van niet te verwaarlozen betekenis is, moet de openbaar accountant waarborgen treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Dit kan leiden tot het weigeren of teruggeven van de assurance-opdracht, dan wel uitsluiting van een persoon van deelname in het assurance-team. Bij assurance-cliënten die als organisatie van openbaar belang worden aangemerkt, moet de openbaar accountant ernaar streven het toezichthoudend orgaan bij de evaluatie van de bedreiging en de getroffen waarborgen te betrekken.

#### Financiële belangen in een assurance-cliënt (inclusief een controlecliënt)

Er is sprake van een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant, indien

- een persoon die deel uitmaakt van het assurance-team;
- een persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur; of
- de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden:
  - een direct financieel belang in de assurance-cliënt bezit;
  - een indirect financieel belang in de assurance-cliënt bezit dat voor ten minste een van de partijen van niet te verwaarlozen betekenis is;

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (RA's)

- een gezinslid van een persoon die deel uitmaakt van het assurance-team een financieel belang in de assurance-cliënt bezit, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is.

### Financiële belangen in een controlecliënt

Aanvullend is in geval van een controlecliënt sprake van een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant sprake, indien:

- een andere persoon genoemd in paragraaf 2.2.1;
- een partner van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk die werkzaam is bij of verbonden is aan de vestiging die in belangrijke mate aan de controleopdracht van de jaarrekening meewerkt; of
- een ander onderdeel van het netwerk:
  - een direct financieel belang in de controlecliënt bezit;
  - een indirect financieel belang in de controlecliënt bezit dat voor ten minste een van de partijen van niet te verwaarlozen betekenis is;
  - een direct of indirect financieel belang bezit in een met de controlecliënt verbonden derde dat voor ten minste een van de partijen van niet te verwaarlozen betekenis is;
- in geval van een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt, een gezinslid van een partner van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk die werkzaam is bij of verbonden is aan de vestiging die in belangrijke mate aan de controleopdracht van de jaarrekening meewerkt, een financieel belang bezit in de controlecliënt of in een met de controlecliënt verbonden derde dat voor ten minste een van de partijen van niet te verwaarlozen betekenis is.

De hiervoor genoemde personen, gezinsleden en entiteiten mogen derhalve geen direct of indirect financieel belang als hiervoor beschreven bezitten. Indien een dergelijk belang wordt verworven als gevolg van een externe gebeurtenis (bijvoorbeeld een erfenis, schenking, fusie van entiteiten, enzovoort), is het continueren van de assurance-opdracht toegestaan, mits:

- a. de betrokken persoon dit belang zo spoedig mogelijk doch uiterlijk binnen een maand nadat hij van het bestaan van het financieel belang kennis heeft gekregen, van de hand doet; of
- b. deze persoon wordt uitgesloten van deelname aan het assurance-team.

In de periode voorafgaand aan het vervreemden van het financieel belang of aan het uitsluiten van deelname aan het assurance-team dient de openbaar accountant te overwegen om aanvullende waarborgen te treffen. Hierbij kan onder meer worden gedacht aan het bespreken van de kwestie met de organen die bij de assurance-cliënt zijn belast met governance of het inschakelen van een andere

openbaar accountant die de werkzaamheden van de bij de assurance-opdracht betrokken persoon aan een extra beoordeling onderwerpt of in voorkomende gevallen anderszins adviseert.

Ook een financieel belang van schijnbaar te verwaarlozen betekenis in een assurance-cliënt kan een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant. In geval van een controlecliënt geldt het voorgaande ook voor een financieel belang van schijnbaar te verwaarlozen betekenis in een met de controlecliënt verbonden derde. Deze bedreiging is onaanvaardbaar groot als het belang niet volgens normale zakelijke voorwaarden is verworven of wordt aangehouden, dan wel niet op zakelijke, objectieve wijze tussen onafhankelijke partijen is verhandeld. Het behoort tot de verantwoordelijkheid van de openbaar accountant de aard en het belang van de daarmee verbonden bedreiging te beoordelen en ervoor te zorgen dat hij die waarborgen treft die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Met het oog op de leesbaarheid wordt in de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurance-cliënten in het algemeen en controlecliënten, en worden de in het voorschrift genoemde partners en gezinsleden buiten beschouwing gelaten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (de tekst in vet) dit onderscheid wel maakt onderscheidenlijk bepaalde partners en gezinsleden wel betreft.

Het begrip 'financieel belang' heeft betrekking op alle financiële belangen die de openbaar accountant, een andere in paragraaf 2.2.1 genoemde persoon of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden kan bezitten in een assurance-cliënt. Het begrip omvat zowel directe als indirecte financiële belangen, zoals:

- een directe of indirecte deelname in het kapitaal van de assurance-cliënt;
- het aanhouden of verhandelen van effecten, ongeacht de omvang, van de assurance-cliënt;
- het aanvaarden van pensioenrechten of andere uitkeringen van de assurance-cliënt.

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

### Direct financieel belang

Indien een persoon als genoemd in paragraaf 2.2.1 of de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, die rechtstreeks bij de uitvoering van een assurance-opdracht is betrokken, in het bezit is van een direct financieel belang in de assurance-cliënt, dan wordt de daarmee verband houdende bedreiging voor de onafhankelijkheid zodanig groot geacht dat geen enkele waarborg toereikend is om de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant tot een aanvaardbaar minimum te beperken.

In een dergelijk geval moet de openbaar accountant de assurance-opdracht teruggeven of, indien het direct financieel belang wordt gehouden door een andere persoon van de accountantspraktijk, deze persoon van deelneming aan de assurance-opdracht uitsluiten.

### Indirect financieel belang

De samenloop van het uitvoeren van een assurance-opdracht en het bezit van een indirect financieel belang in deze assurance-cliënt, gehouden door een persoon als genoemd in paragraaf 2.2.1 of de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden is niet toegestaan, indien dit leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij die assurance-opdracht betrokken openbaar accountant. Dit is met name het geval, indien een indirecte deelname in de assurance-cliënt tot gevolg heeft of lijkt te hebben dat de betrokken persoon bestuursbeslissingen van de assurance-cliënt kan beïnvloeden (bijvoorbeeld via aanzienlijke indirecte stemrechten) of indien de direct aandeelhouder in bepaalde omstandigheden in staat is de uitkomst van de assurance-opdracht te beïnvloeden. Daarnaast kan zich ook een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant voordoen in de situatie waarin hijzelf, een andere persoon als genoemd in paragraaf 2.2.1 of de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden optreedt als stemgerechtigde trustee van een trust of executeur van een wilsbeschikking en daarbij waardepapieren van een assurance-cliënt beheert. Dit zal echter alleen het geval zijn, indien er geen adequate waarborgen kunnen worden getroffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Hierbij kan onder meer worden gedacht aan de uitoefening van toezicht en controle door begunstigen, overheidsinstanties of rechtbanken.

Daar staat tegenover dat mag worden aangenomen dat de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant als gevolg van de potentiële behartiging van zijn eigenbelang die uit het bezit van een indirect financieel belang in een assurance-cliënt voortvloeit betrekkelijk gering zal zijn, indien bijvoorbeeld:

- het direct financieel belang in handen is van een beleggingsfonds, pensioenfonds of gelijkwaardige beleggingsinstelling; of
- de persoon die het indirect financieel belang bezit niet rechtstreeks bij de assurance-opdracht van de fondsbeheerder betrokken is en evenmin in staat is de afzonderlijke beleggingsbeslissingen van deze beheerder te beïnvloeden.

### Externe gebeurtenissen

Indien de verwerving van een financieel belang in een assurance-cliënt wordt veroorzaakt door een externe gebeurtenis (bijvoorbeeld een erfenis, schenking, fusie van vennootschappen, enzovoort) en het bezit van dat belang een ernstige bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid van de bij die assurance-opdracht betrokken openbaar accountant, dan is continuering van de assurance-opdracht alleen toegestaan indien de betrokken persoon dit belang zo spoedig mogelijk vervreemdt doch uiterlijk binnen een maand nadat hij kennis heeft gekregen van het bestaan van het financieel belang en het recht heeft verworven het belang te vervreemden.

Indien het bijvoorbeeld gaat om een via een erfenis verworven belang in een beursgenoteerde vennootschap, dan geldt als periode waarbinnen de aandelen moeten zijn vervreemd een maand na kennisneming van de erfenis en verwerving van het recht om de aandelen te verkopen. Hierbij moeten de vige-

rende beursregels die van toepassing zijn op de afstoting of verkoop van aandelen door personen die over voorwetenschap beschikken in acht worden genomen.

Zolang de betrokken persoon zich niet van het financiële belang heeft ontdaan, zijn aanvullende maatregelen vereist om de onafhankelijkheid van de openbaar accountant te waarborgen. Indien een openbaar accountant bijvoorbeeld vaststelt dat een lid van het assurance-team als gevolg van een erfenis aandelen in een assurance-cliënt heeft verworven, mag deze persoon geen deel meer uitmaken van het assurance-team totdat de aandelen zijn vervreemd. Tevens moet de betrokken persoon worden uitgesloten van deelneming aan de wezenlijke besluitvorming betreffende de assurance-opdracht van de assurance-cliënt totdat de aandelen zijn verkocht.

### Onopzettelijke inbreuken

Er kan zich een situatie voordoen waarin de openbaar accountant vaststelt dat hijzelf of (een andere persoon van) de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden onbedoeld een financieel belang in een assurance-cliënt bezit dat normaal gesproken als strijdig met de onafhankelijkheidsvereisten zou kunnen worden beschouwd.

Een dergelijke onopzettelijke inbreuk brengt de onafhankelijkheid van de openbaar accountant ten opzichte van een assurance-cliënt niet in het gedrang, mits de openbaar accountant:

- erop toeziet dat de procedures van de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, die iedere professional ertoe verplichten onmiddellijk een inbreuk op de onafhankelijkheidsregels te melden die het gevolg is van het feit dat hij een financieel belang in een assurance-cliënt heeft gekocht, geërfd of anderszins heeft verkregen, zijn nageleefd;
- nadat de onopzettelijke inbreuk is vastgesteld, er bij de betrokken persoon onmiddellijk op aandringt zich zo spoedig mogelijk van het financieel belang te ontdoen;
- extra zorgvuldig te werk gaat bij de beoordeling van de relevante werkzaamheden van de betrokken persoon.

Indien het onmogelijk blijkt de betrokken persoon ertoe te dwingen zich van het financieel belang te ontdoen, moet deze persoon uit het assurance-team worden verwijderd. Indien een persoon die niet tot het assurance-team behoort onbedoeld in het bezit is van een financieel belang dat de onafhankelijkheid van de openbaar accountant in het gedrang kan brengen, moet deze persoon van deelneming aan de essentiële besluitvorming betreffende de assurance-opdracht van de assurance-cliënt worden uitgesloten.

Ongeacht welke financiële betrokkenheid aan de orde is, is het in de eerste plaats de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant die moet kunnen aantonen dat de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid is onderkend en dat die waarborgen zijn getroffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien van toepassing moet ook worden aangetoond dat het toezichhoudend orgaan van de assurance-cliënt hierbij een rol heeft gespeeld. Telkens als een beslissing in verband met een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant is genomen waarbij deze bedreiging al dan niet als ernstig wordt beschouwd, moeten de redenen die aan deze beslissing ten grondslag hebben gelegen in het dossier worden vastgelegd.



## 4.2 zakelijke relaties met een assurance-cliënt

Waar in deze paragraaf wordt gesproken over zakelijke relaties zijn de assurance-opdracht en opdrachten tot overige dienstverlening daaronder niet begrepen.

Zakelijke relaties tussen de openbaar accountant, een andere in paragraaf 2.2.1 genoemde persoon of de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden enerzijds en de assurance-cliënt of de leiding daarvan anderzijds kunnen aanleiding geven tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening geldt dit ook voor zakelijke relaties tussen (een persoon van) een ander onderdeel van het netwerk en de assurance-cliënt, en kunnen ook zakelijke relaties met een met de controlecliënt verbonden derde of de leiding daarvan aanleiding geven tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid.

De samenloop van de assurance-opdracht en een zakelijke relatie of verbintenis tot het aangaan van een dergelijke relatie met de assurance-cliënt is aanvaardbaar, indien de relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de accountantspraktijk en indien deze samenloop geen bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis vormt voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Het voorgaande is van overeenkomstige toepassing op de samenloop van de controleopdracht van de jaarrekening en een zakelijke relatie of verbintenis tot het aangaan van een dergelijke relatie met een met de controlecliënt verbonden derde.

Bij een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt moet de bij die controlecliënt betrokken openbaar accountant ernaar streven met het toezichthoudend orgaan van de cliënt de gevallen te bespreken waarin twijfel rijst over de vraag of een zakelijke relatie al dan niet past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en wel of geen bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis vormt voor zijn onafhankelijkheid.

### Zakelijke relaties

Zakelijke relaties zijn relaties waarbij sprake is van een gemeenschappelijk commercieel of financieel belang tussen de in dit voorschrift genoemde personen, entiteiten of organen.

Hierna is een aantal voorbeelden gegeven van dergelijke relaties die, indien zij van betekenis zijn voor ten minste een van de partijen of buiten het kader van de gewone bedrijfsuitoefening vallen, een uit eigenbelang, belangenbehartiging of intimidatie voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant kunnen vormen. Met het oog op de leesbaarheid wordt in de voorbeelden en het vervolg van de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurance-cliënten in het algemeen en controlecliënten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (de tekst in vet) dit onderscheid wel maakt.

Voorbeelden:

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (RA's)

- het bezitten van een financieel belang in een joint venture met de assurance-cliënt, dan wel met een eigenaar, directeur of andere persoon van het hoger kader van deze assurance-cliënt;
- het bezitten van een financieel belang in een cliënt aan wie overige dienstverlening wordt verricht, terwijl die cliënt een financieel belang heeft in de assurance-cliënt of vice versa;
- afspraken om een of meer diensten of producten van de accountantspraktijk met een of meer diensten of producten van de assurance-cliënt te combineren en deze gezamenlijk op de markt te brengen;
- distributie- of marketingafspraken waarbij de accountantspraktijk als distributeur of aanbieder van producten of diensten van de assurance-cliënt werkzaam is of vice versa;
- het verstrekken van een lening aan de assurance-cliënt of het bieden van garanties ter dekking van risico's van de assurance-cliënt;
- het aanvaarden van een lening van een assurance-cliënt of het laten garanderen van opgenomen leningen door de assurance-cliënt;
- het verlenen van diensten aan een met het dagelijks bestuur belaste directeur of andere persoon van het hoger kader van de assurance-cliënt in het persoonlijk belang van de betrokkene;
- het gebruikmaken maken van diensten van de assurance-cliënt die verband houden met het overnemen, aanbieden, op de markt brengen of verkopen van effecten, ongeacht de omvang van het belang, die zijn uitgegeven door de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk.

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

### In het kader van de gewone bedrijfsuitoefening

In het kader van de gewone bedrijfsuitoefening mogen de in dit voorschrift genoemde personen of entiteiten niet alleen assurance-opdrachten en overige dienstverlening voor een assurance-cliënt uitvoeren, maar ook goederen of diensten bij hen aankopen. Voorbeelden van dergelijke goederen en diensten zijn verzekerings- en bankdiensten, zakelijke leningen, kantoorapparatuur, programmatuur voor automatische gegevensverwerking en bedrijfswagens. Indien deze transacties op objectieve en zakelijke wijze plaatsvinden, als tussen onafhankelijke partijen, vormen zij doorgaans geen bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant (bijvoorbeeld aankoop van goederen die tegen normale voorwaarden worden aangeboden en voor alle overige en vergelijkbare afnemers van de assurance-cliënt tegen dezelfde voorwaarden verkrijgbaar zijn). De bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant moet echter zorgvuldig afwegen of zelfs een objectieve en zakelijke transactie tussen deze onafhankelijke partijen een zodanige omvang kan bereiken dat deze leidt tot een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid doordat de transactie een feitelijke of althans schijnbare financiële afhankelijkheid veroorzaakt.

Indien goederen of diensten tegen gunstige voorwaarden van een assurance-cliënt worden aanvaard, wordt dat niet beschouwd als passend in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening, tenzij de waarde van het eventueel behaalde voordeel te verwaarlozen is.

## Ernst van de bedreiging voor de onafhankelijkheid

Of een zakelijke relatie als een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant moet worden beschouwd hangt af van de vraag of een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, tot de slotsom zal komen dat een dergelijke relatie de uitkomst van de assurance-opdracht zal beïnvloeden.

Er bestaat derhalve behoefte aan objectieve criteria om de betekenis van een relatie voor zowel de openbaar accountant als de assurance-cliënt waarbij de openbaar accountant is betrokken, te beoordelen. Wat de assurance-opdracht betreft, mag de relatie er niet toe leiden dat de in dit voorschrift genoemde personen of entiteiten in staat zijn bestuursbeslissingen van de assurance-cliënt te beïnvloeden. De relatie mag echter evenmin de assurance-cliënt in staat stellen de uitkomst van de assurance-opdracht feitelijk of schijnbaar te beïnvloeden.

Ongeacht welke zakelijke relatie het betreft, zijn het in de eerste plaats de door de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant getroffen waarborgen die het bewijs moeten leveren dat de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid zijn onderkend en onderzocht. Waar dat passend is, moet het bewijsmateriaal ook verwijzen naar de rol van het toezichthoudend orgaan van de assurance-cliënt in dit proces. Telkens als een beslissing in verband met een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant is genomen, waarbij deze bedreiging al dan niet als ernstig wordt beschouwd, moeten de redenen die aan deze beslissing ten grondslag hebben gelegen, in het dossier worden vastgelegd.

## 4.3 Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie

### 4.3.1 *Dienstverband bij een assurance-cliënt*

De bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant mag niet in dienst zijn van de assurance-cliënt. De bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een andere persoon werkzaam bij of verbonden aan dezelfde accountantspraktijk, die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de assurance-opdracht kan beïnvloeden, niet in dienst is van de assurance-cliënt. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening mag de openbaar accountant ook niet in dienst zijn van een met de controlecliënt verbonden derde en ziet hij erop toe dat ook een andere persoon als hiervoor genoemd dat niet is.

De bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant die in het kader van een detachering bij een assurance-cliënt werkzaam is geweest en die wordt ingedeeld bij het assurance-team dat belast is met de assurance-opdracht van de betrokken assurance-cliënt, wordt niet belast met assurance-werkzaamheden die verband houden met enigerlei functie of activiteit die hij tijdens zijn detachering heeft uitgeoefend. De bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een andere werknemer van de accountantspraktijk die in het kader van een detachering bij een assurance-cliënt werkzaam is geweest en die wordt ingedeeld bij het assurance-team dat belast is met de assurance-opdracht van de betrokken cliënt, niet wordt belast met assurance-werkzaamheden die verband houden

met enigerlei functie of activiteit die hij tijdens zijn detachering heeft uitgeoefend. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening geldt het voorgaande ook ten aanzien van een openbaar accountant en een andere werknemer van de accountantspraktijk die bij een met de controlecliënt verbonden derde gedetacheerd zijn geweest.

Indien een voormalig lid van het assurance-team bij een assurance-cliënt in dienst is getreden, moet de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant erop toezien dat geen banden van betekenis meer bestaan tussen de accountantspraktijk en het voormalig lid van het assurance-team. Van banden van betekenis als hiervoor bedoeld is sprake, indien:

- a. de vorderingen op en schulden aan het voormalig lid van het assurance-team en soortgelijke financiële betrekkingen niet zijn vereffend, met uitzondering van de financiële betrekkingen die zijn vastgelegd in een schriftelijke overeenkomst en die niet worden beïnvloed door de relatie tussen het voormalig lid van het assurance-team en de accountantspraktijk;
- b. het voormalig lid van het assurance-team deelneemt aan de beroeps- of bedrijfsmatige activiteiten van de accountantspraktijk. Het voorgaande is van overeenkomstige toepassing op een persoon die deel heeft uitgemaakt van de hiërarchische structuur.

### Aanvullende bepaling met betrekking tot een controlecliënt

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.

### Gelijktijdig dienstverband en detachering

Met het oog op de leesbaarheid wordt in de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurance-cliënten in het algemeen en controlecliënten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (de tekst in vet) dit onderscheid wel maakt.

De bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant moet tevens bijzondere aandacht besteden aan de situatie waarin een persoon in dienst is van of verbonden is aan zowel de accountantspraktijk als de assurance-cliënt. Ook besteedt hij bijzondere aandacht aan de situatie waarin een werknemer van de accountantspraktijk vanuit de accountantspraktijk bij de desbetreffende assurance-cliënt gedetacheerd is geweest. Deze vorm van detachering leidt niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant, indien het een overeenkomst betreft waarbij de betrokken werknemer onder het directe toezicht van de assurance-cliënt werkt en geen boekhoudkundige transacties initieert of gegevens opstelt die niet door de assurance-cliënt zijn gecontroleerd en goedgekeurd. Een dergelijke detachering leidt evenmin tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant, indien de betrokken

persoon bij de assurance-cliënt een functie bekleedt waarin hij de uitkomst van de assurance-opdracht niet kan beïnvloeden. Indien de persoon na afloop van een dergelijke detachering bij het assurance-team wordt ingedeeld, ziet de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant erop toe dat deze persoon niet wordt belast met assurance-werkzaamheden gericht op enerlei functie of activiteit die hij tijdens zijn detachering heeft uitgeoefend of heeft gecontroleerd.

### 4.3.2 Vervullen van een bestuurs- of toezichthoudende functie bij een assurance-cliënt (RA)

Het is de openbaar accountant niet toegestaan te worden betrokken bij een assurance-opdracht, indien hijzelf of een andere persoon werkzaam bij of verbonden aan dezelfde accountantspraktijk, 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 sprake is van een controleopdracht van de jaarrekening mag de openbaar accountant ook niet bij deze opdracht worden betrokken, in geval een persoon werkzaam bij of verbonden aan een ander onderdeel van het netwerk lid is van de leiding van de controlecliënt of deel uitmaakt van het toezichthoudend orgaan van de controlecliënt.

#### Aanvullende bepalingen met betrekking tot een controlecliënt

Het is de openbaar accountant niet toegestaan betrokken te zijn bij een controleopdracht van de jaarrekening, indien hijzelf of een andere persoon werkzaam bij of verbonden aan dezelfde accountantspraktijk of werkzaam bij of verbonden aan een ander onderdeel van het netwerk, lid is van de leiding of deel uitmaakt van het toezichthoudend orgaan van een entiteit:

- die direct of indirect meer dan 20% van de stemrechten van de controlecliënt bezit; of
- waarvan de controlecliënt direct of indirect meer dan 20% van de stemrechten in zijn bezit heeft.

#### Passieve bestuursfuncties

Het vervullen van een zogenoemde passieve bestuursfunctie, bijvoorbeeld in de vorm van een 'slapende' bestuursfunctie in een stichting administratiekantoor bij of ten behoeve van een assurance-cliënt, door een persoon werkzaam bij of verbonden aan de accountantspraktijk leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant en is daarom niet toegestaan. Indien sprake is van een controleopdracht van de jaarrekening geldt het voorgaande eveneens in geval een persoon werkzaam bij of verbonden aan een ander onderdeel van het netwerk een dergelijke passieve bestuursfunctie bekleedt.

Het aanvaarden van een bestuurs- of toezichthoudende functie bij een assurance-cliënt door een in dit voorschrift genoemde persoon is niet de enige manier waarop een uit intimidatie en zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant kan ontstaan. Een dergelijke bedreiging kan zich in geval van een controleopdracht

van de jaarrekening ook voordoen, indien een hierboven genoemde persoon lid wordt van een bestuurs- of toezichthoudend orgaan van een entiteit die geen controlecliënt is maar in een zodanige positie verkeert dat hij de controlecliënt kan beïnvloeden.

### 4.4 Indienstreding bij een accountantspraktijk

De bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een directeur van of een persoon die een managementpositie vervult bij de assurance-cliënt en die in dienst treedt van de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, gedurende een periode van twee jaar na zijn vertrek bij de assurance-cliënt geen deel uitmaakt van het assurance-team bij deze assurance-cliënt en gedurende twee jaren niet betrokken is bij belangrijke beslissingen met betrekking tot deze assurance-cliënt. Dit geldt eveneens voor elke voormalige werknemer van de assurance-client, tenzij zijn verantwoordelijkheden en taken in dienst van de assurance-cliënt van geen enkele betekenis zijn voor het uitvoeren van de assurance-opdracht. In geval van een controlecliënt mogen bedoelde personen gedurende twee jaren ook niet betrokken zijn bij belangrijke beslissingen met betrekking tot een met de controlecliënt verbonden derde.

Met het oog op de leesbaarheid wordt in de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurance-cliënten in het algemeen en controlecliënten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (de tekst in vet) dit onderscheid wel maakt.

Indien een directeur van of een persoon die een managementfunctie vervult bij een assurance-cliënt in dienst treedt van de accountantspraktijk, wordt de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant te ernstig geacht om door enige andere waarborg te worden weggenomen dan door het verbod om in de daaropvolgende twee jaar deel uit te maken van het assurance-team of betrokken te zijn bij belangrijke beslissingen in verband met de assurance-opdracht van de assurance-cliënt. Indien een voormalige werknemer van de assurance-cliënt bij de accountantspraktijk in dienst treedt, zal de betekenis van de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant afhankelijk zijn van de verantwoordelijkheden en taken waarmee deze werknemer bij de assurance-cliënt was belast en de verantwoordelijkheden en taken die hem bij de accountantspraktijk zullen worden toevertrouwd. Indien de voormalige werknemer van de assurance-cliënt bijvoorbeeld werkzaamheden verrichtte met betrekking tot de financiële administratie of posten van de jaarrekening waardeerde, zal de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant erop toezien dat voor deze werknemer dezelfde bepalingen gelden als voor een directeur of bestuurder. Indien de voormalige werknemer daarentegen bijvoorbeeld een niet-bestuurlijke functie in een vestiging van de assurance-cliënt bekleedde, kan de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen door ervoor te zorgen dat de werkzaamheden van bedoelde werknemer als lid van het assurance-team niet op die vestiging betrekking hebben.

Indien bedoelde werknemer na de periode van twee jaar lid wordt van het assurance-team, evalueert de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid. Zo nodig treft de openbaar accountant additionele waarborgen zoals:

- het betrekken van een andere openbaar accountant om het werk van de desbetreffende werknemer te beoordelen, of anders advies te geven indien nodig;
- het bespreken van deze kwestie met het toezichthoudend orgaan van de assurance-cliënt.

### 4.5 Familie- en nauwe persoonlijke relaties

#### 4.5.1 Gezinsleden

##### Assurance-opdracht anders dan een controleopdracht van de jaarrekening

Een openbaar accountant mag geen assurance-opdracht anders dan een controleopdracht van de jaarrekening aanvaarden, indien één van zijn gezinsleden:

- a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij deze assurance-cliënt, indien hij vanuit die positie directe invloed op het object van onderzoek van de assurance-opdracht kan uitoefenen;
- b. bij deze assurance-cliënt een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van de assurance-opdracht;
- c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van die assurance-opdracht geen functie bekleedt als in deze alinea genoemd onder a of b, maar een dergelijke functie wel bekleedde in de periode waarop die assurance-opdracht betrekking heeft;
- d. een financieel belang in deze assurance-cliënt bezit, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is;
- e. met deze assurance-cliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.

##### Controleopdracht van de jaarrekening

Een openbaar accountant mag geen controleopdracht van de jaarrekening aanvaarden, indien één van zijn gezinsleden:

- a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij deze controlecliënt;
- b. bij deze controlecliënt een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van de controleopdracht van de jaarrekening;
- c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van die controleopdracht van de jaarrekening geen functie bekleedt als genoemd onder a of b, maar een dergelijke functie wel bekleedde in de periode waarop die controleopdracht van de jaarrekening betrekking heeft;
- d. een financieel belang in deze controlecliënt bezit, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is;

- e. met deze controlecliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.

De bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat deze controleopdracht van de jaarrekening niet wordt uitgevoerd op een vestiging waarbij of waaraan een controlepartner werkzaam of verbonden is die niet bij de desbetreffende controleopdracht van de jaarrekening is betrokken of een persoon werkzaam is die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur, indien een van hen dan wel beiden een gezinslid heeft dan wel hebben dat voldoet aan een of meer van de in de eerste alinea genoemde criteria.

De bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur niet betrokken is bij een beslissing die rechtstreeks met de controleopdracht van de jaarrekening verband houdt, indien een gezinslid van die persoon voldoet aan één of meer van de in de eerste alinea genoemde criteria.

### Alle assurance-opdrachten

De bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan dezelfde accountantspraktijk geen deel uitmaakt van het assurance-team, indien die persoon een gezinslid heeft dat voldoet aan één van de hierboven genoemde criteria. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening geldt het voorgaande ook met betrekking tot een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een ander onderdeel van het netwerk.

### 4.5.2 Naaste verwanten

Of de relatie tussen de bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant en een naaste verwant van hem of van een ander lid van het assurance-team van invloed is op de onafhankelijkheid van de openbaar accountant, hangt af van een aantal factoren. In elk geval wordt de onafhankelijkheid van de bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant bedreigd en moet hij daarom waarborgen treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau, indien een naaste verwant van hem:

- a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij deze assurance-cliënt, indien hij vanuit die positie directe invloed op het object van onderzoek van de assurance-opdracht kan uitoefenen;
- b. bij deze assurance-cliënt een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van de assurance-opdracht;
- c. een financieel belang in deze assurance-cliënt bezit, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is;



- d. met deze assurance-cliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.

De openbaar accountant moet de aard en het belang van de bedoelde bedreiging voor zijn onafhankelijkheid evalueren. Indien daaruit blijkt dat deze van niet te verwaarlozen betekenis is, moet hij waarborgen treffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Voorbeelden van deze waarborgen zijn:

- het verwijderen van de desbetreffende persoon uit het assurance-team;
- het waar mogelijk zodanig structureren van de verantwoordelijkheden binnen het assurance-team dat de desbetreffende persoon geen werkzaamheden hoeft te verrichten waarvan het object van onderzoek een aangelegenheid is die valt onder de verantwoordelijkheid van de naaste verwant;
- het afstoten van (een aanzienlijk deel van) het financieel belang door de naaste verwant in een zo vroeg mogelijk stadium;
- het bespreken van de kwestie met het toezichthoudende orgaan van deze assurance-client;
- het laten beoordelen van de uitgevoerde werkzaamheden door een partner die niet is betrokken bij de assurance-opdracht of overige dienstverlening ten behoeve van de assurance-cliënt.

Indien een naaste verwant van een lid van het assurance-team bij de assurance-cliënt een hoge bestuursfunctie of een andere functie bekleedt, van waaruit hij directe invloed op het object van onderzoek van de assurance-opdracht van deze assurance-cliënt kan uitoefenen, kan sprake zijn van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Of deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, hangt onder andere af van de volgende factoren:

- de positie van de naaste verwant bij de assurance-cliënt; of
- de rol van de professional in het assurance-team.

Indien een lid van het assurance-team wetenschap heeft van het feit dat een naaste verwant van hem een financieel belang in de assurance-cliënt bezit, kan sprake zijn van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Of deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, hangt af van de aard van de relatie tussen het desbetreffende lid van het assurance-team en diens naaste verwant en de omvang van het financiële belang.

### 4.5.3 Nauwe persoonlijke relaties

De openbaar accountant moet nagaan of hijzelf en een andere persoon die lid is van het assurance-team of deel uitmaakt van de hiërarchische structuur dan wel, in geval van een controleopdracht van de jaarrekening, eveneens iemand die werkzaam is bij of verbonden is aan dezelfde vestiging waartoe

de openbaar accountant of een dergelijke persoon behoort, geen andere nauwe persoonlijke relaties heeft die vergelijkbare waarborgen vereisen.

De situatie waarin sprake is van een relevante nauwe persoonlijke relatie moet worden beoordeeld aan de hand van de kennis van de openbaar accountant en de betrokken persoon. De openbaar accountant moet ervoor zorgen dat de betrokken persoon hem inlicht over alle feiten en omstandigheden die vereisen dat de openbaar accountant waarborgen treft die een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

De bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat de hiervoor genoemde personen aan de hand van de door de accountantspraktijk vastgestelde gedragslijnen en procedures bepalen wie hun nauwe persoonlijke relaties zijn of lijken te zijn en vervolgens alle relevante feiten of omstandigheden ter zake met betrekking tot de assurance-cliënt melden aan de openbaar accountant.

#### *4.5.4 Nadere toelichting gezinsleden, naaste verwanten en nauwe persoonlijke relaties*

Onder familierelaties worden gezinsleden en naaste verwanten verstaan.

De bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant beoordeelt de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die verband houdt met het feit dat hijzelf of een ander als genoemd in paragraaf 4.5.1 respectievelijk 4.5.2 een gezinslid heeft dat respectievelijk een naaste verwant heeft die aan een van de in paragraaf 4.5.1, onderdelen a tot en met e, respectievelijk 4.5.2, onderdelen a tot en met d, genoemde criteria voldoet. Voorts beoordeelt hij andere nauwe persoonlijke relaties dan familierelaties van hemzelf en de andere in paragraaf 4.5.3 genoemde personen, die een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid zouden kunnen zijn en mogelijk waarborgen vereisen.

Een beoordeling van eventuele bedreigingen voortvloeiend uit familie- of andere nauwe persoonlijke relaties is gebaseerd op de kennis van de openbaar accountant van de levensomstandigheden van alle relevante personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantspraktijk of, indien voorgeschreven, aan een ander onderdeel van het netwerk. De openbaar accountant betreft bij deze beoordeling de door de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden uitgevaardigde gedragslijnen en procedures die de betrokken personen ertoe verplichten omtrent hun gezinsleden, naaste verwanten en andere nauwe persoonlijke relaties mededeling te doen van alle in dit verband relevante feiten of omstandigheden. De openbaar accountant evalueert de verkregen informatie en gaat van alle voor een assurance-opdracht waarbij hij is betrokken relevante personen na of aan een van de bedoelde criteria is voldaan. Indien dat het geval blijkt te zijn, treft hij binnen een redelijke termijn die waarborgen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Deze waarborgen kunnen uiteenlopen van het niet aanvaarden c.q. teruggeven van de assurance-opdracht tot de verwijdering van een persoon uit het assurance-team of, in geval van een controleopdracht van de jaarrekening, overplaatsen naar een andere vestiging.

### Werknemersrechten

N.B. Niet als een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant wordt beschouwd een financieel belang dat is verkregen uit hoofde van werknemersrechten (bijvoorbeeld pensioenrechten of werknemersopties), indien voor zover noodzakelijk waarborgen zijn getroffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

### Onopzettelijke inbreuken

Er kan zich een situatie voordoen waarin de openbaar accountant vaststelt dat een persoon werkzaam bij of verbonden aan de accountantspraktijk of, indien voorgeschreven, een ander onderdeel van het netwerk onopzettelijk geen melding heeft gedaan van een als strijdig met de onafhankelijkheidsvereisten aan te merken familie- of andere nauwe persoonlijke relatie met een assurance-cliënt waarbij de openbaar accountant betrokken is. Een dergelijke onopzettelijke inbreuk leidt niet tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant ten opzichte van een assurance-cliënt, mits de openbaar accountant:

- op de juiste wijze gebruik heeft gemaakt van procedures van de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, die erin voorzien dat de professionals verplicht zijn onmiddellijk alle inbreuken op de onafhankelijkheidsregels te melden die het gevolg zijn van wijzigingen in hun familie- of andere nauwe persoonlijke relaties, de aanvaarding van een voor de assurance-opdracht gevoelige functie door een gezinslid of naaste verwant (dat wil zeggen alle personen als bedoeld in de onderdelen a tot en met e van paragraaf 4.5.1 respectievelijk a tot en met d van paragraaf 4.5.2) of het feit dat een gezinslid of een naaste verwant een groot financieel belang in een assurance-cliënt heeft gekocht, geërfd of anderszins heeft verkregen;
- de betrokken persoon onmiddellijk uit het assurance-team verwijdt of, indien de persoon niet tot het assurance-team behoort, deze persoon uitsluit van belangrijke beslissingen in verband met de assurance-opdracht van de betrokken assurance-cliënt. In geval het gaat om de verwerving van een groot financieel belang moet de openbaar accountant, zodra de onopzettelijke inbreuk is vastgesteld, de betrokken persoon ertoe aanmanen zich zo spoedig mogelijk van het financieel belang te ontdoen; en
- extra zorgvuldig te werk gaat bij de beoordeling van de relevante assurance-werkzaamheden van de betrokken persoon.

### 4.6 (Mogelijke) juridische procedures met een assurance-cliënt

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant ontstaan, indien een juridische procedure bestaat of naar alle waarschijnlijkheid zal ontstaan tussen de openbaar accountant, een andere in paragraaf 2.2.1 genoemde persoon of de accountants-

praktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden enerzijds en een assurance-cliënt anderzijds. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening geldt dit ook voor een juridische procedure waarbij een (persoon van een) ander onderdeel van het netwerk of een met de controlecliënt verbonden derde is betrokken.

Om deze bedreiging goed te kunnen inschatten, neemt de openbaar accountant alle door de assurancecliënt verleende assurance-opdrachten en overige dienstverlening in aanmerking. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening worden ook opdrachten tot overige dienstverlening verleend door een met de controlecliënt verbonden derde in aanmerking genomen.

Indien de openbaar accountant een dergelijke bedreiging ziet aankomen, moet hij dit bespreken met het toezichthoudend orgaan van de assurance-cliënt. In geval een dergelijk orgaan niet bestaat, overweegt hij hierover met het NIVRA te overleggen. De bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant zal naar alle waarschijnlijkheid onaanvaardbaar groot zijn, indien er een rechtsgeschied aanhangig is gemaakt of er een grote kans bestaat dat het tot een rechtsgeschied komt, dat in beide situaties van wezenlijk belang is voor ten minste een van de betrokken partijen of indien een eerder uitgevoerde assurance-opdracht wordt betwist. De openbaar accountant moet zijn werkzaamheden ten behoeve van de assurance-cliënt staken zodra een dergelijke omstandigheid aan het licht komt. Indien sprake is van een controleopdracht van de jaarrekening geldt het voorgaande ook ten aanzien van werkzaamheden ten behoeve van een met de controlecliënt verbonden derde. De openbaar accountant dient daarbij te handelen in overeenstemming met de relevante wettelijke bepalingen.

Hoewel het niet mogelijk is voor alle gevallen precies aan te geven wanneer het punt bereikt wordt waarop het onjuist zou zijn voor een openbaar accountant om in de hiervoor bedoelde situaties als openbaar accountant van een assurance-cliënt te blijven functioneren, dienen de hierna genoemde criteria in ogenschouw te worden genomen. Met het oog op de leesbaarheid wordt geen onderscheid gemaakt tussen assurancecliënten in het algemeen en controlecliënten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (de tekst in vet) dit onderscheid wel maakt:

- indien het management van een assurance-cliënt stelt dat er tekortkomingen zijn in een uitgevoerde assurance-opdracht en de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant tot de conclusie komt dat het waarschijnlijk is dat een claim zal worden ingediend, zal de openbaar accountant de beweegredenen van de beschuldigingen bespreken met het toezichthoudend orgaan van de assurance-cliënt. In geval een dergelijk lichaam niet bestaat, overweegt de openbaar accountant de beweegredenen van beschuldigingen met het NIVRA te bespreken. Indien hierbij de conclusie van de openbaar accountant wordt bevestigd, dan is de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid onaanvaardbaar en dient de openbaar accountant de assurance-opdracht te beëindigen;
- indien de openbaar accountant meent dat sprake is van fraude of bedrog door het huidige management van de assurance-cliënt, is de mate waarin sprake is van een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid en de beslissing of hij al dan niet zijn opdracht dient te beëindigen mede afhankelijk van de mogelijk te treffen waarborgen zoals het bespreken van alle relevante aspecten met het toezichthoudend orgaan van de assurance-cliënt of, indien een dergelijk lichaam niet bestaat, eventueel met het NIVRA;

- een (dreigende) juridische procedure met betrekking tot overige dienstverlening voor een bedrag dat van te verwaarlozen belang is voor de openbaar accountant of voor de assurance-cliënt (bijvoorbeeld claims die voortvloeien uit geschillen met betrekking tot het declareren van overige dienstverlening) leidt normaliter niet tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.

### 5 Samenloop met overige dienstverlening

Dit hoofdstuk is uitsluitend van toepassing op controleopdrachten van de jaarrekening, met uitzondering van de paragrafen 5.1 en 5.9 die ook op andere assurance-opdrachten van toepassing zijn.

*In dit hoofdstuk wordt onder 5.1 in het algemeen behandeld de samenloop van assurance-opdrachten, waaronder controleopdrachten van de jaarrekening, met overige dienstverlening bij een assurance-cliënt.*

Voor een aantal specifieke combinaties van een controleopdracht van de jaarrekening en overige dienstverlening bij een controlecliënt zijn aanvullende voorschriften noodzakelijk, omdat vooral in deze situaties een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant kan ontstaan. In de paragrafen 5.2 tot en met 5.9 worden deze specifieke combinaties besproken. Overigens kan ook bij een assurance-opdracht met een continu karakter anders dan een controleopdracht van de jaarrekening (bijvoorbeeld beoordelingsopdrachten met betrekking tot de jaarrekening) sprake zijn van onverenigbaarheid met overige dienstverlening. De hierna volgende paragrafen gelden dan ook voor deze dienstverleningsopdrachten.

#### 5.1 Algemeen beoordelingskader

De openbaar accountant leeft de door de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden geldende regels na die een onafhankelijk optreden van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht in relatie tot overige dienstverlening waarborgen. Op die wijze ziet de openbaar accountant erop toe dat de belangen van de betrokkenen niet in gevaar worden gebracht door enig tegengesteld belang tussen:

- in geval van een assurance-opdracht anders dan een controleopdracht van de jaarrekening, de openbaar accountant en de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden enerzijds en de assurance-cliënt anderzijds;
- in geval van een controleopdracht van de jaarrekening, tussen de openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk enerzijds en de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde anderzijds.

In dat kader gelden de volgende algemene voorschriften:

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (RA's)

- de openbaar accountant mag geen beslissingen nemen namens of participeren in een besluitvormingsproces van een assurance-cliënt waarbij hij is betrokken of het management ervan. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening mag de openbaar accountant ook geen beslissingen nemen namens of participeren in een besluitvormingsproces van een met de controlecliënt verbonden derde of het management ervan. Dit verbod heeft zowel betrekking op de assurance-opdracht als op de overige dienstverlening bij een assurance-cliënt en heeft, in geval van een controleopdracht van de jaarrekening, ook betrekking op de overige dienstverlening bij een met de controlecliënt verbonden derde;
- indien een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant die samenhangt met overige dienstverlening bij een assurance-cliënt blijft bestaan, moet deze bedreiging door het treffen van waarborgen worden weggenomen of worden teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening heeft het voorgaande ook betrekking op een bedreiging voor de onafhankelijkheid die samenhangt met overige dienstverlening bij een met de controlecliënt verbonden derde.

Ook indien geen sprake is van betrokkenheid bij het besluitvormingsproces in de hierboven benoemde gevallen dient bij de combinatie van een assurance-opdracht en overige dienstverlening de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant te overwegen een of meerdere van de volgende waarborgen te treffen, teneinde de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau:

- het scheiden van taken en verantwoordelijkheden tussen de assurance-opdracht en de overige dienstverlening bij de assurance-cliënt of, in geval van een controlecliënt, ook bij een met deze controlecliënt verbonden derde;
- overleg met de onafhankelijkheidsfunctionaris die binnen de accountantspraktijk belast is met onafhankelijkheidsvraagstukken;
- overleg met een openbaar accountant van buiten de eigen accountantspraktijk, dan wel inwinnen van advies bij de beroepsorganisatie.

Aanvullend bij de controleopdracht van de jaarrekening:

- beoordeling van de uitgevoerde controlewerkzaamheden door een controlepartner die niet betrokken is bij de desbetreffende controleopdracht van de jaarrekening of overige dienstverlening ten behoeve van de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde.

Bij een organisatie van openbaar belang moet de bij de controleopdracht betrokken openbaar accountant ernaar streven de overige dienstverlening aan een controlecliënt of aan een met deze controlecliënt verbonden derde met het toezichthoudend orgaan van de controlecliënt te bespreken.

*Met het oog op de leesbaarheid wordt in de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurance-cliënten in het algemeen en controlecliënten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (tekst in vet) dit onderscheid wel maakt.*

Het verrichten van overige dienstverlening door de openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden biedt enerzijds voordelen voor zowel de assurance-cliënt als de gebruikers van de financiële verslaggeving maar leidt anderzijds tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. De voordelen zijn onder meer een efficiënte en effectieve inzet van kennis en arbeid en een grote mate van kennis van en inzicht in de entiteit. In beginsel levert niet bij alle soorten overige dienstverlening de combinatie met het uitvoeren van een assurance-opdracht een bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant. Voorbeelden hiervan zijn de natuurlijke adviesfunctie, fiscale advisering, due diligence en inbrengverklaringen (zie paragraaf 5.4).

Ook het ontwikkelen van een trainingsprogramma voor een assurance-cliënt levert in beginsel geen potentiële bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Maar indien bijvoorbeeld de accountantspraktijk naast een assurance-opdracht ook een deel van de administratie verzorgt voor de assurance-cliënt, kan hierdoor een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant ontstaan. Van essentieel belang blijft dat de openbaar accountant niet is betrokken bij het besluitvormingsproces van de assurance-cliënt of het management ervan.

*De hiernavolgende paragrafen 5.2 t/m 5.8 zijn uitsluitend van toepassing op cliënten waarvoor controleopdrachten van de jaarrekening worden uitgevoerd.*

### 5.2 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.*

#### 5.2.1 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 saldibalans 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.

### *5.2.2 Bepalingen met betrekking tot een controlecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang*

#### 5.2.2.1 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.

#### 5.2.2.2 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.

### 5.2.3 *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.

### 5.2.4 *Algemene toelichting*

Administratieve ondersteuning met uitsluitend een technisch of routinematig karakter aan verbonden derden van een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt is onder voorwaarden toegestaan. Er moet zijn voldaan aan de eerste twee gestelde voorwaarden en ook aan hetzij de derde, hetzij de vierde gestelde voorwaarde.

In noodgevallen of andere ongebruikelijke situaties is het onder voorwaarden toegestaan administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening te verrichten voor een verbonden derde van een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt. Een bepaalde situatie kan als een noodgeval of andere ongebruikelijke situatie worden beschouwd wanneer de weigering van de accountantspraktijk om deze assistentie te verlenen in ernstige problemen voor de verbonden derde zou resulteren (bijvoorbeeld intrekking van de financiering) of zelfs zijn voortbestaan in het gedrang zou brengen. Op deze situatie zijn de artikelen A-100.2 van de VGC en 18 van de Verordening accountantsorganisaties van toepassing (documentatieverplichting).

### 5.3 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem

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 kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan indien hij, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk werkzaamheden verricht ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen die informatie genereren die uiteindelijk in de jaarrekening van de controlecliënt wordt opgenomen.

De uit deze samenloop van dienstverlening voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing is onaanvaardbaar, indien de openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk dergelijke diensten gelijktijdig verlenen, tenzij:

- het management van de controlecliënt schriftelijk bevestigt dat het de verantwoordelijkheid voor het gehele interne controlesysteem op zich neemt;
- de openbaar accountant zich ervan heeft vergewist dat het management van de controlecliënt niet voornamelijk op deze werkzaamheden ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen vertrouwt om de degelijkheid van zijn interne controles en systemen voor de financiële verslaggeving te beoordelen;
- de specificaties voor het ontwerp van het informatiesysteem door het management van de controlecliënt zijn geaccepteerd;
- de diensten geen turn key projecten behelzen (softwareontwerp, hardware configuratie en de implementatie van beide), tenzij het management van de controlecliënt uitdrukkelijk in de hiervoor reeds genoemde vereiste schriftelijke bevestiging vermeldt de verantwoordelijkheid op zich te nemen voor:
  - het ontwerp-, het implementatie- en het beoordelingsproces, inclusief alle beslissingen daaromtrent; en
  - de werking van het systeem, inclusief de door het systeem gebruikte of gegenereerde gegevens.

In deze situatie leidt het niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant indien hij, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk als lid van een stuurgroep adviseert bij het ontwerp en de implementatie van dergelijke systemen of werkzaamheden verricht die verband houden met de beoordeling, ontwikkeling en praktische toepassing van het systeem van interne beheersing, mits niet als werknemer wordt gehandeld en geen bestuursfunctie wordt uitgeoefend.

**Ook in de niet hierboven verboden gevallen moet de openbaar accountant nagaan of er aanvullende waarborgen nodig zijn om elke eventueel resterende, uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid te ondervangen.**

Een waarborg die tegen deze bedreiging kan worden getroffen bestaat uit het laten verrichten van de diensten die met het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen verband houden door een team van deskundigen die geen deel uitmaken van het controleteam, dat bovendien niet onder leiding staat van de bij de controleopdracht betrokken openbaar accountant.

Een controleopdracht van de jaarrekening omvat onder meer de toetsing van de informatiesystemen (apparatuur en programmatuur) die door de controlecliënt worden gebruikt om de financiële informatie te verkrijgen die in de jaarrekening moet worden verwerkt. Indien een bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk betrokken is bij het ontwerp en de implementatie van een dergelijk financieel informatiesysteem, kan dit leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing. In dit verband wordt erop gewezen dat de financiële informatie niet alleen de gegevens omvat die rechtstreeks in de jaarrekening worden opgenomen, maar ook alle andere waarderings- of materiële gegevens die aan de in de jaarrekening vermelde informatie ten grondslag liggen. Deze informatie wordt gegenereerd door hetzij geïntegreerde IT-systemen, hetzij een aantal autonome systemen voor onder meer de kostprijsadministratie, de loonadministratie of het kasbeheer, alsook systemen die louter fysieke aantallen opleveren, zoals sommige voorraad- en productiecontrolesystemen.

De mate van betrokkenheid van de openbaar accountant bij het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen kan variëren.

Het ene uiterste wordt gevormd door diensten waarbij de openbaar accountant bestuurstaken of verantwoordelijkheden op zich neemt voor het gehele project dat betrekking heeft op het ontwerpen en implementeren van financiële informatiesystemen, dan wel voor het beheer van het financieel informatiesysteem en voor de gegevens die het gebruikt of genereert. Het is evident dat de samenloop bij een controlecliënt van deze dienstverlening met de controle van de jaarrekening leidt tot een onaanvaardbaar hoge bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant.

In andere gevallen moet de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant een zorgvuldige inschatting maken van de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die zou kunnen voortvloeien uit de samenloop van de controleopdracht van de jaarrekening en zijn betrokkenheid bij het ontwerp en de implementatie van systemen die bestemd zijn voor de controlecliënt, vooral als dit gevolgen heeft voor het algemeen belang. Hij moet in elk geval adequate waarborgen treffen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Het risico kan bijvoorbeeld aanvaardbaar zijn, indien de rol van de openbaar accountant bestaat uit het verlenen van advies aan een consortium dat door de controlecliënt met het ontwerp of de uitvoering van het project is belast.

Ook in het geval waarin de controlecliënt een kleinere vennootschap is, is de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant beperkt,

indien hem wordt verzocht een gebruiksklaar standaardsysteem voor het voeren van de boekhouding aan de specifieke behoeften van de bedrijfsactiviteit van deze controlecliënt aan te passen.

De bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant is onaanvaardbaar hoog bij de samenloop van de controleopdracht van de jaarrekening met het uitvoeren van projecten voor het ontwerpen van op maat gemaakte systemen ten behoeve van een organisatie van openbaar belang.

Als de openbaar accountant door zijn controlecliënt wordt gevraagd een analyse te maken van alternatieve automatiseringssystemen op basis waarvan de controlecliënt vervolgens zelf beslist welk systeem hij uiteindelijk installeert, zal dit doorgaans geen bedreiging opleveren voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant, mits de kosten en baten van de geanalyseerde systemen naar behoren zijn gemotiveerd en met de controlecliënt zijn besproken. De onafhankelijkheid van de openbaar accountant zal echter wel worden bedreigd, indien sprake is van een financieel belang van betekenis in of een belangrijke zakelijke relatie van de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk met één of meer leveranciers van dergelijke systemen.

### 5.4 Diensten op het gebied van waardebeoordeling

*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 waardebeoordeling 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 waardebeoordeling 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 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.

NB: Due diligence werkzaamheden in opdracht van een controlecliënt worden niet als diensten op het gebied van waardebeoordeling beschouwd. Dit geldt eveneens voor het afgeven van een inbrengverklaring, een fusieverklaring en een splitsingsverklaring. Wel geldt altijd dat de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant beoordeelt of sprake is van een bedreiging voor zijn onafhan-

lijkheid en, indien dat het geval is, hij waarborgen treft die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Een waardebeoordeling bestaat onder meer uit het maken van veronderstellingen met betrekking tot toekomstige ontwikkelingen, de toepassing van bepaalde methoden en technieken en de combinatie van beide om een zekere waarde of reeks waarden voor een activum, een passivum of voor een activiteit als geheel te berekenen.

De veronderstellingen waarvan bij een dergelijke waardebeoordeling wordt uitgegaan kunnen interpretaties van huidige of verwachtingen ten aanzien van toekomstige ontwikkelingen zijn, met inbegrip van zowel algemene ontwikkelingen als van gevolgen van bepaalde acties die de controlecliënt of iemand uit zijn naaste zakelijke omgeving heeft ondernomen of voornemens is te ondernemen.

Diensten op het gebied van waardebeoordeling resulteren in veel gevallen in de waardebeoordeling van specifieke activa of passiva, dan wel in de waardebeoordeling van een gehele organisatie. Indien deze waardering vervolgens van invloed is op de jaarrekening van de controlecliënt kan dit leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant die betrokken is bij de controleopdracht van de jaarrekening indien hijzelf, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk betrokken is geweest bij het opstellen van de waardebeoordeling. Diensten op het gebied van waardebeoordeling die leiden tot de waardering van posten die noch afzonderlijk, noch in geaggregeerde vorm van materieel belang zijn voor de jaarrekening worden niet als diensten beschouwd die kunnen leiden tot een ernstige bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht betrokken openbaar accountant.

De verantwoordelijkheid voor de aan een waardebeoordeling ten grondslag liggende veronderstellingen en de toe te passen methoden berust steeds bij de controlecliënt of het management ervan. In het kader van zijn besluitvormingsproces moet de controlecliënt of het management ervan derhalve de aan de waardebeoordeling ten grondslag liggende veronderstellingen formuleren en uitmaken welke methode moet worden toegepast om de waarde te berekenen. Dit is van bijzonder belang in geval de te verrichten waardebeoordeling met een aanzienlijke mate van subjectiviteit gepaard gaat, hetzij wat de onderliggende veronderstellingen betreft, hetzij als gevolg van de verschillen in de toepasbare methoden.

Bij bepaalde routinematige waarderingen kan de aan iedere waardering inherente mate van subjectiviteit te verwaarlozen zijn. Dit is met name het geval wanneer de te hanteren veronderstellingen bij wet zijn bepaald (bijvoorbeeld belastingtarieven, afschrijvingspercentages voor belastingdoeleinden enzovoort), krachtens andere voorschriften zijn vastgesteld (bijvoorbeeld de verplichting om bepaalde rentepercentages toe te passen), of algemeen gangbaar zijn binnen de bedrijfstak van de controlecliënt en indien de te hanteren technieken en methoden gebaseerd zijn op algemeen aanvaarde normen of zelfs bij wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen zijn voorgeschreven. In dergelijke omstandigheden zal het resultaat van door meerdere ter zake kundige derden verrichte waardebeoordelingen zo niet identiek, dan toch niet wezenlijk verschillend zijn. Er mag bijgevolg worden aangenomen dat de combinatie van de controleopdracht van de jaarrekening met de verlening van een dergelijke dienst op het gebied van waardebeoordeling de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant niet in het gedrang zal brengen ook al kan de uitkomst van de waardering van materieel belang voor de jaarrekening zijn. Een voorwaarde is wel dat de controlecliënt of het manage-

ment ervan in alle belangrijke gevallen waarin naar eigen oordeel moest worden gehandeld, met de genomen beslissingen heeft ingestemd.

Bij sommige diensten op het gebied van waardebeoordeling is sprake van een te verwaarlozen mate van subjectiviteit. Het betreft onder meer diensten waarbij standaardtechnieken en methoden dienen te worden toegepast of waarbij het gaat om een verificatie van de door een derde toegepaste waarderingsmethoden maar waarbij de daaruit voortvloeiende waardering van materieel belang voor de jaarrekening is. In die gevallen moet de bij de controleopdracht betrokken openbaar accountant nagaan of sprake is van een uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid waarvoor hij waarborgen moeten treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Een voorbeeld van een te treffen waarborg is de waardebeoordeling laten uitvoeren door een apart team dat volledig los staat van het controleteam, waarbij beide teams een verschillende hiërarchie hebben.

### 5.5 Dienstverlening op het terrein van interne controle

*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.*

Een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing kan ontstaan indien hij, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk diensten verricht op het terrein van de interne controle.

Om de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening met een dergelijke vorm van dienstverlening weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau, dient de openbaar accountant:

- na te gaan dat de leiding, c.q. het toezichthoudend orgaan van de controlecliënt te allen tijde de verantwoordelijkheid blijft dragen voor:
  - het systeem van interne controle en beheersing;
  - het vaststellen van de aard, omvang, frequentie en risico's van de toe te passen interne controleprocedures;
  - het reageren op de conclusies en bevindingen die voortvloeien uit een beoordeling of evaluatie van het systeem van interne controle en beheersing óf uit de controleopdracht van de jaarrekening. Indien de openbaar accountant er niet van overtuigd is dat dit het geval is, leidt dit tot een onaanvaardbare bedreiging voor zijn onafhankelijkheid;
- de werkzaamheden die zijn uitgevoerd in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening te laten beoordelen door een controlepartner die niet bij de desbetreffende controlecliënt is betrokken.

De interne controlefunctie vormt een belangrijk onderdeel van het interne controlesysteem van een entiteit. Vooral in kleine en middelgrote ondernemingen, die zich veelal geen interne controlefunctionaris kunnen veroorloven of waar een dergelijke functionaris vaak bepaalde faciliteiten ontbeert (bijvoorbeeld toegang tot deskundigen op het gebied van informatietechnologie of kasbeheer), kan deelname aan de interne controle door de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant bevorderlijk zijn voor het vermogen van het management om controle uit te oefenen.

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en dienstverlening op het terrein van interne controle voor een controlecliënt kan in beginsel leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van de mogelijkheid dat de openbaar accountant zijn eigen werk of het werk dat is uitgevoerd door zijn collega's moet beoordelen (zelftoetsing).

Er ontstaat vooral een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid, indien er naast de controleopdracht van de jaarrekening activiteiten worden uitgevoerd waarbij een grote mate van invloed kan worden uitgeoefend op beslissingen die zijn voorbehouden aan het management van de controlecliënt. In dit verband kunnen met name bedreigingen ontstaan door:

- de mate van invloed van de overige dienstverlening op de interne controle en beheersingssystemen van de controlecliënt;
- het ontbreken van voldoende kennis bij het management van de controlecliënt inzake de interne controle en beheersingssystemen.

Om een dergelijke bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen ziet de openbaar accountant erop toe dat hij, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk kan aantonen niet betrokken te zijn bij het management van en het toezicht op de interne controle. Met betrekking tot de jaarrekening van de controlecliënt moet de openbaar accountant bovendien kunnen aantonen dat hij de nodige stappen heeft ondernomen om de resultaten van de diensten op het terrein van interne controle te laten verifiëren en dat hij zich niet te veel door deze resultaten heeft laten leiden bij het bepalen van de aard, het tijdschema en de draagwijdte van zijn werkzaamheden in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening. Teneinde te waarborgen dat geen onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant ontstaat, moeten deze punten op adequate wijze worden geverifieerd door een voor de uitoefening van een controleopdracht van de jaarrekening bevoegde partner die noch bij de desbetreffende controleopdracht van de jaarrekening, noch bij de desbetreffende controlecliënt betrokken is geweest.

In een organisatie waarin de interne controleafdeling verslag uitbrengt aan het toezichthoudend orgaan in plaats van aan het management zelf, vervult de interne controlefunctie een complementaire rol ten opzichte van de controleopdracht van de jaarrekening en kan deze afdeling bijgevolg als een afzonderlijk onderdeel van de corporate governance worden gezien. Indien de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant in deze omstandigheden naast de controleopdracht van de jaarrekening interne controlewerkzaamheden heeft verricht, moet hij kunnen aantonen dat hij de aan deze combinatie van werkzaamheden verbonden bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid op adequate

wijze heeft beoordeeld en de waarborgen heeft getroffen die deze bedreigingen hebben weggenomen of hebben teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

In de situatie waarin een interne accountantsafdeling bestaat bij de controlecliënt, die met name diensten verricht op het terrein van de interne controle, zijn deze voorschriften ook van toepassing.

### 5.6 Juridische 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.*

Er is sprake van een uit belangenbehartiging en zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant indien hij, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, een ander onderdeel van het netwerk, dan wel een juridisch kantoorgenoot namens de controlecliënt optreedt bij de beslechting van een geschil. Een dergelijke bedreiging kan zich ook voordoen, indien een dergelijke dienst de inschatting van de kansen van de controlecliënt bij de beslechting van het geschil betreft en dit gevolgen heeft voor de in de jaarrekening op te nemen bedragen.

Zowel de uit belangenbehartiging als de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant wordt te groot geacht om hem, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, een ander onderdeel van het netwerk, dan wel een juridisch kantoorgenoot toe te staan een controleopdracht van de jaarrekening te combineren met het namens de controlecliënt optreden bij de beslechting van een geschil dat betrekking heeft op de aangelegenheden waarvan redelijkerwijze mag worden verwacht dat zij een materiële invloed op de jaarrekening van de controlecliënt hebben.

Ook in de hiervoor niet verboden gevallen moet de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant nagaan of er aanvullende waarborgen moeten worden getroffen om elke eventueel resterende, uit belangenbehartiging voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Dergelijke waarborgen kunnen onder meer bestaan uit het voor de andere dienstverlening dan de controleopdracht van de jaarrekening inzetten van een afzonderlijk team dat niet betrokken is bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening voor de desbetreffende controlecliënt.

Bij de acceptatie van een opdracht tot juridische dienstverlening bij een controlecliënt wordt door de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant vastgesteld dat geen sprake is van een bedreiging voor zijn objectieve oordeelsvorming in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening. Van deze beoordeling wordt een schriftelijke vastlegging gemaakt.

Indien een juridisch kantoorgenoot als procesvertegenwoordiger optreedt voor de controlecliënt, wordt afhankelijk van de aard en de omvang van de potentiële bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant overwogen of ten aanzien van de objectieve oordeelsvorming over de jaarrekening door de openbaar accountant aanvullende maatregelen moeten worden getroffen, zoals het inschakelen



van een juridisch deskundige (van binnen of van buiten de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden of van een ander onderdeel van het netwerk) die geen bemoeienis met de behandeling van de zaak heeft.

Een opdracht om op te treden als advocaat of gemachtigde van een controlecliënt in een juridische procedure mag niet worden gecombineerd met een controleopdracht van de jaarrekening, indien een rapportering over de controleopdracht van de jaarrekening door een openbaar accountant behorend tot hetzelfde netwerk van belang is voor de bewijsvoering in de procedure of de uitkomst van de procedure afhankelijk kan zijn van of substantieel wordt beïnvloed door de uitkomst van de controleopdracht van de jaarrekening door die openbaar accountant.

**De bij de controlecliënt betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een juridisch kantoorgenoot die optreedt als behartiger van een bijzonder belang van de controlecliënt ervoor zorgt, dat voor betrokken derden duidelijk is dat door hem in die (partijdige) hoedanigheid wordt opgetreden.**

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en het verlenen van juridische diensten aan de controlecliënt kan een bedreiging vormen voor de objectieve oordeelsvorming van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant. Dit is bijvoorbeeld het geval als een juridisch kantoorgenoot de controlecliënt ondersteunt als procesvertegenwoordiger in een (jaarrekening)procedure<sup>5</sup>. Hierbij ontstaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant als gevolg van belangenbehartiging. Dit is met name het geval indien de openbaar accountant in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening een advies van een juridisch kantoorgenoot over het risico dat de controlecliënt in de procedure loopt, moet beoordelen.

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening met juridische dienstverlening, waarbij de accountantspraktijk waarbij de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, of een ander onderdeel van het netwerk niet als pleitbezorger van de controlecliënt in het publieke verkeer of in een juridische procedure optreedt en waarbij geen beslissingen worden genomen die zijn voorbehouden aan het management van de controlecliënt, leidt niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant.

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.

De bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een juridisch kantoorgenoot die optreedt als advocaat of gemachtigde van de controlecliënt, aan betrokken derden duidelijk maakt dat door hem in een dergelijke situatie het bijzondere belang van de controlecliënt wordt gediend.

---

<sup>5</sup> NB: De situatie dat een openbaar accountant optreedt als procesvertegenwoordiger komt in Nederland niet veel voor en is daarom buiten beschouwing gelaten.

### 5.7 Bemiddeling bij werving van hoger kader voor een controlecliënt

*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.*

Een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant kan ontstaan bij de combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en een opdracht van de controlecliënt op het terrein van bemiddeling of werving van hoger kader (personeel op sleutelposities in de organisatie). De openbaar accountant ziet erop toe dat bij de acceptatie van de opdracht tot bemiddeling schriftelijk wordt vastgelegd dat:

- de controlecliënt zowel formeel als materieel de verantwoordelijkheid draagt voor de beslissing over de aanbidding van een arbeidscontract aan een sollicitant;
- de wervingsactiviteiten uitsluitend bestaan uit het adverteren voor personeel, het voeren van sollicitatiegesprekken met kandidaten en het opstellen van een 'short list';
- de controlecliënt ervoor draagt dat zijn functionarissen die zijn belast met de werving voldoende gekwalificeerd zijn om zowel de formele als materiële verantwoordelijkheid te dragen voor beslissingen over afwijzing van of het doen van aanbiddingen aan sollicitanten.

Voordat de opdracht met betrekking tot de indienstneming van hoger kader wordt aanvaard, dient de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken accountant te beoordelen of het aanvaarden van deze opdracht leidt tot een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid. Indien dat het geval is, moet de openbaar accountant die waarborgen treffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Bij de combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en de bemiddeling bij werving van personeel voor essentiële financiële en administratieve functies is de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant zeer groot. In dat geval moet hij zorgvuldig nagaan of er zich eventueel een situatie kan voordoen waarin zelfs het verstrekken van een 'short list' voor dergelijke posten leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor zijn onafhankelijkheid. De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en het verstrekken van een dergelijke zogenoemde 'short list' ten behoeve van een organisatie van openbaar belang leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van een jaarrekening betrokken openbaar accountant en is daarom niet toegestaan. De beslissing wie in dienst wordt genomen, dient hoe dan ook altijd door de controlecliënt te worden genomen.

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en bemiddeling bij de werving van personeel voor de controlecliënt door gespecialiseerde afdelingen van een accountantspraktijk of door een ander onderdeel van het netwerk kan leiden tot een bedreiging voor de objectieve oordeelsvorming van de bij die accountantspraktijk werkzame of daaraan verbonden openbaar accountant die betrokken is bij die controleopdracht van de jaarrekening.

Hiervan is vooral sprake indien het personeel voor financiële of administratieve functies of een statutair directeur betreft, omdat bijvoorbeeld de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant geneigd kan zijn de werkzaamheden van degene die via de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of via een ander onderdeel van het netwerk is bemiddeld, niet kritisch genoeg te beoordelen.

Bovendien is bij de bemiddeling van een persoon tot wie de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant (of één van zijn collega's) in een nauwe persoonlijke relatie staat een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant te onderkennen als gevolg van een te grote mate van vertrouwdheid.

### 5.8 Interim-management

*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.*

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en interimmanagementopdrachten waarbij een belangrijke invloed wordt uitgeoefend op het algemene of financiële bestuur en beheer van de controlecliënt, verricht door de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk ten behoeve van de controlecliënt, is niet toegestaan.

De bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat de door de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden getroffen maatregelen worden nageleefd. Tot deze maatregelen behoort ten minste dat:

- bij de acceptatie bij een controlecliënt van een interim-managementopdracht door de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant wordt vastgesteld dat er geen sprake is van een bedreiging voor zijn objectieve oordeelsvorming in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening. Van deze beoordeling wordt een schriftelijke vastlegging gemaakt;
- bij acceptatie van een interim-managementopdracht bij een controlecliënt ervoor wordt zorg gedragen dat de inhoud van de functie zich niet uitstrekt tot feitelijk bestuur en beheer van de controlecliënt;
- interim-managementactiviteiten niet worden uitgevoerd door partners of andere personen die deel uitmaken van het controleteam van de desbetreffende controlecliënt.

De dienstverlening van gespecialiseerde interim-managementafdelingen van een accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk strekt zich uit tot het uitlenen van personeel voor vrijwel alle organisatieonderdelen. Bij de combinatie van deze diensten met een controleopdracht van de jaarrekening bij een controlecliënt kan een bedreiging ontstaan voor de objectieve oordeelsvorming van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant, indien een 'uitgeleende'

persoon van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk een positie inneemt of lijkt in te nemen waarin hij een bestuurlijke rol vervult en materieel namens de controlecliënt besluiten neemt. Deze bedreiging is groter indien de desbetreffende persoon weet dat het bestuur van de controlecliënt in de praktijk een door hem verstrekt advies ten aanzien van de besluitvorming automatisch zonder nadere overweging zal opvolgen, ook al neemt het bestuur formeel de besluiten.

In het verlengde hiervan bestaat de mogelijkheid dat de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant zijn eigen werk of het werk dat is uitgevoerd door zijn collega's moet beoordelen (zelftoetsing). Dit geldt onder meer indien een belangrijke positie binnen de interne accountantsafdeling via interim-management vanuit de accountantspraktijk wordt ingevuld.

### 5.9 Corporate finance dienstverlening

*Indien sprake is van een controlecliënt en deze controlecliënt is een organisatie van openbaar belang, 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.*

*Deze paragraaf is van toepassing op alle assurance-opdrachten.*

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing of belangenbehartiging ontstaan, indien de openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden bij de assurance-cliënt diensten verricht op het gebied van corporate finance.

Bepaalde corporate finance-diensten die door de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden aan de assurance-cliënt worden verleend leiden tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant waartegen geen waarborgen kunnen worden getroffen. Voorbeelden daarvan zijn de combinatie van een assurance-opdracht met het aanbevelen, handelen in of overnemen van een emissie van de assurance-client. Het binden van een assurance-cliënt aan de voorwaarden van een transactie of het namens de assurance-cliënt uitvoeren van een transactie zijn eveneens voorbeelden van corporate finance-diensten die uit oogpunt van onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant niet kunnen worden gecombineerd met een assurance-opdracht voor die assurance-cliënt.

Indien sprake is van een controlecliënt, ziet de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant erop toe dat de hiervoor genoemde corporate finance-diensten ook niet worden verricht door een ander onderdeel van het netwerk.

Met het oog op de leesbaarheid wordt in de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurance-cliënten in het algemeen en controlecliënten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (tekst in vet) dit onderscheid wel maakt.

Voor de combinatie van een assurance-opdracht en andere corporate finance-diensten bij een assurance-cliënt geldt dat aangenomen moet worden, dat de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant in staat zal zijn waarborgen te treffen die de hieraan verbonden bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Voorbeelden van corporate finance-diensten voor een assurance-cliënt die, onder voorwaarden, niet leiden tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant zijn:

- het ondersteunen van een assurance-cliënt bij de ontwikkeling van bedrijfsstrategieën;
- het ondersteunen van een assurance-cliënt bij het zoeken naar of het in contact brengen van de assurance-cliënt met mogelijke financieringsbronnen die aan de eisen en criteria van de cliënt voldoen;
- het verlenen van structureringsadvies;
- het ondersteunen van een assurance-cliënt bij de analyse van de gevolgen van voorgenomen transacties voor de financiële verslaggeving.

Tot de mogelijke waarborgen die de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau behoren onder meer:

- beleid en procedures die verhinderen dat een lid van het assurance-team de assurance-cliënt ondersteunen bij het nemen van managementbeslissingen;
- het inzetten van professionals die geen lid zijn van het assurance-team om de corporate finance-diensten te verlenen;
- waarborgen dat de accountantspraktijk de assurance-cliënt niet bindt aan de voorwaarden van een transactie of transacties namens de assurance-cliënt uitvoert.

### **Hoofdstuk 6 Slotbepalingen**

#### **6.1 Inwerkingtreding**

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant treden in werking op 1 januari 2007 en gelden voor assurance-opdrachten die worden overeengekomen op of na 1 januari 2007 en voor assurance-opdrachten met betrekking tot perioden die aanvangen op of na 1 januari 2007.

#### **6.2 Overgangsbepalingen**

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van januari 2005, in werking getreden op 1 januari 2005, komen op 1 januari 2007 te vervallen, met dien verstande dat zij van kracht blijven voor assurance-opdrachten met betrekking tot de boekjaren 2005 en 2006 die zijn overeengekomen op of na 1 januari 2005 en vóór 1 januari 2007.

Op wettelijke controleopdrachten als bedoeld in de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant van december 2002, die betrekking hebben op de boekjaren 2003 en 2004 en die zijn overeengekomen op of na 1 januari 2003 en vóór 1 januari 2005, zijn de Nadere voorschriften inzake de onafhankelijkheid van de accountant van december 2002 van toepassing. Laatstgenoemde nadere voorschriften zijn met de inwerkingtreding van de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van januari 2005 ingetrokken maar door middel van een overgangsbepaling, opgenomen in de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van januari 2005, van kracht gebleven met betrekking tot de in deze alinea bedoelde wettelijke controleopdrachten.

### 6.3 Citeertitel

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant worden aangehaald als: Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant, bij afkorting NVO openbaar accountant.

## *Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)*

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten, vastgesteld in de bestuursvergadering van 16 december 2009.

Het bestuur van het de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten,

gelet op artikel B2-290.1 van de Verordening gedragscode,

gehoord de leden,

na overleg met het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants,

stelt de volgende nadere voorschriften vast:

De inhoudsopgave van deze nadere voorschriften luidt:

1. Inleiding
  - 1.1 Indeling
  - 1.2 Status
2. Raamwerk voor onafhankelijkheid
  - 2.1 Integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid
  - 2.2 Verantwoordelijkheid voor en reikwijdte van de voorschriften
    - 2.2.1 Reikwijdte personen
    - 2.2.2 Verantwoordelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht
  - 2.3 Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht
- 3 Stelsel van waarborgen
  - 3.1 Waarborgen in de organisatie van de werkgever
    - 3.1.1 Bestuursstructuur van de werkgever
    - 3.1.2 Communicatie met het toezichthoudend orgaan
  - 3.2 Beloning van de intern accountant
    - 3.2.1 Financiële afhankelijkheid van de intern accountant
  - 3.3 Langdurige betrokkenheid en interne roulatie
  - 3.4 Periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn
- 4 Zakelijke, arbeids-, familie- en nauwe persoonlijke relaties met de werkgever
  - 4.1 Zakelijke relaties met de werkgever

- 4.2 Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie
  - 4.2.1 Dienstverband bij de werkgever
  - 4.2.2 Vervullen van een bestuurs- of toezichthoudende functie bij de werkgever
- 4.3 Indienstreding bij een accountantsafdeling
- 4.4 Persoonlijke en familierelaties
  - 4.4.1 Gezinsleden
  - 4.4.2 Naaste verwanten
  - 4.4.3 Nauwe persoonlijke relaties
  - 4.4.4 Nadere toelichting gezinsleden, naaste verwanten en nauwe persoonlijke relaties
- 5 Samenloop met overige dienstverlening
  - 5.1 Algemeen beoordelingskader
  - 5.2 Administratieve dienstverlening
    - 5.2.1 Algemeen
    - 5.2.2 Specifieke bepalingen
    - 5.2.3 Algemene toelichting
  - 5.3 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem
  - 5.4 Diensten op het gebied van waardebeoordeling
  - 5.5 Dienstverlening op het terrein van interne controle
- 6 Assurance-rapport door de intern accountant
  - 6.1 Inleiding
  - 6.2 De werkgever, de kring van de beoogde gebruikers van de rapportage en het object van de assurance-opdracht
  - 6.3 Assurance-rapport bij al dan niet financiële informatie van (delen van) de entiteit van de werkgever
    - 6.3.1 Assurance-rapport bij een interne jaarrekening van (delen van) de entiteit van de werkgever
    - 6.3.2 Assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een interne jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) van de werkgever
  - 6.4 Assurance-rapport bij financiële of niet financiële informatie van een entiteit die niet behoort tot de werkgever van de intern accountant
- 7. Slotbepalingen
  - 7.1 Overgangsrecht
  - 7.2 Inwerkingtreding
  - 7.3 Citeertitel

Voor de toepassing van deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:



## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- a. *aan assurance verwante opdrachten*: de opdracht, genoemd in onderdeel a van de definities in de VGC;
- b. *accountantsafdeling*: de organisatorische eenheid, genoemd in onderdeel d van de definities in de VGC;
- c. *assurance-opdracht*: de opdracht, genoemd in onderdeel h van de definities in de VGC;
- d. *assurance-team*: de intern accountants en overige personen, die zijn betrokken bij de uitvoering van een assurance-opdracht. Hiertoe behoren ten minste degenen die betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht, zoals professionals in dienst van of verbonden aan de accountantsafdeling, al dan niet afkomstig uit andere disciplines (bijvoorbeeld een jurist, een actuaaris, een fiscalist, een IT-deskundige, een specialist op het gebied van het beheer van financiële middelen), degene die de kwaliteitsbeoordeling van nog niet afgeronde assurance-opdrachten uitvoert, degene die het periodiek interne kwaliteitsonderzoek van afgeronde assurance-opdrachten uitvoert en degene die vaktechnische consulten geeft of direct toezicht uitoefent ten behoeve van de assurance-opdracht;
- e. *audit charter*: de door het bestuur van de werkgever vastgestelde taakopdracht van de accountantsafdeling waarin onder andere doel, functie, bevoegdheden, verantwoordelijkheden en waarborgen ten behoeve van de onafhankelijkheid van de accountantsafdeling zijn vastgelegd;
- f. *audit-commissie*: de commissie bestaande uit leden van de Raad van Commissarissen of een soortgelijk toezichthoudend orgaan, die binnen haar taakgebied de besluitvorming van de Raad van Commissarissen voorbereidt. De audit-commissie richt zich op het bestuur van de werkgever. Hierbij besteedt zij aandacht aan bijvoorbeeld:
  - de werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen, waaronder het toezicht op de naleving van de relevante wet- en regelgeving;
  - de toepassingen van de informatie- en communicatietechnologie (ICT);
  - de financiële informatieverschaffing;
  - de naleving van de aanbevelingen en opmerkingen van de intern en openbaar accountant;
  - het functioneren van de intern en openbaar accountant;
  - het beleid met betrekking tot taxplanning;
  - de financiering;
- g. *bestuur van de werkgever*: de hoogste leiding van de werkgever;
- h. *controleopdracht van de interne jaarrekening*: het geheel van werkzaamheden die gericht zijn op het verkrijgen van een (relatief) hoge maar niet absolute mate van zekerheid omtrent de getrouwheid van een interne jaarrekening die in de accountantsverklaring in positief geformuleerde bewoordingen als “redelijke mate van zekerheid” wordt weergegeven. Onder de interne jaarrekening is begrepen iedere op de interne jaarrekening gelijkende informatie (bijvoorbeeld tussentijdse cijfers);
- i. *controleteam*: de intern accountants en overige personen die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantsafdeling en die zijn betrokken bij de uitvoering van een controleopdracht

## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

van de interne jaarrekening. Onder overige personen wordt hetzelfde verstaan als in de definitie van assurance-team;

- j. *dagelijks beleidsbepaler*: de intern accountant, bedoeld in artikel B2-291.2 van de VGC;
- k. *direct financieel belang*: het financieel belang in de werkgever, gehouden door een persoon die zich in de positie bevindt van waaruit hij invloed kan uitoefenen op de uitkomsten van een assurance-opdracht bij die werkgever;
- l. *essentiële bestuursfunctie*: elke functie bij de werkgever waaraan verantwoordelijkheid is verbonden voor fundamentele bestuursbeslissingen van het bestuur van de werkgever, 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 interne jaarrekening van (delen van) de werkgever. Onder essentiële bestuursfunctie wordt tevens verstaan de functie die tot stand komt door middel van een contractuele en 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;
- m. *gezinlid*: de persoon, bedoeld in onderdeel m van de definities in de VGC;
- n. *intern accountant*: de intern accountant, genoemd in onderdeel n van de definities in de VGC;
- o. *interne jaarrekening*: de door het bestuur van de werkgever opgemaakte (groeps-)jaarrekening, bedoeld in artikel 101 en 210 BW2, dan wel de door het bestuur van een entiteit anders dan de in genoemde artikelen bedoelde rechtspersonen opgemaakte jaarrekening. Onder de interne (groeps-)jaarrekening wordt mede verstaan iedere hierop gelijkende verantwoording;
- p. *kwaliteitsbeoordeling*: de beoordeling van een daarvoor in aanmerking komende nog niet afgeronde assurance-opdracht bedoeld om te beoordelen of de intern accountant in redelijkheid tot het oordeel heeft kunnen komen, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven verklaring of rapport als resultaat van de onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde assurance-opdracht;
- q. *naaste verwant*: de persoon, bedoeld in onderdeel p van de definities in de VGC;
- r. *nauwe persoonlijke relatie*: alle relaties met personen die geen gezinlid of naaste verwant van de desbetreffende persoon zijn met wie bedoelde persoon een regelmatig sociaal contact heeft;
- s. *opdrachtgever*: het bestuur van de werkgever of een andere persoon werkzaam bij of verbonden aan de werkgever die de intern accountant opdracht verstrekt tot het uitvoeren van een professionele dienst, alsmede de persoon die werkzaam is bij of is verbonden aan het object van onderzoek;
- t. *opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden*: de opdracht waarbij de intern accountant die werkzaamheden verricht die hij met de opdrachtgever is overeengekomen en waarbij hij rapporteert over feitelijke bevindingen. De ontvanger van het rapport trekt daaruit zijn eigen conclusies. Het rapport is uitsluitend bestemd voor de opdrachtgever, aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden de resultaten onjuist kunnen interpreteren;
- u. *openbaar accountant*: de Accountant-Administratieconsulent, genoemd in onderdeel r van de definities in de VGC;
- v. *overheidsaccountant*: de Accountant-Administratieconsulent, genoemd in onderdeel s van de definities in de VGC;

## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- w. *overige dienstverlening*: de opdracht niet zijnde een assurance-opdracht;
- x. *overige opdrachten*: de overige opdrachten, genoemd in onderdeel t van de definities van de VGC;
- y. vervallen
- z. *professionele dienst*: de werkzaamheden van de intern accountant waarvoor accountantsdeskundigheid of deskundigheid op aanverwante terreinen is vereist, waaronder begrepen kennis van verslaggeving, controle, belastingen, interne en administratieve organisatie en andere delen van de bedrijfseconomie. De door de intern accountant uitgevoerde professionele diensten bestaan uit assurance-opdrachten, aan assurance verwante opdrachten of overige opdrachten;
- aa. *toezichthoudend orgaan*: het van de bestuurlijke en controlestructuur van de werkgever deel uitmakend orgaan dat is belast met het uitoefenen van toezicht op het management in het belang van de werkgever en dat geheel of ten minste gedeeltelijk is samengesteld uit andere personen dan bestuursleden. Een voorbeeld van een toezichthoudend orgaan is een raad van commissarissen, een audit-commissie of een groep van directeuren die niet belast zijn met de dagelijkse leiding of externe bestuursleden;
- ab. *verbonden derde*: de entiteit, zijnde een natuurlijke persoon of rechtspersoon, die:
  - a. direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is in de werkgever, indien die werkgever van materiële betekenis is voor de entiteit;
  - b. een direct financieel belang in de werkgever heeft, indien de entiteit invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van de werkgever en het financieel belang van materiële betekenis is voor de entiteit;alsmede de entiteit
- c. waarin de werkgever direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is;
- d. waarin de werkgever 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 werkgever en de daarmee verbonden derde, genoemd in onderdeel c; of
- e. die de zusterverenootschap van de werkgever is, dat wil zeggen de entiteit die door dezelfde entiteit wordt beheerst als de werkgever, indien deze zusterverenootschap en de werkgever beide van materiële betekenis zijn voor de entiteit die in beide feitelijk beleidsbepalend is;
- ac. VGC: de Verordening gedragscode;
- ad. *waardebepaling*: de overige opdracht die behelst het maken van veronderstellingen met betrekking tot toekomstige ontwikkelingen, de toepassing van bepaalde methoden en technieken en de combinatie van beide bedoeld om een zekere waarde of reeks waarden voor een activum, een passivum of voor een activiteit als geheel te berekenen;

- ae. *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.

### 1 Inleiding

Deze nadere voorschriften zijn gericht op het waarborgen van de onafhankelijkheid van de intern accountant ten opzichte van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij de eindverantwoordelijke het bestuur van de werkgever is. Waar mogelijk zijn de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant (ex artikel B1-290.1 VGC) als uitgangspunt genomen. Het audit charter is de basis voor de inhoud van de interne accountantsfunctie bij de werkgever en de daaruit voortvloeiende werkzaamheden van de accountantsafdeling. Deze werkzaamheden bestaan uit het op verzoek van de opdrachtgever dan wel ambtshalve verrichten van professionele diensten bestaande uit assurance-opdrachten en eventueel aan assurance verwante opdrachten en overige opdrachten.

Omdat bij vrijwel iedere door de intern accountant uitgevoerde assurance-opdracht het bestuur van de werkgever de beoogde gebruiker hiervan is, en het bestuur van de werkgever in vrijwel alle gevallen een ander is dan de in eerste instantie verantwoordelijke partij van het object van onderzoek, is onafhankelijkheid jegens die in eerste instantie verantwoordelijke partij een voorwaarde voor het mogen uitvoeren van een assurance-opdracht. Daarom is in artikel B2-290.1 van de VGC bepaald dat de intern accountant die een assurance-opdracht uitvoert onafhankelijk moet zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij het de hoogste leiding van de werkgever betreft. In deze nadere voorschriften wordt in dit verband gesproken van het bestuur van de werkgever.

Deze nadere voorschriften bevatten voorschriften die een intern accountant bij het verrichten van een assurance-opdracht in acht moet nemen. Deze nadere voorschriften zijn ontleend aan de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant, die op zich zijn ontleend aan:

- a. de Aanbeveling van de Europese Commissie: Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles; en
- b. de onafhankelijkheidsvoorschriften zoals opgenomen in de Code of Ethics van IFAC.

Bij het samenstellen van deze nadere voorschriften is bovendien kennisgenomen van de inhoud van:

- a. het position paper van het Instituut van Internal Auditors Nederland: De internal auditor in Nederland;
- b. de CIMA code of ethics for professional accountants; en
- c. de ACCA guidance matters for Members in business.

## 1.1 Indeling

Deze nadere voorschriften hebben als uitgangspunt een raamwerk (zie hoofdstuk 2) waarin de algemene vraagstukken van de onafhankelijkheid van de intern accountant in grote lijnen uiteen zijn gezet in relatie tot de verwachtingen van degenen die direct te maken krijgen met de resultaten van het werk van een intern accountant en het publieke belang. Het raamwerk is gebaseerd op de in de VGC opgenomen fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor de intern accountant die een assurance-opdracht uitvoert daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhankelijkheid. Een belangrijk onderdeel van het raamwerk wordt gevormd door de toelichting op bedreigingen voor de naleving van de onafhankelijkheid waarmee de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan worden geconfronteerd en de toelichting op waarborgen die de intern accountant kan treffen om een bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Het raamwerk is aangevuld met een aantal specifieke eisen die de intern accountant in acht dient te nemen ten aanzien van zijn onafhankelijkheid bij de uitvoering van een assurance-opdracht en overige dienstverlening. Deze specifieke eisen bevatten regelgeving voor de toepassing van de fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhankelijkheid in specifieke situaties en bevatten enkele verbodsbepalingen waar geen andere waarborg zou voldoen. Een dergelijke benadering van de onafhankelijkheid van de intern accountant heeft de voorkeur boven gedetailleerde regels.

Om het vertrouwen van het bestuur van de werkgever en van derden, die kennis nemen van de openbaar gemaakte rapportages als resultaat van een assurance-opdracht in door de intern accountant uitgevoerde assurance-opdrachten te behouden, is het noodzakelijk dat er adequate maatregelen zijn getroffen die de onafhankelijkheid van de intern accountant waarborgen. De toereikendheid en effectiviteit van deze maatregelen zijn mede object van onderzoek bij de externe kwaliteitstoets.

In de hoofdstukken 1 tot en met 5 is aandacht besteed aan de onafhankelijkheid die de accountantsafdeling en de daarbij werkzame of daaraan verbonden intern accountant in acht moeten nemen bij de beoordeling van de aanvaardbaarheid van een assurance-opdracht en na aanvaarding bij de uitvoering daarvan.

In hoofdstuk 6 is aandacht besteed aan de toegestane verspreidingskring van de door de accountantsafdeling en de daarbij werkzame of daaraan verbonden intern accountant als resultaat van een uitgevoerde assurance-opdracht afgegeven verklaring.

## 1.2 Status

Deze nadere voorschriften bevatten voorbeelden van bedreigingen en waarborgen en specifieke eisen (met een vetgedrukt lettertype) met een toelichting en voorbeelden. De specifieke eisen dienen te worden geïnterpreteerd en toegepast in samenhang met de toelichting en de voorbeelden van bedrei-

gingen en waarborgen, die hierbij als leidraad dienen. Het is daarom noodzakelijk de gehele tekst - inclusief de daarin opgenomen toelichting en voorbeelden - te lezen en niet alleen de vetgedrukte tekst.

### **2 Raamwerk voor onafhankelijkheid**

In artikel B2-290.1 van de VGC is bepaald dat de intern accountant die een assurance-opdracht uitvoert onafhankelijk moet zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij het de hoogste leiding van de werkgever betreft.

In deze nadere voorschriften wordt het begrip 'bestuur van de werkgever' gehanteerd als invulling van het begrip 'hoogste leiding van de werkgever' uit de VGC. Het bestuur van de werkgever moet ervan overtuigd zijn dat de intern accountant ten opzichte van andere personen werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, onafhankelijk is. Het bestuur van de werkgever moet daarom de intern accountant zodanig faciliteren dat deze aan zijn plicht tot onafhankelijkheid kan voldoen. Een mogelijkheid hiertoe is een overeengekomen directe rapportagelijijn naar de audit-commissie.

Daarom moet de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht zowel qua geesteshouding ('in wezen') als naar buiten toe ('in schijn') onafhankelijk zijn van zijn opdrachtgever en van degene die werkzaam is bij of verbonden is aan het object van de assurance-opdracht. Een intern accountant mag daarom niet betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht als er met de werkgever, de opdrachtgever of een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan het object van de assurance-opdracht specifieke financiële, zakelijke of andere relaties bestaan die naar het oordeel 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, als onaanvaardbaar zullen worden aangemerkt.

De primaire test voor de doeltreffendheid van de wijze waarop een intern accountant door het treffen van waarborgen tracht een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid bij een specifieke assurance-opdracht weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen zal zijn of 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, tot de conclusie zal komen dat de intern accountant ten aanzien van alle zaken die bij de uitvoering van de assurance-opdracht aan hem zijn voorgelegd objectief en onafhankelijk is in zijn oordeelsvorming.

De intern accountant dient zich bewust te zijn van de inhoud en betekenis van het fundamentele beginsel objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende beginsel van onafhankelijkheid, zowel voor wat betreft de feiten als de schijn die wordt gewekt. Bij de door hem gekozen benadering dient de intern accountant rekening te houden met:

- a. de verschillende personen die, naast hemzelf, invloed kunnen uitoefenen op de desbetreffende assurance-opdracht; en

- b. alle bestaande en potentiële bedreigingen die vanuit het oogpunt van een belanghebbende afbreuk kunnen doen aan zijn onafhankelijkheid.

Op basis hiervan dient de intern accountant in ieder concreet geval waarborgen te treffen die een bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

### 2.1 Integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid

Voor de intern accountant die een assurance-opdracht uitvoert zijn integriteit, objectiviteit en deskundigheid en zorgvuldigheid, de belangrijkste fundamentele beginselen die aan het uitvoeren van de assurance-opdracht ten grondslag liggen. Door daarnaast onafhankelijk te zijn, ten minste op de wijze zoals in deze nadere voorschriften is bepaald, laat de intern accountant aan het bestuur van zijn werkgever en het toezichthoudend orgaan zien dat de assurance-opdracht integer en op een objectieve wijze is uitgevoerd.

Objectiviteit (als geesteshouding) kan door een interne en externe belanghebbende niet worden vastgesteld. Integriteit kan evenmin vooraf worden beoordeeld.

De uitgangspunten en vereisten met betrekking tot de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht moet 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, in staat stellen de procedures te beoordelen die de intern accountant volgt om situaties die een bedreiging vormen voor de naleving van de objectiviteit te vermijden of op te lossen.

Een voorwaarde voor het door de intern accountant onafhankelijk kunnen uitvoeren van een assurance-opdracht is dat de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden zo hoog mogelijk in de organisatie van de werkgever wordt gepositioneerd en dat de dagelijks beleidsbepaler wordt benoemd door het bestuur van de werkgever dan wel de audit-commissie. Op die wijze wordt voor alle belanghebbenden duidelijk gemaakt dat de accountantsafdeling primair ten behoeve van en in opdracht van het bestuur van de werkgever functioneert.

Het is daarom van essentieel belang dat het bestuur van de werkgever en het toezichthoudend orgaan kennis hebben van en inzicht hebben in het beginsel onafhankelijkheid en de daarvan afgeleide voorschriften die gelden voor de intern accountant bij de uitvoering van assurance-opdrachten en kennis hebben van en inzicht hebben in de wijze waarop toezicht op de naleving daarvan wordt gehouden. Deze kennis en dit inzicht zijn cruciaal om het vertrouwen van het bestuur van de werkgever in de betrouwbaarheid van financiële en niet-financiële informatie en in het verlengde daarvan in de intern accountant te behouden.

Daarom is het belangrijk dat er overeenstemming bestaat over wat er wordt bedoeld met de onafhankelijkheid van de intern accountant, de relatie daarvan met de fundamentele beginselen integriteit en

objectiviteit en met de mate waarin de naleving van deze voorschriften op een objectieve wijze kan worden getoetst.

Het geven van een objectief oordeel is het uiteindelijke doel van een assurance-opdracht. Door onafhankelijk te zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, niet zijnde het bestuur van de werkgever, toont de intern accountant aan dat hij een assurance-opdracht objectief kan uitvoeren.

Onafhankelijkheid houdt in:

- a. onafhankelijkheid in wezen, dat wil zeggen: de geesteshouding waarbij rekening wordt gehouden met alle mogelijke overwegingen die verband houden met de specifiek uit te voeren assurance-opdracht; en
- b. onafhankelijkheid in optreden ('in schijn'), dat wil zeggen het vermijden van al die feiten en omstandigheden die dusdanig suggestief zijn dat 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, de objectiviteit van de intern accountant in twijfel zal trekken.

Het bij de uitvoering van een assurance-opdracht in acht nemen van onafhankelijkheid vereist een beoordeling waarbij vooral wordt gekeken naar de omstandigheden waarin de intern accountant zich bevindt, met name elke relatie of elk belang van enige betekenis voor zijn opdracht.

Het gebruik van het woord onafhankelijkheid zonder verdere toevoeging leidt vaak tot misvattingen, omdat dit woord de betekenis lijkt te hebben van een absolute norm waaraan de beroepsbeoefenaren moeten voldoen. Menigeen veronderstelt dan ook dat een persoon die beroepsmatig een oordeel verstrekt, vrij dient te zijn van alle economische, financiële en andere banden die de schijn van afhankelijkheid kunnen wekken. Dit is voor iedere accountant en dus ook voor de intern accountant natuurlijk onmogelijk, omdat iedereen in de maatschappij relaties onderhoudt met anderen en tot op zekere hoogte van anderen afhankelijk is.

De naleving van de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht vindt plaats via de beoordeling van de bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen en het indien noodzakelijk treffen van waarborgen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Dit vereist dat alle relevante omstandigheden waarin de intern accountant zich bevindt worden bezien in relatie tot de assurance-opdracht, in het bijzonder elk belang of elke relatie die de intern accountant heeft met betrekking tot de assurance-opdracht. Daarnaast dient te worden bezien of een dergelijk belang of een dergelijke relatie, beschouwd vanuit het standpunt 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, van invloed is op de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht.



## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

Alleen op deze wijze kan de invulling van het begrip 'onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht' worden beschouwd als een concrete uitwerking van de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit en kan deze worden getoetst door een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle van belang zijnde informatie beschikt.

### 2.2 Verantwoordelijkheid voor en reikwijdte van de voorschriften

**De intern accountant die betrokken is bij de uitvoering van een assurance-opdracht voldoet aan deze nadere voorschriften.**

De voor de uitvoering van de assurance-opdracht verantwoordelijke intern accountant is ervoor verantwoordelijk dat iedere persoon genoemd in paragraaf 2.2.1 deze nadere voorschriften naleeft.

De voorschriften in deze regeling zijn van overeenkomstige toepassing op de intern accountant die een assurance-opdracht uitvoert waarbij het object van de assurance-opdracht of de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht niet tot de werkgever behoort.

#### 2.2.1 Reikwijdte personen

**Voor een assurance-opdracht (inclusief een controleopdracht van de interne jaarrekening) zijn deze nadere voorschriften van toepassing op:**

- a. iedere persoon die deel uitmaakt van het assurance-team; en
- b. iedere andere persoon dan de hiervoor genoemde persoon, werkzaam bij of verbonden aan de accountantsafdeling en die zich op grond van bepaalde omstandigheden in een positie bevindt waarin hij de uitkomsten van de assurance-opdracht kan beïnvloeden.

#### 2.2.2 Verantwoordelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

Het is de verantwoordelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht ten aanzien van de onafhankelijkheid de op hem van toepassing zijnde nationale wet- en regelgeving, de nationale beroepsvoorschriften alsmede hetgeen ter zake is voorgeschreven door de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden in acht te nemen.

Bij een specifieke assurance-opdracht is de verantwoordelijke intern accountant ervoor verantwoordelijk dat deze nadere voorschriften niet alleen door hemzelf worden nageleefd, maar ook door ieder ander die ten aanzien van die specifieke assurance-opdracht deze nadere voorschriften moet naleven.

Deze nadere voorschriften hebben als uitgangspunt dat het object van de assurance-opdracht binnen de werkgever is gelegen en dat de persoon die de eindverantwoordelijkheid voor het object van de assurance-opdracht draagt tot de werkgever behoort. Het komt ook voor dat een intern accountant een

assurance-opdracht uitvoert met betrekking tot een object dat buiten de werkgever is gelegen en/of dat de verantwoordelijke partij geen deel uitmaakt van de werkgever. In die situaties handelt de intern accountant in overeenstemming met de deze nadere voorschriften.

### 2.3 Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

De onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan op verschillende manieren worden bedreigd onder andere als gevolg van het behartigen van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdschap en intimidatie.

De aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht worden bepaald door het relatieve belang van elk van deze bedreigingen afzonderlijk en samen en de gevolgen daarvan voor de onafhankelijkheid van de intern accountant. Hierbij wordt rekening gehouden met de voor de desbetreffende assurance-opdracht geldende specifieke omstandigheden.

Bij de beoordeling van de aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht houdt hij tevens rekening met:

- a. de in de afgelopen jaren aan de werkgever verleende diensten en de relaties met de werkgever vóór zijn benoeming tot intern accountant bij de werkgever; en
- b. de tijdens de uitvoering van de assurance-opdracht aan de werkgever verleende diensten en de met de werkgever onderhouden relaties.

Hoe nauwkeuriger een intern accountant de aard en het belang van de bedreigingen bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan vaststellen, hoe beter hij in staat is te beoordelen tot op welke hoogte deze bedreigingen uiteindelijk zijn onafhankelijkheid in gevaar brengen.

In artikel A-100.10 van de VGC zijn categorieën bedreigingen voor de fundamentele beginselen onderscheiden en toegelicht. Deze bedreigingen kunnen ook de onafhankelijkheid van een bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant in gevaar brengen. Het betreft de volgende bedreigingen:

- a. bedreiging als gevolg van eigenbelang: dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang van de Accountant-Administratieconsulent dan wel van een gezinslid of een naaste verwant van hem;
- b. bedreiging als gevolg van zelftoetsing: dit is de bedreiging die ontstaat indien de Accountant-Administratieconsulent zijn eigen werkzaamheden of het resultaat daarvan beoordeelt;
- c. bedreiging als gevolg van belangenbehartiging: dit is de bedreiging die ontstaat indien de Accountant-Administratieconsulent op een zodanige wijze een standpunt verdedigt dat zijn objectiviteit in het gedrang komt;

- d. bedreiging als gevolg van vertrouwdeheid: dit is de bedreiging die ontstaat indien er een nauwe band bestaat tussen de Accountant-Administratieconsulent en zijn opdrachtgever of indien de Accountant-Administratieconsulent te veel sympathie koestert voor de belangen van een ander; en
- e. bedreiging als gevolg van intimidatie: dit is de bedreiging die ontstaat indien de Accountant-Administratieconsulent door feitelijke of vermeende dreigementen wordt afgehouden van objectief handelen.

Het relatieve belang van een bepaalde bedreiging is afhankelijk van een aantal kwalitatieve en kwantitatieve factoren, zoals de omvang van de bedreiging, de status van de degene die erbij betrokken is, de aard van de zaak die de bedreiging veroorzaakt en de totale omgeving. Bij de beoordeling van iedere bedreiging dient de intern accountant er rekening mee te houden dat in bepaalde omstandigheden verschillende soorten bedreigingen een rol kunnen spelen.

### 3 Stelsel van waarborgen

Verschillende soorten waarborgen kunnen worden getroffen om een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Het gaat hierbij onder meer om verbodsbepalingen, beperkingen in de aard en soort van de dienstverlening en voorschriften voor interne communicatie en openbaarmaking. Het bestaan en de effectiviteit van de verschillende waarborgen beïnvloeden de mate waarin de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht mogelijk in het geding is.

De intern accountant maakt bij de uitvoering van een assurance-opdracht met betrekking tot elke bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die van niet te verwaarlozen betekenis is een beoordeling of de beschikbare waarborgen toereikend zijn om de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau en maakt daarvan een vastlegging. De beschikbare en relevante waarborgen hebben onder meer betrekking op:

- a. de bestuursstructuur van de werkgever (zie paragraaf 3.1.1); en
- b. de communicatie met het toezichthoudend orgaan (zie paragraaf 3.1.2).

#### 3.1 Waarborgen in de organisatie van de werkgever

##### 3.1.1 Bestuursstructuur van de werkgever

De intern accountant gaat na of de bestuursstructuur van de werkgever waarborgen bevat die een onderkende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid kunnen wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien deze waarborgen aanwezig zijn beoordeelt hij de wijze waarop deze functioneren. Tot bedoelde waarborgen worden onder meer gerekend:

## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- a. het functioneren van de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden direct onder het bestuur van de werkgever;
- b. het betrekken van de audit-commissie en de openbaar accountant bij het opstellen van het werkplan van de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en het door hen kennisnemen van de bevindingen van de intern accountant;
- c. het door de intern accountant en de openbaar accountant informeren van de audit-commissie over hun samenwerking;
- d. het informeren van de audit-commissie over de samenloop van door de accountantsafdeling uitgevoerde assurance-opdrachten en overige dienstverlening; of
- e. het aanwezig zijn bij vergaderingen van de audit-commissie.

De bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant dient rekening te houden met de beeldvorming bij het regionale, nationale, en internationale publiek. In dit opzicht speelt de bestuursstructuur van deze werkgever een belangrijke rol bij het treffen van waarborgen die een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Om te bepalen wat de aard en het belang zijn van de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht en om de omvang ervan te beoordelen, dient de intern accountant zorgvuldig na te gaan of het bestuur van de werkgever de juiste infrastructuur heeft om in het algemeen de onafhankelijkheid van de intern accountant te kunnen waarborgen. Bij de analyse van de infrastructuur kunnen de volgende zaken aan de orde komen:

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

### 3.1.2 *Communicatie met het toezichhoudend orgaan*

*De bepalingen in deze paragraaf zijn verplicht bij een controleopdracht van een interne jaarrekening.*

Indien bij de werkgever een toezichhoudend orgaan aanwezig is communiceert de dagelijks beleidsbepaler jaarlijks over het begrote werkplan en de mate van realisering van dat plan en over de bevindingen als resultaat van de uitgevoerde werkzaamheden.

De dagelijks beleidsbepaler laat het onderwerp onafhankelijkheid van de intern accountant op de agenda plaatsen van de vergadering van de audit-commissie waarin ook de door hem gecontroleerde interne jaarrekening wordt besproken.

De onafhankelijke positie van de intern accountant wordt dan besproken mede in relatie tot hetgeen daarover in het audit charter is bepaald. Deze bepalingen kunnen bijvoorbeeld betrekking hebben op de jaarlijks door de intern accountant af te geven schriftelijke verklaring aan de dagelijks beleidsbepaler waarin hij bevestigt dat hij zich bewust is van de voor hem geldende bedreigingen voor zijn objectiviteit en onafhankelijkheid.

Indien bij een werkgever geen toezichhoudend orgaan aanwezig is, bespreekt de intern accountant of het noodzakelijk is het voorgaande voorschrift uit te voeren en de voorgaande aanbevelingen op te volgen in overleg met het bestuur van de werkgever.

Zoals toegelicht in paragraaf 3.1.1 is ook het bestuur van de werkgever in bepaalde mate verantwoordelijk voor het waarborgen van de onafhankelijkheid van de intern accountant door middel van een toereikende bestuursstructuur. Het voeren van overleg met het toezichhoudend orgaan van de werkgever vormt een belangrijke schakel tussen de waarborgen die de intern accountant zelf heeft getroffen en die van de werkgever.

## 3.2 Beloning van de intern accountant

### 3.2.1 *Financiële afhankelijkheid van de intern accountant*

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 mag niet leiden tot een onaanvaardbare financiële afhankelijkheid van de intern accountant, in wezen of in schijn.

Er wordt geacht sprake te zijn van onaanvaardbare financiële afhankelijkheid, indien de beloning van de intern accountant 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.

In het algemeen heeft de intern accountant arbeidsvoorwaarden die in lijn zijn met soortgelijke functies binnen de organisatie. Primaire en secundaire arbeidsvoorwaarden kunnen omvatten: prestatie- en winstafhankelijke bonussen, personeelscondities voor leningen en aankopen van goederen, stock options en dergelijke.

**Bonussen voor intern accountants 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.**

Het verdient de voorkeur om transparant te zijn naar de audit-commissie en jaarlijks te rapporteren over de geldende arbeidsvoorwaarden voor de intern accountants. Daarbij dienen afwijkende arbeidsvoorwaarden ten aanzien van het geldende beleid binnen de organisatie duidelijk te worden aangegeven. Dit stelt de audit-commissie in staat om de beloning van de intern accountants en de mogelijk daaruit voortvloeiende ongewenste afhankelijkheid te beoordelen.

### 3.3 Langdurige betrokkenheid en interne roulatie

*Deze paragraaf is verplicht voor controleopdrachten van de interne jaarrekening.*

Indien een intern accountant geregeld en voor lange tijd aan de controleopdracht van hetzelfde onderdeel van de interne jaarrekening meewerkt, leidt dat tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid als gevolg van een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen.

De dagelijks beleidsbepaler beoordeelt of deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is. Indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, treft de dagelijks beleidsbepaler waarborgen om deze bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Hij deelt de door hem beoogde waarborg mee aan de audit-commissie, waarbij hij eventuele knelpunten bespreekt. Voorts rapporteert hij achteraf aan de audit-commissie omtrent de feitelijk getroffen waarborg. Indien onoverkomelijke bedreigingen ontstaan ten aanzien van de onafhankelijkheid, bespreekt de dagelijks beleidsbepaler dit met de audit-commissie en de openbaar accountant.

De dagelijks beleidsbepaler ziet er eveneens op toe dat de bedreiging voor de onafhankelijkheid die kan voortvloeien uit de langdurige betrokkenheid van andere leden van het controleteam bij de controleopdracht van hetzelfde onderdeel van interne jaarrekening wordt beoordeeld en dat, indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, adequate waarborgen worden getroffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

#### Interne roulatie

Een voorbeeld van een waarborg is interne roulatie. Indien een lid van het controleteam wordt vervangen omdat hij reeds een lange tijd aan een bepaalde controle van de interne jaarrekening meewerkt of omdat

## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

er van een vergelijkbare, uit te grote familiariteit of te verregaand vertrouwen voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid sprake is, ziet de dagelijks beleidsbepaler erop toe dat deze persoon niet eerder bij het team wordt ingedeeld dan nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sedert de datum waarop hij is vervangen.

De dagelijks beleidsbepaler zorgt ervoor dat de controle van de interne jaarrekening naar behoren kan worden voortgezet zonder dat de onafhankelijkheid van de bij de controle van de interne jaarrekening betrokken intern accountants in het gedrang komt.

Daarom onderzoekt de dagelijks beleidsbepaler niet alleen de bedreiging voor de onafhankelijkheid die kan ontstaan bij een langdurige medewerking aan de controle van de interne jaarrekening van een intern accountant maar ook van andere leden van het controleteam alsmede de bedreiging die verband kan houden met de samenstelling van het team.

Op grond van het conceptueel raamwerk wordt het aan de professionele oordeelsvorming van de dagelijks beleidsbepaler overgelaten welke waarborg hij treft om een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Welke waarborg in een bepaalde situatie adequaat is, hangt immers af van de specifieke omstandigheden.

Voorbeelden van waarborgen zijn:

- a. interne roulatie;
- b. het binnen een redelijke periode laten beoordelen van het dossier door een intern accountant die niet bij de uitvoering van de betreffende controleopdracht van de interne jaarrekening is betrokken of door de openbaar accountant; of
- c. advies inwinnen bij de NOvAA en op basis van het advies handelen.

### 3.4 Periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn

De bij de uitvoering van een assurance-opdracht betrokken intern accountant leeft deze nadere voorschriften na.

De voor de uitvoering van de assurance-opdracht verantwoordelijke intern accountant is ervoor verantwoordelijk dat alle personen genoemd in paragraaf 2.2.1 gedurende de periode dat zij betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht of anderszins de uitkomsten van de assurance-opdracht kunnen beïnvloeden op de in deze nadere voorschriften voorgeschreven wijze onafhankelijk zijn van de werkgever.

Indien sprake is van een doorlopende assurance-opdracht gaat deze periode in op het moment waarop de desbetreffende medewerker in dienst treedt bij of zich verbindt aan de accountantsafdeling en eindigt

op het moment waarop aan dit dienstverband een einde komt of hij niet langer anderszins aan de accountantsafdeling is verbonden.

Indien sprake is van een niet-doorlopende opdracht gaat de periode in op het moment waarop het assurance-team met de uitvoering van de niet doorlopende assurance-opdracht begint en eindigt op het moment waarop het assurance-rapport is uitgebracht.

Na een interne overplaatsing mag een intern accountant gedurende twee jaar geen assurance-opdrachten uitvoeren die betrekking hebben op zijn voorgaande functie.

Indien gedurende of na de periode waarop de interne jaarrekening betrekking heeft maar voorafgaand aan de datum van het aanvaarden van de controleopdracht van de interne jaarrekening overige dienstverlening ten behoeve van de werkgever of een met deze werk-gever verbonden derde is verricht en die overige dienstverlening gedurende de periode van de controleopdracht van de interne jaarrekening verboden zou zijn, dan dient de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant er rekening mee te houden dat zijn onafhankelijkheid mogelijk kan worden bedreigd als gevolg van die overige dienstverlening. Indien deze bedreiging voor de onafhankelijkheid blijkt, dan moet de intern accountant waar nodig waarborgen treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Tot deze waarborgen behoren onder meer:

- a. het bespreken van onafhankelijkheidsaspecten met betrekking tot de overige dienstverlening met de bij de werkgever met governance belaste personen, zoals de audit-commissie;
- b. het verkrijgen van de bevestiging van de opdrachtgever dat deze verantwoordelijk is voor de uitkomsten van de overige dienstverlening;
- c. het uitsluiten van deelname aan het controleteam van personen die de overige dienstverlening hebben uitgevoerd; of
- d. het inschakelen van een andere organisatie die de uitkomsten van de overige dienstverlening beoordeelt of die de overige dienstverlening opnieuw uitvoert op dusdanige wijze dat die organisatie de verantwoordelijkheid voor de overige dienstverlening geheel op zich kan nemen.

#### *4 Zakelijke, arbeids-, familie-, en nauwe persoonlijke relaties met de werkgever*

In de meeste gevallen zijn de bepalingen ten aanzien van de hiervoor aangegeven relaties hetzelfde voor controle van de interne jaarrekening als voor overige assurance-opdrachten. Indien dit niet het geval is, wordt dit expliciet aangegeven.

##### **4.1 Zakelijke relaties met de werkgever**

Waar in deze paragraaf wordt gesproken over zakelijke relaties is de arbeidsovereenkomst, inclusief de afspraken over secundaire arbeidsvoorwaarden, tussen de intern accountant en de werkgever daaronder



## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

niet begrepen. Dit geldt tevens ten aanzien van iedere andere daarop gelijkende overeenkomst tussen de intern accountant en de werkgever.

**Zakelijke relaties tussen de intern accountant en de werkgever kunnen aanleiding geven tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant. In het algemeen leidt de combinatie van werkzaamheden als intern accountant met een zakelijke relatie die niet past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de werkgever tot onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van bedoelde intern accountant en is daarom verboden.**

Indien de zakelijke relatie naar het oordeel van de intern accountant wel past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de werkgever zal doorgaans de combinatie leiden tot een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van de intern accountant. De intern accountant dient in deze situatie waarborgen te treffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Tot deze waarborgen behoort ten minste het melden van de zakelijke relatie bij de audit-commissie.

In het bijzonder bij de controle van de interne jaarrekening van een werkgever moet de bij de controle betrokken intern accountant met het toezichthoudend orgaan van de werkgever de gevallen bespreken waarin twijfel rijst over de vraag of een zakelijke relatie al dan niet past in het kader van de normale relaties tussen de intern accountant en de werkgever en wel of geen bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis vormt voor de onafhankelijkheid van de intern accountant.

Ernst van de bedreiging voor de onafhankelijkheid

Of een zakelijke relatie als een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van de intern accountant moet worden beschouwd, hangt af van de vraag of 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, tot de slotsom zal komen dat een dergelijke relatie de uitkomst van de assurance-opdracht zal beïnvloeden.

Ongeacht welke zakelijke relatie het betreft, zijn het in de eerste plaats de door de intern accountant getroffen waarborgen die het bewijs moeten leveren dat de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid zijn onderkend en onderzocht. Waar dat passend is, moet het bewijsmateriaal ook verwijzen naar de rol van het toezichthoudend orgaan van de werkgever in dit proces. Telkens als een beslissing in verband met een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant is genomen, waarbij deze bedreiging al dan niet als ernstig wordt beschouwd, moeten de redenen die aan deze beslissing ten grondslag hebben gelegen, in het dossier worden vastgelegd.

### 4.2 Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie

#### 4.2.1 Dienstverband bij de werkgever

De bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant ziet erop toe dat een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling niet in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van het object van de assurance-opdracht kan beïnvloeden.

De bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant ziet erop toe dat een medewerker van de accountantsafdeling die elders binnen de werkgever een functie vervult na beëindiging van deze functie niet wordt belast met assurance-werkzaamheden die verband houden met deze functie.

Indien een voormalig lid van het assurance-team bij de werkgever een functie buiten de accountantsafdeling aanvaardt, moet de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant erop toezien dat er geen banden van betekenis meer bestaan tussen de accountantsafdeling en de betrokken persoon. Dit houdt onder meer in dat de betrokken persoon niet meer mag deelnemen aan de bedrijfsmatige of beroepsactiviteiten van de accountantsafdeling.

Indien een intern accountant belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de interne jaarrekening voornemens is de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden te verlaten om vervolgens bij dezelfde werkgever een essentiële bestuursfunctie te gaan uitoefenen, beoordeelt hij of dit leidt tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid. Indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, beoordeelt de intern accountant of het mogelijk is deze bedreiging door het treffen van waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. Indien dit niet mogelijk is zal de intern accountant de bedoelde bestuursfunctie niet met directe ingang mogen aanvaarden.

#### 'Dubbelfuncties'

De bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant moet tevens bijzondere aandacht besteden aan de situatie waarin hijzelf of een andere bij de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden persoon zowel een functie bij de accountantsafdeling als elders bij de werkgever vervult of, in geval van een controleopdracht van de interne jaarrekening, eveneens bij een met deze werkgever verbonden derde.

Deze vorm van 'dubbelfuncties' leidt niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant, indien hij of de andere persoon in die andere functie geen boekhoudkundige transacties initieert of gegevens opstelt die niet door het bestuur van de werkgever zijn gecontroleerd en goedgekeurd. Dergelijke dubbelfuncties leiden evenmin tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant of van de andere persoon, indien hij in die andere functie werkzaamheden verricht waarin hij de uitkomst van de assurance-opdracht niet kan beïnvloeden. Indien de intern accountant of de andere persoon na

## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

afloop van de functie buiten de accountantsafdeling wederom bij het assurance-team wordt ingedeeld, ziet de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant erop toe dat hij of de andere persoon niet wordt belast met assurance-werkzaamheden die verband houden met de functie buiten de accountantsafdeling.

### 4.2.2 Vervullen van een bestuurs- of toezichthoudende functie bij de werkgever

Het is de intern accountant niet toegestaan te worden betrokken bij een assurance-opdracht indien hijzelf of een andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling lid is van het bestuur van de werkgever (bijvoorbeeld lid van de raad van bestuur) of lid is van het toezichthoudend orgaan (bijvoorbeeld de audit-commissie of raad van commissarissen) van de werkgever. Aanwezigheid bij vergaderingen van de audit-commissie of raad van commissarissen is toegestaan, mits de intern accountant niet deelneemt aan de besluitvorming.

Indien een voormalig medewerker van de accountantsafdeling een bestuurs- of toezichthoudende functie bij de werkgever gaat vervullen, past de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant het bepaalde in de vierde alinea van paragraaf 4.2.1 toe.

*Aanvullende bepalingen voor werkgever waarvoor de interne jaarrekening wordt gecontroleerd*

Het is de intern accountant niet toegestaan betrokken te zijn bij een controleopdracht van de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever indien hijzelf of een andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling lid is van het bestuur van de werkgever, een andere leidinggevende positie daarbij bekleedt of deel uitmaakt van een toezichthoudend orgaan van de werkgever.

Het hiervoor bedoelde aanvaarden van een bestuurs-, toezichthoudende- of andere leidinggevende functie bij een werkgever door een van de aangegeven personen is niet de enige manier waarop een uit intimidatie en zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant kan ontstaan.

Het vervullen door de intern accountant of een andere persoon die werkzaam is bij of is verbonden aan de accountantsafdeling van een zogenoemde passieve bestuursfunctie, bijvoorbeeld in de vorm van een 'slapende' bestuursfunctie in een stichting administratiekantoor bij of ten behoeve van een werkgever, leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant die werkzaam is bij of is verbonden aan de accountantsafdeling waaraan ook de bedoelde personen zijn verbonden.

### 4.3 Indienstreding bij een accountantsafdeling

De bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant ziet erop toe dat een lid van het bestuur van de werkgever of een persoon die een managementpositie vervult bij de werkgever en die een

functie aanvaardt bij de accountantsafdeling bij dezelfde werkgever waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, gedurende een redelijke periode na het beëindigen van bedoelde leidinggevende functie niet betrokken is bij belangrijke beslissingen met betrekking tot enige assurance-opdracht. Dit geldt eveneens voor iedere andere persoon aangesteld door of anderszins verbonden aan de werkgever, tenzij zijn verantwoordelijkheden en taken in de andere functie van geen enkele betekenis zijn voor het uitvoeren van de assurance-opdracht.

Indien een lid van het bestuur van de werkgever of een andere persoon die een managementfunctie vervult bij de werkgever een functie aanvaardt bij de accountantsafdeling van dezelfde werkgever wordt de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant te ernstig geacht om door enige andere waarborg te worden weggenomen dan door het verbod om gedurende een redelijke periode betrokken te zijn bij belangrijke beslissingen in verband met de assurance-opdracht van de werkgever.

Indien een andere persoon aangesteld door of anderszins verbonden aan de werkgever bij de accountantsafdeling een functie aanvaardt, zal de betekenis van de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant afhankelijk zijn van de verantwoordelijkheden en taken waarmee deze werknemer bij de werkgever was belast en de verantwoordelijkheden en taken die hem bij de accountantsafdeling zullen worden toevertrouwd. Indien hij bijvoorbeeld werkzaamheden verrichtte met betrekking tot de financiële administratie of posten van de interne jaarrekening waardeerde, zal de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant erop toezien dat voor deze persoon dezelfde bepalingen gelden als voor een directeur of bestuurder. Indien de werknemer daarentegen bijvoorbeeld een niet-bestuurlijke functie in een vestiging van de werkgever bekleedde, kan de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen door ervoor te zorgen dat de werkzaamheden van bedoelde werknemer als lid van het assurance-team niet op die vestiging betrekking hebben.

### 4.4 Persoonlijke en familierelaties

#### 4.4.1 Gezinsleden

Een intern accountant mag geen assurance-opdracht aanvaarden indien één van zijn gezinsleden:

- a. deel uitmaakt van het bestuur van de entiteit waarbinnen het object van de assurance-opdracht is gelegen;
- b. bij de werkgever een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van de assurance-opdracht;
- c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van de assurance-opdracht geen deel uitmaakte van het bestuur als bedoeld in onderdeel a en geen andere positie als bedoeld in onderdeel b bekleedde, maar wel

## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- deel uitmaakte van het bestuur als bedoeld in onderdeel a of een andere positie als bedoeld in onderdeel b bekleedde in de periode waarop de assurance-opdracht betrekking heeft;
- d. een op grond van het bepaalde in deze nadere voorschriften onaanvaardbaar financieel belang in de werkgever bezit; of
  - e. met de werkgever een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de intern accountant.

De bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant ziet erop toe dat een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de desbetreffende accountantsafdeling geen deel uitmaakt van het assurance-team, indien die persoon een gezinslid heeft dat voldoet aan één van de hierboven genoemde criteria.

De bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant ziet erop toe dat deze controleopdracht van de interne jaarrekening niet wordt uitgevoerd op een vestiging van de accountantsafdeling waarbij of waaraan een intern accountant die niet bij de desbetreffende controleopdracht is betrokken, werkzaam of verbonden is en een gezinslid heeft dat aan één van deze criteria voldoet.

### 4.4.2 Naaste verwanten

Of de relatie tussen de bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant en naaste verwanten van hem of van een ander lid van het assurance-team van invloed is op de onafhankelijkheid hangt af van een aantal factoren. In ieder geval wordt de onafhankelijkheid bedreigd indien een lid van het assurance-team een naaste verwant heeft die:

- a. deel uitmaakt van het bestuur van de entiteit waarbinnen het object van de assurance-opdracht is gelegen;
- b. bij de werkgever een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van de assurance-opdracht;
- c. een op grond van het bepaalde in deze nadere voorschriften onaanvaardbaar financieel belang in de werkgever bezit; of
- d. met de werkgever een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de interne accountant.

De betekenis van de bedreiging voor de onafhankelijkheid dient te worden geëvalueerd en indien deze van niet te verwaarlozen betekenis is, moeten waarborgen worden getroffen. Voorbeelden hiervan zijn onder meer:

## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- a. het verwijderen van de betreffende persoon uit het assurance-team;
- b. het waar mogelijk de verantwoordelijkheden binnen het assurance-team zodanig te structureren dat de betreffende persoon geen werkzaamheden hoeft te verrichten die vallen onder de verantwoordelijkheid van de naaste verwant;
- c. het opstellen van gedragsregels en procedures om zaken met betrekking tot hun persoonlijke onafhankelijkheid en objectiviteit te bespreken met leidinggevende niveaus;
- d. het afstoten van (een significant deel van) het financieel belang door de naaste verwant in een zo vroeg mogelijk stadium;
- e. het bespreken van de kwestie met het toezichthoudende orgaan van de opdrachtgever; of
- f. het beoordelen van de uitgevoerde werkzaamheden door een intern accountant die niet is betrokken bij de assurance-opdracht of overige dienstverlening ten behoeve van de opdrachtgever.

Indien een naaste verwant van een lid van het assurance-team een hoge bestuursfunctie bij de opdrachtgever bekleedt of in een zodanige positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op de assurance-opdracht van de opdrachtgever kan er sprake zijn van een inbreuk op de onafhankelijkheid. Of deze inbreuk van belang is, hangt onder andere af van de volgende factoren:

- a. de positie van de naaste verwant bij de opdrachtgever; of
- b. de rol van de professional in het assurance-team.

Indien een lid van het assurance-team wetenschap heeft van het feit dat een naaste verwant een financieel belang in de opdrachtgever bezit, kan er sprake zijn van een inbreuk op de onafhankelijkheid. Of deze inbreuk van bijzonder belang is, hangt af van de aard van de relatie tussen het lid van het assurance-team en de naaste verwant en de materialiteit van het financiële belang.

### 4.4.3 Nauwe persoonlijke relaties

De intern accountant moet nagaan of hijzelf of een andere persoon die lid is van het assurance-team geen andere nauwe persoonlijke relaties heeft die vergelijkbare waarborgen als onder 4.4.2 genoemd vereisen.

De situatie waarin sprake is van een relevante nauwe persoonlijke relatie moet worden beoordeeld aan de hand van de kennis van de intern accountant en de betrokken persoon.

De intern accountant moet ervoor zorgen dat de betrokken persoon hem inlicht over alle feiten en omstandigheden die vereisen dat de intern accountant waarborgen treft die een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Dit kan onder meer gebeuren door van de betrokken persoon hierover jaarlijks een bevestiging te vragen.

De bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant ziet erop toe dat de personen die deel uitmaken van het assurance-team aan de hand van de door de accountantsafdeling vastgestelde gedragslijnen en

procedures bepalen wie hun nauwe persoonlijke relaties zijn of lijken te zijn en vervolgens alle relevante feiten of omstandigheden met betrekking tot de werkgever melden aan de intern accountant.

### 4.4.4 Nadere toelichting gezinsleden, naaste verwanten en nauwe persoonlijke relaties

De bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant beoordeelt de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die verband houdt met het feit dat hijzelf of een andere persoon die deel uitmaakt van het assurance-team een gezinslid heeft dat of een naaste verwant heeft die aan de in paragrafen 4.4.1 en 4.4.2 onder a tot en met e genoemde criteria voldoet.

Een beoordeling van eventuele bedreigingen voortvloeiend uit familie- of andere nauwe persoonlijke relaties is gebaseerd op de kennis van de intern accountant van de levensomstandigheden van alle relevante personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantsafdeling. De intern accountant betreft bij deze beoordeling de door de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden uitgevaardigde gedragslijnen en procedures die de betrokken personen ertoe verplichten omtrent hun gezinsleden en naaste verwanten mededeling te doen van alle in dit verband relevante feiten of omstandigheden. De intern accountant evalueert de verkregen informatie en gaat van alle voor een assurance-opdracht waarbij hij is betrokken relevante personen na of aan één van de bedoelde criteria is voldaan. Indien dat het geval blijkt te zijn, treft hij binnen een redelijke termijn die waarborgen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Deze waarborgen kunnen uiteenlopen van het niet aanvaarden c.q. teruggeven van de assurance-opdracht tot de verwijdering van een persoon uit het assurance-team of, in geval van een controleopdracht van de interne jaarrekening, uit de vestiging van de accountantsafdeling.

#### Onopzettelijke inbreuken

Er kan zich een situatie voordoen waarin de intern accountant vaststelt dat een persoon die deel uitmaakt van een assurance-team waaraan de intern accountant leiding geeft onopzettelijk geen melding heeft gedaan van een als strijdig met de onafhankelijkheidsvereisten aan te merken familiërelatie of andere nauwe persoonlijke relatie met de werkgever. Een dergelijke onopzettelijke inbreuk leidt niet tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant, mits de intern accountant:

- a. op de juiste wijze gebruik heeft gemaakt van procedures van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, die erin voorzien dat de professionals verplicht zijn onmiddellijk alle inbreuken op de onafhankelijkheidsregels te melden die het gevolg zijn van wijzigingen in hun familie- of andere persoonlijke relaties, de aanvaarding van een voor de assurance-opdracht gevoelige functie door een gezinslid of naaste verwant (dat wil zeggen alle personen genoemd in de punten a tot en met e van paragraaf 4.4.1 respectievelijk 4.4.2) of het feit dat een familielid of een naaste verwant een groot financieel belang in de werkgever heeft gekocht, geërfd of anderszins heeft verkregen;

- b. de betrokken persoon onmiddellijk uit het assurance-team verwijderd of, indien de persoon niet tot het assurance-team behoort, deze persoon uitsluit van belangrijke beslissingen in verband met de assurance-opdracht van de betrokken werkgever. Ingeval het gaat om de verwerving van een groot financieel belang moet de intern accountant, zodra de onopzettelijke inbreuk is vastgesteld, de betrokken persoon ertoe aanmanen zich zo spoedig mogelijk van het financieel belang te ontdoen; en
- c. extra zorgvuldig te werk gaat bij de beoordeling van de relevante assurance-werkzaamheden van de betrokken persoon.

### 5 Samenloop met overige dienstverlening

***Dit hoofdstuk is uitsluitend van toepassing op controleopdrachten van de interne jaarrekening, met uitzondering van paragraaf 5.1 die ook op andere assurance-opdrachten van toepassing is.***

In dit hoofdstuk wordt onder 5.1 in algemene zin behandeld de samenloop van assurance-opdrachten (waaronder controleopdrachten van de interne jaarrekening) met overige dienstverlening bij de werkgever.

Voor een aantal specifieke combinaties van een controleopdracht van de interne jaarrekening en overige dienstverlening bij een werkgever zijn aanvullende voorschriften noodzakelijk omdat vooral in deze situaties een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant kan ontstaan. In de paragrafen 5.2 tot en met 5.5 worden deze specifieke combinaties besproken. Overigens kan ook bij een assurance-opdracht met een continu karakter anders dan een controleopdracht van de interne jaarrekening (bijvoorbeeld beoordelingsopdrachten met betrekking tot de interne jaarrekening) sprake zijn van onverenigbaarheid met overige dienstverlening. De hierna volgende paragrafen gelden dan ook voor deze dienstverleningsopdrachten.

#### 5.1 Algemeen beoordelingskader

De intern accountant leeft de geldende regels van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden na die een onafhankelijk optreden van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht in relatie tot overige dienstverlening waarborgen. Op die wijze ziet de intern accountant erop toe dat de belangen van de betrokkenen niet in gevaar worden gebracht door enig tegengesteld belang tussen de intern accountant en de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is enerzijds en de werkgever anderzijds.

De intern accountant mag geen beslissingen nemen namens of participeren in een besluitvormingsproces van zijn werkgever. Dit verbod heeft zowel betrekking op assurance-opdrachten als op de overige dienstverlening bij de werkgever.



## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

Indien een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant die samenhangt met overige dienstverlening bij de werkgever blijft bestaan, moet deze bedreiging door het treffen van waarborgen worden weggenomen of worden teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

Ook indien er geen sprake is van betrokkenheid bij het besluitvormingsproces in de hierboven benoemde gevallen, dient bij de combinatie van een assurance-opdracht en overige dienstverlening de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant te overwegen een of meerdere van de volgende waarborgen te treffen, teneinde de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau:

- a. het scheiden van taken en verantwoordelijkheden tussen de assurance-opdracht en de overige dienstverlening bij de werkgever; of
- b. overleg met een andere accountant dan wel inwinnen van advies bij de beroepsorganisatie;  
  
aanvullend bij de controleopdracht van de interne jaarrekening:
- c. beoordeling van de uitgevoerde controlewerkzaamheden door een intern accountant die niet betrokken is bij de desbetreffende controleopdracht van de interne jaarrekening.

Indien van toepassing moet de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant ernaar streven de overige dienstverlening aan de werkgever of aan een met deze werkgever verbonden derde met het toezichthoudend orgaan van de werkgever te bespreken.

Het verrichten van overige dienstverlening door de intern accountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam of waaraan hij is verbonden biedt enerzijds voordelen voor zowel de werkgever als de interne gebruikers van de financiële verslaggeving, maar leidt anderzijds tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant. De voordelen zijn onder meer een efficiënte en effectieve inzet van kennis en arbeid en een grote mate van kennis van en inzicht in de huishouding.

In beginsel levert niet bij alle soorten overige dienstverlening de combinatie van overige dienstverlening met het uitvoeren van een assurance-opdracht een bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant. Voorbeelden hiervan zijn fiscale advisering en due diligence (zie paragraaf 5.4).

Ook het ontwikkelen van een trainingsprogramma voor de werkgever levert in beginsel geen potentiële bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de intern accountant. Maar indien bijvoorbeeld de accountantsafdeling naast een assurance-opdracht ook een deel van de administratie verzorgt voor de werkgever, kan hierdoor een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant ontstaan. Van essentieel belang blijft dat personeelsleden van de accountantsafdeling niet zijn betrokken bij het besluitvormingsproces van de werkgever.

De hiernavolgende paragrafen 5.2 tot en met 5.5 zijn uitsluitend van toepassing op de intern accountant die betrokken is bij de controleopdracht van de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever.

## 5.2 Administratieve dienstverlening

*De bepalingen met betrekking tot administratieve dienstverlening gelden voor de samenloop van controle van de interne jaarrekening en administratieve dienstverlening bij de werkgever en voor de met de werkgever verbonden derde*

### 5.2.1 Algemeen

Onder het begrip 'administratieve dienstverlening' wordt in het kader van deze nadere voorschriften mede verstaan het verzorgen van de salarisadministratie. Werkzaamheden die worden uitgevoerd door het controleteam met betrekking tot het traject van saldibalans naar interne jaarrekening worden niet onder administratieve dienstverlening verstaan. De bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant moet erop toe zien dat alle posten in dit traject met een subjectief element, zoals voorzieningen, schriftelijk en gemotiveerd aan het bestuur van de werkgever worden voorgelegd en door hem expliciet en schriftelijk worden geaccordeerd.

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan, indien de intern accountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden werkzaamheden verricht op het terrein van de administratieve dienstverlening zoals het opstellen van de interne jaarrekening. De aard en het belang van de hiermee verband houdende bedreiging hangen af van de mate van betrokkenheid bij het opstellen van de interne jaarrekening.

### 5.2.2 Specifieke bepalingen

Het verrichten van administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de interne jaarrekening voor verbonden derden van een werkgever is toegestaan, mits deze ondersteuning uitsluitend een technisch of routinematig karakter heeft en:

- a. de personen die hierbij zijn betrokken geen deel uitmaken van het controleteam; en
- b. de personen die hierbij zijn betrokken niet zijn betrokken bij beslissingen van het management van de werkgever ten aanzien van deze ondersteuning; en
- c. de verbonden derden ten behoeve waarvan deze ondersteuning wordt verleend gezamenlijk van immaterieel belang in de interne jaarrekening van de werkgever zijn; of
- d. de ondersteuning betrekking heeft op onderwerpen die gezamenlijk van immaterieel belang in de interne 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 interne jaarrekening voor een verbonden derde van een werkgever 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 accountantsafdeling 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 interne 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 verslaggevingsvereisten niet kunnen worden nageleefd). In deze gevallen is het verlenen van deze ondersteuning toegestaan, indien:

- a. de personen die hierbij zijn betrokken geen deel uitmaken van het controleteam;
- b. de personen die hierbij zijn betrokken niet zijn betrokken bij beslissingen van het management van de werkgever ten aanzien van deze ondersteuning;
- c. de activiteiten slechts eenmalig voor een korte periode worden verricht; en
- d. aanvullende waarborgen worden overwogen, zoals het bespreken van de situatie met het toezichhoudend orgaan van de werkgever.

### 5.2.3 Algemene toelichting

Administratieve ondersteuning met uitsluitend een technisch of routinematige karakter aan verbonden derden van de werkgever is onder de hiervoor aangegeven voorwaarden toegestaan.

In noodgevallen of andere ongebruikelijke situaties is het onder voorwaarden ook toegestaan meer uitgebreide administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de interne jaarrekening te verrichten voor een verbonden derde van een werkgever. Een bepaalde situatie kan als een noodgeval of andere ongebruikelijke situatie worden beschouwd, indien de weigering van de accountantsafdeling om deze assistentie te verlenen in ernstige problemen voor de verbonden derde zou resulteren (bijvoorbeeld intrekking van de financiering) of zelfs zijn voortbestaan in het gedrang zou brengen. Indien deze meer uitgebreide administratieve dienstverlening plaatsheeft, dienen de overwegingen op basis waarvan is beslist dat deze dienstverlening is toegestaan te worden vastgelegd.

## 5.3 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan, indien hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden werkzaamheden verricht ter zake van het

## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen die informatie genereren die uiteindelijk in de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever wordt opgenomen.

De uit deze samenloop van dienstverlening voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant als gevolg van zelftoetsing is onaanvaardbaar, indien de intern accountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden dergelijke diensten gelijktijdig verlenen, tenzij:

- a. het bestuur van de werkgever schriftelijk bevestigt dat het de verantwoordelijkheid voor het gehele interne controlesysteem op zich neemt;
- b. de intern accountant zich ervan heeft vergewist dat het bestuur van de werkgever niet voornamelijk op deze werkzaamheden ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen vertrouwt om de degelijkheid van zijn interne controles en systemen voor de financiële verslaggeving te beoordelen;
- c. de specificaties voor het ontwerp van het informatiesysteem door het bestuur van de werkgever zijn geaccepteerd; en
- d. de diensten geen turn key-projecten behelzen (software-ontwerp, hardware-configuratie en de implementatie van beide), tenzij het bestuur van de werkgever uitdrukkelijk in de hiervoor reeds genoemde vereiste schriftelijke bevestiging vermeldt de verantwoordelijkheid op zich te nemen voor:
  - het ontwerp-, het implementatie- en het beoordelingsproces, inclusief alle beslissingen daaromtrent; en
  - de werking van het systeem, inclusief de door het systeem gebruikte of gegenereerde gegevens.

In deze situatie leidt het niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant indien hij of een andere medewerker van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden als lid van een stuurgroep adviseert bij het ontwerp en de implementatie van dergelijke systemen of werkzaamheden verricht die verband houden met de beoordeling, ontwikkeling en praktische toepassing van het systeem van interne beheersing, mits geen bestuursfunctie wordt uitgeoefend.

Ook in de niet hierboven verboden gevallen moet de intern accountant nagaan of er aanvullende waarborgen nodig zijn om elke eventueel resterende, uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid te ondervangen.

Een waarborg die tegen deze bedreiging kan worden getroffen bestaat uit het laten verrichten van de diensten die met het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen verband houden door een team van deskundigen die geen deel uitmaken van het controleteam, dat bovendien niet onder leiding staat van de bij de controleopdracht betrokken intern accountant.

## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

Een controleopdracht van de interne jaarrekening omvat onder meer de toetsing van de informatiesystemen (apparatuur en programmatuur) die door de werkgever worden gebruikt om de financiële informatie te verkrijgen die in de interne jaarrekening moet worden verwerkt. Indien een bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden betrokken is bij het ontwerp en de implementatie van een dergelijk financieel informatiesysteem, kan dit leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant als gevolg van zelftoetsing. In dit verband wordt erop gewezen dat de financiële informatie niet alleen de gegevens omvat die rechtstreeks in de interne jaarrekening worden opgenomen, maar ook alle andere waarderings- of materiële gegevens die aan de in de interne jaarrekening vermelde informatie ten grondslag liggen. Deze informatie wordt gegenereerd door hetzij geïntegreerde IT-systemen, hetzij een aantal autonome systemen voor onder meer de kostprijsadministratie, de loonadministratie of het kasbeheer, alsook systemen die louter fysieke aantallen opleveren, zoals sommige voorraad- en productiecontrolesystemen.

De mate van betrokkenheid van de intern accountant bij het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen kan variëren.

Het ene uiterste wordt gevormd door opdrachten waarbij de intern accountant bestuurstaken of verantwoordelijkheden op zich neemt voor het gehele project dat betrekking heeft op het ontwerpen en implementeren van financiële informatiesystemen, dan wel voor het beheer van het financieel informatiesysteem en voor de gegevens die het gebruikt of genereert. Het is evident dat de samenloop bij een werkgever van deze dienstverlening met de controle van de interne jaarrekening leidt tot een onaanvaardbaar hoge bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant.

In andere gevallen moet de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant een zorgvuldige inschatting maken van de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die zou kunnen voortvloeien uit de samenloop van de controle van de interne jaarrekening en zijn betrokkenheid bij het ontwerp en de implementatie van systemen die bestemd zijn voor de werkgever, vooral als dit gevolgen heeft voor het algemeen belang. Hij moet in elk geval adequate waarborgen treffen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Het risico kan bijvoorbeeld aanvaardbaar zijn, indien de rol van de intern accountant bestaat uit het verlenen van advies aan een consortium dat door de werkgever met het ontwerp of de uitvoering van het project is belast.

Ook in het geval waarin de werkgever een beperkte omvang heeft, is de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant beperkt, indien hem wordt verzocht een gebruiksklaar standaardsysteem voor het voeren van de boekhouding aan de specifieke behoeften van de bedrijfsactiviteit van deze cliënt aan te passen.

De bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant kan als onaanvaardbaar hoog worden beschouwd bij de samenloop van de controle met het uitvoeren van projecten voor het ontwerpen van op maat gemaakte systemen ten behoeve van de werkgever.

Als de intern accountant door het bestuur van de werkgever wordt gevraagd een analyse te maken van alternatieve automatiseringssystemen op basis waarvan het bestuur van de werkgever vervolgens zelf beslist welk systeem hij uiteindelijk installeert, zal dit doorgaans geen bedreiging opleveren voor de onafhankelijkheid van de intern accountant, mits de kosten en baten van de geanalyseerde systemen naar behoren zijn gemotiveerd en met het bestuur van de werkgever zijn besproken.

### 5.4 Diensten op het gebied van waardebeoordeling

Er bestaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant als gevolg van zelftoetsing, indien de intern accountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden naast de controleopdracht van de interne jaarrekening diensten verricht op het gebied van waardebeoordeling die hun weerslag vinden in de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever.

Deze bedreiging wordt als onaanvaardbaar gekwalificeerd, indien sprake is van diensten op het gebied van waardebeoordeling die van directe materiële invloed zijn op de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever en waarbij de waardering een belangrijke mate van subjectiviteit met zich meebrengt.

Indien een onaanvaardbare bedreiging van de onafhankelijkheid ontstaat die niet wordt weggenomen, communiceert de intern accountant dit tijdig met de audit-commissie (of een ander toezichthoudend orgaan) of de openbaar accountant.

In overige situaties dient de intern 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 intern accountant ziet erop toe dat in deze situatie de door de accountantsafdeling 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 interne jaarrekening van (delen van) de desbetreffende werkgever, worden opgevolgd.

Due diligence werkzaamheden in opdracht van het bestuur van de werkgever worden niet als diensten op het gebied van waardebeoordeling beschouwd. Wel geldt altijd dat de bij de controle betrokken intern accountant beoordeelt of sprake is van een bedreiging voor de onafhankelijkheid en, indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, hij waarborgen treft die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

### 5.5 Dienstverlening op het terrein van interne controle

Een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant als gevolg van zelftoetsing kan ontstaan indien hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden diensten verricht op het terrein van de interne controle.

Om de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de combinatie van een controleopdracht van de interne jaarrekening met een dergelijke vorm van dienstverlening weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau, dient de intern accountant:

- a. na te gaan dat het bestuur, c.q. het toezichthoudend orgaan van de werkgever te allen tijde de verantwoordelijkheid blijft dragen voor:
  - het systeem van interne controle en beheersing;
  - het vaststellen van de aard, omvang, frequentie en risico's van de toe te passen interne controleprocedures; en
  - het reageren op de conclusies en bevindingen die voortvloeien uit een beoordeling of evaluatie van het systeem van interne controle en beheersing of uit de controleopdracht van de interne jaarrekening. Indien de intern accountant er niet van overtuigd is dat dit het geval is, leidt dit tot een onaanvaardbare bedreiging voor zijn onafhankelijkheid; en
- b. de werkzaamheden die zijn uitgevoerd in het kader van de controleopdracht van de interne jaarrekening te laten beoordelen door de openbaar accountant van de werkgever of door een bij de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden intern accountant die niet betrokken is geweest bij de uitvoering van genoemde controleopdracht en de interne controlewerkzaamheden.

De interne controle vormt een belangrijk onderdeel van het stelsel van interne beheersing van een entiteit. Vooral in kleine en middelgrote ondernemingen, die zich veelal geen verbijzonderde interne controlefunctionaris kunnen veroorloven of waar een dergelijke functionaris vaak bepaalde faciliteiten ontbeert (bijvoorbeeld toegang tot deskundigen op het gebied van informatietechnologie of kasbeheer), kan deelname aan de interne controle door de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant bevorderlijk zijn voor het vermogen van het management om controle uit te oefenen.

De combinatie van een controleopdracht van de interne jaarrekening en dienstverlening op het terrein van interne controle voor een werkgever kan in beginsel leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controle betrokken intern accountant als gevolg van de mogelijkheid dat de intern

accountant zijn eigen werk of het werk dat is uitgevoerd door zijn collega's moet beoordelen (zelftoetsing).

Er ontstaat vooral een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid, indien er naast de controleopdracht van de interne jaarrekening activiteiten worden uitgevoerd waarbij een grote mate van invloed kan worden uitgeoefend op beslissingen die zijn voorbehouden aan het bestuur van de werkgever. In dit verband kunnen met name bedreigingen ontstaan door:

- a. de mate van invloed van de overige dienstverlening op de interne controle en beheersingssystemen van de werkgever; of
- b. het ontbreken van voldoende kennis bij het bestuur van de werkgever inzake de interne controle en beheersingssystemen.

Om een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen ziet de intern accountant erop toe dat hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden kunnen aantonen niet betrokken te zijn bij het management van en het toezicht op de interne controle. Met betrekking tot de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever moet de intern accountant bovendien kunnen aantonen dat hij de nodige stappen heeft ondernomen om de resultaten van de diensten op het terrein van interne controle te laten verifiëren en dat hij zich niet te veel door deze resultaten heeft laten leiden bij het bepalen van de aard, het tijdschema en de draagwijdte van zijn werkzaamheden in het kader van de controleopdracht van de interne jaarrekening. Teneinde te waarborgen dat geen onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant ontstaat, moeten deze punten op adequate wijze worden geverifieerd door een voor de uitoefening van een controleopdracht van de interne jaarrekening bevoegde intern accountant die noch bij de desbetreffende controle, noch bij de desbetreffende interne controlewerkzaamheden betrokken is geweest.

In een organisatie waarin de interne controleafdeling verslag uitbrengt aan het toezichthoudend orgaan in plaats van aan het management zelf, vervult de interne controlefunctie een complementaire rol ten opzichte van de controleopdracht van de interne jaarrekening en kan deze afdeling bijgevolg als een afzonderlijk onderdeel van de governance-structuur worden gezien. Indien de bij de controle betrokken intern accountant in deze omstandigheden naast de controle van de interne jaarrekening interne controlewerkzaamheden heeft verricht, moet hij kunnen aantonen dat hij de aan deze combinatie van werkzaamheden verbonden bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid op adequate wijze heeft beoordeeld en de waarborgen heeft getroffen die deze bedreigingen hebben weggenomen of hebben teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

### **6 Assurance-rapport door de intern accountant**

#### **6.1 Inleiding**

De in artikel B2-290.1 van de VGC aangegeven onafhankelijkheidseis speelt voor de intern accountant niet alleen een rol bij de aanvaarding en de uitvoering van een assurance-opdracht, maar tevens bij de rappor-



tering hierover. In de VGC en in de hoofdstukken 1 tot en met 5 van deze nadere voorschriften zijn onder meer bepalingen opgenomen ter zake van de aanvaarding en uitvoering van een assurance-opdracht door de intern accountant. In dit hoofdstuk zijn voorschriften opgenomen met betrekking tot de rapportering naar aanleiding van een door de intern accountant uitgevoerde assurance-opdracht. Waar in dit hoofdstuk wordt gesproken over een assurance-rapport wordt daaronder, tenzij anders aangegeven, bedoeld:

- a. een accountantsverklaring of beoordelingsverklaring bij een interne jaarrekening van (delen van) de werkgever of van een entiteit die niet behoort tot de groep van de werkgever;
- b. een accountantsverklaring of beoordelingsverklaring bij historische financiële informatie anders dan de hiervoor bedoelde interne jaarrekening van (delen van) de werkgever of van een entiteit die niet behoort tot de werkgever; of
- c. een assurance-rapport bij financiële informatie anders dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de werkgever of van een entiteit die niet behoort tot de groep van de werkgever.

Het is mogelijk dat een intern accountant gelijktijdig bij meerdere entiteiten als intern accountant werkzaam is. Iedere afzonderlijke entiteit wordt hierna aangeduid als werkgever.

### **6.2 De werkgever, de kring van de beoogde gebruikers van de rapportage en het object van de assurance-opdracht**

Bij het bepalen of een entiteit wel of niet tot de werkgever van de intern accountant behoort, dient de intern accountant uit te gaan van het groepsbegrip gedefinieerd in artikel 24b BW2 en uitgewerkt in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving.

### **6.3 Assurance-rapport bij al dan niet financiële informatie van (delen van) de werkgever**

#### *6.3.1 Assurance-rapport bij een interne jaarrekening van (delen van) de werkgever*

Indien de intern accountant een assurance-rapport bij een interne jaarrekening van (delen van) de werkgever zelf verstrekt aan:

- a. de organen belast met governance bij zijn werkgever, zoals commissarissen en bestuur;
- b. een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan de werkgever; of
- c. een andere intern accountant werkzaam bij of verbonden aan de werkgever, een openbaar accountant, een overheidsaccountant of een bij of krachtens enige wet ingestelde toezichthouder,

vermeldt de intern accountant in het assurance-rapport zijn naam, de naam van de accountantsafdeling, de naam van de werkgever en de mededeling dat verspreiding van het assurance-rapport zonder zijn toestemming is beperkt tot de hiervoor bedoelde organen en personen.

Het is de intern accountant niet toegestaan een assurance-rapport bij een interne jaarrekening van (delen van) de werkgever te verstrekken aan iemand buiten de hiervoor genoemde kring.

Indien de intern accountant constateert dat door of namens de hiervoor genoemde organen of personen een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de intern accountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen.

*6.3.2 Assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een interne jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de werkgever*

Bij het verstrekken van een assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een interne jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de werkgever aan de onder 6.3.1 genoemde kring, is het onder 6.3.1 genoemde van overeenkomstige toepassing.

Het is de intern accountant daarnaast toegestaan een assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een interne jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de werkgever te verstrekken aan een persoon buiten de genoemde kring. Indien de intern accountant daartoe overgaat vermeldt hij in het assurance-rapport zijn naam, de naam van de accountantsafdeling en de naam van zijn werkgever en de mededeling dat de verspreiding van het assurance-rapport zonder zijn toestemming is beperkt tot de door hem aangewezen organen of personen.

Daarnaast ziet de intern accountant in dit geval erop toe dat:

- a. de beoogde gebruiker van het assurance-rapport heeft bevestigd dat een assurance-rapport afgegeven door een intern accountant voor hem toereikend is en uitsluitend strekt ter voorziening in zijn eigen behoefte; en
- b. de beoogde gebruiker redelijkerwijs in staat geacht kan worden de betekenis te onderkennen van een assurance-rapport afgegeven door een ander dan een openbaar accountant.

Indien de intern accountant constateert dat door of namens de hiervoor bedoelde organen of personen een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de intern accountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen.

## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

### 6.4 Assurance-rapport bij financiële of niet financiële informatie van een entiteit die niet behoort tot de werkgever van de intern accountant

Indien de intern accountant een assurance-opdracht uitvoert waarvan het object niet behoort tot de werkgever, is het hem uitsluitend toegestaan zijn assurance-rapport te verstrekken aan:

- a. de organen belast met governance, zoals commissarissen en bestuur, van de werkgever en van de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort;
- b. een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan de werkgever of werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort; of
- c. een andere intern accountant werkzaam bij of verbonden aan de werkgever of werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort, een openbaar accountant, een overheidsaccountant of een bij of krachtens enige wet ingestelde toezichthouder.

In zijn assurance-rapport vermeldt de intern accountant zijn naam, de naam van de accountantsafdeling, de naam van de werkgever en de mededeling dat verspreiding van het assurance-rapport zonder zijn toestemming is beperkt tot de hiervoor bedoelde organen en personen.

Indien de intern accountant constateert dat door of namens de hiervoor genoemde organen of personen een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de intern accountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen.

Het voorgaande is schematisch als volgt weer te geven:

	Interne Jaarrekening		Andere objecten dan een 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	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
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)
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)

## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

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)

### 7 Slotbepalingen

#### 7.1 Overgangsrecht

Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op assurance-opdrachten:

- a. die worden overeengekomen op of na 1 januari 2010; of
- b. die betrekking hebben op perioden die aanvangen op of na 1 januari 2010.

#### 7.2 Inwerkingtreding

Deze nadere voorschriften treden in werking met ingang van 1 januari 2010.

#### 7.3 Citeertitel

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten worden aangehaald als:

Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant - assurance-opdrachten, bij afkorting NVO-ia.

## ***Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)***

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten, vastgesteld in de bestuursvergadering van 16 december 2009.

Het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants,

gelet op artikel B2-290.1 van de Verordening gedragscode,

gehoord de leden,

na overleg met het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten,

stelt de volgende nadere voorschriften vast:

De inhoudsopgave van deze nadere voorschriften luidt:

1. Inleiding

1.1 Indeling

1.2 Status

2. Raamwerk voor onafhankelijkheid

2.1 Integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid

2.2 Verantwoordelijkheid voor en reikwijdte van de voorschriften

2.2.1 Reikwijdte personen

2.2.2 Verantwoordelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

2.3 Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

3 Stelsel van waarborgen

3.1 Waarborgen in de organisatie van de werkgever

3.1.1 Bestuursstructuur van de werkgever

3.1.2 Communicatie met het toezichhoudend orgaan

3.2 Beloning van de intern accountant

3.2.1 Financiële afhankelijkheid van de intern accountant

3.3 Langdurige betrokkenheid en interne roulatie

3.4 Periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn

4 Zakelijke, arbeids-, familie- en nauwe persoonlijke relaties met de werkgever

4.1 Zakelijke relaties met de werkgever

- 4.2 Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie
  - 4.2.1 Dienstverband bij de werkgever
  - 4.2.2 Vervullen van een bestuurs- of toezichhoudende functie bij de werkgever
- 4.3 Indienstreding bij een accountantsafdeling
- 4.4 Persoonlijke en familierelaties
  - 4.4.1 Gezinsleden
  - 4.4.2 Naaste verwanten
  - 4.4.3 Nauwe persoonlijke relaties
  - 4.4.4 Nadere toelichting gezinsleden, naaste verwanten en nauwe persoonlijke relaties
- 5 Samenloop met overige dienstverlening
  - 5.1 Algemeen beoordelingskader
  - 5.2 Administratieve dienstverlening
    - 5.2.1 Algemeen
    - 5.2.2 Specifieke bepalingen
    - 5.2.3 Algemene toelichting
  - 5.3 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem
  - 5.4 Diensten op het gebied van waardebeoordeling
  - 5.5 Dienstverlening op het terrein van interne controle
- 6 Assurance-rapport door de intern accountant
  - 6.1 Inleiding
  - 6.2 De werkgever, de kring van de beoogde gebruikers van de rapportage en het object van de assurance-opdracht
  - 6.3 Assurance-rapport bij al dan niet financiële informatie van (delen van) de entiteit van de werkgever
    - 6.3.1 Assurance-rapport bij een interne jaarrekening van (delen van) de entiteit van de werkgever
    - 6.3.2 Assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een interne jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) van de werkgever
  - 6.4 Assurance-rapport bij financiële of niet financiële informatie van een entiteit die niet behoort tot de werkgever van de intern accountant
- 7. Slotbepalingen
  - 7.1 Overgangsrecht
  - 7.2 Inwerkingtreding
  - 7.3 Citeertitel

Voor de toepassing van deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:

## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- a. *aan assurance verwante opdrachten*: de opdracht, genoemd in onderdeel a van de definities in de VGC;
- b. *accountantsafdeling*: de organisatorische eenheid, genoemd in onderdeel c van de definities in de VGC;
- c. *assurance-opdracht*: de opdracht, genoemd in onderdeel g van de definities in de VGC;
- d. *assurance-team*: de intern accountants en overige personen, die zijn betrokken bij de uitvoering van een assurance-opdracht. Hiertoe behoren ten minste degenen die betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht, zoals professionals in dienst van of verbonden aan de accountantsafdeling, al dan niet afkomstig uit andere disciplines (bijvoorbeeld een jurist, een actuaaris, een fiscalist, een IT-deskundige, een specialist op het gebied van het beheer van financiële middelen), degene die de kwaliteitsbeoordeling van nog niet afgeronde assurance-opdrachten uitvoert, degene die het periodiek interne kwaliteitsonderzoek van afgeronde assurance-opdrachten uitvoert en degene die vaktechnische consulten geeft of direct toezicht uitoefent ten behoeve van de assurance-opdracht;
- e. *audit charter*: de door het bestuur van de werkgever vastgestelde taakopdracht van de accountantsafdeling waarin onder andere doel, functie, bevoegdheden, verantwoordelijkheden en waarborgen ten behoeve van de onafhankelijkheid van de accountantsafdeling zijn vastgelegd;
- f. *audit-commissie*: de commissie bestaande uit leden van de Raad van Commissarissen of een soort-gelijk toezichhoudend orgaan, die binnen haar taakgebied de besluitvorming van de Raad van Commissarissen voorbereidt. De audit-commissie richt zich op het bestuur van de werkgever. Hierbij besteedt zij aandacht aan bijvoorbeeld:
  - de werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen, waaronder het toezicht op de naleving van de relevante wet- en regelgeving;
  - de toepassingen van de informatie- en communicatietechnologie (ICT);
  - de financiële informatieverschaffing;
  - de naleving van de aanbevelingen en opmerkingen van de intern en openbaar accountant;
  - het functioneren van de intern en openbaar accountant;
  - het beleid met betrekking tot taxplanning;
  - de financiering;
- g. *bestuur van de werkgever*: de hoogste leiding van de werkgever;
- h. *controleopdracht van de interne jaarrekening*: het geheel van werkzaamheden die gericht zijn op het verkrijgen van een (relatief) hoge maar niet absolute mate van zekerheid omtrent de getrouwheid van een interne jaarrekening die in de accountantsverklaring in positief geformuleerde bewoordingen als “redelijke mate van zekerheid” wordt weergegeven. Onder de interne jaarrekening is begrepen iedere op de interne jaarrekening gelijkende informatie (bijvoorbeeld tussentijdse cijfers);

## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- i. *controleteam*: de intern accountants en overige personen die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantsafdeling en die zijn betrokken bij de uitvoering van een controleopdracht van de interne jaarrekening. Onder overige personen wordt hetzelfde verstaan als in de definitie van assurance-team;
- j. *dagelijks beleidsbepaler*: de intern accountant, bedoeld in artikel B2-291.2 van de VGC;
- k. *direct financieel belang*: het financieel belang in de werkgever, gehouden door een persoon die zich in de positie bevindt van waaruit hij invloed kan uitoefenen op de uitkomsten van een assurance-opdracht bij die werkgever;
- l. *essentiële bestuursfunctie*: elke functie bij de werkgever waaraan verantwoordelijkheid is verbonden voor fundamentele bestuursbeslissingen van het bestuur van de werkgever, 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 interne jaarrekening van (delen van) de werkgever. Onder essentiële bestuursfunctie wordt tevens verstaan de functie die tot stand komt door middel van een contractuele en 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;
- m. *gezinslid*: de persoon, bedoeld in onderdeel l van de definities in de VGC;
- n. *intern accountant*: de intern accountant, genoemd in onderdeel m van de definities in de VGC;
- o. *interne jaarrekening*: de door het bestuur van de werkgever opgemaakte (groeps-)jaarrekening, bedoeld in artikel 101 en 210 BW<sup>2</sup>, dan wel de door het bestuur van een entiteit anders dan de in genoemde artikelen bedoelde rechtspersonen opgemaakte jaarrekening. Onder de interne (groeps)jaarrekening wordt mede verstaan iedere hierop gelijkende verantwoording;
- p. *kwaliteitsbeoordeling*: de beoordeling van een daarvoor in aanmerking komende nog niet afgeronde assurance-opdracht bedoeld om te beoordelen of de intern accountant in redelijkheid tot het oordeel heeft kunnen komen, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven verklaring of rapport als resultaat van de onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde assurance-opdracht;
- q. *naaste verwant*: de persoon, bedoeld in onderdeel o van de definities in de VGC;
- r. *nauwe persoonlijke relatie*: alle relaties met personen die geen gezinslid of naaste verwant van de desbetreffende persoon zijn met wie bedoelde persoon een regelmatig sociaal contact heeft;
- s. *opdrachtgever*: het bestuur van de werkgever of een andere persoon werkzaam bij of verbonden aan de werkgever die de intern accountant opdracht verstrekt tot het uitvoeren van een professionele dienst, alsmede de persoon die werkzaam is bij of is verbonden aan het object van onderzoek;
- t. *opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden*: de opdracht waarbij de intern accountant die werkzaamheden verricht die hij met de opdrachtgever is overeengekomen en waarbij hij rapporteert over feitelijke bevindingen. De ontvanger van het rapport trekt daaruit zijn eigen conclusies. Het rapport is uitsluitend bestemd voor de opdrachtgever, aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden de resultaten onjuist kunnen interpreteren;
- u. *openbaar accountant*: de registeraccountant, genoemd in onderdeel q van de definities in de VGC;
- v. *overheidsaccountant*: de registeraccountant, genoemd in onderdeel r van de definities in de VGC;



## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- w. *overige dienstverlening*: de opdracht niet zijnde een assurance-opdracht;
  - x. *overige opdrachten*: de overige opdrachten, genoemd in onderdeel s van de definities van de VGC;
  - y. *periodiek kwaliteitsonderzoek*: het periodiek onderzoek genoemd in de definities in de Verordening kwaliteitsonderzoek;
  - z. *professionele dienst*: de werkzaamheden van de intern accountant waarvoor accountantsdeskundigheid of deskundigheid op aanverwante terreinen is vereist, waaronder begrepen kennis van verslaggeving, controle, belastingen, interne en administratieve organisatie en andere delen van de bedrijfseconomie. De door de intern accountant uitgevoerde professionele diensten bestaan uit assurance-opdrachten, aan assurance verwante opdrachten of overige opdrachten;
  - aa. *toezichhoudend orgaan*: het van de bestuurlijke en controlestructuur van de werkgever deel uitmakend orgaan dat is belast met het uitoefenen van toezicht op het management in het belang van de werkgever en dat geheel of ten minste gedeeltelijk is samengesteld uit andere personen dan bestuursleden. Een voorbeeld van een toezichhoudend orgaan is een raad van commissarissen, een auditcommissie of een groep van directeuren die niet belast zijn met de dagelijkse leiding of externe bestuursleden;
  - ab. *verbonden derde*: de entiteit, zijnde een natuurlijke persoon of rechtspersoon, die:
    - a. direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is in de werkgever, indien die werkgever van materiële betekenis is voor de entiteit;
    - b. een direct financieel belang in de werkgever heeft, indien de entiteit invloed van betekenis kan uit-oefenen op het zakelijke en financiële beleid van de werkgever en het financieel belang van materiële betekenis is voor de entiteit;alsmede de entiteit
  - c. waarin de werkgever direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is;
  - d. waarin de werkgever 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 werkgever en de daarmee verbonden derde, genoemd in onderdeel c; of
  - e. die de zustervenootschap van de werkgever is, dat wil zeggen de entiteit die door dezelfde entiteit wordt beheerst als de werkgever, indien deze zustervenootschap en de werkgever beide van materiële betekenis zijn voor de entiteit die in beide feitelijk beleidsbepalend is;
- ac. VGC: de Verordening gedragscode;
  - ad. *waardebepaling*: de overige opdracht die behelst het maken van veronderstellingen met betrekking tot toekomstige ontwikkelingen, de toepassing van bepaalde methoden en technieken en de

## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

combinatie van beide bedoeld om een zekere waarde of reeks waarden voor een activum, een passivum of voor een activiteit als geheel te berekenen;

- ae. *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.

### 1 Inleiding

Deze nadere voorschriften zijn gericht op het waarborgen van de onafhankelijkheid van de intern accountant ten opzichte van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij de eindverantwoordelijke het bestuur van de werkgever is. Waar mogelijk zijn de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant (ex artikel B1-290.1 VGC) als uitgangspunt genomen.

Het audit charter is de basis voor de inhoud van de interne accountantsfunctie bij de werkgever en de daaruit voortvloeiende werkzaamheden van de accountantsafdeling. Deze werkzaamheden bestaan uit het op verzoek van de opdrachtgever dan wel ambtshalve verrichten van professionele diensten bestaande uit assurance-opdrachten en eventueel aan assurance verwante opdrachten en overige opdrachten.

Omdat bij vrijwel iedere door de intern accountant uitgevoerde assurance-opdracht het bestuur van de werkgever de beoogde gebruiker hiervan is, en het bestuur van de werkgever in vrijwel alle gevallen een ander is dan de in eerste instantie verantwoordelijke partij van het object van onderzoek, is onafhankelijkheid jegens die in eerste instantie verantwoordelijke partij een voorwaarde voor het mogen uitvoeren van een assurance-opdracht. Daarom is in artikel B2-290.1 van de VGC bepaald dat de intern accountant die een assurance-opdracht uitvoert onafhankelijk moet zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij het de hoogste leiding van de werkgever betreft. In deze nadere voorschriften wordt in dit verband gesproken van het bestuur van de werkgever.

Deze nadere voorschriften bevatten voorschriften die een intern accountant bij het verrichten van een assurance-opdracht in acht moet nemen. Deze nadere voorschriften zijn ontleend aan de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant, die op zich zijn ontleend aan:

- a. de Aanbeveling van de Europese Commissie: Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles; en
- b. de onafhankelijkheidsvoorschriften zoals opgenomen in de Code of Ethics van IFAC.

Bij het samenstellen van deze nadere voorschriften is bovendien kennisgenomen van de inhoud van:

- a. het position paper van het Instituut van Internal Auditors Nederland: De internal auditor in Nederland;
- b. de CIMA code of ethics for professional accountants; en

- c. de ACCA guidance matters for Members in business.

### 1.1 Indeling

Deze nadere voorschriften hebben als uitgangspunt een raamwerk (zie hoofdstuk 2) waarin de algemene vraagstukken van de onafhankelijkheid van de intern accountant in grote lijnen uiteen zijn gezet in relatie tot de verwachtingen van degenen die direct te maken krijgen met de resultaten van het werk van een intern accountant en het publieke belang. Het raamwerk is gebaseerd op de in de VGC opgenomen fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor de intern accountant die een assurance-opdracht uitvoert daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhankelijkheid. Een belangrijk onderdeel van het raamwerk wordt gevormd door de toelichting op bedreigingen voor de naleving van de onafhankelijkheid waarmee de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan worden geconfronteerd en de toelichting op waarborgen die de intern accountant kan treffen om een bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Het raamwerk is aangevuld met een aantal specifieke eisen die de intern accountant in acht dient te nemen ten aanzien van zijn onafhankelijkheid bij de uitvoering van een assurance-opdracht en overige dienstverlening. Deze specifieke eisen bevatten regelgeving voor de toepassing van de fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhankelijkheid in specifieke situaties en bevatten enkele verbodsbepalingen waar geen andere waarborg zou voldoen. Een dergelijke benadering van de onafhankelijkheid van de intern accountant heeft de voorkeur boven gedetailleerde regels.

Om het vertrouwen van het bestuur van de werkgever en van derden, die kennis nemen van de openbaar gemaakte rapportages als resultaat van een assurance-opdracht in door de intern accountant uitgevoerde assurance-opdrachten te behouden, is het noodzakelijk dat er adequate maatregelen zijn getroffen die de onafhankelijkheid van de intern accountant waarborgen. De toereikendheid en effectiviteit van deze maatregelen zijn mede object van onderzoek bij de externe kwaliteitstoets.

In de hoofdstukken 1 tot en met 5 is aandacht besteed aan de onafhankelijkheid die de accountantsafdeling en de daarbij werkzame of daaraan verbonden intern accountant in acht moeten nemen bij de beoordeling van de aanvaardbaarheid van een assurance-opdracht en na aanvaarding bij de uitvoering daarvan.

In hoofdstuk 6 is aandacht besteed aan de toegestane verspreidingskring van de door de accountantsafdeling en de daarbij werkzame of daaraan verbonden intern accountant als resultaat van een uitgevoerde assurance-opdracht afgegeven verklaring.

## 1.2 Status

Deze nadere voorschriften bevatten voorbeelden van bedreigingen en waarborgen en specifieke eisen (met een vetgedrukt lettertype) met een toelichting en voorbeelden. De specifieke eisen dienen te worden geïnterpreteerd en toegepast in samenhang met de toelichting en de voorbeelden van bedreigingen en waarborgen, die hierbij als leidraad dienen. Het is daarom noodzakelijk de gehele tekst - inclusief de daarin opgenomen toelichting en voorbeelden - te lezen en niet alleen de vetgedrukte tekst.

## 2 Raamwerk voor onafhankelijkheid

In artikel B2-290.1 van de VGC is bepaald dat de intern accountant die een assurance-opdracht uitvoert onafhankelijk moet zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij het de hoogste leiding van de werkgever betreft.

In deze nadere voorschriften wordt het begrip 'bestuur van de werkgever' gehanteerd als invulling van het begrip 'hoogste leiding van de werkgever' uit de VGC. Het bestuur van de werkgever moet ervan overtuigd zijn dat de intern accountant ten opzichte van andere personen werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, onafhankelijk is. Het bestuur van de werkgever moet daarom de intern accountant zodanig faciliteren dat deze aan zijn plicht tot onafhankelijkheid kan voldoen. Een mogelijkheid hiertoe is een overeengekomen directe rapportagelijijn naar de audit-commissie.

Daarom moet de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht zowel qua geesteshouding ('in wezen') als naar buiten toe ('in schijn') onafhankelijk zijn van zijn opdrachtgever en van degene die werkzaam is bij of verbonden is aan het object van de assurance-opdracht. Een intern accountant mag daarom niet betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht als er met de werkgever, de opdrachtgever of een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan het object van de assurance-opdracht specifieke financiële, zakelijke of andere relaties bestaan die naar het oordeel 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, als onaanvaardbaar zullen worden aangemerkt.

De primaire test voor de doeltreffendheid van de wijze waarop een intern accountant door het treffen van waarborgen tracht een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid bij een specifieke assurance-opdracht weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen zal zijn of 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, tot de conclusie zal komen dat de intern accountant ten aanzien van alle zaken die bij de uitvoering van de assurance-opdracht aan hem zijn voorgelegd objectief en onafhankelijk is in zijn oordeelsvorming.

De intern accountant dient zich bewust te zijn van de inhoud en betekenis van het fundamentele beginsel objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende beginsel van onafhankelijkheid, zowel

## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

voor wat betreft de feiten als de schijn die wordt gewekt. Bij de door hem gekozen benadering dient de intern accountant rekening te houden met:

- a. de verschillende personen die, naast hemzelf, invloed kunnen uitoefenen op de desbetreffende assurance-opdracht; en
- b. alle bestaande en potentiële bedreigingen die vanuit het oogpunt van een belanghebbende afbreuk kunnen doen aan zijn onafhankelijkheid.

Op basis hiervan dient de intern accountant in ieder concreet geval waarborgen te treffen die een bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

### 2.1 Integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid

Voor de intern accountant die een assurance-opdracht uitvoert zijn integriteit, objectiviteit en deskundigheid en zorgvuldigheid, de belangrijkste fundamentele beginselen die aan het uitvoeren van de assurance-opdracht ten grondslag liggen. Door daarnaast onafhankelijk te zijn, ten minste op de wijze zoals in deze nadere voorschriften is bepaald, laat de intern accountant aan het bestuur van zijn werkgever en het toezichthoudend orgaan zien dat de assurance-opdracht integer en op een objectieve wijze is uitgevoerd.

Objectiviteit (als geesteshouding) kan door een interne en externe belanghebbende niet worden vastgesteld. Integriteit kan evenmin vooraf worden beoordeeld.

De uitgangspunten en vereisten met betrekking tot de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht moet 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, in staat stellen de procedures te beoordelen die de intern accountant volgt om situaties die een bedreiging vormen voor de naleving van de objectiviteit te vermijden of op te lossen.

Een voorwaarde voor het door de intern accountant onafhankelijk kunnen uitvoeren van een assurance-opdracht is dat de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden zo hoog mogelijk in de organisatie van de werkgever wordt gepositioneerd en dat de dagelijks beleidsbepaler wordt benoemd door het bestuur van de werkgever dan wel de audit-commissie. Op die wijze wordt voor alle belanghebbenden duidelijk gemaakt dat de accountantsafdeling primair ten behoeve van en in opdracht van het bestuur van de werkgever functioneert.

Het is daarom van essentieel belang dat het bestuur van de werkgever en het toezichthoudend orgaan kennis hebben van en inzicht hebben in het beginsel onafhankelijkheid en de daarvan afgeleide voorschriften die gelden voor de intern accountant bij de uitvoering van assurance-opdrachten en kennis hebben van en inzicht hebben in de wijze waarop toezicht op de naleving daarvan wordt gehouden. Deze kennis en dit inzicht zijn cruciaal om het vertrouwen van het bestuur van de werkgever in de be-

## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

trouwbaarheid van financiële en niet-financiële informatie en in het verlengde daarvan in de intern accountant te behouden.

Daarom is het belangrijk dat er overeenstemming bestaat over wat er wordt bedoeld met de onafhankelijkheid van de intern accountant, de relatie daarvan met de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit en met de mate waarin de naleving van deze voorschriften op een objectieve wijze kan worden getoetst.

Het geven van een objectief oordeel is het uiteindelijke doel van een assurance-opdracht. Door onafhankelijk te zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, niet zijnde het bestuur van de werkgever, toont de intern accountant aan dat hij een assurance-opdracht objectief kan uitvoeren.

Onafhankelijkheid houdt in:

- a. onafhankelijkheid in wezen, dat wil zeggen: de geesteshouding waarbij rekening wordt gehouden met alle mogelijke overwegingen die verband houden met de specifiek uit te voeren assurance-opdracht; en
- b. onafhankelijkheid in optreden ('in schijn'), dat wil zeggen het vermijden van al die feiten en omstandigheden die dusdanig suggestief zijn dat 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, de objectiviteit van de intern accountant in twijfel zal trekken.

Het bij de uitvoering van een assurance-opdracht in acht nemen van onafhankelijkheid vereist een beoordeling waarbij vooral wordt gekeken naar de omstandigheden waarin de intern accountant zich bevindt, met name elke relatie of elk belang van enige betekenis voor zijn opdracht.

Het gebruik van het woord onafhankelijkheid zonder verdere toevoeging leidt vaak tot misvattingen, omdat dit woord de betekenis lijkt te hebben van een absolute norm waaraan de beroepsbeoefenaren moeten voldoen. Menigeen veronderstelt dan ook dat een persoon die beroepsmatig een oordeel verstrekt, vrij dient te zijn van alle economische, financiële en andere banden die de schijn van afhankelijkheid kunnen wekken. Dit is voor iedere accountant en dus ook voor de intern accountant natuurlijk onmogelijk, omdat iedereen in de maatschappij relaties onderhoudt met anderen en tot op zekere hoogte van anderen afhankelijk is.

De naleving van de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht vindt plaats via de beoordeling van de bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen en het indien noodzakelijk treffen van waarborgen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Dit vereist dat alle relevante omstandigheden waarin de intern accountant zich bevindt worden gezien in relatie tot de assurance-opdracht, in het bijzonder elk belang of elke relatie die de intern accountant heeft met betrekking tot de assurance-opdracht. Daarnaast dient te worden gezien of een dergelijk belang of een dergelijke relatie, beschouwd vanuit het standpunt van een redelijke en goed geïn-

formeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, van invloed is op de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht.

Alleen op deze wijze kan de invulling van het begrip 'onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht' worden beschouwd als een concrete uitwerking van de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit en kan deze worden getoetst door een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle van belang zijnde informatie beschikt.

### 2.2 Verantwoordelijkheid voor en reikwijdte van de voorschriften

**De intern accountant die betrokken is bij de uitvoering van een assurance-opdracht voldoet aan deze nadere voorschriften.**

**De voor de uitvoering van de assurance-opdracht verantwoordelijke intern accountant is ervoor verantwoordelijk dat iedere persoon genoemd in paragraaf 2.2.1 deze nadere voorschriften naleeft.**

**De voorschriften in deze regeling zijn van overeenkomstige toepassing op de intern accountant die een assurance-opdracht uitvoert waarbij het object van de assurance-opdracht of de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht niet tot de werkgever behoort.**

#### 2.2.1 Reikwijdte personen

**Voor een assurance-opdracht (inclusief een controleopdracht van de interne jaarrekening) zijn deze nadere voorschriften van toepassing op:**

- a. **iedere persoon die deel uitmaakt van het assurance-team; en**
- b. **iedere andere persoon dan de hiervoor genoemde persoon, werkzaam bij of verbonden aan de accountantsafdeling en die zich op grond van bepaalde omstandigheden in een positie bevindt waarin hij de uitkomsten van de assurance-opdracht kan beïnvloeden.**

#### 2.2.2 Verantwoordelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

Het is de verantwoordelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht ten aanzien van de onafhankelijkheid de op hem van toepassing zijnde nationale wet- en regelgeving, de nationale beroepsvoorschriften alsmede hetgeen ter zake is voorgeschreven door de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden in acht te nemen.

Bij een specifieke assurance-opdracht is de verantwoordelijke intern accountant ervoor verantwoordelijk dat deze nadere voorschriften niet alleen door hemzelf worden nageleefd, maar ook door ieder ander die ten aanzien van die specifieke assurance-opdracht deze nadere voorschriften moet naleven.

Deze nadere voorschriften hebben als uitgangspunt dat het object van de assurance-opdracht binnen de werkgever is gelegen en dat de persoon die de eindverantwoordelijkheid voor het object van de assurance-opdracht draagt tot de werkgever behoort. Het komt ook voor dat een intern accountant een assurance-opdracht uitvoert met betrekking tot een object dat buiten de werkgever is gelegen en/of dat de verantwoordelijke partij geen deel uitmaakt van de werkgever. In die situaties handelt de intern accountant in overeenstemming met de deze nadere voorschriften.

### 2.3 Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

De onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan op verschillende manieren worden bedreigd onder andere als gevolg van het behartigen van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdeheid en intimidatie.

De aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht worden bepaald door het relatieve belang van elk van deze bedreigingen afzonderlijk en samen en de gevolgen daarvan voor de onafhankelijkheid van de intern accountant. Hierbij wordt rekening gehouden met de voor de desbetreffende assurance-opdracht geldende specifieke omstandigheden.

Bij de beoordeling van de aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht houdt hij tevens rekening met:

- a. de in de afgelopen jaren aan de werkgever verleende diensten en de relaties met de werkgever vóór zijn benoeming tot intern accountant bij de werkgever; en
- b. de tijdens de uitvoering van de assurance-opdracht aan de werkgever verleende diensten en de met de werkgever onderhouden relaties.

Hoe nauwkeuriger een intern accountant de aard en het belang van de bedreigingen bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan vaststellen, hoe beter hij in staat is te beoordelen tot op welke hoogte deze bedreigingen uiteindelijk zijn onafhankelijkheid in gevaar brengen.

In artikel A-100.10 van de VGC zijn categorieën bedreigingen voor de fundamentele beginselen onderscheiden en toegelicht. Deze bedreigingen kunnen ook de onafhankelijkheid van een bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant in gevaar brengen. Het betreft de volgende bedreigingen:

- a. bedreiging als gevolg van eigenbelang: dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang van de registeraccountant dan wel van een gezinslid of een naaste verwant van hem;
- b. bedreiging als gevolg van zelftoetsing: dit is de bedreiging die ontstaat indien de registeraccountant zijn eigen werkzaamheden of het resultaat daarvan beoordeelt;



- c. bedreiging als gevolg van belangenbehartiging: dit is de bedreiging die ontstaat indien de registeraccountant op een zodanige wijze een standpunt verdedigt dat zijn objectiviteit in het gedrang komt;
- d. bedreiging als gevolg van vertrouwdeheid: dit is de bedreiging die ontstaat indien er een nauwe band bestaat tussen de registeraccountant en zijn opdrachtgever of indien de registeraccountant te veel sympathie koestert voor de belangen van een ander; en
- e. bedreiging als gevolg van intimidatie: dit is de bedreiging die ontstaat indien de registeraccountant door feitelijke of vermeende dreigementen wordt afgehouden van objectief handelen.

Het relatieve belang van een bepaalde bedreiging is afhankelijk van een aantal kwalitatieve en kwantitatieve factoren, zoals de omvang van de bedreiging, de status van de degene die erbij betrokken is, de aard van de zaak die de bedreiging veroorzaakt en de totale omgeving. Bij de beoordeling van iedere bedreiging dient de intern accountant er rekening mee te houden dat in bepaalde omstandigheden verschillende soorten bedreigingen een rol kunnen spelen.

### **3 Stelsel van waarborgen**

Verschiedende soorten waarborgen kunnen worden getroffen om een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Het gaat hierbij onder meer om verbodsbepalingen, beperkingen in de aard en soort van de dienstverlening en voorschriften voor interne communicatie en openbaarmaking. Het bestaan en de effectiviteit van de verschillende waarborgen beïnvloeden de mate waarin de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht mogelijk in het geding is.

De intern accountant maakt bij de uitvoering van een assurance-opdracht met betrekking tot elke bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die van niet te verwaarlozen betekenis is een beoordeling of de beschikbare waarborgen toereikend zijn om de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau en maakt daarvan een vastlegging. De beschikbare en relevante waarborgen hebben onder meer betrekking op:

- a. de bestuursstructuur van de werkgever (zie paragraaf 3.1.1); en
- b. de communicatie met het toezichthoudend orgaan (zie paragraaf 3.1.2).

#### **3.1 Waarborgen in de organisatie van de werkgever**

##### *3.1.1 Bestuursstructuur van de werkgever*

De intern accountant gaat na of de bestuursstructuur van de werkgever waarborgen bevat die een onderkende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid kunnen wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar

## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

niveau. Indien deze waarborgen aanwezig zijn beoordeelt hij de wijze waarop deze functioneren. Tot beoelde waarborgen worden onder meer gerekend:

- a. het functioneren van de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden direct onder het bestuur van de werkgever;
- b. het betrekken van de audit-commissie en de openbaar accountant bij het opstellen van het werkplan van de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en het door hen kennisnemen van de bevindingen van de intern accountant;
- c. het door de intern accountant en de openbaar accountant informeren van de audit-commissie over hun samenwerking;
- d. het informeren van de audit-commissie over de samenloop van door de accountantsafdeling uitgevoerde assurance-opdrachten en overige dienstverlening; of
- e. het aanwezig zijn bij vergaderingen van de audit-commissie.

De bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant dient rekening te houden met de beeldvorming bij het regionale, nationale, en internationale publiek. In dit opzicht speelt de bestuursstructuur van deze werkgever een belangrijke rol bij het treffen van waarborgen die een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Om te bepalen wat de aard en het belang zijn van de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht en om de omvang ervan te beoordelen, dient de intern accountant zorgvuldig na te gaan of het bestuur van de werkgever de juiste infrastructuur heeft om in het algemeen de onafhankelijkheid van de intern accountant te kunnen waarborgen. Bij de analyse van de infrastructuur kunnen de volgende zaken aan de orde komen:

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

### 3.1.2 *Communicatie met het toezichhoudend orgaan*

*De bepalingen in deze paragraaf zijn verplicht bij een controleopdracht van een interne jaarrekening.*

Indien bij de werkgever een toezichhoudend orgaan aanwezig is communiceert de dagelijks beleidsbepaler jaarlijks over het begrote werkplan en de mate van realisering van dat plan en over de bevindingen als resultaat van de uitgevoerde werkzaamheden.

De dagelijks beleidsbepaler laat het onderwerp onafhankelijkheid van de intern accountant op de agenda plaatsen van de vergadering van de audit-commissie waarin ook de door hem gecontroleerde interne jaarrekening wordt besproken.

De onafhankelijke positie van de intern accountant wordt dan besproken mede in relatie tot hetgeen daarover in het audit charter is bepaald. Deze bepalingen kunnen bijvoorbeeld betrekking hebben op de jaarlijks door de intern accountant af te geven schriftelijke verklaring aan de dagelijks beleidsbepaler waarin hij bevestigt dat hij zich bewust is van de voor hem geldende bedreigingen voor zijn objectiviteit en onafhankelijkheid.

Indien bij een werkgever geen toezichhoudend orgaan aanwezig is, bespreekt de intern accountant of het noodzakelijk is het voorgaande voorschrift uit te voeren en de voorgaande aanbevelingen op te volgen in overleg met het bestuur van de werkgever.

Zoals toegelicht in paragraaf 3.1.1 is ook het bestuur van de werkgever in bepaalde mate verantwoordelijk voor het waarborgen van de onafhankelijkheid van de intern accountant door middel van een toereikende bestuursstructuur. Het voeren van overleg met het toezichhoudend orgaan van de werkgever vormt een belangrijke schakel tussen de waarborgen die de intern accountant zelf heeft getroffen en die van de werkgever.

## 3.2 Beloning van de intern accountant

### 3.2.1 *Financiële afhankelijkheid van de intern accountant*

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 mag niet leiden tot een onaanvaardbare financiële afhankelijkheid van de intern accountant, in wezen of in schijn.

Er wordt geacht sprake te zijn van onaanvaardbare financiële afhankelijkheid, indien de beloning van de intern accountant 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.

In het algemeen heeft de intern accountant arbeidsvoorwaarden die in lijn zijn met soortgelijke functies binnen de organisatie. Primaire en secundaire arbeidsvoorwaarden kunnen omvatten: prestatie- en winstafhankelijke bonussen, personeelscondities voor leningen en aankopen van goederen, stock options en dergelijke.

**Bonussen voor intern accountants 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.**

Het verdient de voorkeur om transparant te zijn naar de audit-commissie en jaarlijks te rapporteren over de geldende arbeidsvoorwaarden voor de intern accountants. Daarbij dienen afwijkende arbeidsvoorwaarden ten aanzien van het geldende beleid binnen de organisatie duidelijk te worden aangegeven. Dit stelt de audit-commissie in staat om de beloning van de intern accountants en de mogelijk daaruit voortvloeiende ongewenste afhankelijkheid te beoordelen.

### 3.3 Langdurige betrokkenheid en interne roulatie

*Deze paragraaf is verplicht voor controleopdrachten van de interne jaarrekening.*

Indien een intern accountant geregeld en voor lange tijd aan de controleopdracht van hetzelfde onderdeel van de interne jaarrekening meewerkt, leidt dat tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid als gevolg van een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen.

De dagelijks beleidsbepaler beoordeelt of deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is. Indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, treft de dagelijks beleidsbepaler waarborgen om deze bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Hij deelt de door hem beoogde waarborg mee aan de audit-commissie, waarbij hij eventuele knelpunten bespreekt. Voorts rapporteert hij achteraf aan de audit-commissie omtrent de feitelijk getroffen waarborg. Indien onoverkomelijke bedreigingen ontstaan ten aanzien van de onafhankelijkheid, bespreekt de dagelijks beleidsbepaler dit met de audit-commissie en de openbaar accountant.

De dagelijks beleidsbepaler ziet er eveneens op toe dat de bedreiging voor de onafhankelijkheid die kan voortvloeien uit de langdurige betrokkenheid van andere leden van het controleteam bij de controleopdracht van hetzelfde onderdeel van interne jaarrekening wordt beoordeeld en dat, indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, adequate waarborgen worden getroffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

### Interne roulatie

Een voorbeeld van een waarborg is interne roulatie. Indien een lid van het controleteam wordt vervangen omdat hij reeds een lange tijd aan een bepaalde controle van de interne jaarrekening meewerkt of omdat er van een vergelijkbare, uit te grote familiariteit of te verregaand vertrouwen voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid sprake is, ziet de dagelijks beleidsbepaler erop toe dat deze persoon niet eerder bij het team wordt ingedeeld dan nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sedert de datum waarop hij is vervangen.

De dagelijks beleidsbepaler zorgt ervoor dat de controle van de interne jaarrekening naar behoren kan worden voortgezet zonder dat de onafhankelijkheid van de bij de controle van de interne jaarrekening betrokken intern accountants in het gedrang komt.

Daarom onderzoekt de dagelijks beleidsbepaler niet alleen de bedreiging voor de onafhankelijkheid die kan ontstaan bij een langdurige medewerking aan de controle van de interne jaarrekening van een intern accountant maar ook van andere leden van het controleteam alsmede de bedreiging die verband kan houden met de samenstelling van het team.

Op grond van het conceptueel raamwerk wordt het aan de professionele oordeelsvorming van de dagelijks beleidsbepaler overgelaten welke waarborg hij treft om een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Welke waarborg in een bepaalde situatie adequaat is, hangt immers af van de specifieke omstandigheden.

Voorbeelden van waarborgen zijn:

- a. interne roulatie;
- b. het binnen een redelijke periode laten beoordelen van het dossier door een intern accountant die niet bij de uitvoering van de betreffende controleopdracht van de interne jaarrekening is betrokken of door de openbaar accountant; of
- c. advies inwinnen bij het NIVRA en op basis van het advies handelen.

### 3.4 Periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn

De bij de uitvoering van een assurance-opdracht betrokken intern accountant leeft deze nadere voorschriften na.

De voor de uitvoering van de assurance-opdracht verantwoordelijke intern accountant is ervoor verantwoordelijk dat alle personen genoemd in paragraaf 2.2.1 gedurende de periode dat zij betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht of anderszins de uitkomsten van de assurance-opdracht kunnen beïnvloeden op de in deze nadere voorschriften voorgeschreven wijze onafhankelijk zijn van de werkgever.

## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

Indien sprake is van een doorlopende assurance-opdracht gaat deze periode in op het moment waarop de desbetreffende medewerker in dienst treedt bij of zich verbindt aan de accountantsafdeling en eindigt op het moment waarop aan dit dienstverband een einde komt of hij niet langer anderszins aan de accountantsafdeling is verbonden.

Indien sprake is van een niet-doorlopende opdracht gaat de periode in op het moment waarop het assurance-team met de uitvoering van de niet doorlopende assurance-opdracht begint en eindigt op het moment waarop het assurance-rapport is uitgebracht.

Na een interne overplaatsing mag een intern accountant gedurende twee jaar geen assurance-opdrachten uitvoeren die betrekking hebben op zijn voorgaande functie.

Indien gedurende of na de periode waarop de interne jaarrekening betrekking heeft maar voorafgaand aan de datum van het aanvaarden van de controleopdracht van de interne jaarrekening overige dienstverlening ten behoeve van de werkgever of een met deze werkgever verbonden derde is verricht en die overige dienstverlening gedurende de periode van de controleopdracht van de interne jaarrekening verboden zou zijn, dan dient de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant er rekening mee te houden dat zijn onafhankelijkheid mogelijk kan worden bedreigd als gevolg van die overige dienstverlening. Indien deze bedreiging voor de onafhankelijkheid blijkt, dan moet de intern accountant waar nodig waarborgen treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Tot deze waarborgen behoren onder meer:

- a. het bespreken van onafhankelijkheidsaspecten met betrekking tot de overige dienstverlening met de bij de werkgever met governance belaste personen, zoals de audit-commissie;
- b. het verkrijgen van de bevestiging van de opdrachtgever dat deze verantwoordelijk is voor de uitkomsten van de overige dienstverlening;
- c. het uitsluiten van deelname aan het controleteam van personen die de overige dienstverlening hebben uitgevoerd; of
- d. het inschakelen van een andere organisatie die de uitkomsten van de overige dienstverlening beoordeelt of die de overige dienstverlening opnieuw uitvoert op dusdanige wijze dat die organisatie de verantwoordelijkheid voor de overige dienstverlening geheel op zich kan nemen.

### ***4 Zakelijke, arbeids-, familie-, en nauwe persoonlijke relaties met de werkgever***

In de meeste gevallen zijn de bepalingen ten aanzien van de hiervoor aangegeven relaties hetzelfde voor controle van de interne jaarrekening als voor overige assurance-opdrachten. Indien dit niet het geval is, wordt dit expliciet aangegeven.

## 4.1 Zakelijke relaties met de werkgever

Waar in deze paragraaf wordt gesproken over zakelijke relaties is de arbeidsovereenkomst, inclusief de afspraken over secundaire arbeidsvoorwaarden, tussen de intern accountant en de werkgever daaronder niet begrepen. Dit geldt tevens ten aanzien van iedere andere daarop gelijkende overeenkomst tussen de intern accountant en de werkgever.

**Zakelijke relaties tussen de intern accountant en de werkgever kunnen aanleiding geven tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant. In het algemeen leidt de combinatie van werkzaamheden als intern accountant met een zakelijke relatie die niet past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de werkgever tot onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van bedoelde intern accountant en is daarom verboden.**

Indien de zakelijke relatie naar het oordeel van de intern accountant wel past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de werkgever zal doorgaans de combinatie leiden tot een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van de intern accountant. De intern accountant dient in deze situatie waarborgen te treffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Tot deze waarborgen behoort ten minste het melden van de zakelijke relatie bij de audit-commissie.

In het bijzonder bij de controle van de interne jaarrekening van een werkgever moet de bij de controle betrokken intern accountant met het toezichthoudend orgaan van de werkgever de gevallen bespreken waarin twijfel rijst over de vraag of een zakelijke relatie al dan niet past in het kader van de normale relaties tussen de intern accountant en de werkgever en wel of geen bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis vormt voor de onafhankelijkheid van de intern accountant.

**Ernst van de bedreiging voor de onafhankelijkheid**

Of een zakelijke relatie als een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van de intern accountant moet worden beschouwd, hangt af van de vraag of 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, tot de slotsom zal komen dat een dergelijke relatie de uitkomst van de assurance-opdracht zal beïnvloeden.

Ongeacht welke zakelijke relatie het betreft, zijn het in de eerste plaats de door de intern accountant getroffen waarborgen die het bewijs moeten leveren dat de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid zijn onderkend en onderzocht. Waar dat passend is, moet het bewijsmateriaal ook verwijzen naar de rol van het toezichthoudend orgaan van de werkgever in dit proces. Telkens als een beslissing in verband met een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant is genomen, waarbij deze bedreiging al dan niet als ernstig wordt beschouwd, moeten de redenen die aan deze beslissing ten grondslag hebben gelegd, in het dossier worden vastgelegd.

### 4.2 Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie

#### 4.2.1 Dienstverband bij de werkgever

De bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant ziet erop toe dat een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling niet in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van het object van de assurance-opdracht kan beïnvloeden.

De bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant ziet erop toe dat een medewerker van de accountantsafdeling die elders binnen de werkgever een functie vervult na beëindiging van deze functie niet wordt belast met assurance-werkzaamheden die verband houden met deze functie.

Indien een voormalig lid van het assurance-team bij de werkgever een functie buiten de accountantsafdeling aanvaardt, moet de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant erop toezien dat er geen banden van betekenis meer bestaan tussen de accountantsafdeling en de betrokken persoon. Dit houdt onder meer in dat de betrokken persoon niet meer mag deelnemen aan de bedrijfsmatige of beroepsactiviteiten van de accountantsafdeling.

Indien een intern accountant belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de interne jaarrekening voornemens is de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden te verlaten om vervolgens bij dezelfde werkgever een essentiële bestuursfunctie te gaan uitoefenen, beoordeelt hij of dit leidt tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid. Indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, beoordeelt de intern accountant of het mogelijk is deze bedreiging door het treffen van waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. Indien dit niet mogelijk is zal de intern accountant de bedoelde bestuursfunctie niet met directe ingang mogen aanvaarden.

#### 'Dubbelfuncties'

De bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant moet tevens bijzondere aandacht besteden aan de situatie waarin hijzelf of een andere bij de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden persoon zowel een functie bij de accountantsafdeling als elders bij de werkgever vervult of, in geval van een controleopdracht van de interne jaarrekening, eveneens bij een met deze werkgever verbonden derde.

Deze vorm van 'dubbelfuncties' leidt niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant, indien hij of de andere persoon in die andere functie geen boekhoudkundige transacties initieert of gegevens opstelt die niet door het bestuur van de werkgever zijn gecontroleerd en goedgekeurd. Dergelijke dubbelfuncties leiden evenmin tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant of van de andere persoon, indien hij in die andere functie werkzaamheden verricht waarin hij de uitkomst van de assurance-opdracht niet kan beïnvloeden. Indien de intern accountant of de andere persoon na



## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

afloop van de functie buiten de accountantsafdeling wederom bij het assurance-team wordt ingedeeld, ziet de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant erop toe dat hij of de andere persoon niet wordt belast met assurance-werkzaamheden die verband houden met de functie buiten de accountantsafdeling.

### 4.2.2 Vervullen van een bestuurs- of toezichhoudende functie bij de werkgever

Het is de intern accountant niet toegestaan te worden betrokken bij een assurance-opdracht indien hijzelf of een andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling lid is van het bestuur van de werkgever (bijvoorbeeld lid van de raad van bestuur) of lid is van het toezichhoudend orgaan (bijvoorbeeld de audit-commissie of raad van commissarissen) van de werkgever. Aanwezigheid bij vergaderingen van de audit-commissie of raad van commissarissen is toegestaan, mits de intern accountant niet deelneemt aan de besluitvorming.

Indien een voormalig medewerker van de accountantsafdeling een bestuurs- of toezichhoudende functie bij de werkgever gaat vervullen, past de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant het bepaalde in de vierde alinea van paragraaf 4.2.1 toe.

### *Aanvullende bepalingen voor werkgever waarvoor de interne jaarrekening wordt gecontroleerd*

Het is de intern accountant niet toegestaan betrokken te zijn bij een controleopdracht van de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever indien hijzelf of een andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling lid is van het bestuur van de werkgever, een andere leidinggevende positie daarbij bekleedt of deel uitmaakt van een toezichhoudend orgaan van de werkgever.

Het hiervoor bedoelde aanvaarden van een bestuurs-, toezichhoudende- of andere leidinggevende functie bij een werkgever door een van de aangegeven personen is niet de enige manier waarop een uit intimidatie en zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant kan ontstaan.

Het vervullen door de intern accountant of een andere persoon die werkzaam is bij of is verbonden aan de accountantsafdeling van een zogenoemde passieve bestuursfunctie, bijvoorbeeld in de vorm van een 'slapende' bestuursfunctie in een stichting administratiekantoor bij of ten behoeve van een werkgever, leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant die werkzaam is bij of is verbonden aan de accountantsafdeling waaraan ook de bedoelde personen zijn verbonden.

### 4.3 Indienstreding bij een accountantsafdeling

De bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant ziet erop toe dat een lid van het bestuur van de werkgever of een persoon die een managementpositie vervult bij de werkgever en die een

functie aanvaardt bij de accountantsafdeling bij dezelfde werkgever waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, gedurende een redelijke periode na het beëindigen van bedoelde leidinggevende functie niet betrokken is bij belangrijke beslissingen met betrekking tot enige assurance-opdracht. Dit geldt eveneens voor iedere andere persoon aangesteld door of anderszins verbonden aan de werkgever, tenzij zijn verantwoordelijkheden en taken in de andere functie van geen enkele betekenis zijn voor het uitvoeren van de assurance-opdracht.

Indien een lid van het bestuur van de werkgever of een andere persoon die een managementfunctie vervult bij de werkgever een functie aanvaardt bij de accountantsafdeling van dezelfde werkgever wordt de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant te ernstig geacht om door enige andere waarborg te worden weggenomen dan door het verbod om gedurende een redelijke periode betrokken te zijn bij belangrijke beslissingen in verband met de assurance-opdracht van de werkgever.

Indien een andere persoon aangesteld door of anderszins verbonden aan de werkgever bij de accountantsafdeling een functie aanvaardt, zal de betekenis van de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant afhankelijk zijn van de verantwoordelijkheden en taken waarmee deze werknemer bij de werkgever was belast en de verantwoordelijkheden en taken die hem bij de accountantsafdeling zullen worden toevertrouwd. Indien hij bijvoorbeeld werkzaamheden verrichtte met betrekking tot de financiële administratie of posten van de interne jaarrekening waardeerde, zal de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant erop toezien dat voor deze persoon dezelfde bepalingen gelden als voor een directeur of bestuurder. Indien de werknemer daarentegen bijvoorbeeld een niet-bestuurlijke functie in een vestiging van de werkgever bekleedde, kan de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen door ervoor te zorgen dat de werkzaamheden van bedoelde werknemer als lid van het assurance-team niet op die vestiging betrekking hebben.

### 4.4 Persoonlijke en familierelaties

#### 4.4.1 Gezinsleden

Een intern accountant mag geen assurance-opdracht aanvaarden indien één van zijn gezinsleden:

- a. deel uitmaakt van het bestuur van de entiteit waarbinnen het object van de assurance-opdracht is gelegen;
- b. bij de werkgever een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van de assurance-opdracht;
- c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van de assurance-opdracht geen deel uitmaakte van het bestuur als bedoeld in onderdeel a en geen andere positie als bedoeld in onderdeel b bekleedde, maar wel

## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- deel uitmaakte van het bestuur als bedoeld in onderdeel a of een andere positie als bedoeld in onderdeel b bekleedde in de periode waarop de assurance-opdracht betrekking heeft;
- d. een op grond van het bepaalde in deze nadere voorschriften onaanvaardbaar financieel belang in de werkgever bezit; of
  - e. met de werkgever een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de intern accountant.

De bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant ziet erop toe dat een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de desbetreffende accountantsafdeling geen deel uitmaakt van het assurance-team, indien die persoon een gezinslid heeft dat voldoet aan één van de hierboven genoemde criteria.

De bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant ziet erop toe dat deze controleopdracht van de interne jaarrekening niet wordt uitgevoerd op een vestiging van de accountantsafdeling waarbij of waaraan een intern accountant die niet bij de desbetreffende controleopdracht is betrokken, werkzaam of verbonden is en een gezinslid heeft dat aan één van deze criteria voldoet.

### 4.4.2 Naaste verwanten

Of de relatie tussen de bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant en naaste verwanten van hem of van een ander lid van het assurance-team van invloed is op de onafhankelijkheid hangt af van een aantal factoren. In ieder geval wordt de onafhankelijkheid bedreigd indien een lid van het assurance-team een naaste verwant heeft die:

- a. deel uitmaakt van het bestuur van de entiteit waarbinnen het object van de assurance-opdracht is gelegen;
- b. bij de werkgever een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van de assurance-opdracht;
- c. een op grond van het bepaalde in deze nadere voorschriften onaanvaardbaar financieel belang in de werkgever bezit; of
- d. met de werkgever een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de interne accountant.

De betekenis van de bedreiging voor de onafhankelijkheid dient te worden geëvalueerd en indien deze van niet te verwaarlozen betekenis is, moeten waarborgen worden getroffen. Voorbeelden hiervan zijn onder meer:

## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- a. het verwijderen van de betreffende persoon uit het assurance-team;
- b. het waar mogelijk de verantwoordelijkheden binnen het assurance-team zodanig te structureren dat de betreffende persoon geen werkzaamheden hoeft te verrichten die vallen onder de verantwoordelijkheid van de naaste verwant;
- c. het opstellen van gedragsregels en procedures om zaken met betrekking tot hun persoonlijke onafhankelijkheid en objectiviteit te bespreken met leidinggevende niveaus;
- d. het afstoten van (een significant deel van) het financieel belang door de naaste verwant in een zo vroeg mogelijk stadium;
- e. het bespreken van de kwestie met het toezichthoudende orgaan van de opdrachtgever; of
- f. het beoordelen van de uitgevoerde werkzaamheden door een intern accountant die niet is betrokken bij de assurance-opdracht of overige dienstverlening ten behoeve van de opdrachtgever.

Indien een naaste verwant van een lid van het assurance-team een hoge bestuursfunctie bij de opdrachtgever bekleedt of in een zodanige positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op de assurance-opdracht van de opdrachtgever kan er sprake zijn van een inbreuk op de onafhankelijkheid. Of deze inbreuk van belang is, hangt onder andere af van de volgende factoren:

- a. de positie van de naaste verwant bij de opdrachtgever; of
- b. de rol van de professional in het assurance-team.

Indien een lid van het assurance-team wetenschap heeft van het feit dat een naaste verwant een financieel belang in de opdrachtgever bezit, kan er sprake zijn van een inbreuk op de onafhankelijkheid. Of deze inbreuk van bijzonder belang is, hangt af van de aard van de relatie tussen het lid van het assurance-team en de naaste verwant en de materialiteit van het financiële belang.

### 4.4.3 Nauwe persoonlijke relaties

De intern accountant moet nagaan of hijzelf of een andere persoon die lid is van het assurance-team geen andere nauwe persoonlijke relaties heeft die vergelijkbare waarborgen als onder 4.4.2 genoemd vereisen.

De situatie waarin sprake is van een relevante nauwe persoonlijke relatie moet worden beoordeeld aan de hand van de kennis van de intern accountant en de betrokken persoon.

De intern accountant moet ervoor zorgen dat de betrokken persoon hem inlicht over alle feiten en omstandigheden die vereisen dat de intern accountant waarborgen treft die een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Dit kan onder meer gebeuren door van de betrokken persoon hierover jaarlijks een bevestiging te vragen.

De bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant ziet erop toe dat de personen die deel uitmaken van het assurance-team aan de hand van de door de accountantsafdeling vastgestelde gedragslijnen en

## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

procedures bepalen wie hun nauwe persoonlijke relaties zijn of lijken te zijn en vervolgens alle relevante feiten of omstandigheden met betrekking tot de werkgever melden aan de intern accountant.

### 4.4.4 Nadere toelichting gezinsleden, naaste verwanten en nauwe persoonlijke relaties

De bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant beoordeelt de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die verband houdt met het feit dat hijzelf of een andere persoon die deel uitmaakt van het assurance-team een gezinslid heeft dat of een naaste verwant heeft die aan de in paragrafen 4.4.1 en 4.4.2 onder a tot en met e genoemde criteria voldoet.

Een beoordeling van eventuele bedreigingen voortvloeiend uit familie- of andere nauwe persoonlijke relaties is gebaseerd op de kennis van de intern accountant van de levensomstandigheden van alle relevante personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantsafdeling. De intern accountant betreft bij deze beoordeling de door de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden uitgevaardigde gedragslijnen en procedures die de betrokken personen ertoe verplichten omtrent hun gezinsleden en naaste verwanten mededeling te doen van alle in dit verband relevante feiten of omstandigheden. De intern accountant evalueert de verkregen informatie en gaat van alle voor een assurance-opdracht waarbij hij is betrokken relevante personen na of aan één van de bedoelde criteria is voldaan. Indien dat het geval blijkt te zijn, treft hij binnen een redelijke termijn die waarborgen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Deze waarborgen kunnen uiteenlopen van het niet aanvaarden c.q. teruggeven van de assurance-opdracht tot de verwijdering van een persoon uit het assurance-team of, in geval van een controleopdracht van de interne jaarrekening, uit de vestiging van de accountantsafdeling.

#### Onopzettelijke inbreuken

Er kan zich een situatie voordoen waarin de intern accountant vaststelt dat een persoon die deel uitmaakt van een assurance-team waaraan de intern accountant leiding geeft onopzettelijk geen melding heeft gedaan van een als strijdig met de onafhankelijkheidsvereisten aan te merken familierelatie of andere nauwe persoonlijke relatie met de werkgever. Een dergelijke onopzettelijke inbreuk leidt niet tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant, mits de intern accountant:

- a. op de juiste wijze gebruik heeft gemaakt van procedures van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, die erin voorzien dat de professionals verplicht zijn onmiddellijk alle inbreuken op de onafhankelijkheidsregels te melden die het gevolg zijn van wijzigingen in hun familie- of andere persoonlijke relaties, de aanvaarding van een voor de assurance-opdracht gevoelige functie door een gezinslid of naaste verwant (dat wil zeggen alle personen genoemd in de punten a tot en met e van paragraaf 4.4.1 respectievelijk 4.4.2) of het feit dat een familielid of een naaste verwant een groot financieel belang in de werkgever heeft gekocht, geërfd of anderszins heeft verkregen;

- b. de betrokken persoon onmiddellijk uit het assurance-team verwijderd of, indien de persoon niet tot het assurance-team behoort, deze persoon uitsluit van belangrijke beslissingen in verband met de assurance-opdracht van de betrokken werkgever. Ingeval het gaat om de verwerving van een groot financieel belang moet de intern accountant, zodra de onopzettelijke inbreuk is vastgesteld, de betrokken persoon ertoe aanmanen zich zo spoedig mogelijk van het financieel belang te ontdoen; en
- c. extra zorgvuldig te werk gaat bij de beoordeling van de relevante assurance-werkzaamheden van de betrokken persoon.

### 5 Samenloop met overige dienstverlening

***Dit hoofdstuk is uitsluitend van toepassing op controleopdrachten van de interne jaarrekening, met uitzondering van paragraaf 5.1 die ook op andere assurance-opdrachten van toepassing is.***

In dit hoofdstuk wordt onder 5.1 in algemene zin behandeld de samenloop van assurance-opdrachten (waaronder controleopdrachten van de interne jaarrekening) met overige dienstverlening bij de werkgever.

Voor een aantal specifieke combinaties van een controleopdracht van de interne jaarrekening en overige dienstverlening bij een werkgever zijn aanvullende voorschriften noodzakelijk omdat vooral in deze situaties een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant kan ontstaan. In de paragrafen 5.2 tot en met 5.5 worden deze specifieke combinaties besproken. Overigens kan ook bij een assurance-opdracht met een continu karakter anders dan een controleopdracht van de interne jaarrekening (bijvoorbeeld beoordelingsopdrachten met betrekking tot de interne jaarrekening) sprake zijn van onverenigbaarheid met overige dienstverlening. De hierna volgende paragrafen gelden dan ook voor deze dienstverleningsopdrachten.

#### 5.1 Algemeen beoordelingskader

De intern accountant leeft de geldende regels van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden na die een onafhankelijk optreden van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht in relatie tot overige dienstverlening waarborgen. Op die wijze ziet de intern accountant erop toe dat de belangen van de betrokkenen niet in gevaar worden gebracht door enig tegengesteld belang tussen de intern accountant en de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is enerzijds en de werkgever anderzijds.

De intern accountant mag geen beslissingen nemen namens of participeren in een besluitvormingsproces van zijn werkgever. Dit verbod heeft zowel betrekking op assurance-opdrachten als op de overige dienstverlening bij de werkgever.

## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

Indien een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant die samenhangt met overige dienstverlening bij de werkgever blijft bestaan, moet deze bedreiging door het treffen van waarborgen worden weggenomen of worden teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

Ook indien er geen sprake is van betrokkenheid bij het besluitvormingsproces in de hierboven benoemde gevallen, dient bij de combinatie van een assurance-opdracht en overige dienstverlening de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant te overwegen een of meerdere van de volgende waarborgen te treffen, teneinde de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau:

- a. het scheiden van taken en verantwoordelijkheden tussen de assurance-opdracht en de overige dienstverlening bij de werkgever; of
- b. overleg met een andere accountant dan wel inwinnen van advies bij de beroepsorganisatie;  
  
aanvullend bij de controleopdracht van de interne jaarrekening:
- c. beoordeling van de uitgevoerde controlewerkzaamheden door een intern accountant die niet betrokken is bij de desbetreffende controleopdracht van de interne jaarrekening.

Indien van toepassing moet de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant ernaar streven de overige dienstverlening aan de werkgever of aan een met deze werkgever verbonden derde met het toezichthoudend orgaan van de werkgever te bespreken.

Het verrichten van overige dienstverlening door de intern accountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam of waaraan hij is verbonden biedt enerzijds voordelen voor zowel de werkgever als de interne gebruikers van de financiële verslaggeving, maar leidt anderzijds tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant. De voordelen zijn onder meer een efficiënte en effectieve inzet van kennis en arbeid en een grote mate van kennis van en inzicht in de huishouding.

In beginsel levert niet bij alle soorten overige dienstverlening de combinatie van overige dienstverlening met het uitvoeren van een assurance-opdracht een bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant. Voorbeelden hiervan zijn fiscale advisering en due diligence (zie paragraaf 5.4).

Ook het ontwikkelen van een trainingsprogramma voor de werkgever levert in beginsel geen potentiële bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de intern accountant. Maar indien bijvoorbeeld de accountantsafdeling naast een assurance-opdracht ook een deel van de administratie verzorgt voor de werkgever, kan hierdoor een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken

intern accountant ontstaan. Van essentieel belang blijft dat personeelsleden van de accountantsafdeling niet zijn betrokken bij het besluitvormingsproces van de werkgever.

De hiernavolgende paragrafen 5.2 tot en met 5.5 zijn uitsluitend van toepassing op de intern accountant die betrokken is bij de controleopdracht van de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever.

### 5.2 Administratieve dienstverlening

*De bepalingen met betrekking tot administratieve dienstverlening gelden voor de samenloop van controle van de interne jaarrekening en administratieve dienstverlening bij de werkgever en voor de met de werkgever verbonden derde*

#### 5.2.1 Algemeen

Onder het begrip 'administratieve dienstverlening' wordt in het kader van deze nadere voorschriften mede verstaan het verzorgen van de salarisadministratie. Werkzaamheden die worden uitgevoerd door het controleteam met betrekking tot het traject van saldibalans naar interne jaarrekening worden niet onder administratieve dienstverlening verstaan. De bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant moet erop toe zien dat alle posten in dit traject met een subjectief element, zoals voorzieningen, schriftelijk en gemotiveerd aan het bestuur van de werkgever worden voorgelegd en door hem expliciet en schriftelijk worden geaccordeerd.

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan, indien de intern accountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden werkzaamheden verricht op het terrein van de administratieve dienstverlening zoals het opstellen van de interne jaarrekening. De aard en het belang van de hiermee verband houdende bedreiging hangen af van de mate van betrokkenheid bij het opstellen van de interne jaarrekening.

#### 5.2.2 Specifieke bepalingen

Het verrichten van administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de interne jaarrekening voor verbonden derden van een werkgever is toegestaan, mits deze ondersteuning uitsluitend een technisch of routinematig karakter heeft en:



## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- a. de personen die hierbij zijn betrokken geen deel uitmaken van het controleteam; en
- b. de personen die hierbij zijn betrokken niet zijn betrokken bij beslissingen van het management van de werkgever ten aanzien van deze ondersteuning; en
- c. de verbonden derden ten behoeve waarvan deze ondersteuning wordt verleend gezamenlijk van immaterieel belang in de interne jaarrekening van de werkgever zijn; of
- d. de ondersteuning betrekking heeft op onderwerpen die gezamenlijk van immaterieel belang in de interne 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 interne jaarrekening voor een verbonden derde van een werkgever 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 accountantsafdeling 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 interne 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 verslaggevingsvereisten niet kunnen worden nageleefd). In deze gevallen is het verlenen van deze ondersteuning toegestaan, indien:

- a. de personen die hierbij zijn betrokken geen deel uitmaken van het controleteam;
- b. de personen die hierbij zijn betrokken niet zijn betrokken bij beslissingen van het management van de werkgever ten aanzien van deze ondersteuning;
- c. de activiteiten slechts eenmalig voor een korte periode worden verricht; en
- d. aanvullende waarborgen worden overwogen, zoals het bespreken van de situatie met het toezichthoudend orgaan van de werkgever.

### 5.2.3 Algemene toelichting

Administratieve ondersteuning met uitsluitend een technisch of routinematige karakter aan verbonden derden van de werkgever is onder de hiervoor aangegeven voorwaarden toegestaan.

In noodgevallen of andere ongebruikelijke situaties is het onder voorwaarden ook toegestaan meer uitgebreide administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de interne jaarrekening te verrichten voor een verbonden derde van een werkgever. Een bepaalde situatie kan als een noodgeval of andere ongebruikelijke situatie worden beschouwd, indien de weigering van de accountantsafdeling om deze assistentie te verlenen in ernstige problemen voor de verbonden derde zou resulteren (bijvoorbeeld intrekking van de financiering) of zelfs zijn voortbestaan in het gedrang zou brengen. Indien deze meer uitgebreide administratieve dienstverlening plaatsheeft, dienen

de overwegingen op basis waarvan is beslist dat deze dienstverlening is toegestaan te worden vastgelegd.

### 5.3 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan, indien hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden werkzaamheden verricht ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen die informatie genereren die uiteindelijk in de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever wordt opgenomen.

De uit deze samenloop van dienstverlening voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant als gevolg van zelftoetsing is onaanvaardbaar, indien de intern accountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden dergelijke diensten gelijktijdig verlenen, tenzij:

- a. het bestuur van de werkgever schriftelijk bevestigt dat het de verantwoordelijkheid voor het gehele interne controlesysteem op zich neemt;
- b. de intern accountant zich ervan heeft vergewist dat het bestuur van de werkgever niet voornamelijk op deze werkzaamheden ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen vertrouwt om de degelijkheid van zijn interne controles en systemen voor de financiële verslaggeving te beoordelen;
- c. de specificaties voor het ontwerp van het informatiesysteem door het bestuur van de werkgever zijn geaccepteerd; en
- d. de diensten geen turn key-projecten behelzen (software-ontwerp, hardware-configuratie en de implementatie van beide), tenzij het bestuur van de werkgever uitdrukkelijk in de hiervoor reeds genoemde vereiste schriftelijke bevestiging vermeldt de verantwoordelijkheid op zich te nemen voor:
  - het ontwerp-, het implementatie- en het beoordelingsproces, inclusief alle beslissingen daaromtrent; en
  - de werking van het systeem, inclusief de door het systeem gebruikte of gegenereerde gegevens.

In deze situatie leidt het niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant indien hij of een andere medewerker van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden als lid van een stuurgroep adviseert bij het ontwerp en de implementatie van dergelijke systemen of werkzaamheden verricht die verband houden met de beoordeling, ontwikkeling en praktische toepassing van het systeem van interne beheersing, mits geen bestuursfunctie wordt uitgeoefend.

## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

**Ook in de niet hierboven verboden gevallen moet de intern accountant nagaan of er aanvullende waarborgen nodig zijn om elke eventueel resterende, uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid te ondervangen.**

Een waarborg die tegen deze bedreiging kan worden getroffen bestaat uit het laten verrichten van de diensten die met het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen verband houden door een team van deskundigen die geen deel uitmaken van het controleteam, dat bovendien niet onder leiding staat van de bij de controleopdracht betrokken intern accountant.

Een controleopdracht van de interne jaarrekening omvat onder meer de toetsing van de informatiesystemen (apparatuur en programmatuur) die door de werkgever worden gebruikt om de financiële informatie te verkrijgen die in de interne jaarrekening moet worden verwerkt. Indien een bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden betrokken is bij het ontwerp en de implementatie van een dergelijk financieel informatiesysteem, kan dit leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant als gevolg van zelftoetsing. In dit verband wordt erop gewezen dat de financiële informatie niet alleen de gegevens omvat die rechtstreeks in de interne jaarrekening worden opgenomen, maar ook alle andere waarderings- of materiële gegevens die aan de in de interne jaarrekening vermelde informatie ten grondslag liggen. Deze informatie wordt gegenereerd door hetzij geïntegreerde IT-systemen, hetzij een aantal autonome systemen voor onder meer de kostprijadministratie, de loonadministratie of het kasbeheer, alsook systemen die louter fysieke aantallen opleveren, zoals sommige voorraad- en productiecontrolesystemen.

De mate van betrokkenheid van de intern accountant bij het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen kan variëren.

Het ene uiterste wordt gevormd door opdrachten waarbij de intern accountant bestuurstaken of verantwoordelijkheden op zich neemt voor het gehele project dat betrekking heeft op het ontwerpen en implementeren van financiële informatiesystemen, dan wel voor het beheer van het financieel informatiesysteem en voor de gegevens die het gebruikt of genereert. Het is evident dat de samenloop bij een werkgever van deze dienstverlening met de controle van de interne jaarrekening leidt tot een onaanvaardbaar hoge bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant.

In andere gevallen moet de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant een zorgvuldige inschatting maken van de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die zou kunnen voortvloeien uit de samenloop van de controle van de interne jaarrekening en zijn betrokkenheid bij het ontwerp en de implementatie van systemen die bestemd zijn voor de werkgever, vooral als dit gevolgen heeft voor het algemeen belang. Hij moet in elk geval adequate waarborgen treffen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Het risico kan bijvoorbeeld aanvaardbaar zijn, indien de rol van de intern accountant bestaat uit het verlenen

van advies aan een consortium dat door de werkgever met het ontwerp of de uitvoering van het project is belast.

Ook in het geval waarin de werkgever een beperkte omvang heeft, is de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant beperkt, indien hem wordt verzocht een gebruiksklaar standaardsysteem voor het voeren van de boekhouding aan de specifieke behoeften van de bedrijfsactiviteit van deze cliënt aan te passen.

De bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant kan als onaanvaardbaar hoog worden beschouwd bij de samenloop van de controle met het uitvoeren van projecten voor het ontwerpen van op maat gemaakte systemen ten behoeve van de werkgever.

Als de intern accountant door het bestuur van de werkgever wordt gevraagd een analyse te maken van alternatieve automatiseringssystemen op basis waarvan het bestuur van de werkgever vervolgens zelf beslist welk systeem hij uiteindelijk installeert, zal dit doorgaans geen bedreiging opleveren voor de onafhankelijkheid van de intern accountant, mits de kosten en baten van de geanalyseerde systemen naar behoren zijn gemotiveerd en met het bestuur van de werkgever zijn besproken.

### 5.4 Diensten op het gebied van waardebeoordeling

Er bestaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant als gevolg van zelftoetsing, indien de intern accountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden naast de controleopdracht van de interne jaarrekening diensten verricht op het gebied van waardebeoordeling die hun weerslag vinden in de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever.

Deze bedreiging wordt als onaanvaardbaar gekwalificeerd, indien sprake is van diensten op het gebied van waardebeoordeling die van directe materiële invloed zijn op de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever en waarbij de waardering een belangrijke mate van subjectiviteit met zich meebrengt.

Indien een onaanvaardbare bedreiging van de onafhankelijkheid ontstaat die niet wordt weggenomen, communiceert de intern accountant dit tijdig met de audit-commissie (of een ander toezichthoudend orgaan) of de openbaar accountant.

In overige situaties dient de intern 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 intern accountant ziet erop toe dat in deze situatie de door de accountantsafdeling 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 interne jaarrekening van (delen van) de desbetreffende werkgever, worden opgevolgd.

Due diligence werkzaamheden in opdracht van het bestuur van de werkgever worden niet als diensten op het gebied van waardebeoordeling beschouwd. Wel geldt altijd dat de bij de controle betrokken intern accountant beoordeelt of sprake is van een bedreiging voor de onafhankelijkheid en, indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, hij waarborgen treft die deze bedreiging weg nemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

### 5.5 Dienstverlening op het terrein van interne controle

Een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant als gevolg van zelftoetsing kan ontstaan indien hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden diensten verricht op het terrein van de interne controle.

Om de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de combinatie van een controleopdracht van de interne jaarrekening met een dergelijke vorm van dienstverlening weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau, dient de intern accountant:

- a. na te gaan dat het bestuur, c.q. het toezichthoudend orgaan van de werkgever te allen tijde de verantwoordelijkheid blijft dragen voor:
  - het systeem van interne controle en beheersing;
  - het vaststellen van de aard, omvang, frequentie en risico's van de toe te passen interne controleprocedures; en
  - het reageren op de conclusies en bevindingen die voortvloeien uit een beoordeling of evaluatie van het systeem van interne controle en beheersing of uit de controleopdracht van de interne jaarrekening. Indien de intern accountant er niet van overtuigd is dat dit het geval is, leidt dit tot een onaanvaardbare bedreiging voor zijn onafhankelijkheid; en
- b. de werkzaamheden die zijn uitgevoerd in het kader van de controleopdracht van de interne jaarrekening te laten beoordelen door de openbaar accountant van de werkgever of door een bij de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden intern accountant die niet betrokken is geweest bij de uitvoering van genoemde controleopdracht en de interne controle-werkzaamheden.

De interne controle vormt een belangrijk onderdeel van het stelsel van interne beheersing van een entiteit. Vooral in kleine en middelgrote ondernemingen, die zich veelal geen verbijzonderde interne

controlefunctionaris kunnen veroorloven of waar een dergelijke functionaris vaak bepaalde faciliteiten ontbeert (bijvoorbeeld toegang tot deskundigen op het gebied van informatietechnologie of kasbeheer), kan deelname aan de interne controle door de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant bevorderlijk zijn voor het vermogen van het management om controle uit te oefenen.

De combinatie van een controleopdracht van de interne jaarrekening en dienstverlening op het terrein van interne controle voor een werkgever kan in beginsel leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controle betrokken intern accountant als gevolg van de mogelijkheid dat de intern accountant zijn eigen werk of het werk dat is uitgevoerd door zijn collega's moet beoordelen (zelftoetsing).

Er ontstaat vooral een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid, indien er naast de controleopdracht van de interne jaarrekening activiteiten worden uitgevoerd waarbij een grote mate van invloed kan worden uitgeoefend op beslissingen die zijn voorbehouden aan het bestuur van de werkgever. In dit verband kunnen met name bedreigingen ontstaan door:

- a. de mate van invloed van de overige dienstverlening op de interne controle en beheersingssystemen van de werkgever; of
- b. het ontbreken van voldoende kennis bij het bestuur van de werkgever inzake de interne controle en beheersingssystemen.

Om een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen ziet de intern accountant erop toe dat hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden kunnen aantonen niet betrokken te zijn bij het management van en het toezicht op de interne controle. Met betrekking tot de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever moet de intern accountant bovendien kunnen aantonen dat hij de nodige stappen heeft ondernomen om de resultaten van de diensten op het terrein van interne controle te laten verifiëren en dat hij zich niet te veel door deze resultaten heeft laten leiden bij het bepalen van de aard, het tijdschema en de draagwijdte van zijn werkzaamheden in het kader van de controleopdracht van de interne jaarrekening. Teneinde te waarborgen dat geen onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant ontstaat, moeten deze punten op adequate wijze worden geverifieerd door een voor de uitoefening van een controleopdracht van de interne jaarrekening bevoegde intern accountant die noch bij de desbetreffende controle, noch bij de desbetreffende interne controlewerkzaamheden betrokken is geweest.

In een organisatie waarin de interne controleafdeling verslag uitbrengt aan het toezichthoudend orgaan in plaats van aan het management zelf, vervult de interne controlefunctie een complementaire rol ten opzichte van de controleopdracht van de interne jaarrekening en kan deze afdeling bijgevolg als een afzonderlijk onderdeel van de governance-structuur worden gezien. Indien de bij de controle betrokken intern accountant in deze omstandigheden naast de controle van de interne jaarrekening interne controlewerkzaamheden heeft verricht, moet hij kunnen aantonen dat hij de aan deze combinatie van werkzaamheden verbonden bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid op adequate wijze heeft beoordeeld en de waarborgen

heeft getroffen die deze bedreigingen hebben weggenomen of hebben teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

## **6 Assurance-rapport door de intern accountant**

### **6.1 Inleiding**

De in artikel B2-290.1 van de VGC aangegeven onafhankelijkheidseis speelt voor de intern accountant niet alleen een rol bij de aanvaarding en de uitvoering van een assurance-opdracht, maar tevens bij de rapportering hierover. In de VGC en in de hoofdstukken 1 tot en met 5 van deze nadere voorschriften zijn onder meer bepalingen opgenomen ter zake van de aanvaarding en uitvoering van een assurance-opdracht door de intern accountant. In dit hoofdstuk zijn voorschriften opgenomen met betrekking tot de rapportering naar aanleiding van een door de intern accountant uitgevoerde assurance-opdracht.

Waar in dit hoofdstuk wordt gesproken over een assurance-rapport wordt daaronder, tenzij anders aangegeven, bedoeld:

- a. een accountantsverklaring of beoordelingsverklaring bij een interne jaarrekening van (delen van) de werkgever of van een entiteit die niet behoort tot de groep van de werkgever;
- b. een accountantsverklaring of beoordelingsverklaring bij historische financiële informatie anders dan de hiervoor bedoelde interne jaarrekening van (delen van) de werkgever of van een entiteit die niet behoort tot de werkgever; of
- c. een assurance-rapport bij financiële informatie anders dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de werkgever of van een entiteit die niet behoort tot de groep van de werkgever.

Het is mogelijk dat een intern accountant gelijktijdig bij meerdere entiteiten als intern accountant werkzaam is. Iedere afzonderlijke entiteit wordt hierna aangeduid als werkgever.

### **6.2 De werkgever, de kring van de beoogde gebruikers van de rapportage en het object van de assurance-opdracht**

**Bij het bepalen of een entiteit wel of niet tot de werkgever van de intern accountant behoort, dient de intern accountant uit te gaan van het groepsbegrip gedefinieerd in artikel 24b BW2 en uitgewerkt in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving.**

### 6.3 Assurance-rapport bij al dan niet financiële informatie van (delen van) de werkgever

#### 6.3.1 Assurance-rapport bij een interne jaarrekening van (delen van) de werkgever

Indien de intern accountant een assurance-rapport bij een interne jaarrekening van (delen van) de werkgever zelf verstrekt aan:

- a. de organen belast met governance bij zijn werkgever, zoals commissarissen en bestuur;
- b. een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan de werkgever; of
- c. een andere intern accountant werkzaam bij of verbonden aan de werkgever, een openbaar accountant, een overheidsaccountant of een bij of krachtens enige wet ingestelde toezichthouder,

vermeldt de intern accountant in het assurance-rapport zijn naam, de naam van de accountantsafdeling, de naam van de werkgever en de mededeling dat verspreiding van het assurance-rapport zonder zijn toestemming is beperkt tot de hiervoor bedoelde organen en personen.

Het is de intern accountant niet toegestaan een assurance-rapport bij een interne jaarrekening van (delen van) de werkgever te verstrekken aan iemand buiten de hiervoor genoemde kring.

Indien de intern accountant constateert dat door of namens de hiervoor genoemde organen of personen een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de intern accountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen.

#### 6.3.2 Assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een interne jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de werkgever

Bij het verstrekken van een assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een interne jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de werkgever aan de onder 6.3.1 genoemde kring, is het onder 6.3.1 genoemde van overeenkomstige toepassing.

Het is de intern accountant daarnaast toegestaan een assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een interne jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de werkgever te verstrekken aan een persoon buiten de genoemde kring. Indien de intern accountant daartoe overgaat vermeldt hij in het assurance-rapport zijn naam, de naam van de accountantsafdeling en de naam van zijn werkgever en de mededeling dat de verspreiding van het assurance-rapport zonder zijn toestemming is beperkt tot de door hem aangewezen organen of personen.



Daarnaast ziet de intern accountant in dit geval erop toe dat:

- a. de beoogde gebruiker van het assurance-rapport heeft bevestigd dat een assurance-rapport afgegeven door een intern accountant voor hem toereikend is en uitsluitend strekt ter voorziening in zijn eigen behoefte; en
- b. de beoogde gebruiker redelijkerwijs in staat geacht kan worden de betekenis te onderkennen van een assurance-rapport afgegeven door een ander dan een openbaar accountant.

Indien de intern accountant constateert dat door of namens de hiervoor bedoelde organen of personen een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de intern accountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen.

### 6.4 Assurance-rapport bij financiële of niet financiële informatie van een entiteit die niet behoort tot de werkgever van de intern accountant

Indien de intern accountant een assurance-opdracht uitvoert waarvan het object niet behoort tot de werkgever, is het hem uitsluitend toegestaan zijn assurance-rapport te verstrekken aan:

- a. de organen belast met governance, zoals commissarissen en bestuur, van de werkgever en van de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort;
- b. een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan de werkgever of werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort; of
- c. een andere intern accountant werkzaam bij of verbonden aan de werkgever of werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort, een openbaar accountant, een overheidsaccountant of een bij of krachtens enige wet ingestelde toezichthouder.

In zijn assurance-rapport vermeldt de intern accountant zijn naam, de naam van de accountantsafdeling, de naam van de werkgever en de mededeling dat verspreiding van het assurance-rapport zonder zijn toestemming is beperkt tot de hiervoor bedoelde organen en personen.

Indien de intern accountant constateert dat door of namens de hiervoor genoemde organen of personen een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de intern accountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen.

Het voorgaande is schematisch als volgt weer te geven:

## Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

	Jaarrekening		Andere objecten dan een 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
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)
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)

### 7 Slotbepalingen

#### 7.1 Overgangsrecht

Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op assurance-opdrachten:

- a. die worden overeengekomen op of na 1 januari 2010; of
- b. die betrekking hebben op perioden die aanvangen op of na 1 januari 2010.

### 7.2 Inwerkingtreding

Deze nadere voorschriften treden in werking met ingang van 1 januari 2010.

### 7.3 Citeertitel

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten worden aangehaald als:

Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant - assurance-opdrachten, bij afkorting NVO-ia.



## ***Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)***

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten, vastgesteld in de bestuursvergadering van 16 december 2009.

Het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten,

gelet op artikel B2-290.1 van de Verordening gedragscode,

gehoord de leden,

na overleg met het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants,

stelt de volgende nadere voorschriften vast:

De inhoudsopgave van deze nadere voorschriften luidt:

1. Inleiding
  - 1.1 Indeling
  - 1.2 Status
2. Raamwerk voor onafhankelijkheid
  - 2.1 Integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid
  - 2.2 Verantwoordelijkheid voor en reikwijdte van de voorschriften
    - 2.2.1 Reikwijdte personen
    - 2.2.2 Verantwoordelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht
  - 2.3 Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht
- 3 Stelsel van waarborgen
  - 3.1 Waarborgen in de organisatie van de overheidsinstelling
    - 3.1.1 Bestuursstructuur van de overheidsinstelling
    - 3.1.2 Communicatie met het toezichthoudend orgaan
  - 3.2 Beloning van de overheidsaccountant
    - 3.2.1 Financiële afhankelijkheid van de overheidsaccountant
  - 3.3 Langdurige betrokkenheid en interne roulatie
  - 3.4 Periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn
- 4 Zakelijke, arbeids-, familie en nauwe persoonlijke relaties met de overheidsgroep
  - 4.1 Zakelijke relaties met de overheidsgroep

- 4.2 Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie
  - 4.2.1 Dienstverband bij de overheidsgroep
  - 4.2.2 Vervullen van een bestuurs- of toezichthoudende functie bij de overheidsgroep
- 4.3 Indiensttreding bij een accountantsafdeling
- 4.4 Persoonlijke en familierelaties
  - 4.4.1 Gezinsleden
  - 4.4.2 Naaste verwanten
  - 4.4.3 Nauwe persoonlijke relaties
  - 4.4.4 Nadere toelichting gezinsleden, naaste verwanten en nauwe persoonlijke relaties
- 5 Samenloop met overige dienstverlening
  - 5.1 Algemeen beoordelingskader
  - 5.2 Administratieve dienstverlening
    - 5.2.1 Algemeen
    - 5.2.2 Specifieke bepalingen
    - 5.2.3 Algemene toelichting
  - 5.3 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem
  - 5.4 Diensten op het gebied van waardebeoordeling
  - 5.5 Dienstverlening op het terrein van interne controle
- 6 Assurance-rapport door de overheidsaccountant
  - 6.1 Inleiding
  - 6.2 De overheidsgroep, de kring van de beoogde gebruikers van de rapportage en het object van de assurance-opdracht
  - 6.3 Assurance-rapport bij al dan niet financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep
    - 6.3.1 Assurance-rapport bij een jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep
    - 6.3.2 Assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep
  - 6.4 Assurance-rapport bij financiële of niet financiële informatie van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep van de overheidsaccountant
- 7 Slotbepalingen
  - 7.1 Overgangsrecht
  - 7.2 Inwerkingtreding
  - 7.3 Citeertitel

Voor de toepassing van deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:

- a. *aan assurance verwante opdracht*: de opdracht, genoemd in onderdeel a van de definities in de VGC;

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- b. *accountantsafdeling*: de organisatorische eenheid, genoemd in onderdeel d van de definities in de VGC;
- c. *assurance-opdracht*: de opdracht, genoemd in onderdeel h van de definities in de VGC;
- d. *assurance-team*: de overheidsaccountants en overige personen, die zijn betrokken bij de uitvoering van een assurance-opdracht. Hiertoe behoren ten minste degenen die betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht, zoals professionals in dienst van of verbonden aan de accountantsafdeling, al dan niet afkomstig uit andere disciplines (bijvoorbeeld een jurist, een actuaaris, een fiscalist, een IT-deskundige, een specialist op het gebied van het beheer van financiële middelen), degene die de kwaliteitsbeoordeling van nog niet afgeronde assurance-opdrachten uitvoert, degene die het periodiek interne kwaliteitsonderzoek van afgeronde assurance-opdrachten uitvoert en degene die vaktechnische consulten geeft of direct toezicht uitoefent ten behoeve van een assurance-opdracht;
- e. *audit charter*: de door het bestuur van de overheidsinstelling vastgestelde taakopdracht van de accountantsafdeling waarin onder andere doel, functie, bevoegdheden, verantwoordelijkheden en waarborgen ten behoeve van de onafhankelijkheid van de accountantsafdeling zijn vastgelegd;
- f. *audit-commissie (ook wel audit-committee)*: de commissie bestaande uit leden van de Raad van Commissarissen of een soortgelijk toezichthoudend orgaan. De audit-commissie richt zich op het bestuur van de overheidsinstelling. Hierbij besteedt zij aandacht aan bijvoorbeeld:
- de werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen, waaronder het toezicht op de naleving van de relevante wet- en regelgeving;
  - de toepassingen van de informatie- en communicatietechnologie (ICT);
  - de financiële informatieverschaffing;
  - de naleving van de aanbevelingen en opmerkingen van de overheidsaccountant;
  - het functioneren van de overheidsaccountant;
  - het beleid met betrekking tot taxplanning;
  - de financiering;
- g. *bestuur van de overheidsinstelling*: de hoogste leiding van de overheidsinstelling;
- h. *controleopdracht van de jaarrekening*: het geheel van werkzaamheden die gericht zijn op het verkrijgen van een (relatief) hoge maar niet absolute mate van zekerheid omtrent de getrouwheid van een jaarrekening die in de accountantsverklaring in positief geformuleerde bewoordingen als “redelijke mate van zekerheid” wordt weergegeven. Onder een jaarrekening wordt mede verstaan iedere op de jaarrekening gelijkende informatie (bijvoorbeeld tussentijdse cijfers);
- i. *controleteam*: de overheidsaccountants en overige personen die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantsafdeling en die zijn betrokken bij de uitvoering van een controleopdracht van de jaarrekening. Onder overige personen wordt hetzelfde verstaan als in de definitie van assurance-team;
- j. *dagelijks beleidsbepaler*: de overheidsaccountant, bedoeld in artikel B2-291.2 van de VGC;

- k. *direct financieel belang*: het financieel belang in de overheidsgroep, gehouden door een persoon die zich in de positie bevindt van waaruit hij invloed kan uitoefenen op de uitkomsten van een assurance-opdracht bij die overheidsgroep;
- l. *essentiële bestuursfunctie*: elke functie bij de overheidsgroep waaraan verantwoordelijkheid is verbonden voor fundamentele beslissingen van het bestuur van de overheidsgroep, 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 verslaggeving en op de opstelling van de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep. Onder essentiële bestuursfunctie wordt tevens verstaan de functie die tot stand komt door middel van een contractuele en 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;
- m. *extern controleur*: de Algemene Rekenkamer, genoemd in artikel 76 van de Grondwet, de provinciale rekenkamer, genoemd in artikel 79a van de Provinciewet, de gemeenschappelijke rekenkamer, genoemd in artikel 79l van de Provinciewet, de rekenkamerfunctie, genoemd in artikel 79p van de Provinciewet, de gemeentelijke rekenkamer, genoemd in artikel 81a van de Gemeentewet, de gemeenschappelijke rekenkamer, genoemd in artikel 81l van de Gemeentewet, of de rekenkamerfunctie, genoemd in artikel 81oa van de Gemeentewet. De gemeentelijke en provinciale rekenkamer, gemeenschappelijke rekenkamer en rekenkamerfunctie hebben geen taak als extern controleur ten aanzien van de controle van de jaarrekening, bedoeld in artikel 213, tweede lid, van de Gemeentewet en artikel 217, tweede lid, van de Provinciewet;
- n. *gezinslid*: de persoon, bedoeld in onderdeel m van de definities in de VGC;
- o. *intern accountant*: de intern accountant, genoemd in onderdeel n van de definities in de VGC;
- p. *jaarrekening*: de door het bestuur van de overheidsinstelling opgemaakte (groeps-)jaarrekening, dan wel de door het bestuur van een andere entiteit dan de overheidsgroep opgemaakte jaarrekening. Onder de (groeps-)jaarrekening wordt mede verstaan iedere hierop gelijkende verantwoording;
- q. *kwaliteitsbeoordeling*: de beoordeling van een daarvoor in aanmerking komende nog niet afgeronde assurance-opdracht bedoeld om te beoordelen of de overheidsaccountant in redelijkheid tot het oordeel heeft kunnen komen, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven verklaring of rapport als resultaat van de onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde assurance-opdracht;
- r. *naaste verwant*: de persoon, bedoeld in onderdeel p van de definities in de VGC;
- s. *nauwe persoonlijke relatie*: alle relaties met personen die geen gezinslid of naaste verwant van de desbetreffende persoon zijn met wie bedoelde persoon een regelmatig sociaal contact heeft;
- t. *opdrachtgever*: het bestuur van de overheidsinstelling of een andere persoon werkzaam bij of verbonden aan de overheidsinstelling die de overheidsaccountant opdracht verstrekt tot het uitvoeren van een professionele dienst, alsmede de persoon die werkzaam is bij of is verbonden aan het object van onderzoek;
- u. *opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden*: de opdracht waarbij de overheidsaccountant die werkzaamheden verricht die hij met de opdrachtgever is overeengekomen en waarbij hij rapporteert over feitelijke bevindingen. De ontvanger van het rapport trekt daaruit zijn eigen conclusies. Het rapport is uitsluitend bestemd voor de opdrachtgever, aangezien anderen



## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden de resultaten onjuist kunnen interpreteren;
- v. *openbaar accountant*: de Accountant-Administratieconsulent, genoemd in onderdeel r van de definities in de VGC;
  - w. *overheidsaccountant*: de Accountant-Administratieconsulent, genoemd in onderdeel s
  - x. *overheidsgroep*: de economische eenheid (zoals ook bedoeld in de International Public Sector Accounting Standard [IPSAS] 6, paragraaf 7) bestaande uit:
    - 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.
  - y. *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;
  - z. *overige dienstverlening*: de opdracht niet zijnde een assurance-opdracht;
  - aa. *overige opdrachten*: de overige opdrachten, genoemd in onderdeel t van de definities van de VGC;
  - ab. vervallen
  - ac. *professionele dienst*: de werkzaamheden van de overheidsaccountant waarvoor accountantsdeskundigheid of deskundigheid op aanverwante terreinen is vereist, waaronder begrepen kennis van verslaggeving, controle, belastingen, interne en administratieve organisatie en andere delen van de bedrijfseconomie. De door de overheidsaccountant uitgevoerde professionele diensten bestaan uit assurance-opdrachten, aan assurance verwante opdrachten of overige opdrachten;
  - ad. *toezichthoudend orgaan*: het van de bestuurlijke en controlestructuur van de overheidsinstelling deel uitmakend orgaan dat is belast met het uitoefenen van toezicht op het management in het belang van de overheidsinstelling en dat geheel of ten minste gedeeltelijk is samengesteld uit andere personen dan bestuursleden. Een voorbeeld van een toezichthoudend orgaan is een raad van commissarissen, een audit-commissie, een groep van directeuren die niet belast zijn met de dagelijkse leiding, externe bestuursleden of rekeningcommissies van gemeenteraden;
  - ae. *verbonden derde*: de entiteit, zijnde een natuurlijke persoon of een rechtspersoon, die:
    - a. direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is in de overheidsgroep, indien die overheidsgroep van materiële betekenis is voor de entiteit;
    - b. een direct financieel belang in de overheidsgroep heeft, indien de entiteit invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van de overheidsgroep het financieel belang van materiële betekenis is voor de entiteit;

alsmede de entiteit

- c. waarin de overheidsgroep direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is;
  - d. waarin de overheidsgroep 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 overheidsgroep en de daarmee verbonden derde, genoemd in onderdeel c; of
  - e. die de zusterentiteit van de overheidsgroep is, dat wil zeggen de entiteit die door dezelfde entiteit wordt beheerst als de overheidsgroep, indien deze zusterentiteit en de overheidsgroep beide van materiële betekenis zijn voor de entiteit die in beide feitelijk beleidsbepalend is;
- af. VGC: de Verordening gedragscode;
- ag. *waardebepaling*: de overige opdracht die behelst het maken van veronderstellingen met betrekking tot toekomstige ontwikkelingen, de toepassing van bepaalde methoden en technieken en de combinatie van beide bedoeld om een zekere waarde of reeks waarden voor een activum, een passivum of voor een activiteit als geheel te berekenen;

### 1 Inleiding

Deze nadere voorschriften zijn gericht op het waarborgen van de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ten opzichte van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij de eindverantwoordelijke het bestuur van de overheidsinstelling is. Waar mogelijk zijn de Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant - assurance-opdrachten (ex artikel B2-290.1 VGC) als uitgangspunt genomen.

Het audit charter, een instellingsbesluit of een in wet- en regelgeving opgenomen taakopdracht is de basis voor de inhoud van de accountantsfunctie bij een overheidsinstelling en de daaruit voortvloeiende werkzaamheden van de accountantsafdeling. Deze werkzaamheden bestaan uit het op verzoek van de opdrachtgever dan wel ambtshalve verrichten van professionele diensten bestaande uit assurance-opdrachten en eventueel aan assurance verwante opdrachten en overige opdrachten.

Omdat bij vrijwel iedere door de overheidsaccountant uitgevoerde assurance-opdracht het bestuur van de overheidsinstelling de beoogde gebruiker hiervan is, en het bestuur van de overheidsinstelling in vrijwel alle gevallen een ander is dan de in eerste instantie verantwoordelijke partij van het object van onderzoek, is onafhankelijkheid jegens die in eerste instantie verantwoordelijke partij een voorwaarde voor het mogen uitvoeren van een assurance-opdracht. Daarom is in artikel B2-290.1 van de VGC bepaald dat de overheidsaccountant die een assurance-opdracht uitvoert onafhankelijk moet zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij het bestuur van de overheidsinstelling betreft. In deze nadere voorschriften wordt in dit verband gesproken van het bestuur van de overheidsinstelling.

Deze nadere voorschriften bevatten voorschriften die een overheidsaccountant bij het verrichten van een assurance-opdracht in acht moet nemen. Deze nadere voorschriften zijn ontleend aan de Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant - assurance-opdrachten. De laatstgenoemde nadere voorschriften zijn 'gebaseerd' op de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant.

Voor zover de overheidsaccountant valt onder de werking van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), prevaleren de bepalingen bij of krachtens deze wet en de bepalingen in de Verordening accountantsorganisaties boven de bepalingen uit deze nadere voorschriften.

## 1.1 Indeling

Deze nadere voorschriften hebben als uitgangspunt een raamwerk (zie hoofdstuk 2) waarin de algemene vraagstukken van de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant in grote lijnen uiteen zijn gezet in relatie tot de verwachtingen van degenen die direct te maken krijgen met de resultaten van het werk van een overheidsaccountant en het publieke belang. Het raamwerk is gebaseerd op de in de VGC opgenomen fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor de overheidsaccountant die een assurance-opdracht uitvoert daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhankelijkheid. Een belangrijk onderdeel van het raamwerk wordt gevormd door de toelichting op bedreigingen voor de naleving van de onafhankelijkheid waarmee de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan worden geconfronteerd en de toelichting op waarborgen die de overheidsaccountant kan treffen om een bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Het raamwerk is aangevuld met een aantal specifieke eisen die de overheidsaccountant in acht dient te nemen ten aanzien van zijn onafhankelijkheid bij de uitvoering van een assurance-opdracht en overige dienstverlening. Deze specifieke eisen bevatten regelgeving voor de toepassing van de fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhankelijkheid in specifieke situaties en bevatten enkele verbodsbepalingen waar geen andere waarborg zou voldoen. Een dergelijke benadering van de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant heeft de voorkeur boven gedetailleerde regels.

Om het vertrouwen van het bestuur van de overheidsinstelling en van derden, die kennis nemen van de openbaar gemaakte rapportages als resultaat van een assurance-opdracht in door de overheidsaccountant uitgevoerde assurance-opdrachten te behouden, is het noodzakelijk dat er adequate maatregelen zijn getroffen die de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant waarborgen. De toereikendheid en effectiviteit van deze maatregelen zijn mede object van onderzoek bij de externe kwaliteitstoets.

In de hoofdstukken 1 tot en met 5 is aandacht besteed aan de onafhankelijkheid die de accountantsafdeling en de daarbij werkzame of daaraan verbonden overheidsaccountant in acht moeten nemen bij de beoordeling van de aanvaardbaarheid van een assurance-opdracht en na aanvaarding bij de uitvoering daarvan.

In hoofdstuk 6 is aandacht besteed aan de toegestane verspreidingskring van de door de accountantsafdeling en de daarbij werkzame of daaraan verbonden overheidsaccountant als resultaat van een uitgevoerde assurance-opdracht afgegeven verklaring.

### 1.2 Status

Deze nadere voorschriften bevatten voorbeelden van bedreigingen en waarborgen en specifieke eisen (met een vetgedrukt lettertype) met een toelichting en voorbeelden. De specifieke eisen dienen te worden geïnterpreteerd en toegepast in samenhang met de toelichting en de voorbeelden van bedreigingen en waarborgen, die hierbij als leidraad dienen. Het is daarom noodzakelijk de gehele tekst - inclusief de daarin opgenomen toelichting en voorbeelden - te lezen en niet alleen de vetgedrukte tekst.

### 2 Raamwerk voor onafhankelijkheid

In artikel B2-290.1 van de VGC is bepaald dat de overheidsaccountant die een assurance-opdracht uitvoert onafhankelijk moet zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij het de hoogste leiding van de werkgever betreft.

In deze nadere voorschriften wordt het begrip 'bestuur van de overheidsinstelling' gehanteerd als invulling van het begrip 'hoogste leiding van de werkgever' uit de VGC. Het bestuur van de overheidsinstelling moet ervan overtuigd zijn dat de overheidsaccountant ten opzichte van andere personen werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, onafhankelijk is. De hoogste leiding van de werkgever moet daarom de overheidsaccountant zodanig faciliteren dat deze aan zijn plicht tot onafhankelijkheid kan voldoen. Een mogelijkheid hiertoe is een overeengekomen directe rapportagelijijn naar de audit-commissie, dan wel de in de governance-structuur boven de hoogste leiding staande functie (zoals de minister of de gemeenteraad).

Daarom moet de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht zowel qua geesteshouding ('in wezen') als naar buiten toe ('in schijn') onafhankelijk zijn van zijn opdrachtgever en van de gene die werkzaam is bij of verbonden is aan het object van de assurance-opdracht. Een overheidsaccountant mag daarom niet betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht als er met de overheidsgroep, de opdrachtgever of een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan het object van de assurance-opdracht specifieke financiële, zakelijke of andere relaties bestaan die naar het oordeel van een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle van relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, als onaanvaardbaar zullen worden aangemerkt.

De primaire test voor de doeltreffendheid van de wijze waarop een overheidsaccountant door het treffen van waarborgen tracht een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid bij een specifieke assurance-opdracht weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen zal zijn of een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

en de getroffen waarborgen, tot de conclusie zal komen dat de overheidsaccountant ten aanzien van alle zaken die bij de uitvoering van de assurance-opdracht aan hem zijn voorgelegd objectief en onafhankelijk is in zijn oordeelsvorming.

De overheidsaccountant dient zich bewust te zijn van de inhoud en betekenis van het fundamentele beginsel objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende beginsel van onafhankelijkheid, zowel voor wat betreft de feiten als de schijn die wordt gewekt. Bij de door hem gekozen benadering dient de overheidsaccountant rekening te houden met:

- a. de verschillende personen die, naast hemzelf, invloed kunnen uitoefenen op de desbetreffende assurance-opdracht; en
- b. alle bestaande en potentiële bedreigingen die vanuit het oogpunt van een belanghebbende afbreuk kunnen doen aan zijn onafhankelijkheid.

Op basis hiervan dient de overheidsaccountant in ieder concreet geval waarborgen te treffen die een bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

### 2.1 Integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid

Voor de overheidsaccountant die een assurance-opdracht uitvoert zijn integriteit, objectiviteit en deskundigheid en zorgvuldigheid, de belangrijkste fundamentele beginselen die aan het uitvoeren van de assurance-opdracht ten grondslag liggen. Door daarnaast onafhankelijk te zijn, ten minste op de wijze zoals in deze nadere voorschriften is bepaald, laat de overheidsaccountant aan het bestuur van de overheidsinstelling en het toezichhoudend orgaan zien dat de assurance-opdracht integer en op een objectieve wijze kan worden uitgevoerd of is uitgevoerd.

Objectiviteit (als geesteshouding) kan door een interne en externe belanghebbende niet worden vastgesteld. Integriteit kan evenmin vooraf worden beoordeeld.

De uitgangspunten en vereisten met betrekking tot de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht moet 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, in staat stellen de procedures te beoordelen die de overheidsaccountant volgt om situaties die een bedreiging vormen voor de naleving van de objectiviteit te vermijden of op te lossen.

Een voorwaarde voor het door de overheidsaccountant onafhankelijk kunnen uitvoeren van een assurance-opdracht is dat de accountantsafdeling waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden zo hoog mogelijk in de organisatie van de overheidsinstelling wordt gepositioneerd en dat de dagelijks beleidsbepaler wordt benoemd door het bestuur van de overheidsinstelling, de audit-commissie of de in de governance-structuur boven de hoogste leiding staande functie (zoals de minister of de gemeenteraad). Op die wijze wordt voor alle belanghebbenden duidelijk gemaakt dat de accoun-

tantsafdeling primair ten behoeve van en in opdracht van het bestuur van de overheidsinstelling functioneert.

Het is daarom van essentieel belang dat het bestuur van de overheidsinstelling en het toezichhoudend orgaan kennis hebben van en inzicht hebben in het beginsel onafhankelijkheid en de daarvan afgeleide voorschriften die gelden voor de overheidsaccountant bij de uitvoering van assurance-opdrachten en kennis hebben van en inzicht hebben in de wijze waarop toezicht op de naleving daarvan wordt gehouden. Deze kennis en dit inzicht zijn cruciaal om het vertrouwen van het bestuur van de overheidsinstelling in de betrouwbaarheid van financiële en niet-financiële informatie en in het verlengde daarvan in de overheidsaccountant te behouden.

Daarom is het belangrijk dat er overeenstemming bestaat over wat er wordt bedoeld met de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant, de relatie daarvan met de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit en met de mate waarin de naleving van deze voorschriften op een objectieve wijze kan worden getoetst.

Het geven van een objectief oordeel is het uiteindelijke doel van een assurance-opdracht. Door onafhankelijk te zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, niet zijnde het bestuur van de overheidsinstelling, toont de overheidsaccountant aan dat hij een assurance-opdracht objectief kan uitvoeren.

Onafhankelijkheid houdt in:

- a. onafhankelijkheid in wezen, dat wil zeggen: de geesteshouding waarbij rekening wordt gehouden met alle mogelijke overwegingen die verband houden met de specifiek uit te voeren assurance-opdracht; en
- b. onafhankelijkheid in optreden ('in schijn'), dat wil zeggen het vermijden van al die feiten en omstandigheden die dusdanig suggestief zijn dat 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, de objectiviteit van de overheidsaccountant in twijfel zal trekken.

Het bij de uitvoering van een assurance-opdracht in acht nemen van onafhankelijkheid vereist een beoordeling waarbij vooral wordt gekeken naar de omstandigheden waarin de overheidsaccountant zich bevindt, met name elke relatie of elk belang van enige betekenis voor zijn opdracht.

Het gebruik van het woord onafhankelijkheid zonder verdere toevoeging leidt vaak tot misvattingen, omdat dit woord de betekenis lijkt te hebben van een absolute norm waaraan de beroepsbeoefenaren moeten voldoen. Menigeen veronderstelt dan ook dat een persoon die beroepsmatig een oordeel verstrekt, vrij dient te zijn van alle economische, financiële en andere banden die de schijn van afhankelijkheid kunnen wekken. Dit is voor iedere accountant en dus ook voor de overheidsaccountant natuurlijk onmogelijk, omdat iedereen in de maatschappij relaties onderhoudt met anderen en tot op zekere hoogte van anderen afhankelijk is.

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

De naleving van de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht vindt plaats via de beoordeling van de bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen en het indien noodzakelijk treffen van waarborgen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Dit vereist dat alle relevante omstandigheden waarin de overheidsaccountant zich bevindt worden gezien in relatie tot de assurance-opdracht, in het bijzonder elk belang of elke relatie die de overheidsaccountant heeft met betrekking tot de assurance-opdracht. Daarnaast dient te worden gezien of een dergelijk belang of een dergelijke relatie, beschouwd vanuit het standpunt 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, van invloed is op de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht.

Alleen op deze wijze kan de invulling van het begrip 'onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht' worden beschouwd als een concrete uitwerking van de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit en kan deze worden getoetst door een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt.

### 2.2 Verantwoordelijkheid voor en reikwijdte van de voorschriften

De overheidsaccountant die betrokken is bij de uitvoering van een assurance-opdracht voldoet aan deze nadere voorschriften.

De voorschriften in deze regeling die van toepassing zijn op de Accountant-Administratieconsulent die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling zijn van overeenkomstige toepassing op de Accountant-Administratieconsulent die werkzaam is bij de Belastingdienst en belast is met de controle van door belastingplichtigen ingeleverde aangiften of aan deze controle direct leiding geeft.

De voor de uitvoering van de assurance-opdracht verantwoordelijke overheidsaccountant is ervoor verantwoordelijk dat iedere persoon genoemd in paragraaf 2.2.1 deze nadere voorschriften naleeft.

De voorschriften in deze regeling zijn van overeenkomstige toepassing op de overheidsaccountant die een assurance-opdracht uitvoert waarbij het object van de assurance-opdracht of de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht niet tot de overheidsgroep behoort.

#### 2.2.1 Reikwijdte personen

Voor een assurance-opdracht (inclusief een controleopdracht van de jaarrekening) zijn deze nadere voorschriften van toepassing op:

- a. iedere persoon die deel uitmaakt van het assurance-team; en

- b. iedere andere persoon dan de hiervoor genoemde persoon, werkzaam bij of verbonden aan de accountantsafdeling en die zich op grond van bepaalde omstandigheden in een positie bevindt waarin hij de uitkomsten van de assurance-opdracht kan beïnvloeden.

### 2.2.2 Verantwoordelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

Het is de verantwoordelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht ten aanzien van de onafhankelijkheid de op hem van toepassing zijnde nationale wet- en regelgeving, de nationale beroepsvoorschriften alsmede hetgeen ter zake is voorgeschreven door de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden in acht te nemen.

Deze nadere voorschriften zijn gericht op het inventariseren van bedreigingen voor de naleving van de eisen ten aanzien van onafhankelijkheid voor de Accountant-Administratieconsulent die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling (en op het vervolgens treffen van waarborgen om eventuele bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau). De Accountant-Administratieconsulent die in een controlerende functie binnen de Belastingdienst werkzaam is, dan wel aan een controle direct leiding geeft, verricht deze werkzaamheden niet binnen het werkverband van een accountantsafdeling. Vandaar dat die onderdelen van de onderhavige nadere voorschriften die op een accountantsafdeling betrekking hebben niet op deze overheidsaccountant van toepassing zijn. Voor zover deze nadere voorschriften van toepassing zijn op een Accountant-Administratieconsulent die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling, handelt de Accountant-Administratieconsulent werkzaam in een van de genoemde functies bij de Belastingdienst hiermee in overeenstemming.

Bij een specifieke assurance-opdracht is de verantwoordelijke overheidsaccountant ervoor verantwoordelijk dat deze nadere voorschriften niet alleen door hemzelf worden nageleefd, maar ook door ieder ander die ten aanzien van die specifieke assurance-opdracht deze nadere voorschriften moet naleven.

Deze nadere voorschriften hebben als uitgangspunt dat het object van de assurance-opdracht binnen de overheidsgroep is gelegen en dat de persoon die de eindverantwoordelijkheid voor het object van de assurance-opdracht draagt tot de overheidsgroep behoort. Het komt ook voor dat een overheidsaccountant een assurance-opdracht uitvoert met betrekking tot een object dat buiten de overheidsgroep is gelegen en/of dat de verantwoordelijke partij geen deel uitmaakt van de overheidsgroep. In die situaties handelt de overheidsaccountant in overeenstemming met de deze nadere voorschriften.

### 2.3 Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

De onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan op verschillende manieren worden bedreigd onder andere als gevolg van het behartigen van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwden en intimidatie.



## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

De aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht, worden bepaald door het relatieve belang van elk van deze bedreigingen afzonderlijk en samen en de gevolgen daarvan voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant. Hierbij wordt rekening gehouden met de voor de desbetreffende assurance-opdracht geldende specifieke omstandigheden.

Bij de beoordeling van de aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht houdt hij tevens rekening met:

- a. de in de afgelopen jaren aan de overheidsgroep verleende diensten en de relaties met de overheidsgroep vóór zijn benoeming tot overheidsaccountant bij de overheidsgroep; en
- b. de tijdens de uitvoering van de assurance-opdracht aan de overheidsgroep verleende diensten en de met de overheidsgroep onderhouden relaties.

Hoe nauwkeuriger een overheidsaccountant de aard en het belang van de bedreigingen bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan vaststellen, hoe beter hij in staat is te beoordelen tot op welke hoogte deze bedreigingen uiteindelijk zijn onafhankelijkheid in gevaar brengen.

In artikel A-100.10 van de VGC zijn categorieën bedreigingen voor de fundamentele beginselen onderscheiden en toegelicht. Deze bedreigingen kunnen ook de onafhankelijkheid van een bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant in gevaar brengen. Het betreft de volgende bedreigingen:

- a. bedreiging als gevolg van eigenbelang: dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang van de Accountant-Administratieconsulent dan wel van een gezinslid of een naaste verwant van hem;
- b. bedreiging als gevolg van zelftoetsing: dit is de bedreiging die ontstaat indien de Accountant-Administratieconsulent zijn eigen werkzaamheden of het resultaat daarvan beoordeelt;
- c. bedreiging als gevolg van belangenbehartiging: dit is de bedreiging die ontstaat indien de Accountant-Administratieconsulent op een zodanige wijze een standpunt verdedigt dat zijn objectiviteit in het gedrang komt;
- d. bedreiging als gevolg van vertrouwdeheid: dit is de bedreiging die ontstaat indien er een nauwe band bestaat tussen de Accountant-Administratieconsulent en zijn opdrachtgever of indien de Accountant-Administratieconsulent te veel sympathie koestert voor de belangen van een ander; en
- e. bedreiging als gevolg van intimidatie: dit is de bedreiging die ontstaat indien de Accountant-Administratieconsulent door feitelijke of vermeende dreigementen wordt afgehouden van objectief handelen.

Het relatieve belang van een bepaalde bedreiging is afhankelijk van een aantal kwalitatieve en kwantitatieve factoren, zoals de omvang van de bedreiging, de status van de degene die erbij betrokken is,

de aard van de zaak die de bedreiging veroorzaakt en de totale omgeving. Bij de beoordeling van iedere bedreiging dient de overheidsaccountant er rekening mee te houden dat in bepaalde omstandigheden verschillende soorten bedreigingen een rol kunnen spelen.

### 3 Stelsel van waarborgen

Verschillende soorten waarborgen kunnen worden getroffen om een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Het gaat hierbij onder meer om verbodsbepalingen, beperkingen in de aard en soort van de dienstverlening en voorschriften voor interne communicatie en openbaarmaking. Het bestaan en de effectiviteit van de verschillende waarborgen beïnvloeden de mate waarin de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht mogelijk in het geding is.

De overheidsaccountant maakt bij de uitvoering van een assurance-opdracht met betrekking tot elke bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die van niet te verwaarlozen betekenis is een beoordeling of de beschikbare waarborgen toereikend zijn om de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau en maakt daarvan een vastlegging. De beschikbare en relevante waarborgen hebben onder meer betrekking op:

- a. de bestuursstructuur van de overheidsinstelling (zie paragraaf 3.1.1); en
- b. de communicatie met het toezichthoudend orgaan (zie paragraaf 3.1.2);

#### 3.1 Waarborgen in de organisatie van de overheidsinstelling

##### 3.1.1 Bestuursstructuur van de overheidsinstelling

De overheidsaccountant gaat na of de bestuursstructuur van de overheidsinstelling waarborgen bevat die een onderkende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid kunnen wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien deze waarborgen aanwezig zijn beoordeelt hij de wijze waarop deze functioneren. Tot bedoelde waarborgen worden onder meer gerekend:

- a. het functioneren van de accountantsafdeling waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden direct onder het bestuur van de overheidsinstelling;
- b. het betrekken van de audit-commissie en de openbaar accountant bij het opstellen van het werkplan van de accountantsafdeling waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en het door hen kennisnemen van de bevindingen van de overheidsaccountant;

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- c. het door de overheidsaccountant en de openbaar accountant c.q. externe controleur informeren van de audit-commissie over hun samenwerking;
- d. het informeren van de audit-commissie over de samenloop van door de accountantsafdeling uitgevoerde assurance-opdrachten en overige dienstverlening; of
- e. het aanwezig zijn bij vergaderingen van de audit-commissie en de rekeningcommissie van gemeenten en provincies.

De bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant dient rekening te houden met de beeldvorming bij het regionale, nationale, en internationale publiek. In dit opzicht speelt de bestuursstructuur van de overheidsinstelling een belangrijke rol bij het treffen van waarborgen die een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Om te bepalen wat de aard en het belang is van de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht en om de omvang ervan te beoordelen, dient de overheidsaccountant zorgvuldig na te gaan of het bestuur van de overheidsinstelling de juiste infrastructuur heeft om in het algemeen de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant te kunnen waarborgen. Bij de analyse van de infrastructuur kunnen de volgende zaken aan de orde komen:

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

Binnen de overheid is geen sprake van uniformiteit ten aanzien van samenstelling en taken van de audit-commissie. Dit verschilt tussen en binnen de verschillende bestuurslagen. Zo bestaat de audit-commissie bij de ministeries uit een vertegenwoordiging uit de ambtelijke top en één of meer externe leden, terwijl bij gemeenten vaak alleen leden van de gemeenteraad deel uit maken van de audit-commissie.

### 3.1.2 Communicatie met het toezichhoudend orgaan

*De bepalingen in deze paragraaf zijn verplicht bij een controleopdracht van een jaarrekening.*

Indien bij de overheidsinstelling een toezichhoudend orgaan aanwezig is communiceert de dagelijks beleidsbepaler jaarlijks over het begrote werkplan en de mate van realisering van dat plan en over de bevindingen als resultaat van de uitgevoerde werkzaamheden.

De dagelijks beleidsbepaler laat het onderwerp onafhankelijkheid van de overheidsaccountant op de agenda plaatsen van de vergadering van het toezichhoudend orgaan waarin de door hem gecontroleerde jaarrekening wordt besproken.

De onafhankelijke positie van de overheidsaccountant wordt dan besproken mede in relatie tot hetgeen daarover in het audit charter (c.q. in een instellingsbesluit of in wet- en regelgeving) is bepaald. Deze bepalingen kunnen bijvoorbeeld betrekking hebben op de jaarlijks door de overheidsaccountant af te geven schriftelijke verklaring aan de dagelijks beleidsbepaler waarin hij bevestigt dat hij zich bewust is van de voor hem geldende bedreigingen voor zijn objectiviteit en onafhankelijkheid.

Indien bij een overheidsinstelling geen toezichhoudend orgaan aanwezig is, bespreekt de overheidsaccountant of het noodzakelijk is het voorgaande voorschrift uit te voeren en de voorgaande aanbevelingen op te volgen in overleg met het bestuur van de overheidsinstelling.

Zoals toegelicht in paragraaf 3.1.1 is ook het bestuur van de overheidsinstelling in bepaalde mate verantwoordelijk voor het waarborgen van de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant door middel van een toereikende bestuursstructuur. Het voeren van overleg met het toezichhoudend orgaan van de overheidsinstelling vormt een belangrijke schakel tussen de waarborgen die de overheidsaccountant zelf heeft getroffen en die van de overheidsinstelling.

## 3.2 Beloning van de overheidsaccountant

### 3.2.1 Financiële afhankelijkheid van de overheidsaccountant

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 betrokken overheidsaccountant mag niet leiden tot een onaanvaardbare financiële afhankelijkheid van de overheidsaccountant, in wezen of in schijn.

Er wordt geacht sprake te zijn van onaanvaardbare financiële afhankelijkheid, indien de beloning van 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 overheidsaccountant.

In het algemeen heeft de overheidsaccountant arbeidsvoorwaarden die in lijn zijn met soortgelijke functies binnen de organisatie.

**Bonussen voor overheidsaccountants die afhankelijk zijn van de uitkomsten en conclusies van uitgevoerde onderzoeken tasten de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant dermate aan, dat zij verboden zijn.**

Het verdient de voorkeur om transparant te zijn naar de audit-commissie en jaarlijks te rapporteren over de geldende arbeidsvoorwaarden voor de overheidsaccountants. Daarbij dienen afwijkende arbeidsvoorwaarden ten aanzien van het geldende beleid binnen de organisatie duidelijk te worden aangegeven. Dit stelt de audit-commissie in staat om de beloning van de overheidsaccountants en de mogelijk daaruit voortvloeiende ongewenste afhankelijkheid te beoordelen.

### 3.3 Langdurige betrokkenheid en interne roulatie

*De bepalingen in deze paragraaf zijn verplicht bij een controleopdracht van de jaarrekening.*

Indien een overheidsaccountant geregeld en voor lange tijd aan de controleopdracht van hetzelfde onderdeel van de jaarrekening meewerkt, leidt dat tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid als gevolg van een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen.

De dagelijks beleidsbepaler beoordeelt of deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is. Indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, treft de dagelijks beleidsbepaler waarborgen om deze bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Hij deelt de door hem beoogde waarborg mee aan de audit-commissie (of een ander toezichthoudend orgaan), waarbij hij eventuele knelpunten bespreekt. Voorts rapporteert hij achteraf aan de audit-commissie omtrent de feitelijk getroffen waarborg. Indien onoverkomelijke bedreigingen ontstaan ten aanzien van de onafhankelijkheid, bespreekt de dagelijks beleidsbepaler dit met de audit-commissie en de openbaar accountant c.q. de extern controleur.

De dagelijks beleidsbepaler ziet er eveneens op toe dat de bedreiging voor de onafhankelijkheid die kan voortvloeien uit de langdurige betrokkenheid van andere leden van het controleteam bij de controleopdracht van hetzelfde onderdeel van jaarrekening wordt beoordeeld en dat, indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, adequate waarborgen worden getroffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

#### Interne roulatie

Een voorbeeld van een waarborg is interne roulatie. Indien een lid van het controleteam wordt vervangen omdat hij reeds een lange tijd aan een bepaalde controle van de jaarrekening meewerkt of omdat er

van een vergelijkbare, uit te grote familiariteit of te verregaand vertrouwen voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid sprake is, ziet de dagelijks beleidsbepaler erop toe dat deze persoon niet eerder bij het team wordt ingedeeld dan nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sedert de datum waarop hij is vervangen.

De dagelijks beleidsbepaler zorgt ervoor dat de controle van de jaarrekening naar behoren kan worden voortgezet zonder dat de onafhankelijkheid van de bij de controle van de jaarrekening betrokken overheidsaccountants in het gedrang komt.

Daarom onderzoekt de dagelijks beleidsbepaler niet alleen de bedreiging voor de onafhankelijkheid die kan ontstaan bij een langdurige medewerking aan de controle van de jaarrekening van een overheidsaccountant maar ook van andere leden van het controleteam alsmede de bedreiging die verband kan houden met de samenstelling van het team.

Op grond van het conceptueel raamwerk wordt het aan de professionele oordeelsvorming van de dagelijks beleidsbepaler overgelaten welke waarborg hij treft om een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Welke waarborg in een bepaalde situatie adequaat is, hangt immers af van de specifieke omstandigheden. Voorbeelden van waarborgen zijn:

- a. interne roulatie;
- b. het binnen een redelijke periode laten beoordelen van het dossier door een overheidsaccountant die niet bij de uitvoering van de betreffende controleopdracht van de jaarrekening is betrokken, een extern controleur of een openbaar accountant; of
- c. advies inwinnen bij de NOVAA en op basis van het advies handelen.

### 3.4 Periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn

De bij de uitvoering van een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant leeft deze nadere voorschriften na.

De voor de uitvoering van de assurance-opdracht verantwoordelijke overheidsaccountant is ervoor verantwoordelijk dat alle personen genoemd in paragraaf 2.2.1 gedurende de periode dat zij betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht of anderszins de uitkomsten van de assurance-opdracht kunnen beïnvloeden op de in deze nadere voorschriften voorgeschreven wijze onafhankelijk zijn van de overheidsgroep.

Indien sprake is van een doorlopende assurance-opdracht gaat deze periode in op het moment waarop de desbetreffende medewerker in dienst treedt bij of zich verbindt aan de accountantsafdeling en eindigt op het moment waarop aan dit dienstverband een einde komt of hij niet langer anderszins aan de accountantsafdeling is verbonden.

Indien sprake is van een niet-doorlopende opdracht gaat de periode in op het moment waarop het assurance-team met de uitvoering van de niet doorlopende assurance-opdracht begint en eindigt op het moment waarop het assurance-rapport is uitgebracht.

Na een interne overplaatsing mag een overheidsaccountant gedurende twee jaar geen assurance-opdrachten uitvoeren die betrekking hebben op zijn voorgaande functie.

Indien gedurende of na de periode waarop de jaarrekening betrekking heeft maar voorafgaand aan de datum van het aanvaarden van de controleopdracht van de jaarrekening overige dienstverlening ten behoeve van de overheidsgroep of een met deze overheidsgroep verbonden derde is verricht en die overige dienstverlening gedurende de periode van de controleopdracht van de jaarrekening verboden zou zijn, dan dient de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant er rekening mee te houden dat zijn onafhankelijkheid mogelijk kan worden bedreigd als gevolg van die overige diensten. Indien een bedreiging voor de onafhankelijkheid blijkt, dan moet de overheidsaccountant waar nodig waarborgen treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Tot deze waarborgen behoren onder meer:

- a. het bespreken van onafhankelijkheidsaspecten met betrekking tot de overige dienstverlening met de bij de overheidsgroep met governance belaste personen, zoals de audit-commissie;
- b. het verkrijgen van de bevestiging van de opdrachtgever dat deze verantwoordelijk is voor de uitkomsten van de overige dienstverlening;
- c. het uitsluiten van deelname aan het controleteam van personen die de overige dienstverlening hebben uitgevoerd; of
- d. het inschakelen van een andere organisatie die de uitkomsten van de overige dienstverlening beoordeelt of die de overige dienstverlening opnieuw uitvoert op dusdanige wijze dat die organisatie de verantwoordelijkheid voor de overige dienstverlening geheel op zich kan nemen.

#### ***4 Zakelijke, arbeids-, familie en nauwe persoonlijke relaties met de overheidsgroep***

In de meeste gevallen zijn de bepalingen ten aanzien van de hiervoor aangegeven relaties hetzelfde voor controle van de jaarrekening als voor overige assurance-opdrachten. Indien dit niet het geval is, wordt dit expliciet aangegeven.

##### **4.1 Zakelijke relaties met de overheidsgroep**

Waar in deze paragraaf wordt gesproken over zakelijke relaties is de aanstelling of arbeidsovereenkomst, inclusief de afspraken over secundaire arbeidsvoorwaarden, tussen de overheidsaccountant en de overheidsinstelling daaronder niet begrepen. Dit geldt tevens ten aanzien van iedere andere daarop gelijkende overeenkomst tussen de overheidsaccountant en de overheidsinstelling.

Zakelijke relaties tussen de overheidsaccountant en de overheidsgroep kunnen aanleiding geven tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant. In het algemeen leidt de combinatie van werkzaamheden als overheidsaccountant met een zakelijke relatie die niet past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de overheidsgroep tot onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van bedoelde overheidsaccountant en is daarom verboden.

Indien de zakelijke relatie naar het oordeel van de overheidsaccountant wel past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de overheidsgroep zal doorgaans de combinatie leiden tot een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant. De overheidsaccountant dient in deze situatie waarborgen te treffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Tot deze waarborgen behoort ten minste het melden van de zakelijke relatie bij de audit-commissie.

In het bijzonder bij de controle van de jaarrekening van de overheidsgroep moet de bij de controle betrokken overheidsaccountant met het toezichthoudend orgaan van de overheidsgroep de gevallen bespreken waarin twijfel rijst over de vraag of een zakelijke relatie al dan niet past in het kader van de normale relaties tussen de overheidsaccountant en de overheidsgroep en wel of geen bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis vormt voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant.

Ernst van de bedreiging voor de onafhankelijkheid

Of een zakelijke relatie als een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant moet worden beschouwd, hangt af van de vraag of 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, tot de slotsom zal komen dat een dergelijke relatie de uitkomst van de assurance-opdracht zal beïnvloeden.

Ongeacht welke zakelijke relatie het betreft, zijn het in de eerste plaats de door de overheidsaccountant getroffen waarborgen die het bewijs moeten leveren dat de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid zijn onderkend en onderzocht. Waar dat passend is, moet het bewijsmateriaal ook verwijzen naar de rol van het toezichthoudend orgaan van de overheidsgroep in dit proces. Telkens als een beslissing in verband met een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant is genomen, waarbij deze bedreiging al dan niet als ernstig wordt beschouwd, moeten de redenen die aan deze beslissing ten grondslag hebben gelegen, in het dossier worden vastgelegd.



## 4.2 Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie

### 4.2.1 Dienstverband bij de overheidsgroep

De bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant ziet erop toe dat een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling niet in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van het object van de assurance-opdracht kan beïnvloeden.

De bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant ziet erop toe dat een medewerker van de accountantsafdeling die elders binnen de overheidsgroep een functie vervult na beëindiging van deze functie niet wordt belast met assurance-werkzaamheden die verband houden met deze functie.

Indien een voormalig lid van het assurance-team bij de overheidsgroep een functie buiten de accountantsafdeling aanvaardt, moet de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant erop toezien dat er geen banden van betekenis meer bestaan tussen de accountantsafdeling en de betrokken persoon. Dit houdt onder meer in dat de betrokken persoon niet meer mag deelnemen aan de bedrijfsmatige of beroepsactiviteiten van de accountantsafdeling.

Indien een overheidsaccountant belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening voornemens is de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden te verlaten om vervolgens bij dezelfde overheidsgroep een essentiële bestuursfunctie te gaan uitoefenen, beoordeelt hij of dit leidt tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid. Indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, beoordeelt de overheidsaccountant of het mogelijk is deze bedreiging door het treffen van waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. Indien dit niet mogelijk is zal de overheidsaccountant de bedoelde bestuursfunctie niet met directe ingang mogen aanvaarden.

#### 'Dubbelfuncties'

De bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant moet tevens bijzondere aandacht besteden aan de situatie waarin hijzelf of een andere bij de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden persoon zowel een functie bij de accountantsafdeling als elders bij de overheidsgroep vervult of, in geval van een controleopdracht van de jaarrekening, eveneens bij een met deze overheidsgroep verbonden derde.

Deze vorm van 'dubbelfuncties' leidt niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant, indien hij of de andere persoon in die andere functie geen boekhoudkundige transacties initieert of gegevens opstelt die niet door het bestuur van de overheidsinstelling zijn gecontroleerd en goedgekeurd. Dergelijke dubbelfuncties leiden evenmin tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant of van de andere persoon, indien hij in die andere functie werkzaamheden

verricht waarin hij de uitkomst van de assurance-opdracht niet kan beïnvloeden. Indien de overheidsaccountant of de andere persoon na afloop van de functie buiten de accountantsafdeling wederom bij het assurance-team wordt ingedeeld, ziet de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant erop toe dat hij of de andere persoon niet wordt belast met assurance-werkzaamheden die verband houden met de functie buiten de accountantsafdeling.

### *4.2.2 Vervullen van een bestuurs- of toezichthoudende functie binnen de overheidsgroep*

Het is de overheidsaccountant niet toegestaan te worden betrokken bij een assurance-opdracht indien hijzelf of een andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling lid is van een bestuur binnen de overheidsgroep (bijvoorbeeld lid van de bestuursraad) of lid is van een toezichthoudend orgaan (bijvoorbeeld de audit-commissie of raad van commissarissen) binnen de overheidsgroep. Aanwezigheid bij vergaderingen van de audit-commissie of raad van commissarissen is toegestaan, mits de overheidsaccountant niet deelneemt aan de besluitvorming.

Indien een voormalig medewerker van de accountantsafdeling een bestuurs- of toezichthoudende functie binnen de overheidsgroep gaat vervullen, past de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant het bepaalde in de vierde alinea van paragraaf 4.2.1 toe.

### *Aanvullende bepalingen in geval de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep wordt gecontroleerd*

Het is de overheidsaccountant niet toegestaan betrokken te zijn bij een controleopdracht van een jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep indien hijzelf of een andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling lid is van een bestuur binnen de overheidsgroep, een andere leidinggevende positie daarbij bekleedt of deel uitmaakt van een toezichthoudend orgaan binnen de overheidsgroep.

Het hiervoor bedoelde aanvaarden van een bestuurs-, toezichthoudende- of andere leidinggevende functie binnen de overheidsgroep door een van de aangegeven personen is niet de enige manier waarop een uit intimidatie en zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant kan ontstaan.

Het vervullen door de overheidsaccountant of een andere persoon die werkzaam is bij of is verbonden aan de accountantsafdeling van een zogenoemde passieve bestuursfunctie, bijvoorbeeld in de vorm van een 'slapende' bestuursfunctie in een stichting administratiekantoor bij of ten behoeve van de overheidsgroep leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant die werkzaam is bij of is verbonden aan de accountantsafdeling waaraan ook de bedoelde personen zijn verbonden.

### 4.3 Indienstreding bij een accountantsafdeling

De bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant ziet erop toe dat een lid van een bestuur binnen de overheidsgroep of een andere persoon die een managementpositie vervult binnen de overheidsgroep en die een functie aanvaardt bij de accountantsafdeling van dezelfde overheidsgroep gedurende een redelijke periode na het beëindigen van bedoelde leidinggevende functie niet betrokken is bij belangrijke beslissingen met betrekking tot enige assurance-opdracht. Dit geldt eveneens voor iedere andere persoon aangesteld door of anderszins verbonden aan de overheidsgroep, tenzij zijn verantwoordelijkheden en taken in de andere functie van geen enkele betekenis zijn voor het uitvoeren van de assurance-opdracht.

Indien een lid van een bestuur binnen de overheidsgroep of een andere persoon die een managementfunctie vervult binnen de overheidsgroep een functie aanvaardt bij de accountantsafdeling van dezelfde overheidsgroep, wordt de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant te ernstig geacht om door enige andere waarborg te kunnen worden weggenomen dan door het verbod om gedurende een redelijke periode betrokken te zijn bij belangrijke beslissingen in verband met de assurance-opdracht van de overheidsgroep.

Indien een andere persoon aangesteld door of anderszins verbonden aan de overheidsgroep bij de accountantsafdeling een functie aanvaardt, zal de betekenis van de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant afhankelijk zijn van de verantwoordelijkheden en taken waarmee deze persoon bij de overheidsgroep was belast en de verantwoordelijkheden en taken die hem bij de accountantsafdeling zullen worden toevertrouwd. Indien hij bijvoorbeeld werkzaamheden verrichtte met betrekking tot de financiële administratie of posten van de jaarrekening waardeerde, zal de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant erop toezien dat voor die persoon dezelfde bepalingen gelden als voor een directeur of bestuurder. Indien de werknemer daarentegen bijvoorbeeld een niet-bestuurlijke functie binnen de overheidsgroep bekleedde, kan de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen door ervoor te zorgen dat de werkzaamheden van bedoelde persoon als lid van het assurance-team niet op die vestiging betrekking hebben.

### 4.4 Persoonlijke en familierelaties

#### 4.4.1 Gezinsleden

Een overheidsaccountant mag geen assurance-opdracht aanvaarden indien één van zijn gezinsleden:

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- a. deel uitmaakt van het bestuur van de entiteit waarbinnen het object van de assurance-opdracht is gelegen;
- b. bij de overheidsgroep een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van de assurance-opdracht;
- c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van de assurance-opdracht geen deel uitmaakte van het bestuur als bedoeld in onderdeel a en geen andere positie als bedoeld in onderdeel b bekleedde, maar wel deel uitmaakte van het bestuur als bedoeld in onderdeel a of een andere positie als bedoeld in onderdeel b bekleedde in de periode waarop de assurance-opdracht betrekking heeft;
- d. een op grond van het bepaalde in deze nadere voorschriften onaanvaardbaar financieel belang in de overheidsgroep bezit; of
- e. met de overheidsgroep een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant.

De bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant ziet erop toe dat een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de desbetreffende accountantsafdeling geen deel uitmaakt van het assurance-team, indien die persoon een gezinslid heeft dat voldoet aan één van de hierboven genoemde criteria.

De bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant ziet erop toe dat deze controleopdracht van de jaarrekening niet wordt uitgevoerd op een vestiging van de accountantsafdeling waarbij of waaraan een overheidsaccountant die niet bij de desbetreffende controleopdracht is betrokken, werkzaam of verbonden is en een gezinslid heeft dat aan één van deze criteria voldoet.

### 4.4.2 Naaste verwanten

Of de relatie tussen de bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant en naaste verwanten van hem of van een ander lid van het assurance-team van invloed is op de onafhankelijkheid hangt af van een aantal factoren. In ieder geval wordt de onafhankelijkheid bedreigd indien een lid van het assurance-team een naaste verwant heeft die:

- a. deel uitmaakt van het bestuur van de entiteit waarbinnen het object van de assurance-opdracht is gelegen;
- b. bij de overheidsgroep een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van de assurance-opdracht;
- c. een op grond van het bepaalde in deze nadere voorschriften onaanvaardbaar financieel belang in de overheidsgroep bezit; of
- d. met de overheidsgroep een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant.

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

De betekenis van de bedreiging voor de onafhankelijkheid dient te worden geëvalueerd en indien deze van niet te verwaarlozen betekenis is, moeten waarborgen worden getroffen. Voorbeelden hiervan zijn onder meer:

- a. het verwijderen van de betreffende persoon uit het assurance-team;
- b. het waar mogelijk de verantwoordelijkheden binnen het assurance-team zodanig structureren dat de betreffende persoon geen werkzaamheden hoeft te verrichten die vallen onder de verantwoordelijkheid van de naaste verwant;
- c. het opstellen van gedragsregels en procedures om zaken met betrekking tot hun persoonlijke onafhankelijkheid en objectiviteit te bespreken met leidinggevende niveaus.
- d. het afstoten van (een significant deel van) het financieel belang door de naaste verwant in een zo vroeg mogelijk stadium;
- e. het bespreken van de kwestie met het toezichthoudende orgaan van de opdrachtgever; of
- f. het beoordelen van de uitgevoerde werkzaamheden door een overheidsaccountant die niet is betrokken bij de assurance-opdracht of overige dienstverlening ten behoeve van de opdrachtgever.

Indien een naaste verwant van een lid van het assurance-team een hoge bestuursfunctie bij de opdrachtgever bekleedt of in een zodanige positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op de assurance-opdracht van de opdrachtgever kan er sprake zijn van een inbreuk op de onafhankelijkheid. Of deze inbreuk van belang is, hangt onder andere af van de volgende factoren:

- a. de positie van de naaste verwant bij de opdrachtgever; of
- b. de rol van de professional in het assurance-team.

Indien een lid van het assurance-team wetenschap heeft van het feit dat een naaste verwant een financieel belang in de opdrachtgever bezit, kan er sprake zijn van een inbreuk op de onafhankelijkheid. Of deze inbreuk van bijzonder belang is, hangt af van de aard van de relatie tussen het lid van het assurance-team en de naaste verwant en de materialiteit van het financiële belang.

### 4.4.3 Nauwe persoonlijke relaties

De overheidsaccountant moet nagaan of hijzelf of een andere persoon die lid is van het assurance-team geen andere nauwe persoonlijke relaties heeft die vergelijkbare waarborgen als onder 4.4.2 genoemd vereisen.

De situatie waarin sprake is van een relevante nauwe persoonlijke relatie moet worden beoordeeld aan de hand van de kennis van de overheidsaccountant en de betrokken persoon.

De overheidsaccountant moet ervoor zorgen dat de betrokken persoon hem inlicht over alle feiten en omstandigheden die vereisen dat de overheidsaccountant waarborgen treft die een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Dit kan onder meer gebeuren door van de betrokken persoon hierover jaarlijks een bevestiging te vragen.

De bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant ziet erop toe dat de personen die deel uitmaken van het assurance-team aan de hand van de door de accountantsafdeling vastgestelde gedragslijnen en procedures bepalen wie hun nauwe persoonlijke relaties zijn of lijken te zijn en vervolgens alle relevante feiten of omstandigheden met betrekking tot de overheidsgroep melden aan de overheidsaccountant.

#### *4.4.4 Nadere toelichting gezinsleden, naaste verwanten en nauwe persoonlijke relaties*

De bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant beoordeelt de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die verband houdt met het feit dat hijzelf of een andere persoon die deel uitmaakt van het assurance-team een gezinslid of een naaste verwant heeft dat aan de in paragrafen 4.4.1 en 4.4.2 onder a tot en met e genoemde criteria voldoet.

Een beoordeling van eventuele bedreigingen voortvloeiend uit familie- of andere nauwe persoonlijke relaties is gebaseerd op de kennis van de overheidsaccountant van de levensomstandigheden van alle relevante personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantsafdeling. De overheidsaccountant betreft bij deze beoordeling de door de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden uitgevaardigde gedragslijnen en procedures die de betrokken personen ertoe verplichten omtrent hun gezinsleden en naaste verwanten mededeling te doen van alle in dit verband relevante feiten of omstandigheden. De overheidsaccountant evalueert de verkregen informatie en gaat van alle voor een assurance-opdracht waarbij hij is betrokken relevante personen na of aan één van de bedoelde criteria is voldaan. Indien dat het geval blijkt te zijn, treft hij binnen een redelijke termijn die waarborgen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Deze waarborgen kunnen uiteenlopen van het niet aanvaarden c.q. teruggeven van de assurance-opdracht tot de verwijdering van een persoon uit het assurance-team of, in geval van een controleopdracht van de jaarrekening, uit de vestiging van de accountantsafdeling.

#### **Onopzettelijke inbreuken**

Er kan zich een situatie voordoen waarin de overheidsaccountant vaststelt dat een persoon die deel uitmaakt van een assurance-team waaraan de overheidsaccountant leiding geeft onopzettelijk geen melding heeft gedaan van een als strijdig met de onafhankelijkheidsvereisten aan te merken familierelatie of andere nauwe persoonlijke relatie met de overheidsgroep. Een dergelijke onopzettelijke inbreuk leidt niet tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant, mits de overheidsaccountant:

- a. op de juiste wijze gebruik heeft gemaakt van procedures van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, die erin voorzien dat de professionals verplicht zijn onmiddellijk alle inbreuken op de onafhankelijkheidsregels te melden die het gevolg zijn van wijzigingen in hun familie- of andere persoonlijke relaties, de aanvaarding van een voor de assurance-opdracht gevoelige functie door een gezinslid of naaste verwant (dat wil zeggen alle personen genoemd in de punten a tot en met e van paragraaf 4.4.1 respectievelijk 4.4.2) of het feit dat een familielid of een naaste verwant een groot financieel belang in de overheidsgroep heeft gekocht, geërfd of anderszins heeft verkregen;
- b. de betrokken persoon onmiddellijk uit het assurance-team verwijderd of, indien de persoon niet tot het assurance-team behoort, deze persoon uitsluit van belangrijke beslissingen in verband met de assurance-opdracht van de betrokken overheidsgroep. Ingeval het gaat om de verwerving van een groot financieel belang moet de overheidsaccountant, zodra de onopzettelijke inbreuk is vastgesteld, de betrokken persoon ertoe aanmanen zich zo spoedig mogelijk van het financieel belang te ontdoen; en
- c. extra zorgvuldig te werk gaat bij de beoordeling van de relevante assurance-werkzaamheden van de betrokken persoon.

### 5 Samenloop met overige dienstverlening

***Dit hoofdstuk is uitsluitend van toepassing op controleopdrachten van de jaarrekening, met uitzondering van paragraaf 5.1 die ook op andere assurance-opdrachten van toepassing is.***

In dit hoofdstuk wordt onder 5.1 in algemene zin behandeld de samenloop van assurance-opdrachten (waaronder controleopdrachten van de jaarrekening) met overige dienstverlening bij de overheidsgroep.

Voor een aantal specifieke combinaties van een controleopdracht van de jaarrekening en overige dienstverlening bij een overheidsgroep zijn aanvullende voorschriften noodzakelijk omdat vooral in deze situaties een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant kan ontstaan. In de paragrafen 5.2 tot en met 5.5 worden deze specifieke combinaties besproken. Overigens kan ook bij een assurance-opdracht met een continu karakter anders dan een controleopdracht van de jaarrekening (bijvoorbeeld beoordelingsopdrachten met betrekking tot de jaarrekening) sprake zijn van onverenigbaarheid met overige dienstverlening. De hierna volgende paragrafen gelden dan ook voor deze dienstverleningsopdrachten.

#### 5.1 Algemeen beoordelingskader

De overheidsaccountant leeft de geldende regels van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden na die een onafhankelijk optreden van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht in relatie tot overige dienstverlening waarborgen. Op die wijze ziet de overheidsaccountant erop toe dat de belangen van de betrokkenen niet in gevaar worden gebracht

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

door enig tegengesteld belang tussen de overheidsaccountant en de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is enerzijds en de overheidsgroep anderzijds.

De overheidsaccountant mag geen beslissingen nemen namens of participeren in een besluitvormingsproces van zijn overheidsgroep. Dit verbod heeft zowel betrekking op assurance-opdrachten als op de overige dienstverlening bij de overheidsgroep.

Indien een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant die samenhangt met overige dienstverlening bij de overheidsgroep blijft bestaan, moet deze bedreiging door het treffen van waarborgen worden weggenomen of worden teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

Ook indien er geen sprake is van betrokkenheid bij het besluitvormingsproces in de hierboven benoemde gevallen, dient bij de combinatie van een assurance-opdracht en overige dienstverlening de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant te overwegen een of meerdere van de volgende waarborgen te treffen, teneinde de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau:

- a. het scheiden van taken en verantwoordelijkheden tussen de assurance-opdracht en de overige dienstverlening bij de overheidsgroep; of
- b. overleg met een andere accountant dan wel inwinnen van advies bij de beroepsorganisatie;  
aanvullend bij de controleopdracht van de jaarrekening;
- c. beoordeling van de uitgevoerde controlewerkzaamheden door een overheidsaccountant die niet betrokken is bij de desbetreffende controleopdracht van de jaarrekening.

Indien van toepassing moet de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant ernaar streven de overige dienstverlening aan de overheidsgroep of aan een met deze overheidsgroep verbonden derde met het toezichthoudend orgaan van de overheidsgroep te bespreken.

Het verrichten van overige dienstverlening door de overheidsaccountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam of waaraan hij is verbonden biedt enerzijds voordelen voor zowel de overheidsgroep als de interne gebruikers van de financiële verslaggeving, maar leidt anderzijds tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant. De voordelen zijn onder meer een efficiënte en effectieve inzet van kennis en arbeid en een grote mate van kennis van en inzicht in de huishouding.

In beginsel levert niet bij alle soorten overige dienstverlening de combinatie van overige dienstverlening met het uitvoeren van een assurance-opdracht een bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant. Voorbeelden hiervan zijn fiscale advisering en due diligence (zie paragraaf 5.4).



Ook het ontwikkelen van een trainingsprogramma voor de overheidsgroep levert in beginsel geen potentiële bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant. Maar indien bijvoorbeeld de accountantsafdeling naast een assurance-opdracht ook een deel van de administratie verzorgt voor de overheidsgroep, kan hierdoor een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant ontstaan. Van essentieel belang blijft dat personeelsleden van de accountantsafdeling niet zijn betrokken bij het besluitvormingsproces van de overheidsgroep.

De hiernavolgende paragrafen 5.2 tot en met 5.5 zijn uitsluitend van toepassing op de overheidsaccountant die betrokken is bij de controleopdracht van de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep.

## 5.2 Administratieve dienstverlening

*De bepalingen met betrekking tot administratieve dienstverlening gelden voor de samenloop van controle van de jaarrekening en administratieve dienstverlening bij de overheidsgroep en voor de met de overheidsgroep verbonden derde.*

### 5.2.1 Algemeen

Onder het begrip 'administratieve dienstverlening' wordt in het kader van deze nadere voorschriften mede verstaan 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 verstaan. De bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant moet erop toe zien dat alle posten in dit traject met een subjectief element, zoals voorzieningen, schriftelijk en gemotiveerd aan het bestuur van de overheidsinstelling worden voorgelegd en door hem expliciet en schriftelijk worden geaccordeerd.

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan, indien de overheidsaccountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden 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.

### 5.2.2 Specifieke bepalingen

Het verrichten van administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening voor **verbonden derden van een overheidsgroep is toegestaan, mits deze ondersteuning uitsluitend een technisch of routinematig karakter heeft en:**

- a. de personen die hierbij zijn betrokken geen deel uitmaken van het controleteam; en
- b. de personen die hierbij zijn betrokken niet zijn betrokken bij beslissingen van het management van de overheidsgroep ten aanzien van deze ondersteuning; en
- c. de verbonden derden ten behoeve waarvan deze ondersteuning wordt verleend gezamenlijk van immaterieel belang in de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep zijn; of
- d. 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 de overheidsgroep 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 accountantsafdeling 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 verslaggevingsvereisten niet kunnen worden nageleefd). In deze gevallen is het verlenen van deze ondersteuning toegestaan, indien:

- a. de personen die hierbij zijn betrokken geen deel uitmaken van het controleteam;
- b. de personen die hierbij zijn betrokken niet zijn betrokken bij beslissingen van het management van de overheidsgroep ten aanzien van deze ondersteuning;
- c. de activiteiten slechts eenmalig voor een korte periode worden verricht; en
- d. aanvullende waarborgen worden overwogen, zoals het bespreken van de situatie met het toezicht-houdend orgaan van de overheidsgroep.

### 5.2.3 Algemene toelichting

Administratieve ondersteuning met uitsluitend een technisch of routinematig karakter aan verbonden derden van de overheidsgroep is onder de hiervoor aangegeven voorwaarden toegestaan.

In noodgevallen of andere ongebruikelijke situaties is het onder voorwaarden ook toegestaan meer uitgebreide administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening te verrichten voor een verbonden derde van de overheidsgroep. Een bepaalde situatie kan als een noodgeval of andere ongebruikelijke situatie worden beschouwd, indien de weigering van de accountantsafdeling om deze assistentie te verlenen in ernstige problemen voor de verbonden derde zou resulteren (bijvoorbeeld intrekking van de financiering) of zelfs zijn voortbestaan in het gedrang zou brengen. Indien deze meer uitgebreide administratieve dienstverlening plaatsheeft, dienen de overwegingen op basis waarvan is beslist dat deze dienstverlening is toegestaan te worden vastgelegd.

### 5.3 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan, indien hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden werkzaamheden verricht ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen die informatie genereren die uiteindelijk in de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep wordt opgenomen.

De uit deze samenloop van dienstverlening voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant als gevolg van zelftoetsing is onaanvaardbaar, indien de overheidsaccountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden dergelijke diensten gelijktijdig verlenen, tenzij:

- a. het bestuur van de overheidsinstelling schriftelijk bevestigt dat het de verantwoordelijkheid voor het gehele interne controlesysteem op zich neemt;
- b. de overheidsaccountant zich ervan heeft vergewist dat het bestuur van de overheidsinstelling niet voornamelijk op deze werkzaamheden ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen vertrouwt om de degelijkheid van zijn interne controles en systemen voor de financiële verslaggeving te beoordelen;
- c. de specificaties voor het ontwerp van het informatiesysteem door het bestuur van de overheidsinstelling zijn geaccepteerd; en
- d. de diensten geen turn-key projecten behelzen (softwareontwerp, hardware configuratie en de implementatie van beide), tenzij het bestuur van de overheidsinstelling uitdrukkelijk in de hiervoor reeds genoemde vereiste schriftelijke bevestiging vermeldt de verantwoordelijkheid op zich te nemen voor:
  - het ontwerp-, het implementatie- en het beoordelingsproces, inclusief alle beslissingen daaromtrent; en
  - de werking van het systeem, inclusief de door het systeem gebruikte of gegenereerde gegevens.

In deze situatie leidt het niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant indien hij of een andere medewerker van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden als lid van een stuurgroep adviseert bij het ontwerp en de implementatie van dergelijke systemen of werkzaamheden verricht die verband houden met de beoordeling, ontwikkeling en praktische toepassing van het systeem van interne beheersing, mits geen bestuursfunctie wordt uitgeoefend.

Ook in de niet hierboven verboden gevallen moet de overheidsaccountant nagaan of er aanvullende waarborgen nodig zijn om elke eventueel resterende, uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid te ondervangen.

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

Een waarborg die tegen deze bedreiging kan worden getroffen bestaat uit het laten verrichten van de diensten die met het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen verband houden door een team van deskundigen die geen deel uitmaken van het controleteam, dat bovendien niet onder leiding staat van de bij de controleopdracht betrokken overheidsaccountant.

Een controleopdracht van de jaarrekening omvat onder meer de toetsing van de informatiesystemen (apparatuur en programmatuur) die door de overheidsgroep worden gebruikt om de financiële informatie te verkrijgen die in de jaarrekening moet worden verwerkt. Indien een bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden betrokken is bij het ontwerp en de implementatie van een dergelijk financieel informatiesysteem, kan dit leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant als gevolg van zelftoetsing. In dit verband wordt erop gewezen dat de financiële informatie niet alleen de gegevens omvat die rechtstreeks in de jaarrekening worden opgenomen, maar ook alle andere waarderings- of materiële gegevens die aan de in de jaarrekening vermelde informatie ten grondslag liggen. Deze informatie wordt gegenereerd door hetzij geïntegreerde IT-systemen, hetzij een aantal autonome systemen voor onder meer de kostprijsadministratie, de loonadministratie of het kasbeheer, alsook systemen die louter fysieke aantallen opleveren, zoals sommige voorraad- en productiecontrolesystemen.

De mate van betrokkenheid van de overheidsaccountant bij het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen kan variëren.

Het ene uiterste wordt gevormd door opdrachten waarbij de overheidsaccountant bestuurstaken of verantwoordelijkheden op zich neemt voor het gehele project dat betrekking heeft op het ontwerpen en implementeren van financiële informatiesystemen, dan wel voor het beheer van het financieel informatiesysteem en voor de gegevens die het gebruikt of genereert. Het is evident dat de samenloop bij een overheidsgroep van deze dienstverlening met de controle van de jaarrekening leidt tot een onaanvaardbaar hoge bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant.

In andere gevallen moet de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant een zorgvuldige inschatting maken van de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die zou kunnen voortvloeien uit de samenloop van de controle van de jaarrekening en zijn betrokkenheid bij het ontwerp en de implementatie van systemen die bestemd zijn voor de overheidsgroep, vooral als dit gevolgen heeft voor het algemeen belang. Hij moet in elk geval adequate waarborgen treffen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Het risico kan bijvoorbeeld aanvaardbaar zijn, indien de rol van de overheidsaccountant bestaat uit het verlenen van advies aan een consortium dat door de overheidsgroep met het ontwerp of de uitvoering van het project is belast.

Ook in het geval waarin de overheidsgroep een beperkte omvang heeft, is de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant beperkt, indien

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

hem wordt verzocht een gebruiksklaar standaardsysteem voor het voeren van de boekhouding aan de specifieke behoeften van de bedrijfsactiviteit van deze cliënt aan te passen.

De bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant kan als onaanvaardbaar hoog worden beschouwd bij de samenloop van de controle met het uitvoeren van projecten voor het ontwerpen van op maat gemaakte systemen ten behoeve van de overheidsgroep.

Als de overheidsaccountant door het bestuur van de overheidsinstelling wordt gevraagd een analyse te maken van alternatieve automatiseringssystemen op basis waarvan het bestuur van de overheidsinstelling vervolgens zelf beslist welk systeem hij uiteindelijk installeert, zal dit doorgaans geen bedreiging opleveren voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant, mits de kosten en baten van de geanalyseerde systemen naar behoren zijn gemotiveerd en met het bestuur van de overheidsinstelling zijn besproken.

### 5.4 Diensten op het gebied van waardebepaling

Er bestaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant als gevolg van zelftoetsing, indien de overheidsaccountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden naast de controleopdracht van de jaarrekening diensten verricht op het gebied van waardebepaling die hun weerslag vinden in de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep.

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 (delen van) de overheidsgroep en waarbij de waardering een belangrijke mate van subjectiviteit met zich meebrengt.

Indien een onaanvaardbare bedreiging van de onafhankelijkheid ontstaat die niet wordt weggelaten, communiceert de overheidsaccountant dit tijdig met de audit-commissie (of een ander toezichthoudend orgaan) of de openbaar accountant c.q. de extern controleur.

In overige situaties dient de overheidsaccountant 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 overheidsaccountant ziet erop toe dat in deze situatie de door de accountantsafdeling 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 van (delen van) de desbetreffende overheidsgroep, worden opgevolgd.

Due diligence werkzaamheden in opdracht van het bestuur van de overheidsinstelling worden niet als diensten op het gebied van waardebepaling beschouwd. Wel geldt altijd dat de bij de controle betrokken

overheidsaccountant beoordeelt of sprake is van een bedreiging voor zijn de onafhankelijkheid en, indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, hij waarborgen treft die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

### 5.5 Dienstverlening op het terrein van interne controle

Een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant als gevolg van zelftoetsing kan ontstaan indien hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden diensten verricht op het terrein van de interne controle.

Om de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening met een dergelijke vorm van dienstverlening weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau, dient de overheidsaccountant:

- a. na te gaan dat het bestuur c.q. het toezichthoudend orgaan van de overheidsgroep te allen tijde de verantwoordelijkheid blijft dragen voor:
  - het systeem van interne controle en beheersing;
  - het vaststellen van de aard, omvang, frequentie en risico's van de toe te passen interne controleprocedures; en
  - het reageren op de conclusies en bevindingen die voortvloeien uit een beoordeling of evaluatie van het systeem van interne controle en beheersing of uit de controleopdracht van de jaarrekening. Indien de overheidsaccountant er niet van overtuigd is dat dit het geval is, leidt dit tot een onaanvaardbare bedreiging voor zijn onafhankelijkheid; en
- b. de werkzaamheden die zijn uitgevoerd in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening te laten beoordelen door de extern controleur van de overheidsinstelling of door een bij de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden overheidsaccountant die niet betrokken is geweest bij de uitvoering van genoemde controleopdracht en de interne controlewerkzaamheden.

De interne controle vormt een belangrijk onderdeel van het stelsel van interne beheersing van een entiteit. Vooral in kleine en middelgrote overheidsinstellingen, die zich veelal geen verbijzonderde interne controlefunctionaris kunnen veroorloven of waar een dergelijke functionaris vaak bepaalde faciliteiten ontbeert (bijvoorbeeld toegang tot deskundigen op het gebied van informatietechnologie of kasbeheer), kan deelname aan de interne controle door de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant bevorderlijk zijn voor het vermogen van het management om controle uit te oefenen.

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en dienstverlening op het terrein van interne controle voor een overheidsgroep kan in beginsel leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controle betrokken overheidsaccountant als gevolg van de mogelijkheid dat de overheidsaccountant zijn eigen werk of het werk dat is uitgevoerd door zijn collega's moet beoordelen (zelftoetsing).

Er ontstaat vooral een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid, indien er naast de controleopdracht van de jaarrekening activiteiten worden uitgevoerd waarbij een grote mate van invloed kan worden uitgeoefend op beslissingen die zijn voorbehouden aan het bestuur van de overheidsinstelling. In dit verband kunnen met name bedreigingen ontstaan door:

- a. de mate van invloed van de overige dienstverlening op de interne controle en beheersingssystemen van de overheidsgroep; of
- b. het ontbreken van voldoende kennis bij het bestuur van de overheidsinstelling inzake de interne controle en beheersingssystemen.

Om een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen ziet de overheidsaccountant erop toe dat hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden kunnen aantonen niet betrokken te zijn bij het management van en het toezicht op de interne controle. Met betrekking tot de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep moet de overheidsaccountant bovendien kunnen aantonen dat hij de nodige stappen heeft ondernomen om de resultaten van de diensten op het terrein van interne controle te laten verifiëren en dat hij zich niet te veel door deze resultaten heeft laten leiden bij het bepalen van de aard, het tijdschema en de draagwijdte van zijn werkzaamheden in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening. Teneinde te waarborgen dat geen onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ontstaat, moeten deze punten op adequate wijze worden geverifieerd door een voor de uitoefening van een controleopdracht van de jaarrekening bevoegde overheidsaccountant die noch bij de desbetreffende controle, noch bij de desbetreffende interne controlewerkzaamheden betrokken is geweest.

In een organisatie waarin de interne controleafdeling verslag uitbrengt aan het toezichthoudend orgaan in plaats van aan het management zelf, vervult de interne controlefunctie een complementaire rol ten opzichte van de controleopdracht van de jaarrekening en kan deze afdeling bijgevolg als een afzonderlijk onderdeel van de governance-structuur worden gezien. Indien de bij de controle betrokken overheidsaccountant in deze omstandigheden naast de controle van de jaarrekening interne controlewerkzaamheden heeft verricht, moet hij kunnen aantonen dat hij de aan deze combinatie van werkzaamheden verbonden bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid op adequate wijze heeft beoordeeld en de waarborgen heeft getroffen die deze bedreigingen hebben weggenomen of hebben teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

### **6 Assurance-rapport door de overheidsaccountant**

#### **6.1 Inleiding**

De in artikel B2-290.1 van de VGC aangegeven onafhankelijkheidseis speelt voor de overheidsaccountant niet alleen een rol bij de aanvaarding en de uitvoering van een assurance-opdracht, maar tevens bij de

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

rapportering hierover. In de VGC en in de hoofdstukken 1 tot en met 5 van deze nadere voorschriften zijn onder meer bepalingen opgenomen ter zake van de aanvaarding en uitvoering van een assurance-opdracht door de overheidsaccountant. In dit hoofdstuk zijn voorschriften opgenomen met betrekking tot de rapportering naar aanleiding van een door de overheidsaccountant uitgevoerde assurance-opdracht.

Waar in dit hoofdstuk wordt gesproken over een assurance-rapport wordt daaronder, tenzij anders aangegeven, bedoeld:

- a. een accountantsverklaring of beoordelingsverklaring bij een jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep of van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep;
- b. een accountantsverklaring of beoordelingsverklaring bij een fiscale aangifte die wordt afgegeven door een overheidsaccountant die werkzaam is bij of verbonden aan de Belastingdienst;
- c. een accountantsverklaring of beoordelingsverklaring bij historische financiële informatie anders dan de hiervoor bedoelde jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep of van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep; of
- d. een assurance-rapport bij financiële informatie anders dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep of van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep.

Het is mogelijk dat een overheidsaccountant gelijktijdig bij meerdere overheidsgroepen als overheidsaccountant werkzaam is.

In dit hoofdstuk is op een aantal plaatsen een onderscheid gemaakt tussen de gemeentelijke en provinciale overheidsaccountants ex artikel 213 lid 7 van de Gemeentewet respectievelijk artikel 217 lid 7 van de Provinciewet en de overige overheidsaccountants. Deze uitzondering moet worden gezien in relatie tot het bepaalde in artikel 5 van de 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.”

Hieruit volgt dat de gemeentelijke of provinciale overheidsaccountant, indien en voor zover hij een wettelijke controle verricht als bedoeld in artikel 213, zevende lid, van de Gemeentewet, respectievelijk artikel 217, zevende lid van de Provinciewet, hij ter zake van die wettelijke controle over de rechten en plichten



# Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

beschikt, zoals die in de Wta, het Besluit toezicht accountantsorganisaties, de Gemeentewet respectievelijk Provinciewet zijn opgenomen.

Deze rechten en plichten zijn niet (geheel) in overeenstemming met de inhoud van hoofdstuk 6 en daarom is op de daarvoor in aanmerking komende plaatsen voor deze overheidsaccountant een uitzondering gemaakt.

## 6.2 De overheidsgroep, de kring van de beoogde gebruikers van de rapportage en het object van de assurance-opdracht

Bij het bepalen of een entiteit wel of niet tot de overheidsgroep van de overheidsaccountant behoort, dient de overheidsaccountant uit te gaan van het groepsbegrip vermeld in de definitie van overheidsgroep.

## 6.3 Assurance-rapport bij al dan niet financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep

### 6.3.1 Assurance-rapport bij een jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep

Indien de overheidsaccountant een assurance-rapport bij een jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep zelf verstrekt aan:

- a. de organen belast met governance bij de overheidsgroep, zoals de politieke en ambtelijke leiding, gemeenteraad, Provinciale Staten, audit-commissie, bestuur, raad van commissarissen, raad van toezicht;
- b. een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan de overheidsgroep;
- c. een andere overheidsaccountant werkzaam bij of verbonden aan de overheidsgroep, een openbaar accountant, een intern accountant, een andere dan hiervoor bedoelde overheidsaccountant, een ander overheidslichaam of een bij of krachtens enige wet ingestelde toezichthouder (bijvoorbeeld een minister of staatssecretaris in geval van bepaalde zelfstandige bestuursorganen) of extern controleur (bijvoorbeeld de Algemene Rekenkamer of lokale rekenkamer); of
- d. anderen dan de hiervoor genoemde organen en personen (bijvoorbeeld de Tweede Kamer) voor zover de overheidsaccountant op grond van wet- en regelgeving gehouden is het assurance-rapport aan hen te verstrekken,

vermeldt de overheidsaccountant in het assurance-rapport zijn naam, de naam van de accountantsafdeling, de naam van de overheidsinstelling of overheidsgroep en de mededeling dat verspreiding van het assurance-rapport door anderen dan de politieke ambtsdrager (bijvoorbeeld minister en staatssecretaris) zonder zijn toestemming is beperkt tot de hiervoor bedoelde organen en personen. Indien het rapport is gericht aan de politieke ambtsdrager, dan kan deze mededeling over de verspreiding achterwege blijven.

De hiervoor bedoelde mededeling inzake de verspreiding van het assurance-rapport geldt niet voor de gemeentelijke en provinciale overheidsaccountant ex artikel 213 lid 7 van de Gemeentewet respectievelijk artikel 217 lid 7 van de Provinciewet.

Het is de overheidsaccountant niet toegestaan een assurance-rapport bij een jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep te verstrekken aan iemand buiten de hiervoor genoemde kring.

Indien de overheidsaccountant constateert dat door of namens de hiervoor genoemde organen of personen anders dan een politieke ambtsdrager of een persoon die door de politieke ambtsdrager daartoe is gemandateerd, een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de overheidsaccountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen. Indien het assurance-rapport openbaar wordt gemaakt op grond van de Wet openbaarheid van bestuur, hoeft de overheidsaccountant de genoemde maatregelen niet te treffen.

De hiervoor bedoelde beperking van de verspreiding van het assurance-rapport geldt niet voor de gemeentelijke en provinciale overheidsaccountant ex artikel 213 lid 7 van de Gemeentewet respectievelijk artikel 217 lid 7 van de Provinciewet.

*6.3.2 Assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep*

Bij het verstrekken van een assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep aan de onder 6.3.1 genoemde kring, is het onder 6.3.1 genoemde van overeenkomstige toepassing.

Het is de overheidsaccountant daarnaast toegestaan een assurance-rapport bij historische financiële informatie, anders dan een jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep te verstrekken aan een persoon buiten de genoemde kring. Indien de overheidsaccountant daartoe overgaat, vermeldt hij in het assurance-rapport zijn naam, de naam van de accountantsafdeling, de naam van de overheidsinstelling of overheidsgroep en de mededeling dat verspreiding van het assurance-rapport door anderen dan de politieke ambtsdrager (bijvoorbeeld minister, staatssecretaris) zonder zijn toestemming is beperkt tot door hem aangewezen personen of organen.

De hiervoor bedoelde mededeling inzake de verspreiding van het assurance-rapport geldt niet voor de gemeentelijke en provinciale overheidsaccountant ex artikel 213 lid 7 van de Gemeentewet respectievelijk

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

artikel 217 lid 7 van de Provinciewet noch voor de overheidsaccountant die werkzaam is bij de Belastingdienst.

Indien de overheidsaccountant constateert dat door of namens de hiervoor genoemde organen of personen anders dan een politieke ambtsdrager of een persoon die door de politieke ambtsdrager daartoe is gemandateerd een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de overheidsaccountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen. Indien het assurance-rapport openbaar wordt gemaakt op grond van de Wet openbaarheid van bestuur, hoeft de overheidsaccountant de genoemde maatregelen niet te treffen.

Deze bepaling geldt niet voor de gemeentelijke en provinciale overheidsaccountant ex artikel 213 lid 7 van de Gemeentewet respectievelijk artikel 217 lid 7 van de Provinciewet noch voor de overheidsaccountant die werkzaam is bij de Belastingdienst.

### 6.4 Assurance-rapport bij financiële of niet financiële informatie van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep van de overheidsaccountant

Indien de overheidsaccountant een assurance-opdracht uitvoert waarvan het object niet behoort tot de overheidsgroep, is het hem uitsluitend toegestaan zijn assurance-rapport te verstrekken aan:

- a. de organen belast met governance, zoals de politieke en ambtelijke leiding, gemeenteraad, Provinciale Staten, audit-commissie, bestuur, raad van commissarissen, raad van toezicht, van de overheidsgroep en van de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort;
- b. een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan de overheidsgroep of werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort;
- c. een andere overheidsaccountant werkzaam bij of verbonden aan de overheidsgroep of werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort, een openbaar accountant, een intern accountant, een andere dan hiervoor bedoelde overheidsaccountant, een ander overheidslichaam of een bij of krachtens enige wet ingestelde toezichthouder (bijvoorbeeld een minister of staatssecretaris in geval van bepaalde zelfstandige bestuursorganen) of extern controleur (bijvoorbeeld de Algemene Rekenkamer of lokale rekenkamer); of
- d. anderen dan de hiervoor genoemde organen en personen (bijvoorbeeld de Tweede Kamer) voor zover de overheidsaccountant op grond van wet- en regelgeving gehouden is het assurance-rapport aan hen te verstrekken; hieronder valt ook het verstrekken van een assurance-rapport door een bij de Belastingdienst werkzame accountant aan een belastingplichtige of belasting-schuldige wiens fiscale handelen object van onderzoek van het desbetreffende assurance-rapport is.

In zijn assurance-rapport vermeldt de overheidsaccountant zijn naam, de naam van de accountantsafdeling, de naam van de overheidsinstelling of overheidsgroep en de mededeling dat verspreiding van

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

het assurance-rapport door anderen dan de politieke ambtsdrager (bijvoorbeeld minister en staatssecretaris) zonder zijn toestemming is beperkt tot de hiervoor bedoelde organen en personen. Indien het rapport is gericht aan de politieke ambtsdrager, dan kan deze mededeling over de verspreiding achterwege blijven.

De hiervoor bedoelde mededeling inzake de verspreiding van het assurance-rapport geldt niet voor de gemeentelijke en provinciale overheidsaccountant ex artikel 213 lid 7 van de Gemeentewet respectievelijk artikel 217 lid 7 van de Provinciewet noch voor de overheidsaccountant die werkzaam is bij de Belastingdienst.

De overheidsaccountant mag in bijzondere gevallen een assurance-rapport inzake een assurance-opdracht waarvan het object niet behoort tot de overheidsgroep verstrekken buiten de hiervoor genoemde kring, indien dit van belang te achten is voor een doelmatige uitoefening van de taak van de overheid. Voorwaarde hiervoor is dat het object van onderzoek is gelegen in een entiteit waarin de overheidsgroep een bestuurlijk belang of een financieel belang heeft. Onder bestuurlijk belang wordt in deze nadere voorschriften zeggenschap, hetzij uit hoofde van vertegenwoordiging in het bestuur hetzij uit hoofde van stemrecht, verstaan. Onder financieel belang wordt in deze nadere voorschriften verstaan een aan een derde ter beschikking gesteld bedrag dat niet verhaalbaar is indien deze derde failliet gaat onderscheidenlijk het bedrag waarvoor aansprakelijkheid bestaat indien de derde zijn verplichtingen niet nakomt.

Indien de overheidsaccountant constateert dat door of namens de hiervoor genoemde organen of personen anders dan een politieke ambtsdrager of een persoon die door de politieke ambtsdrager daartoe is gemandateerd een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de overheidsaccountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen.

Indien het assurance-rapport openbaar wordt gemaakt op grond van de Wet openbaarheid van bestuur, hoeft de overheidsaccountant de genoemde maatregelen niet te treffen.

Het voorgaande is schematisch als volgt weer te geven:

	Jaarrekening		Andere objecten dan een jaarrekening	
	Van (delen van) de overheidsgroep	Van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep	Van (delen van) de overheidsgroep	Van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep
Een assurance-rapport mag door de overheidsaccountant 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 de overheidsgroep of bij een andere	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

entiteit waartoe het object van onderzoek behoort				
Een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan de overheids-groep 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)

Voor de overheidsaccountant werkzaam bij het Rijk die de jaarrekening van de Autoriteit Financiële Markten controleert, geldt geen beperking voor de verspreiding van de accountantsverklaring bij de jaarrekening van de Autoriteit Financiële Markten. Dientengevolge hoeft deze overheidsaccountant bovendien geen mededeling in de accountantsverklaring op te nemen inzake de verspreiding van de accountantsverklaring bij de jaarrekening van de Autoriteit Financiële Markten.

### 7 Slotbepalingen

#### 7.1 Overgangsrecht

Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op assurance-opdrachten:

- a. die worden overeengekomen op of na 1 januari 2010; of

- b. die betrekking hebben op perioden die aanvangen op of na 1 januari 2010.

## **7.2 Inwerkingtreding**

Deze nadere voorschriften treden in werking met ingang van 1 januari 2010.

## **7.3 Citeertitel**

opdrachten worden aangehaald als:

Nadere voorschriften onafhankelijkheid overheidsaccountant - assurance-opdrachten, bij afkorting NVO-  
ova.

## *Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)*

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten, vastgesteld in de bestuursvergadering van 16 december 2009.

Het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants,

gelet op artikel B2-290.1 van de Verordening gedragscode,

gehoord de leden,

na overleg met het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten,

stelt de volgende nadere voorschriften vast:

De inhoudsopgave van deze nadere voorschriften luidt:

1. Inleiding
  - 1.1 Indeling
  - 1.2 Status
2. Raamwerk voor onafhankelijkheid
  - 2.1 Integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid
  - 2.2 Verantwoordelijkheid voor en reikwijdte van de voorschriften
    - 2.2.1 Reikwijdte personen
    - 2.2.2 Verantwoordelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht
  - 2.3 Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de 12 uitvoering van een assurance-opdracht
- 3 Stelsel van waarborgen
  - 3.1 Waarborgen in de organisatie van de overheidsinstelling
    - 3.1.1 Bestuursstructuur van de overheidsinstelling
    - 3.1.2 Communicatie met het toezichthoudend orgaan
  - 3.2 Beloning van de overheidsaccountant
    - 3.2.1 Financiële afhankelijkheid van de overheidsaccountant
  - 3.3 Langdurige betrokkenheid en interne roulatie
  - 3.4 Periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn
- 4 Zakelijke, arbeids-, familie en nauwe persoonlijke relaties met de overheidsgroep

- 4.1 Zakelijke relaties met de overheidsgroep
- 4.2 Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie
  - 4.2.1 Dienstverband bij de overheidsgroep
  - 4.2.2 Vervullen van een bestuurs- of toezichthoudende functie bij de overheidsgroep
- 4.3 Indiensttreding bij een accountantsafdeling
- 4.4 Persoonlijke en familierelaties
  - 4.4.1 Gezinsleden
  - 4.4.2 Naaste verwanten
  - 4.4.3 Nauwe persoonlijke relaties
  - 4.4.4 Nadere toelichting gezinsleden, naaste verwanten en nauwe persoonlijke relaties
- 5 Samenloop met overige dienstverlening
  - 5.1 Algemeen beoordelingskader
  - 5.2 Administratieve dienstverlening
    - 5.2.1 Algemeen
    - 5.2.2 Specifieke bepalingen
    - 5.2.3 Algemene toelichting
  - 5.3 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem
  - 5.4 Diensten op het gebied van waardebeoordeling
  - 5.5 Dienstverlening op het terrein van interne controle
- 6 Assurance-rapport door de overheidsaccountant
  - 6.1 Inleiding
  - 6.2 De overheidsgroep, de kring van de beoogde gebruikers van de rapportage en het object van de assurance-opdracht
  - 6.3 Assurance-rapport bij al dan niet financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep
    - 6.3.1 Assurance-rapport bij een jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep
    - 6.3.2 Assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep
  - 6.4 Assurance-rapport bij financiële of niet financiële informatie van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep van de overheidsaccountant
- 7 Slotbepalingen
  - 7.1 Overgangsrecht
  - 7.2 Inwerkingtreding
  - 7.3 Citeertitel

Voor de toepassing van deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:



## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- a. *aan assurance verwante opdracht*: de opdracht, genoemd in onderdeel a van de definities in de VGC;
- b. *accountantsafdeling*: de organisatorische eenheid, genoemd in onderdeel c van de definities in de VGC;
- c. *assurance-opdracht*: de opdracht, genoemd in onderdeel g van de definities in de VGC;
- d. *assurance-team*: de overheidsaccountants en overige personen, die zijn betrokken bij de uitvoering van een assurance-opdracht. Hiertoe behoren ten minste degenen die betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht, zoals professionals in dienst van of verbonden aan de accountantsafdeling, al dan niet afkomstig uit andere disciplines (bijvoorbeeld een jurist, een actuaris, een fiscalist, een IT-deskundige, een specialist op het gebied van het beheer van financiële middelen), degene die de kwaliteitsbeoordeling van nog niet afgeronde assurance-opdrachten uitvoert, degene die het periodiek interne kwaliteitsonderzoek van afgeronde assurance-opdrachten uitvoert en degene die vaktechnische consulten geeft of direct toezicht uitoefent ten behoeve van een assurance-opdracht;
- e. *auditcharter*: de door het bestuur van de overheidsinstelling vastgestelde taakopdracht van de accountantsafdeling waarin onder andere doel, functie, bevoegdheden, verantwoordelijkheden en waarborgen ten behoeve van de onafhankelijkheid van de accountantsafdeling zijn vastgelegd;
- f. *audit-commissie (ook wel audit-committee)*: de commissie bestaande uit leden van de Raad van Commissarissen of een soortgelijk toezichthoudend orgaan. De audit-commissie richt zich op het bestuur van de overheidsinstelling. Hierbij besteedt zij aandacht aan bijvoorbeeld:
  - de werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen, waaronder het toezicht op de naleving van de relevante wet- en regelgeving;
  - de toepassingen van de informatie- en communicatietechnologie (ICT);
  - de financiële informatieverschaffing;
  - de naleving van de aanbevelingen en opmerkingen van de overheidsaccountant;
  - het functioneren van de overheidsaccountant;
  - het beleid met betrekking tot taxplanning;
  - de financiering;
- g. *bestuur van de overheidsinstelling*: de hoogste leiding van de overheidsinstelling;
- h. *controleopdracht van de jaarrekening*: het geheel van werkzaamheden die gericht zijn op het verkrijgen van een (relatief) hoge maar niet absolute mate van zekerheid omtrent de getrouwheid van een jaarrekening die in de accountantsverklaring in positief geformuleerde bewoordingen als “redelijke mate van zekerheid” wordt weergegeven. Onder een jaarrekening wordt mede verstaan iedere op de jaarrekening gelijkende informatie (bijvoorbeeld tussentijdse cijfers);
- i. *controleteam*: de overheidsaccountants en overige personen die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantsafdeling en die zijn betrokken bij de uitvoering van een controleopdracht

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- van de jaarrekening. Onder overige personen wordt hetzelfde verstaan als in de definitie van assurance-team;
- j. *dagelijks beleidsbepaler*: de overheidsaccountant, bedoeld in artikel B2-291.2 van de VGC;
  - k. *direct financieel belang*: het financieel belang in de overheidsgroep, gehouden door een persoon die zich in de positie bevindt van waaruit hij invloed kan uitoefenen op de uitkomsten van een assurance-opdracht bij die overheidsgroep;
  - l. *essentiële bestuursfunctie*: elke functie bij de overheidsgroep waaraan verantwoordelijkheid is verbonden voor fundamentele beslissingen van het bestuur van de overheidsgroep, 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 verslaggeving en op de opstelling van de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep. Onder essentiële bestuursfunctie wordt tevens verstaan de functie die tot stand komt door middel van een contractuele en 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;
  - m. *extern controleur*: de Algemene Rekenkamer, genoemd in artikel 76 van de Grondwet, de provinciale rekenkamer, genoemd in artikel 79a van de Provinciewet, de gemeenschappelijke rekenkamer, genoemd in artikel 79l van de Provinciewet, de rekenkamerfunctie, genoemd in artikel 79p van de Provinciewet, de gemeentelijke rekenkamer, genoemd in artikel 81a van de Gemeentewet, de gemeenschappelijke rekenkamer, genoemd in artikel 81l van de Gemeentewet, of de rekenkamerfunctie, genoemd in artikel 810a van de Gemeentewet. De gemeentelijke en provinciale rekenkamer, gemeenschappelijke rekenkamer en rekenkamerfunctie hebben geen taak als extern controleur ten aanzien van de controle van de jaarrekening, bedoeld in artikel 213, tweede lid, van de Gemeentewet en artikel 217, tweede lid, van de Provinciewet;
  - n. *gezinslid*: de persoon, bedoeld in onderdeel l van de definities in de VGC;
  - o. *intern accountant*: de intern accountant, genoemd in onderdeel m van de definities in de VGC;
  - p. *jaarrekening*: de door het bestuur van de overheidsinstelling opgemaakte (groeps-)jaarrekening, dan wel de door het bestuur van een andere entiteit dan de overheidsgroep opgemaakte jaarrekening. Onder de (groeps-)jaarrekening wordt mede verstaan iedere hierop gelijkende verantwoording;
  - q. *kwaliteitsbeoordeling*: de beoordeling van een daarvoor in aanmerking komende nog niet afgeronde assurance-opdracht bedoeld om te beoordelen of de overheidsaccountant in redelijkheid tot het oordeel heeft kunnen komen, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven verklaring of rapport als resultaat van de onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde assurance-opdracht;
  - r. *naaste verwant*: de persoon, bedoeld in onderdeel o van de definities in de VGC;
  - s. *nauwe persoonlijke relatie*: alle relaties met personen die geen gezinslid of naaste verwant van de desbetreffende persoon zijn met wie bedoelde persoon een regelmatig sociaal contact heeft;
  - t. *opdrachtgever*: het bestuur van de overheidsinstelling of een andere persoon werkzaam bij of verbonden aan de overheidsinstelling die de overheidsaccountant opdracht verstrekt tot het uitvoeren van een professionele dienst, alsmede de persoon die werkzaam is bij of is verbonden aan het object van onderzoek;

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- u. *opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden*: de opdracht waarbij de overheidsaccountant die werkzaamheden verricht die hij met de opdrachtgever is overeengekomen en waarbij hij rapporteert over feitelijke bevindingen. De ontvanger van het rapport trekt daaruit zijn eigen conclusies. Het rapport is uitsluitend bestemd voor de opdrachtgever, aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden de resultaten onjuist kunnen interpreteren;
- v. *openbaar accountant*: de registeraccountant, genoemd in onderdeel q van de definities in de VGC;
- w. *overheidsaccountant*: de registeraccountant, genoemd in onderdeel r van de definities in de VGC;
- x. *overheidsgroep*: de economische eenheid (zoals ook bedoeld in de International Public Sector Accounting Standard [IPSAS] 6, paragraaf 7) bestaande uit:
  - 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.
- y. *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;
- z. *overige dienstverlening*: de opdracht niet zijnde een assurance-opdracht;
- aa. *overige opdrachten*: de overige opdrachten, genoemd in onderdeel s van de definities van de VGC;
- ab. *periodiek kwaliteitsonderzoek*: het periodiek onderzoek genoemd in de definities in de Verordening kwaliteitsonderzoek;
- ac. *professionele dienst*: de werkzaamheden van de overheidsaccountant waarvoor accountantsdeskundigheid of deskundigheid op aanverwante terreinen is vereist, waaronder begrepen kennis van verslaggeving, controle, belastingen, interne en administratieve organisatie en andere delen van de bedrijfseconomie. De door de overheidsaccountant uitgevoerde professionele diensten bestaan uit assurance-opdrachten, aan assurance verwante opdrachten of overige opdrachten;
- ad. *toezichthoudend orgaan*: het van de bestuurlijke en controlestructuur van de overheidsinstelling deel uitmakend orgaan dat is belast met het uitoefenen van toezicht op het management in het belang van de overheidsinstelling en dat geheel of ten minste gedeeltelijk is samengesteld uit andere personen dan bestuursleden. Een voorbeeld van een toezichthoudend orgaan is een raad van commissarissen, een audit-commissie, een groep van directeuren die niet belast zijn met de dagelijkse leiding, externe bestuursleden of rekeningcommissies van gemeenteraden;
- ae. *verbonden derde*: de entiteit, zijnde een natuurlijke persoon of een rechtspersoon, die:

- a. direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is in de overheidsgroep, indien die overheidsgroep van materiële betekenis is voor de entiteit;
- b. een direct financieel belang in de overheidsgroep heeft, indien de entiteit invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van de overheidsgroep het financieel belang van materiële betekenis is voor de entiteit;

alsmede de entiteit

- c. waarin de overheidsgroep direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is;
- d. waarin de overheidsgroep 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 overheidsgroep en de daarmee verbonden derde, genoemd in onderdeel c; of
- e. die de zusterentiteit van de overheidsgroep is, dat wil zeggen de entiteit die door dezelfde entiteit wordt beheerd als de overheidsgroep, indien deze zusterentiteit en de overheidsgroep beide van materiële betekenis zijn voor de entiteit die in beide feitelijk beleidsbepalend is;

- af. VGC: de Verordening gedragscode;
- ag. *waardebepaling*: de overige opdracht die behelst het maken van veronderstellingen met betrekking tot toekomstige ontwikkelingen, de toepassing van bepaalde methoden en technieken en de combinatie van beide bedoeld om een zekere waarde of reeks waarden voor een activum, een passivum of voor een activiteit als geheel te berekenen;

### 1 Inleiding

Deze nadere voorschriften zijn gericht op het waarborgen van de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ten opzichte van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij de eindverantwoordelijke het bestuur van de overheidsinstelling is. Waar mogelijk zijn de Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant - assurance-opdrachten (ex artikel B2-290.1 VGC) als uitgangspunt genomen.

Het audit charter, een instellingsbesluit of een in wet- en regelgeving opgenomen taakopdracht is de basis voor de inhoud van de accountantsfunctie bij een overheidsinstelling en de daaruit voortvloeiende werkzaamheden van de accountantsafdeling. Deze werkzaamheden bestaan uit het op verzoek van de opdrachtgever dan wel ambtshalve verrichten van professionele diensten bestaande uit assurance-opdrachten en eventueel aan assurance verwante opdrachten en overige opdrachten.

Omdat bij vrijwel iedere door de overheidsaccountant uitgevoerde assurance-opdracht het bestuur van de overheidsinstelling de beoogde gebruiker hiervan is, en het bestuur van de overheidsinstelling in vrijwel

# Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

alle gevallen een ander is dan de in eerste instantie verantwoordelijke partij van het object van onderzoek, is onafhankelijkheid jegens die in eerste instantie verantwoordelijke partij een voorwaarde voor het mogen uitvoeren van een assurance-opdracht. Daarom is in artikel B2-290.1 van de VGC bepaald dat de overheidsaccountant die een assurance-opdracht uitvoert onafhankelijk moet zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij het bestuur van de overheidsinstelling betreft. In deze nadere voorschriften wordt in dit verband gesproken van het bestuur van de overheidsinstelling.

Deze nadere voorschriften bevatten voorschriften die een overheidsaccountant bij het verrichten van een assurance-opdracht in acht moet nemen. Deze nadere voorschriften zijn ontleend aan de Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant - assurance-opdrachten. De laatstgenoemde nadere voorschriften zijn 'gebaseerd' op de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant.

Voor zover de overheidsaccountant valt onder de werking van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), prevaleren de bepalingen bij of krachtens deze wet en de bepalingen in de Verordening accountantsorganisaties boven de bepalingen uit deze nadere voorschriften.

## 1.1 Indeling

Deze nadere voorschriften hebben als uitgangspunt een raamwerk (zie hoofdstuk 2) waarin de algemene vraagstukken van de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant in grote lijnen uiteen zijn gezet in relatie tot de verwachtingen van degenen die direct te maken krijgen met de resultaten van het werk van een overheidsaccountant en het publieke belang. Het raamwerk is gebaseerd op de in de VGC opgenomen fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor de overheidsaccountant die een assurance-opdracht uitvoert daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhankelijkheid. Een belangrijk onderdeel van het raamwerk wordt gevormd door de toelichting op bedreigingen voor de naleving van de onafhankelijkheid waarmee de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan worden geconfronteerd en de toelichting op waarborgen die de overheidsaccountant kan treffen om een bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Het raamwerk is aangevuld met een aantal specifieke eisen die de overheidsaccountant in acht dient te nemen ten aanzien van zijn onafhankelijkheid bij de uitvoering van een assurance-opdracht en overige dienstverlening. Deze specifieke eisen bevatten regelgeving voor de toepassing van de fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhankelijkheid in specifieke situaties en bevatten enkele verbodsbepalingen waar geen andere waarborg zou voldoen. Een dergelijke benadering van de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant heeft de voorkeur boven gedetailleerde regels.

Om het vertrouwen van het bestuur van de overheidsinstelling en van derden, die kennis nemen van de openbaar gemaakte rapportages als resultaat van een assurance-opdracht in door de overheidsaccountant uitgevoerde assurance-opdrachten te behouden, is het noodzakelijk dat er adequate maatre-

gelen zijn getroffen die de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant waarborgen. De toereikendheid en effectiviteit van deze maatregelen zijn mede object van onderzoek bij de externe kwaliteitstoets.

In de hoofdstukken 1 tot en met 5 is aandacht besteed aan de onafhankelijkheid die de accountantsafdeling en de daarbij werkzame of daaraan verbonden overheidsaccountant in acht moeten nemen bij de beoordeling van de aanvaardbaarheid van een assurance-opdracht en na aanvaarding bij de uitvoering daarvan. In hoofdstuk 6 is aandacht besteed aan de toegestane verspreidingskring van de door de accountantsafdeling en de daarbij werkzame of daaraan verbonden overheidsaccountant als resultaat van een uitgevoerde assurance-opdracht afgegeven verklaring.

### 1.2 Status

Deze nadere voorschriften bevatten voorbeelden van bedreigingen en waarborgen en specifieke eisen (met een vetgedrukt lettertype) met een toelichting en voorbeelden. De specifieke eisen dienen te worden geïnterpreteerd en toegepast in samenhang met de toelichting en de voorbeelden van bedreigingen en waarborgen, die hierbij als leidraad dienen. Het is daarom noodzakelijk de gehele tekst - inclusief de daarin opgenomen toelichting en voorbeelden - te lezen en niet alleen de vetgedrukte tekst.

### 2 Raamwerk voor onafhankelijkheid

In artikel B2-290.1 van de VGC is bepaald dat de overheidsaccountant die een assurance-opdracht uitvoert onafhankelijk moet zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij het de hoogste leiding van de werkgever betreft.

In deze nadere voorschriften wordt het begrip 'bestuur van de overheidsinstelling' gehanteerd als invulling van het begrip 'hoogste leiding van de werkgever' uit de VGC. Het bestuur van de overheidsinstelling moet ervan overtuigd zijn dat de overheidsaccountant ten opzichte van andere personen werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, onafhankelijk is. De hoogste leiding van de werkgever moet daarom de overheidsaccountant zodanig faciliteren dat deze aan zijn plicht tot onafhankelijkheid kan voldoen. Een mogelijkheid hiertoe is een overeengekomen directe rapportagelijn naar de audit-commissie, dan wel de in de governance-structuur boven de hoogste leiding staande functie (zoals de minister of de gemeenteraad).

Daarom moet de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht zowel qua geesteshouding ('in wezen') als naar buiten toe ('in schijn') onafhankelijk zijn van zijn opdrachtgever en van de gene die werkzaam is bij of verbonden is aan het object van de assurance-opdracht. Een overheidsaccountant mag daarom niet betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht als er met de overheidsgroep, de opdrachtgever of een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan het object van de assurance-opdracht specifieke financiële, zakelijke of andere relaties bestaan die naar het oordeel van een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle van relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, als onaanvaardbaar zullen worden aangemerkt.

De primaire test voor de doeltreffendheid van de wijze waarop een overheidsaccountant door het treffen van waarborgen tracht een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid bij een specifieke assurance-opdracht weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen zal zijn of 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, tot de conclusie zal komen dat de overheidsaccountant ten aanzien van alle zaken die bij de uitvoering van de assurance-opdracht aan hem zijn voorgelegd objectief en onafhankelijk is in zijn oordeelsvorming.

De overheidsaccountant dient zich bewust te zijn van de inhoud en betekenis van het fundamentele beginsel objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende beginsel van onafhankelijkheid, zowel voor wat betreft de feiten als de schijn die wordt gewekt. Bij de door hem gekozen benadering dient de overheidsaccountant rekening te houden met:

- a. de verschillende personen die, naast hemzelf, invloed kunnen uitoefenen op de desbetreffende assurance-opdracht; en
- b. alle bestaande en potentiële bedreigingen die vanuit het oogpunt van een belanghebbende afbreuk kunnen doen aan zijn onafhankelijkheid.

Op basis hiervan dient de overheidsaccountant in ieder concreet geval waarborgen te treffen die een bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

### 2.1 Integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid

Voor de overheidsaccountant die een assurance-opdracht uitvoert zijn integriteit, objectiviteit en deskundigheid en zorgvuldigheid, de belangrijkste fundamentele beginselen die aan het uitvoeren van de assurance-opdracht ten grondslag liggen. Door daarnaast onafhankelijk te zijn, ten minste op de wijze zoals in deze nadere voorschriften is bepaald, laat de overheidsaccountant aan het bestuur van de overheidsinstelling en het toezichthoudend orgaan zien dat de assurance-opdracht integer en op een objectieve wijze kan worden uitgevoerd of is uitgevoerd.

Objectiviteit (als geesteshouding) kan door een interne en externe belanghebbende niet worden vastgesteld. Integriteit kan evenmin vooraf worden beoordeeld.

De uitgangspunten en vereisten met betrekking tot de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht moet 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, in staat stellen de procedures te beoordelen die de overheidsaccountant volgt om situaties die een bedreiging vormen voor de naleving van de objectiviteit te vermijden of op te lossen.

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

Een voorwaarde voor het door de overheidsaccountant onafhankelijk kunnen uitvoeren van een assurance-opdracht is dat de accountantsafdeling waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden zo hoog mogelijk in de organisatie van de overheidsinstelling wordt gepositioneerd en dat de dagelijks beleidsbepaler wordt benoemd door het bestuur van de overheidsinstelling, de audit-commissie of de in de governance-structuur boven de hoogste leiding staande functie (zoals de minister of de gemeenteraad). Op die wijze wordt voor alle belanghebbenden duidelijk gemaakt dat de accountantsafdeling primair ten behoeve van en in opdracht van het bestuur van de overheidsinstelling functioneert.

Het is daarom van essentieel belang dat het bestuur van de overheidsinstelling en het toezichthoudend orgaan kennis hebben van en inzicht hebben in het beginsel onafhankelijkheid en de daarvan afgeleide voorschriften die gelden voor de overheidsaccountant bij de uitvoering van assurance-opdrachten en kennis hebben van en inzicht hebben in de wijze waarop toezicht op de naleving daarvan wordt gehouden. Deze kennis en dit inzicht zijn cruciaal om het vertrouwen van het bestuur van de overheidsinstelling in de betrouwbaarheid van financiële en niet-financiële informatie en in het verlengde daarvan in de overheidsaccountant te behouden.

Daarom is het belangrijk dat er overeenstemming bestaat over wat er wordt bedoeld met de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant, de relatie daarvan met de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit en met de mate waarin de naleving van deze voorschriften op een objectieve wijze kan worden getoetst.

Het geven van een objectief oordeel is het uiteindelijke doel van een assurance-opdracht. Door onafhankelijk te zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, niet zijnde het bestuur van de overheidsinstelling, toont de overheidsaccountant aan dat hij een assurance-opdracht objectief kan uitvoeren.

Onafhankelijkheid houdt in:

- a. onafhankelijkheid in wezen, dat wil zeggen: de geesteshouding waarbij rekening wordt gehouden met alle mogelijke overwegingen die verband houden met de specifiek uit te voeren assurance-opdracht; en
- b. onafhankelijkheid in optreden ('in schijn'), dat wil zeggen het vermijden van al die feiten en omstandigheden die dusdanig suggestief zijn dat 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, de objectiviteit van de overheidsaccountant in twijfel zal trekken.

Het bij de uitvoering van een assurance-opdracht in acht nemen van onafhankelijkheid vereist een beoordeling waarbij vooral wordt gekeken naar de omstandigheden waarin de overheidsaccountant zich bevindt, met name elke relatie of elk belang van enige betekenis voor zijn opdracht.



## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

Het gebruik van het woord onafhankelijkheid zonder verdere toevoeging leidt vaak tot misvattingen, omdat dit woord de betekenis lijkt te hebben van een absolute norm waaraan de beroepsbeoefenaren moeten voldoen. Menigeen veronderstelt dan ook dat een persoon die beroepsmatig een oordeel verstrekt, vrij dient te zijn van alle economische, financiële en andere banden die de schijn van afhankelijkheid kunnen wekken. Dit is voor iedere accountant en dus ook voor de overheidsaccountant natuurlijk onmogelijk, omdat iedereen in de maatschappij relaties onderhoudt met anderen en tot op zekere hoogte van anderen afhankelijk is.

De naleving van de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht vindt plaats via de beoordeling van de bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen en het indien noodzakelijk treffen van waarborgen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Dit vereist dat alle relevante omstandigheden waarin de overheidsaccountant zich bevindt worden gezien in relatie tot de assurance-opdracht, in het bijzonder elk belang of elke relatie die de overheidsaccountant heeft met betrekking tot de assurance-opdracht. Daarnaast dient te worden gezien of een dergelijk belang of een dergelijke relatie, beschouwd vanuit het standpunt 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, van invloed is op de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht.

Alleen op deze wijze kan de invulling van het begrip 'onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht' worden beschouwd als een concrete uitwerking van de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit en kan deze worden getoetst door een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt.

### 2.2 Verantwoordelijkheid voor en reikwijdte van de voorschriften

**De overheidsaccountant die betrokken is bij de uitvoering van een assurance-opdracht voldoet aan deze nadere voorschriften.**

De voorschriften in deze regeling die van toepassing zijn op de registeraccountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling zijn van overeenkomstige toepassing op de registeraccountant die werkzaam is bij de Belastingdienst en belast is met de controle van door belastingplichtigen ingeleverde aangiften of aan deze controle direct leiding geeft.

De voor de uitvoering van de assurance-opdracht verantwoordelijke overheidsaccountant is ervoor verantwoordelijk dat iedere persoon genoemd in paragraaf 2.2.1 deze nadere voorschriften naleeft.

De voorschriften in deze regeling zijn van overeenkomstige toepassing op de overheidsaccountant die een assurance-opdracht uitvoert waarbij het object van de assurance-opdracht of de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht niet tot de overheidsgroep behoort.

### 2.2.1 Reikwijdte personen

Voor een assurance-opdracht (inclusief een controleopdracht van de jaarrekening) zijn deze nadere voorschriften van toepassing op:

- a. iedere persoon die deel uitmaakt van het assurance-team; en
- b. iedere andere persoon dan de hiervoor genoemde persoon, werkzaam bij of verbonden aan de accountantsafdeling en die zich op grond van bepaalde omstandigheden in een positie bevindt waarin hij de uitkomsten van de assurance-opdracht kan beïnvloeden.

### 2.2.2 Verantwoordelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

Het is de verantwoordelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht ten aanzien van de onafhankelijkheid de op hem van toepassing zijnde nationale wet- en regelgeving, de nationale beroepsvoorschriften alsmede hetgeen ter zake is voorgeschreven door de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden in acht te nemen.

Deze nadere voorschriften zijn gericht op het inventariseren van bedreigingen voor de naleving van de eisen ten aanzien van onafhankelijkheid voor de registeraccountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling (en op het vervolgens treffen van waarborgen om eventuele bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau). De registeraccountant die in een controlerende functie binnen de Belastingdienst werkzaam is, dan wel aan een controle direct leiding geeft, verricht deze werkzaamheden niet binnen het werkverband van een accountantsafdeling. Vandaar dat die onderdelen van de onderhavige nadere voorschriften die op een accountantsafdeling betrekking hebben niet op deze overheidsaccountant van toepassing zijn. Voor zover deze nadere voorschriften van toepassing zijn op een registeraccountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling, handelt de registeraccountant werkzaam in een van de genoemde functies bij de Belastingdienst hiermee in overeenstemming.

Bij een specifieke assurance-opdracht is de verantwoordelijke overheidsaccountant ervoor verantwoordelijk dat deze nadere voorschriften niet alleen door hemzelf worden nageleefd, maar ook door ieder ander die ten aanzien van die specifieke assurance-opdracht deze nadere voorschriften moet naleven.

Deze nadere voorschriften hebben als uitgangspunt dat het object van de assurance-opdracht binnen de overheidsgroep is gelegen en dat de persoon die de eindverantwoordelijkheid voor het object van de assurance-opdracht draagt tot de overheidsgroep behoort. Het komt ook voor dat een overheidsaccountant een assurance-opdracht uitvoert met betrekking tot een object dat buiten de overheidsgroep is gelegen en/of dat de verantwoordelijke partij geen deel uitmaakt van de overheidsgroep. In die situaties handelt de overheidsaccountant in overeenstemming met de deze nadere voorschriften.

### 2.3 Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

De onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan op verschillende manieren worden bedreigd onder andere als gevolg van het behartigen van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdschap en intimidatie.

De aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht, worden bepaald door het relatieve belang van elk van deze bedreigingen afzonderlijk en samen en de gevolgen daarvan voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant. Hierbij wordt rekening gehouden met de voor de desbetreffende assurance-opdracht geldende specifieke omstandigheden.

Bij de beoordeling van de aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht houdt hij tevens rekening met:

- a. de in de afgelopen jaren aan de overheidsgroep verleende diensten en de relaties met de overheidsgroep vóór zijn benoeming tot overheidsaccountant bij de overheidsgroep; en
- b. de tijdens de uitvoering van de assurance-opdracht aan de overheidsgroep verleende diensten en de met de overheidsgroep onderhouden relaties.

Hoe nauwkeuriger een overheidsaccountant de aard en het belang van de bedreigingen bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan vaststellen, hoe beter hij in staat is te beoordelen tot op welke hoogte deze bedreigingen uiteindelijk zijn onafhankelijkheid in gevaar brengen.

In artikel A-100.10 van de VGC zijn categorieën bedreigingen voor de fundamentele beginselen onderscheiden en toegelicht. Deze bedreigingen kunnen ook de onafhankelijkheid van een bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant in gevaar brengen. Het betreft de volgende bedreigingen:

- a. bedreiging als gevolg van eigenbelang: dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang van de registeraccountant dan wel van een gezinslid of een naaste verwant van hem;
- b. bedreiging als gevolg van zelftoetsing: dit is de bedreiging die ontstaat indien de registeraccountant zijn eigen werkzaamheden of het resultaat daarvan beoordeelt;
- c. bedreiging als gevolg van belangenbehartiging: dit is de bedreiging die ontstaat indien de registeraccountant op een zodanige wijze een standpunt verdedigt dat zijn objectiviteit in het gedrang komt;

- d. bedreiging als gevolg van vertrouwdeheid: dit is de bedreiging die ontstaat indien er een nauwe band bestaat tussen de registeraccountant en zijn opdrachtgever of indien de registeraccountant te veel sympathie koestert voor de belangen van een ander; en
- e. bedreiging als gevolg van intimidatie: dit is de bedreiging die ontstaat indien de registeraccountant door feitelijke of vermeende dreigementen wordt afgehouden van objectief handelen.

Het relatieve belang van een bepaalde bedreiging is afhankelijk van een aantal kwalitatieve en kwantitatieve factoren, zoals de omvang van de bedreiging, de status van de degene die erbij betrokken is, de aard van de zaak die de bedreiging veroorzaakt en de totale omgeving. Bij de beoordeling van iedere bedreiging dient de overheidsaccountant er rekening mee te houden dat in bepaalde omstandigheden verschillende soorten bedreigingen een rol kunnen spelen.

### 3 Stelsel van waarborgen

Verschillende soorten waarborgen kunnen worden getroffen om een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Het gaat hierbij onder meer om verbodsbepalingen, beperkingen in de aard en soort van de dienstverlening en voorschriften voor interne communicatie en openbaarmaking. Het bestaan en de effectiviteit van de verschillende waarborgen beïnvloeden de mate waarin de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht mogelijk in het geding is.

De overheidsaccountant maakt bij de uitvoering van een assurance-opdracht met betrekking tot elke bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die van niet te verwaarlozen betekenis is een beoordeling of de beschikbare waarborgen toereikend zijn om de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau en maakt daarvan een vastlegging. De beschikbare en relevante waarborgen hebben onder meer betrekking op:

- a. de bestuursstructuur van de overheidsinstelling (zie paragraaf 3.1.1); en
- b. de communicatie met het toezichthoudend orgaan (zie paragraaf 3.1.2);

#### 3.1 Waarborgen in de organisatie van de overheidsinstelling

##### 3.1.1 Bestuursstructuur van de overheidsinstelling

De overheidsaccountant gaat na of de bestuursstructuur van de overheidsinstelling waarborgen bevat die een onderkende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid kunnen wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien deze waarborgen aanwezig zijn beoordeelt hij de wijze waarop deze functioneren. Tot bedoelde waarborgen worden onder meer gerekend:

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- a. het functioneren van de accountantsafdeling waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden direct onder het bestuur van de overheidsinstelling;
- b. het betrekken van de audit-commissie en de openbaar accountant bij het opstellen van het werkplan van de accountantsafdeling waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en het door hen kennisnemen van de bevindingen van de overheidsaccountant;
- c. het door de overheidsaccountant en de openbaar accountant c.q. externe controleur informeren van de audit-commissie over hun samenwerking;
- d. het informeren van de audit-commissie over de samenloop van door de accountantsafdeling uitgevoerde assurance-opdrachten en overige dienstverlening; of
- e. het aanwezig zijn bij vergaderingen van de audit-commissie en de rekeningcommissie van gemeenten en provincies.

De bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant dient rekening te houden met de beeldvorming bij het regionale, nationale, en internationale publiek. In dit opzicht speelt de bestuursstructuur van de overheidsinstelling een belangrijke rol bij het treffen van waarborgen die een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Om te bepalen wat de aard en het belang is van de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht en om de omvang ervan te beoordelen, dient de overheidsaccountant zorgvuldig na te gaan of het bestuur van de overheidsinstelling de juiste infrastructuur heeft om in het algemeen de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant te kunnen waarborgen. Bij de analyse van de infrastructuur kunnen de volgende zaken aan de orde komen:

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

Binnen de overheid is geen sprake van uniformiteit ten aanzien van samenstelling en taken van de audit-commissie. Dit verschilt tussen en binnen de verschillende bestuurslagen. Zo bestaat de audit-commissie bij de ministeries uit een vertegenwoordiging uit de ambtelijke top en één of meer externe leden, terwijl bij gemeenten vaak alleen leden van de gemeenteraad deel uit maken van de audit-commissie.

### 3.1.2 *Communicatie met het toezichhoudend orgaan*

***De bepalingen in deze paragraaf zijn verplicht bij een controleopdracht van een jaarrekening.***

Indien bij de overheidsinstelling een toezichhoudend orgaan aanwezig is communiceert de dagelijks beleidsbepaler jaarlijks over het begrote werkplan en de mate van realisering van dat plan en over de bevindingen als resultaat van de uitgevoerde werkzaamheden.

De dagelijks beleidsbepaler laat het onderwerp onafhankelijkheid van de overheidsaccountant op de agenda plaatsen van de vergadering van het toezichhoudend orgaan waarin de door hem gecontroleerde jaarrekening wordt besproken.

De onafhankelijke positie van de overheidsaccountant wordt dan besproken mede in relatie tot hetgeen daarover in het audit charter (c.q. in een instellingsbesluit of in wet- en regelgeving) is bepaald. Deze bepalingen kunnen bijvoorbeeld betrekking hebben op de jaarlijks door de overheidsaccountant af te geven schriftelijke verklaring aan de dagelijks beleidsbepaler waarin hij bevestigt dat hij zich bewust is van de voor hem geldende bedreigingen voor zijn objectiviteit en onafhankelijkheid.

Indien bij een overheidsinstelling geen toezichhoudend orgaan aanwezig is, bespreekt de overheidsaccountant of het noodzakelijk is het voorgaande voorschrift uit te voeren en de voorgaande aanbevelingen op te volgen in overleg met het bestuur van de overheidsinstelling.

Zoals toegelicht in paragraaf 3.1.1 is ook het bestuur van de overheidsinstelling in bepaalde mate verantwoordelijk voor het waarborgen van de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant door middel van een toereikende bestuursstructuur. Het voeren van overleg met het toezichhoudend orgaan van de overheidsinstelling vormt een belangrijke schakel tussen de waarborgen die de overheidsaccountant zelf heeft getroffen en die van de overheidsinstelling.

## 3.2 Beloning van de overheidsaccountant

### 3.2.1 *Financiële afhankelijkheid van de overheidsaccountant*

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 betrokken overheidsaccountant mag niet leiden tot een onaanvaardbare financiële afhankelijkheid van de overheidsaccountant, in wezen of in schijn.

Er wordt geacht sprake te zijn van onaanvaardbare financiële afhankelijkheid, indien de beloning van 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 overheidsaccountant.

In het algemeen heeft de overheidsaccountant arbeidsvoorwaarden die in lijn zijn met soortgelijke functies binnen de organisatie.

**Bonussen voor overheidsaccountants die afhankelijk zijn van de uitkomsten en conclusies van uitgevoerde onderzoeken tasten de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant dermate aan, dat zij verboden zijn.**

Het verdient de voorkeur om transparant te zijn naar de audit-commissie en jaarlijks te rapporteren over de geldende arbeidsvoorwaarden voor de overheidsaccountants. Daarbij dienen afwijkende arbeidsvoorwaarden ten aanzien van het geldende beleid binnen de organisatie duidelijk te worden aangegeven. Dit stelt de audit-commissie in staat om de beloning van de overheidsaccountants en de mogelijk daaruit voortvloeiende ongewenste afhankelijkheid te beoordelen.

### 3.3 Langdurige betrokkenheid en interne roulatie

*De bepalingen in deze paragraaf zijn verplicht bij een controleopdracht van de jaarrekening.*

Indien een overheidsaccountant geregeld en voor lange tijd aan de controleopdracht van hetzelfde onderdeel van de jaarrekening meewerkt, leidt dat tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid als gevolg van een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen.

De dagelijks beleidsbepaler beoordeelt of deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is. Indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, treft de dagelijks beleidsbepaler waarborgen om deze bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Hij deelt de door hem beoogde waarborg mee aan de audit-commissie (of een ander toezichhoudend orgaan), waarbij hij eventuele knelpunten bespreekt. Voorts rapporteert hij achteraf aan de audit-commissie omtrent de feitelijk getroffen waarborg. Indien onoverkomelijke bedreigingen ontstaan ten aanzien van de onafhankelijkheid, bespreekt de dagelijks beleidsbepaler dit met de audit-commissie en de openbaar accountant c.q. de extern controleur.

De dagelijks beleidsbepaler ziet er eveneens op toe dat de bedreiging voor de onafhankelijkheid die kan voortvloeien uit de langdurige betrokkenheid van andere leden van het controleteam bij de controleopdracht van hetzelfde onderdeel van jaarrekening wordt beoordeeld en dat, indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, adequate waarborgen worden getroffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

### Interne roulatie

Een voorbeeld van een waarborg is interne roulatie. Indien een lid van het controleteam wordt vervangen omdat hij reeds een lange tijd aan een bepaalde controle van de jaarrekening meewerkt of omdat er van een vergelijkbare, uit te grote familiariteit of te verregaand vertrouwen voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid sprake is, ziet de dagelijks beleidsbepaler erop toe dat deze persoon niet eerder bij het team wordt ingedeeld dan nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sedert de datum waarop hij is vervangen.

De dagelijks beleidsbepaler zorgt ervoor dat de controle van de jaarrekening naar behoren kan worden voortgezet zonder dat de onafhankelijkheid van de bij de controle van de jaarrekening betrokken overheidsaccountants in het gedrang komt.

Daarom onderzoekt de dagelijks beleidsbepaler niet alleen de bedreiging voor de onafhankelijkheid die kan ontstaan bij een langdurige medewerking aan de controle van de jaarrekening van een overheidsaccountant maar ook van andere leden van het controleteam alsmede de bedreiging die verband kan houden met de samenstelling van het team.

Op grond van het conceptueel raamwerk wordt het aan de professionele oordeelsvorming van de dagelijks beleidsbepaler overgelaten welke waarborg hij treft om een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Welke waarborg in een bepaalde situatie adequaat is, hangt immers af van de specifieke omstandigheden. Voorbeelden van waarborgen zijn:

- a. interne roulatie;
- b. het binnen een redelijke periode laten beoordelen van het dossier door een overheidsaccountant die niet bij de uitvoering van de betreffende controleopdracht van de jaarrekening is betrokken, een extern controleur of een openbaar accountant; of
- c. advies inwinnen bij het NIVRA en op basis van het advies handelen.

### 3.4 Periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn

De bij de uitvoering van een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant leeft deze nadere voorschriften na.

De voor de uitvoering van de assurance-opdracht verantwoordelijke overheidsaccountant is ervoor verantwoordelijk dat alle personen genoemd in paragraaf 2.2.1 gedurende de periode dat zij betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht of anderszins de uitkomsten van de assurance-opdracht kunnen beïnvloeden op de in deze nadere voorschriften voorgeschreven wijze onafhankelijk zijn van de overheids-groep.



## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

Indien sprake is van een doorlopende assurance-opdracht gaat deze periode in op het moment waarop de desbetreffende medewerker in dienst treedt bij of zich verbindt aan de accountantsafdeling en eindigt op het moment waarop aan dit dienstverband een einde komt of hij niet langer anderszins aan de accountantsafdeling is verbonden.

Indien sprake is van een niet-doorlopende opdracht gaat de periode in op het moment waarop het assurance-team met de uitvoering van de niet doorlopende assurance-opdracht begint en eindigt op het moment waarop het assurance-rapport is uitgebracht.

Na een interne overplaatsing mag een overheidsaccountant gedurende twee jaar geen assurance-opdrachten uitvoeren die betrekking hebben op zijn voorgaande functie.

Indien gedurende of na de periode waarop de jaarrekening betrekking heeft maar voorafgaand aan de datum van het aanvaarden van de controleopdracht van de jaarrekening overige dienstverlening ten behoeve van de overheidsgroep of een met deze overheidsgroep verbonden derde is verricht en die overige dienstverlening gedurende de periode van de controleopdracht van de jaarrekening verboden zou zijn, dan dient de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant er rekening mee te houden dat zijn onafhankelijkheid mogelijk kan worden bedreigd als gevolg van die overige diensten. Indien een bedreiging voor de onafhankelijkheid blijkt, dan moet de overheidsaccountant waar nodig waarborgen treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Tot deze waarborgen behoren onder meer:

- a. het bespreken van onafhankelijkheidsaspecten met betrekking tot de overige dienstverlening met de bij de overheidsgroep met governance belaste personen, zoals de audit-commissie;
- b. het verkrijgen van de bevestiging van de opdrachtgever dat deze verantwoordelijk is voor de uitkomsten van de overige dienstverlening;
- c. het uitsluiten van deelname aan het controleteam van personen die de overige dienstverlening hebben uitgevoerd; of
- d. het inschakelen van een andere organisatie die de uitkomsten van de overige dienstverlening beoordeelt of die de overige dienstverlening opnieuw uitvoert op dusdanige wijze dat die organisatie de verantwoordelijkheid voor de overige dienstverlening geheel op zich kan nemen.

### **4 Zakelijke, arbeids-, familie-, en nauwe persoonlijke relaties met de overheidsgroep**

In de meeste gevallen zijn de bepalingen ten aanzien van de hiervoor aangegeven relaties hetzelfde voor controle van de jaarrekening als voor overige assurance-opdrachten. Indien dit niet het geval is, wordt dit expliciet aangegeven.

### 4.1 Zakelijke relaties met de overheidsgroep

Waar in deze paragraaf wordt gesproken over zakelijke relaties is de aanstelling of arbeidsovereenkomst, inclusief de afspraken over secundaire arbeidsvoorwaarden, tussen de overheidsaccountant en de overheidsinstelling daaronder niet begrepen. Dit geldt tevens ten aanzien van iedere andere daarop gelijkende overeenkomst tussen de overheidsaccountant en de overheidsinstelling.

Zakelijke relaties tussen de overheidsaccountant en de overheidsgroep kunnen aanleiding geven tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant. In het algemeen leidt de combinatie van werkzaamheden als overheidsaccountant met een zakelijke relatie die niet past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de overheidsgroep tot aanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van bedoelde overheidsaccountant en is daarom verboden.

Indien de zakelijke relatie naar het oordeel van de overheidsaccountant wel past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de overheidsgroep zal doorgaans de combinatie leiden tot een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant. De overheidsaccountant dient in deze situatie waarborgen te treffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Tot deze waarborgen behoort ten minste het melden van de zakelijke relatie bij de audit-commissie.

In het bijzonder bij de controle van de jaarrekening van de overheidsgroep moet de bij de controle betrokken overheidsaccountant met het toezichthoudend orgaan van de overheidsgroep de gevallen bespreken waarin twijfel rijst over de vraag of een zakelijke relatie al dan niet past in het kader van de normale relaties tussen de overheidsaccountant en de overheidsgroep en wel of geen bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis vormt voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant.

Ernst van de bedreiging voor de onafhankelijkheid

Of een zakelijke relatie als een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant moet worden beschouwd, hangt af van de vraag of 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, tot de slotsom zal komen dat een dergelijke relatie de uitkomst van de assurance-opdracht zal beïnvloeden.

Ongeacht welke zakelijke relatie het betreft, zijn het in de eerste plaats de door de overheidsaccountant getroffen waarborgen die het bewijs moeten leveren dat de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid zijn onderkend en onderzocht. Waar dat passend is, moet het bewijsmateriaal ook verwijzen naar de rol van het toezichthoudend orgaan van de overheidsgroep in dit proces. Telkens als een beslissing in verband met een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant is genomen, waarbij deze bedreiging al dan niet als ernstig wordt beschouwd, moeten de redenen die aan deze beslissing ten grondslag hebben gelegen, in het dossier worden vastgelegd.

## 4.2 Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie

### 4.2.1 Dienstverband bij de overheidsgroep

De bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant ziet erop toe dat een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling niet in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van het object van de assurance-opdracht kan beïnvloeden.

De bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant ziet erop toe dat een medewerker van de accountantsafdeling die elders binnen de overheidsgroep een functie vervult na beëindiging van deze functie niet wordt belast met assurance-werkzaamheden die verband houden met deze functie .

Indien een voormalig lid van het assurance-team bij de overheidsgroep een functie buiten de accountantsafdeling aanvaardt, moet de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant erop toezien dat er geen banden van betekenis meer bestaan tussen de accountantsafdeling en de betrokken persoon. Dit houdt onder meer in dat de betrokken persoon niet meer mag deelnemen aan de bedrijfsmatige of beroepsactiviteiten van de accountantsafdeling.

Indien een overheidsaccountant belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening voornemens is de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden te verlaten om vervolgens bij dezelfde overheidsgroep een essentiële bestuursfunctie te gaan uitoefenen, beoordeelt hij of dit leidt tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid. Indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, beoordeelt de overheidsaccountant of het mogelijk is deze bedreiging door het treffen van waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. Indien dit niet mogelijk is zal de overheidsaccountant de bedoelde bestuursfunctie niet met directe ingang mogen aanvaarden.

#### 'Dubbelfuncties'

De bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant moet tevens bijzondere aandacht besteden aan de situatie waarin hijzelf of een andere bij de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden persoon zowel een functie bij de accountantsafdeling als elders bij de overheidsgroep vervult of, in geval van een controleopdracht van de jaarrekening, eveneens bij een met deze overheidsgroep verbonden derde.

Deze vorm van 'dubbelfuncties' leidt niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant, indien hij of de andere persoon in die andere functie geen boekhoudkundige transacties initieert of gegevens opstelt die niet door het bestuur van de overheidsinstelling zijn gecontroleerd en goedgekeurd. Dergelijke dubbelfuncties leiden evenmin tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant of van de andere persoon, indien hij in die andere functie werkzaamheden

verricht waarin hij de uitkomst van de assurance-opdracht niet kan beïnvloeden. Indien de overheidsaccountant of de andere persoon na afloop van de functie buiten de accountantsafdeling wederom bij het assurance-team wordt ingedeeld, ziet de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant erop toe dat hij of de andere persoon niet wordt belast met assurance-werkzaamheden die verband houden met de functie buiten de accountantsafdeling.

### *4.2.2 Vervullen van een bestuurs- of toezichthoudende functie binnen de overheidsgroep*

Het is de overheidsaccountant niet toegestaan te worden betrokken bij een assurance-opdracht indien hijzelf of een andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling lid is van een bestuur binnen de overheidsgroep (bijvoorbeeld lid van de bestuursraad) of lid is van een toezichthoudend orgaan (bijvoorbeeld de audit-commissie of raad van commissarissen) binnen de overheidsgroep. Aanwezigheid bij vergaderingen van de audit-commissie of raad van commissarissen is toegestaan, mits de overheidsaccountant niet deelneemt aan de besluitvorming.

Indien een voormalig medewerker van de accountantsafdeling een bestuurs- of toezichthoudende functie binnen de overheidsgroep gaat vervullen, past de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant het bepaalde in de vierde alinea van paragraaf 4.2.1 toe.

### *Aanvullende bepalingen in geval de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep wordt gecontroleerd*

Het is de overheidsaccountant niet toegestaan betrokken te zijn bij een controleopdracht van een jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep indien hijzelf of een andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling lid is van een bestuur binnen de overheidsgroep, een andere leidinggevende positie daarbij bekleedt of deel uitmaakt van een toezichthoudend orgaan binnen de overheidsgroep.

Het hiervoor bedoelde aanvaarden van een bestuurs-, toezichthoudende- of andere leidinggevende functie binnen de overheidsgroep door een van de aangegeven personen is niet de enige manier waarop een uit intimidatie en zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant kan ontstaan.

Het vervullen door de overheidsaccountant of een andere persoon die werkzaam is bij of is verbonden aan de accountantsafdeling van een zogenoemde passieve bestuursfunctie, bijvoorbeeld in de vorm van een 'slapende' bestuursfunctie in een stichting administratiekantoor bij of ten behoeve van de overheidsgroep leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant die werkzaam is bij of is verbonden aan de accountantsafdeling waaraan ook de bedoelde personen zijn verbonden.

### 4.3 Indienstreding bij een accountantsafdeling

De bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant ziet erop toe dat een lid van een bestuur binnen de overheidsgroep of een andere persoon die een managementpositie vervult binnen de overheidsgroep en die een functie aanvaardt bij de accountantsafdeling van dezelfde overheidsgroep gedurende een redelijke periode na het beëindigen van bedoelde leidinggevende functie niet betrokken is bij belangrijke beslissingen met betrekking tot enige assurance-opdracht. Dit geldt eveneens voor iedere andere persoon aangesteld door of anderszins verbonden aan de overheidsgroep, tenzij zijn verantwoordelijkheden en taken in de andere functie van geen enkele betekenis zijn voor het uitvoeren van de assurance-opdracht.

Indien een lid van een bestuur binnen de overheidsgroep of een andere persoon die een managementfunctie vervult binnen de overheidsgroep een functie aanvaardt bij de accountantsafdeling van dezelfde overheidsgroep, wordt de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant te ernstig geacht om door enige andere waarborg te kunnen worden weggenomen dan door het verbod om gedurende een redelijke periode betrokken te zijn bij belangrijke beslissingen in verband met de assurance-opdracht van de overheidsgroep.

Indien een andere persoon aangesteld door of anderszins verbonden aan de overheidsgroep bij de accountantsafdeling een functie aanvaardt, zal de betekenis van de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant afhankelijk zijn van de verantwoordelijkheden en taken waarmee deze persoon bij de overheidsgroep was belast en de verantwoordelijkheden en taken die hem bij de accountantsafdeling zullen worden toevertrouwd. Indien hij bijvoorbeeld werkzaamheden verrichtte met betrekking tot de financiële administratie of posten van de jaarrekening waardeerde, zal de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant erop toezien dat voor die persoon dezelfde bepalingen gelden als voor een directeur of bestuurder. Indien de werknemer daarentegen bijvoorbeeld een niet-bestuurlijke functie binnen de overheidsgroep bekleedde, kan de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen door ervoor te zorgen dat de werkzaamheden van bedoelde persoon als lid van het assurance-team niet op die vestiging betrekking hebben.

### 4.4 Persoonlijke en familierelaties

#### 4.4.1 Gezinsleden

Een overheidsaccountant mag geen assurance-opdracht aanvaarden indien één van zijn gezinsleden:

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- a. deel uitmaakt van het bestuur van de entiteit waarbinnen het object van de assurance-opdracht is gelegen;
- b. bij de overheidsgroep een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van de assurance-opdracht;
- c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van de assurance-opdracht geen deel uitmaakte van het bestuur als bedoeld in onderdeel a en geen andere positie als bedoeld in onderdeel b bekleedde, maar wel deel uitmaakte van het bestuur als bedoeld in onderdeel a of een andere positie als bedoeld in onderdeel b bekleedde in de periode waarop de assurance-opdracht betrekking heeft;
- d. een op grond van het bepaalde in deze nadere voorschriften onaanvaardbaar financieel belang in de overheidsgroep bezit; of
- e. met de overheidsgroep een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant.

De bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant ziet erop toe dat een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de desbetreffende accountantsafdeling geen deel uitmaakt van het assurance-team, indien die persoon een gezinslid heeft dat voldoet aan één van de hierboven genoemde criteria.

De bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant ziet erop toe dat deze controleopdracht van de jaarrekening niet wordt uitgevoerd op een vestiging van de accountantsafdeling waarbij of waaraan een overheidsaccountant die niet bij de desbetreffende controleopdracht is betrokken, werkzaam of verbonden is en een gezinslid heeft dat aan één van deze criteria voldoet.

### 4.4.2 Naaste verwanten

Of de relatie tussen de bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant en naaste verwanten van hem of van een ander lid van het assurance-team van invloed is op de onafhankelijkheid hangt af van een aantal factoren. In ieder geval wordt de onafhankelijkheid bedreigd indien een lid van het assurance-team een naaste verwant heeft die:

- a. deel uitmaakt van het bestuur van de entiteit waarbinnen het object van de assurance-opdracht is gelegen;
- b. bij de overheidsgroep een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van de assurance-opdracht;
- c. een op grond van het bepaalde in deze nadere voorschriften onaanvaardbaar financieel belang in de overheidsgroep bezit; of
- d. met de overheidsgroep een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant.

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

De betekenis van de bedreiging voor de onafhankelijkheid dient te worden geëvalueerd en indien deze van niet te verwaarlozen betekenis is, moeten waarborgen worden getroffen. Voorbeelden hiervan zijn onder meer:

- a. het verwijderen van de betreffende persoon uit het assurance-team;
- b. het waar mogelijk de verantwoordelijkheden binnen het assurance-team zodanig structureren dat de betreffende persoon geen werkzaamheden hoeft te verrichten die vallen onder de verantwoordelijkheid van de naaste verwant;
- c. het opstellen van gedragsregels en procedures om zaken met betrekking tot hun persoonlijke onafhankelijkheid en objectiviteit te bespreken met leidinggevende niveaus.
- d. het afstoten van (een significant deel van) het financieel belang door de naaste verwant in een zo vroeg mogelijk stadium;
- e. het bespreken van de kwestie met het toezichthoudende orgaan van de opdrachtgever; of
- f. het beoordelen van de uitgevoerde werkzaamheden door een overheidsaccountant die niet is betrokken bij de assurance-opdracht of overige dienstverlening ten behoeve van de opdrachtgever.

Indien een naaste verwant van een lid van het assurance-team een hoge bestuursfunctie bij de opdrachtgever bekleedt of in een zodanige positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op de assurance-opdracht van de opdrachtgever kan er sprake zijn van een inbreuk op de onafhankelijkheid. Of deze inbreuk van belang is, hangt onder andere af van de volgende factoren:

- a. de positie van de naaste verwant bij de opdrachtgever; of
- b. de rol van de professional in het assurance-team.

Indien een lid van het assurance-team wetenschap heeft van het feit dat een naaste verwant een financieel belang in de opdrachtgever bezit, kan er sprake zijn van een inbreuk op de onafhankelijkheid. Of deze inbreuk van bijzonder belang is, hangt af van de aard van de relatie tussen het lid van het assurance-team en de naaste verwant en de materialiteit van het financiële belang.

### 4.4.3 Nauwe persoonlijke relaties

De overheidsaccountant moet nagaan of hijzelf of een andere persoon die lid is van het assurance-team geen andere nauwe persoonlijke relaties heeft die vergelijkbare waarborgen als onder 4.4.2 genoemd vereisen.

De situatie waarin sprake is van een relevante nauwe persoonlijke relatie moet worden beoordeeld aan de hand van de kennis van de overheidsaccountant en de betrokken persoon.

De overheidsaccountant moet ervoor zorgen dat de betrokken persoon hem inlicht over alle feiten en omstandigheden die vereisen dat de overheidsaccountant waarborgen treft die een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Dit kan onder meer gebeuren door van de betrokken persoon hierover jaarlijks een bevestiging te vragen.

De bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant ziet erop toe dat de personen die deel uitmaken van het assurance-team aan de hand van de door de accountantsafdeling vastgestelde gedragslijnen en procedures bepalen wie hun nauwe persoonlijke relaties zijn of lijken te zijn en vervolgens alle relevante feiten of omstandigheden met betrekking tot de overheidsgroep melden aan de overheidsaccountant.

#### *4.4.4 Nadere toelichting gezinsleden, naaste verwanten en nauwe persoonlijke relaties*

De bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant beoordeelt de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die verband houdt met het feit dat hijzelf of een andere persoon die deel uitmaakt van het assurance-team een gezinslid of een naaste verwant heeft dat aan de in paragrafen 4.4.1 en 4.4.2 onder a tot en met e genoemde criteria voldoet.

Een beoordeling van eventuele bedreigingen voortvloeiend uit familie- of andere nauwe persoonlijke relaties is gebaseerd op de kennis van de overheidsaccountant van de levensomstandigheden van alle relevante personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantsafdeling. De overheidsaccountant betreft bij deze beoordeling de door de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden uitgevaardigde gedragslijnen en procedures die de betrokken personen ertoe verplichten omtrent hun gezinsleden en naaste verwanten mededeling te doen van alle in dit verband relevante feiten of omstandigheden. De overheidsaccountant evalueert de verkregen informatie en gaat van alle voor een assurance-opdracht waarbij hij is betrokken relevante personen na of aan één van de bedoelde criteria is voldaan. Indien dat het geval blijkt te zijn, treft hij binnen een redelijke termijn die waarborgen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Deze waarborgen kunnen uiteenlopen van het niet aanvaarden c.q. teruggeven van de assurance-opdracht tot de verwijdering van een persoon uit het assurance-team of, in geval van een controleopdracht van de jaarrekening, uit de vestiging van de accountantsafdeling.

#### **Onopzettelijke inbreuken**

Er kan zich een situatie voordoen waarin de overheidsaccountant vaststelt dat een persoon die deel uitmaakt van een assurance-team waaraan de overheidsaccountant leiding geeft onopzettelijk geen melding heeft gedaan van een als strijdig met de onafhankelijkheidsvereisten aan te merken familierelatie of andere nauwe persoonlijke relatie met de overheidsgroep. Een dergelijke onopzettelijke inbreuk leidt niet tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant, mits de overheidsaccountant:



- a. op de juiste wijze gebruik heeft gemaakt van procedures van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, die erin voorzien dat de professionals verplicht zijn onmiddellijk alle inbreuken op de onafhankelijkheidsregels te melden die het gevolg zijn van wijzigingen in hun familie- of andere persoonlijke relaties, de aanvaarding van een voor de assurance-opdracht gevoelige functie door een gezinslid of naaste verwant (dat wil zeggen alle personen genoemd in de punten a tot en met e van paragraaf 4.4.1 respectievelijk 4.4.2) of het feit dat een familielid of een naaste verwant een groot financieel belang in de overheidsgroep heeft gekocht, geërfd of anderszins heeft verkregen;
- b. de betrokken persoon onmiddellijk uit het assurance-team verwijderd of, indien de persoon niet tot het assurance-team behoort, deze persoon uitsluit van belangrijke beslissingen in verband met de assurance-opdracht van de betrokken overheidsgroep. In geval het gaat om de verwerving van een groot financieel belang moet de overheidsaccountant, zodra de onopzettelijke inbreuk is vastgesteld, de betrokken persoon ertoe aanmanen zich zo spoedig mogelijk van het financieel belang te ontdoen; en
- c. extra zorgvuldig te werk gaat bij de beoordeling van de relevante assurance-werkzaamheden van de betrokken persoon.

### **5 Samenloop met overige dienstverlening**

***Dit hoofdstuk is uitsluitend van toepassing op controleopdrachten van de jaarrekening, met uitzondering van paragraaf 5.1 die ook op andere assurance-opdrachten van toepassing is.***

In dit hoofdstuk wordt onder 5.1 in algemene zin behandeld de samenloop van assurance-opdrachten (waaronder controleopdrachten van de jaarrekening) met overige dienstverlening bij de overheidsgroep.

Voor een aantal specifieke combinaties van een controleopdracht van de jaarrekening en overige dienstverlening bij een overheidsgroep zijn aanvullende voorschriften noodzakelijk omdat vooral in deze situaties een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant kan ontstaan. In de paragrafen 5.2 tot en met 5.5 worden deze specifieke combinaties besproken. Overigens kan ook bij een assurance-opdracht met een continu karakter anders dan een controleopdracht van de jaarrekening (bijvoorbeeld beoordelingsopdrachten met betrekking tot de jaarrekening) sprake zijn van onverenigbaarheid met overige dienstverlening. De hierna volgende paragrafen gelden dan ook voor deze dienstverleningsopdrachten.

#### **5.1 Algemeen beoordelingskader**

De overheidsaccountant leeft de geldende regels van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden na die een onafhankelijk optreden van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht in relatie tot overige dienstverlening waarborgen. Op die wijze ziet de overheidsaccountant erop toe dat de belangen van de betrokkenen niet in gevaar worden gebracht

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

door enig tegengesteld belang tussen de overheidsaccountant en de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is enerzijds en de overheidsgroep anderzijds.

De overheidsaccountant mag geen beslissingen nemen namens of participeren in een besluitvormingsproces van zijn overheidsgroep. Dit verbod heeft zowel betrekking op assurance-opdrachten als op de overige dienstverlening bij de overheidsgroep.

Indien een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant die samenhangt met overige dienstverlening bij de overheidsgroep blijft bestaan, moet deze bedreiging door het treffen van waarborgen worden weggenomen of worden teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

Ook indien er geen sprake is van betrokkenheid bij het besluitvormingsproces in de hierboven benoemde gevallen, dient bij de combinatie van een assurance-opdracht en overige dienstverlening de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant te overwegen een of meerdere van de volgende waarborgen te treffen, teneinde de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau:

- a. het scheiden van taken en verantwoordelijkheden tussen de assurance-opdracht en de overige dienstverlening bij de overheidsgroep; of
- b. overleg met een andere accountant dan wel inwinnen van advies bij de beroepsorganisatie;

aanvullend bij de controleopdracht van de jaarrekening:

- c. beoordeling van de uitgevoerde controlewerkzaamheden door een overheidsaccountant die niet betrokken is bij de desbetreffende controleopdracht van de jaarrekening.

Indien van toepassing moet de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant ernaar streven de overige dienstverlening aan de overheidsgroep of aan een met deze overheidsgroep verbonden derde met het toezichthoudend orgaan van de overheidsgroep te bespreken.

Het verrichten van overige dienstverlening door de overheidsaccountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam of waaraan hij is verbonden biedt enerzijds voordelen voor zowel de overheidsgroep als de interne gebruikers van de financiële verslaggeving, maar leidt anderzijds tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant. De voordelen zijn onder meer een efficiënte en effectieve inzet van kennis en arbeid en een grote mate van kennis van en inzicht in de huishouding.

In beginsel levert niet bij alle soorten overige dienstverlening de combinatie van overige dienstverlening met het uitvoeren van een assurance-opdracht een bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant. Voorbeelden hiervan zijn fiscale advisering en due diligence (zie paragraaf 5.4).

Ook het ontwikkelen van een trainingsprogramma voor de overheidsgroep levert in beginsel geen potentiële bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant. Maar indien bijvoorbeeld de accountantsafdeling naast een assurance-opdracht ook een deel van de administratie verzorgt voor de overheidsgroep, kan hierdoor een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant ontstaan. Van essentieel belang blijft dat personeelsleden van de accountantsafdeling niet zijn betrokken bij het besluitvormingsproces van de overheidsgroep.

De hiernavolgende paragrafen 5.2 tot en met 5.5 zijn uitsluitend van toepassing op de overheidsaccountant die betrokken is bij de controleopdracht van de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep.

## 5.2 Administratieve dienstverlening

*De bepalingen met betrekking tot administratieve dienstverlening gelden voor de samenloop van controle van de jaarrekening en administratieve dienstverlening bij de overheidsgroep en voor de met de overheidsgroep verbonden derde.*

### 5.2.1 Algemeen

Onder het begrip ‘administratieve dienstverlening’ wordt in het kader van deze nadere voorschriften mede verstaan het verzorgen van de salarisadministratie. Werkzaamheden die worden uitgevoerd door het controleteam met betrekking tot het traject van saldibalans naar jaarrekening worden niet onder administratieve dienstverlening verstaan. De bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant moet erop toe zien dat alle posten in dit traject met een subjectief element, zoals voorzieningen, schriftelijk en gemotiveerd aan het bestuur van de overheidsinstelling worden voorgelegd en door hem expliciet en schriftelijk worden geaccordeerd.

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan, indien de overheidsaccountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden 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.

### 5.2.2 Specifieke bepalingen

Het verrichten van administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening voor verbonden derden van een overheidsgroep is toegestaan, mits deze ondersteuning uitsluitend een technisch of routinematig karakter heeft en:

- a. de personen die hierbij zijn betrokken geen deel uitmaken van het controleteam; en
- b. de personen die hierbij zijn betrokken niet zijn betrokken bij beslissingen van het management van de overheidsgroep ten aanzien van deze ondersteuning; en
- c. de verbonden derden ten behoeve waarvan deze ondersteuning wordt verleend gezamenlijk van immaterieel belang in de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep zijn; of
- d. 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 de overheidsgroep 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 accountantsafdeling 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 verslaggevingsvereisten niet kunnen worden nageleefd). In deze gevallen is het verlenen van deze ondersteuning toegestaan, indien:

- a. de personen die hierbij zijn betrokken geen deel uitmaken van het controleteam;
- b. de personen die hierbij zijn betrokken niet zijn betrokken bij beslissingen van het management van de overheidsgroep ten aanzien van deze ondersteuning;
- c. de activiteiten slechts eenmalig voor een korte periode worden verricht; en
- d. aanvullende waarborgen worden overwogen, zoals het bespreken van de situatie met het toezichthoudend orgaan van de overheidsgroep.

### 5.2.3 Algemene toelichting

Administratieve ondersteuning met uitsluitend een technisch of routinematig karakter aan verbonden derden van de overheidsgroep is onder de hiervoor aangegeven voorwaarden toegestaan.

In noodgevallen of andere ongebruikelijke situaties is het onder voorwaarden ook toegestaan meer uitgebreide administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening te verrichten voor een verbonden derde van de overheidsgroep. Een bepaalde situatie kan als een noodgeval of andere ongebruikelijke situatie worden beschouwd, indien de weigering van de accountantsafdeling om deze assistentie te verlenen in ernstige problemen voor de verbonden derde zou resulteren (bijvoorbeeld intrekking van de financiering) of zelfs zijn voortbestaan in het gedrang zou brengen. Indien deze meer uitgebreide administratieve dienstverlening plaatsheeft, dienen de overwegingen op basis waarvan is beslist dat deze dienstverlening is toegestaan te worden vastgelegd.

### 5.3 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan, indien hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden werkzaamheden verricht ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen die informatie genereren die uiteindelijk in de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep wordt opgenomen.

De uit deze samenloop van dienstverlening voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant als gevolg van zelftoetsing is onaanvaardbaar, indien de overheidsaccountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden dergelijke diensten gelijktijdig verlenen, tenzij:

- a. het bestuur van de overheidsinstelling schriftelijk bevestigt dat het de verantwoordelijkheid voor het gehele interne controlesysteem op zich neemt;
- b. de overheidsaccountant zich ervan heeft vergewist dat het bestuur van de overheidsinstelling niet voornamelijk op deze werkzaamheden ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen vertrouwt om de degelijkheid van zijn interne controles en systemen voor de financiële verslaggeving te beoordelen;
- c. de specificaties voor het ontwerp van het informatiesysteem door het bestuur van de overheidsinstelling zijn geaccepteerd; en
- d. de diensten geen turn-key projecten behelzen (softwareontwerp, hardware configuratie en de implementatie van beide), tenzij het bestuur van de overheidsinstelling uitdrukkelijk in de hiervoor reeds genoemde vereiste schriftelijke bevestiging vermeldt de verantwoordelijkheid op zich te nemen voor:
  - het ontwerp-, het implementatie- en het beoordelingsproces, inclusief alle beslissingen daaromtrent; en
  - de werking van het systeem, inclusief de door het systeem gebruikte of gegenereerde gegevens.

In deze situatie leidt het niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant indien hij of een andere medewerker van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden als lid van een stuurgroep adviseert bij het ontwerp en de implementatie van dergelijke systemen of werkzaamheden verricht die verband houden met de beoordeling, ontwikkeling en praktische toepassing van het systeem van interne beheersing, mits geen bestuursfunctie wordt uitgeoefend.

Ook in de niet hierboven verboden gevallen moet de overheidsaccountant nagaan of er aanvullende waarborgen nodig zijn om elke eventueel resterende, uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid te ondervangen.

Een waarborg die tegen deze bedreiging kan worden getroffen bestaat uit het laten verrichten van de diensten die met het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen verband houden door een team van deskundigen die geen deel uitmaken van het controleteam, dat bovendien niet onder leiding staat van de bij de controleopdracht betrokken overheidsaccountant.

Een controleopdracht van de jaarrekening omvat onder meer de toetsing van de informatiesystemen (apparatuur en programmatuur) die door de overheidsgroep worden gebruikt om de financiële informatie te verkrijgen die in de jaarrekening moet worden verwerkt. Indien een bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden betrokken is bij het ontwerp en de implementatie van een dergelijk financieel informatiesysteem, kan dit leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant als gevolg van zelftoetsing. In dit verband wordt erop gewezen dat de financiële informatie niet alleen de gegevens omvat die rechtstreeks in de jaarrekening worden opgenomen, maar ook alle andere waarderings- of materiële gegevens die aan de in de jaarrekening vermelde informatie ten grondslag liggen. Deze informatie wordt gegenereerd door hetzij geïntegreerde IT-systemen, hetzij een aantal autonome systemen voor onder meer de kostprijsadministratie, de loonadministratie of het kasbeheer, alsook systemen die louter fysieke aantallen opleveren, zoals sommige voorraad- en productiecontrolesystemen.

De mate van betrokkenheid van de overheidsaccountant bij het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen kan variëren.

Het ene uiterste wordt gevormd door opdrachten waarbij de overheidsaccountant bestuurstaken of verantwoordelijkheden op zich neemt voor het gehele project dat betrekking heeft op het ontwerpen en implementeren van financiële informatiesystemen, dan wel voor het beheer van het financieel informatiesysteem en voor de gegevens die het gebruikt of genereert. Het is evident dat de samenloop bij een overheidsgroep van deze dienstverlening met de controle van de jaarrekening leidt tot een onaanvaardbaar hoge bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant.

In andere gevallen moet de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant een zorgvuldige inschatting maken van de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die zou kunnen voortvloeien uit de samenloop van de controle van de jaarrekening en zijn betrokkenheid bij het ontwerp en de implementatie van systemen die bestemd zijn voor de overheidsgroep, vooral als dit gevolgen heeft voor het algemeen belang. Hij moet in elk geval adequate waarborgen treffen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Het risico kan bijvoorbeeld aanvaardbaar zijn, indien de rol van de overheidsaccountant bestaat uit het verlenen van advies aan een consortium dat door de overheidsgroep met het ontwerp of de uitvoering van het project is belast.

Ook in het geval waarin de overheidsgroep een beperkte omvang heeft, is de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant beperkt, indien

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

hem wordt verzocht een gebruiksklaar standaardsysteem voor het voeren van de boekhouding aan de specifieke behoeften van de bedrijfsactiviteit van deze cliënt aan te passen.

De bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant kan als onaanvaardbaar hoog worden beschouwd bij de samenloop van de controle met het uitvoeren van projecten voor het ontwerpen van op maat gemaakte systemen ten behoeve van de overheidsgroep.

Als de overheidsaccountant door het bestuur van de overheidsinstelling wordt gevraagd een analyse te maken van alternatieve automatiseringssystemen op basis waarvan het bestuur van de overheidsinstelling vervolgens zelf beslist welk systeem hij uiteindelijk installeert, zal dit doorgaans geen bedreiging opleveren voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant, mits de kosten en baten van de geanalyseerde systemen naar behoren zijn gemotiveerd en met het bestuur van de overheidsinstelling zijn besproken.

### 5.4 Diensten op het gebied van waardebepaling

Er bestaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant als gevolg van zelftoetsing, indien de overheidsaccountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden naast de controleopdracht van de jaarrekening diensten verricht op het gebied van waardebepaling die hun weerslag vinden in de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep.

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 (delen van) de overheidsgroep en waarbij de waardering een belangrijke mate van subjectiviteit met zich meebrengt.

Indien een onaanvaardbare bedreiging van de onafhankelijkheid ontstaat die niet wordt weggelaten, communiceert de overheidsaccountant dit tijdig met de audit-commissie (of een ander toezichthoudend orgaan) of de openbaar accountant c.q. de extern controleur.

In overige situaties dient de overheidsaccountant 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 overheidsaccountant ziet erop toe dat in deze situatie de door de accountantsafdeling 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 van (delen van) de desbetreffende overheidsgroep, worden opgevolgd.

Due diligence werkzaamheden in opdracht van het bestuur van de overheidsinstelling worden niet als diensten op het gebied van waardebepaling beschouwd. Wel geldt altijd dat de bij de controle betrokken

overheidsaccountant beoordeelt of sprake is van een bedreiging voor zijn de onafhankelijkheid en, indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, hij waarborgen treft die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

### 5.5 Dienstverlening op het terrein van interne controle

Een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant als gevolg van zelftoetsing kan ontstaan indien hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden diensten verricht op het terrein van de interne controle.

Om de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening met een dergelijke vorm van dienstverlening weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau, dient de overheidsaccountant:

- a. na te gaan dat het bestuur c.q. het toezichthoudend orgaan van de overheidsgroep te allen tijde de verantwoordelijkheid blijft dragen voor:
  - het systeem van interne controle en beheersing;
  - het vaststellen van de aard, omvang, frequentie en risico's van de toe te passen interne controleprocedures; en
  - het reageren op de conclusies en bevindingen die voortvloeien uit een beoordeling of evaluatie van het systeem van interne controle en beheersing of uit de controleopdracht van de jaarrekening. Indien de overheidsaccountant er niet van overtuigd is dat dit het geval is, leidt dit tot een onaanvaardbare bedreiging voor zijn onafhankelijkheid; en
- b. de werkzaamheden die zijn uitgevoerd in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening te laten beoordelen door de extern controleur van de overheidsinstelling of door een bij de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden overheidsaccountant die niet betrokken is geweest bij de uitvoering van genoemde controleopdracht en de interne controlewerkzaamheden.

De interne controle vormt een belangrijk onderdeel van het stelsel van interne beheersing van een entiteit. Vooral in kleine en middelgrote overheidsinstellingen, die zich veelal geen verbijzonderde interne controlefunctionaris kunnen veroorloven of waar een dergelijke functionaris vaak bepaalde faciliteiten ontbeert (bijvoorbeeld toegang tot deskundigen op het gebied van informatietechnologie of kasbeheer), kan deelname aan de interne controle door de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant bevorderlijk zijn voor het vermogen van het management om controle uit te oefenen.

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en dienstverlening op het terrein van interne controle voor een overheidsgroep kan in beginsel leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controle betrokken overheidsaccountant als gevolg van de mogelijkheid dat de overheidsaccountant zijn eigen werk of het werk dat is uitgevoerd door zijn collega's moet beoordelen (zelftoetsing).



Er ontstaat vooral een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid, indien er naast de controleopdracht van de jaarrekening activiteiten worden uitgevoerd waarbij een grote mate van invloed kan worden uitgeoefend op beslissingen die zijn voorbehouden aan het bestuur van de overheidsinstelling. In dit verband kunnen met name bedreigingen ontstaan door:

- a. de mate van invloed van de overige dienstverlening op de interne controle en beheersingssyste-men van de overheidsgroep; of
- b. het ontbreken van voldoende kennis bij het bestuur van de overheidsinstelling inzake de interne controle en beheersingssystemen.

Om een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen ziet de overheidsaccountant erop toe dat hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden kunnen aantonen niet betrokken te zijn bij het management van en het toezicht op de interne controle. Met betrekking tot de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep moet de overheidsaccountant bovendien kunnen aantonen dat hij de nodige stappen heeft ondernomen om de resultaten van de diensten op het terrein van interne controle te laten verifiëren en dat hij zich niet te veel door deze resultaten heeft laten leiden bij het bepalen van de aard, het tijdschema en de draagwijdte van zijn werkzaamheden in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening. Teneinde te waarborgen dat geen onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ontstaat, moeten deze punten op adequate wijze worden geverifieerd door een voor de uitoefening van een controleopdracht van de jaarrekening bevoegde overheidsaccountant die noch bij de desbetreffende controle, noch bij de desbetreffende interne controlewerkzaamheden betrokken is geweest.

In een organisatie waarin de interne controleafdeling verslag uitbrengt aan het toezichthoudend orgaan in plaats van aan het management zelf, vervult de interne controlefunctie een complementaire rol ten opzichte van de controleopdracht van de jaarrekening en kan deze afdeling bijgevolg als een afzonderlijk onderdeel van de governance-structuur worden gezien. Indien de bij de controle betrokken overheids-accountant in deze omstandigheden naast de controle van de jaarrekening interne controlewerkzaamheden heeft verricht, moet hij kunnen aantonen dat hij de aan deze combinatie van werkzaamheden verbonden bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid op adequate wijze heeft beoordeeld en de waarborgen heeft getroffen die deze bedreigingen hebben weggenomen of hebben teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

### **6 Assurance-rapport door de overheidsaccountant**

#### **6.1 Inleiding**

De in artikel B2-290.1 van de VGC aangegeven onafhankelijkheidseis speelt voor de overheidsaccountant niet alleen een rol bij de aanvaarding en de uitvoering van een assurance-opdracht, maar tevens bij de

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

rapportering hierover. In de VGC en in de hoofdstukken 1 tot en met 5 van deze nadere voorschriften zijn onder meer bepalingen opgenomen ter zake van de aanvaarding en uitvoering van een assurance-opdracht door de overheidsaccountant. In dit hoofdstuk zijn voorschriften opgenomen met betrekking tot de rapportering naar aanleiding van een door de overheidsaccountant uitgevoerde assurance-opdracht.

Waar in dit hoofdstuk wordt gesproken over een assurance-rapport wordt daaronder, tenzij anders aangegeven, bedoeld:

- a. een accountantsverklaring of beoordelingsverklaring bij een jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep of van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep;
- b. een accountantsverklaring of beoordelingsverklaring bij een fiscale aangifte die wordt afgegeven door een overheidsaccountant die werkzaam is bij of verbonden aan de Belastingdienst;
- c. een accountantsverklaring of beoordelingsverklaring bij historische financiële informatie anders dan de hiervoor bedoelde jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep of van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep; of
- d. een assurance-rapport bij financiële informatie anders dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep of van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep.

Het is mogelijk dat een overheidsaccountant gelijktijdig bij meerdere overheidsgroepen als overheidsaccountant werkzaam is.

In dit hoofdstuk is op een aantal plaatsen een onderscheid gemaakt tussen de gemeentelijke en provinciale overheidsaccountants ex artikel 213 lid 7 van de Gemeentewet respectievelijk artikel 217 lid 7 van de Provinciewet en de overige overheidsaccountants. Deze uitzondering moet worden gezien in relatie tot het bepaalde in artikel 5 van de 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.”

Hieruit volgt dat de gemeentelijke of provinciale overheidsaccountant, indien en voor zover hij een wettelijke controle verricht als bedoeld in artikel 213, zevende lid, van de Gemeentewet, respectievelijk artikel

217. zevende lid van de Provinciewet, hij ter zake van die wettelijke controle over de rechten en plichten beschikt, zoals die in de Wta, het Besluit toezicht accountantsorganisaties, de Gemeentewet respectievelijk Provinciewet zijn opgenomen.

Deze rechten en plichten zijn niet (geheel) in overeenstemming met de inhoud van hoofdstuk 6 en daarom is op de daarvoor in aanmerking komende plaatsen voor deze overheidsaccountant een uitzondering gemaakt.

### 6.2 De overheidsgroep, de kring van de beoogde gebruikers van de rapportage en het object van de assurance-opdracht

Bij het bepalen of een entiteit wel of niet tot de overheidsgroep van de overheidsaccountant behoort, dient de overheidsaccountant uit te gaan van het groepsbegrip vermeld in de definitie van overheidsgroep.

### 6.3 Assurance-rapport bij al dan niet financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep

#### 6.3.1 Assurance-rapport bij een jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep

Indien de overheidsaccountant een assurance-rapport bij een jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep zelf verstrekt aan:

- a. de organen belast met governance bij de overheidsgroep, zoals de politieke en ambtelijke leiding, gemeenteraad, Provinciale Staten, audit-commissie, bestuur, raad van commissarissen, raad van toezicht;
- b. een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan de overheidsgroep;
- c. een andere overheidsaccountant werkzaam bij of verbonden aan de overheidsgroep, een openbaar accountant, een intern accountant, een andere dan hiervoor bedoelde overheidsaccountant, een ander overheidslichaam of een bij of krachtens enige wet ingestelde toezichthouder (bijvoorbeeld een minister of staatssecretaris in geval van bepaalde zelfstandige bestuursorganen) of extern controleur (bijvoorbeeld de Algemene Rekenkamer of lokale rekenkamer); of
- d. anderen dan de hiervoor genoemde organen en personen (bijvoorbeeld de Tweede Kamer) voor zover de overheidsaccountant op grond van wet- en regelgeving gehouden is het assurance-rapport aan hen te verstrekken,

vermeldt de overheidsaccountant in het assurance-rapport zijn naam, de naam van de accountantsafdeling, de naam van de overheidsinstelling of overheidsgroep en de mededeling dat verspreiding van het assurance-rapport door anderen dan de politieke ambtsdrager (bijvoorbeeld minister en staatssecretaris) zonder zijn toestemming is beperkt tot de hiervoor bedoelde organen en personen. Indien het

rapport is gericht aan de politieke ambtsdrager, dan kan deze mededeling over de verspreiding achterwege blijven.

De hiervoor bedoelde mededeling inzake de verspreiding van het assurance-rapport geldt niet voor de gemeentelijke en provinciale overheidsaccountant ex artikel 213 lid 7 van de Gemeentewet respectievelijk artikel 217 lid 7 van de Provinciewet.

Het is de overheidsaccountant niet toegestaan een assurance-rapport bij een jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep te verstrekken aan iemand buiten de hiervoor genoemde kring.

Indien de overheidsaccountant constateert dat door of namens de hiervoor genoemde organen of personen anders dan een politieke ambtsdrager of een persoon die door de politieke ambtsdrager daartoe is gemandateerd, een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de overheidsaccountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen. Indien het assurance-rapport openbaar wordt gemaakt op grond van de Wet openbaarheid van bestuur, hoeft de overheidsaccountant de genoemde maatregelen niet te treffen.

De hiervoor bedoelde beperking van de verspreiding van het assurance-rapport geldt niet voor de gemeentelijke en provinciale overheidsaccountant ex artikel 213 lid 7 van de Gemeentewet respectievelijk artikel 217 lid 7 van de Provinciewet.

*6.3.2 Assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep*

Bij het verstrekken van een assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep aan de onder 6.3.1 genoemde kring, is het onder 6.3.1 genoemde van overeenkomstige toepassing.

Het is de overheidsaccountant daarnaast toegestaan een assurance-rapport bij historische financiële informatie, anders dan een jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep te verstrekken aan een persoon buiten de genoemde kring. Indien de overheidsaccountant daartoe overgaat, vermeldt hij in het assurance-rapport zijn naam, de naam van de accountantsafdeling, de naam van de overheidsinstelling of overheidsgroep en de mededeling dat verspreiding van het assurance-rapport door anderen dan de politieke ambtsdrager (bijvoorbeeld minister, staatssecretaris) zonder zijn toestemming is beperkt tot door hem aangewezen personen of organen.

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

De hiervoor bedoelde mededeling inzake de verspreiding van het assurance-rapport geldt niet voor de gemeentelijke en provinciale overheidsaccountant ex artikel 213 lid 7 van de Gemeentewet respectievelijk artikel 217 lid 7 van de Provinciewet noch voor de overheidsaccountant die werkzaam is bij de Belastingdienst.

Indien de overheidsaccountant constateert dat door of namens de hiervoor genoemde organen of personen anders dan een politieke ambtsdrager of een persoon die door de politieke ambtsdrager daartoe is gemandateerd een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de overheidsaccountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen. Indien het assurance-rapport openbaar wordt gemaakt op grond van de Wet openbaarheid van bestuur, hoeft de overheidsaccountant de genoemde maatregelen niet te treffen.

Deze bepaling geldt niet voor de gemeentelijke en provinciale overheidsaccountant ex artikel 213 lid 7 van de Gemeentewet respectievelijk artikel 217 lid 7 van de Provinciewet noch voor de overheidsaccountant die werkzaam is bij de Belastingdienst.

### 6.4 Assurance-rapport bij financiële of niet financiële informatie van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep van de overheidsaccountant

Indien de overheidsaccountant een assurance-opdracht uitvoert waarvan het object niet behoort tot de overheidsgroep, is het hem uitsluitend toegestaan zijn assurance-rapport te verstrekken aan:

- a. de organen belast met governance, zoals de politieke en ambtelijke leiding, gemeenteraad, Provinciale Staten, audit-commissie, bestuur, raad van commissarissen, raad van toezicht, van de overheidsgroep en van de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort;
- b. een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan de overheidsgroep of werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort;
- c. een andere overheidsaccountant werkzaam bij of verbonden aan de overheidsgroep of werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort, een openbaar accountant, een intern accountant, een andere dan hiervoor bedoelde overheidsaccountant, een ander overheidslichaam of een bij of krachtens enige wet ingestelde toezichthouder (bijvoorbeeld een minister of staatssecretaris in geval van bepaalde zelfstandige bestuursorganen) of extern controleur (bijvoorbeeld de Algemene Rekenkamer of lokale rekenkamer); of
- d. anderen dan de hiervoor genoemde organen en personen (bijvoorbeeld de Tweede Kamer) voor zover de overheidsaccountant op grond van wet- en regelgeving gehouden is het assurance-rapport aan hen te verstrekken; hieronder valt ook het verstrekken van een assurance-rapport door een bij de Belastingdienst werkzame accountant aan een belastingplichtige of belasting-schuldige wiens fiscale handelen object van onderzoek van het desbetreffende assurance-rapport is.

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

In zijn assurance-rapport vermeldt de overheidsaccountant zijn naam, de naam van de accountantsafdeling, de naam van de overheidsinstelling of overheidsgroep en de mededeling dat verspreiding van het assurance-rapport door anderen dan de politieke ambtsdrager (bijvoorbeeld minister en staatssecretaris) zonder zijn toestemming is beperkt tot de hiervoor bedoelde organen en personen. Indien het rapport is gericht aan de politieke ambtsdrager, dan kan deze mededeling over de verspreiding achterwege blijven.

De hiervoor bedoelde mededeling inzake de verspreiding van het assurance-rapport geldt niet voor de gemeentelijke en provinciale overheidsaccountant ex artikel 213 lid 7 van de Gemeentewet respectievelijk artikel 217 lid 7 van de Provinciewet noch voor de overheidsaccountant die werkzaam is bij de Belastingdienst.

De overheidsaccountant mag in bijzondere gevallen een assurance-rapport inzake een assurance-opdracht waarvan het object niet behoort tot de overheidsgroep verstrekken buiten de hiervoor genoemde kring, indien dit van belang te achten is voor een doelmatige uitoefening van de taak van de overheid. Voorwaarde hiervoor is dat het object van onderzoek is gelegen in een entiteit waarin de overheidsgroep een bestuurlijk belang of een financieel belang heeft. Onder bestuurlijk belang wordt in deze nadere voorschriften zeggenschap, hetzij uit hoofde van vertegenwoordiging in het bestuur hetzij uit hoofde van stemrecht, verstaan. Onder financieel belang wordt in deze nadere voorschriften verstaan een aan een derde ter beschikking gesteld bedrag dat niet verhaalbaar is indien deze derde failliet gaat onderscheidenlijk het bedrag waarvoor aansprakelijkheid bestaat indien de derde zijn verplichtingen niet nakomt.

Indien de overheidsaccountant constateert dat door of namens de hiervoor genoemde organen of personen anders dan een politieke ambtsdrager of een persoon die door de politieke ambtsdrager daartoe is gemandateerd een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de overheidsaccountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen.

Indien het assurance-rapport openbaar wordt gemaakt op grond van de Wet openbaarheid van bestuur, hoeft de overheidsaccountant de genoemde maatregelen niet te treffen.

Het voorgaande is schematisch als volgt weer te geven:

	Jaarrekening		Andere objecten dan een jaarrekening	
Een assurance-rapport mag door de overheidsaccountant worden verstrekt aan	Van (delen van) de overheidsgroep	Van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep	Van (delen van) de overheidsgroep	Van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep

## Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

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 overheids-groep 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)

Voor de overheidsaccountant werkzaam bij het Rijk die de jaarrekening van de Autoriteit Financiële Markten controleert, geldt geen beperking voor de verspreiding van de accountantsverklaring bij de jaarrekening van de Autoriteit Financiële Markten. Dientengevolge hoeft deze overheidsaccountant bovendien geen mededeling in de accountantsverklaring op te nemen inzake de verspreiding van de accountantsverklaring bij de jaarrekening van de Autoriteit Financiële Markten.

## **7 Slotbepalingen**

### **7.1 Overgangsrecht**

Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op assurance-opdrachten:

- a. die worden overeengekomen op of na 1 januari 2010; of
- b. die betrekking hebben op perioden die aanvangen op of na 1 januari 2010.

### **7.2 Inwerkingtreding**

Deze nadere voorschriften treden in werking met ingang van 1 januari 2010.

### **7.3 Citeertitel**

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten worden aangehaald als:

Nadere voorschriften onafhankelijkheid overheidsaccountant - assurance-opdrachten, bij afkorting NVO-ova.



## ***Nadere voorschriften permanente educatie (AA's)***

### **Nadere voorschriften inzake de permanente educatie (ex artikel A-130.7 VGC) (AA)**

vastgesteld bij besluit van het bestuur van 19 december 2006.

Het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, Gelet op artikel A-130.7. van de Verordening gedragscode (VGC) luidende:

"Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande het bepaalde in artikel A-130.1 t/m A-130.6 ten aanzien van permanente educatie en controle- en overige standaarden",

gehoord de leden,  
stelt de volgende nadere voorschriften vast:

#### **Artikel 1**

1. Voor de toepassing van deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:
  - a. *bestuur* : het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten;
  - b. *deskundigheid van de Accountant-Administratieconsulent*: hieronder wordt in elk geval verstaan de kennis die geacht wordt te zijn vergaard in de opleiding tot Accountant-Administratieconsulent, bedoeld in artikel 53 Wet op de Accountants-Administratieconsulenten;
  - c. *nadere voorschriften*: Nadere voorschriften permanente educatie;
  - d. *NOvAA* : Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten;
  - e. *PE-activiteiten*: activiteiten in het kader van permanente educatie;
  - f. *PE-punt* : de eenheid waarin de door het bestuur aan een activiteit van permanente educatie toe te kennen waarde wordt uitgedrukt;
  - g. *permanente educatie* : het op een gestructureerde manier onderhouden van basiskennis op het vakgebied waarop de Accountant-Administratieconsulent werkzaam is en het bijhouden van ontwikkelingen op dit gebied;
  - h. *training-on-the-job-activiteiten* : PE-activiteiten waarbij sprake is van het in de praktijk of met behulp van persoonlijke bijscholing bevorderen van de deskundigheid van de Accountant-Administratieconsulent op zijn vakgebied;
  - i. *vakgebied* : het terrein waarop de Accountant-Administratieconsulent in zijn dagelijkse beroepsuitoefening werkzaam is.

2. De termen accountantsafdeling, accountantspraktijk, openbaar accountant, intern accountant, overheidsaccountant en accountant met overige opdrachten dienen te worden verstaan overeenkomstig de in de Verordening gedragscode (VGC) opgenomen definities.

### Artikel 2

1. Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op alle Accountants-Administratieconsulenten met uitzondering van de Accountants-Administratieconsulenten, genoemd in het tweede lid.
2. Accountants-Administratieconsulenten die niet actief betrokken zijn bij het arbeidsproces uit hoofde van welke functie dan ook en daarenboven geen enkele activiteit, bezoldigd of onbezoldigd, verrichten ten behoeve waarvan de deskundigheid van de Accountant-Administratieconsulent wordt of zou kunnen worden aangewend, behoeven niet aan deze nadere voorschriften te voldoen. Onder niet actief bij het arbeidsproces betrokken zijn wordt verstaan dat geen inkomsten uit enige tegenwoordige arbeid wordt genoten.

### Artikel 3

1. De Accountant-Administratieconsulent dient minimaal 120 PE-punten per drie kalenderjaren te behalen waarbij geldt dat minimaal 20 PE-punten per jaar dienen te worden behaald.
2. Voor de Accountant-Administratieconsulent die lopende een kalenderjaar in het accountantsregister worden ingeschreven, begint de in het eerste lid omschreven verplichting per 1 januari van het jaar volgend op het jaar van inschrijving.
3. PE-punten liggen binnen het vakgebied.
4. Zestig minuten besteed aan permanente educatie levert één PE-punt op.
5. Het bestuur kan aan een Accountant-Administratieconsulent op diens verzoek in geval van bijzondere omstandigheden, zulks ter uitsluitende beoordeling van het bestuur, (gedeeltelijke) vrijstelling van de in dit artikel omschreven verplichtingen verlenen. Het bestuur kan aan deze vrijstelling voorwaarden verbinden.

### Artikel 4

1. Dit artikel is uitsluitend van toepassing op Accountants-Administratieconsulenten die openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant zijn.
2. De Accountant-Administratieconsulent dient minimaal 90 PE-punten per drie kalenderjaren te behalen door:
  - a. het volgen van externe en interne cursussen, congressen, seminars etc. op zijn vakgebied;

- 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 Accountant-Administratieconsulent vervalt;
  - c. het optreden als examinerator bij de vakken van het accountantsexamen of bij andere vakken die relevant zijn bij zijn beroepsuitoefening, tenzij dit optreden een zodanige herhaling betreft dat het educatieve aspect voor de betrokken Accountant-Administratieconsulent vervalt;
  - d. het verrichten van activiteiten in vaktechnische commissies of het deelnemen aan vaktechnische bijeenkomsten, voor zover deze passen in het kader van de permanente educatie;
  - e. het publiceren van artikelen op zijn vakgebied in vakbladen.
3. De Accountant-Administratieconsulent kan maximaal 30 PE-punten per drie kalenderjaren behalen door:
  - a. het verrichten van vaktechnische research op zijn vakgebied;
  - b. het deelnemen aan ledenbijeenkomsten met een vaktechnisch karakter voor zover deze passen in het kader van de permanente educatie.
4. Het aantal te behalen PE-punten dient, rekening houdend met de individuele werksituatie van de Accountant-Administratieconsulent, evenwichtig te worden verdeeld over zijn vakgebied.

### Artikel 5

1. Dit artikel is uitsluitend van toepassing op Accountants-Administratieconsulenten die geen openbaar accountant, intern account of overheidsaccountant zijn.
2. De Accountant-Administratieconsulent behaalt minimaal 30 PE-punten per drie kalenderjaren door:
  - a. het volgen van externe en interne cursussen, congressen, seminars etc. op zijn vakgebied;
  - 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 Accountant-Administratieconsulent vervalt;
  - 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 Accountant-Administratieconsulent vervalt;
  - d. het verrichten van activiteiten in vaktechnische commissies of het deelnemen aan vaktechnische bijeenkomsten op zijn vakgebied;
  - e. het publiceren van artikelen op zijn vakgebied in vakbladen.

## Nadere voorschriften permanente educatie (AA's)

3. De Accountant-Administratieconsulent kan maximaal 60 PE-punten per drie kalenderjaren behalen door zelfstudie of training-on-the-job-activiteiten.
4. De Accountant-Administratieconsulent kan maximaal 30 PE-punten per drie kalenderjaren behalen door:
  - a. het verrichten van vaktechnische research op zijn vakgebied;
  - b. het deelnemen aan ledenbijeenkomsten met een vaktechnisch karakter.
5. Het aantal te behalen PE-punten wordt, rekening houdend met de individuele werksituatie van de Accountant-Administratieconsulent, evenwichtig verdeeld over zijn vakgebied.

### Artikel 6

1. Het bestuur kan voor alle of een nader te bepalen deel van de Accountants-Administratieconsulenten, voor een bepaald kalenderjaar een minimaal te behalen aantal PE-punten voor een bepaald kennisgebied of onderwerp vaststellen, mits dit voorafgaand aan het desbetreffende kalenderjaar aan de leden bekend wordt gemaakt.
2. Cursussen e.d. die betrekking hebben op het in het vorige lid genoemde kennisgebied of onderwerp dienen vooraf door het bestuur te worden erkend.
3. Accountants-Administratieconsulenten die minimaal negen maanden in het desbetreffende kalenderjaar woonachtig en werkzaam zijn in het buitenland, met uitzondering van de Nederlandse Antillen, behoeven niet te voldoen aan de op grond van het eerste lid van dit artikel vastgestelde verplichting.
4. Het bestuur kan aan een Accountant-Administratieconsulent op diens verzoek in geval van bijzondere omstandigheden, zulks ter uitsluitende beoordeling van het bestuur, vrijstelling van de in dit artikel omschreven verplichtingen verlenen. Het bestuur kan aan deze vrijstelling voorwaarden verbinden.
5. De Accountant-Administratieconsulent kan om vrijstelling verzoeken als bedoeld in het vierde lid bij het bestuur tot en met uiterlijk 31 januari van het jaar volgend op het jaar en/of de periode van drie jaren waarover vrijstelling wordt gevraagd.
6. Het bepaalde in het derde lid en een vrijstelling zoals bedoeld in het vierde lid van dit artikel, laten de verplichting bedoeld in artikel 3 onverlet.

### Artikel 7

1. De Accountant-Administratieconsulent is verplicht volgens een door het bestuur aangegeven wijze van registratie aantekening te houden van de door hem ter voldoening aan de verplichting van artikel 3, eerste lid, verrichte PE-activiteiten en het aantal behaalde PE-punten.
2. De registratie dient zodanig te geschieden dat informatie over de mate en aard waarin betrokkene jaarlijks activiteiten heeft verricht op het gebied van permanente educatie, op eenvoudige en verificerbare wijze kan worden verkregen.

3. De Accountant-Administratieconsulent is gehouden de in de voorgaande leden bedoelde registratie aan het toezichthoudende orgaan, het bestuur, de Raad van Tucht of het College van Beroep voor het bedrijfsleven over te leggen zodra een van dezen daarom verzoekt.

### Artikel 8

Deze nadere voorschriften treden gelijktijdig in werking met de Verordening gedragscode. Gelijktijdig treden de Nadere voorschriften inzake de permanente educatie zoals vastgesteld in de bestuursvergadering van 4 november 2003 en die in werking traden op 1 januari 2004 buiten werking.

## **Toelichting Nadere voorschriften permanente educatie (AA)**

### *Inleiding*

De bevordering van een goede beroepsuitoefening is een wettelijke taak van de beroepsorganisatie. Eén van de vereisten voor een goede beroepsuitoefening is het constant op peil houden van de deskundigheid zowel qua diepgang als qua breedte. Met een systeem van verplichte permanente educatie kan aan deze eis voldaan worden.

In 1995 zijn voor het eerst nadere voorschriften inzake permanente educatie vastgesteld. Deze voorschriften zijn in 2003 aangescherpt en afgestemd op de regels zoals voorgesteld door de Internationale Federatie van Accountants (IFAC). In dit kader is de International Education Standard 7 (IES7) van belang. De onderhavige voorschriften zijn per 1 januari 2007 hierop aangepast.

Overeenkomstig IES7 krijgen in beginsel alle Accountants-Administratieconsulenten, ongeacht de functie die zij uitoefenen, te maken met de verplichting tot het verrichten van activiteiten op het gebied van de permanente educatie.

Daar waar gesproken wordt van Accountant-Administratieconsulent wordt zowel de mannelijke als de vrouwelijke Accountant-Administratieconsulent bedoeld.

### Artikel 2

Deze Nadere voorschriften zijn niet van toepassing op Accountants-Administratieconsulenten die niet actief bij het arbeidsproces betrokken zijn en dus geen activiteiten verrichten waarbij de deskundigheid van een Accountant-Administratieconsulent nodig is.

Indien een Accountant-Administratieconsulent slechts enkele uren (of enkele dagen) per week activiteiten verricht ten behoeve waarvan de deskundigheid van Accountant-Administratieconsulent wordt of zou kunnen worden aangewend is sprake van een volledige PE-verplichting.

### *Toelichting omvang permanente educatie (art. 3)*

#### **Artikel 3**

De accountant dient minimaal 120 PE-punten per drie kalenderjaren te behalen. De verplichting tot het volgen van permanente educatie bestrijkt telkens een periode van drie jaar. Voor degenen op wie voor de inwerkingtreding van deze nadere voorschriften al een soortgelijke verplichting van toepassing was, geldt dat de daaruit voortvloeiende driejaars periode op normale wijze doorloopt. Voor degenen voor wie de verplichting tot permanente educatie nieuw is begint deze te lopen bij de inwerkingtreding van deze nadere voorschriften.

Hierbij geldt dat ten minste 20 PE-punten per jaar dienen te worden behaald. Door te verplichten dat tenminste 20 PE-punten per jaar dienen te worden behaald wordt bereikt dat accountants ieder jaar verplicht zijn aandacht te besteden aan permanente educatie en wordt voorkomen dat accountants de eerste twee jaren geen PE-punten behalen om vervolgens het direct daaropvolgende jaar in de problemen te komen doordat ze 120 PE-punten moeten behalen.

Het is niet toegestaan PE-punten aan het einde van een driejaarsperiode mee te nemen naar de volgende periode.

Voor een Accountant-Administratieconsulent die gedurende het kalenderjaar wordt ingeschreven in het accountantsregister geldt dat de PE-verplichting ingaat op 1 januari volgend op het moment van inschrijving. Eventuele verrichte activiteiten op het gebied van permanente educatie voordat de PE-verplichting op hem van toepassing wordt, kunnen niet worden ingebracht in deze verplichting. Bij (her)intreding in de accountantsfunctie geldt de PE-plicht vanaf het moment van (her)intreding. De accountant wordt geacht bij (her)intreding voldoende deskundig te zijn.

Het accent van de PE-activiteiten ligt op het terrein waarop de Accountant-Administratieconsulent werkzaam is. Ook het verwerven van kennis op andere voor de functie relevante gebieden, zoals managementtechnieken, valt binnen het kader van de PE-verplichting. Cursussen op het gebied van persoonlijke effectiviteit, mits toegespitst op Accountants-Administratieconsulenten, en cursussen van meer algemene aard (bijvoorbeeld op het terrein van vreemde-taalverwerving) kunnen mogelijk kwalificeren, afhankelijk van het terrein waarop de Accountant-Administratieconsulent werkzaam is of anderszins optreedt. Voor de Accountant-Administratieconsulent die werkzaam is of anderszins optreedt in een andere functie dan die van openbaar accountant, overheidsaccountant of intern accountant kunnen de onderwerpen financiële beheersing en governance een goede basis vormen bij het voldoen aan de PE-verplichting.

Het bestuur kan op verzoek van de betrokken accountant vrijstelling verlenen van het volgen van permanente educatie. De accountant dient daartoe bijzondere omstandigheden aan te voeren die vrijstelling van de verplichting tot het volgen van permanente educatie rechtvaardigen. Onder bijzondere omstandigheden kan bijvoorbeeld worden verstaan een langdurige ziekte. Zwangerschap of zwangerschaps-/bevallingsverlof wordt niet aangemerkt als bijzondere omstandigheid waarvoor vrijstelling kan worden verleend.

### *Toelichting permanente educatie activiteiten (art. 4 en 5)*

#### **Artikel 4**

Onder permanente educatie voor de in dit artikel bedoelde Accountants-Administratieconsulenten vallen alleen gestructureerde vormen van educatie. E-learning kan worden aangemerkt als gestructureerde vorm van educatie, indien er een waarborg is dat de aangeboden leerstof integraal doorgenomen wordt en er een mogelijkheid is tot het stellen van vragen. Ongestructureerde vormen van educatie die voortvloeien uit het fungeren als accountant en uit de zelfwerkzaamheid van de individuele Accountant-Administratieconsulent worden hier niet beschouwd als permanente educatie. Als ongestructureerde educatie wordt bijvoorbeeld aangemerkt het kennis nemen van informatie over het beroep uit vakliteratuur en tijdschriften voor het dagelijks onderhoud van de functie.

Met vaktechnische research wordt bedoeld vaktechnisch onderzoek, niet verricht in opdracht van een externe of interne derde, dat leidt tot een vastlegging in bijvoorbeeld een memorandum dat door anderen kan worden geraadpleegd. Het lezen van vakliteratuur valt hier dus niet onder. Zelfstudie en training-on-the-job-activiteiten kunnen voor deze groep Accountants-Administratieconsulenten niet kwalificeren in het kader van de permanente educatie.

De Accountant-Administratieconsulent is in eerste instantie zelf verantwoordelijk voor het waarderen van deze PE-activiteiten in zijn PE-registratie. Cursusorganisatoren hebben derhalve niet de bevoegdheid om zelfstandig PE-punten voor accountants vast te stellen.

#### **Artikel 5**

Onder permanente educatie voor de in dit artikel bedoelde Accountants-Administratieconsulenten vallen zowel gestructureerde als ongestructureerde vormen van educatie. De in dit artikel bedoelde Accountants-Administratieconsulenten dienen een minimaal aantal PE-punten te behalen door middel van gestructureerde vormen van educatie. E-learning kan worden aangemerkt als gestructureerde vorm van educatie, indien er een waarborg is dat de aangeboden leerstof integraal doorgenomen wordt en er een mogelijkheid is tot het stellen van vragen.

Daarnaast kunnen de in dit artikel bedoelde Accountants-Administratieconsulenten ook op niet gestructureerde wijze PE-punten behalen. Zelfstudie en training-on-the-job-activiteiten kunnen voor deze groep Accountants-Administratieconsulenten wel kwalificeren in het kader van de permanente educatie.

Met vaktechnische research wordt bedoeld vaktechnisch onderzoek, niet verricht in opdracht van een externe of interne derde, dat leidt tot een vastlegging in bijvoorbeeld een memorandum dat door anderen kan worden geraadpleegd. Het lezen van vakliteratuur valt hier dus niet onder.

De Accountant-Administratieconsulent is in eerste instantie zelf verantwoordelijk voor het waarderen van zijn PE-activiteiten in zijn PE-registratie. Cursusorganisatoren hebben derhalve niet de bevoegdheid om zelfstandig PE-punten voor accountants vast te stellen.

### *Toelichting verplicht onderwerp of kennisgebied (art. 6)*

#### **Artikel 6**

De invulling van de permanente educatie moet tegemoet komen aan de eisen die vanuit het maatschappelijk verkeer aan de beroepsgroep van accountants worden gesteld. Tevens moet echter rekening worden gehouden met de beroepsuitoefening van de individuele accountant. Op grond hiervan is ervoor gekozen de nadere voorschriften dusdanig in te vullen dat het bestuur indien zij dat wenselijk c.q. noodzakelijk acht verplicht te bestuderen kennisgebieden of onderwerpen kan aanwijzen. Omdat een bepaald onderwerp voor een bepaalde groep Accountants-Administratieconsulenten meer relevant kan zijn dan voor een andere groep kan het bestuur ten aanzien van de te onderscheiden groepen verschillende onderwerpen vaststellen. Een cursus die betrekking heeft op een door het bestuur aangewezen kennisgebied of onderwerp dient vooraf door het bestuur te worden erkend, om te kunnen worden aangemerkt als permanente educatie voor accountants. Vooraf dient de cursusorganisatie het programma, de inhoud en andere relevante gegevens aan het bestuur te overleggen. Het bestuur zal dan nagaan of de cursus qua inhoud en niveau gelijkwaardig is aan het door de beroepsorganisatie opgestelde curriculum. Na beoordeling hiervan kan dan een erkenning door het bestuur plaatsvinden.

### *Toelichting registratie (art. 7)*

#### **Artikel 7**

De accountant dient zelf een registratie bij te houden van het aantal punten dat door hem per jaar wordt besteed aan permanente educatie. Deze registratie dient zodanig te geschieden dat gegevens betreffende de permanente educatie op eenvoudige en verifieerbare wijze kunnen worden verkregen. In ieder geval dienen een korte omschrijving van de permanente educatie activiteit, de datum waarop de activiteit is gevolgd, het aantal punten waarop de activiteit wordt gewaardeerd en, indien van toepassing, de naam van de opleidingsinstelling en een kopie van een deelnamebewijs te worden geregistreerd. De beroepsorganisatie zal ten behoeve van een zoveel als mogelijk uniforme vastlegging een registratieformulier ter beschikking stellen.

Een dergelijke registratieformulier kan in het kader van een toetsing opgevraagd worden.



## *Nadere voorschriften permanente educatie (RA's)*

Nadere voorschriften permanente educatie, vastgesteld in de bestuursvergadering van 14 december 2006, gewijzigd in de bestuursvergadering van 19 september 2007, in werking getreden op 1 oktober 2007, laatstelijk gewijzigd in de bestuursvergadering van 16 december 2009, afgekondigd in de Nederlandse Staatscourant van 21 december 2009, nr. 19043, in werking getreden op 1 januari 2010

Het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants, gelet op artikel A-130.7 van de Verordening gedragscode registeraccountants (Verordening gedragscode), luidende:

*“Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande het bepaalde in artikel A-130.1 t/m A-130.6 ten aanzien van permanente educatie en controle- en overige standaarden”,*

gehoord de leden,

stelt de volgende nadere voorschriften vast:

## **Hoofdstuk I Algemeen**

### **Artikel 1**

Voor de toepassing van deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:

*accountantsafdeling* : accountantsafdeling in de zin van de Verordening gedragscode;

*accountantspraktijk* : accountantspraktijk in de zin van de Verordening gedragscode;

*bestuur* : bestuur van de Orde;

*deskundigheid van de registeraccountant* : in elk geval de kennis die geacht wordt te zijn vergaard in de opleiding tot registeraccountant, bedoeld in artikel 66 Wet op de Registeraccountants;

*erkende (onderwijs)instelling* : (onderwijs)instelling, accountantspraktijk of accountantsafdeling die op grond van artikel 10 van deze nadere voorschriften door het bestuur is erkend;

*nadere voorschriften* : Nadere voorschriften permanente educatie;

*Orde* : Nederlands Instituut van Registeraccountants, als bedoeld in artikel 1, eerste lid, Wet op de Registeraccountants;

*PE-activiteiten* : activiteiten in het kader van permanente educatie;

*PE-punt* : eenheid waarin de door het bestuur aan een activiteit van permanente educatie toe te kennen waarde wordt uitgedrukt;

*permanente educatie* : op een gestructureerde manier, en voor de in artikel 5 genoemde registeraccountant tevens minder gestructureerde manier, onderhouden van kennis op het vakgebied en het bijhouden van ontwikkelingen op dit gebied overeenkomstig deze nadere voorschriften;

*training on the job-activiteiten* : PE-activiteiten waarbij sprake is van het in de praktijk of met behulp van persoonlijke bijscholing bevorderen van de deskundigheid van de registeraccountant op zijn vakgebied;

*vakgebied* : terrein waarop de registeraccountant werkzaam is of anderszins optreedt.

### Hoofdstuk II Permanente educatie

#### Artikel 2

1. Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op alle in het register, bedoeld in artikel 55 Wet op de Registeraccountants, ingeschreven registeraccountants met uitzondering van de registeraccountants, genoemd in het tweede lid.
2. Van het in het eerste lid bepaalde toepassingsbereik is uitgezonderd:
  - a. de registeraccountant, niet zijnde een openbaar accountant, intern accountant, overheidsaccountant, of accountant in business.
  - b. de accountant in business in de zin van de Verordening gedragscode die slechts onbezoldigde activiteiten verricht.
  - c. de accountant in business in de zin van de Verordening gedragscode die minder dan tweehonderd uur per kalenderjaar activiteiten verricht ten behoeve waarvan de deskundigheid van de registeraccountant wordt of zou kunnen worden aangewend.
3. De registeraccountant, bedoeld in het tweede lid, onderdeel b en c, geeft jaarlijks een Verklaring verrichte activiteiten af. De verklaring dient uiterlijk 31 maart van het jaar volgend op het jaar waarop de verklaring betrekking heeft, te zijn ingediend.
4. Het model van de Verklaring verrichte activiteiten wordt door het bestuur vastgesteld.

#### Artikel 3

1. Een eenheid van zestig minuten besteed aan permanente educatie levert één PE-punt op. Eenheden van dertig minuten of meer worden naar boven afgerond op hele punten.
2. De registeraccountant behaalt minimaal 120 PE-punten per driejaarscyclus.
3. De registeraccountant behaalt minimaal 20 PE-punten per kalenderjaar.

4. De registeraccountant verricht PE-activiteiten in het voor hem relevante vakgebied.
5. De registeraccountant is in staat ten aanzien van minimaal 60 PE-punten aan te tonen dat deze zijn behaald in de periode, genoemd in het tweede lid, onverminderd de verplichting opgenomen in artikel 8, derde lid.
6. De in het tweede lid bedoelde driejaarscyclus vangt aan bij de inwerkingtreding van deze nadere voorschriften. De registeraccountant die na dit tijdstip in het accountantsregister wordt ingeschreven behaalt, in afwijking van het tweede lid, met ingang van 1 januari van het jaar volgend op het jaar van inschrijving, minimaal 20 PE-punten per kalenderjaar tot het eerste jaar van een nieuwe driejaarscyclus.
7. Het bestuur kan op een schriftelijk en gemotiveerd verzoek van de registeraccountant geheel of gedeeltelijk ontheffing verlenen van het bepaalde in het tweede of derde lid op grond van bijzondere omstandigheden. Het bestuur kan aan deze ontheffing voorwaarden verbinden.
8. De ontheffing kan vanaf 1 oktober van het desbetreffende jaar worden aangevraagd.

### Artikel 3a

1. De registeraccountant kan PE-punten behalen met de volgende PE-activiteiten:
  - a. gestructureerde vormen van educatie;
  - b. overige gestructureerde PE-activiteiten;
  - c. zelfstudie of *training on the job*-activiteiten.
2. Onder gestructureerde vormen van educatie wordt verstaan:
  - a. het volgen van externe en interne cursussen, congressen, seminars of andere educatieve bijeenkomsten die relevant zijn voor het vakgebied waarbinnen de betrokken registeraccountant werkzaam is;
  - b. het optreden als inleider, docent, leider, of ontwikkelaar van educatieve bijeenkomsten die relevant zijn voor het vakgebied waarbinnen de betrokken registeraccountant werkzaam is, tenzij dit optreden een zodanige herhaling betreft dat het educatieve aspect vervalt;
  - c. het optreden als examinerator bij de vakken van het accountantsexamen of bij andere vakken die relevant zijn voor het vakgebied waarbinnen de betrokken registeraccountant werkzaam is, tenzij dit optreden een zodanige herhaling betreft dat het educatieve aspect vervalt;
  - d. het verrichten van activiteiten in vaktechnische commissies of het deelnemen aan vaktechnische bijeenkomsten op het vakgebied waarbinnen de betrokken registeraccountant werkzaam is;
  - e. het publiceren in vakbladen op het vakgebied waarbinnen de betrokken registeraccountant werkzaam is.

3. Onder overige gestructureerde PE-activiteiten wordt verstaan:
  - a. het verrichten van vaktechnische research;
  - b. het deelnemen aan ledenbijeenkomsten met een vaktechnisch karakter;
  - c. het uitvoeren van kwaliteitstoetsingen.
4. Het aantal te behalen PE-punten wordt evenwichtig verdeeld over het vakgebied waarbinnen de betrokken registeraccountant werkzaam is.
5. Het bestuur kan vooraf dan wel achteraf het aantal PE-punten wijzigen dat door een (onderwijs)instelling, accountantspraktijk of accountantsafdeling, niet zijnde een erkende (onderwijs)instelling, dan wel door de desbetreffende registeraccountant aan die activiteit is toegekend indien het aantal niet strookt met deze nadere voorschriften dan wel berust op een onjuiste uitleg van deze nadere voorschriften.

### Artikel 4

1. Dit artikel is van toepassing op de registeraccountant die werkzaam is als openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant.
2. De registeraccountant behaalt per driejaarscyclus minimaal 90 PE-punten met gestructureerde vormen van educatie als bedoeld in artikel 3a, tweede lid.
3. De in artikel 3a, tweede lid, onderdeel a, genoemde activiteiten vinden voor ten minste de helft plaats bij een erkende (onderwijs)instelling. Met activiteiten die hebben plaatsgevonden bij een erkende (onderwijs)instelling wordt het optreden als docent bij een erkende (onderwijs)instelling gelijkgesteld. Dit vereiste geldt totdat per driejaarscyclus een aantal van 45 PE-punten is behaald.
4. Gehele of gedeeltelijke ontheffing van de verplichting, bedoeld in het derde lid, kan worden aangevraagd indien:
  - a. de registeraccountant gedurende de periode, bedoeld in artikel 3, tweede lid, ten minste 18 maanden in het buitenland werkzaam is geweest;
  - b. de registeraccountant een PE-activiteit als bedoeld in artikel 3a, tweede lid, onderdeel a, in het buitenland heeft verricht. Het bestuur kan voorwaarden stellen aan buitenlandse PE-activiteiten.
5. De registeraccountant kan per driejaarscyclus maximaal 30 PE-punten die behaald zijn met overige gestructureerde PE-activiteiten als bedoeld in artikel 3a, derde lid, laten meetellen.
6. Het bepaalde in het tweede, derde en vijfde lid is tot de aanvang van een nieuwe driejaarscyclus niet van toepassing op de registeraccountant die na het tijdstip, bedoeld in artikel 3, zesde lid, wordt ingeschreven. Deze registeraccountant behaalt minimaal 15 PE-punten per jaar met gestructureerde vormen van educatie.

### Artikel 5

1. Dit artikel is van toepassing op de registeraccountant die werkzaam is als accountant in business.
2. De accountant in business behaalt per driejaarscyclus minimaal 30 PE-punten met gestructureerde vormen van educatie als bedoeld in artikel 3a, tweede lid.
3. De accountant in business kan per driejaarscyclus maximaal 60 PE-punten behalen door zelfstudie of *training on the job*-activiteiten.
4. De accountant in business kan per driejaarscyclus maximaal 30 PE-punten die behaald zijn met overige gestructureerde PE-activiteiten als bedoeld in artikel 3a, derde lid, laten meetellen.
5. Het behaalde in het tweede, derde en vierde lid is tot de aanvang van een nieuwe driejaarscyclus niet van toepassing op de registeraccountant die na het tijdstip, bedoeld in artikel 3, zesde lid, wordt ingeschreven. Deze registeraccountant behaalt minimaal 5 PE-punten per jaar met gestructureerde vormen van educatie.

### Artikel 6

1. Op 1 januari van ieder jaar wordt voor elke registeraccountant vastgesteld of hij valt onder de verplichtingen als bepaald in artikel 4 of als bepaald in artikel 5.
2. Op verzoek van een registeraccountant kan het bestuur gedurende het lopende kalenderjaar bepalen dat de desbetreffende registeraccountant tussentijds niet langer valt onder de verplichtingen van artikel 4 maar onder die van artikel 5 en vice versa.

### Artikel 7

1. Het bestuur kan voor alle of een nader te bepalen deel van de registeraccountants per kalenderjaar een minimaal te behalen aantal PE-punten voor een bepaald kennisgebied of onderwerp vaststellen, mits dit voorafgaand aan het desbetreffende kalenderjaar aan desbetreffende registeraccountants wordt bekendgemaakt.
2. Cursussen etc. die betrekking hebben op het in het eerste lid bedoelde kennisgebied of onderwerp dienen vooraf dan wel achteraf separaat door het bestuur te worden erkend.
3. Het bestuur kan op een schriftelijk en gemotiveerd verzoek van een registeraccountant die binnen een jaar voorafgaand aan het instellen van een verplicht kennisgebied of onderwerp een cursus hierover heeft gevolgd ontheffing verlenen van het bepaalde in het eerste lid. Een verzoek als hiervoor bedoeld, kan ook worden ingediend door een (onderwijs)instelling, accountantspraktijk of accountantsafdeling ten behoeve van de registeraccountant, genoemd in de eerste volzin. Het bestuur kan aan deze ontheffing voorwaarden verbinden. Het bestuur betreft in zijn besluitvorming in elk geval het curriculum van de reeds gevolgde cursus. Voorwaarde voor de ontheffingverlening is in elk geval dat het curriculum van de reeds gevolgde cursus inhoudelijk grotendeels overeenkomt met het vastgestelde curriculum ter zake van een cursus over het verplicht gestelde kennisgebied of onderwerp.

## Nadere voorschriften permanente educatie (RA's)

4. Het bestuur kan op een schriftelijk en gemotiveerd verzoek van een registeraccountant die als docent of cursusontwikkelaar van een cursus over een verplicht kennisgebied of onderwerp is opgetreden ontheffing verlenen van het bepaalde in het eerste lid. Een verzoek als hiervoor bedoeld, kan ook worden ingediend door een (onderwijs)instelling, accountantspraktijk of accountantsafdeling ten behoeve van de registeraccountant, bedoeld in de eerste volzin. Het bestuur kan aan deze ontheffing voorwaarden verbinden.
5. De registeraccountant die minimaal negen maanden in een kalenderjaar, bedoeld in het eerste lid, in het buitenland met uitzondering van de Nederlandse Antillen en Aruba werkzaam is, behoeft niet te voldoen aan de verplichting, bedoeld in het eerste lid.
6. Een ontheffing, als bedoeld in het derde en vierde lid, of vrijstelling, als bedoeld in het vijfde lid, laat de verplichting, bedoeld in artikel 3, onverlet.

### Artikel 8

1. De registeraccountant houdt volgens een door het bestuur aangegeven wijze van registratie aantekening van zijn PE-activiteiten en het daarmee behaalde aantal PE-punten via het door de Orde beschikbaar gestelde online-registratiesysteem op zijn website.
2. De registratie geschiedt zodanig dat informatie over de mate en de aard waarin de registeraccountant jaarlijks PE-activiteiten heeft verricht op eenvoudige en verifieerbare wijze kan worden verkregen.
3. De registeraccountant bewaart bewijsstukken van PE-activiteiten als bedoeld in artikel 3a gedurende een periode van minimaal zeven jaar.
4. Het bestuur kan op een schriftelijk en gemotiveerd verzoek van een registeraccountant die redelijkerwijs niet in staat is de registratie in het online-registratiesysteem van de Orde bij te houden ontheffing verlenen van het bepaalde in het eerste lid. Een ontheffing kan voor de duur van maximaal één kalenderjaar worden verleend, welke op schriftelijk verzoek van de registeraccountant telkens voor de duur van maximaal één jaar kan worden verlengd. Het bestuur kan aan deze ontheffing voorwaarden verbinden.
5. De registeraccountant die verplicht is opgave van zijn PE-activiteiten te doen aan de accountantspraktijk of accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, is vrijgesteld van de verplichting, bedoeld in het eerste lid. Voorwaarde hiervoor is dat de registeraccountant ervoor zorgdraagt dat de desbetreffende accountantspraktijk of accountantsafdeling zijn PE-activiteiten overeenkomstig het voor dergelijke accountantspraktijken en accountantsafdelingen vastgestelde model registreert.
6. De registeraccountant registreert de PE-activiteiten en het daarmee behaalde aantal PE-punten in een bepaald kalenderjaar zo spoedig mogelijk doch uiterlijk op 31 maart in het daaropvolgende jaar.
7. De registeraccountant legt de bewijsstukken, bedoeld in het derde lid, over aan het bestuur zodra het bestuur daarom verzoekt.

## Artikel 9

1. Indien de registeraccountant niet aan zijn verplichtingen op grond van deze nadere voorschriften voldoet, stelt het bestuur hem een termijn van maximaal drie maanden waarbinnen de registeraccountant die verplichtingen alsnog dient na te komen.
2. Indien de registeraccountant na afloop van de termijn, bedoeld in het eerste lid, niet aan de verplichtingen op grond van deze nadere voorschriften heeft voldaan, kan de voorzitter van de Orde een klacht bij de daarvoor aangewezen instantie indienen.
3. Indien sprake is van het inhalen van een achterstallige PE-verplichting blijven onderhavige nadere voorschriften onverkort van toepassing.

## **Hoofdstuk III Erkenning (onderwijs)instelling, accountantspraktijk of accountantsafdeling**

### Artikel 10

1. Op schriftelijk verzoek van een (onderwijs)instelling, accountantspraktijk of accountantsafdeling kan het bestuur deze (onderwijs)instelling, accountantspraktijk of accountantsafdeling erkennen.
2. Het bestuur erkent een (onderwijs)instelling, accountantspraktijk of accountantsafdeling slechts indien deze:
  - gebruikmaakt van een door het bestuur vastgesteld aanvraagformulier voor de erkenningsaanvraag; en
  - bij de aanvraag bewijsstukken overlegt waaruit blijkt dat voldoende en aantoonbare ervaring is opgedaan met het ontwikkelen en verzorgen van opleidingen, bij voorkeur gericht op het functioneren van de accountant op een breed terrein; en
  - aantoonbaar onderwijs verzorgt dat de beroepsuitoefening in brede zin van de registeraccountant ten goede komt; en
  - het onderwijs door middel van opinieonderzoek onder de deelnemers pleegt te evalueren waarbij in ieder geval de hoofdonderwerpen docent, cursusmateriaal, relevantie voor de praktijk en cursusorganisatie worden geëvalueerd; en
  - de deelnemers steeds een bewijsstuk verstrekt voor het daadwerkelijk gevolgd en voltooid hebben van een opleiding of het succesvol hebben afgelegd van een daarop betrekking hebbende toets of examen, aan welke verstrekking telkens per deelnemer een betrouwbare aanwezigheidsregistratie ten grondslag ligt en uit welk bewijsstuk het aantal behaalde PE-punten eenvoudig valt af te leiden; en
  - zich verplicht mee te werken aan een periodieke controle door of namens het bestuur, waarbij de kosten voor rekening van de betreffende (onderwijs)instelling komen.
  - Het bestuur kan aan de erkenning van een (onderwijs)instelling, accountantspraktijk of accountantsafdeling bijzondere voorwaarden verbinden, waaronder begrepen een door het bestuur vast te stellen bijdrage in alle kosten die uit de erkenning voortvloeien.

3. De erkenning kan voor bepaalde of onbepaalde tijd worden verleend, doch door het bestuur te allen tijde worden ingetrokken.
4. Een op grond van lid 1 erkende (onderwijs)instelling is gerechtigd PE-punten toe te kennen aan de door deze (onderwijs)instelling, accountantspraktijk of accountantsafdeling PE-activiteiten conform het in deze nadere voorschriften geregelde. Voor de toekenning van de PE-punten is vereist dat de betreffende activiteit uiterlijk zeven dagen voor de dag waarop de activiteit plaatsvindt door deze erkende (onderwijs)instelling op een door het bestuur te bepalen wijze bij de Orde is aangemeld.
5. Het bestuur kan het aantal PE-punten dat is toegekend aan de activiteiten ingevolge het vijfde lid van dit artikel aanpassen.
6. Het bestuur kan een of meer activiteiten van een erkende (onderwijs)instelling uitsluiten van toekenning van PE-punten.

### **Hoofdstuk IV Overgangsrecht**

#### **Artikel 11**

1. Voor de PE-plichtige registeraccountant die na 1 januari 2004 en voor 1 januari 2006 in het accountantsregister is ingeschreven, vervalt op 31 december 2006 de verplichting opgenomen in artikel 2, eerste lid, van de Nadere voorschriften inzake permanente educatie zoals in werking getreden per 1 januari 2004. Per 1 januari 2007 valt hij onder de werking van de onderhavige nadere voorschriften.
2. De registeraccountant wordt toegestaan maximaal 20 van de in 2006 behaalde PE-punten behaald boven het aantal PE-punten dat hij pro rata op grond van de Nadere voorschriften inzake permanente educatie ex artikel 11, tweede lid, van de GBR-1994 verplicht was te behalen, mee te nemen naar 2007.
3. De registeraccountant die gebruikmaakt van het meenemen van punten zoals beschreven in het vorige lid voldoet onverkort aan de minimumeis tot het behalen van 20 PE-punten per kalenderjaar, zoals beschreven in artikel 3, tweede lid.
4. Driejaarsperiodes als bedoeld in artikel 3, tweede lid, van de Nadere voorschriften permanente educatie, geldende tot 1 januari 2010, die zijn aangevangen tussen 2 januari 2007 en 31 december 2009 worden geacht te zijn geëindigd op 31 december 2009.
5. Registeraccountants waarvan de driejaarsperiode is aangevangen tussen 2 januari 2007 en 31 december 2009 kunnen tot een maximum van 40 behaalde PE-punten meenemen naar het jaar 2010, voor zover zij in deze driejaarsperiode meer dan 40 PE-punten per kalenderjaar hebben behaald.
6. Op verklaringen als bedoeld in artikel 2, derde lid, die voor 1 januari 2010 zijn ingediend, zijn de Nadere voorschriften permanente educatie van toepassing, geldende tot 1 januari 2010.
7. Op bewijsstukken als bedoeld in artikel 8, derde lid, die bij het in werking treden van dit besluit reeds zijn afgegeven of opgesteld, zijn de Nadere voorschriften permanente educatie van toepassing, geldende tot 1 januari 2010.



### Artikel 12

De besluiten als genomen door het bestuur op 23 augustus 2006 op grond van de Nadere voorschriften inzake permanente educatie en zoals in werking getreden per 1 januari 2004, inhoudende dat:

- a. het onderwerp Herziene beroepsreglementering en Wta verplicht is gesteld voor alle registeraccountants die optreden als openbaar accountant in de zin van artikel 2, tweede lid, GBR-1994; en
- b. het onderwerp Herziene beroepsreglementering (met name GBC en specifieke nadere voorschriften onafhankelijkheid) verplicht is gesteld voor alle registeraccountants die optreden als accountant in de zin van artikel 2, eerste lid GBR-1994 niet zijnde openbaar accountant, blijven van kracht onder de onderhavige nadere voorschriften, met dien verstande dat de cursus, genoemd onder a., verplicht is gesteld voor alle registeraccountants die optreden als openbaar accountant in de zin van de Verordening gedragscode en de cursus, genoemd onder b., verplicht is gesteld voor alle registeraccountants die onder de reikwijdte van de onderhavige nadere voorschriften vallen.

### *Hoofdstuk V Inwerkingtreding*

### Artikel 13

Deze nadere voorschriften treden in werking per 1 januari 2007.



## ***Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)***

### ***Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)***

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten, vastgesteld in de bestuursvergadering van 16 december 2009.

Het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten,

gelet op artikel B1-291.1 en B1-291.2 van de Verordening gedragscode,

gehoord de leden,

na overleg met het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants,

stelt de volgende nadere voorschriften vast:

### ***Hoofdstuk 1 Definities en reikwijdte (AA)***

#### **Artikel 1**

In deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:

- a. *accountantskantoor*:
  - de organisatorische eenheid waarbij een Accountant-Administratieconsulent werkzaam is of waaraan een Accountant-Administratieconsulent verbonden is en waarbinnen één of meer Accountants-Administratieconsulenten of registeraccountants 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;
- b. *andere professional*: de natuurlijk persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor in een andere functie dan openbaar accountant en waarvan het accountantskantoor heeft vastgesteld dat:

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- 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 vakgebied 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 de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten of het Nederlands Instituut van Registeraccountants, die door het bestuur van de NOVAA is erkend;
- c. *assurance-cliënt*: de natuurlijk persoon of rechtspersoon, die anders dan in het kader van een gezagsverhouding aan een eindverantwoordelijk professional opdracht heeft gegeven tot het uitvoeren van een assurance-opdracht, alsmede de entiteit die verantwoordelijk is voor het object van de assurance-opdracht;
- d. *assurance-dossier*: het geheel van gegevens en bescheiden die zijn vastgelegd tijdens het uitvoeren van een assurance-opdracht waarop de eindverantwoordelijk professional zijn verklaring of rapport baseert;
- e. *assurance-opdracht*: de opdracht anders dan een wettelijke controle in de zin van de Wta, waarbij de eindverantwoordelijk professional een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie 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 de omschreven criteria;
- f. *dagelijks beleidsbepaler*: de openbaar accountant, bedoeld in artikel B1-291.2 van de VGC;
- g. *eindverantwoordelijk professional*: de openbaar accountant of de andere professional die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance-opdracht;
- h. *medewerker*: de eindverantwoordelijk professional en overige persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor en die is betrokken bij de uitvoering van een assurance-opdracht;
- i. *netwerk*: 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 gezamenlijke bedrijfsstrategie;
  4. een gemeenschappelijke merknaam; of
  5. het delen van een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen;
- j. *onafhankelijkheidsfunctionaris*: de persoon belast met de uitvoering van de onafhankelijkheidsregeling, bedoeld in artikel 32;
- k. *openbaar accountant*: de Accountant-Administratieconsulent die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor;

- l. *persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur*: de persoon die binnen het accountantskantoor een toezichthoudende of leidinggevende functie heeft ten aanzien van de uitvoering van een assurance-opdracht of de persoon die de evaluatie van de prestatie van een bij een assurance-opdracht betrokken medewerker voorbereidt, beoordeelt of hierop directe invloed uitoefent of anderszins de beloning van deze medewerker vaststelt;
- m. *stelsel van kwaliteitsbeheersing*: de ter zake van assurance-opdrachten door het accountantskantoor getroffen maatregelen en ingestelde procedures ter zake van:
  - 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;
- n. *verbonden derde*: 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;
- o. *VGC*: de Verordening gedragscode;
- p. *vrijwillige controle*: 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);
- q. *Wta*: de Wet toezicht accountantsorganisaties.

### Artikel 2

1. Deze nadere voorschriften richten zich tot de dagelijks beleidsbepaler van een accountants-kantoor.
2. De dagelijks beleidsbepaler ziet erop toe dat de andere professional die werkzaam is bij of verbonden is aan het accountantskantoor en die namens het accountantskantoor een assurance-opdracht uitvoert, zich houdt aan de voor hem en voor de door hem uitgevoerde assurance-opdracht geldende regelgeving.
3. Deze nadere voorschriften hebben uitsluitend betrekking op:
  - a. het stelsel van kwaliteitsbeheersing ter zake van door of namens een accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdrachten;
  - b. de onafhankelijkheid van een accountantskantoor ter zake van de door of namens het accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdrachten; en
  - c. de integere bedrijfsvoering van een accountantskantoor.

### Artikel 3

Het accountantskantoor houdt bij de nakoming van het bepaalde in de artikelen 4 tot en met 27 en 53 tot en met 56 rekening met de aard en omvang van het accountantskantoor.

### *Hoofdstuk 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing (AA)*

#### Artikel 4

1. Het accountantskantoor beschikt ter zake van de door of namens het kantoor uitgevoerde assurance-opdrachten over een kwaliteitsbeleid en een stelsel van kwaliteitsbeheersing.
2. De dagelijks beleidsbepaler is deskundig ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het accountantskantoor.
3. Het stelsel van kwaliteitsbeheersing is zodanig ingericht dat de werkzaamheden te allen tijde plaatsvinden onder de verantwoordelijkheid van een eindverantwoordelijk professional.

#### Artikel 5

Het accountantskantoor besteedt in zijn kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing ten minste aandacht aan:

- a. de gedragsregels;
- b. de verantwoordelijkheid van de dagelijks beleidsbepaler voor het kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- c. het aanvaarden en voortzetten van de relatie met een assurance-cliënt en van een specifieke assurance-opdracht;

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- d. het personeelsbeleid;
- e. de uitvoering van een assurance-opdracht;
- f. de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing; en
- g. de continuïteit van de beroepsuitoefening.

### Artikel 6

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing:

- a. procedures, beschrijvingen en standaarden bevat, bedoeld in de artikelen 14 en 15, eerste lid;
- b. schriftelijk wordt vastgelegd;
- c. gedurende ten minste zeven jaren nadat het stelsel van kwaliteitsbeheersing is vastgelegd wordt bewaard; en
- d. aan de medewerkers bekend wordt gemaakt en voor hen toegankelijk is.

### Artikel 7

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat zijn kwaliteitsbeleid leidt tot een bedrijfscultuur waarin assurance-opdrachten worden uitgevoerd overeenkomstig vooraf vastgestelde kwaliteitseisen.

### Artikel 8

- 1. Het accountantskantoor kan personen benoemen aan wie uitvoerende taken in het kader van het stelsel van kwaliteitsbeheersing worden opgedragen.
- 2. Voor benoeming komen in aanmerking personen die:
  - a. beschikken over toereikende ervaring en deskundigheid;
  - b. beschikken over de noodzakelijke bevoegdheid; en
  - c. voldoende gezag hebben.

### Artikel 9

- 1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat hij over voldoende medewerkers beschikt om de aan het accountantskantoor verleende assurance-opdrachten uit te voeren in overeenstemming met de daarvoor geldende wet- en regelgeving.
- 2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de in het eerste lid bedoelde medewerkers beschikken over de vereiste capaciteiten en zich houden aan het bepaalde in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften.

### Artikel 10

1. Het accountantskantoor wijst voor een aan het accountantskantoor verstrekte assurance-opdracht een eindverantwoordelijk professional aan.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat aan de eindverantwoordelijk professional de benodigde tijd, middelen en personeel ter beschikking worden gesteld, opdat hij zijn taak naar behoren kan uitvoeren.

### Artikel 11

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat:

- a. de voor een assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional over de vereiste vakbekwaamheid beschikt;
- b. de naam van de voor een assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional en zijn titel worden bekendgemaakt aan het leidinggevende orgaan en het toezichthoudende orgaan van de opdrachtgever; en
- c. de taken en bevoegdheden van de voor een assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional met hem worden besproken en vastgelegd.

### Artikel 12

1. Alvorens het accountantskantoor of de daarbij werkzame of daaraan verbonden eindverantwoordelijk professional een opdracht tot het uitvoeren van een assurance-opdracht aanvaardt of continueert wordt door één van hen beoordeeld of:
  - a. het accountantskantoor en de voor de assurance-opdracht eindverantwoordelijk openbaar accountant voldoen aan de onafhankelijkheidseisen, opgenomen in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften, dan wel, indien de voor de assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional een andere professional is, deze voldoet aan de onafhankelijkheidseisen, opgenomen in de voor hem en voor de door hem uit te voeren assurance-opdracht geldende regelgeving;
  - b. onderzoek is gedaan naar de integriteit van de assurance-cliënt; en
  - c. de benodigde vakbekwame medewerkers, tijd en middelen beschikbaar zijn om de assurance-opdracht naar behoren te verrichten.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de medewerkers die bij hem werkzaam zijn of aan hem zijn verbonden aan hem of aan de voor de assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional de informatie verstrekken die van belang is voor de in het eerste lid bedoelde beoordeling.
3. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de in het eerste lid bedoelde beoordeling wordt vastgelegd.



### Artikel 13

1. Indien na aanvaarding of continuering van een assurance-opdracht aan het accountantskantoor 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, beëindigt het accountantskantoor, dan wel de genoemde eindverantwoordelijk professional, de opdracht, tenzij deze in gewijzigde vorm kan worden voortgezet.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de in het eerste lid bedoelde beslissing en de daaraan ten grondslag liggende overwegingen worden vastgelegd.

### Artikel 14

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat hij een standaard heeft voor:

- a. het uitvoeren van assurance-opdrachten; en
- b. de begeleiding en de beoordeling van alsmede het toezicht op de door de medewerkers uitgevoerde werkzaamheden.

### Artikel 15

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat het een standaard heeft voor de inrichting van een assurance-dossier.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de eindverantwoordelijk professional voor iedere door hem uitgevoerde assurance-opdracht met inachtneming van de standaard bedoeld in het eerste lid, een assurance-dossier inricht.
3. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de in het eerste lid bedoelde standaard ten minste voldoet aan het bepaalde in de in artikel A-130.7 van de VGC bedoelde Nadere voorschriften controle- en overige standaarden ter zake van de inrichting van een assurance-dossier.
4. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat een assurance-dossier gedurende ten minste zeven jaren nadat het is afgesloten wordt bewaard.

### Artikel 16

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de eindverantwoordelijk professional voor een door hem uitgevoerde assurance-opdracht zo nodig advies vraagt aan een vakbekwame persoon.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de eindverantwoordelijk professional het onderwerp van de adviesaanvraag en het verkregen advies vastlegt.

### Artikel 17

1. Het accountantskantoor stelt regels vast ter zake van het behandelen en oplossen van een bij de uitvoering van een assurance-opdracht gerezen verschil van inzicht tussen bij de uitvoering van de opdracht betrokken medewerkers of tussen de eindverantwoordelijk professional en de persoon bij wie ter zake van de assurance-opdracht advies is ingewonnen.
2. De bereikte conclusies ter zake van de oplossing van een verschil van inzicht worden vastgelegd en overgenomen.
3. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de eindverantwoordelijk professional zijn mededeling als resultaat van een door hem uitgevoerde assurance-opdracht niet eerder afgeeft dan nadat het verschil van inzicht is opgelost.

### Artikel 18

Het accountantskantoor stelt toetsingscriteria vast aan de hand waarvan kan worden vastgesteld voor welke assurance-opdrachten een kwaliteitsbeoordeling moet plaatsvinden.

### Artikel 19

1. De in artikel 18 bedoelde kwaliteitsbeoordeling wordt verricht door een kwaliteitsbeoordelaar die over de vereiste deskundigheid en ervaring beschikt voor het uitvoeren van deze kwaliteitsbeoordeling.
2. De kwaliteitsbeoordeling heeft ten doel te beoordelen of de eindverantwoordelijk professional in redelijkheid tot de door hem af te geven mededeling heeft kunnen komen.
3. De kwaliteitsbeoordelaar betreft in zijn beoordeling ten minste:
  - a. de mondeling en schriftelijk door de desbetreffende eindverantwoordelijk professional, al dan niet op verzoek van de kwaliteitsbeoordelaar, gegeven informatie;
  - b. de informatie die object van de assurance-opdracht is geweest;
  - c. de voornaamste bevindingen van de uitgevoerde werkzaamheden en de uit deze bevindingen getrokken conclusies; en
  - d. de door de eindverantwoordelijk professional af te geven mededeling.

### Artikel 20

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de kwaliteitsbeoordelaar de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling bespreekt met de eindverantwoordelijk professional.
2. Het accountantskantoor stelt een door de kwaliteitsbeoordelaar en de eindverantwoordelijk professional te volgen procedure vast voor het geval zij geen overeenstemming bereiken over de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling.

3. De kwaliteitsbeoordeling is voltooid op het tijdstip waarop de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling, volgens een door het accountantskantoor vast te stellen procedure, aan de eindverantwoordelijk professional is medegedeeld.
4. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling wordt vastgelegd, met inbegrip van de aan die uitkomst ten grondslag liggende overwegingen.

### Artikel 21

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de eindverantwoordelijk professional zijn mededeling naar aanleiding van een door hem uitgevoerde assurance-opdracht niet eerder afgeeft dan nadat de kwaliteitsbeoordeling, voor zover deze is vereist ingevolge artikel 18, is voltooid.

### Artikel 22

1. Het accountantskantoor waarborgt de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat:
  - a. het stelsel van kwaliteitsbeheersing jaarlijks wordt geëvalueerd;
  - b. de uitkomsten van deze evaluatie worden vastgelegd; en
  - c. de genomen maatregelen tot aanpassing van het stelsel van kwaliteitsbeheersing worden vastgelegd.

### Artikel 23

Het accountantskantoor stelt regels vast ter zake van de uitvoering van periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde assurance-opdrachten.

### Artikel 24

1. Het accountantskantoor maakt ten minste eenmaal per jaar de uitkomsten van de in artikel 22, tweede lid, bedoelde evaluatie bekend aan de bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professionals en aan de overige medewerkers waarvoor deze informatie relevant is, teneinde deze personen in staat te stellen de geëigende acties te ondernemen.
2. De bekendmaking omvat ten minste:
  - a. een beschrijving van het uitgevoerde periodiek intern kwaliteitsonderzoek, bedoeld in artikel 23;
  - b. een beschrijving van de uitgevoerde evaluatie;
  - c. het eindoordeel dat naar aanleiding van de evaluatie is gevormd; en

- d. een beschrijving van de uit de evaluatie gebleken relevante systematische, zich herhalende of andere belangrijke onvolkomenheden en de maatregelen die zijn getroffen om deze onvolkomenheden op te lossen.
3. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de in het tweede lid bedoelde informatie gedurende ten minste zeven jaren wordt bewaard.

### Artikel 25

Het accountantskantoor ziet erop toe dat de eindverantwoordelijk professional de mededeling naar aanleiding van een onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde assurance-opdracht afgeeft en ondertekent met zijn eigen naam en zijn titel en daarbij de naam vermeldt van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.

### Artikel 26

Het accountantskantoor ziet erop toe dat indien een bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professional met betrekking tot een door hem uitgevoerde assurance-opdracht wordt betrokken in een tuchtzaak of in een klachtenprocedure hij dit onverwijld meldt aan de betrokken assurance-cliënt.

### Artikel 27

Het accountantskantoor zorgt voor een zorgvuldige afhandeling en vastlegging van klachten over de uitvoering van een assurance-opdracht.

### Artikel 28

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat het risico van beroepsaansprakelijkheid van het accountantskantoor en van de bij hem werkzame of aan hem verbonden medewerkers en andere personen in redelijke mate is verzekerd. Indien van toepassing neemt het accountantskantoor hierbij in aanmerking de reeds op grond van het bepaalde in artikel 12 van de Verordening accountantsorganisaties afgesloten verzekering voor dit risico.
2. Het bestuur van de NOvAA is bevoegd op schriftelijk en gemotiveerd verzoek van het accountantskantoor ontheffing te verlenen van het bepaalde in het eerste lid op grond van het feit dat de dagelijks beleidsbepaler erkende gemoedsbezwaren heeft tegen elke vorm van verzekering. Genoemd bestuur kan aan deze ontheffing voorwaarden verbinden.

## Artikel 29

1. De op grond van het bepaalde in artikel 28, eerste lid, te sluiten verzekering voor de beroepsaansprakelijkheid van een accountantskantoor en van de daarbij werkzame of daaraan verbonden medewerkers en andere personen voldoet ten minste aan de volgende eisen:
  - a. de verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar van wie het aannemelijk is dat deze voldoet aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit;
  - b. de verzekering biedt jaarlijks dekking voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag per aanspraak;
  - c. het verzekerd bedrag per aanspraak bedraagt:
    - bij een jaaromzet tot € 500.000, ten minste € 300.000;
    - bij een jaaromzet van € 500.000 tot € 1.000.000, ten minste € 500.000;
    - bij een jaaromzet van € 1.000.000 tot € 2.500.000, ten minste € 1.250.000;
    - bij een jaaromzet van € 2.500.000 of meer, ten minste € 3.000.000;
  - d. boven de in onderdeel c genoemde minimumbedragen bepaalt het accountantskantoor de wijze waarop de financiële risico's kunnen worden opgevangen en de hoogte van de dekking van de verzekering, met dien verstande dat sprake is van een redelijke dekking van de risico's;
  - e. het eigen risico per aanspraak is zodanig vastgesteld dat de solvabiliteit van het accountantskantoor niet in gevaar komt. Daartoe bedraagt het eigen risico bij een jaaromzet tot € 2.500.000, maximaal € 25.000. Bij een jaaromzet van meer dan € 2.500.000 bepaalt het accountantskantoor zelf de hoogte van het eigen risico;
  - f. onder de dekking van de verzekering vallen alle werkzaamheden die door of namens het accountantskantoor worden verricht, ongeacht door wie de claim wordt ingediend;
  - g. de verzekering heeft ten minste Europa als dekkinggebied;
  - h. het accountantskantoor zorgt ervoor dat de inloop- en uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt;
  - i. de verzekering dekt tevens de beroepsaansprakelijkheid van het accountantskantoor voor de personen die onder zijn verantwoordelijkheid werkzaam zijn, voor de personen die zijn werkzaamheden of de werkzaamheden van medewerkers van het accountantskantoor waarnemen en voor derden die betrokken zijn bij de werkzaamheden die door het accountantskantoor worden verricht; en
  - j. de verzekering dekt de kosten van benodigde juridische bijstand in het kader van het in procedures te voeren verweer.
2. Het accountantskantoor beoordeelt te allen tijde of er specifieke omstandigheden zijn die het noodzakelijk maken om naar boven toe af te wijken van de minimumeisen, bedoeld in het eerste lid.

### Artikel 30

Het accountantskantoor regelt op adequate wijze de waarneming van de uitvoering van een door of namens het accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdracht in geval van ontstentenis, belet of langdurige arbeidsongeschiktheid van de voor de assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional.

### Artikel 31

Het accountantskantoor treft zodanige voorzieningen dat in geval van het overlijden van een bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professional een juiste afwikkeling van de beroepsuitoefening is gewaarborgd.

## Hoofdstuk 3 Onafhankelijkheid (AA)

### Artikel 32

1. Het accountantskantoor heeft een onafhankelijkheidsfunctionaris.
2. Het accountantskantoor stelt een onafhankelijkheidsregeling vast.
3. De onafhankelijkheidsregeling beschrijft op welke wijze de onafhankelijkheidsfunctionaris toeziet op de naleving van de in artikel 34 bedoelde regels inzake onafhankelijkheid.
4. De functie van onafhankelijkheidsfunctionaris kan worden uitgeoefend door de compliance officer, bedoeld in artikel 1, onderdeel d, van de Verordening accountantsorganisaties.

### Artikel 33

De meerderheid van de stemrechten in een accountantskantoor worden gehouden door:

- a. een accountantspraktijk;
- b. Accountants-Administratieconsulenten, registeraccountants of andere natuurlijke personen, die zijn onderworpen aan regels die gelijkwaardig zijn aan de regels die gelden voor de Accountant-Administratieconsulent of de registeraccountant ter zake van vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit; of
- c. een auditkantoor, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel c, van de Wta.

### Artikel 34

Het accountantskantoor maakt de in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften opgenomen vigerende regels inzake onafhankelijkheid bekend aan zijn medewerkers en aan anderen die aan deze regels zijn onderworpen.

### Artikel 35

Het accountantskantoor dat een assurance-opdracht laat uitvoeren door een bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professional is onafhankelijk van de desbetreffende assurance-cliënt.

### Artikel 36

1. Indien een accountantskantoor betrekkingen onderhoudt met een assurance-cliënt die leiden tot een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van het accountantskantoor ten opzichte van die assurance-cliënt, treft het accountantskantoor waarborgen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien dat niet mogelijk is, zorgt het accountantskantoor ervoor dat de opdracht niet wordt aanvaard of wordt beëindigd.
2. In geval sprake is van een vrijwillige controle geldt het bepaalde in het eerste lid ook voor betrekkingen onderhouden door andere onderdelen van het netwerk en voor betrekkingen met een met de assurance-cliënt verbonden derde.
3. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de ingevolge het eerste lid genomen maatregelen worden vastgelegd.

### Artikel 37

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professionals ten minste eenmaal per jaar schriftelijk:

- a. bevestigen dat zij de in de VGC en daarop gebaseerde nadere voorschriften gestelde regels inzake onafhankelijkheid naleven; en
- b. het accountantskantoor informeren over bedreigingen ter zake van hun onafhankelijkheid.

### Artikel 38

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat hij en de bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professionals geen vergoeding voor de uitvoering van een assurance-opdracht ontvangen waarbij het bedrag van de vergoeding afhankelijk is gesteld van:
  - a. aanvullende diensten die het accountantskantoor verleent aan de assurance-cliënt; of
  - b. de strekking van de af te geven mededeling naar aanleiding van de uitgevoerde assurance-opdracht.

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de grondslag voor de berekening van de vergoeding voor een door of namens hem aanvaarde assurance-opdracht voor aanvang van de uitvoering van de opdracht met de assurance-cliënt wordt overeen gekomen.

### Artikel 39

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat zijn medewerkers en anderen die moeten voldoen aan de voor hen geldende regels inzake onafhankelijkheid:
  - a. zich periodiek scholen en trainen in de toepassing van de regelgeving inzake onafhankelijkheid en de daarop betrekking hebbende interne regels van het accountantskantoor;
  - b. tijdig aan het accountantskantoor de volgens de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften vereiste informatie verstrekken met betrekking tot de voorgenomen aanvaarding en continuering van een assurance-opdracht en met betrekking tot de voorgenomen aanvaarding van een opdracht tot het verrichten van een andere dienst dan een assurance-opdracht aan een assurance-cliënt; en
  - c. het accountantskantoor onmiddellijk inlichten over omstandigheden en betrekkingen ter zake van een bij een assurance-cliënt uitgevoerde assurance-opdracht die leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van het accountantskantoor.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de ter beschikking gestelde informatie, bedoeld in het eerste lid, onderdelen b en c, tijdig aan de medewerkers bekend wordt gemaakt, voor zover de informatie voor de naleving van in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften gestelde regels van belang is.

### Artikel 40

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat zijn medewerkers hem tijdig inlichten over overtredingen van de in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften opgenomen regelgeving inzake onafhankelijkheid.
2. In het geval van overtredingen als bedoeld in het eerste lid neemt het accountantskantoor zodanige maatregelen dat deze overtredingen worden beëindigd, de gevolgen daarvan zoveel als redelijkerwijs mogelijk ongedaan worden gemaakt en herhaling daarvan wordt voorkomen.
3. Indien sprake is van een mogelijke aantasting van de onafhankelijkheid in relatie tot een assurance-opdracht, ziet het accountantskantoor erop toe dat de voor die assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional één of meer van de volgende personen of organen raadpleegt:
  - a. de onafhankelijkheidsfunctionaris;
  - b. een eindverantwoordelijk professional die niet is betrokken bij de desbetreffende assurance-cliënt;
  - c. een daartoe geëigende commissie of afdeling binnen het accountantskantoor; of



- d. de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten of het Nederlands Instituut van Registeraccountants
4. Het accountantskantoor beschrijft in welke omstandigheden, op welk tijdstip en op welke wijze het leidinggevende orgaan van de assurance-cliënt en, indien aanwezig, het toezichthoudende orgaan van de assurance-cliënt moeten worden geraadpleegd.
5. Het accountantskantoor maakt de hem bekend geworden overtredingen van de regelgeving inzake onafhankelijkheid bekend aan alle personen die betrokken zijn bij de behandeling van deze overtredingen.
6. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de personen, bedoeld in het vijfde lid, hem tijdig inlichten over de door hen naar aanleiding van de hun gemelde overtredingen van de regelgeving inzake onafhankelijkheid ondernomen acties.

### Artikel 41

1. Het accountantskantoor zorgt voor een schriftelijke rapportage per assurance-cliënt waarin is vastgelegd of sprake is van omstandigheden die de onafhankelijkheid van de eindverantwoordelijk professional hebben bedreigd, op welke wijze met een bedreiging wordt of is omgegaan en, voor zover deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, welke waarborgen zijn getroffen om die bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.
2. Het accountantskantoor ziet erop toe dat de rapportage, bedoeld in het eerste lid, met inbegrip van een gemotiveerde conclusie, in het assurance-dossier wordt opgenomen.

### Artikel 42

Het accountantskantoor stelt regels vast 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 eindverantwoordelijk professional of een andere leidinggevende medewerker gedurende een lange periode wordt ingezet bij een vrijwillige controle wegnemen, dan wel tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

### Artikel 43

1. Het accountantskantoor stelt regels vast ter zake van de toelaatbaarheid van het hebben van financiële, zakelijke en andere relaties met een assurance-cliënt. Deze regels zijn erop gericht te voorkomen dat deze financiële, zakelijke en andere relaties een onaanvaardbare bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van het accountantskantoor en zijn medewerkers.
2. Indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle, hebben de in het eerste lid bedoelde regels ook betrekking op andere onderdelen van het netwerk en op financiële, zakelijke en andere relaties met een met de controlecliënt verbonden derde.

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

3. De in het eerste lid bedoelde regels houden ten minste in dat het voor het accountantskantoor niet is toegestaan:
  - a. een direct financieel belang in een assurance-cliënt te hebben;
  - b. een indirect financieel belang in een assurance-cliënt te hebben, dat voor ten minste één van de betrokken partijen van niet te verwaarlozen betekenis is; of
  - c. een direct of indirect financieel belang in een met de opdrachtgever tot een vrijwillige controle verbonden derde te hebben, dat voor ten minste één van de betrokken partijen van niet te verwaarlozen betekenis is.
4. Indien sprake is van een vrijwillige controle geldt het bepaalde in het derde lid eveneens voor een ander onderdeel van het netwerk.
5. De in het eerste lid bedoelde regels houden tevens in dat het voor het accountantskantoor is toegestaan de in dat lid bedoelde relaties aan te gaan met een assurance-cliënt of de leiding daarvan, indien deze relaties en de met die relaties overeen te komen verbintenissen:
  - a. passen in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van het accountantskantoor; en
  - b. geen onaanvaardbare bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van het accountantskantoor.
6. Indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle geldt het bepaalde in het vijfde lid ook voor relaties van andere onderdelen van het netwerk en voor relaties met een met de controlecliënt verbonden derde of de leiding van die derde.

### Artikel 44

Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat hijzelf of, indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle, eveneens een ander onderdeel van zijn netwerk, geen assurance-opdracht uitvoert ten behoeve van:

- a. een eigenaar van het accountantskantoor;
- b. een met een eigenaar van het accountantskantoor verbonden derde, indien deze eigenaar in een zodanige positie verkeert dat hij de besluitvorming van het accountantskantoor met betrekking tot het uitvoeren van de assurance-opdracht bij die derde kan beïnvloeden; of
- c. een onderneming of instelling waarbij een persoon met een bestuurlijke of toezichthoudende functie werkzaam is of daaraan is verbonden in een zodanige positie verkeert dat hij de besluitvorming binnen het accountantskantoor met betrekking tot het uitvoeren van de assurance-opdracht bij die onderneming of instelling kan beïnvloeden.

### Artikel 45

1. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat personen werkzaam bij of verbonden aan het accountantskantoor die in een positie verkeren waarin zij de uitkomsten van een assurance-opdracht kunnen beïnvloeden geen dienstbetrekking vervullen bij de desbetreffende assurance-cliënt of indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle, ook niet bij een met deze controlecliënt verbonden derde.
2. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat personen werkzaam bij of verbonden aan het accountantskantoor geen zitting hebben in het leidinggevende of toezichthoudende orgaan van een assurance-cliënt.
3. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat, indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle, de personen, genoemd in het tweede lid, ook:
  - a. geen zitting mogen hebben in het leidinggevende of toezichthoudende orgaan van een onderneming of instelling die middellijk of onmiddellijk meer dan 20 procent van de stemrechten in de controlecliënt bezit;
  - b. geen zitting mogen hebben in het leidinggevende of toezichthoudende orgaan van een onderneming of instelling waarin de controlecliënt middellijk of onmiddellijk meer dan 20 procent van de stemrechten bezit.
4. Indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle hebben de regels, bedoeld in het tweede en derde lid, ook betrekking op de personen die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een onderdeel van het netwerk.

### Artikel 46

1. Het accountantskantoor stelt regels vast ter zake van de indiensttreding van een medewerker bij een assurance-cliënt of indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle, eveneens bij een met deze assurance-cliënt verbonden derde.
2. De in het eerste lid bedoelde regels houden ten minste in dat:
  - a. een medewerker die het voornemen heeft in dienst te treden bij een assurance-cliënt, terwijl hij betrokken is bij de uitvoering van een assurance-opdracht bij deze assurance-cliënt, daarvan het accountantskantoor onmiddellijk in kennis stelt;
  - b. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, de voor de assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional is, het accountantskantoor een andere eindverantwoordelijk professional aanwijst; en
  - c. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, een andere dan de in onderdeel b bedoelde eindverantwoordelijk professional is, deze medewerker met onmiddellijke ingang niet meer betrokken is bij de assurance-opdracht;

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- d. de werkzaamheden van de medewerker, bedoeld in onderdeel a, die hij ten behoeve van de lopende of meest recente assurance-opdracht van de desbetreffende assurance-cliënt heeft verricht, onmiddellijk worden beoordeeld door een bij diezelfde assurance-opdracht betrokken medewerker met een hogere functie; en
- e. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, de eindverantwoordelijk professional is, de beoordeling, bedoeld in onderdeel d, wordt uitgevoerd door een eindverantwoordelijk professional die niet bij die assurance-opdracht betrokken is. In de situatie dat als gevolg van de omvang van het accountantskantoor er geen eindverantwoordelijk professional is die niet bij de desbetreffende assurance-opdracht is betrokken, wordt een andere eindverantwoordelijk professional gevraagd om de in onderdeel d bedoelde beoordeling uit te voeren.

### Artikel 47

1. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat, indien één van zijn voormalige medewerkers bij een assurance-cliënt van het accountantskantoor in dienst is getreden, terwijl hij betrokken was bij de uitvoering van de assurance-opdracht bij deze assurance-cliënt, de banden van betekenis tussen het accountantskantoor en de betrokken medewerker volledig worden verbroken.
2. Van banden van betekenis als bedoeld in het eerste lid is sprake indien:
  - a. de vorderingen op en schulden aan de voormalig medewerker en soortgelijke financiële betrekkingen niet zijn vereffend, met uitzondering van de financiële betrekkingen die zijn vastgelegd in een schriftelijke overeenkomst en die niet worden beïnvloed door de relatie tussen de voormalig medewerker en het accountantskantoor; of
  - b. de voormalig medewerker deelneemt aan de beroeps- of bedrijfsmatige activiteiten van het accountantskantoor.
3. Het eerste en tweede lid zijn van overeenkomstige toepassing op een persoon die deel heeft uitmaakt van de hiërarchische structuur.

### Artikel 48

Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wordt beoordeeld en dat adequate waarborgen worden getroffen in geval een bij een assurance-cliënt betrokken medewerker een naaste verwant heeft die:

- a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij die assurance-cliënt en vanuit die positie directe invloed op het object van onderzoek van de assurance-opdracht kan uitoefenen;
- b. bij die assurance-cliënt in een zodanige andere positie verkeert, respectievelijk een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van die assurance-opdracht;

- c. een financieel belang heeft in die assurance-cliënt, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is; of
- d. met die assurance-cliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van deze persoon.

### Artikel 49

Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat geen persoon bij een assurance-opdracht anders dan een vrijwillige controle wordt ingeschakeld die een gezinslid heeft dat:

- a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij die assurance-cliënt en vanuit die positie directe invloed op het object van onderzoek van die assurance-opdracht kan uitoefenen;
- b. bij die assurance-cliënt een zodanige andere positie bekleedt respectievelijk in een zodanige andere positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van de uitvoering van die assurance-opdracht;
- c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van de assurance-opdracht geen functie bekleedt, als genoemd in onderdeel a of b, maar wel een dergelijke functie bekleedde in de periode waarop de assurance-opdracht betrekking heeft;
- d. een financieel belang heeft in die assurance-cliënt, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is; of
- e. met die assurance-cliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid van die persoon.

### Artikel 50

- 1. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat geen persoon bij een vrijwillige controle wordt ingeschakeld die een gezinslid heeft dat:
  - a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij die controlecliënt;
  - b. bij die controlecliënt in een zodanige andere positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van die vrijwillige controle;
  - c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van die vrijwillige controle geen functie bekleedt, als genoemd in onderdeel a of b, maar wel een dergelijke functie bekleedde in de periode waarop die vrijwillige controle betrekking heeft;
  - d. een financieel belang heeft in die controlecliënt, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is; of
  - e. met die controlecliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid van die persoon.

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

2. De in het eerste lid bedoelde regels hebben eveneens betrekking op de in het eerste lid bedoelde personen werkzaam bij of verbonden aan een ander onderdeel van het netwerk.
3. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat geen vrijwillige controle wordt uitgevoerd vanuit een vestiging waarbij of waaraan een eindverantwoordelijk professional werkzaam of verbonden is die niet bij de desbetreffende vrijwillige controle is betrokken of een persoon werkzaam is die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur, indien één van hen dan wel beiden een gezinslid heeft dan wel hebben dat voldoet aan één of meer van de in het eerste lid genoemde criteria.
4. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat een persoon die deel uitmaakt van zijn hiërarchische structuur niet betrokken is bij een beslissing die rechtstreeks met een vrijwillige controle verband houdt, indien een gezinslid van die persoon voldoet aan één of meer van de in het eerste lid genoemde criteria.

### Artikel 51

1. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid als gevolg van een dreigend geschil tussen het accountantskantoor en de assurance-cliënt worden beoordeeld en dat wordt bepaald of daartegen waarborgen moeten worden getroffen.
2. Indien sprake is van een opdracht tot vrijwillige controle hebben de in het eerste lid bedoelde regels ook betrekking op een dreigend geschil waarbij een ander onderdeel van het netwerk of een met de assurance-cliënt verbonden derde is betrokken.
3. Het accountantskantoor staakt zijn werkzaamheden ter zake van de uitvoering van de in het eerste lid bedoelde assurance-opdracht indien:
  - a. het dreigend geschil van wezenlijk belang is voor ten minste één van de betrokken partijen;
  - b. het dreigend geschil betrekking heeft op een eerder uitgevoerde assurance-opdracht; of
  - c. er niet langer sprake is van een dreigend geschil, maar van een aangekondigd geschil.

### Artikel 52

1. Het accountantskantoor stelt regels vast ter zake van de toelaatbaarheid van de samenloop van het uitvoeren van een assurance-opdracht met het aan de assurance-cliënt leveren van overige diensten. Deze regels zijn erop gericht te voorkomen dat deze overige diensten een onaanvaardbare bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van het accountantskantoor en zijn medewerkers.
2. Indien sprake is van een vrijwillige controle, hebben de in het eerste lid bedoelde regels ook betrekking op diensten verricht door een ander onderdeel van het netwerk en op diensten verleend aan een met de controlecliënt verbonden derde.
3. De in het eerste lid bedoelde regels bevatten ten minste het voorschrift dat het accountantskantoor of zijn medewerkers geen beslissingen mogen nemen en niet mogen participeren in een besluitvormingsproces namens een assurance-cliënt of het management daarvan.

4. Indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle, heeft het in het derde lid bedoelde voorschrift ook betrekking op andere onderdelen van het netwerk en op het besluitvormingsproces bij een met de controlecliënt verbonden derde of het management daarvan.

### **Hoofdstuk 4 Integere bedrijfsvoering (AA)**

#### **Artikel 53**

1. Het accountantskantoor richt zijn bedrijfsvoering zodanig in dat deze een beheerste en integere uitoefening van zijn bedrijf waarborgt.
2. Het accountantskantoor maakt de in het kader van de uitvoering van het bepaalde in het eerste lid vastgestelde regels en procedures bekend aan zijn medewerkers en zijn overige personeel.

#### **Artikel 54**

1. Het accountantskantoor heeft een beleid dat ertoe strekt dat betrokkenheid van het accountantskantoor en zijn medewerkers en zijn overig personeel bij strafbare feiten en wetsovertredingen die het vertrouwen in het accountantskantoor kunnen schaden wordt voorkomen.
2. Het accountantskantoor stelt procedures en regels vast ter zake van de omgang met en vastlegging van incidenten die een ernstige bedreiging vormen voor de integere uitoefening van zijn bedrijf.
3. Het accountantskantoor neemt naar aanleiding van een incident, als bedoeld in het tweede lid, passende maatregelen. Deze maatregelen zijn gericht op het beheersen van de als gevolg van het incident opgetreden risico's en op het voorkomen van herhaling.
4. De administratieve vastlegging van incidenten, als bedoeld in het tweede lid, 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.
5. Het accountantskantoor bewaart de in het eerste lid bedoelde gegevens gedurende ten minste zeven jaren nadat zij zijn vastgelegd.

#### **Artikel 55**

1. Het accountantskantoor heeft een regeling die waarborgt dat personen van buiten het accountantskantoor en de bij het accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden personen zonder gevaar voor hun rechtspositie vermeende onregelmatigheden binnen of (mede) buiten het accountantskantoor aan de orde kunnen stellen. Deze regeling leidt ertoe dat klachten 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.
2. De in het eerste lid bedoelde regeling wordt in elk geval op de website van het accountantskantoor geplaatst. In geval een accountantskantoor niet over een website beschikt, wordt deze regeling

op een andere wijze binnen het accountantskantoor verspreid en wordt deze regeling desgevraagd toegestuurd aan personen buiten het accountantskantoor.

### Artikel 56

De dagelijks beleidsbepaler zorgt ervoor dat vanaf het moment dat het accountantskantoor ophoudt te bestaan:

- a. de gegevens die het accountantskantoor op grond van de wettelijke bepalingen moet bewaren, bewaard blijven gedurende de in die bepalingen voorgeschreven periode; en
- b. de vertrouwelijkheid van deze gegevens gewaarborgd blijft.

### *Hoofdstuk 5 Slotbepalingen (AA)*

### Artikel 57

De Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten, zoals die in werking zijn getreden op 1 maart 2007, worden ingetrokken op de datum dat de onderhavige nadere voorschriften in werking treden.

### Artikel 58

Deze nadere voorschriften worden aangehaald als Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten, afgekort als NVAK-ass.

### Artikel 59

Deze nadere voorschriften treden in werking op 1 januari 2010.

### ***Toelichting bij de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA)***

Hoofdstuk 1 Algemeen

Paragraaf 1 Inleiding

Paragraaf 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

Paragraaf 3 Onafhankelijkheid

Paragraaf 4 Integere bedrijfsvoering



## Hoofdstuk 2 Artikelsgewijze toelichting

### Hoofdstuk 1 Algemeen

#### Paragraaf 1 Inleiding

De Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten zijn gebaseerd op artikel B1-291.2 van de Verordening gedragscode (VGC). In dit artikel is bepaald dat de NOvAA nadere voorschriften kan geven aangaande het beleid van een accountantskantoor dat niet strijdig mag zijn met het bepaalde in de VGC.

Deze nadere voorschriften hebben betrekking op het stelsel van kwaliteitsbeheersing, de onafhankelijkheid en de integere bedrijfsvoering van een accountantskantoor ter zake van de door of namens dit kantoor uitgevoerde assurance-opdrachten andere dan wettelijke controles in de zin van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta). Aangezien verordeningen en daarop gebaseerde nadere voorschriften, met uitzondering van de op artikel 24, vierde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten gebaseerde Verordening accountantsorganisaties (VAO), verbindend zijn voor de leden (en niet voor een accountantskantoor) en de organen van de NOvAA, richten deze nadere voorschriften zich op de dagelijks beleidsbepaler die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor dat een assurance-opdracht uitvoert, anders dan een in de Wta bedoelde wettelijke controle.

Het bepaalde in deze nadere voorschriften is ontleend aan hetgeen ter zake van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, de onafhankelijkheid en de integere bedrijfsvoering in de Wta, het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) en de VAO is opgenomen. De daarin opgenomen voorschriften zijn uitsluitend van toepassing op de in de Wta bedoelde accountantsorganisaties. Door middel van deze nadere voorschriften worden deze voor accountantsorganisaties geldende voorschriften in zeer belangrijke mate eveneens van toepassing verklaard op accountantskantoren.

Deze nadere voorschriften vervangen de op 1 maart 2007 in werking getreden Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten. De belangrijkste inhoudelijke verschillen ten opzichte van de bij de inwerkingtreding van de onderhavige nadere voorschriften ingetrokken Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten van 1 maart 2007 zijn:

- a. de verruiming van de kring van personen, die namens een accountantskantoor assurance-opdrachten mogen uitvoeren;
- b. het in navolging van het bepaalde in International Standards on Quality Control 1 (ISQC-1) van IFAC in de nadere voorschriften aangeven dat het accountantskantoor bij de nakoming van het bepaalde met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering rekening mag houden met de aard en omvang van de activiteiten van het kantoor;
- c. aanpassing vooruitlopend op een wijziging in de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant.
- d. aanpassing van artikel 33 aan het bepaalde in artikel 16a van de Wta.

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

Daarnaast is een aantal redactionele wijzigingen aangebracht. Deze bestaan onder meer uit het vernummernen en daarmee aanbrengen van een logischer volgorde van een aantal artikelen.

Ad a: In artikel 12 van de ingetrokken Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten was bepaald dat het accountantskantoor voor iedere afzonderlijke assurance-opdracht een openbaar accountant aanwijst, die verantwoordelijk is voor de uitvoering van de aan hem toegewezen assurance-opdracht. Met name in de situatie dat een accountantskantoor een assurance-opdracht aanvaardt waarvan het object bestaat uit andere dan financiële informatie, komt het voor dat een ander dan een openbaar accountant als eindverantwoordelijke voor de uitvoering van deze opdracht wordt aangewezen. Door de wijze van formuleren had genoemd artikel 12 evenwel het gevolg dat dit niet was toegestaan.

Besloten is dit gevolg ongedaan te maken. Het wordt echter wel van belang geacht dat aan die andere eindverantwoordelijke persoon redelijk strenge eisen worden gesteld, vergelijkbaar met die gesteld aan een openbaar accountant, te weten:

- een met goed gevolg genoten opleiding waarvan het niveau overeenkomt met een afgesloten universitaire opleiding of gelijkwaardig niveau, zoals bedoeld in artikel 6 van de Richtlijn 2006/43/EG, en het bezit van voldoende kennis van het vakgebied en de regelgeving ter zake van assurance-opdrachten;
- een opgedane praktijkervaring met het uitvoeren van assurance-opdrachten; en
- lidmaatschap van een beroepsorganisatie anders dan de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten of het Nederlands Instituut van Registeraccountants, die door het bestuur van de NOvAA is erkend.

Om verschillen in interpretaties te vermijden is besloten een erkenningsregeling in het leven te roepen. Het bestuur kan een andere beroepsorganisatie erkennen indien deze:

- representatief is voor het in die andere functie uitgeoefende beroep;
- aantoonbaar een bijdrage levert aan de ontwikkeling van het desbetreffende beroep;
- haar leden onderwerpt 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;
- werkzaamheden van haar leden onderwerpt aan kwaliteitsonderzoek;
- toeziet op de naleving van genoemde gedrags- en beroepsregels door haar leden; en
- onafhankelijk tuchtrecht heeft.

Bovendien is bepaald dat de voor de uitvoering van een assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional de mededeling naar aanleiding van een onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde assurance-opdracht afgeeft en ondertekent met zijn eigen naam en zijn titel en daarbij de naam van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden vermeldt. Door het vermelden van de titel van

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

de eindverantwoordelijke professional is het voor de gebruiker van de desbetreffende mededeling voldoende duidelijk dat deze mededeling afkomstig is van een openbaar accountant of van een andere professional.

De andere professional, die namens een accountantskantoor een assurance-opdracht 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 impliciet tevens voldoet aan de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften.

De dagelijks beleidsbepaler die voornemens is een andere professional dan een openbaar accountant aan te wijzen als eindverantwoordelijk professional voor een assurance-opdracht 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 assurance-opdracht.

Ad b: Paragraaf 5 van ISQC-1 luidt:

'This ISQC applies to all firms. The nature of the policies and procedures developed by individual firms to comply with this ISQC will depend on various factors such as the size and operating characteristics of the firm, and whether it is part of a network.'

In de bij deze nadere voorschriften ingetrokken Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten was een dergelijke passage niet opgenomen. Het ongewilde gevolg hiervan was dat de indruk kon ontstaan dat hetgeen in die nadere voorschriften was bepaald te allen tijde moest worden toegepast, zonder dat daarbij rekening kon worden gehouden met de aard en omvang van het accountantskantoor. In artikel 3 is nu een soortgelijke passage als in paragraaf 5 van ISQC-1 opgenomen.

Ad c: Het is de bedoeling dat de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant op onderdelen worden aangepast. De aanpassingen hebben onder meer betrekking op de definitie van verbonden derde en de toepassing daarvan. Aangezien dit begrip eveneens voorkomt in de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten, is in deze nadere voorschriften de definitie van verbonden derde en de toepassing daarvan aangepast vooruitlopend op de aanpassing van de definitie van dit begrip in de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant.

Ad d: In artikel 16a van de Wta is vanaf medio 2008 bepaald 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

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

externe accountants of aan regels die daaraan gelijkwaardig zijn. De tekst van artikel 33 is aan deze bepaling aangepast. Hoewel in de letterlijk tekst van de Wta niet is vermeld dat aan deze bepaling kan worden voldaan door het houden van een middellijk of onmiddellijk belang, blijkt uit de wetsgeschiedenis dat dit tot de mogelijkheden behoort. Dat geldt tevens voor accountantskantoren.

### Paragraaf 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

Per 15 juni 2005 is door de International Federation of Accountants (IFAC) de International standard on quality control I (ISQC 1- Quality control for firms that perform audit and review of historical financial information, and other assurance- and related services engagements) van toepassing verklaard. Door de NOvAA is deze standaard gepubliceerd onder de naam Richtlijn voor kwaliteitsbeheersing 1 (RKB1 – Kwaliteitsbeheersing voor accountsorganisaties die assurance- en daaraan verwante opdrachten uitvoeren.). Hetgeen in deze richtlijn is bepaald is integraal opgenomen in de Wta, het Bta en de VAO.

RKB 1 was van toepassing op het accountantskantoor dat assurance- en daaraan verwante opdrachten uitvoert. De Wta, het Bta en de VAO zijn uitsluitend van toepassing op accountantsorganisaties met een vergunning voor het mogen uitvoeren van de in de Wta bedoelde wettelijke controles. De daarin aan RKB 1 ontleende bepalingen ter zake van het stelsel van kwaliteitsbeheersing zijn dientengevolge uitsluitend van toepassing op wettelijke controles.

In deze nadere voorschriften is het bepaalde in RKB 1 overgenomen en aldus impliciet van toepassing verklaard op de door een accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdrachten anders dan in de Wta bedoelde wettelijke controles. De bedoelde voorschriften zijn opgenomen in hoofdstuk 2 van de onderhavige nadere voorschriften.

### Paragraaf 3 Onafhankelijkheid

Op 16 mei 2002 heeft de Europese Commissie een aanbeveling gedaan met betrekking tot de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant. Deze aanbeveling is in december 2002 opgenomen in de per 1 januari 2003 in werking getreden Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant. Onderdeel van de door IFAC vastgestelde Code of Ethics is hoofdstuk 290 Independence - assurance engagements. Dit hoofdstuk is per 1 januari 2005 geïntegreerd in de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant van januari 2005.

Besloten is in de vanaf 1 januari 2007 respectievelijk 1 maart 2007 geldende regelgeving met betrekking tot de onafhankelijkheid onderscheid te maken tussen voorschriften die betrekking hebben op de individuele openbaar accountant en voorschriften die betrekking hebben op de accountantsorganisatie ter zake door haar uitgevoerde wettelijke controles en op het accountantskantoor ter zake door hem uitgevoerde assurance-opdrachten anders dan wettelijke controles. Eerstbedoelde voorschriften zijn opgenomen in de per 1 januari 2007 in werking tredende Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant.

# Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

Laatstbedoelde voorschriften zijn voor accountantsorganisaties opgenomen in de Wta, het Bta en de VAO en voor accountantskantoren in hoofdstuk 3 van de onderhavige nadere voorschriften.

## Paragraaf 4 Integere bedrijfsvoering

In de Wta, het Bta en de VAO zijn voorschriften opgenomen met betrekking tot de integere bedrijfsvoering van de in de Wta bedoelde accountantsorganisaties. Besloten is dat deze bepalingen eveneens van toepassing moeten zijn op accountantskantoren ter zake van de door of namens dit accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdrachten anders dan een wettelijke controle in de zin van de Wta. De in de Wta, het Bta en de VAO ter zake opgenomen bepalingen zijn opgenomen in hoofdstuk 4 van de onderhavige nadere voorschriften.

## Hoofdstuk 2 artikelsgewijze toelichting

In de Wta, het Bta en de VAO zijn voorschriften opgenomen met betrekking tot de integere bedrijfsvoering van de in de Wta bedoelde accountantsorganisaties. Besloten is dat deze bepalingen eveneens van toepassing moeten zijn op accountantskantoren ter zake van de door of namens dit accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdrachten anders dan een wettelijke controle in de zin van de Wta. De in de Wta, het Bta en de VAO ter zake opgenomen bepalingen zijn opgenomen in hoofdstuk 4 van de onderhavige nadere voorschriften.

	Gebaseerd op		
	Wta	Bta	VAO
	Artikel	Artikel	Artikel
<b>Hoofdstuk 1 Definities en reikwijdte</b>			
Artikel			
1	nvt	nvt	nvt
2	nvt	nvt	nvt
<b>Hoofdstuk 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing</b>			
Artikel			
3	nvt	nvt	nvt
4	16 en 18		
5			2

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

6		8	
7			3
8			4
9			5
10		14 en 15	
11			6
12		12	
13		13	
14		16	
15		11	
16		17	
17			7
18		18	
19		19	
20		20	
21		21	
22		22	
23			9
24			10
25	29		
26	30		
27		25	
28			11
29			12
30			13
31			14
<b>Hoofdstuk 3 Onafhankelijkheid</b>			
Artikel			
32			20

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

33	16a		
34			19
35			
36			
37		28	
38		29	
39			16
40			17
41			18
42			21
43			22
44			23
45			24
46			25
47			26
48			27
49			28
50			28
51			29
52			30
<b>Hoofdstuk 4 Integere bedrijfsvoering</b>			
Artikel			
53	21		31
54	21	32, 33	31
55			32
56			33
57	nvt	nvt	nvt
58	nvt	nvt	nvt
59	nvt	nvt	nvt





## ***Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)***

### ***Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten***

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten, vastgesteld in de bestuursvergadering van 16 december 2009.

Het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants,

gelet op artikel B1-291.2 van de Verordening gedragscode,

gehoord de leden,

na overleg met het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten,

stelt de volgende nadere voorschriften vast:

### ***Hoofdstuk 1 Definities en reikwijdte***

#### **Artikel 1**

In deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:

- a. *accountantskantoor*:
  - 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 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;
- b. *andere professional*: de natuurlijk persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor in een andere functie dan openbaar accountant en waarvan het accountantskantoor heeft vastgesteld dat:

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- 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 vakgebied 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;
- c. *assurance-cliënt*: de natuurlijk persoon of rechtspersoon, die anders dan in het kader van een gezagsverhouding aan een eindverantwoordelijk professional opdracht heeft gegeven tot het uitvoeren van een assurance-opdracht, alsmede de entiteit die verantwoordelijk is voor het object van de assurance-opdracht;
- d. *assurance-dossier*: het geheel van gegevens en bescheiden die zijn vastgelegd tijdens het uitvoeren van een assurance-opdracht waarop de eindverantwoordelijk professional zijn verklaring of rapport baseert;
- e. *assurance-opdracht*: de opdracht anders dan een wettelijke controle in de zin van de Wta, waarbij de eindverantwoordelijk professional een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie 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 de omschreven criteria;
- f. *dagelijks beleidsbepaler*: de openbaar accountant, bedoeld in artikel B1-291.2 van de VGC;
- g. *eindverantwoordelijk professional*: de openbaar accountant of de andere professional die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance-opdracht;
- h. *medewerker*: de eindverantwoordelijk professional en overige persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor en die is betrokken bij de uitvoering van een assurance-opdracht;
- i. *netwerk*: 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 gezamenlijke bedrijfsstrategie;
  4. een gemeenschappelijke merknaam; of
  5. het delen van een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen;
- j. *onafhankelijkheidsfunctionaris*: de persoon belast met de uitvoering van de onafhankelijkheidsregeling, bedoeld in artikel 32;
- k. *openbaar accountant*: de registeraccountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor;

- l. *persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur*: de persoon die binnen het accountantskantoor een toezichthoudende of leidinggevende functie heeft ten aanzien van de uitvoering van een assurance-opdracht of de persoon die de evaluatie van de prestatie van een bij een assurance-opdracht betrokken medewerker voorbereidt, beoordeelt of hierop directe invloed uitoefent of anderszins de beloning van deze medewerker vaststelt;
- m. *stelsel van kwaliteitsbeheersing*: de ter zake van assurance-opdrachten door het accountantskantoor getroffen maatregelen en ingestelde procedures ter zake van:
  - 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;
- n. *verbonden derde*: 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;
- o. VGC: de Verordening gedragscode;
- p. *vrijwillige controle*: 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

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

de in de bijlage bij de Wta genoemde wettelijke bepalingen; onder de financiële verantwoording is mede begrepen iedere hierop gelijkende verantwoording (bijvoorbeeld tussentijdse cijfers);

- q. *Wta*: de Wet toezicht accountantsorganisaties.

### Artikel 2

1. Deze nadere voorschriften richten zich tot de dagelijks beleidsbepaler van een accountantskantoor.
2. De dagelijks beleidsbepaler ziet erop toe dat de andere professional die werkzaam is bij of verbonden is aan het accountantskantoor en die namens het accountantskantoor een assurance-opdracht uitvoert, zich houdt aan de voor hem en voor de door hem uitgevoerde assurance-opdracht geldende regelgeving.
3. Deze nadere voorschriften hebben uitsluitend betrekking op:
  - a. het stelsel van kwaliteitsbeheersing ter zake van door of namens een accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdrachten;
  - b. de onafhankelijkheid van een accountantskantoor ter zake van de door of namens het accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdrachten; en
  - c. de integere bedrijfsvoering van een accountantskantoor.

### Artikel 3

Het accountantskantoor houdt bij de nakoming van het bepaalde in de artikelen 4 tot en met 27 en 53 tot en met 56 rekening met de aard en omvang van het accountantskantoor.

## *Hoofdstuk 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing*

### Artikel 4

1. Het accountantskantoor beschikt ter zake van de door of namens het kantoor uitgevoerde assurance-opdrachten over een kwaliteitsbeleid en een stelsel van kwaliteitsbeheersing.
2. De dagelijks beleidsbepaler is deskundig ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het accountantskantoor.
3. Het stelsel van kwaliteitsbeheersing is zodanig ingericht dat de werkzaamheden te allen tijde plaatsvinden onder de verantwoordelijkheid van een eindverantwoordelijk professional.

### Artikel 5

Het accountantskantoor besteedt in zijn kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing ten minste aandacht aan:

- a. de gedragsregels;

- b. de verantwoordelijkheid van de dagelijks beleidsbepaler voor het kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- c. het aanvaarden en voortzetten van de relatie met een assurance-cliënt en van een specifieke assurance-opdracht;
- d. het personeelsbeleid;
- e. de uitvoering van een assurance-opdracht;
- f. de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing; en
- g. de continuïteit van de beroepsuitoefening.

### Artikel 6

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing:

- a. procedures, beschrijvingen en standaarden bevat, bedoeld in de artikelen 14 en 15, eerste lid;
- b. schriftelijk wordt vastgelegd;
- c. gedurende ten minste zeven jaren nadat het stelsel van kwaliteitsbeheersing is vastgelegd wordt bewaard; en
- d. aan de medewerkers bekend wordt gemaakt en voor hen toegankelijk is.

### Artikel 7

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat zijn kwaliteitsbeleid leidt tot een bedrijfscultuur waarin assurance-opdrachten worden uitgevoerd overeenkomstig vooraf vastgestelde kwaliteitseisen.

### Artikel 8

- 1. Het accountantskantoor kan personen benoemen aan wie uitvoerende taken in het kader van het stelsel van kwaliteitsbeheersing worden opgedragen.
- 2. Voor benoeming komen in aanmerking personen die:
  - a. beschikken over toereikende ervaring en deskundigheid;
  - b. beschikken over de noodzakelijke bevoegdheid; en
  - c. voldoende gezag hebben.

### Artikel 9

- 1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat hij over voldoende medewerkers beschikt om de aan het accountantskantoor verleende assurance-opdrachten uit te voeren in overeenstemming met de daarvoor geldende wet- en regelgeving.

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de in het eerste lid bedoelde medewerkers beschikken over de vereiste capaciteiten en zich houden aan het bepaalde in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften.

### Artikel 10

1. Het accountantskantoor wijst voor een aan het accountantskantoor verstrekte assurance-opdracht een eindverantwoordelijk professional aan.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat aan de eindverantwoordelijk professional de benodigde tijd, middelen en personeel ter beschikking worden gesteld, opdat hij zijn taak naar behoren kan uitvoeren.

### Artikel 11

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat:

- a. de voor een assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional over de vereiste vakbekwaamheid beschikt;
- b. de naam van de voor een assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional en zijn titel worden bekendgemaakt aan het leidinggevende orgaan en het toezichthoudende orgaan van de opdrachtgever; en
- c. de taken en bevoegdheden van de voor een assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional met hem worden besproken en vastgelegd.

### Artikel 12

1. Alvorens het accountantskantoor of de daarbij werkzame of daaraan verbonden eindverantwoordelijk professional een opdracht tot het uitvoeren van een assurance-opdracht aanvaardt of continueert wordt door één van hen beoordeeld of:
  - a. het accountantskantoor en de voor de assurance-opdracht eindverantwoordelijk openbaar accountant voldoen aan de onafhankelijkheidseisen, opgenomen in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften, dan wel, indien de voor de assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional een andere professional is, deze voldoet aan de onafhankelijkheidseisen, opgenomen in de voor hem en voor de door hem uit te voeren assurance-opdracht geldende regelgeving;
  - b. onderzoek is gedaan naar de integriteit van de assurance-cliënt; en
  - c. de benodigde vakbekwame medewerkers, tijd en middelen beschikbaar zijn om de assurance-opdracht naar behoren te verrichten.

2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de medewerkers die bij hem werkzaam zijn of aan hem zijn verbonden aan hem of aan de voor de assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional de informatie verstrekken die van belang is voor de in het eerste lid bedoelde beoordeling.
3. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de in het eerste lid bedoelde beoordeling wordt vastgelegd.

### Artikel 13

1. Indien na aanvaarding of continuering van een assurance-opdracht aan het accountantskantoor 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, beëindigt het accountantskantoor, dan wel de genoemde eindverantwoordelijk professional, de opdracht, tenzij deze in gewijzigde vorm kan worden voortgezet.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de in het eerste lid bedoelde beslissing en de daaraan ten grondslag liggende overwegingen worden vastgelegd.

### Artikel 14

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat hij een standaard heeft voor:

- a. het uitvoeren van assurance-opdrachten; en
- b. de begeleiding en de beoordeling van alsmede het toezicht op de door de medewerkers uitgevoerde werkzaamheden.

### Artikel 15

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat het een standaard heeft voor de inrichting van een assurance-dossier.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de eindverantwoordelijk professional voor iedere door hem uitgevoerde assurance-opdracht met inachtneming van de standaard bedoeld in het eerste lid, een assurance-dossier inricht.
3. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de in het eerste lid bedoelde standaard ten minste voldoet aan het bepaalde in de in artikel A-130.7 van de VGC bedoelde Nadere voorschriften controle- en overige standaarden ter zake van de inrichting van een assurance-dossier.
4. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat een assurance-dossier gedurende ten minste zeven jaren nadat het is afgesloten wordt bewaard.

### Artikel 16

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de eindverantwoordelijk professional voor een door hem uitgevoerde assurance-opdracht zo nodig advies vraagt aan een vakbekwame persoon.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de eindverantwoordelijk professional het onderwerp van de adviesaanvraag en het verkregen advies vastlegt.

### Artikel 17

1. Het accountantskantoor stelt regels vast ter zake van het behandelen en oplossen van een bij de uitvoering van een assurance-opdracht gerezen verschil van inzicht tussen bij de uitvoering van de opdracht betrokken medewerkers of tussen de eindverantwoordelijk professional en de persoon bij wie ter zake van de assurance-opdracht advies is ingewonnen.
2. De bereikte conclusies ter zake van de oplossing van een verschil van inzicht worden vastgelegd en overgenomen.
3. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de eindverantwoordelijk professional zijn mededeling als resultaat van een door hem uitgevoerde assurance-opdracht niet eerder afgeeft dan nadat het verschil van inzicht is opgelost.

### Artikel 18

Het accountantskantoor stelt toetsingscriteria vast aan de hand waarvan kan worden vastgesteld voor welke assurance-opdrachten een kwaliteitsbeoordeling moet plaatsvinden.

### Artikel 19

1. De in artikel 18 bedoelde kwaliteitsbeoordeling wordt verricht door een kwaliteitsbeoordelaar die over de vereiste deskundigheid en ervaring beschikt voor het uitvoeren van deze kwaliteitsbeoordeling.
2. De kwaliteitsbeoordeling heeft ten doel te beoordelen of de eindverantwoordelijk professional in redelijkheid tot de door hem af te geven mededeling heeft kunnen komen.
3. De kwaliteitsbeoordelaar betreft in zijn beoordeling ten minste:
  - a. de mondeling en schriftelijk door de desbetreffende eindverantwoordelijk professional, al dan niet op verzoek van de kwaliteitsbeoordelaar, gegeven informatie;
  - b. de informatie die object van de assurance-opdracht is geweest;
  - c. de voornaamste bevindingen van de uitgevoerde werkzaamheden en de uit deze bevindingen getrokken conclusies; en
  - d. de door de eindverantwoordelijk professional af te geven mededeling.



# Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

## Artikel 20

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de kwaliteitsbeoordelaar de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling bespreekt met de eindverantwoordelijk professional.
2. Het accountantskantoor stelt een door de kwaliteitsbeoordelaar en de eindverantwoordelijk professional te volgen procedure vast voor het geval zij geen overeenstemming bereiken over de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling.
3. De kwaliteitsbeoordeling is voltooid op het tijdstip waarop de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling, volgens een door het accountantskantoor vast te stellen procedure, aan de eindverantwoordelijk professional is medegeedeeld.
4. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling wordt vastgelegd, met inbegrip van de aan die uitkomst ten grondslag liggende overwegingen.

## Artikel 21

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de eindverantwoordelijk professional zijn mededeling naar aanleiding van een door hem uitgevoerde assurance-opdracht niet eerder afgeeft dan nadat de kwaliteitsbeoordeling, voor zover deze is vereist ingevolge artikel 18, is voltooid.

## Artikel 22

1. Het accountantskantoor waarborgt de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat:
  - a. het stelsel van kwaliteitsbeheersing jaarlijks wordt geëvalueerd;
  - b. de uitkomsten van deze evaluatie worden vastgelegd; en
  - c. de genomen maatregelen tot aanpassing van het stelsel van kwaliteitsbeheersing worden vastgelegd.

## Artikel 23

Het accountantskantoor stelt regels vast ter zake van de uitvoering van periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde assurance-opdrachten.

## Artikel 24

1. Het accountantskantoor maakt ten minste eenmaal per jaar de uitkomsten van de in artikel 22, tweede lid, bedoelde evaluatie bekend aan de bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professionals en aan de overige medewerkers waarvoor deze informatie relevant is, teneinde deze personen in staat te stellen de geëigende acties te ondernemen.
2. De bekendmaking omvat ten minste:

- a. een beschrijving van het uitgevoerde periodiek intern kwaliteitsonderzoek, bedoeld in artikel 23;
  - b. een beschrijving van de uitgevoerde evaluatie;
  - c. het eindoordeel dat naar aanleiding van de evaluatie is gevormd; en
  - d. een beschrijving van de uit de evaluatie gebleken relevante systematische, zich herhalende of andere belangrijke onvolkomenheden en de maatregelen die zijn getroffen om deze onvolkomenheden op te lossen.
3. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de in het tweede lid bedoelde informatie gedurende ten minste zeven jaren wordt bewaard.

### Artikel 25

Het accountantskantoor ziet erop toe dat de eindverantwoordelijk professional de mededeling naar aanleiding van een onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde assurance-opdracht afgeeft en ondertekent met zijn eigen naam en zijn titel en daarbij de naam vermeldt van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.

### Artikel 26

Het accountantskantoor ziet erop toe dat indien een bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professional met betrekking tot een door hem uitgevoerde assurance-opdracht wordt betrokken in een tuchtzaak of in een klachtenprocedure hij dit onverwijld meldt aan de betrokken assurance-cliënt.

### Artikel 27

Het accountantskantoor zorgt voor een zorgvuldige afhandeling en vastlegging van klachten over de uitvoering van een assurance-opdracht.

### Artikel 28

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat het risico van beroepsaansprakelijkheid van het accountantskantoor en van de bij hem werkzame of aan hem verbonden medewerkers en andere personen in redelijke mate is verzekerd. Indien van toepassing neemt het accountantskantoor hierbij in aanmerking de reeds op grond van het bepaalde in artikel 12 van de Verordening accountantsorganisaties afgesloten verzekering voor dit risico.
2. Het bestuur van het NIVRA is bevoegd op schriftelijk en gemotiveerd verzoek van het accountantskantoor ontheffing te verlenen van het bepaalde in het eerste lid op grond van het feit dat de dagelijks beleidsbepaler erkende gemoedsbezwaren heeft tegen elke vorm van verzekering. Genoemd bestuur kan aan deze ontheffing voorwaarden verbinden.

## Artikel 29

1. De op grond van het bepaalde in artikel 28, eerste lid, te sluiten verzekering voor de beroepsaansprakelijkheid van een accountantskantoor en van de daarbij werkzame of daaraan verbonden medewerkers en andere personen voldoet ten minste aan de volgende eisen:
  - a. de verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar van wie het aannemelijk is dat deze voldoet aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit;
  - b. de verzekering biedt jaarlijks dekking voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag per aanspraak;
  - c. het verzekerd bedrag per aanspraak bedraagt:
    - bij een jaaromzet tot € 500.000, ten minste € 300.000;
    - bij een jaaromzet van € 500.000 tot € 1.000.000, ten minste € 500.000;
    - bij een jaaromzet van € 1.000.000 tot € 2.500.000, ten minste € 1.250.000;
    - bij een jaaromzet van € 2.500.000 of meer, ten minste € 3.000.000;
  - d. boven de in onderdeel c genoemde minimumbedragen bepaalt het accountantskantoor de wijze waarop de financiële risico's kunnen worden opgevangen en de hoogte van de dekking van de verzekering, met dien verstande dat sprake is van een redelijke dekking van de risico's;
  - e. het eigen risico per aanspraak is zodanig vastgesteld dat de solvabiliteit van het accountantskantoor niet in gevaar komt. Daartoe bedraagt het eigen risico bij een jaaromzet tot € 2.500.000, maximaal € 25.000. Bij een jaaromzet van meer dan € 2.500.000 bepaalt het accountantskantoor zelf de hoogte van het eigen risico;
  - f. onder de dekking van de verzekering vallen alle werkzaamheden die door of namens het accountantskantoor worden verricht, ongeacht door wie de claim wordt ingediend;
  - g. de verzekering heeft ten minste Europa als dekkingsgebied;
  - h. het accountantskantoor zorgt ervoor dat de inloop- en uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt;
  - i. de verzekering dekt tevens de beroepsaansprakelijkheid van het accountantskantoor voor de personen die onder zijn verantwoordelijkheid werkzaam zijn, voor de personen die zijn werkzaamheden of de werkzaamheden van medewerkers van het accountantskantoor waarnemen en voor derden die betrokken zijn bij de werkzaamheden die door het accountantskantoor worden verricht; en
  - j. de verzekering dekt de kosten van benodigde juridische bijstand in het kader van het in procedures te voeren verweer.
2. Het accountantskantoor beoordeelt te allen tijde of er specifieke omstandigheden zijn die het noodzakelijk maken om naar boven toe af te wijken van de minimumeisen, bedoeld in het eerste lid.

## Artikel 30

Het accountantskantoor regelt op adequate wijze de waarneming van de uitvoering van een door of namens het accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdracht in geval van ontstentenis, belet of langdurige arbeidsongeschiktheid van de voor de assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional.

## Artikel 31

Het accountantskantoor treft zodanige voorzieningen dat in geval van het overlijden van een bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professional een juiste afwikkeling van de beroepsuitoefening is gewaarborgd.

## Hoofdstuk 3 Onafhankelijkheid

### Artikel 32

1. Het accountantskantoor heeft een onafhankelijkheidsfunctionaris.
2. Het accountantskantoor stelt een onafhankelijkheidsregeling vast.
3. De onafhankelijkheidsregeling beschrijft op welke wijze de onafhankelijkheidsfunctionaris toeziet op de naleving van de in artikel 34 bedoelde regels inzake onafhankelijkheid.
4. De functie van onafhankelijkheidsfunctionaris kan worden uitgeoefend door de compliance officer, bedoeld in artikel 1, onderdeel d, van de Verordening accountantsorganisaties.

### Artikel 33

De meerderheid van de stemrechten in een accountantskantoor worden gehouden door:

- 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 Wta.

### Artikel 34

Het accountantskantoor maakt de in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften opgenomen vigerende regels inzake onafhankelijkheid bekend aan zijn medewerkers en aan anderen die aan deze regels zijn onderworpen.

### Artikel 35

Het accountantskantoor dat een assurance-opdracht laat uitvoeren door een bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professional is onafhankelijk van de desbetreffende assurance-cliënt.

### Artikel 36

1. Indien een accountantskantoor betrekkingen onderhoudt met een assurance-cliënt die leiden tot een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van het accountantskantoor ten opzichte van die assurance-cliënt, treft het accountantskantoor waarborgen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien dat niet mogelijk is, zorgt het accountantskantoor ervoor dat de opdracht niet wordt aanvaard of wordt beëindigd.
2. Ingeval sprake is van een vrijwillige controle geldt het bepaalde in het eerste lid ook voor betrekkingen onderhouden door andere onderdelen van het netwerk en voor betrekkingen met een met de assurance-cliënt verbonden derde.
3. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de ingevolge het eerste lid genomen maatregelen worden vastgelegd.

### Artikel 37

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professionals ten minste eenmaal per jaar schriftelijk:

- a. bevestigen dat zij de in de VGC en daarop gebaseerde nadere voorschriften gestelde regels inzake onafhankelijkheid naleven; en
- b. het accountantskantoor informeren over bedreigingen ter zake van hun onafhankelijkheid.

### Artikel 38

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat hij en de bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professionals geen vergoeding voor de uitvoering van een assurance-opdracht ontvangen waarbij het bedrag van de vergoeding afhankelijk is gesteld van:
  - a. aanvullende diensten die het accountantskantoor verleent aan de assurance-cliënt; of
  - b. de strekking van de af te geven mededeling naar aanleiding van de uitgevoerde assurance-opdracht.

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de grondslag voor de berekening van de vergoeding voor een door of namens hem aanvaarde assurance-opdracht voor aanvang van de uitvoering van de opdracht met de assurance-cliënt wordt overeen gekomen.

### Artikel 39

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat zijn medewerkers en anderen die moeten voldoen aan de voor hen geldende regels inzake onafhankelijkheid:
  - a. zich periodiek scholen en trainen in de toepassing van de regelgeving inzake onafhankelijkheid en de daarop betrekking hebbende interne regels van het accountantskantoor;
  - b. tijdig aan het accountantskantoor de volgens de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften vereiste informatie verstrekken met betrekking tot de voorgenomen aanvaarding en continuering van een assurance-opdracht en met betrekking tot de voorgenomen aanvaarding van een opdracht tot het verrichten van een andere dienst dan een assurance-opdracht aan een assurance-cliënt; en
  - c. het accountantskantoor onmiddellijk inlichten over omstandigheden en betrekkingen ter zake van een bij een assurance-cliënt uitgevoerde assurance-opdracht die leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van het accountantskantoor.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de ter beschikking gestelde informatie, bedoeld in het eerste lid, onderdelen b en c, tijdig aan de medewerkers bekend wordt gemaakt, voor zover de informatie voor de naleving van in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften gestelde regels van belang is.

### Artikel 40

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat zijn medewerkers hem tijdig inlichten over overtredingen van de in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften opgenomen regelgeving inzake onafhankelijkheid.
2. In het geval van overtredingen als bedoeld in het eerste lid neemt het accountantskantoor zodanige maatregelen dat deze overtredingen worden beëindigd, de gevolgen daarvan zoveel als redelijkerwijs mogelijk ongedaan worden gemaakt en herhaling daarvan wordt voorkomen.
3. Indien sprake is van een mogelijke aantasting van de onafhankelijkheid in relatie tot een assurance-opdracht, ziet het accountantskantoor erop toe dat de voor die assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional één of meer van de volgende personen of organen raadpleegt:
  - a. de onafhankelijkheidsfunctionaris;
  - b. een eindverantwoordelijk professional die niet is betrokken bij de desbetreffende assurance-cliënt;
  - c. een daartoe geëigende commissie of afdeling binnen het accountantskantoor; of

- d. het Nederlands Instituut van Registeraccountants of de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten.
4. Het accountantskantoor beschrijft in welke omstandigheden, op welk tijdstip en op welke wijze het leidinggevende orgaan van de assurance-cliënt en, indien aanwezig, het toezichthoudende orgaan van de assurance-cliënt moeten worden geraadpleegd.
5. Het accountantskantoor maakt de hem bekend geworden overtredingen van de regelgeving inzake onafhankelijkheid bekend aan alle personen die betrokken zijn bij de behandeling van deze overtredingen.
6. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de personen, bedoeld in het vijfde lid, hem tijdig inlichten over de door hen naar aanleiding van de hun gemelde overtredingen van de regelgeving inzake onafhankelijkheid ondernomen acties.

### Artikel 41

1. Het accountantskantoor zorgt voor een schriftelijke rapportage per assurance-cliënt waarin is vastgelegd of sprake is van omstandigheden die de onafhankelijkheid van de eindverantwoordelijk professional hebben bedreigd, op welke wijze met een bedreiging wordt of is omgegaan en, voor zover deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, welke waarborgen zijn getroffen om die bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.
2. Het accountantskantoor ziet erop toe dat de rapportage, bedoeld in het eerste lid, met inbegrip van een gemotiveerde conclusie, in het assurance-dossier wordt opgenomen.

### Artikel 42

Het accountantskantoor stelt regels vast 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 eindverantwoordelijk professional of een andere leidinggevende medewerker gedurende een lange periode wordt ingezet bij een vrijwillige controle wegnemen, dan wel tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

### Artikel 43

1. Het accountantskantoor stelt regels vast ter zake van de toelaatbaarheid van het hebben van financiële, zakelijke en andere relaties met een assurance-cliënt. Deze regels zijn erop gericht te voorkomen dat deze financiële, zakelijke en andere relaties een onaanvaardbare bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van het accountantskantoor en zijn medewerkers.
2. Indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle, hebben de in het eerste lid bedoelde regels ook betrekking op andere onderdelen van het netwerk en op financiële, zakelijke en andere relaties met een met de controlecliënt verbonden derde.

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

3. De in het eerste lid bedoelde regels houden ten minste in dat het voor het accountantskantoor niet is toegestaan:
  - a. een direct financieel belang in een assurance-cliënt te hebben;
  - b. een indirect financieel belang in een assurance-cliënt te hebben, dat voor ten minste één van de betrokken partijen van niet te verwaarlozen betekenis is; of
  - c. een direct of indirect financieel belang in een met de opdrachtgever tot een vrijwillige controle verbonden derde te hebben, dat voor ten minste één van de betrokken partijen van niet te verwaarlozen betekenis is.
4. Indien sprake is van een vrijwillige controle geldt het bepaalde in het derde lid eveneens voor een ander onderdeel van het netwerk.
5. De in het eerste lid bedoelde regels houden tevens in dat het voor het accountantskantoor is toegestaan de in dat lid bedoelde relaties aan te gaan met een assurance-cliënt of de leiding daarvan, indien deze relaties en de met die relaties overeen te komen verbintenissen:
  - a. passen in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van het accountantskantoor; en
  - b. geen onaanvaardbare bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van het accountantskantoor.
6. Indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle geldt het bepaalde in het vijfde lid ook voor relaties van andere onderdelen van het netwerk en voor relaties met een met de controlecliënt verbonden derde of de leiding van die derde.

### Artikel 44

Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat hijzelf of, indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle, eveneens een ander onderdeel van zijn netwerk, geen assurance-opdracht uitvoert ten behoeve van:

- a. een eigenaar van het accountantskantoor;
- b. een met een eigenaar van het accountantskantoor verbonden derde, indien deze eigenaar in een zodanige positie verkeert dat hij de besluitvorming van het accountantskantoor met betrekking tot het uitvoeren van de assurance-opdracht bij die derde kan beïnvloeden; of
- c. een onderneming of instelling waarbij een persoon met een bestuurlijke of toezichthoudende functie werkzaam is of daaraan is verbonden in een zodanige positie verkeert dat hij de besluitvorming binnen het accountantskantoor met betrekking tot het uitvoeren van de assurance-opdracht bij die onderneming of instelling kan beïnvloeden.



### Artikel 45

1. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat personen werkzaam bij of verbonden aan het accountantskantoor die in een positie verkeren waarin zij de uitkomsten van een assurance-opdracht kunnen beïnvloeden geen dienstbetrekking vervullen bij de desbetreffende assurance-cliënt of indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle, ook niet bij een met deze controlecliënt verbonden derde.
2. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat personen werkzaam bij of verbonden aan het accountantskantoor geen zitting hebben in het leidinggevende of toezichthoudende orgaan van een assurance-cliënt.
3. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat, indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle, de personen, genoemd in het tweede lid, ook:
  - a. geen zitting mogen hebben in het leidinggevende of toezichthoudende orgaan van een onderneming of instelling die middellijk of onmiddellijk meer dan 20 procent van de stemrechten in de controleclient bezit;
  - b. geen zitting mogen hebben in het leidinggevende of toezichthoudende orgaan van een onderneming of instelling waarin de controlecliënt middellijk of onmiddellijk meer dan 20 procent van de stemrechten bezit.
4. Indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle hebben de regels, bedoeld in het tweede en derde lid, ook betrekking op de personen die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een onderdeel van het netwerk.

### Artikel 46

1. Het accountantskantoor stelt regels vast ter zake van de indiensttreding van een medewerker bij een assurance-cliënt of indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle, eveneens bij een met deze assurance-cliënt verbonden derde.
2. De in het eerste lid bedoelde regels houden ten minste in dat:
  - a. een medewerker die het voornemen heeft in dienst te treden bij een assurance-cliënt, terwijl hij betrokken is bij de uitvoering van een assurance-opdracht bij deze assurance-cliënt, daarvan het accountantskantoor onmiddellijk in kennis stelt;
  - b. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, de voor de assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional is, het accountantskantoor een andere eindverantwoordelijk professional aanwijst; en
  - c. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, een andere dan de in onderdeel b bedoelde eindverantwoordelijk professional is, deze medewerker met onmiddellijke ingang niet meer betrokken is bij de assurance-opdracht;

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- d. de werkzaamheden van de medewerker, bedoeld in onderdeel a, die hij ten behoeve van de lopende of meest recente assurance-opdracht van de desbetreffende assurance-cliënt heeft verricht, onmiddellijk worden beoordeeld door een bij diezelfde assurance-opdracht betrokken medewerker met een hogere functie; en
- e. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, de eindverantwoordelijk professional is, de beoordeling, bedoeld in onderdeel d, wordt uitgevoerd door een eindverantwoordelijk professional die niet bij die assurance-opdracht betrokken is. In de situatie dat als gevolg van de omvang van het accountantskantoor er geen eindverantwoordelijk professional is die niet bij de desbetreffende assurance-opdracht is betrokken, wordt een andere eindverantwoordelijk professional gevraagd om de in onderdeel d bedoelde beoordeling uit te voeren.

### Artikel 47

1. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat, indien één van zijn voormalige medewerkers bij een assurance-cliënt van het accountantskantoor in dienst is getreden, terwijl hij betrokken was bij de uitvoering van de assurance-opdracht bij deze assurance-cliënt, de banden van betekenis tussen het accountantskantoor en de betrokken medewerker volledig worden verbroken.
2. Van banden van betekenis als bedoeld in het eerste lid is sprake indien:
  - a. de vorderingen op en schulden aan de voormalig medewerker en soortgelijke financiële betrekkingen niet zijn vereffend, met uitzondering van de financiële betrekkingen die zijn vastgelegd in een schriftelijke overeenkomst en die niet worden beïnvloed door de relatie tussen de voormalig medewerker en het accountantskantoor; of
  - b. de voormalig medewerker deelneemt aan de beroeps- of bedrijfsmatige activiteiten van het accountantskantoor.
3. Het eerste en tweede lid zijn van overeenkomstige toepassing op een persoon die deel heeft uitmaakt van de hiërarchische structuur.

### Artikel 48

Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wordt beoordeeld en dat adequate waarborgen worden getroffen in geval een bij een assurance-cliënt betrokken medewerker een naaste verwant heeft die:

- a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij die assurance-cliënt en vanuit die positie directe invloed op het object van onderzoek van de assurance-opdracht kan uitoefenen;
- b. bij die assurance-cliënt in een zodanige andere positie verkeert, respectievelijk een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van die assurance-opdracht;

- c. een financieel belang heeft in die assurance-cliënt, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is; of
- d. met die assurance-cliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van deze persoon.

### Artikel 49

Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat geen persoon bij een assurance-opdracht anders dan een vrijwillige controle wordt ingeschakeld die een gezinslid heeft dat:

- a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij die assurance-cliënt en vanuit die positie directe invloed op het object van onderzoek van die assurance-opdracht kan uitoefenen;
- b. bij die assurance-cliënt een zodanige andere positie bekleedt respectievelijk in een zodanige andere positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van de uitvoering van die assurance-opdracht;
- c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van de assurance-opdracht geen functie bekleedt, als genoemd in onderdeel a of b, maar wel een dergelijke functie bekleedde in de periode waarop de assurance-opdracht betrekking heeft;
- d. een financieel belang heeft in die assurance-cliënt, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is; of
- e. met die assurance-cliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid van die persoon.

### Artikel 50

- 1. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat geen persoon bij een vrijwillige controle wordt ingeschakeld die een gezinslid heeft dat:
  - a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij die controlecliënt;
  - b. bij die controlecliënt in een zodanige andere positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van die vrijwillige controle;
  - c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van die vrijwillige controle geen functie bekleedt, als genoemd in onderdeel a of b, maar wel een dergelijke functie bekleedde in de periode waarop die vrijwillige controle betrekking heeft;
  - d. een financieel belang heeft in die controlecliënt, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is; of
  - e. met die controlecliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid van die persoon.

2. De in het eerste lid bedoelde regels hebben eveneens betrekking op de in het eerste lid bedoelde personen werkzaam bij of verbonden aan een ander onderdeel van het netwerk.
3. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat geen vrijwillige controle wordt uitgevoerd vanuit een vestiging waarbij of waaraan een eindverantwoordelijk professional werkzaam of verbonden is die niet bij de desbetreffende vrijwillige controle is betrokken of een persoon werkzaam is die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur, indien één van hen dan wel beiden een gezinslid heeft dan wel hebben dat voldoet aan één of meer van de in het eerste lid genoemde criteria.
4. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat een persoon die deel uitmaakt van zijn hiërarchische structuur niet betrokken is bij een beslissing die rechtstreeks met een vrijwillige controle verband houdt, indien een gezinslid van die persoon voldoet aan één of meer van de in het eerste lid genoemde criteria.

### Artikel 51

1. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid als gevolg van een dreigend geschil tussen het accountantskantoor en de assurance-cliënt worden beoordeeld en dat wordt bepaald of daartegen waarborgen moeten worden getroffen.
2. Indien sprake is van een opdracht tot vrijwillige controle hebben de in het eerste lid bedoelde regels ook betrekking op een dreigend geschil waarbij een ander onderdeel van het netwerk of een met de assurance-cliënt verbonden derde is betrokken.
3. Het accountantskantoor staakt zijn werkzaamheden ter zake van de uitvoering van de in het eerste lid bedoelde assurance-opdracht indien:
  - a. het dreigend geschil van wezenlijk belang is voor ten minste één van de betrokken partijen;
  - b. het dreigend geschil betrekking heeft op een eerder uitgevoerde assurance-opdracht; of
  - c. er niet langer sprake is van een dreigend geschil, maar van een aangekondigd geschil.

### Artikel 52

1. Het accountantskantoor stelt regels vast ter zake van de toelaatbaarheid van de samenloop van het uitvoeren van een assurance-opdracht met het aan de assurance-cliënt leveren van overige diensten. Deze regels zijn erop gericht te voorkomen dat deze overige diensten een onaanvaardbare bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van het accountantskantoor en zijn medewerkers.
2. Indien sprake is van een vrijwillige controle, hebben de in het eerste lid bedoelde regels ook betrekking op diensten verricht door een ander onderdeel van het netwerk en op diensten verleend aan een met de controlecliënt verbonden derde.
3. De in het eerste lid bedoelde regels bevatten ten minste het voorschrift dat het accountantskantoor of zijn medewerkers geen beslissingen mogen nemen en niet mogen participeren in een besluitvormingsproces namens een assurance-cliënt of het management daarvan.

4. Indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle, heeft het in het derde lid bedoelde voorschrift ook betrekking op andere onderdelen van het netwerk en op het besluitvormingsproces bij een met de controlecliënt verbonden derde of het management daarvan.

### ***Hoofdstuk 4 Integere bedrijfsvoering***

#### **Artikel 53**

1. Het accountantskantoor richt zijn bedrijfsvoering zodanig in dat deze een beheerste en integere uitoefening van zijn bedrijf waarborgt.
2. Het accountantskantoor maakt de in het kader van de uitvoering van het bepaalde in het eerste lid vastgestelde regels en procedures bekend aan zijn medewerkers en zijn overige personeel.

#### **Artikel 54**

1. Het accountantskantoor heeft een beleid dat ertoe strekt dat betrokkenheid van het accountantskantoor en zijn medewerkers en zijn overig personeel bij strafbare feiten en wetsovertredingen die het vertrouwen in het accountantskantoor kunnen schaden wordt voorkomen.
2. Het accountantskantoor stelt procedures en regels vast ter zake van de omgang met en vastlegging van incidenten die een ernstige bedreiging vormen voor de integere uitoefening van zijn bedrijf.
3. Het accountantskantoor neemt naar aanleiding van een incident, als bedoeld in het tweede lid, passende maatregelen. Deze maatregelen zijn gericht op het beheersen van de als gevolg van het incident opgetreden risico's en op het voorkomen van herhaling.
4. De administratieve vastlegging van incidenten, als bedoeld in het tweede lid, 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.
5. Het accountantskantoor bewaart de in het eerste lid bedoelde gegevens gedurende ten minste zeven jaren nadat zij zijn vastgelegd.

#### **Artikel 55**

1. Het accountantskantoor heeft een regeling die waarborgt dat personen van buiten het accountantskantoor en de bij het accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden personen zonder gevaar voor hun rechtspositie vermeende onregelmatigheden binnen of (mede) buiten het accountantskantoor aan de orde kunnen stellen. Deze regeling leidt ertoe dat klachten 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.
2. De in het eerste lid bedoelde regeling wordt in elk geval op de website van het accountantskantoor geplaatst. In geval een accountantskantoor niet over een website beschikt, wordt deze regeling

op een andere wijze binnen het accountantskantoor verspreid en wordt deze regeling desgevraagd toegestuurd aan personen buiten het accountantskantoor.

### Artikel 56

De dagelijks beleidsbepaler zorgt ervoor dat vanaf het moment dat het accountantskantoor ophoudt te bestaan:

- a. de gegevens die het accountantskantoor op grond van de wettelijke bepalingen moet bewaren, bewaard blijven gedurende de in die bepalingen voorgeschreven periode; en
- b. de vertrouwelijkheid van deze gegevens gewaarborgd blijft.

### *Hoofdstuk 5 Slotbepalingen*

### Artikel 57

De Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten, zoals die in werking zijn getreden op 1 maart 2007, worden ingetrokken op de datum dat de onderhavige nadere voorschriften in werking treden.

### Artikel 58

Deze nadere voorschriften worden aangehaald als Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten, afgekort als NVAK-ass.

### Artikel 59

Deze nadere voorschriften treden in werking op 1 januari 2010.

### ***Toelichting bij de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten***

#### **Inhoudsopgave**

Hoofdstuk 1 Algemeen  
Paragraaf 1 Inleiding  
Paragraaf 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing  
Paragraaf 3 Onafhankelijkheid

Paragraaf 4 Integere bedrijfsvoering

Hoofdstuk 2 Artikelsgewijze toelichting

## Hoofdstuk 1 Algemeen

### Paragraaf 1 Inleiding

De Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten zijn gebaseerd op artikel B1-291.2 van de Verordening gedragscode (VGC). In dit artikel is bepaald dat het NIVRA nadere voorschriften kan geven aangaande het beleid van een accountantskantoor dat niet strijdig mag zijn met het bepaalde in de VGC.

Deze nadere voorschriften hebben betrekking op het stelsel van kwaliteitsbeheersing, de onafhankelijkheid en de integere bedrijfsvoering van een accountantskantoor ter zake van de door of namens dit kantoor uitgevoerde assurance-opdrachten andere dan wettelijke controles in de zin van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta). Aangezien verordeningen en daarop gebaseerde nadere voorschriften, met uitzondering van de op artikel 19, vierde lid, van de Wet op de Registeraccountants gebaseerde Verordening accountantsorganisaties (VAO), verbindend zijn voor de leden (en niet voor een accountantskantoor) en de organen van het NIVRA, richten deze nadere voorschriften zich op dagelijks beleidsbepaler die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor dat een assurance-opdracht uitvoert, anders dan een in de Wta bedoelde wettelijke controle. Onder bedoelde dagelijks beleidsbepaler wordt in artikel B1-291.2 van de VGC verstaan:

- de openbaar accountant die het dagelijks beleid van een accountantskantoor bepaalt; en 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.

Het voorgaande betekent dus dat indien in deze nadere voorschriften wordt gesproken over accountantskantoor daarmee de in artikel B1-291.2 bedoelde persoon wordt aangeduid.

Het bepaalde in deze nadere voorschriften is ontleend aan hetgeen ter zake van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, de onafhankelijkheid en de integere bedrijfsvoering in de Wta, het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) en de VAO is opgenomen. De daarin opgenomen voorschriften zijn uitsluitend van toepassing op de in de Wta bedoelde accountantsorganisaties. Door middel van deze nadere

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

voorschriften worden deze voor accountantsorganisaties geldende voorschriften in zeer belangrijke mate eveneens van toepassing verklaard op accountantskantoren.

Deze nadere voorschriften vervangen de op 1 maart 2007 in werking getreden Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten. De belangrijkste inhoudelijke verschillen ten opzichte van de bij de inwerkingtreding van de onderhavige nadere voorschriften ingetrokken Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten van 1 maart 2007 zijn:

- a. de verruiming van de kring van personen, die namens een accountantskantoor assurance-opdrachten mogen uitvoeren;
- b. het in navolging van het bepaalde in International Standards on Quality Control 1 (ISQC-1) van IFAC in de nadere voorschriften aangeven dat het accountantskantoor bij de nakoming van het bepaalde met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering rekening mag houden met de aard en omvang van de activiteiten van het kantoor;
- c. aanpassing aan de wijzigingen die per 1 oktober 2007 zijn aangebracht in de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant;
- d. aanpassing van artikel 33 aan het bepaalde in artikel 16a van de Wta.

Daarnaast is een aantal redactionele wijzigingen aangebracht. Deze bestaan onder meer uit het vernummeren en daarmee aanbrengen van een logischer volgorde van een aantal artikelen.

Ad a: In artikel 12 van de ingetrokken Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten was bepaald dat het accountantskantoor voor iedere afzonderlijke assurance-opdracht een openbaar accountant aanwijst, die verantwoordelijk is voor de uitvoering van de aan hem toegewezen assurance-opdracht. Met name in de situatie dat een accountantskantoor een assurance-opdracht aanvaardt waarvan het object bestaat uit andere dan financiële informatie, komt het voor dat een ander dan een openbaar accountant als eindverantwoordelijke voor de uitvoering van deze opdracht wordt aangewezen. Door de wijze van formuleren had genoemd artikel 12 evenwel het gevoel dat dit niet was toegestaan.

Besloten is dit gevolg ongedaan te maken. Het wordt echter wel van belang geacht dat aan die andere eindverantwoordelijke persoon redelijk strenge eisen worden gesteld, vergelijkbaar met die gesteld aan een openbaar accountant, te weten:

- een met goed gevolg genoten opleiding waarvan het niveau overeenkomt met een afgesloten universitaire opleiding of gelijkwaardig niveau, zoals bedoeld in artikel 6 van de Richtlijn 2006/43/EG, en het bezit van voldoende kennis van het vakgebied en de regelgeving ter zake van assurance-opdrachten;
- een opgedane praktijkervaring met het uitvoeren van assurance-opdrachten; en
- lidmaatschap 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.



## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

Om verschillen in interpretaties te vermijden is besloten een erkenningsregeling in het leven te roepen. Het bestuur kan een andere beroepsorganisatie erkennen indien deze:

- representatief is voor het in die andere functie uitgeoefende beroep;
- aantoonbaar een bijdrage levert aan de ontwikkeling van het desbetreffende beroep;
- haar leden onderwerpt 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;
- werkzaamheden van haar leden onderwerpt aan kwaliteitsonderzoek;
- toeziet op de naleving van genoemde gedrags- en beroepsregels door haar leden; en
- onafhankelijk tuchtrecht heeft.

Bovendien is bepaald dat de voor de uitvoering van een assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional de mededeling naar aanleiding van een onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde assurance-opdracht afgeeft en ondertekent met zijn eigen naam en zijn titel en daarbij de naam van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden vermeldt. Door het vermelden van de titel van de eindverantwoordelijke professional is het voor de gebruiker van de desbetreffende mededeling voldoende duidelijk dat deze mededeling afkomstig is van een openbaar accountant of van een andere professional.

De andere professional, die namens een accountantskantoor een assurance-opdracht 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 impliciet tevens voldoet aan de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften.

De dagelijks beleidsbepaler die voornemens is een andere professional dan een openbaar accountant aan te wijzen als eindverantwoordelijk professional voor een assurance-opdracht 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 assurance-opdracht.

Ad b: Paragraaf 5 van ISQC-1 luidt:

'This ISQC applies to all firms. The nature of the policies and procedures developed by individual firms to comply with this ISQC will depend on various factors such as the size and operating characteristics of the firm, and whether it is part of a network.'

In de bij deze nadere voorschriften ingetrokken Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten was een dergelijke passage niet opgenomen. Het ongewilde gevolg hiervan

was dat de indruk kon ontstaan dat hetgeen in die nadere voorschriften was bepaald te allen tijde moest worden toegepast, zonder dat daarbij rekening kon worden gehouden met de aard en omvang van het accountantskantoor. In artikel 3 is nu een soortgelijke passage als in paragraaf 5 van ISQC-1 opgenomen.

Ad c: Per 1 oktober 2007 zijn de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant gewijzigd. De wijzigingen hadden onder meer betrekking op de daarin opgenomen definitie van verbonden derde en de toepassing daarvan. Aangezien dit begrip eveneens voorkomt in de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten, is in deze nadere voorschriften de definitie van verbonden derde en de toepassing daarvan aangepast aan de definitie van dit begrip in de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant.

Ad d: In artikel 16a van de Wta is vanaf medio 2008 bepaald 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 aan regels die daaraan gelijkwaardig zijn. De tekst van artikel 33 is aan deze bepaling aangepast. Hoewel in de letterlijk tekst van de Wta niet is vermeld dat aan deze bepaling kan worden voldaan door het houden van een middellijk of onmiddellijk belang, blijkt uit de wetsgeschiedenis dat dit tot de mogelijkheden behoort. Dat geldt tevens voor accountantskantoren.

### Paragraaf 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

Per 15 juni 2005 is door de International Federation of Accountants (IFAC) de International standard on quality control I (ISQC 1- Quality control for firms that perform audit and review of historical financial information, and other assurance- and related services engagements) van toepassing verklaard. Door het NIVRA is deze standaard per dezelfde datum ingevoerd onder de naam Richtlijn voor kwaliteitsbeheersing 1 (RKB 1- Kwaliteitsbeheersing voor accountantsorganisaties die assurance- en daaraan verwante opdrachten uitvoeren). Hetgeen in deze richtlijn is bepaald is integraal opgenomen in de Wta, het Bta en de VAO.

RKB-1 was van toepassing op het accountantskantoor dat assurance- en daaraan verwante opdrachten uitvoert. De Wta, het Bta en de VAO zijn uitsluitend van toepassing op accountantsorganisaties met een vergunning voor het mogen uitvoeren van de in de Wta bedoelde wettelijke controles. De daarin aan RKB-1 ontleende bepalingen ter zake van het stelsel van kwaliteitsbeheersing zijn dientengevolge uitsluitend van toepassing op wettelijke controles.

In deze nadere voorschriften is het bepaalde in RKB-1 overgenomen en aldus impliciet van toepassing verklaard op de door een accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdrachten anders dan in de Wta bedoelde wettelijke controles. De bedoelde voorschriften zijn opgenomen in hoofdstuk 2 van de onderhavige nadere voorschriften.

### Paragraaf 3 Onafhankelijkheid

Op 16 mei 2002 heeft de Europese Commissie een aanbeveling gedaan met betrekking tot de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant. Deze aanbeveling is in december 2002 opgenomen in de per 1 januari 2003 in werking getreden Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar

# Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

accountant. Onderdeel van de door IFAC vastgestelde Code of Ethics is hoofdstuk 290 Independence - assurance engagements. Dit hoofdstuk is per 1 januari 2005 geïntegreerd in de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant van januari 2005.

Besloten is in de vanaf 1 januari 2007 respectievelijk 1 maart 2007 geldende regelgeving met betrekking tot de onafhankelijkheid onderscheid te maken tussen voorschriften die betrekking hebben op de individuele openbaar accountant en voorschriften die betrekking hebben op de accountantsorganisatie ter zake door haar uitgevoerde wettelijke controles en op het accountantskantoor ter zake door hem uitgevoerde assurance-opdrachten anders dan wettelijke controles. Eerstbedoelde voorschriften zijn opgenomen in de per 1 januari 2007 in werking tredende Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant. Laatstbedoelde voorschriften zijn voor accountantsorganisaties opgenomen in de Wta, het Bta en de VAO en voor accountantskantoren in hoofdstuk 3 van de onderhavige nadere voorschriften.

## Paragraaf 4 Integere bedrijfsvoering

In de Wta, het Bta en de VAO zijn voorschriften opgenomen met betrekking tot de integere bedrijfsvoering van de in de Wta bedoelde accountantsorganisaties. Besloten is dat deze bepalingen eveneens van toepassing moeten zijn op accountantskantoren ter zake van de door of namens dit accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdrachten anders dan een wettelijke controle in de zin van de Wta. De in de Wta, het Bta en de VAO ter zake opgenomen bepalingen zijn opgenomen in hoofdstuk 4 van de onderhavige nadere voorschriften.

## Hoofdstuk 2 artikelsgewijze toelichting

Uit hetgeen in hoofdstuk 1 is vermeld blijkt dat de inhoud van de onderhavige nadere voorschriften vrijwel integraal is overgenomen uit de Wta, het Bta en de VAO. Daarom is besloten in deze nadere voorschriften geen artikelsgewijze toelichting op te nemen, maar te volstaan met een verwijzing naar de artikelsgewijze toelichting in de Wta, het Bta en de VAO. In de hierna opgenomen transponeringstabel is aangegeven aan welke artikelen uit de Wta, de Bta en de VAO de artikelen van deze nadere voorschriften zijn ontleend.

	Gebaseerd op		
	Wta	Bta	VAO
	Artikel	Artikel	Artikel
<b>Hoofdstuk 1 Definities en reikwijdte</b>			
Artikel			
1	nvt	nvt	nvt
2	nvt	nvt	nvt
<b>Hoofdstuk 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing</b>			

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

Artikel			
3	nvt	nvt	nvt
4	16 en 18		
5			2
6		8	
7			3
8			4
9			5
10		14 en 15	
11			6
12		12	
13		13	
14		16	
15		11	
16		17	
17			7
18		18	
19		19	
20		20	
21		21	
22		22	
23			9
24			10
25	29		
26	30		
27		25	
28			11
29			12
30			13

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

31			14
<b>Hoofdstuk 3 Onafhankelijkheid</b>			
Artikel			
32			20
33	16a		
34			19
35			
36			
37		28	
38		29	
39			16
40			17
41			18
42			21
43			22
44			23
45			24
46			25
47			26
48			27
49			28
50			28
51			29
52			30
<b>Hoofdstuk 4 Integere bedrijfsvoering</b>			
Artikel			
53	21		31
54	21	32, 33	31
55			32

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

56			33
57	nvt	nvt	nvt
58	nvt	nvt	nvt
59	nvt	nvt	nvt

## ***Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA's)***

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten, vastgesteld in de bestuursvergadering van 16 december 2009.

Het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten,

gelet op artikel B1-291.2 en B1-291.3 van de Verordening gedragscode,

gehoord de leden,

na overleg met het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants,

stelt de volgende nadere voorschriften vast:

### ***Hoofdstuk 1 Definities en reikwijdte (AA)***

#### **Artikel 1 (AA)**

In deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:

- a. *aan assurance verwante opdrachten*: de aan assurance verwante opdrachten, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- b. *accountantskantoor*:
  - de organisatorische eenheid waarbij een Accountant-Administratieconsulent werkzaam is of waaraan een Accountant-Administratieconsulent verbonden is en waarbinnen één of meer Accountants-Administratieconsulenten of registeraccountants 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 werkingssfeer van de Wet toezicht accountantsorganisaties vallen;
- c. *andere professional*: de natuurlijk persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor in een andere functie dan openbaar accountant en waarvan het accountantskantoor heeft vastgesteld dat:

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA's)

- 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 vakgebied en de regelgeving ter zake van opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie;
  - hij praktijkervaring met het uitvoeren van opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie heeft opgedaan; en
  - hij lid is van een beroepsorganisatie anders dan de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten of het Nederlands Instituut van Registeraccountants, die door het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten is erkend;
- d. vervallen
- e. *eindverantwoordelijk professional*: de openbaar accountant of de andere professional die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie;
- f. *medewerker*: de eindverantwoordelijk professional en andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor en die is betrokken bij de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie of de openbaar accountant en overige persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor en die is betrokken bij de uitvoering van een opdracht tot het samenstellen van financiële overzichten;
- g. *opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie*: de opdracht waarbij de voor de opdracht eindverantwoordelijk professional die werkzaamheden verricht die hij, de opdrachtgever 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;
- h. *openbaar accountant*: de Accountant-Administratieconsulent die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een aan assurance verwante opdracht;
- i. *samenstellingsopdracht van financiële overzichten*: de opdracht waarbij de voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant wordt ingeschakeld vanwege zijn deskundigheid op het gebied van verslaggeving en niet vanwege zijn controledeskundigheid, om financiële informatie te verzamelen, te verwerken, te rubriceren en samen te vatten tot financiële overzichten.



## Artikel 2 (AA)

1. Deze nadere voorschriften hebben uitsluitend betrekking op de interne beheersing ter zake van de door een accountantskantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten.
2. Deze nadere voorschriften richten zich tot de openbaar accountant die het dagelijks beleid van een accountantskantoor bepaalt, dan wel indien de dagelijks beleidsbepaler geen openbaar accountant is, tot iedere bij het accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden openbaar accountant.

## *Hoofdstuk 2 Interne beheersing van het accountantskantoor ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA)*

### Artikel 3 (AA)

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat het risico van beroepsaansprakelijkheid van het accountantskantoor en van de bij hem werkzame of aan hem verbonden medewerkers en andere personen in redelijke mate is verzekerd.
2. Het bestuur is bevoegd op schriftelijk en gemotiveerd verzoek van het accountantskantoor ontheffing te verlenen van het bepaalde in het eerste lid op grond van het feit dat de dagelijks beleidsbepaler erkende gemoedsbezwaren heeft tegen elke vorm van verzekering. Het bestuur kan aan deze ontheffing voorwaarden verbinden.

### Artikel 4 (AA)

De op grond van het bepaalde in artikel 3, eerste lid, te sluiten verzekering voor de beroepsaansprakelijkheid van een accountantskantoor en van de daarbij werkzame of daaraan verbonden medewerkers en andere personen voldoet ten minste aan de volgende eisen:

- a. de verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar van wie het aannemelijk is dat deze voldoet aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit;
- b. de verzekering biedt jaarlijks dekking voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag per aanspraak;
- c. het verzekerd bedrag per aanspraak bedraagt:
  - bij een jaarmzet tot € 500.000, ten minste € 300.000;
  - bij een jaarmzet van € 500.000 tot € 1.000.000, ten minste € 500.000;
  - bij een jaarmzet van € 1.000.000 tot € 2.500.000, ten minste € 1.250.000;
  - bij een jaarmzet van € 2.500.000 of meer, ten minste € 3.000.000;

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA's)

- d. boven de in onderdeel c genoemde minimumbedragen bepaalt het accountantskantoor de wijze waarop de financiële risico's kunnen worden opgevangen en de hoogte van de dekking van de verzekering, met dien verstande dat sprake is van een redelijke dekking van de risico's;
  - e. het eigen risico per aanspraak is zodanig vastgesteld dat de solvabiliteit van het accountantskantoor niet in gevaar komt. Daartoe bedraagt het eigen risico bij een jaaromzet tot € 2.500.000, maximaal € 25.000. Bij een jaaromzet van meer dan € 2.500.000 bepaalt het accountantskantoor zelf de hoogte van het eigen risico;
  - f. onder de dekking van de verzekering vallen alle werkzaamheden die door het accountantskantoor worden verricht, ongeacht door wie de claim wordt ingediend;
  - g. de verzekering heeft ten minste Europa als dekkinggebied;
  - h. het accountantskantoor zorgt ervoor dat de inloop- en uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt;
  - i. de verzekering dekt tevens de beroepsaansprakelijkheid van het accountantskantoor voor de personen die onder zijn verantwoordelijkheid werkzaam zijn, voor de personen die zijn werkzaamheden of de werkzaamheden van medewerkers van het accountantskantoor waarnemen en voor derden die betrokken zijn bij de werkzaamheden die door het accountantskantoor worden verricht; en
  - j. de verzekering dekt de kosten van benodigde juridische bijstand in het kader van het in procedures te voeren verweer.
2. Het accountantskantoor beoordeelt te allen tijde of er specifieke omstandigheden zijn die het noodzakelijk maken om naar boven toe af te wijken van de minimumeisen, bedoeld in het eerste lid.

### Artikel 5 (AA)

Het accountantskantoor regelt op adequate wijze de waarneming van de uitvoering van een door het accountantskantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdracht in geval van ontstentenis, belet of langdurige arbeidsongeschiktheid van de voor de opdracht eindverantwoordelijk professional.

### Artikel 6 (AA)

Het accountantskantoor treft zodanige voorzieningen dat in geval van het overlijden van een bij hem werkzame of aan hem verbonden voor een opdracht eindverantwoordelijk professional een juiste afwikkeling van de aan assurance verwante opdrachten is gewaarborgd.

## Artikel 7 (AA)

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie te allen tijde plaatsvindt onder de verantwoordelijkheid van een eindverantwoordelijk professional.
2. Het accountantskantoor ziet erop toe dat de eindverantwoordelijk professional de mededeling naar aanleiding van een onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie afgeeft en ondertekent met zijn eigen naam en zijn titel en daarbij de naam vermeldt van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.
3. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de uitvoering van een opdracht tot het samenstellen van financiële overzichten te allen tijde plaatsvindt onder de verantwoordelijkheid van een openbaar accountant.
4. Het accountantskantoor ziet erop toe dat de openbaar accountant, die toestaat dat zijn betrokkenheid bij door hem samengestelde financiële overzichten aan een derde partij kenbaar wordt gemaakt, de naar aanleiding van deze opdracht afgegeven samenstellingsverklaring ondertekent met zijn eigen naam en zijn titel en daarbij de naam vermeldt van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.

## Artikel 8 (AA)

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de documentatie ter zake van de door het accountantskantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten gedurende zeven jaar systematisch en vertrouwelijk wordt bewaard.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat vanaf het moment dat het accountantskantoor ophoudt te bestaan aan deze verplichting blijvend kan worden voldaan.

## Artikel 9 (AA)

Het accountantskantoor houdt bij de nakoming van het bepaalde in de artikelen 10 tot en met 15 rekening met de aard en omvang van het accountantskantoor.

### Artikel 10 (AA)

Het accountantskantoor beheerst de kwaliteit van de door het kantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten.

### Artikel 11 (AA)

1. Het accountantskantoor richt zijn bedrijfsvoering ter zake van aan assurance verwante opdrachten zodanig in dat deze een beheerste en integere uitoefening van zijn bedrijf waarborgt.
2. Het accountantskantoor ziet erop toe dat het handelen of nalaten van zijn medewerkers of overige bij het kantoor werkzame of daaraan verbonden personen leidt tot een beheerste en integere bedrijfsuitoefening.

### Artikel 12 (AA)

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat hij over voldoende middelen, waaronder tijd en medewerkers, beschikt om de aan het accountantskantoor verleende aan assurance verwante opdrachten uit te voeren in overeenstemming met de daarvoor geldende wet- en regelgeving.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat zijn medewerkers beschikken over de vereiste capaciteiten en zich houden aan het bepaalde in de Verordening gedragscode.

### Artikel 13 (AA)

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat, alvorens een aan assurance verwante opdracht wordt aanvaard of gecontinueerd, onderzoek wordt gedaan naar de integriteit van de cliënt.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de medewerkers die bij hem werkzaam zijn of aan hem zijn verbonden aan hem of aan de voor de uitvoering van een aan assurance verwante opdracht eindverantwoordelijk professional of de openbaar accountant de informatie verstrekken die van belang is voor het in het eerste lid bedoelde onderzoek.

### Artikel 14 (AA)

Indien na aanvaarding of continuering van een aan assurance verwante opdracht aan het accountantskantoor 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, zorgt het accountantskantoor ervoor dat de opdracht wordt beëindigd, dan wel in gewijzigde vorm wordt voortgezet.

## Artikel 15 (AA)

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de voor een aan assurance verwante opdracht eindverantwoordelijk professional of openbaar accountant ten behoeve van de uitvoering van de opdracht zo nodig advies vraagt aan een vakbekwaam persoon.

## *Hoofdstuk 3 Slotbepalingen (AA)*

### Artikel 16 (AA)

De Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten, zoals die in werking zijn getreden op 1 januari 2009, worden ingetrokken op de datum dat de onderhavige nadere voorschriften in werking treden.

### Artikel 17 (AA)

Deze nadere voorschriften worden aangehaald als Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten, afgekort als NVAK-aav.

### Artikel 18

Deze nadere voorschriften treden in werking op 1 januari 2010.

## *Toelichting bij de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten*

### *T Hoofdstuk 1 Algemeen (AA)*

#### Paragraaf 1 (AA) Inleiding

De Nadere voorschriften ter zake van aan assurance verwante opdrachten zijn gebaseerd op artikel B1-291.2 en B1-291.3 van de Verordening gedragscode (VGC). In artikel B1-291.2 is bepaald dat de NOvAA nadere voorschriften kan geven aangaande het beleid van een accountantskantoor dat niet strijdig mag zijn met het bepaalde in de VGC.

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA's)

Deze nadere voorschriften richten zich op het stelsel van interne beheersing van een accountantskantoor ter zake van de door dit kantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten. Aangezien verordeningen en daarop gebaseerde nadere voorschriften, met uitzondering van de op artikel 24, vierde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten gebaseerde Verordening accountantsorganisaties, verbindend zijn voor de leden (en niet voor een accountantskantoor) en de organen van de NOvAA, richten deze nadere voorschriften zich op de openbaar accountant die als beleidsbepaler werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor dat een aan assurance verwante opdracht uitvoert of indien er geen openbaar accountant is opgenomen in de kring van beleidsbepalers op iedere openbaar accountant werkzaam bij of verbonden aan een accountantskantoor dat een aan assurance verwante opdracht uitvoert.

Deze nadere voorschriften zijn ontleend aan de internationaal geldende regels zoals opgenomen in de International standard on quality control 1 (ISQC 1- Quality control for firms that perform audit and review of historical financial information, and other assurance- and related services engagements). 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 Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance opdrachten.

Deze nadere voorschriften 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. ISQC 1 en de daarop gebaseerde Richtlijn voor Kwaliteitsbeheersing voor accountantskantoren en accountantsafdelingen (RKB1) gingen uit van de tegen-gestelde aanpak. Daar werden meer gedetailleerde verplichtingen gegeven, welke moesten worden ingevuld rekening houdend met de aard en omvang van het betreffende accountantskantoor (zie artikel 3 en 5 van RKB1 / ISQC 1).

Deze verplichtingen hadden met name betrekking op gedragslijnen en procedures met betrekking tot de volgende onderwerpen (ISQC 1 Paragraaf 7):

- a. de verantwoordelijkheid van het bestuur voor kwaliteit binnen het accountantskantoor;
- 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.

Het feit dat in de onderhavige nadere voorschriften geen gedetailleerde verplichtingen zijn opgenomen wil niet zeggen dat genoemde onderwerpen niet relevant kunnen zijn bij het inrichten van een stelsel van kwaliteitsbeheersing voor accountantskantoren die vallen onder de NVAK-aav. De aard en omvang van de accountantskantoren die deze werkzaamheden uitvoeren is echter veelal zodanig dat een beperkte implementatie volstaat. Vandaar dat gekozen is voor het opstellen van regels op een hoog niveau. Verondersteld mag echter worden dat een goede implementatie van RKB 1, waarbij invulling gegeven was aan artikel 5

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA's)

en een goede invulling van de nieuwe NVAK-aav, rekening houdend met artikel 9, tot een vergelijkbaar kwaliteitssysteem leiden.

Deze nadere voorschriften vervangen de per 1 januari 2009 in werking getreden Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten. Het enige inhoudelijke verschil ten opzichte van de bij de inwerkingtreding van de onderhavige nadere voorschriften ingetrokken Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten van 1 januari 2009, is de verruiming van de kring van personen die namens een accountantskantoor een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie mogen uitvoeren. Daarnaast is een aantal redactionele wijzigingen aangebracht.

In artikel 7 van de ingetrokken Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten was bepaald dat een accountantskantoor ervoor moest zorgen dat de uitvoering van een aan assurance verwante opdracht te allen tijde plaatsvond onder de verantwoordelijkheid van een openbaar accountant.

Met name in de situatie dat een accountantskantoor een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie aanvaardt, komt het voor dat een accountantskantoor, om welke reden dan ook, er de voorkeur aan geeft dat een ander dan een openbaar accountant als eindverantwoordelijke voor de uitvoering van deze opdracht wordt aangewezen. Door de wijze van formuleren had genoemd artikel 7 evenwel het gevolg dat dit niet was toegestaan.

Besloten is dit gevolg ongedaan te maken. Het wordt echter wel van belang geacht dat aan die andere eindverantwoordelijke persoon redelijk strenge eisen worden gesteld, vergelijkbaar met die gesteld aan een openbaar accountant, te weten:

- een met goed gevolg genoten opleiding waarvan het niveau overeenkomt met een afgesloten universitaire opleiding of gelijkwaardig niveau, bedoeld in artikel 6 van de Richtlijn 2006/43/EG, en het bezit van voldoende kennis van het vakgebied en de regelgeving ter zake van opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie;
- een opgedane praktijkervaring met het uitvoeren van opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie; en
- lidmaatschap van een beroepsorganisatie anders dan de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten of het Nederlands Instituut van Registeraccountants, die door het bestuur van de NOvAA is erkend.

Om verschillen in interpretaties te vermijden is besloten een erkenningsregeling in het leven te roepen. Het bestuur is voornemens om gelijktijdig met het van kracht worden van deze nadere voorschriften zijn beleid ter zake openbaar te maken. Hierbij zal worden aangegeven dat een andere beroepsorganisatie zal worden erkend indien deze:

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA's)

- representatief is voor het door de andere professional uitgeoefende beroep;
- aantoonbaar een bijdrage levert aan de ontwikkeling van het desbetreffende beroep;
- haar leden onderwerpt 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;
- werkzaamheden van haar leden onderwerpt aan kwaliteitsonderzoek;
- toeziet op de naleving van genoemde gedrags- en beroepsregels door haar leden;
- onafhankelijk tuchtrecht heeft.

Bovendien is bepaald dat de voor de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie eindverantwoordelijk professional de mededeling naar aanleiding van deze onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde opdracht afgeeft en ondertekent met zijn eigen naam en zijn titel en de naam vermeldt van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden. Door het vermelden van de titel van de eindverantwoordelijke professional is het voor de gebruiker van de desbetreffende mededeling voldoende duidelijk dat deze mededeling afkomstig is van hetzij een openbaar accountant, hetzij een andere professional.

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 impliciet tevens voldoet aan de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften.

De 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.

Ten slotte wordt opgemerkt dat de uitvoering onder de naam van een accountantskantoor van opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten onveranderd blijft voorbehouden aan een openbaar accountant die werkzaam is bij of is verbonden aan een accountantskantoor.

Het voorgaande is als volgt weer te geven;



## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA's)

Aan assurance verwante opdrachten bestaande uit:	
Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie	Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten
<b>mogen namens een accountantskantoor worden uitgevoerd onder de eindverantwoordelijkheid van een</b>	
Openbaar accountant en een andere professional	Openbaar accountant

### Paragraaf 2 (AA) Stelsel van kwaliteitsbeheersing

Per 15 juni 2005 is door de International Federation of Accountants (IFAC) ISQC 1 van toepassing verklaard. ISQC 1 was in de Nederlandse regelgeving opgenomen in RKB-1. De NOvAA had deze Richtlijn niet expliciet van toepassing verklaard, doch wel impliciet, namelijk door de verwerking ervan in Leidraad 11. Deze nadere voorschriften zijn weliswaar voornamelijk gebaseerd op RKB-1, maar impliciet dus eveneens op Leidraad 11.

Deze nadere voorschriften zijn uitsluitend van toepassing op door accountantskantoren uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten. Met betrekking tot wettelijke controles zijn de Wet toezicht accountantsorganisaties, het Besluit toezicht accountantsorganisaties en de Verordening accountantsorganisaties van toepassing. Met betrekking tot overige assurance opdrachten gelden de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance opdrachten. Het is derhalve toegestaan voor de bedoelde wettelijke controles, overige assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten de hiervoor genoemde drie te onderscheiden voorschriften toe te passen.

### T Hoofdstuk 2 Artikelsgewijze toelichting (AA)

#### Artikel 1 (AA)

In dit artikel zijn enkele in de nadere voorschriften gebruikte begrippen gedefinieerd. Aangezien deze nadere voorschriften zijn gebaseerd op het bepaalde in artikel B1-291.2 van de Verordening gedragscode geldt dat alle in die verordening opgenomen definities ook gelden voor deze nadere voorschriften. Desondanks is voor de zelfstandige leesbaarheid van deze nadere voorschriften een aantal van de in genoemde verordening opgenomen definities in deze nadere voorschriften herhaald en zo nodig aan het specifieke karakter van de onderhavige voorschriften aangepast.

### Artikel 2 (AA)

Op grond van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten richten de verordeningen en de daarop gebaseerde nadere voorschriften, met uitzondering van de in artikel 24, vierde lid, van deze wet bedoelde verordening, zich tot de individuele Accountant-Administratieconsulent. Aangezien deze nadere voorschriften in belangrijke mate voorschriften bevatten ter zake van het stelsel van interne beheersing richten deze nadere voorschriften zich in eerste instantie tot de openbaar accountant die het dagelijks beleid van een accountantskantoor bepaalt. Indien door een accountantskantoor geen assurance-opdrachten worden uitgevoerd, is op dat kantoor het bepaalde in artikel B1-291.1 niet van toepassing en is het dus mogelijk dat het in deze nadere voorschriften bedoelde accountantskantoor geen beleidsbepaler(s) heeft die openbaar accountant is (zijn). In die situatie richten deze nadere voorschriften zich tot iedere openbaar accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan dat accountantskantoor.

Het voorgaande betekent dus dat indien in deze nadere voorschriften wordt gesproken over accountantskantoor daarmee worden bedoeld de dagelijks beleidsbepaler van dat kantoor, die ook openbaar accountants is, of iedere andere openbaar accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan dat accountantskantoor.

### Artikel 3 (AA)

Dit artikel is gebaseerd op de tot eind 2006 geldende artikelen 2 en 4 van de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant. Het accountantskantoor is ervoor verantwoordelijk dat hij ter zake van het risico van zijn beroepsaansprakelijkheid in redelijke mate is verzekerd. Soortgelijke voorschriften zijn eveneens opgenomen in de Verordening accountantsorganisaties en de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten. Daar hier dus sprake is van drie vrijwel gelijklopende bepalingen, ligt het voor de hand dat het accountantskantoor bij het verzekeren van de risico's van beroepsaansprakelijkheid ter zake van aan assurance verwante opdrachten de verzekeringen voor het risico van beroepsaansprakelijkheid in aanmerking neemt, die zijn afgesloten op basis van de voorschriften opgenomen in artikel 11 van de Verordening accountantsorganisaties en/of artikel 28 van de Nadere voorschriften ter zake van assurance-opdrachten.

### Artikel 4 (AA)

Dit artikel is gebaseerd op artikel 3 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant. De beroepsaansprakelijkheidsverzekering dient aan minimumeisen te voldoen die zijn weergegeven in het eerste lid, waarbij het bepaalde in artikel 3, inclusief de toelichting daarop, in aanmerking mag worden genomen.

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA's)

Ad a: De verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar die voldoet, of van wie aannemelijk is dat deze voldoet, aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit. In Nederland gevestigde verzekeraars vallen onder het toezicht van De Nederlandsche Bank (DNB) en worden aldus geacht aan deze eisen van solvabiliteit te voldoen. Buitenlandse verzekeraars die onder onafhankelijk toezicht staan dat ten minste gelijkwaardig is aan het in Nederland door de DNB uitgevoerde toezicht, worden eveneens geacht te voldoen aan de eisen van solvabiliteit. Indien een zogenaamde captive aan een dergelijk toezicht is onderworpen, wordt deze als een in dit verband acceptabele verzekeringsmaatschappij aangemerkt. Een captive kan bijvoorbeeld zijn een (her)verzekeringsmaatschappij die onderdeel is van het accountantskantoor of het netwerk waartoe het accountantskantoor behoort en die zich primair bezighoudt met het (her)verzekeren van de beroepsaansprakelijkheidsrisico's van de tot het netwerk behorende organisaties.

Ad b: De verzekering dient jaarlijks dekking te bieden voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag als genoemd onder c.

Ad c: In deze bepaling wordt het minimaal te verzekeren bedrag per aanspraak gerelateerd aan de jaaromzet van het accountantskantoor.

Ad d: Boven de in c genoemde minimumbedragen wordt het vaststellen van de manier waarop financiële risico's kunnen worden opgevangen en de hoogte van de dekking aan het accountantskantoor overgelaten. Hierbij wordt als voorwaarde gesteld dat sprake is van een redelijke dekking van de risico's. Wat redelijk is hangt af van de aard en omvang van de risico's en de mate waarin de risico's door het accountantskantoor kunnen worden opgevangen.

Ad e: Ook de hoogte van het eigen risico wordt gerelateerd aan de jaaromzet van het accountantskantoor. Bij een jaaromzet boven € 2,5 miljoen wordt het vaststellen van het eigen risico aan het accountantskantoor overgelaten. Vanzelfsprekend mag de continuïteit van het accountantskantoor door de vastgestelde hoogte van het eigen risico niet in gevaar worden gebracht.

Ad f: De verzekering dient ingevolge deze bepaling alle werkzaamheden te dekken die vanuit het accountantskantoor worden verricht, ongeacht wie de claim indient. Het laatste deel van deze bepaling ziet op de situatie waarin een derde een claim indient in plaats van de cliënt. Het verdient aanbeveling in de polis de werkzaamheden die onder de dekking vallen expliciet te omschrijven zodat hierover geen onduidelijkheid of meningsverschil kan ontstaan tussen de verzekerde en de verzekeraar op het moment dat een claim wordt ingediend.

Ad g: De verzekering dient ten minste Europa als dekkinggebied te hebben. Deze bepaling ziet op situaties waarin claims van cliënten en derden afkomstig uit Europa, met betrekking tot werkzaamheden verricht naar Nederlands recht, in Nederland worden ingediend.

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA's)

Ad h: Het accountantskantoor dient ervoor te zorgen dat de inloop- en uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt. Dit houdt in dat werkzaamheden die zijn verricht in de twee jaren voorafgaand aan het sluiten van de verzekering, die op het moment van afsluiten nog niet tot claims hebben geleid, ook verzekerd zijn. Daarnaast dient de verzekering dekking te bieden voor claims ingediend binnen twee jaar na het einde van de verzekering die verband houden met werkzaamheden die verricht zijn tijdens de verzekeringsperiode. Het soort werkzaamheden binnen een accountantskantoor en andere relevante omstandigheden kunnen ertoe nopen dat een langere termijn voor het inloop- en/of uitlooprisico moet worden overeengekomen. De termijn van twee jaren is daarom een minimumeis.

Ad i: De verzekering dient de aansprakelijkheid van het accountantskantoor te dekken voor personen die onder zijn verantwoordelijkheid werkzaam zijn. Tevens moet de verzekering de aansprakelijkheid in geval van waarneming op adequate wijze dekken.

Ad j: Indien een claim wordt ingediend en hiertegen door het accountantskantoor verweer wordt gevoerd kunnen de kosten van juridische bijstand hoog oplopen. In dit onderdeel is daarom de eis opgenomen dat de kosten van verweer in de beroepsaansprakelijkheidsverzekering moeten zijn meeverzekerd.

Het tweede lid ziet op specifieke omstandigheden, zoals de aard van de werkzaamheden of de aard en omvang van de cliëntenportefeuille, die het risicoprofiel van het accountantskantoor kunnen verhogen.

Een beroepsaansprakelijkheidsverzekering die slechts voldoet aan de minimumeisen kan in dergelijke situaties onvoldoende zijn, zodat van de minimumeisen naar boven toe afgeweken zal moeten worden. Het accountantskantoor dient ervoor te zorgen dat de dekking van de beroepsaansprakelijkheidsverzekering ook in redelijke mate toereikend is voor deze specifieke omstandigheden.

### Artikel 5 (AA)

Dit artikel is gebaseerd op het tot eind 2006 geldende artikel 5 van de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Waarneming kan op adequate wijze worden geregeld door het opnemen van duidelijke voorschriften ter zake in het stelsel van interne beheersing. Ook kan een waarnemingsovereenkomst met een andere openbaar accountant, voor aan assurance verwante opdrachten, of een andere professional, voor opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie, worden gesloten.

### Artikel 6 (AA)

Dit artikel is gebaseerd op artikel 6 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Voor de waarborging van een goede afwikkeling van de beroepsuitoefening na het overlijden van een bij een accountantskantoor werkzame of aan haar verbonden openbaar accountant of andere professional moet het accountantskantoor voorzieningen treffen. Hierbij kan worden gedacht aan het regelen van waarneming of opvolging, maar ook aan het aanwijzen van iemand die op zorgvuldige wijze zorg kan dragen voor de verkoop van het accountantskantoor.

### Artikel 7 (AA)

In lid 1 en 2 van dit artikel is bepaald dat het accountantskantoor als onderdeel van het stelsel van kwaliteitsbeheersing ervoor moet zorgen dat een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie wordt uitgevoerd onder de verantwoordelijkheid van een openbaar accountant of een andere professional. Deze openbaar accountant of andere professional zal ook degene zijn die de rapportage, die als resultaat van de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie wordt uitgebracht, met zijn naam ondertekent met vermelding van zijn titel en de naam van het accountantskantoor.

In lid 3 en 4 van dit artikel is bepaald dat het accountantskantoor als onderdeel van het stelsel van kwaliteitsbeheersing ervoor moet zorgen dat een opdracht tot het samenstellen van financiële overzichten wordt uitgevoerd onder de verantwoordelijkheid van een openbaar accountant. Deze openbaar accountant zal, indien hij toestaat dat zijn betrokkenheid bij de door hem samengestelde financiële overzichten aan een derde partij kenbaar wordt gemaakt, ook degene zijn die de naar aanleiding van deze opdracht afgegeven samenstellingsverklaring ondertekent met zijn eigen naam en daarbij zijn titel en de naam van het accountantskantoor vermeldt.

### Artikel 8 (AA)

Dit artikel is deels gebaseerd op artikel 9 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon. Bepaald is dat het accountantskantoor ervoor zorgt dat documentatie inzake door het kantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten gedurende 7 jaar systematisch en vertrouwelijk wordt bewaard. Het accountantskantoor moet er ook voor zorgen dat als het accountantskantoor is opgehouden te bestaan, aan deze verplichting blijvend kan worden voldaan.

### Artikel 9 (AA)

In dit artikel is bepaald dat een accountantskantoor bij het nakomen van het bepaalde in de artikelen 10 tot en met 15 rekening mag houden met de aard en omvang van het accountantskantoor. Deze bepaling is met name relevant voor de kwaliteitsbeheersing van de door het accountantskantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten. De wijze waarop een accountantskantoor deze kwaliteit beheerst maakt onderdeel uit van de interne organisatie van het accountantskantoor. Voor iedere organisatie, dus ook voor een accountantskantoor, geldt dat een van de factoren waarmee bij het opzetten van de interne organisatie rekening zal worden gehouden de aard en omvang van de organisatie zal zijn.

In Richtlijn voor Kwaliteitsbeheersing voor accountantskantoren en accountantsafdelingen (RKB<sub>1</sub>), waarop deze nadere voorschriften mede zijn gebaseerd, is daarvan ook uitgegaan, hetgeen onder meer blijkt uit paragraaf 5 van deze richtlijn, die luidt:

‘Deze richtlijn voor de kwaliteitsbeheersing geldt voor alle accountantsorganisaties. De aard van de gedragsrichtlijnen en de procedures die door individuele organisaties worden ontwikkeld om aan deze Richtlijn voor kwaliteitsbeheersing te voldoen is afhankelijk van verschillende factoren zoals de omvang en de bedrijfskenmerken van de organisatie en de vraag of deze al dan niet deel uitmaakt van een netwerk.’

Het voorgaande betekent evenwel eveneens dat de interne organisatie geen statisch onderwerp is, maar voortdurend moet worden aangepast aan wijzigingen in de aard en omvang van het accountantskantoor.

### Artikel 10 (AA)

In dit artikel is bepaald dat een accountantskantoor de kwaliteit van de door het kantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten moet beheersen. Bij de wijze waarop dit beheersen wordt vormgegeven zal zoals uit artikel 9 blijkt nadrukkelijk rekening mogen worden gehouden met de aard en omvang van het accountantskantoor. Bij grotere accountantskantoren zal dat er vrijwel altijd toe leiden dat het kantoor een in procedures etc. vastgelegd stelsel van kwaliteitsbeheersing heeft.

### Artikel 11 (AA)

Dit artikel bepaalt dat een accountantskantoor bij de inrichting van zijn interne organisatie erop toe ziet dat de bedrijfsvoering zodanig wordt ingericht dat deze een beheerste en integere bedrijfsvoering waarborgt. Met betrekking tot de inhoud van het begrip integere bedrijfsvoering moet worden aangesloten aan het bepaalde in de Verordening gedragscode ter zake van met name de fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en professioneel gedrag.

### Artikel 12 (AA)

Een accountantskantoor dient ervoor te zorgen dat het over voldoende middelen, waaronder tijd en medewerkers beschikt om de opdracht uit te voeren in overeenstemming met de daaraan te stellen eisen. Dit voorschrift beoogt preventief te werken en zal daarom met name in de beoordeling moeten worden betrokken bij de besluitvorming met betrekking tot de aanvaarding van een nieuwe opdracht en de continuering van een bestaande opdracht. In het tweede lid is bepaald dat voor zover de in het eerste lid bedoelde middelen betrekking hebben op medewerkers niet alleen het kwantitatieve aspect, maar ook het kwalitatieve aspect, te weten de deskundigheid van de medewerkers, in de beoordeling moet worden betrokken.

### Artikel 13 (AA)

Het accountantskantoor moet alvorens een aan assurance verwante opdracht wordt aanvaard onderzoek doen naar de integriteit van de cliënt. Dit is niet om een moreel oordeel te geven over de cliënt, maar om een inschatting te maken van de kans dat het door de cliënt zal worden misleid of onder druk gezet en als gevolg daarvan de opdracht niet naar behoren en in overeenstemming met de gestelde regels zal kunnen uitvoeren. Het accountantskantoor zal meer inzicht krijgen in de integriteit van de cliënt naarmate de relatie met deze cliënt voortduurt.

Bij de beoordeling van de integriteit van de cliënt kan het accountantskantoor de volgende aspecten betrekken:

- de identiteit en (zakelijke) reputatie van de eigenaren en de dagelijks (mede) beleidsbepalers van de cliënt;
- de aard van de werkzaamheden van de cliënt, met inbegrip van de bedrijfsvoering;
- de houding van de eigenaren (aandeelhouders) en de dagelijks (mede) beleidsbepalers van de cliënt met betrekking tot het gelet op de aard en omvang van de cliënt economisch gezien aanvaardbaar niveau van de interne beheersing;
- aanwijzingen dat de cliënt zich bezighoudt met witwaspraktijken of andere criminele activiteiten.

Informatie over de bovenstaande aspecten kan het accountantskantoor verkrijgen uit contacten met bijvoorbeeld andere accountantskantoren die opdrachten hebben uitgevoerd voor de cliënt.

De beoordeling door het accountantskantoor van de cliënt kan een verwerking van persoonsgegevens in de zin van artikel 1, onderdeel a, van de Wet bescherming persoonsgegevens (Wbp) met zich meebrengen. Deze verwerking dient gegrond te kunnen worden op artikel 8, onder f, van de Wbp. Dit houdt in dat de gegevensverwerking noodzakelijk is voor de behartiging van het gerechtvaardigde belang van het accountantskantoor of 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. De noodzakelijkheidseis veronderstelt dat het accountantskantoor op dergelijke vragen een bevredigend antwoord heeft. Indien de belangen anderszins of met minder

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA's)

ingrijpende middelen worden gediend, dan is de voorgenomen gegevensverwerking niet toegestaan. Bij deze afweging spelen dus het proportionaliteits- en subsidiariteitsbeginsel een rol.

Naast het voldoen aan een rechtmatige grondslag, dient een gegevensverwerking ook in overeenstemming te zijn met de overige bepalingen van de Wbp. In het bijzonder betekent dit dat slechts gegevens kunnen worden verwerkt die afkomstig zijn van de betrokkene zelf, van derden die deze gegevens in het kader van het doel van de verwerking hebben verstrekt, van openbare bronnen of van openbare registers. Ook dient het accountantskantoor de cliënt onder meer te informeren over de gegevensverwerking (hoofdstuk 5 van de Wbp) en dient het de rechten van de cliënt zoals het recht op inzage, correctie en verwijdering (hoofdstuk 6 van de Wbp), te waarborgen. Het accountantskantoor dient daarbij in staat te zijn om per cliënt en per gegeven inzichtelijk te maken hoe het tot de afweging van de belangen in concreto is gekomen. Laat het accountantskantoor dat na of is het hiertoe niet in staat, dan handelt het hiermee in strijd met de Wbp en mogen persoonsgegevens van de cliënt in het kader van de beoordeling van de integriteit niet (verder) worden verwerkt.

In het tweede lid wordt bedoeld op alle informatie die in het kader van de in het eerste lid omschreven beoordeling van belang is of kan zijn.

### Artikel 14 (AA)

Dit artikel is opgenomen om te waarborgen dat het accountantskantoor ook na aanvaarding of continuering van een opdracht alert blijft op nieuwe informatie of wijzigingen in omstandigheden die van invloed zijn of kunnen zijn op de kwaliteit van de uitvoering van de opdracht en daar passend op reageert. Tot de omstandigheden en overwegingen behoort de afweging of de voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant of andere professional verwacht de opdracht te kunnen afronden met inachtneming van daarvoor geldende wet- en regelgeving. Onder omstandigheden kan het accountantskantoor er zelfs toe overgaan de relatie met de cliënt te beëindigen.

### Artikel 15 (AA)

De voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant of andere professional is degene die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een aan assurance verwante opdracht. Vanzelfsprekend betekent dit echter niet dat hij ook 'alle wijsheid in pacht heeft'. Met name in situaties die voor de desbetreffende voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant of andere professional nieuw zijn of complex van aard, mag worden verwacht dat hij advies vraagt. Het accountantskantoor moet de voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant of andere professional dan ook de gelegenheid bieden om advies te vragen aan vakbekwame personen.

Daaronder kunnen ook deskundige personen, zoals actuarissen of waarderingsdeskundigen, worden begrepen. Deze vakbekwame personen kunnen al dan niet verbonden zijn aan het accountantskantoor.



## ***Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (RA's)***

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten, vastgesteld in de bestuursvergadering van 16 december 2009.

Het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants,

gelet op artikel B1-291.2 van de Verordening gedragscode,

gehoord de leden,

na overleg met het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten,

stelt de volgende nadere voorschriften vast:

### ***Hoofdstuk 1 Definities en reikwijdte***

#### **Artikel 1**

In deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:

- a. *aan assurance verwante opdrachten*: de aan assurance verwante opdrachten, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- b. *accountantskantoor*:
  - 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 werkingssfeer van de Wet toezicht accountantsorganisaties vallen;

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (RA's)

- c. *andere professional*: de natuurlijk persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor in een andere functie dan openbaar accountant en waarvan het accountantskantoor heeft vastgesteld dat:
- 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 vakgebied en de regelgeving ter zake van opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie;
  - hij praktijkervaring met het uitvoeren van opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie 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 Nederlands Instituut van Registeraccountants is erkend;
- d. *dagelijks beleidsbepaler*: de openbaar accountant bedoeld in artikel B1-291.2 van de Verordening gedragscode;
- e. *eindverantwoordelijk professional*: de openbaar accountant of de andere professional die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie;
- f. *medewerker*: de eindverantwoordelijk professional en andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor en die is betrokken bij de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie of de openbaar accountant en overige persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor en die is betrokken bij de uitvoering van een opdracht tot het samenstellen van financiële overzichten;
- g. *opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie*: de opdracht waarbij de voor de opdracht eindverantwoordelijk professional die werkzaamheden verricht die hij, de opdrachtgever 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;
- h. *openbaar accountant*: de registeraccountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een aan assurance verwante opdracht;
- i. *samenstellingsopdracht van financiële overzichten*: de opdracht waarbij de voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant wordt ingeschakeld vanwege zijn deskundigheid op het gebied

van verslaggeving en niet vanwege zijn controledeskundigheid, om financiële informatie te verzamelen, te verwerken, te rubriceren en samen te vatten tot financiële overzichten.

### Artikel 2

1. Deze nadere voorschriften hebben uitsluitend betrekking op de interne beheersing ter zake van de door een accountantskantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten.
2. Deze nadere voorschriften richten zich tot de dagelijks beleidsbepaler van een accountantskantoor.

### ***Hoofdstuk 2 Interne beheersing van het accountantskantoor ter zake van aan assurance verwante opdrachten***

### Artikel 3

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat het risico van beroepsaansprakelijkheid van het accountantskantoor en van de bij hem werkzame of aan hem verbonden medewerkers en andere personen in redelijke mate is verzekerd
2. Het bestuur is bevoegd op schriftelijk en gemotiveerd verzoek van het accountantskantoor ontheffing te verlenen van het bepaalde in het eerste lid op grond van het feit dat de dagelijks beleidsbepaler erkende gemoedsbezwaren heeft tegen elke vorm van verzekering. Het bestuur kan aan deze ontheffing voorwaarden verbinden.

### Artikel 4

De op grond van het bepaalde in artikel 3, eerste lid, te sluiten verzekering voor de beroepsaansprakelijkheid van een accountantskantoor en van de daarbij werkzame of daaraan verbonden medewerkers en andere personen voldoet ten minste aan de volgende eisen:

- a. de verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar van wie het aannemelijk is dat deze voldoet aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit;
- b. de verzekering biedt jaarlijks dekking voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag per aanspraak;
- c. het verzekerd bedrag per aanspraak bedraagt:
  - bij een jaaromzet tot € 500.000, ten minste € 300.000;
  - bij een jaaromzet van € 500.000 tot € 1.000.000, ten minste € 500.000;
  - bij een jaaromzet van € 1.000.000 tot € 2.500.000, ten minste € 1.250.000;
  - bij een jaaromzet van € 2.500.000 of meer, ten minste € 3.000.000;

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (RA's)

- d. boven de in onderdeel c genoemde minimumbedragen bepaalt het accountantskantoor de wijze waarop de financiële risico's kunnen worden opgevangen en de hoogte van de dekking van de verzekering, met dien verstande dat sprake is van een redelijke dekking van de risico's;
  - e. het eigen risico per aanspraak is zodanig vastgesteld dat de solvabiliteit van het accountantskantoor niet in gevaar komt. Daartoe bedraagt het eigen risico bij een jaaronzet tot € 2.500.000, maximaal € 25.000. Bij een jaaronzet van meer dan € 2.500.000 bepaalt het accountantskantoor zelf de hoogte van het eigen risico;
  - f. onder de dekking van de verzekering vallen alle werkzaamheden die door het accountantskantoor worden verricht, ongeacht door wie de claim wordt ingediend;
  - g. de verzekering heeft ten minste Europa als dekkinggebied;
  - h. het accountantskantoor zorgt ervoor dat de inloop- en uitlooproisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt;
  - i. de verzekering dekt tevens de beroepsaansprakelijkheid van het accountantskantoor voor de personen die onder zijn verantwoordelijkheid werkzaam zijn, voor de personen die zijn werkzaamheden of de werkzaamheden van medewerkers van het accountantskantoor waarnemen en voor derden die betrokken zijn bij de werkzaamheden die door het accountantskantoor worden verricht;
  - j. de verzekering dekt de kosten van benodigde juridische bijstand in het kader van het in procedures te voeren verweer.
2. Het accountantskantoor beoordeelt te allen tijde of er specifieke omstandigheden zijn die het noodzakelijk maken om naar boven toe af te wijken van de minimumeisen, bedoeld in het eerste lid.

### Artikel 5

Het accountantskantoor regelt op adequate wijze de waarneming van de uitvoering van een door het accountantskantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdracht in geval van ontstentenis, belet of langdurige arbeidsongeschiktheid van de voor de opdracht eindverantwoordelijk professional.

### Artikel 6

Het accountantskantoor treft zodanige voorzieningen dat in geval van het overlijden van een bij hem werkzame of aan hem verbonden voor een opdracht eindverantwoordelijk professional een juiste afwikkeling van de aan assurance verwante opdrachten is gewaarborgd.

## Artikel 7

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie te allen tijde plaatsvindt onder de verantwoordelijkheid van een eindverantwoordelijk professional.
2. Het accountantskantoor ziet erop toe dat de eindverantwoordelijk professional de mededeling naar aanleiding van een onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie afgeeft en ondertekent met zijn eigen naam en zijn titel en daarbij de naam vermeldt van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.
3. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de uitvoering van een opdracht tot het samenstellen van financiële overzichten te allen tijde plaatsvindt onder de verantwoordelijkheid van een openbaar accountant.
4. Het accountantskantoor ziet erop toe dat de openbaar accountant, die toestaat dat zijn betrokkenheid bij door hem samengestelde financiële overzichten aan een derde partij kenbaar wordt gemaakt, de naar aanleiding van deze opdracht afgegeven samenstellingsverklaring ondertekent met zijn eigen naam en zijn titel en daarbij de naam vermeldt van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.

## Artikel 8

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de documentatie ter zake van de door het accountantskantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten gedurende zeven jaar systematisch en vertrouwelijk wordt bewaard.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat vanaf het moment dat het accountantskantoor ophoudt te bestaan aan deze verplichting blijvend kan worden voldaan.

## Artikel 9

Het accountantskantoor houdt bij de nakoming van het bepaalde in de artikelen 10 tot en met 15 rekening met de aard en omvang van het accountantskantoor.

## Artikel 10

Het accountantskantoor beheerst de kwaliteit van de door het kantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten.

## Artikel 11

1. Het accountantskantoor richt zijn bedrijfsvoering ter zake van aan assurance verwante opdrachten zodanig in dat deze een beheerste en integere uitoefening van zijn bedrijf waarborgt.

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (RA's)

2. Het accountantskantoor ziet erop toe dat het handelen of nalaten van zijn medewerkers of overige bij het kantoor werkzame of daaraan verbonden personen leidt tot een beheerste en integere bedrijfsuitoefening.

### Artikel 12

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat hij over voldoende middelen, waaronder tijd en medewerkers, beschikt om de aan het accountantskantoor verleende aan assurance verwante opdrachten uit te voeren in overeenstemming met de daarvoor geldende wet- en regelgeving.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat zijn medewerkers beschikken over de vereiste capaciteiten en dringt er op aan dat de medewerkers zich te allen tijde houden aan het bepaalde in de Verordening gedragscode.

### Artikel 13

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat, alvorens een aan assurance verwante opdracht wordt aanvaard of gecontinueerd, onderzoek wordt gedaan naar de integriteit van de cliënt.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de medewerkers die bij hem werkzaam zijn of aan hem zijn verbonden aan hem of aan de voor de uitvoering van een aan assurance verwante opdracht eindverantwoordelijk professional of de openbaar accountant de informatie verstrekken die van belang is voor het in het eerste lid bedoelde onderzoek.

### Artikel 14

Indien na aanvaarding of continuering van een aan assurance verwante opdracht aan het accountantskantoor 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, zorgt het accountantskantoor ervoor dat de opdracht wordt beëindigd, dan wel in gewijzigde vorm wordt voortgezet.

### Artikel 15

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de voor een aan assurance verwante opdracht eindverantwoordelijk professional of openbaar accountant ten behoeve van de uitvoering van de opdracht zo nodig advies vraagt aan een vakbekwaam persoon.

## *Hoofdstuk 3 Slotbepalingen*

### Artikel 16

De Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten, zoals die in werking zijn getreden op 1 januari 2009, worden ingetrokken op de datum dat de onderhavige nadere voorschriften in werking treden.

### Artikel 17

Deze nadere voorschriften worden aangehaald als Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten, afgekort als NVAK-aav.

### Artikel 18

Deze nadere voorschriften treden in werking op 1 januari 2010.

## *Toelichting bij de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten*

### *T Hoofdstuk 1 Algemeen*

#### Paragraaf 1 Inleiding

De Nadere voorschriften ter zake van aan assurance verwante opdrachten zijn gebaseerd op artikel B1-291.2 en B1-291.3 van de Verordening gedragscode (VGC). In artikel B1-291.2 is bepaald dat het NIVRA nadere voorschriften kan geven aangaande het beleid van een accountantskantoor dat niet strijdig mag zijn met het bepaalde in de VGC.

Deze nadere voorschriften richten zich op het stelsel van interne beheersing van een accountantskantoor ter zake van de door dit kantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten. Aangezien verordeningen en daarop gebaseerde nadere voorschriften, met uitzondering van de op artikel 19, vierde lid, van de Wet op de Registeraccountants gebaseerde Verordening accountantsorganisaties, verbindend zijn voor de leden (en niet voor een accountantskantoor) en de organen van het NIVRA, richten deze nadere voorschriften zich op de openbaar accountant die als beleidsbepaler werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor dat een aan assurance verwante opdracht uitvoert of indien er geen openbaar accountant is opgenomen in de kring van beleidsbepalers op iedere openbaar accountant werkzaam bij of verbonden aan een accountantskantoor dat een aan assurance verwante opdracht uitvoert.

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (RA's)

Deze nadere voorschriften zijn ontleend aan de internationaal geldende regels zoals opgenomen in de International standard on quality control 1 (ISQC 1- Quality control for firms that perform audit and review of historical financial information, and other assurance- and related services engagements). 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 Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance opdrachten.

Deze nadere voorschriften 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. ISQC 1 en de daarop gebaseerde Richtlijn voor Kwaliteitsbeheersing voor accountantskantoren en accountantsafdelingen (RKB1) gingen uit van de tegen-gestelde aanpak. Daar werden meer gedetailleerde verplichtingen gegeven, welke moesten worden ingevuld rekening houdend met de aard en omvang van het betreffende accountantskantoor (zie artikel 3 en 5 van RKB1 / ISQC 1).

Deze verplichtingen hadden met name betrekking op gedragslijnen en procedures met betrekking tot de volgende onderwerpen (ISQC 1 Paragraaf 7):

- a. de verantwoordelijkheid van het bestuur voor kwaliteit binnen het accountantskantoor;
- 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.

Het feit dat in de onderhavige nadere voorschriften geen gedetailleerde verplichtingen zijn opgenomen wil niet zeggen dat genoemde onderwerpen niet relevant kunnen zijn bij het inrichten van een stelsel van kwaliteitsbeheersing voor accountantskantoren die vallen onder de NVAK-aav. De aard en omvang van de accountantskantoren die deze werkzaamheden uitvoeren is echter veelal zodanig dat een beperkte implementatie volstaat. Vandaar dat gekozen is voor het opstellen van regels op een hoog niveau. Verondersteld mag echter worden dat een goede implementatie van RKB1, waarbij invulling gegeven was aan artikel 5 en een goede invulling van de nieuwe NVAK-aav, rekening houdend met artikel 9, tot een vergelijkbaar kwaliteitssysteem leiden.

Deze nadere voorschriften vervangen de per 1 januari 2009 in werking getreden Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten. Het enige inhoudelijke verschil ten opzichte van de bij de inwerkingtreding van de onderhavige nadere voorschriften ingetrokken Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten van 1 januari 2009, is de verruiming van de kring van personen die namens een accountantskantoor een opdracht tot het



## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (RA's)

verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie mogen uitvoeren. Daarnaast is een aantal redactionele wijzigingen aangebracht.

In artikel 7 van de ingetrokken Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten was bepaald dat een accountantskantoor ervoor moest zorgen dat de uitvoering van een aan assurance verwante opdracht te allen tijde plaatsvond onder de verantwoordelijkheid van een openbaar accountant.

Met name in de situatie dat een accountantskantoor een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie aanvaardt, komt het voor dat een accountantskantoor, om welke reden dan ook, er de voorkeur aan geeft dat een ander dan een openbaar accountant als eindverantwoordelijke voor de uitvoering van deze opdracht wordt aangewezen. Door de wijze van formuleren had genoemd artikel 7 evenwel het gevolg dat dit niet was toegestaan. Besloten is dit gevolg ongedaan te maken. Het wordt echter wel van belang geacht dat aan die andere eindverantwoordelijke persoon redelijke strenge eisen worden gesteld, vergelijkbaar met die gesteld aan een openbaar accountant, te weten:

- een met goed gevolg genoten opleiding waarvan het niveau overeenkomt met een afgesloten universitaire opleiding of gelijkwaardig niveau, bedoeld in artikel 6 van de Richtlijn 2006/43/EG, en het bezit van voldoende kennis van het vakgebied en de regelgeving ter zake van opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie;
- een opgedane praktijkervaring met het uitvoeren van opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie; en
- lidmaatschap 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.

Om verschillen in interpretaties te vermijden is besloten een erkenningsregeling in het leven te roepen. Het bestuur is voornemens om gelijktijdig met het van kracht worden van deze nadere voorschriften zijn beleid ter zake openbaar te maken. Hierbij zal worden aangegeven dat een andere beroepsorganisatie zal worden erkend indien deze:

- representatief is voor het door de andere professional uitgeoefende beroep;
- aantoonbaar een bijdrage levert aan de ontwikkeling van het desbetreffende beroep;
- haar leden onderwerpt 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;
- werkzaamheden van haar leden onderwerpt aan kwaliteitsonderzoek;
- toeziet op de naleving van genoemde gedrags- en beroepsregels door haar leden;

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (RA's)

- onafhankelijk tuchtrecht heeft.

Bovendien is bepaald dat de voor de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie eindverantwoordelijk professional de mededeling naar aanleiding van deze onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde opdracht afgeeft en ondertekent met zijn eigen naam en zijn titel en de naam vermeldt van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden. Door het vermelden van de titel van de eindverantwoordelijke professional is het voor de gebruiker van de desbetreffende mededeling voldoende duidelijk dat deze mededeling afkomstig is van hetzij een openbaar accountant, hetzij een andere professional.

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 impliciet tevens voldoet aan de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften.

De 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.

Ten slotte wordt opgemerkt dat de uitvoering onder de naam van een accountantskantoor van opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten onveranderd blijft voorbehouden aan een openbaar accountant die werkzaam is bij of is verbonden aan een accountantskantoor.

Het voorgaande is als volgt weer te geven;

<b>Aan assurance verwante opdrachten bestaande uit:</b>		
Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie		Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten
<b>mogen namens een accountantskantoor worden uitgevoerd onder eindverantwoordelijkheid van een</b>		

Openbaar accountant en een andere professional		Openbaar accountant

## Paragraaf 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

Per 15 juni 2005 is door de International Federation of Accountants (IFAC) ISQC 1 van toepassing verklaard. ISQC1 was in de Nederlandse regelgeving opgenomen in RKB1. De Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten had deze Richtlijn niet expliciet van toepassing verklaard, doch wel impliciet, namelijk door de verwerking ervan in Leidraad 11. Deze nadere voorschriften zijn weliswaar voornamelijk gebaseerd op RKB1, maar impliciet dus eveneens op Leidraad 11.

Deze nadere voorschriften zijn uitsluitend van toepassing op door accountantskantoren uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten. Met betrekking tot wettelijke controles zijn de Wet toezicht accountantsorganisaties, het Besluit toezicht accountantsorganisaties en de Verordening accountantsorganisaties van toepassing. Met betrekking tot overige assurance opdrachten gelden de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance opdrachten. Het is derhalve toegestaan voor de bedoelde wettelijke controles, overige assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten de hiervoor genoemde drie te onderscheiden voorschriften toe te passen.

## T Hoofdstuk 2 Artikelsgewijze toelichting

### Artikel 1

In dit artikel zijn enkele in de nadere voorschriften gebruikte begrippen gedefinieerd. Aangezien deze nadere voorschriften zijn gebaseerd op het bepaalde in artikel B1-291.2 van de Verordening gedragscode geldt dat alle in die verordening opgenomen definities ook gelden voor deze nadere voorschriften. Desondanks is voor de zelfstandige leesbaarheid van deze nadere voorschriften een aantal van de in genoemde verordening opgenomen definities in deze nadere voorschriften herhaald en zo nodig aan het specifieke karakter van de onderhavige voorschriften aangepast.

### Artikel 2

Op grond van de Wet op de Registeraccountants richten de verordeningen en de daarop gebaseerde nadere voorschriften, met uitzondering van de in artikel 19, vierde lid, van deze wet bedoelde verordening, zich tot de individuele registeraccountant. Aangezien deze nadere voorschriften in belangrijke mate voorschriften bevatten ter zake van het stelsel van interne beheersing richten deze nadere voorschriften zich in eerste instantie tot de dagelijks beleidsbepaler.

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (RA's)

Hieronder wordt in artikel B1-291.2 van de Verordening gedragscode verstaan:

- de openbaar accountant die het dagelijks beleid van een accountantskantoor bepaalt; en 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.

Het voorgaande betekent dus dat indien in deze nadere voorschriften wordt gesproken over accountantskantoor daarmee deze dagelijks beleidsbepaler wordt bedoeld.

### Artikel 3

Dit artikel is gebaseerd op de tot eind 2006 geldende artikelen 2 en 4 van de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant. Het accountantskantoor is ervoor verantwoordelijk dat hij ter zake van het risico van zijn beroepsaansprakelijkheid in redelijke mate is verzekerd. Soortgelijke voorschriften zijn eveneens opgenomen in de Verordening accountantsorganisaties en de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten. Daar hier dus sprake is van drie vrijwel gelijklopende bepalingen, ligt het voor de hand dat het accountantskantoor bij het verzekeren van de risico's van beroepsaansprakelijkheid ter zake van aan assurance verwante opdrachten de verzekeringen voor het risico van beroepsaansprakelijkheid in aanmerking neemt, die zijn afgesloten op basis van de voorschriften opgenomen in artikel 11 van de Verordening accountantsorganisaties en/of artikel 28 van de Nadere voorschriften ter zake van assurance-opdrachten.

### Artikel 4

Dit artikel is gebaseerd op artikel 3 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant. De beroepsaansprakelijkheidsverzekering dient aan minimumeisen te voldoen die zijn weergegeven in het eerste lid, waarbij het bepaalde in artikel 3, inclusief de toelichting daarop, in aanmerking mag worden genomen.

Ad a: De verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar die voldoet, of van wie aannemelijk is dat deze voldoet, aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit. In Nederland gevestigde verzekeraars vallen onder het toezicht van De Nederlandsche Bank (DNB) en worden aldus geacht aan deze eisen van solvabiliteit te voldoen. Buitenlandse verzekeraars die onder onafhankelijk toezicht staan dat ten minste gelijkwaardig is aan het in Nederland door de DNB uitgevoerde toezicht, worden eveneens geacht te voldoen aan de eisen van solvabiliteit. Indien een zogenaamde captive aan een dergelijk toezicht is onderworpen, wordt deze als een in dit verband acceptabele verzekeringsmaatschappij aangemerkt. Een captive kan bijvoorbeeld zijn een (her)verzekeringsmaatschappij die onderdeel is van het accountantskantoor of het

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (RA's)

netwerk waartoe het accountantskantoor behoort en die zich primair bezighoudt met het (her)verzekeren van de beroepsaansprakelijkheidsrisico's van de tot het netwerk behorende organisaties.

Ad b: De verzekering dient jaarlijks dekking te bieden voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag als genoemd onder c.

Ad c: In deze bepaling wordt het minimaal te verzekeren bedrag per aanspraak gerelateerd aan de jaaromzet van het accountantskantoor.

Ad d: Boven de in c genoemde minimumbedragen wordt het vaststellen van de manier waarop financiële risico's kunnen worden opgevangen en de hoogte van de dekking aan het accountantskantoor overgelaten. Hierbij wordt als voorwaarde gesteld dat sprake is van een redelijke dekking van de risico's. Wat redelijk is hangt af van de aard en omvang van de risico's en de mate waarin de risico's door het accountantskantoor kunnen worden opgevangen.

Ad e: Ook de hoogte van het eigen risico wordt gerelateerd aan de jaaromzet van het accountantskantoor. Bij een jaaromzet boven € 2,5 miljoen wordt het vaststellen van het eigen risico aan het accountantskantoor overgelaten. Vanzelfsprekend mag de continuïteit van het accountantskantoor door de vastgestelde hoogte van het eigen risico niet in gevaar worden gebracht.

Ad f: De verzekering dient ingevolge deze bepaling alle werkzaamheden te dekken die vanuit het accountantskantoor worden verricht, ongeacht wie de claim indient. Het laatste deel van deze bepaling ziet op de situatie waarin een derde een claim indient in plaats van de cliënt. Het verdient aanbeveling in de polis de werkzaamheden die onder de dekking vallen expliciet te omschrijven zodat hierover geen onduidelijkheid of meningsverschil kan ontstaan tussen de verzekerde en de verzekeraar op het moment dat een claim wordt ingediend.

Ad g: De verzekering dient ten minste Europa als dekkinggebied te hebben. Deze bepaling ziet op situaties waarin claims van cliënten en derden afkomstig uit Europa, met betrekking tot werkzaamheden verricht naar Nederlands recht, in Nederland worden ingediend.

Ad h: Het accountantskantoor dient ervoor te zorgen dat de inloop- en uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt. Dit houdt in dat werkzaamheden die zijn verricht in de twee jaren voorafgaand aan het sluiten van de verzekering, die op het moment van afsluiten nog niet tot claims hebben geleid, ook verzekerd zijn. Daarnaast dient de verzekering dekking te bieden voor claims ingediend binnen twee jaar na het einde van de verzekering die verband houden met werkzaamheden die verricht zijn tijdens de verzekeringsperiode. Het soort werkzaamheden binnen een accountantskantoor en andere relevante omstandigheden kunnen ertoe nopen dat een langere termijn voor het inloop- en/of uitlooprisico moet worden overeengekomen. De termijn van twee jaren is daarom een minimumeis.

Ad i: De verzekering dient de aansprakelijkheid van het accountantskantoor te dekken voor personen die onder zijn verantwoordelijkheid werkzaam zijn. Tevens moet de verzekering de aansprakelijkheid in geval van waarneming op adequate wijze dekken.

Ad j: Indien een claim wordt ingediend en hiertegen door het accountantskantoor verweer wordt gevoerd kunnen de kosten van juridische bijstand hoog oplopen. In dit onderdeel is daarom de eis opgenomen dat de kosten van verweer in de beroepsaansprakelijkheidsverzekering moeten zijn meeverzekerd.

Het tweede lid ziet op specifieke omstandigheden, zoals de aard van de werkzaamheden of de aard en omvang van de cliëntenportefeuille, die het risicoprofiel van het accountantskantoor kunnen verhogen.

Een beroepsaansprakelijkheidsverzekering die slechts voldoet aan de minimumeisen kan in dergelijke situaties onvoldoende zijn, zodat van de minimumeisen naar boven toe afgeweken zal moeten worden. Het accountantskantoor dient ervoor te zorgen dat de dekking van de beroepsaansprakelijkheidsverzekering ook in redelijke mate toereikend is voor deze specifieke omstandigheden.

### Artikel 5

Dit artikel is gebaseerd op het tot eind 2006 geldende artikel 5 van de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Waarneming kan op adequate wijze worden geregeld door het opnemen van duidelijke voorschriften ter zake in het stelsel van interne beheersing. Ook kan een waarnemingsovereenkomst met een andere openbaar accountant, voor aan assurance verwante opdrachten, of een andere professional, voor opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie, worden gesloten.

### Artikel 6

Dit artikel is gebaseerd op artikel 6 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Voor de waarborging van een goede afwikkeling van de beroepsuitoefening na het overlijden van een bij een accountantskantoor werkzame of aan haar verbonden openbaar accountant of andere professional moet het accountantskantoor voorzieningen treffen. Hierbij kan worden gedacht aan het regelen van waarneming of opvolging, maar ook aan het aanwijzen van iemand die op zorgvuldige wijze zorg kan dragen voor de verkoop van het accountantskantoor.

### Artikel 7

In lid 1 en 2 van dit artikel is bepaald dat het accountantskantoor als onderdeel van het stelsel van kwaliteitsbeheersing ervoor moet zorgen dat een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie wordt uitgevoerd onder de verantwoordelijkheid van een openbaar accountant of een andere professional. Deze openbaar accountant of andere professional zal ook degene zijn die de rapportage, die als resultaat van de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie wordt uitgebracht, met zijn naam ondertekent met vermelding van zijn titel en de naam van het accountantskantoor.

In lid 3 en 4 van dit artikel is bepaald dat het accountantskantoor als onderdeel van het stelsel van kwaliteitsbeheersing ervoor moet zorgen dat een opdracht tot het samenstellen van financiële overzichten wordt uitgevoerd onder de verantwoordelijkheid van een openbaar accountant. Deze openbaar accountant zal, indien hij toestaat dat zijn betrokkenheid bij de door hem samengestelde financiële overzichten aan een derde partij kenbaar wordt gemaakt, ook degene zijn die de naar aanleiding van deze opdracht afgegeven samenstellingsverklaring ondertekent met zijn eigen naam en daarbij zijn titel en de naam van het accountantskantoor vermeldt.

### Artikel 8

Dit artikel is deels gebaseerd op artikel 9 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon. Bepaald is dat het accountantskantoor ervoor zorgt dat documentatie inzake door het kantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten gedurende 7 jaar systematisch en vertrouwelijk wordt bewaard. Het accountantskantoor moet er ook voor zorgen dat als het accountantskantoor is opgehouden te bestaan, aan deze verplichting blijvend kan worden voldaan.

### Artikel 9

In dit artikel is bepaald dat een accountantskantoor bij het nakomen van het bepaalde in de artikelen 10 tot en met 15 rekening mag houden met de aard en omvang van het accountantskantoor. Deze bepaling is met name relevant voor de kwaliteitsbeheersing van de door het accountantskantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten. De wijze waarop een accountantskantoor deze kwaliteit beheerst maakt onderdeel uit van de interne organisatie van het accountantskantoor. Voor iedere organisatie, dus ook voor een accountantskantoor, geldt dat een van de factoren waarmee bij het opzetten van de interne organisatie rekening zal worden gehouden de aard en omvang van de organisatie zal zijn.

## Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (RA's)

In Richtlijn voor Kwaliteitsbeheersing voor accountantskantoren en accountantsafdelingen (RKB1), waarop deze nadere voorschriften mede zijn gebaseerd, is daarvan ook uitgegaan, hetgeen onder meer blijkt uit paragraaf 5 van deze richtlijn, die luidt:

‘Deze richtlijn voor de kwaliteitsbeheersing geldt voor alle accountantsorganisaties. De aard van de gedragsrichtlijnen en de procedures die door individuele organisaties worden ontwikkeld om aan deze Richtlijn voor kwaliteitsbeheersing te voldoen is afhankelijk van verschillende factoren zoals de omvang en de bedrijfskenmerken van de organisatie en de vraag of deze al dan niet deel uitmaakt van een netwerk.’

Het voorgaande betekent evenwel eveneens dat de interne organisatie geen statisch onderwerp is, maar voortdurend moet worden aangepast aan wijzigingen in de aard en omvang van het accountantskantoor.

### Artikel 10

In dit artikel is bepaald dat een accountantskantoor de kwaliteit van de door het kantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten moet beheersen. Bij de wijze waarop dit beheersen wordt vormgegeven zal zoals uit artikel 9 blijkt nadrukkelijk rekening mogen worden gehouden met de aard en omvang van het accountantskantoor. Bij grotere accountantskantoren zal dat er vrijwel altijd toe leiden dat het kantoor een in procedures etc. vastgelegd stelsel van kwaliteitsbeheersing heeft.

### Artikel 11

Dit artikel bepaalt dat een accountantskantoor bij de inrichting van zijn interne organisatie erop toe ziet dat de bedrijfsvoering zodanig wordt ingericht dat deze een beheerste en integere bedrijfsvoering waarborgt. Met betrekking tot de inhoud van het begrip integere bedrijfsvoering moet worden aangesloten aan het bepaalde in de Verordening gedragscode ter zake van met name de fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en professioneel gedrag.

### Artikel 12

Een accountantskantoor dient ervoor te zorgen dat het over voldoende middelen, waaronder tijd en medewerkers beschikt om de opdracht uit te voeren in overeenstemming met de daaraan te stellen eisen. Dit voorschrift beoogt preventief te werken en zal daarom met name in de beoordeling moeten worden betrokken bij de besluitvorming met betrekking tot de aanvaarding van een nieuwe opdracht en de continuering van een bestaande opdracht. In het tweede lid is bepaald dat voor zover de in het eerste lid bedoelde middelen betrekking hebben op medewerkers niet alleen het kwantitatieve aspect, maar ook het kwalitatieve aspect, te weten de deskundigheid van de medewerkers, in de beoordeling moet worden betrokken.



### Artikel 13

Het accountantskantoor moet alvorens een aan assurance verwante opdracht wordt aanvaard onderzoek doen naar de integriteit van de cliënt. Dit is niet om een moreel oordeel te geven over de cliënt, maar om een inschatting te maken van de kans dat het door de cliënt zal worden misleid of onder druk gezet en als gevolg daarvan de opdracht niet naar behoren en in overeenstemming met de gestelde regels zal kunnen uitvoeren. Het accountantskantoor zal meer inzicht krijgen in de integriteit van de cliënt naarmate de relatie met deze cliënt voortduurt.

Bij de beoordeling van de integriteit van de cliënt kan het accountantskantoor de volgende aspecten betrekken:

- de identiteit en (zakelijke) reputatie van de eigenaren en de dagelijks (mede) beleidsbepalers van de cliënt;
- de aard van de werkzaamheden van de cliënt, met inbegrip van de bedrijfsvoering;
- de houding van de eigenaren (aandeelhouders) en de dagelijks (mede) beleidsbepalers van de cliënt met betrekking tot het gelet op de aard en omvang van de cliënt economisch gezien aanvaardbaar niveau van de interne beheersing;
- aanwijzingen dat de cliënt zich bezighoudt met witwaspraktijken of andere criminele activiteiten.

Informatie over de bovenstaande aspecten kan het accountantskantoor verkrijgen uit contacten met bijvoorbeeld andere accountantskantoren die opdrachten hebben uitgevoerd voor de cliënt.

De beoordeling door het accountantskantoor van de cliënt kan een verwerking van persoonsgegevens in de zin van artikel 1, onderdeel a, van de Wet bescherming persoonsgegevens (Wbp) met zich meebrengen. Deze verwerking dient gegrond te kunnen worden op artikel 8, onder f, van de Wbp. Dit houdt in dat de gegevensverwerking noodzakelijk is voor de behartiging van het gerechtvaardigde belang van het accountantskantoor of 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. De noodzakelijkheidseis veronderstelt dat het accountantskantoor op dergelijke vragen een bevredigend antwoord heeft. Indien de belangen anderszins of met minder ingrijpende middelen worden gediend, dan is de voorgenomen gegevensverwerking niet toegestaan. Bij deze afweging spelen dus het proportionaliteits- en subsidiariteitsbeginsel een rol.

Naast het voldoen aan een rechtmatige grondslag, dient een gegevensverwerking ook in overeenstemming te zijn met de overige bepalingen van de Wbp. In het bijzonder betekent dit dat slechts gegevens kunnen worden verwerkt die afkomstig zijn van de betrokkene zelf, van derden die deze gegevens in het kader van het doel van de verwerking hebben verstrekt, van openbare bronnen of van openbare registers. Ook dient het accountantskantoor de cliënt onder meer te informeren over de gegevensverwerking (hoofdstuk 5 van de Wbp) en dient het de rechten van de cliënt zoals het recht op inzage, correctie en verwijdering (hoofdstuk 6 van de Wbp), te waarborgen. Het accountantskantoor dient

daarbij in staat te zijn om per cliënt en per gegeven inzichtelijk te maken hoe het tot de afweging van de belangen in concreto is gekomen. Laat het accountantskantoor dat na of is het hiertoe niet in staat, dan handelt het hiermee in strijd met de Wbp en mogen persoonsgegevens van de cliënt in het kader van de beoordeling van de integriteit niet (verder) worden verwerkt.

In het tweede lid wordt bedoeld op alle informatie die in het kader van de in het eerste lid omschreven beoordeling van belang is of kan zijn.

### Artikel 14

Dit artikel is opgenomen om te waarborgen dat het accountantskantoor ook na aanvaarding of continuering van een opdracht alert blijft op nieuwe informatie of wijzigingen in omstandigheden die van invloed zijn of kunnen zijn op de kwaliteit van de uitvoering van de opdracht en daar passend op reageert. Tot de omstandigheden en overwegingen behoort de afweging of de voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant of andere professional verwacht de opdracht te kunnen afronden met inachtneming van daarvoor geldende wet- en regelgeving. Onder omstandigheden kan het accountantskantoor er zelfs toe overgaan de relatie met de cliënt te beëindigen.

### Artikel 15

De voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant of andere professional is degene die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een aan assurance verwante opdracht. Vanzelfsprekend betekent dit echter niet dat hij ook 'alle wijsheid in pacht heeft'. Met name in situaties die voor de desbetreffende voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant of andere professional nieuw zijn of complex van aard, mag worden verwacht dat hij advies vraagt. Het accountantskantoor moet de voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant of andere professional dan ook de gelegenheid bieden om advies te vragen aan vakbekwame personen.

Daaronder kunnen ook deskundige personen, zoals actuarissen of waarderingdeskundigen, worden begrepen. Deze vakbekwame personen kunnen al dan niet verbonden zijn aan het accountantskantoor.

## **Overige regelgeving**



**RKB<sub>1</sub> Verantwoording**

<i>Inleiding</i>	1 - 5
<i>Definities</i>	6
<i>Elementen van een kwaliteitsbeheersingssysteem</i>	7 - 8
<i>De verantwoordelijkheid van de leiding voor de kwaliteit binnen de accountantsorganisatie</i>	9 - 13
<i>Ethische normen</i>	14 - 27
<i>Het aanvaarden en voortzetten van de relaties met de opdrachtgevers en van specifieke opdrachten</i>	28 - 35
<i>Het personeelsbeleid</i>	36 - 45
<i>De uitvoering van de opdrachten</i>	46 - 73
<i>De bewaking</i>	74 - 93
<i>Dossiervorming</i>	94 - 97
<i>Ingangsdatum</i>	98
<i>Specifieke overheidsaspecten</i>	1 - 4



Dit betreft de versie van RKB<sub>1</sub> welke is ingegaan op 15 juni 2005. Na de implementatie van de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance verwante opdrachten is RKB<sub>1</sub> alleen nog van toepassing op de accountantsafdelingen. Gezien de verwachting dat ook voor accountantsafdelingen specifieke Nadere voorschriften geïmplementeerd zullen worden zijn de bewoordingen van RKB<sub>1</sub> niet aangepast aan de nieuwe regelgeving per 1 januari 2007.

---

## **Inleiding**

1. 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. Deze Richtlijn voor de Kwaliteitsbeheersing moet worden gelezen in samenhang met de GBA.
2. Aanvullende richtlijnen en aanwijzingen betreffende de verantwoordelijkheden van het personeel van accountantsorganisaties met betrekking tot kwaliteitsbeheersingsprocedures ten aanzien van bepaalde soorten opdrachten zijn opgenomen in andere uitingen. Zo stelt Richtlijn voor de Accountantscontrole 220 "Kwaliteitsbeheersing met betrekking tot controleopdrachten betreffende historische financiële informatie" bijvoorbeeld grondslagen vast en geeft aanwijzingen met betrekking tot kwaliteitsbeheersingsprocedures voor controleopdrachten.
3. **De accountantsorganisatie dient een zodanig systeem van kwaliteitsbeheersing op te zetten dat een redelijke mate van zekerheid bestaat, dat de organisatie en haar personeel voldoen aan de vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen en dat de door de organisatie of haar voor opdrachten verantwoordelijke partners afgegeven rapporten onder de gegeven omstandigheden juist zijn.**
4. Een kwaliteitsbeheersingssysteem bestaat uit gedragslijnen die zijn opgezet om de in paragraaf 3 beschreven doelen te bereiken en uit de noodzakelijke procedures om deze gedragslijnen te implementeren en de naleving daarvan te bewaken.
5. Deze Richtlijn voor de Kwaliteitsbeheersing geldt voor alle accountantsorganisaties. De aard van de gedragslijnen en de procedures die door individuele organisaties worden ontwikkeld om aan deze Richtlijn voor de Kwaliteitsbeheersing te voldoen is afhankelijk van verschillende factoren zoals de omvang en de bedrijfskenmerken van de organisatie en de vraag of deze al dan niet deel uitmaakt van een netwerk.

## Definities

6. De in deze Richtlijn voor de Kwaliteitsbeheersing gehanteerde begrippen hebben de volgende betekenis:
- a. "Voor de opdracht verantwoordelijke partner". De partner of andere accountant binnen de accountantsorganisatie die verantwoordelijk is voor de opdracht, voor de uitvoering daarvan en voor het rapport dat namens de accountantsorganisatie wordt afgegeven en aan wie voorzover noodzakelijk de vereiste bevoegdheden zijn toegekend door een beroepsorganisatie of een wettelijke of regelgevende instantie<sup>1</sup>;
  - b. "Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling". Een proces opgezet om voorafgaand aan het afgeven van het rapport een objectieve evaluatie te verkrijgen van de belangrijkste standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen en de eindoordelen die zijn gevormd ter formulering van het rapport;
  - c. "Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar". Een partner, een andere persoon binnen de accountantsorganisatie, een voldoende gekwalificeerde externe persoon of een team samengesteld uit dergelijke personen, met toereikende ervaring, bevoegdheid en het gezag om de belangrijkste standpunten, die het opdrachtteam heeft ingenomen en de eindoordelen die zijn gevormd ter formulering van het rapport, objectief te kunnen evalueren;
  - d. "Opdrachtteam". Het personeel dat de opdracht uitvoert, alsmede deskundigen die door de accountantsorganisatie in verband met de opdracht zijn aangetrokken;
  - e. "Accountantsorganisatie". Een eenmanspraktijk, een maatschap of een rechtspersoon van accountants. *In Nederland wordt onder "accountantsorganisatie" tevens verstaan een interne accountantsdienst, voorzover deze assurance- en daaraan verwante opdrachten uitvoert;*
  - f. "Inspectie". Met betrekking tot afgeronde opdrachten, procedures opgezet om vast te stellen dat opdrachtteams voldoen aan de gedragslijnen voor kwaliteitsbeheersing en de kwaliteitsbeheersingsprocedures;
  - g. "Beursgenoteerde onderneming". Een huishouding waarvan de aandelen, schuldbewijzen of overige effecten aan een erkende effectenbeurs zijn genoteerd, of overeenkomstig de voorschriften van een erkende effectenbeurs of een ander gelijkwaardig lichaam worden verhandeld;
  - h. "Bewaking". Een proces dat voortdurende aandacht voor en evaluatie van het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie omvat met daarin opgenomen een periodieke inspectie van een selectie uit de afgeronde opdrachten en dat is opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat het kwaliteitsbeheersingssysteem effectief functioneert;
  - i. "Netwerkorganisatie". Een huishouding onder gemeenschappelijk beheer, gemeenschappelijke eigendom of gemeenschappelijke leiding met de accountantsorganisatie of een huishou-

---

<sup>1</sup> Deze optie anticipeert op toekomstige situaties.



- ding die een redelijk denkende en terzake kundige derde met kennis van alle relevante informatie redelijkerwijs zou beschouwen als onderdeel (in nationaal of internationaal verband) van de accountantsorganisatie;
- j. "Partner". Een persoon met de bevoegdheid om namens de accountantsorganisatie verbintenissen aan te gaan betreffende de uitvoering van opdrachten op het gebied van de professionele dienstverlening;
  - k. "Personeel". De partners en de overige beroepsbeoefenaren;
  - l. "Vaktechnische richtlijnen". De richtlijnen met betrekking tot de kwaliteitsbeheersing, de accountantscontrole, assurance- en daaraan verwante opdrachten; en de geldende ethische normen;
  - m. "Redelijke mate van zekerheid". In de context van deze richtlijn: een hoge, maar niet absolute mate van zekerheid;
  - n. "Overige beroepsbeoefenaren". Beroepsbeoefenaren die geen partner zijn, alsmede deskundigen die in dienst van de accountantsorganisatie zijn; en
  - o. "Voldoende gekwalificeerde externe persoon". Een persoon buiten de accountantsorganisatie met de capaciteiten en bekwaamheden om als een voor de opdracht verantwoordelijke partner te handelen, bijvoorbeeld een partner van een andere accountantsorganisatie of een werknemer (met voldoende ervaring) die behoort tot een beroepsorganisatie, waarvan de leden controle- en beoordelingsopdrachten betreffende historische financiële informatie of andere assurance- en daaraan verwante opdrachten mogen uitvoeren of tot een organisatie, die belangrijke diensten verleent op het gebied van de kwaliteitsbeheersing.

## *Elementen van een kwaliteitsbeheersingssysteem*

- 7. **Het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures te bevatten gericht op de volgende aspecten:**
  - 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.
  
- 8. **De gedragslijnen voor kwaliteitsbeheersing en de kwaliteitsbeheersingsprocedures dienen te worden vastgelegd en bekend te worden gemaakt aan het personeel van de accountantsorganisatie.** In dergelijke mededelingen worden de gedragslijnen voor kwaliteitsbeheersing en kwali-

teitsbeheersingsprocedures toegelicht alsmede de te bereiken doelen waartoe zij zijn opgezet. Daarbij wordt ook benadrukt dat iedereen een persoonlijke verantwoordelijkheid voor de kwaliteit draagt en dat wordt verwacht dat men aan deze gedragslijnen en procedures voldoet. In aansluiting hierop is de accountantsorganisatie zich bewust van het belang van een goede terugkoppeling over het kwaliteitsbeheersingssysteem van de zijde van het personeel. Daarom wordt het personeel aangemoedigd zijn zienswijze of bedenkingen over aspecten van de kwaliteitsbeheersing kenbaar te maken.

### ***De verantwoordelijkheid van de leiding voor de kwaliteit binnen de accountantsorganisatie***

9. **De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om een interne bedrijfscultuur te bevorderen, gebaseerd op de erkenning dat kwaliteit essentieel is bij de uitvoering van opdrachten. Dergelijke gedragslijnen en procedures dienen als eis te stellen dat het bestuur de eindverantwoordelijkheid aanvaardt voor het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie.**
10. De leiding van de accountantsorganisatie en haar voorbeeldfunctie zijn in belangrijke mate van invloed op de interne bedrijfscultuur van de accountantsorganisatie. Het bevorderen van een kwaliteitsgerichte interne bedrijfscultuur is afhankelijk van duidelijke, logische en regelmatig terugkerende maatregelen en signalen van de zijde van alle leidinggevende niveaus van de accountantsorganisatie, waarbij de nadruk wordt gelegd op de gedragslijnen voor kwaliteitsbeheersing en de kwaliteitsbeheersingsprocedures van de accountantsorganisatie en de noodzaak om:
  - a. Werkzaamheden te verrichten die in overeenstemming zijn met de vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen; en
  - b. Rapporten af te geven die onder de gegeven omstandigheden juist zijn.

Dergelijke maatregelen en signalen bevorderen een bedrijfscultuur waarin werkzaamheden van hoge kwaliteit worden gewaardeerd en beloond. Ze worden bekendgemaakt door middel van interne cursussen, vergaderingen, formele en informele gesprekken, intentieverklaringen, nieuwsbrieven of werkinstructies. Ze worden opgenomen in de interne documentatie en het cursusmateriaal van de accountantsorganisatie en in de beoordelingsprocedures voor partners en overige beroepsbeoefenaren om de visie van de organisatie inzake het belang van kwaliteit en de wijze waarop kwaliteit bereikt kan worden te ondersteunen en te versterken.

11. Van bijzonder belang is dat de leiding van de accountantsorganisatie de noodzaak erkent dat de zakelijke strategie van de organisatie ondergeschikt moet zijn aan de allesbepalende eis, dat de organisatie kwaliteit moet leveren bij het uitvoeren van al haar opdrachten. Daartoe:

- a. Richt de accountantsorganisatie de verantwoordelijkheden van de leiding zo in dat commerciële overwegingen geen afbreuk doen aan de kwaliteit van de werkzaamheden;
  - b. Worden de gedragslijnen en procedures van de accountantsorganisatie betreffende prestatiebeoordeling, salariëring en promotie (met inbegrip van prestatiebeloningssystemen) van het personeel zo opgezet dat daaruit blijkt dat de accountantsorganisatie zich bovenal gebonden acht om kwaliteit te leveren; en
  - c. Besteedt de accountantsorganisatie voldoende middelen aan de ontwikkeling, ondersteuning en vastlegging van haar gedragslijnen voor kwaliteitsbeheersing en de kwaliteitsbeheersingsprocedures.
12. **Elk van de personen aan wie operationele verantwoordelijkheid voor het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie is opgedragen aan het bestuur van de organisatie dient toereikende ervaring en bekwaamheid te bezitten, alsmede de noodzakelijke bevoegdheid en het gezag om die verantwoordelijkheid te kunnen dragen.**
13. Toereikende ervaring en bekwaamheid stellen de verantwoordelijke persoon of personen in staat om kwaliteitsbeheersingsproblemen te onderkennen en te doorgronden en om de juiste gedragslijnen en procedures te ontwikkelen. De noodzakelijke bevoegdheid en het gezag stelt de persoon of personen in staat om deze gedragslijnen en procedures daadwerkelijk te implementeren.

## ***Ethische normen***

14. **De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de organisatie en haar personeel voldoen aan de van kracht zijnde ethische normen.**
15. Ethische normen met betrekking tot assurance- en daaraan verwante opdrachten omvatten in het algemeen de delen A en B van de Code van de IFAC aangevuld met nationale beroepsethische normen van meer stringente aard. In de IFAC-code zijn de grondbeginselen van de beroepsethiek vastgesteld. Deze zijn:
- a. Integriteit;
  - b. Objectiviteit;
  - c. Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid;
  - d. Geheimhouding; en
  - e. Professioneel gedrag.

16. Deel B van de IFAC-code bevat een raamwerk betreffende onafhankelijkheid bij assurance-opdrachten, rekening houdend met bedreigingen voor de onafhankelijkheid, waarborgen die kunnen worden ingebouwd en het openbaar belang.
17. In de gedragslijnen en procedures van de accountantsorganisatie wordt de nadruk gelegd op de fundamentele principes op basis van de uitgangspunten: (a) het leiderschap van de organisatie (b) opleiding en training (c) de bewaking en (d) een procedure ter behandeling van gevallen, waarbij niet aan de normen wordt voldaan. Onafhankelijkheid bij assurance-opdrachten is zo belangrijk, dat het afzonderlijk wordt behandeld in de paragrafen 18-27 hierna. Deze paragrafen moeten in samenhang met de IFAC-code worden gelezen.

### Onafhankelijkheid

18. De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de organisatie, haar personeel en indien van toepassing anderen die moeten voldoen aan de onafhankelijkheidsvoorschriften (waaronder deskundigen die door de organisatie zijn aangetrokken en personeel van netwerkorganisaties) hun onafhankelijkheid handhaven, voorzover dit is vereist op grond van de IFAC code en nationale ethische normen. Dergelijke gedragslijnen en procedures dienen de accountantsorganisatie in staat te stellen om:
  - a. Haar onafhankelijkheidsvoorschriften bekend te maken aan het personeel en indien van toepassing aan anderen die aan die eisen moeten voldoen; en
  - b. Omstandigheden en relaties te onderkennen en te onderzoeken die de onafhankelijkheid bedreigen en de juiste maatregelen te treffen om deze bedreigingen weg te nemen dan wel terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau door het inbouwen van waarborgen of indien dit juist wordt geacht door de opdracht terug te geven.
19. Dergelijke gedragslijnen en procedures dienen als eis te stellen:
  - a. Dat voor de opdracht verantwoordelijke partners de accountantsorganisatie voorzien van belangrijke informatie over de opdracht, waaronder de reikwijdte van de dienstverlening, om de organisatie in staat te stellen om de volledige invloed van het aanvaarden van deze opdracht op de onafhankelijkheidsvoorschriften te onderzoeken;
  - b. Dat het personeel de accountantsorganisatie onmiddellijk inlicht over omstandigheden en relaties die bedreigingen voor de onafhankelijkheid doen ontstaan, zodat de juiste acties kunnen worden ondernomen; en
  - c. Dat belangrijke informatie wordt verzameld en bekendgemaakt aan het daartoe bevoegde personeel, zodat:

- (i) De accountantsorganisatie en haar personeel op eenvoudige wijze kan bepalen of zij de onafhankelijkheidsvoorschriften naar behoren toepassen;
  - (ii) De accountantsorganisatie haar onafhankelijkheidsinformatie kan bijhouden en vernieuwen; en
  - (iii) De accountantsorganisatie de juiste acties kan ondernemen met betrekking tot gesignaleerde bedreigingen voor de onafhankelijkheid.
  
- 20. De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat ze wordt ingelicht over overtredingen van de onafhankelijkheidsvoorschriften en om haar in staat te stellen de juiste maatregelen te treffen om dergelijke situaties op te lossen. De gedragslijnen en procedures dienen eisen te bevatten voor:
  - a. Allen die moeten voldoen aan onafhankelijkheidsvoorschriften, inhoudende dat zij de accountantsorganisatie onmiddellijk moeten inlichten over overtredingen van de onafhankelijkheidsvoorschriften die zij opmerken;
  - b. De accountantsorganisatie, inhoudende dat zij gesignaleerde overtredingen van deze gedragslijnen en procedures onmiddellijk bekendmaakt aan:
    - (i) De voor de opdracht verantwoordelijke partner die tezamen met de accountantsorganisatie de overtreding moet afhandelen; en
    - (ii) Andere belangrijke functionarissen binnen de accountantsorganisatie en degenen die moeten voldoen aan de onafhankelijkheidsvoorschriften en de juiste acties moeten ondernemen; en
  - c. Het indien noodzakelijk zo snel mogelijk bekendmaken binnen de accountantsorganisatie door de voor de opdracht verantwoordelijke partner en de andere onder (b) (ii) vermelde personen van de maatregelen die zijn getroffen om de zaak op te lossen, zodat de organisatie kan bepalen of nog verdere maatregelen dienen te worden getroffen.
  
- 21. Aanwijzingen aangaande bedreigingen voor de onafhankelijkheid en waarborgen, alsmede de toepassingen daarvan in specifieke omstandigheden zijn opgenomen in hoofdstuk 8 van de IFAC-code.
  
- 22. Een accountantsorganisatie die kennis neemt van een overtreding van de onafhankelijkheidsvoorschriften en -procedures maakt belangrijke informatie daarover onmiddellijk bekend aan voor opdrachten verantwoordelijke partners, anderen binnen de organisatie voorzover zij er belang bij hebben en indien van toepassing aan deskundigen die door de organisatie zijn aangetrokken en personeel van netwerkorganisaties, opdat zij de juiste maatregelen kunnen treffen. Het treffen van de juiste maatregelen door de accountantsorganisatie of de voor de opdracht

verantwoordelijke partner omvat het inbouwen van de juiste waarborgen om de bedreigingen voor de onafhankelijkheid weg te nemen dan wel terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau of het teruggeven van de opdracht. In aanvulling hierop zorgt de accountantsorganisatie er voor dat personeel dat onafhankelijk moet zijn hiertoe wordt opgeleid.

23. **Ten minste één keer per jaar dient de accountantsorganisatie een schriftelijke bevestiging te ontvangen van het personeel van de accountantsorganisatie dat op grond van de IFAC-code en de Nadere Voorschriften inzake Onafhankelijkheid onafhankelijk moet zijn, inhoudende dat zij voldoen aan de onafhankelijkheidsvoorschriften en -procedures.**
24. Een schriftelijke bevestiging mag op papier of elektronisch worden afgegeven. Door een bevestiging te vragen en de juiste acties te ondernemen na kennis te hebben genomen van overtredingen van de onafhankelijkheidsvoorschriften, geeft de accountantsorganisatie blijk van het belang dat zij aan de onafhankelijkheid hecht en maakt zij deze zaak actueel en zichtbaar voor haar personeel.
25. De IFAC-code besteedt aandacht aan de bedreiging door een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen die kan ontstaan indien hetzelfde leidinggevende personeel gedurende een lange periode wordt ingezet bij een assurance-opdracht en aan de waarborgen die kunnen worden ingebouwd om een dergelijke bedreiging te bestrijden.  
**Daartoe dient de accountantsorganisatie gedragslijnen en procedures op te zetten:**
  - a. **Waar in criteria worden vermeld ter bepaling van de noodzaak van waarborgen om de bedreiging door een grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen in het geval dat hetzelfde leidinggevende personeel gedurende een lange periode wordt ingezet bij een assurance-opdracht; en**
  - b. **Waar in voor alle controles van jaarrekeningen van beursgenoteerde ondernemingen wordt voorgeschreven dat de voor de opdracht verantwoordelijke partner wordt gewisseld na een aangegeven periode conform de IFAC-code en de nationale ethische normen van meer stringente aard.**
26. De inzet van hetzelfde leidinggevende personeel bij assurance-opdrachten gedurende een lange periode kan een bedreiging door een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen doen ontstaan of op andere wijze de kwaliteit van de uitvoering van de opdracht aantasten. Daarom stelt de accountantsorganisatie criteria op ter bepaling van de noodzaak om waarborgen in te bouwen om deze bedreiging te bestrijden. Bij het bepalen van geschikte criteria neemt de accountantsorganisatie zaken in aanmerking als (a) de aard van de opdracht, alsmede in hoeverre het openbaar belang daarbij betrokken is en (b) de lengte van de periode dat het leidinggevend personeel reeds bij de opdracht betrokken is. Voorbeelden van waarborgen zijn wisseling van het leidinggevend personeel of het stellen van de eis dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling plaatsvindt.

27. De IFAC-code stelt dat de bedreiging door een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen bijzonder belangrijk is bij de controle van jaarrekeningen van beursgenoteerde ondernemingen. Voor deze controles stelt de IFAC-code als eis dat de voor de opdracht verantwoordelijke partner na een vooraf omschreven periode, die in het algemeen niet langer mag zijn dan zeven jaar, wordt gewisseld, en worden hierop gerichte richtlijnen en aanwijzingen uitgevaardigd. Via nationale voorschriften kunnen kortere periodes worden vastgesteld.

## ***Het aanvaarden en voortzetten van de relaties met de opdrachtgevers en van specifieke opdrachten***

28. De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen voor het aanvaarden en voortzetten van de relatie met opdrachtgevers en specifieke opdrachten, die zijn opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat zij alleen relaties en specifieke opdrachten zal aanvaarden en voortzetten indien:
- Zij de integriteit van de opdrachtgever heeft beoordeeld en geen informatie heeft verkregen die tot de conclusie leidt dat de opdrachtgever onvoldoende integer is;
  - Zij de deskundigheid bezit om de opdracht uit te voeren en de capaciteiten, tijd en middelen daartoe bezit; en
  - Zij kan voldoen aan de ethische normen.

Alvorens een opdracht van een nieuwe opdrachtgever te aanvaarden, bij het beslissen of een bestaande opdracht zal worden voortgezet en bij het overwegen of een nieuwe opdracht voor een bestaande opdrachtgever zal worden aanvaard, dient de accountantsorganisatie de informatie te verkrijgen die zij in de gegeven omstandigheden noodzakelijk acht. Indien knelpunten zijn onderkend en de accountantsorganisatie toch besluit de relatie met de opdrachtgever of de specifieke opdracht te aanvaarden of voort te zetten, moet de organisatie vastleggen hoe de knelpunten zijn opgelost.

29. Met betrekking tot de integriteit van een opdrachtgever beoordeelt de accountantsorganisatie bijvoorbeeld de volgende aspecten:
- De identiteit en de zakelijk reputatie van de belangrijkste eigenaren van de huishouding van de opdrachtgever, leidinggevende functionarissen op sleutelposities, de verbonden partijen en de organen belast met governance.
  - De aard van de bedrijfsactiviteiten, alsmede de bedrijfscultuur.
  - Informatie over de houding van de belangrijkste eigenaren van de huishouding, leidinggevende functionarissen op sleutelposities en de organen belast met governance inzake onderwerpen als het niet te goeder trouw interpreteren van financiële verslaggevingsregels en de interne beheersingsomgeving.

- De vraag of de opdrachtgever overdreven aandacht heeft voor het zo laag mogelijk houden van de declaraties van de accountantsorganisatie.
- Aanwijzingen dat onaanvaardbare beperkingen in de controle voorkomen.
- Aanwijzingen dat de opdrachtgever betrokken zou kunnen zijn bij het witwassen van geld of andere criminele activiteiten.
- De redenen om de accountantsorganisatie aan te stellen en geen gebruik meer te maken van de diensten van de voorgaande accountantsorganisatie.

De hoeveelheid kennis die een accountantsorganisatie heeft met betrekking tot de integriteit van een opdrachtgever zal in het algemeen groter worden naarmate de relatie met die opdrachtgever voortduurt.

30. Informatie over dergelijke zaken die de accountantsorganisatie verkrijgt, kan bijvoorbeeld afkomstig zijn van:
- Collegiaal overleg met gelijktijdig optredende of vroegere dienstverleners van professionele accountantsdiensten bij de opdrachtgever overeenkomstig de IFAC-code en besprekingen met andere derden.
  - Het inwinnen van inlichtingen bij ander personeel van de accountantsorganisatie of derden zoals bankiers, juridisch adviseurs en kenners van de bedrijfstak.
  - Achtergrondonderzoek via relevante databases.
31. Bij het overwegen of de accountantsorganisatie de capaciteiten, bekwaamheid, tijd en middelen bezit om een nieuwe opdracht te aanvaarden van een nieuwe of bestaande opdrachtgever, onderzoekt de organisatie de specifieke eisen van de opdracht en de bestaande profielen van de partners en de overige beroepsbeoefenaren op elk relevant niveau. Aspecten die de accountantsorganisatie in aanmerking neemt, betreffen de vraag of:
- Personeel van de accountantsorganisatie specifieke kennis heeft van de desbetreffende bedrijfstakken of onderwerpen;
  - Personeel van de accountantsorganisatie ervaring heeft met de desbetreffende door wet - of regelgeving gestelde eisen, of in staat is de noodzakelijke vaardigheden en kennis daarvoor op effectieve wijze te verwerven;
  - De accountantsorganisatie voldoende personeel met de noodzakelijke capaciteiten en bekwaamheden in dienst heeft;
  - Zo nodig deskundigen kunnen worden ingezet;
  - Personen die voldoen aan de criteria en geschiktheidsvereisten om opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen uit te voeren ter beschikking zijn, voorzover van toepassing op de opdracht; en



- Of de accountantsorganisatie in staat is om de opdracht uit te voeren binnen de rapporteringstermijn.
32. De accountantsorganisatie overweegt ook of het accepteren van een opdracht van een nieuwe of bestaande opdrachtgever een belangentegenstelling in wezen of schijn kan doen ontstaan. Als een potentiële belangentegenstelling wordt gesignaleerd, overweegt de accountantsorganisatie of het juist is om de opdracht te aanvaarden.
33. Bij het nemen van de beslissing om een relatie met een opdrachtgever voort te zetten wordt rekening gehouden met belangrijke zaken die zich hebben voorgedaan tijdens de lopende of vorige opdrachtperioden, en hun gevolgen voor de voortzetting van de relatie. Zo kan een opdrachtgever bijvoorbeeld zijn bedrijfsactiviteiten hebben uitgebreid naar een afdeling, waarvoor de accountantsorganisatie de noodzakelijke kennis of deskundigheid mist.
34. **Indien de accountantsorganisatie informatie verkrijgt die haar noodzaakt zou hebben om de opdracht te weigeren als die informatie eerder beschikbaar was geweest, dienen de gedragslijnen en procedures aangaande voortzetting van de opdracht en de relatie met de opdrachtgever te bepalen dat in aanmerking dient te worden genomen:**
- a. **De vaktechnische en juridische verantwoordelijkheden die onder deze omstandigheden gelden, alsmede of er een verplichting voor de accountantsorganisatie bestaat om aan de persoon of personen, die de accountantsorganisatie hebben benoemd verslag uit te brengen of in bepaalde gevallen aan regelgevende instanties te melden; en**
  - b. **De mogelijkheid om de opdracht terug te geven, eventueel in combinatie met het verbreken van de relatie met de opdrachtgever.**
35. Gedragslijnen en procedures met betrekking tot het teruggeven van de opdracht, eventueel in combinatie met het verbreken van de relatie met de opdrachtgever, richten zich op de volgende onderwerpen:
- Het bespreken met leidinggevend van de huishouding van de opdrachtgevers op het daartoe bevoegde niveau en met de organen belast met governance van de juiste maatregelen die de accountantsorganisatie zou kunnen treffen, gebaseerd op de van belang zijnde feiten en omstandigheden.
  - Als de accountantsorganisatie besluit dat het terecht is om de opdracht terug te geven, het bespreken met leidinggevend van de huishouding van de opdrachtgever op het daartoe bevoegde niveau en met de organen belast met governance van het teruggeven van de opdracht, eventueel in combinatie met het verbreken van de relatie met de opdrachtgever, en de redenen om de opdracht terug te geven.

- De overweging of er eisen van vaktechnische, regelgevende of wettelijke aard voor de accountantsorganisatie bestaan om te blijven functioneren of om het teruggeven van de opdracht, eventueel in combinatie met het verbreken van de relatie met de opdrachtgever te melden aan regelgevende en toezichhoudende instanties.
- Het in het dossier opnemen van belangrijke onderwerpen, consultaties, eendoordelen, en de grondslag daarvoor.

### ***Het personeelsbeleid***

36. De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat zij voldoende personeel in dienst heeft met de capaciteiten, bekwaamheid en binding met ethische grondslagen, die noodzakelijk zijn om haar opdrachten uit te kunnen voeren in overeenstemming met de vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen en om de organisatie of de voor opdrachten verantwoordelijke partner in staat te stellen rapporten af te geven die onder de gegeven omstandigheden juist zijn.
37. Dergelijke gedragslijnen en procedures richten zich op de volgende aspecten van het personeelsbeleid:
- Personeelswerving;
  - Prestatiebeoordeling;
  - Capaciteiten;
  - Deskundigheid;
  - Loopbaanontwikkeling;
  - Promotie;
  - Salariëring; en
  - Inschatting van de personeelsbehoefte.

Door zich op deze aspecten te richten is de accountantsorganisatie in staat om in te schatten hoeveel personen met welke kenmerken nodig zijn voor haar opdrachten. Het proces van personeelswerving van de accountantsorganisatie omvat procedures, waardoor de organisatie integere personen kan selecteren, die het vermogen hebben om de capaciteiten en bekwaamheden te verwerven, die noodzakelijk zijn om werkzaamheden voor de accountantsorganisatie uit te voeren.

38. Capaciteiten en bekwaamheden kunnen worden ontwikkeld door een verscheidenheid van methoden, waaronder:
- Vaktechnische opleiding.
  - Voortdurende vaktechnische ontwikkeling, waaronder training.
  - Werkervaring.

- Begeleiding door meer ervaren collega's, bijvoorbeeld andere leden van het opdrachtteam.
39. Of de deskundigheid van het personeel van de accountantsorganisatie voortdurend op peil blijft, is voor een belangrijk deel afhankelijk van een goed afgestemd niveau van voortdurende vaktechnische ontwikkeling, waardoor de personeelsleden hun deskundigheid en capaciteiten in stand kunnen houden. De accountantsorganisatie legt daarom in haar gedragslijnen en procedures de nadruk op voortdurende training voor alle niveaus van de accountantsfuncties en verschaft de noodzakelijke trainingsfaciliteiten en overige hulp om het personeel in staat te stellen om de vereiste capaciteiten en bekwaamheden in stand te houden. Indien geen interne vaktechnische - en trainingsfaciliteiten beschikbaar zijn of om andere redenen, kan de accountantsorganisatie voor dat doel gebruikmaken van een voldoende gekwalificeerde externe persoon.
40. De procedures van de accountantsorganisatie met betrekking tot prestatiebeoordeling, salariering en promotie besteden ruime aandacht aan de ontwikkeling en het instandhouden van de deskundigheid en de binding met ethische grondslagen. In het bijzonder zal de accountantsorganisatie:
- a. het personeel bewust maken van de verwachtingen van de organisatie met betrekking tot prestaties en ethische grondslagen;
  - b. het personeel voorzien van evaluatie en advies over het functioneren, de groei binnen de functie en de loopbaanontwikkeling; en
  - c. het personeel duidelijk maken dat promotie naar functies met een grote verantwoordelijkheid onder meer afhankelijk is van de kwaliteit van de prestaties en het zich houden aan ethische grondslagen en dat het niet voldoen aan de gedragslijnen en procedures van de accountantsorganisatie kan resulteren in disciplinaire maatregelen.
41. De omvang en specifieke omstandigheden van de accountantsorganisatie zullen van invloed zijn op de structuur van haar prestatiebeoordelingsproces. Vooral kleinere accountantsorganisaties zullen veelal op minder formele wijze de prestaties van hun medewerkers evalueren.

## Samenstelling van opdrachtteams

42. **De accountantsorganisatie dient de verantwoordelijkheid voor elke opdracht op te dragen aan een voor de opdracht verantwoordelijke partner. De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen, die voorschrijven dat:**
- a. **de identiteit en de rol van de voor de opdracht verantwoordelijke partner worden bekendgemaakt aan leidinggevende functionarissen op sleutelposities van de huishouding van de opdrachtgever en de organen belast met governance;**

- b. de voor de opdracht verantwoordelijke partner over de juiste capaciteiten, bekwaamheden, bevoegdheid en het gezag beschikt en voldoende tijd heeft om zijn taak uit te voeren; en
  - c. de verantwoordelijkheden van de voor de opdracht verantwoordelijke partner duidelijk worden gedefinieerd en besproken met die partner.
43. De gedragslijnen en procedures bevatten systemen om toezicht te houden op de werkdruk en beschikbaarheid van de voor opdrachten verantwoordelijke partners om deze personen in staat te stellen voldoende tijd te besteden aan het adequaat invulling geven aan hun verantwoordelijkheden.
44. Daarnaast dient de accountantsorganisatie de geschikte overige beroepsbeoefenaren aan te stellen met de noodzakelijke capaciteiten, bekwaamheden en voldoende tijd om opdrachten in overeenstemming met de vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen uit te voeren, en om de organisatie of haar voor opdrachten verantwoordelijke partners in staat te stellen rapporten af te geven die onder de gegeven omstandigheden juist zijn.
45. De accountantsorganisatie stelt procedures vast om de capaciteiten en bekwaamheden van de overige beroepsbeoefenaren te beoordelen. De capaciteiten en bekwaamheden die in aanmerking worden genomen bij het samenstellen van opdrachtteams en bij het bepalen hoe zwaar het toezicht moet zijn, zijn de volgende:
- Inzicht in en praktische ervaring met soortgelijke opdrachten qua aard en complexiteit verkregen door de juiste training en deelname aan dergelijke opdrachten.
  - Inzicht in de vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen.
  - De juiste vaktechnische kennis, waaronder kennis van de van belang zijnde informatietechnologie.
  - Kennis van de belangrijke bedrijfstakken waarin de huishoudingen van de opdrachtgevers werkzaam zijn.
  - Het vermogen om vakkundige oordeelsvorming toe te passen.
  - Inzicht in de gedragslijnen en procedures van de accountantsorganisatie met betrekking tot kwaliteitsbeheersing.

### ***De uitvoering van de opdrachten***

46. De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de opdrachten worden uitgevoerd in overeenstemming met de vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen, en dat de organisatie of haar voor opdrachten verantwoordelijke partners rapporten afgeven die onder de gegeven omstandigheden juist zijn.

47. Door middel van haar gedragslijnen en procedures tracht de accountantsorganisatie een constante kwaliteit bij de uitvoering van de opdrachten tot stand te brengen. Hierbij worden veelal handboeken in geschreven of elektronische vorm, softwaretoepassingen of andere vormen van dossiervorming gebruikt, en op de bedrijfstak of de specifieke huishouding gericht instructiemateriaal. Zaken waaraan aandacht moet worden besteed, zijn:
- De wijze waarop opdrachtteams worden geïnstrueerd ten aanzien van de opdracht waarbij zij worden ingezet, om inzicht te verkrijgen in het doel van hun werkzaamheden.
  - Maatregelen ter naleving van de voor de opdracht van toepassing zijnde richtlijnen.
  - Maatregelen op het gebied van toezicht binnen de opdracht, training van de overige beroepsbeoefenaren en begeleiding.
  - Methoden om de uitgevoerde werkzaamheden, de belangrijke standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen en de vorm van het rapport dat wordt afgegeven, te beoordelen.
  - Een juiste vastlegging van de uitgevoerde werkzaamheden en van de tijdsfasering en de omvang van de kwaliteitsbeoordeling.
  - Maatregelen om alle gedragslijnen en procedures actueel te houden.
48. Het is van belang dat alle leden van het opdrachtteam inzicht hebben in het doel van de werkzaamheden, die zij uitvoeren. Goed teamwork en de juiste training zijn noodzakelijk om minder ervaren leden van het opdrachtteam een duidelijk inzicht te verschaffen in het doel van de werkzaamheden.
49. Toezicht omvat:
- Het volgen van de voortgang van de opdracht.
  - Het vaststellen of de individuele leden van het opdrachtteam, rekening houdend met hun capaciteiten en bekwaamheden, voldoende tijd hebben om hun werk uit te voeren, of zij hun instructies begrijpen en of de werkzaamheden worden uitgevoerd in overeenstemming met de gekozen aanpak van de opdracht.
  - Het zich richten op belangrijke kwesties, die zich voordoen tijdens de uitvoering van de opdracht, het bepalen hoe belangrijk deze zijn en het dienovereenkomstig aanpassen van de gekozen aanpak.
  - Het signaleren van zaken, die zich lenen voor consultatie of voor nadere beschouwing door meer ervaren leden van het opdrachtteam tijdens de uitvoering van de opdracht.
50. Reviewverantwoordelijkheden worden zo geregeld dat meer ervaren leden van het opdrachtteam, waaronder de voor de opdracht verantwoordelijke partner, een review uitvoeren op de werkzaam-

heden die zijn uitgevoerd door minder ervaren teamleden. In het kader van de review wordt vastgesteld of:

- a. De werkzaamheden zijn uitgevoerd overeenkomstig de vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen;
- b. Er zich belangrijke zaken hebben voorgedaan die nadere beschouwing noodzakelijk maken;
- c. De juiste consultaties hebben plaatsgevonden en de daaruit voortvloeiende eendoordelen zijn vastgelegd en overgenomen;
- d. De noodzaak bestaat om de aard, tijdsfasering en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden te herzien;
- e. De eendoordelen die zijn gevormd, worden onderbouwd met de uitgevoerde werkzaamheden en op de juiste wijze zijn vastgelegd;
- f. De verkregen informatie toereikend genoeg is om het rapport te onderbouwen; en
- g. Het doel van de in het kader van de opdracht uitgevoerde werkzaamheden is bereikt.

## Consultatie

51. **De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat:**
  - a. **Over moeilijke of omstrede zaken de juiste consultaties hebben plaatsgevonden;**
  - b. **Voldoende middelen ter beschikking zijn, zodat de juiste consultaties kunnen plaatsvinden;**
  - c. **De aard en reikwijdte van dergelijke consultaties worden vastgelegd; en**
  - d. **Eendoordelen voortkomend uit consultaties worden vastgelegd en overgenomen.**
52. Consultatie omvat discussie op het juiste vaktechnische niveau met personen in of buiten de accountantsorganisatie, die specialistische deskundigheid bezitten om een moeilijke of omstrede zaak op te lossen.
53. Consultatie vindt plaats door gebruik te maken van zowel de juiste onderzoeksbronnen als de totale op ervaring en vaktechniek gebaseerde deskundigheid, die bij de accountantsorganisatie aanwezig is. Consultatie is een hulpmiddel om de kwaliteit te bevorderen en brengt de toepassing van vak-kundige oordeelsvorming op een hoger plan. De accountantsorganisatie tracht een cultuur tot stand te brengen waarin consultatie wordt gezien als een kracht en die het personeel stimuleert om advies in te winnen in moeilijke of omstrede zaken.
54. Effectieve consultatie bij andere beroepsbeoefenaren vereist dat aan degenen aan wie advies wordt gevraagd alle belangrijke feiten worden voorgelegd die hen in staat kunnen stellen om onderbouwd advies over vaktechnische, ethische of andere zaken te verstrekken. De procedures betreffende

consultatie stellen als eis dat consultatie plaatsvindt bij personen die de juiste kennis, senioriteit en ervaring bezitten binnen de accountantsorganisatie (of indien van toepassing daarbuiten) over belangrijke vaktechnische, ethische en andere zaken en dat de eindoordelen voortkomend uit consultaties op de juiste wijze worden vastgelegd en overgenomen.

55. Een accountantsorganisatie die genoodzaakt is om extern advies in te winnen, bijvoorbeeld een organisatie zonder de juiste interne onderzoeksbronnen kan gebruikmaken van adviesdiensten van (a) andere accountantsorganisaties, (b) beroepsorganisaties en regelgevende instanties, of (c) commerciële organisaties die belangrijke diensten op het gebied van de kwaliteitsbeheersing leveren. Alvorens gebruik te maken van deze diensten, overweegt de accountantsorganisatie of de externe dienst aanbieder voldoende gekwalificeerd is voor dat doel.
56. De vastlegging van consultaties bij andere beroepsgenoten over moeilijke of omstreden zaken wordt goedgekeurd door zowel de persoon op wiens verzoek consultatie plaatsvond als de persoon die is geconsulteerd. De vastlegging is voldoende compleet en gedetailleerd om inzicht te verkrijgen in:
  - a. De kwestie waarvoor consultatie plaatsvond; en
  - b. De resultaten van de consultatie, waaronder alle genomen beslissingen, de basis daarvoor en de wijze waarop de beslissingen zijn uitgevoerd.

## Verschillen van inzicht

57. **De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen voor het behandelen en het oplossen van verschillen van inzicht binnen het opdrachtteam, met de personen bij wie advies is ingewonnen en indien van toepassing tussen de voor de opdracht verantwoordelijke partner en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar. De eindoordelen die zijn gevormd, dienen te worden vastgelegd en overgenomen.**
58. Dergelijke procedures stimuleren het in een vroeg stadium signaleren van verschillen van inzicht, verschaffen duidelijke richtsnoeren voor de opeenvolgende stappen die daarna moeten worden genomen en stellen als eis dat vastleggingen worden vervaardigd over de verschillen van inzicht en de wijze waarop de eindoordelen die zijn gevormd worden overgenomen. **Het rapport dient niet te worden afgegeven voordat de zaak is opgelost.**
59. Een accountantsorganisatie die gebruikmaakt van de diensten van een voldoende gekwalificeerde externe persoon om een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren, realiseert zich dat verschillen van inzicht kunnen ontstaan en stelt procedures vast om dergelijke verschillen van inzicht op te lossen, bijvoorbeeld door raadpleging van een andere beroepsbeoefenaar of accountantsorganisatie, of een beroepsorganisatie of regelgevende instantie.

## Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

60. 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:
- Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voor alle controles van beursgenoteerde ondernemingen voor te schrijven;
  - 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
  - Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voor te schrijven voor alle opdrachten die voldoen aan de onder (b) vastgestelde criteria.
61. De gedragslijnen en procedures van de accountantsorganisatie dienen als eis te stellen dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is afgerond voordat het rapport wordt afgegeven.
62. Criteria die de accountantsorganisatie in aanmerking neemt bij het bepalen welke opdrachten behalve controleopdrachten betreffende de jaarrekening van beursgenoteerde ondernemingen onderwerp moeten zijn van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, zijn:
- 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.
63. De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen, waarin zijn opgenomen:
- De aard, tijdsfasering en omvang van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling;
  - Criteria om op te kunnen treden als opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar; en
  - Dossievormingsvereisten voor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.



## Aard, tijdstip en omvang van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

64. Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling omvat in het algemeen een bespreking met de voor de opdracht verantwoordelijk partner, een onderzoek van de jaarrekening of andere financiële informatie die object van het onderzoek is en van het rapport en in het bijzonder de juistheid daarvan. Het omvat ook het onderzoeken van geselecteerde dossierstukken die betrekking hebben op de belangrijke standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen en de eindoordelen die zijn gevormd. De omvang van het onderzoek hangt af van de complexiteit van de opdracht en het risico dat het rapport onder de gegeven omstandigheden niet juist zou zijn. Het onderzoek beperkt de verantwoordelijkheden van de voor de opdracht verantwoordelijke partner niet.
65. Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling met betrekking tot de controle van de jaarrekening van een beursgenoteerde onderneming omvat het in aanmerking nemen van:
- De evaluatie door het opdrachtteam van de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie met betrekking tot de opdracht.
  - Belangrijke risico's die tijdens het uitvoeren van de opdracht zijn gesignaleerd en de reactie op deze risico's.
  - De standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen, in het bijzonder met betrekking tot materieel belang en belangrijke risico's.
  - De vraag of de juiste consultatie heeft plaatsgevonden over zaken die betrekking hebben op verschillen van inzicht of andere moeilijke of omstreden zaken en de eindoordelen die uit deze consultaties zijn voortgevloeid.
  - Het belang en de presentatie van gecorrigeerde en niet gecorrigeerde afwijkingen die tijdens het uitvoeren van de opdracht zijn gesignaleerd.
  - De zaken die besproken zijn met de leiding van de huishouding en de toezichthoudende organen en indien van toepassing met anderen zoals regelgevende instanties.
  - De vraag of de voor het onderzoek geselecteerde dossierstukken de werkzaamheden met betrekking tot belangrijke standpunten die het controleteam heeft ingenomen goed weergeven en de eindoordelen die zijn gevormd, onderbouwen.
  - De juistheid van het af te geven rapport.
- Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling met betrekking tot andere opdrachten dan de controle van de jaarrekening van beursgenoteerde ondernemingen kan afhankelijk van de situatie alle of slechts bepaalde aandachtspunten omvatten.
66. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar verricht het onderzoek tijdig op daartoe geschikte momenten tijdens de uitvoering van de opdracht, zodat belangrijke zaken onmiddellijk kunnen worden opgelost conform de wens van de onderzoeker en voordat het rapport wordt afgegeven.

67. Indien de kwaliteitsbeoordelaar aanbevelingen doet die niet worden geaccepteerd door de voor de opdracht verantwoordelijke partner en de zaak is niet opgelost naar tevredenheid van de onderzoeker, wordt het rapport niet afgegeven alvorens de zaak is opgelost door het voldoen aan de procedures van de accountantsorganisatie betreffende het afhandelen van verschillen van inzicht.

### Criteria om op te kunnen treden als opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar

68. **De gedragslijnen en procedures van de accountantsorganisatie dienen zich te richten op de benoeming van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar en vast te stellen onder welke voorwaarden zij kunnen worden benoemd. Hierbij worden in aanmerking genomen:**
- a. **De vaktechnische kwalificaties die vereist zijn om deze rol te vervullen, alsmede de noodzakelijke ervaring, bevoegdheid en het gezag; en**
  - b. **De mate waarin bij een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar advies kan worden ingewonnen over de opdracht zonder dat de objectiviteit van de onderzoeker wordt aangetast.**
69. De gedragslijnen en procedures betreffende de vaktechnische kwalificaties van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar richten zich op de vaktechnische deskundigheid, ervaring, bevoegdheid en het gezag die noodzakelijk zijn om deze rol te vervullen. Wat onder toereikende vaktechnische deskundigheid, ervaring, bevoegdheid en het gezag moet worden verstaan, hangt af van de bij de opdracht behorende omstandigheden. Bovendien moet de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, die een onderzoek met betrekking tot een controle van de jaarrekening van een beursgenoteerde onderneming moet uitvoeren, een persoon zijn die toereikende ervaring, bevoegdheid en het gezag bezit om te kunnen fungeren als partner die verantwoordelijk is voor de controle van de jaarrekening van beursgenoteerde ondernemingen.
70. De gedragslijnen en procedures zijn opgezet om de objectiviteit van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar te waarborgen. Dit houdt in dat de onderzoeker:
- a. Niet wordt geselecteerd door de voor de opdracht verantwoordelijke partner;
  - b. Niet op andere wijze deelneemt aan de uitvoering van de opdracht zolang het onderzoek duurt;
  - c. Geen beslissingen neemt die het opdrachtteam moet nemen; en
  - d. Niet is onderworpen aan andere overwegingen die zijn objectiviteit zouden kunnen aantasten.
71. De voor de opdracht verantwoordelijke partner kan tijdens de uitvoering van de opdracht de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar consulteren. Een dergelijke consultatie behoeft geen belemmering te vormen voor het optreden als opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar. Als de invloed van de aard en de omvang van de consultaties echter belangrijk wordt, moet er zowel door het opdrachtteam

als door de onderzoeker voor worden gewaakt dat de objectiviteit van de onderzoeker gehandhaafd blijft. Als dit niet mogelijk is, wordt een andere persoon binnen de accountantsorganisatie of een voldoende gekwalificeerde externe persoon aangesteld om de rol van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar of de persoon die het advies heeft gevraagd over te nemen. De gedragslijnen van de accountantsorganisatie voorzien in de vervanging van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar indien zijn vermogen om een objectief onderzoek uit te voeren aangetast kan zijn.

72. Als binnen eenmanspraktijken of kleine accountantsorganisaties wordt gesignaleerd dat opdrachten zijn aanvaard, waarbij opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen moeten worden uitgevoerd, kunnen voldoende gekwalificeerde externe personen worden aangetrokken. Een andere mogelijkheid is dat eenmanspraktijken of kleine accountantsorganisaties gebruikmaken van de diensten van andere accountantsorganisaties voor de uitvoering van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen. Indien de accountantsorganisatie voldoende gekwalificeerde externe personen aantrekt, moet zij de in de paragrafen 68 - 71 vermelde vereisten en aanwijzingen volgen.

## Documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

73. De gedragslijnen en procedures betreffende de dossiervorming van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling dienen als eis te stellen dat dossiervorming plaatsvindt waarin wordt vastgelegd dat:
- a. De procedures, die zijn vereist op grond van de gedragslijnen van de accountantsorganisatie met betrekking tot opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, zijn uitgevoerd;
  - b. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is afgerond voordat het rapport is afgegeven; en
  - c. De onderzoeker geen onopgeloste zaken kent waarvan hij de indruk heeft dat de belangrijke standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen en de eindoordelen die zij hebben gevormd niet juist waren.

## *De bewaking*

74. De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de gedragslijnen en procedures met betrekking tot het systeem van kwaliteitsbeheersing relevant en adequaat zijn, effectief werken en binnen de beroepsuitoefening worden nageleefd. In dergelijke gedragslijnen en procedures dient te worden opgenomen, dat voortdurend aandacht moet worden besteed aan en evaluatie moet plaatsvinden van het systeem van kwaliteitsbeheersing, en dat een periodieke inspectie van een selectie uit afgeronde opdrachten moet plaatsvinden.

75. Het doel van het bewaken van de naleving van de gedragslijnen voor kwaliteitsbeheersing en de kwaliteitsbeheersingsprocedures is om een evaluatie te verkrijgen van:
- Het voldoen aan de vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen;
  - De vraag of het kwaliteitsbeheersingssysteem juist is opgezet en effectief is geïmplementeerd; en
  - De vraag of de gedragslijnen voor kwaliteitsbeheersing en de kwaliteitsbeheersingsprocedures op de juiste wijze worden toegepast zodat de rapporten die door de accountantsorganisatie of haar voor opdrachten verantwoordelijke partners worden afgegeven onder de gegeven omstandigheden juist zijn.
76. De accountantsorganisatie draagt de verantwoordelijkheid voor het bewakingsproces op aan een of meer partners of andere personen met een zodanig toereikende ervaring en bevoegdheid binnen de organisatie dat zij die verantwoordelijkheid op zich kunnen nemen. De bewaking van het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie wordt uitgevoerd door bekwame personen en omvat zowel de juiste opzet als de effectiviteit van de werking van het kwaliteitsbeheersingssysteem.
77. Blijvende aandacht voor en evaluatie van het kwaliteitsbeheersingssysteem omvat de volgende zaken:
- Analyse van:
    - Nieuwe ontwikkelingen binnen vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen en de wijze waarop deze voorzover relevant zijn verwerkt in de gedragslijnen en de procedures van de accountantsorganisatie;
    - De geschreven bevestigingen dat wordt voldaan aan de onafhankelijkheidsvoorschriften en -procedures;
    - De voortdurende vaktechnische ontwikkeling, waaronder training; en
    - De beslissingen met betrekking tot het aanvaarden en voortzetten van de relatie met opdrachtgevers en specifieke opdrachten.
  - Het vaststellen, dat corrigerende maatregelen moeten worden getroffen en verbeteringen moeten worden aangebracht in het systeem, waaronder het terugkoppelen naar de gedragslijnen en procedures met betrekking tot opleiding en training.
  - Het bekendmaken aan de betrokken personeelsleden van de accountantsorganisatie dat tekortkomingen zijn gesignaleerd in het systeem, het inzicht in het systeem of de naleving ervan.
  - Bijsturing door daarin gespecialiseerd personeel van de accountantsorganisatie, zodat de noodzakelijke aanpassingen van de gedragslijnen voor kwaliteitsbeheersing en de kwaliteitsbeheersingsprocedures onmiddellijk worden aangebracht.

78. De inspectie van een selectie uit afgeronde opdrachten wordt in het algemeen cyclisch uitgevoerd. Tot de opdrachten die worden geselecteerd voor inspectie behoort tenminste een opdracht van elke voor opdrachten verantwoordelijke partner per inspectiecyclus, die in het algemeen niet langer is dan drie jaar. De wijze waarop de inspectiecyclus wordt georganiseerd, waaronder het selectietijdstip van individuele opdrachten hangt van vele factoren af, waaronder:
- De omvang van de accountantsorganisatie.
  - Het aantal en de geografische spreiding van de vestigingen.
  - Het resultaat van de voorafgaande kwaliteitsbewakingsprocedures.
  - Het bevoegdheidsniveau van zowel het personeel als de kantoren (bijvoorbeeld of individuele kantoren bevoegd zijn om hun eigen inspecties uit te voeren dan wel of alleen het hoofdkantoor dit kan doen).
  - De aard en complexiteit van de beroepsuitoefening en de organisatie van de accountantsorganisatie.
  - De risico's die zijn verbonden met de opdrachtgevers en specifieke opdrachten van de accountantsorganisatie.
79. Het inspectieproces omvat de selectie van individuele opdrachten waarvan bepaalde kunnen worden geselecteerd zonder eerdere kennisgeving aan het opdrachtteam. Degenen die de opdrachten inspecteren zijn niet betrokken bij het uitvoeren van de opdracht of de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Bij het bepalen van de reikwijdte van de inspectie, kan de accountantsorganisatie rekening houden met de reikwijdte of de eindoordelen van een onafhankelijk extern inspectieprogramma. Een onafhankelijk extern inspectieprogramma kan echter niet het eigen interne bewakingsprogramma van de accountantsorganisatie vervangen.
80. Kleine accountantsorganisaties en eenmanspraktijken kunnen gebruik maken van voldoende gekwalificeerde externe personen of een andere accountantsorganisatie om opdrachtgerichte inspecties en andere kwaliteitsbewakingsprocedures uit te voeren. Een andere mogelijkheid is dat zij afspraken maken om samen te werken met vergelijkbare organisaties om bewakingsactiviteiten te ontwikkelen.
81. De accountantsorganisatie dient het effect van tekortkomingen die zijn opgemerkt als gevolg van het bewakingsproces te evalueren en te bepalen of deze tekortkomingen:
- a. losstaande gevallen zijn, die er niet noodzakelijk op wijzen dat het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie onvoldoende is om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen, dat het voldoet aan de vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen en dat de door de organisatie of haar voor opdrachten verantwoordelijke partners afgegeven rapporten onder de gegeven omstandigheden juist zijn; of

- b. systematische, zich herhalende of andere belangrijke tekortkomingen zijn, die een snelle corrigerende actie vereisen.
82. De accountantsorganisatie dient tekortkomingen die zijn opgemerkt als bevinding van het bewakingsproces en aanbevelingen voor de juiste correctie-actie bekend te maken aan de desbetreffende partners en ander personeel.
83. De evaluatie door de accountantsorganisatie van elke soort tekortkoming dient te resulteren in aanbevelingen met betrekking tot een of meer van de volgende acties:
- a. Het treffen van corrigerende maatregelen met betrekking tot een bepaalde opdracht of een bepaald personeelslid;
  - b. Het bekendmaken van de bevindingen aan degenen, die verantwoordelijk zijn voor training en vaktechnische ontwikkeling;
  - c. Het aanbrengen van wijzigingen in de gedragslijnen voor kwaliteitsbeheersing en de kwaliteitsbeheersingsprocedures; en
  - d. Het nemen van disciplinaire maatregelen tegen degenen, die niet voldoen aan de gedragslijnen en procedures van de accountantsorganisatie, in het bijzonder tegen degenen die dat haaldelijk doen.
84. In het geval dat de uitkomsten van de kwaliteitsbewakingsprocedures aangeven dat een rapport onjuist zou kunnen zijn of dat procedures ten onrechte niet zijn gehanteerd bij de uitvoering van de opdracht, dient de accountantsorganisatie te bepalen welke verdere actie de juiste is om te kunnen voldoen aan de geldende vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen. Ook dient het inwinnen van juridisch advies te worden overwogen.
85. Ten minste een keer per jaar dient de accountantsorganisatie de uitkomsten van de bewaking van haar kwaliteitsbeheersingssysteem bekend te maken aan de voor opdrachten verantwoordelijke partners en andere belangrijke personen binnen de organisatie, waaronder het bestuur. Een dergelijke bekendmaking dient de accountantsorganisatie en deze personen in staat te stellen om voorzover noodzakelijk snel de juiste maatregelen te kunnen treffen, dit in overeenstemming met hun omschreven rollen en verantwoordelijkheden. De bekendgemaakte informatie dient het volgende te omvatten:
- a. Een beschrijving van de uitgevoerde kwaliteitsbewakingsprocedures.
  - b. De eindoordelen die naar aanleiding van de kwaliteitsbewakingsprocedures zijn gevormd.
  - c. Indien van belang, een beschrijving van de systematische, zich herhalende of andere belangrijke onvolkomenheden en de maatregelen die zijn getroffen om deze tekortkomingen op te lossen of aan te passen.

86. De rapportage van gesignaleerde tekortkomingen aan andere personen dan de betrokken voor opdrachten verantwoordelijke partners bevat in het algemeen niet de aanduiding van de desbetreffende specifieke opdrachten, tenzij een dergelijke aanduiding noodzakelijk is voor een correcte decharge van de verantwoordelijkheden van de andere personen.
87. Sommige accountantsorganisaties opereren als onderdeel van een netwerk en mogen uit oogpunt van consistentie bepaalde - of alle kwaliteitsbewakingsprocedures implementeren op netwerk-basis. Indien accountantsorganisaties binnen een netwerk optreden met gebruikmaking van gemeenschappelijke gedragslijnen en procedures met betrekking tot de bewaking die zijn opgezet om te voldoen aan deze Richtlijn voor de Kwaliteitsbeheersing, en deze organisaties steunen op dat bewakingssysteem:
- a. Maakt het netwerk tenminste een keer per jaar de totale reikwijdte, de omvang en de uitkomsten van het bewakingsproces bekend aan daartoe gerechtigde personen behorende tot accountantsorganisaties binnen het netwerk;
  - b. Maakt het netwerk onmiddellijk alle gesignaleerde onvolkomenheden in het kwaliteitsbeheersingssysteem bekend aan daartoe gerechtigde personen behorende tot de betrokken netwerkorganisatie of organisaties, zodat de noodzakelijke maatregelen kunnen worden genomen; en
  - c. Voor opdrachten verantwoordelijke partners behorende tot accountantsorganisaties binnen het netwerk mogen steunen op de uitkomsten van het bewakingsproces dat binnen het netwerk is geïmplementeerd, tenzij de organisaties of het netwerk anders adviseren.
88. Adequate dossiervorming over de bewaking:
- a. Vermeldt de kwaliteitsbewakingsprocedures, waaronder de procedure om afgeronde opdrachten te selecteren ter inspectie;
  - b. Legt de evaluatie vast van:
    - (i) Het voldoen aan de vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen;
    - (ii) De vraag of het kwaliteitsbeheersingssysteem juist is opgezet en effectief is geïmplementeerd; en
    - (iii) De vraag of de gedragslijnen voor kwaliteitsbeheersing en de kwaliteitsbeheersingsprocedures op de juiste wijze worden toegepast zodat de rapporten die door de accountantsorganisatie of haar voor opdrachten verantwoordelijke partners worden afgegeven onder de gegeven omstandigheden juist zijn; en
  - c. Signaleert de tekortkomingen die zijn opgemerkt, evalueert hun effect en vermeldt de basis waarop al dan niet maatregelen worden getroffen en welke.

## Klachten en beschuldigingen

89. De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de volgende zaken op de juiste wijze worden behandeld:
- Klachten en beschuldigingen dat de door de accountantsorganisatie uitgevoerde werkzaamheden niet voldoen aan de vaktechnische richtlijnen en de door de wet- en regelgeving gestelde eisen; en**
  - Beschuldigingen dat niet wordt voldaan aan het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie.**
90. Klachten en beschuldigingen (waarbij die welke van zeer gering belang zijn buiten beschouwing worden gelaten) kunnen in of buiten de accountantsorganisatie ontstaan. Deze kunnen worden ingediend door personeel van de organisatie, opdrachtgevers of derden. Deze kunnen in behandeling worden genomen door leden van het opdrachtteam of ander personeel van de accountantsorganisatie.
91. Als onderdeel van dit proces stelt de accountantsorganisatie duidelijk omschreven communicatielijnen voor personeel van de organisatie vast waardoor alle bedenkingen kunnen worden gemeld op een wijze, waarbij personeelsleden zich kunnen uitspreken zonder angst voor represailles te hoeven hebben.
92. De accountantsorganisatie onderzoekt dergelijke klachten en beschuldigingen volgens de vastgestelde gedragslijnen en procedures. Op het onderzoek wordt toezicht gehouden door een partner met toereikende ervaring, bevoegdheid en het gezag binnen de accountantsorganisatie die niet op andere wijze betrokken is bij de opdracht. Het onderzoek omvat indien noodzakelijk het inwinnen van juridisch advies. Kleine accountantsorganisaties en eenmanspraktijken kunnen gebruikmaken van de diensten van een voldoende gekwalificeerde externe persoon of een andere accountantsorganisatie om het onderzoek uit te voeren. De klachten, de beschuldigingen en de reacties daarop worden vastgelegd.
93. Indien de resultaten van de onderzoeken duiden op tekortkomingen in de opzet of werking van de gedragslijnen voor kwaliteitsbeheersing en de kwaliteitsbeheersingsprocedures van de accountantsorganisatie of het niet voldoen aan het kwaliteitsbeheersingssysteem van de organisatie door één of meer personen, neemt de organisatie gepaste maatregelen zoals besproken in paragraaf 83.



## ***Dossievorming***

94. De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die eisen dat adequate vastleggingen worden vervaardigd om aan te tonen dat elk onderdeel van haar kwaliteitsbeheersingssysteem op de juiste wijze werkt.
95. De wijze waarop dergelijke zaken worden vastgelegd wordt bepaald door de accountantsorganisatie. Grote organisaties kunnen bijvoorbeeld elektronische databases gebruiken om zaken als onafhankelijkheidsbevestigingen, uitvoeringsevaluaties en de bevindingen van de bewakingsinspecties vast te leggen. Kleinere accountantsorganisaties kunnen eenvoudiger methoden gebruiken zoals handmatige aantekeningen, checklists en formulieren.
96. Factoren die in aanmerking moeten worden genomen bij het kiezen van vorm en inhoud van de vastleggingen, die informatie verschaffen over de werking van elk onderdeel van het kwaliteitsbeheersingssysteem zijn:
  - De omvang van de accountantsorganisatie en het aantal vestigingen.
  - Het bevoegdheidsniveau van zowel het personeel als de vestigingen.
  - De aard en complexiteit van de beroepsuitoefening en de inrichting van de accountantsorganisatie.
97. De accountantsorganisatie bewaart haar dossiers zo lang, dat degenen die kwaliteitsbewakingsprocedures uitvoeren voldoende tijd krijgen om te evalueren dat de accountantsorganisatie voldoet aan haar systeem van kwaliteitsbeheersing, of de dossiers worden voor een langere periode bewaard als de wet- of regelgeving dit voorschrijven.

## ***Ingangsdatum***

98. Kwaliteitsbeheersingssystemen overeenkomstig deze richtlijn voor de kwaliteitsbeheersing moeten zijn opgesteld op 15 juni 2005. Accountantsorganisaties overwegen welke overgangsmaatregelen noodzakelijk zijn voor lopende opdrachten op deze datum.  
*RKB<sub>1</sub> is niet ingevoerd door de NOvAA.*

## ***Specifieke overheidsaspecten***

1. Bepaalde termen in deze Richtlijn zoals "voor de opdracht verantwoordelijke partner" en "accountantsorganisatie" dienen zo te worden gelezen dat ze ook betrekking hebben op het overheidsequivalent. Voor het begrip "beursgenoteerde onderneming" bestaat met kleine uitzonderingen echter geen overheidsequivalent, hoewel er controles kunnen voorkomen van bijzonder belangrijke overheidshuishoudingen, die onderworpen zijn aan de voor beursgenoteerde onder-

nemingen geldende voorschriften met betrekking tot verplichte roulering van de voor de opdracht verantwoordelijke partner (of het equivalent daarvan) en kwaliteitsbeoordeling. Er zijn geen vaste objectieve criteria waarop het bepalen van de belangrijkheid van de huishouding dient te worden gebaseerd. Een inschatting van dit belang dient echter een evaluatie van alle voor de gecontroleerde huishouding relevante factoren te omvatten. Tot deze factoren behoren de bedrijfsgrootte, de complexiteit, het commerciële risico, de aandacht van het parlement of de media en het aantal en de soort aandeelhouders, dat bij het bedrijf betrokken is.

2. Paragraaf 70 van Richtlijn voor de Kwaliteitsbeheersing 1 stelt dat "De gedragslijnen en procedures van de accountantsorganisatie zijn opgezet om de objectiviteit van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar te waarborgen". Subparagraaf a geeft als voorbeeld dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar niet wordt geselecteerd door de voor de opdracht verantwoordelijke partner. In veel landen bestaat echter een apart wettelijk voorgeschreven orgaan (rekenkamer) dat optreedt in een rol die gelijkwaardig is aan die van de "voor de opdracht verantwoordelijke partner" en dat de gehele verantwoordelijkheid heeft voor controles binnen de overheid. Onder dergelijke omstandigheden dient de opdrachtgerichte beoordelaar te worden geselecteerd met inachtneming van de vereiste onafhankelijkheid.
3. In de overheidsfeer kunnen accountants worden benoemd volgens wettelijk voorgeschreven procedures. Daarom is het mogelijk dat overwegingen bij het aanvaarden en voortzetten van de relaties met de opdrachtgevers en van specifieke controleopdrachten, zoals beschreven in de paragrafen 28-35 van deze Richtlijn, niet van toepassing zijn.
4. Op soortelijke wijze kan de onafhankelijkheid van de overheidsaccountants zijn gewaarborgd door wettelijk voorgeschreven maatregelen met als consequentie dat het onwaarschijnlijk is dat bepaalde bedreigingen voor de voor de onafhankelijkheid, die qua aard worden behandeld in de paragrafen 18-27 van deze Richtlijn zich zullen voordoen.