

Toelichting op ontwerp Wijzigingsverordening ViO 2019

Algemeen

Inleiding

De Wijzigingsverordening ViO 2019 wijzigt de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO). Er wijzigen drie artikelen: 28, 29 en 29a. Deze artikelen stellen regels aan langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij. De Wijzigingsverordening ViO 2019 voorziet in overgangsrecht (het nieuwe artikel 48). De Code of Ethics, en daarmee de internationale convergentie, was het startpunt bij het opstellen van de ViO.¹ De Code of Ethics is ondertussen herzien. De regels voor langdurige betrokkenheid zijn aangescherpt.² Na deze wijziging regelt de ViO voor de Nederlandse situatie wat de *International Code of Ethics for Professional Accountants (Code of Ethics)*³ internationaal hierover regelt. Daarbij wordt vastgehouden aan de bestaande uitgangspunten van de ViO. Waar nodig of gewenst gezien de Nederlandse situatie wijkt de ViO hiervan af. U kunt daar meer over lezen verderop in deze toelichting.

Samenvatting wijzigingen

De Wijzigingsverordening ViO 2019 voert drie wijzigingen door:

- De artikelen 29 en 29a verplichten key assurance-partners bij een organisatie van openbaar belang (hierna: oob) te rouleren⁴ en verbieden bepaalde activiteiten tijdens de afkoelingstermijn. Volgens de huidige artikelen mogen ze geen lid zijn van enig assurance-team bij dezelfde verantwoordelijke partij. Na de wijziging zijn meer activiteiten verboden tijdens de afkoelingstermijn.
- De artikelen 29 en 29a worden op één punt versoepeld. Na de wijziging mogen key assurance-partners tijdens de afkoelingstermijn een leidinggevende functie op zich nemen binnen de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk. Dat mag alleen als ze vanuit die functies zich niet inhoudelijk bemoeien met de uitvoering van enige dienstverlening of andere activiteit bij dezelfde verantwoordelijke partij. Dat is een voorwaarde voor deze uitzondering.
- Het gewijzigde eerste lid van artikel 28 maakt duidelijk dat alle personen die inhoudelijke bemoeienis hebben met de uitvoering van een assurance-opdracht een bedreiging kunnen vormen. Deze bedreiging hangt dus niet alleen samen met key assurance-partners en andere senior-teamleden.

Noodzaak

Langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan dezelfde verantwoordelijke partij *kan* een bedreiging zijn voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht. Dat is het uitgangspunt voor elke assurance-opdracht. We veronderstellen dat die bedreiging er op enig moment *is* bij assurance-opdrachten van een oob. Het vervolg onder dit kopje gaat daarover. Als maatregel moeten key assurance-partners rouleren en nemen ze een afkoelingstermijn in acht. De afkoelingstermijn beoogt afstand te creëren tussen key assurance-partners en de verantwoordelijke partij, haar medewerkers, haar belangen en het assurance-object. Door langdurige betrokkenheid ontstaat namelijk een band. Langdurige betrokkenheid leidt tot een bedreiging als gevolg van vertrouwdsheid⁵ en een bedreiging als gevolg van eigenbelang.⁶ Na afloop van de afkoelingstermijn zijn key assurance-partners gewoonlijk in staat met frisse blik naar een assurance-opdracht te kijken.

¹ De ViO geldt sinds 1 januari 2014.

² Deze staan in de Section 540 van de Code of Ethics, *Long association of personnel (including partner rotation) with an audit client*. Section 540 geldt voor controle- en beoordelingsopdrachten van financiële informatie. Section 540 geldt voor assurance-opdrachten van verantwoordingsperioden die beginnen op of na 15 juni 2019. Section 940 van de Code of Ethics gaat ook over langdurige betrokkenheid. Die laten we echter buiten beschouwing vanwege eerder gekozen uitgangspunten. Zie verderop in de hoofdttekst.

³ De Code of Ethics van de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) van de International Federation of Accountants (IFAC).

⁴ De externe accountant van een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang moet rouleren volgens artikel 24 van de Wta.

⁵ Bedreiging als gevolg van vertrouwdsheid: dit is de bedreiging die ontstaat, indien er een nauwe band bestaat tussen een lid van het assurance-team en (vertegenwoordigers van) de verantwoordelijke partij of indien een lid van het assurance-team te veel sympathie koestert voor de belangen van een ander (Toelichting op artikel 1 van de ViO).

⁶ Bedreiging als gevolg van eigenbelang: dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang van bijvoorbeeld een lid van het assurance-team of de accountantseenheid (Toelichting op artikel 1 van de ViO).

Volgens de huidige artikelen 29 en 29a ViO mogen key assurance-partners tijdens de afkoelingstermijn 'geen lid zijn van enig assurance-team' bij dezelfde verantwoordelijke partij. Dat voorkomt dat ze rechtstreeks invloed uitoefenen op de uitkomst van assurance-opdrachten bij deze verantwoordelijke partij. Maar om écht afstand te kunnen nemen is het ook nodig dat key assurance-partners zo min mogelijk contact hebben met de verantwoordelijke partij. Dat voorkomt bovendien dat ze toch inhoudelijke bemoeienis hebben met de uitvoering van enige assurance-opdracht bij deze verantwoordelijke partij. Om deze redenen wordt het verbod op activiteiten tijdens de afkoelingstermijn uitgebreid. Een verbod op alle contact is echter onevenredig, moeilijk uitvoerbaar en niet handhaafbaar. Men kan elkaar bijvoorbeeld privé tegenkomen en met elkaar spreken zonder zakelijke bedoelingen. Bovendien is niet elk contact van dien aard dat dit de band met de verantwoordelijke partij in stand houdt. Bepaalde activiteiten houden die band in elk geval wel in stand en bieden gelegenheid tot inhoudelijke bemoeienis. Het is op voorhand duidelijk dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dat zo ziet. Die activiteiten worden nu verboden.

Op een punt worden de regels versoepeld. Na de wijziging mogen key assurance-partners tijdens de afkoelingstermijn een leidinggevende functie op zich nemen binnen de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk. Onder de huidige regels mag dat niet door het verbod lid te zijn van enig assurance-team bij dezelfde verantwoordelijke partij. Personen met leidinggevende functies vallen namelijk onder de definitie van assurance-team.⁷ Dat gevolg staat echter niet in verhouding tot het doel dat met de roulatieregels is beoogd. Daarom wordt hiervoor een uitzondering opgenomen. Voorbeelden waarvoor de uitzondering geldt zijn de functie van dagelijks beleidsbepaler of hoofd personeelszaken,⁸ of de functie van hoofd vaktechniek.⁹ De uitzondering geldt onder de voorwaarde dat ze geen enkele inhoudelijke bemoeienis hebben met de uitvoering van enige dienstverlening of andere activiteit bij dezelfde verantwoordelijke partij. Daarvan moeten ze zich dus onthouden. Uit hoofde van hun leidinggevende functie mogen ze dus wel eindverantwoordelijk zijn voor personen die inhoudelijke bemoeienis hebben met de uitvoering van enige assurance-opdracht bij dezelfde verantwoordelijke partij. Dezelfde uitzondering geldt, onder dezelfde voorwaarde, ook voor leidinggevende functies ten aanzien van de nieuwe activiteiten die onder het verbod vallen. Uit hoofde van hun leidinggevende functie mogen ze dus wel eindverantwoordelijk zijn voor personen die deze activiteiten uitvoeren.

Verhouding tot andere wet- en regelgeving

De Wijzigingsverordening ViO 2019 wijzigt onder meer de artikelen 29 en artikel 29a. Beide artikelen gelden alleen voor assurance-opdrachten bij oob's. Artikel 29a geldt voor wettelijke controles bij een oob. Het verplicht key assurance-partners te rouleren en verbiedt de externe accountant en andere key assurance-partners bepaalde activiteiten tijdens de afkoelingstermijn.¹⁰ Na de wijziging zijn meer activiteiten verboden tijdens de afkoelingstermijn en is het huidige verbod op een punt versoepeld. Deze wijzigingen passen in de huidige wetssystematiek. De roulatieregels voor wettelijke controles bij een oob zijn verdeeld over artikel 17, zevende lid, van de EU-verordening,¹¹ artikel 24 van de Wta¹² en

⁷ Zie onderdeel b, onder 1, van de definitie van assurance-team in artikel 1 van de ViO. Die definitie luidt:

- a. opdrachtteam;
- b. alle overige personen binnen de accountantseenheid of binnen een ander onderdeel van het netwerk van de accountantspraktijk die *rechtstreeks invloed* op de uitkomst van een assurance-opdracht *kunnen* uitoefenen. Hieronder wordt in ieder geval verstaan de persoon die:
 - 1° aanbevelingen doet over de beloning van, toezicht houdt op of leiding geeft aan de eindverantwoordelijke accountant met betrekking tot de assurance-opdracht;
 - 2° vaktechnische consulten geeft ten behoeve van de assurance-opdracht; of
 - 3° de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde assurance-opdracht uitvoert; en
- c. persoon die het periodieke intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde assurance-opdrachten uitvoert.

⁸ Dagelijks beleidsbepalers en het hoofd personeelszaken zijn namelijk 'personen die aanbevelingen doen over de beloning van, toezicht houden op of leiding geven aan de eindverantwoordelijke accountant.' Die vallen dus onder de definitie van assurance-team.

⁹ Het hoofd vaktechniek is eindverantwoordelijk voor de vaktechnische consulten die de medewerkers van de afdeling vaktechniek geven. Alle personen die vaktechnische consulten geven ten behoeve van een assurance-opdracht vallen onder de definitie van assurance-team.

¹⁰ Deze artikelen gelden alleen voor assurance-opdrachten bij een organisatie van openbaar belang. De externe accountant moet echter volgens artikel 24 Wta rouleren (na 5 aaneengesloten boekjaren).

¹¹ Verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifiek eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie (Pb L 158 van 27 mei 2014).

¹² De externe accountant moet rouleren volgens artikel 24 van de Wta.

artikel 29a van de ViO. Artikel 17 van de EU-verordening en artikel 24 van de Wta regelen niets over activiteiten tijdens de afkoelingstermijn.

Uitgangspunten en afwijkingen van de Code of Ethics

Er is vastgehouden aan bestaande uitgangspunten. Een van die uitgangspunten is dat de ViO geen onderscheid maakt naar de aard van een assurance-opdracht.¹³ Dat verklaart waarom de uitbreiding van het verbod op activiteiten tijdens de afkoelingstermijn en de versoepeling gevolgen hebben voor alle assurance-opdrachten bij een oob.¹⁴

Volgens de herziene Code of Ethics geldt een afkoelingstermijn van vijf jaar voor de eindverantwoordelijke accountant. We houden echter vast aan een afkoelingstermijn van drie jaar voor de externe accountant. Dat is in lijn met artikel 17, zevende lid, van de EU-verordening.¹⁵ Het is ook niet nodig dit te regelen. Externe accountants moeten immers na vijf jaar rouleren en accountantsorganisaties moeten dat na 10 jaar. De afkoelingstermijn blijft ook drie jaar voor de eindverantwoordelijke accountant van een assurance-opdracht die geen wettelijke controle is. Het is namelijk niet uit te leggen waarom bedreigingen bij een wettelijke controle al na drie jaar zijn opgeheven maar bij andere assurance-opdrachten pas na vijf jaar.

Bij de vorige wijziging van de ViO¹⁶ is de afkoelingstermijn voor iedere key assurance-partner gewijzigd van twee naar drie jaar.¹⁷ Dat verklaart waarom de afkoelingstermijn voor geen enkele key assurance-partner wijzigt. De Code of Ethics maakt wel onderscheid.¹⁸

Na de wijziging mogen key assurance-partners tijdens de afkoelingstermijn een leidinggevende functie op zich nemen binnen de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk. De gewijzigde ViO is op dit punt soepeler dan de Code of Ethics. Het helpt de praktijk om meer leidinggevende rollen mogelijk te maken dan alleen die van 'Senior or Managing Partner (Chief Executive or equivalent)' zoals de Code of Ethics dit lijkt te beogen.¹⁹ Veel van die leidinggevende functies worden namelijk ingevuld door accountants die op enig moment key assurance-partners zijn geweest. Voor veel van die functies is het nodig om over de kennis, vaardigheden en ervaring te beschikken die key assurance-partners in de praktijk hebben opgedaan.

Toelichting ViO en NBA-handreiking 1131

Deze wijzigingen hebben geen gevolgen voor de bestaande structuur van ViO, Toelichting ViO en NBA-handreiking 1131 Toepassing ViO.²⁰ De NBA zal de artikelsgewijze toelichting op de artikelen 28, 29 en 29a, en hoofdstuk 3 van NBA-handreiking 1131 aanpassen nadat de ledenvergadering de wijzigingen in de ViO heeft vastgesteld.

¹³ De Code of Ethics doet dat wel. De Code of Ethics bestaat uit een regime voor controle- en beoordelingsopdrachten van financiële informatie (Part 4A van de herziene Code of Ethics) en een regime voor overige assurance-opdrachten (Part 4B van de herziene Code of Ethics). Bij de totstandkoming van de ViO is het regime voor controle- en beoordelingsopdrachten van financiële informatie als uitgangspunt genomen.

¹⁴ De roulatievoorschriften in de Code of Ethics gelden alleen voor controle- en beoordelingsopdrachten van financiële informatie.¹⁴ Deze staan in de Section 540 van de Code of Ethics, *Long association of personnel (including partner rotation) with an audit client*. Section 540 geldt voor assurance-opdrachten van verantwoordingsperioden die beginnen op of na 15 juni 2019.

¹⁵ De Code of Ethics houdt rekening met eventuele (supra)nationale regelingen die een andere afkoelingstermijn voorschrijven (R540.19). De afkoelingstermijn moet in dat geval minimaal drie jaar zijn.

¹⁶ Wijziging per 17 juni 2016.

¹⁷ Op dit punt is aangesloten bij artikel 17, zevende lid, EU-verordening.

¹⁸ De Code of Ethics maakt onderscheid tussen key assurance-partners. Er gelden verschillende afkoelingstermijnen. Dit zijn de hoofdregels. Voor de eindverantwoordelijke accountant geldt een afkoelingstermijn van 5 jaar. Voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar geldt een afkoelingstermijn van drie jaar. Voor overige key assurance-partners geldt een afkoelingstermijn van twee jaar.

¹⁹ Paragraaf 540.20 A1 van de Code of Ethics: *'The provisions of paragraph R540.20 are not intended to prevent the individual from assuming a leadership role in the firm or a network firm, such as that of the Senior or Managing Partner (Chief Executive or equivalent).'*

²⁰ Hoofdstuk 3 van de NBA-handreiking 1131 gaat over langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij.

Artikelsgewijs

Artikelen 28, 29 en 29a

De artikelen 28, 29 en 29a stellen regels aan langdurige betrokkenheid bij assurance-opdrachten voor dezelfde verantwoordelijke partij.²¹ Artikel 28 geldt voor alle assurance-opdrachten. De artikelen 29 en 29a gelden aanvullend voor assurance-opdrachten bij een oob.

Artikel 28

Alleen het eerste lid van artikel 28 wijzigt. Het tweede lid wijzigt niet.²² Het huidige eerste lid verplicht tot het nemen van maatregelen bij een bedreiging door langdurige betrokkenheid van *key assurance partners en andere senior leden*²³ van het assurance-team. *Ieder lid* van het assurance-team kan echter een bedreiging vormen wanneer zijn betrokkenheid langdurig is.²⁴ De wijziging van het eerste lid maakt dat duidelijk.

Personen die inhoudelijke bemoeienis hebben met de uitvoering van een assurance-opdracht zijn in elk geval:

- alle personen in het opdrachtteam;²⁵
- personen die zelf vaktechnische consulten geven ten behoeve van een assurance-opdracht;
- de persoon die zelf de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uitvoert van nog niet afgeronde assurance-opdrachten; en
- de persoon die het periodiek intern kwaliteitsonderzoek uitvoert van afgeronde assurance-opdrachten.

Al die personen zijn leden van het assurance-team volgens de ViO.²⁶ Personen met een leidinggevende rol binnen de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk zijn dat ook.²⁷ Dat geldt bijvoorbeeld voor een dagelijks beleidsbepaler of het hoofd personeelszaken. Dat geldt ook voor het hoofd vaktechniek. Zolang deze personen geen inhoudelijke bemoeienis hebben met de uitvoering van een assurance-opdracht, vallen zij buiten de reikwijdte van het gewijzigde eerste lid. Voor dat soort leidinggevende rollen wordt in het oob-domein nu ook een uitzondering gemaakt.

Andere personen dan de personen die wel onder de reikwijdte vallen van het eerste lid, kunnen natuurlijk wel een bedreiging vormen. De eindverantwoordelijke accountant reageert daarop volgens het toetsingskader van de ViO (artikelen 5 en 6).

Artikelen 29 en 29a

Vanwege hun onderlinge samenhang worden de artikelen 29 en 29a eerst gezamenlijk toegelicht. Artikel 29a geldt voor wettelijke controles bij een oob. Artikel 29 geldt voor overige assurance-opdrachten bij een oob. Deze artikelen verplichten key assurance-partners te rouleren²⁸ en verbieden tijdens de afkoelingstermijn bepaalde activiteiten bij de verantwoordelijke partij.²⁹ Volgens de huidige artikelen mogen ze geen lid zijn van enig assurance-team bij dezelfde verantwoordelijke partij. Na de wijziging zijn echter meer activiteiten verboden tijdens de afkoelingstermijn. Die staan in de onderdelen b en c van het gewijzigde derde lid van artikel 29. Het huidige verbod wordt op een punt versoepeld. Na de wijziging mogen key assurance-partners tijdens de afkoelingstermijn een

²¹ Verantwoordelijke partij: verantwoordelijke persoon of verantwoordelijke entiteit (artikel 1 ViO).

²² Artikel 28, tweede lid, ViO (samengevat): *er is een bedreiging als een key assurance-partner of ander senior-lid van het assurance-team zeven jaar of langer betrokken is. Dat is echter een weerlegbaar vermoeden.*

²³ Volgens de huidige toelichting op artikel 28 zijn senior leden van het assurance-team bijvoorbeeld senior managers of senior stafmedewerkers.

²⁴ Of dat zo is hangt af van de feiten en omstandigheden. Dit hangt bijvoorbeeld af van zijn rol bij de dienstverlening. Zie de artikelsgewijze toelichting op artikel 28 ViO.

²⁵ Opdrachtteam volgens de ViO: *'alle partners en andere personen die de assurance-opdracht uitvoeren, alsmede alle personen die door een accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk zijn ingezet en assurance-werkzaamheden gericht op de assurance-opdracht uitvoeren. Hieronder wordt niet verstaan een externe deskundige die is ingeschakeld door de eindverantwoordelijke accountant en is ingehuurd door de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk (definitie in artikel 1).'*

²⁶ Zie voetnoot 7 voor de definitie van assurance-team.

²⁷ Onderdeel b, onder 1, van de definitie van assurance-team (zie voetnoot 7).

²⁸ De externe accountant van een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang moet rouleren volgens artikel 24 van de Wta.

²⁹ Dit geldt ook voor activiteiten bij verbonden derden van de verantwoordelijke partij (artikel 10 ViO).

leidinggevende functie op zich nemen binnen de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk. Dat mag echter alleen als ze dan geen inhoudelijke bemoeienis hebben met de uitvoering van enige dienstverlening of andere activiteit bij dezelfde verantwoordelijke partij. Dat regelt het nieuwe vierde lid van artikel 29. Beide wijzigingen gelden ook voor externe accountants en overige key assurance-partners bij een wettelijke controle van een oob. Dat volgt uit de wijziging van het tweede lid van artikel 29a (zie verderop in deze toelichting).

Artikel 29, derde lid

Na de wijziging staat in het derde lid nog steeds dat een key assurance-partner geen lid mag zijn van enig assurance-team bij deze verantwoordelijke partij (onderdeel a). Hier volgt een opsomming van activiteiten die feitelijk niet mogen. Zie voor de uitzondering hierop de toelichting op artikel 29, vierde lid, verderop. Key assurance-partners mogen tijdens de afkoelingstermijn:

- geen lid zijn van enig opdrachtteam bij dezelfde verantwoordelijke partij (onderdeel a). Opdrachtteam volgens de ViO is een opdrachtteam van een assurance-opdracht;
- geen vaktechnische consulten geven ten behoeve van enige assurance-opdracht bij dezelfde verantwoordelijke partij (onderdeel a);
- geen opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uitvoeren van enige nog niet afgeronde assurance-opdracht bij dezelfde verantwoordelijke partij (onderdeel a);
- niet het periodiek intern kwaliteitsonderzoek uitvoeren van afgeronde assurance-opdrachten bij dezelfde verantwoordelijke partij (onderdeel a);
- niet verantwoordelijk zijn voor de dienstverlening of voor de contacten over de dienstverlening door de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk aan deze verantwoordelijke partij (onderdeel b); en/of
- niets doen waardoor ze inhoudelijk bemoeienis hebben met de uitvoering van enige dienstverlening of andere activiteiten bij dezelfde verantwoordelijke partij (onderdeel c).

In artikel 29, derde lid, zelf staat aan het slot van onderdeel b: 'of'. Daarmee wordt en/of bedoeld. Deze activiteiten mogen dus allemaal niet: niet gelijktijdig en ook niet na elkaar (binnen de afkoelingstermijn).

Artikel 29, derde lid, onderdeel a - Toelichting geven op uitgevoerde werkzaamheden

Na de wijziging staat in onderdeel a van het derde lid dat een key assurance-partner geen lid mag zijn van enig assurance-team bij deze verantwoordelijke partij. Het kan dat een key assurance-partner wordt gevraagd een toelichting te geven op zijn werkzaamheden voor de assurance-opdracht. Dat kan nodig zijn voor een zorgvuldige overdracht van de opdracht. De key assurance-partner mag een toelichting geven zolang het echt alleen om uitleg gaat en dit niet het karakter heeft van een advies. Heeft het dat wel? Dan kwalificeert de key assurance-partner als lid van het assurance-team³⁰ en handelt hij in strijd met het derde lid, onderdeel a.

Artikel 29, derde lid, onderdeel b

Personen die de activiteiten in onderdeel b uitvoeren worden in de praktijk wel *accountant managers* of *client service managers* genoemd. De functiebenaming is echter niet relevant. Het gaat erom dat een gerouleerde key assurance-partner zich onthoudt van deze activiteiten. Het begrip dienstverlening moet ruim uitgelegd worden. Dit is dus niet beperkt tot nieuwe assurance-opdrachten.

Artikel 29, derde lid, onderdeel c

Intensief contact of regelmatig contact tussen een gerouleerde key assurance-partner en de verantwoordelijke partij houdt de band tussen beiden in stand. Bovendien biedt het gelegenheid om inhoudelijke bemoeienis te hebben met de uitvoering van enige assurance-opdracht bij deze verantwoordelijke partij. Het is daarom van belang dat een key assurance-partner en de verantwoordelijke partij zo min mogelijk contact met elkaar hebben.

Geen enkel contact is echter niet altijd realistisch. Een key assurance-partner en de verantwoordelijke partij kunnen elkaar bijvoorbeeld wekelijks tegenkomen, omdat ze lid zijn van dezelfde serviceorganisatie.³¹ Ook kunnen ze elkaar regelmatig privé tegenkomen, bijvoorbeeld langs de lijn van het sportveld. Onderdeel c beoogt dat niet te verbieden.

³⁰ Heeft het wel het karakter van een advies? Dan geeft de key assurance-partner een consult volgens paragraaf A21 van Standaard 220 van de NV COS. De persoon die vaktechnische consulten geeft ten behoeve van de assurance-opdracht is onderdeel van het assurance-team volgens de ViO (artikel 1 ViO).

³¹ Bijvoorbeeld de Rotary club of de Lions club.

Van belang is dat ze elkaar zo min mogelijk *bewust* opzoeken bij dat soort gelegenheden. Eenmalig contact kan ook intensief contact zijn.

Het gaat hier alleen om contact met zakelijke bedoelingen. Die zakelijke bedoelingen hoeven niet direct te blijken. Ze kunnen ook het achterliggende doel zijn. Contact in de privé-sfeer kan ook zakelijke bedoelingen hebben. Onderdeel c gaat ook over contact met zakelijke bedoelingen in de privé-sfeer. Lidmaatschap van een serviceorganisatie heeft over het algemeen juist zakelijke bedoelingen. Onderdeel c beoogt dat lidmaatschap dus niet te verbieden. Het is echter niet de bedoeling dat de key assurance-partner dat lidmaatschap gebruikt voor het spreken over lopende of vorige assurance-opdrachten en ook niet voor het acquireren van nieuwe opdrachten van de verantwoordelijke partij. Spreekt de verantwoordelijke partij de key assurance-partner daar zelf over aan op enig moment? Dan kan het verstandig zijn om de eindverantwoordelijke accountant van de lopende assurance-opdracht daarover te informeren.

Onderdeel c gaat over contact met het management en de met governance belaste personen van de verantwoordelijke partij. In de ViO staat geen definitie van management. De toelichting op artikel 18 van de ViO schrijft daar wel wat over.³² Het komt erop neer dat het gaat om personen met verantwoordelijkheden zoals in die toelichting beschreven. Een voorbeeld van activiteiten die intensief of regelmatig contact tot gevolg hebben is het uitvoeren van een non-assurancedienst.³³

Artikel 29, vierde lid

Na de wijziging staat in artikel 29 nog steeds dat een key assurance-partner geen lid mag zijn van enig assurance-team bij deze verantwoordelijke partij (derde lid, onderdeel a). Het nieuwe vierde lid maakt daar een uitzondering op voor leidinggevende functies. Die functies vallen onder de huidige regels wel onder het verbod. Personen met die functies worden namelijk gezien als lid van het assurance-team. De uitzondering geldt onder de voorwaarde dat deze personen geen inhoudelijke bemoeienis hebben met de uitvoering van enige assurance-opdracht, andere dienstverlening of andere activiteit bij dezelfde verantwoordelijke partij. Daarvan moeten ze zich dus onthouden. Uit hoofde van hun leidinggevende functie mogen ze dus wel eindverantwoordelijk zijn voor:

- personen die inhoudelijke bemoeienis hebben met de uitvoering van een assurance-opdracht bij deze verantwoordelijke partij;
- personen die de activiteiten uitvoeren die verboden zijn volgens de nieuwe onderdelen b en c van het derde lid.

Artikel 29a, tweede lid

De wijzigingen in artikel 29 gelden ook voor de externe accountant en andere key assurance-partners bij een wettelijke controle van een oob. Dat staat na de wijziging in het tweede lid van artikel 29a. Het gewijzigde tweede lid verklaart het derde en vierde lid van artikel 29 van overeenkomstige toepassing. Tot de wijziging stond in artikel 29a, tweede lid, zelf welke activiteiten tijdens de afkoelingstermijn niet mogen (lid zijn van enig assurance-team).

Artikel 29, derde lid, bepaalt welke activiteiten *key assurance-partners* niet mogen tijdens de afkoelingstermijn. Een externe accountant is ook een key assurance-partner volgens de ViO. Daarom geldt dit ook voor de externe accountant. Hetzelfde geldt voor de uitzondering in artikel 29a, vierde lid.

Artikel 48

Het nieuwe artikel 48 geeft overgangsrecht voor de wijzigingen die deze verordening doorvoert. Dit voorkomt dat alle wijzigingen met ingang van 1 januari 2020 voor lopende assurance-opdrachten gelden. In bepaalde gevallen zou dat tot praktische en niet voorziene problemen in de uitvoering (kunnen) leiden.

³² Uit de toelichting op artikel 18 ViO: '*Het management van een entiteit verricht vele activiteiten met als doel de entiteit zodanig aan te sturen dat de belangen van de stakeholders worden gediend. Het is niet mogelijk elke verantwoordelijkheid die bij het management ligt nader te specificeren. Onder deze verantwoordelijkheden vallen in ieder geval het nemen van belangrijke beslissingen omtrent de aankoop, de strategische aanwending en de beheersing van personele, financiële, fysieke en immateriële middelen. [...]*'

³³ Dit voorbeeld doet zich niet voor bij een wettelijke controlecliënt (oob). Daar zijn immers alleen 'controlediensten' toegestaan naast de wettelijke controle.

Voor welke wijzigingen is overgangsrecht nodig?

- Artikel 48, eerste lid. Het eerste lid maakt het mogelijk lopende assurance-opdrachten af te ronden onder de ViO zoals die geldt tot 1 januari 2020.
- Artikel 48, tweede lid. Dit biedt overgangsrecht voor het gewijzigde artikel 29, derde lid. Het komt er feitelijk op neer dat de onderdelen b en c van het gewijzigde derde lid pas van toepassing zijn op assurance-opdrachten met betrekking tot verantwoordingsperioden die aanvangen op of na 15 december 2020. De onderdelen b en c wijzen nieuwe activiteiten aan die niet mogen tijdens de afkoelingstermijn. Key assurance partners hebben dus een extra verantwoordingsperiode om zich op die wijziging voor te bereiden.
Artikel 48, tweede lid, verwijst naar artikel 29, derde lid, ViO zoals dat luidde tot en met 31 december 2019, dus tot de wijziging van de ViO. Het derde lid luidde: 'Als maatregel is de key assurance-partner gedurende drie jaren geen lid van enig assurance-team bij deze verantwoordelijke partij.'

Voor welke wijzigingen is geen overgangsrecht nodig?

- De wijziging van artikel 28, eerste lid, maakt duidelijk dat alle personen die inhoudelijke bemoeienis hebben met de uitvoering van een assurance-opdracht een bedreiging kunnen vormen door langdurige betrokkenheid. Tot 1 januari 2020 noemt artikel 28, eerste lid, van de ViO alleen key assurance-partners en andere senior-teamleden. Dat neemt niet weg dat andere leden van het assurance-team natuurlijk ook een bedreiging kunnen vormen door langdurige betrokkenheid. Een eindverantwoordelijke accountant beoordeelt dit tot 1 januari 2020 aan de hand van het toetsingskader van de artikelen 5 en 6 van de ViO. Er is daarom geen overgangsrecht nodig.
- Het gewijzigde artikel 29, derde lid, onderdeel a, bepaalt dat key assurance-partners tijdens de afkoelingstermijn geen lid mogen zijn van enig assurance-team bij deze verantwoordelijke partij (organisatie van openbaar belang). Het is niet nodig om daarvoor overgangsrecht op te nemen. Key assurance-partners mogen dit immers ook al niet onder de ViO die tot 1 januari 2020 geldt (artikel 29, derde lid). Dat geldt ook voor de eindverantwoordelijke accountant en andere key assurance-partners die een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang uitvoerden (artikel 29a, tweede lid, van de ViO die tot 1 januari 2020 geldt).
- Het nieuwe vierde lid van artikel 29 maakt leidinggevende functies tijdens de afkoelingsperiode mogelijk. Op dit punt versoepelt de ViO ten opzichte van de ViO zoals deze tot 1 januari 2020 geldt. Daarom is geen overgangsrecht nodig. Het nieuwe vierde lid geldt dus met ingang van 1 januari 2020.
- Artikel 29a geldt alleen voor wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang. Alleen het tweede lid wijzigt. Het is niet nodig om daarvoor overgangsrecht op te nemen. Het gewijzigde tweede lid verklaart artikel 29, derde en vierde lid, van overeenkomstige toepassing. Voor die bepalingen geldt wel overgangsrecht (zie hiervoor). Dat overgangsrecht geldt dus ook voor wettelijke controles bij een organisatie van openbaar belang.

Artikelen 48a en 48b

De inhoud van de nieuwe artikelen 48a en 48b is niet nieuw. Alleen de nummering wijzigt: artikel 48 (tot 1 januari 2020) wordt artikel 48a en artikel 48a (tot 1 januari 2020) wordt artikel 48b. In deze artikelen staat het overgangsrecht zoals dat geldt voor de wijziging van de ViO op 17 juni 2016 (artikel 48a nieuw) en voor de inwerkingtreding van de ViO op 1 januari 2014 (artikel 48b nieuw). In theorie kunnen er nog enkele assurance-opdrachten zijn die onder dit overgangsrecht vallen, voor zover dat niet is uitgewerkt. Daarom is ervoor gekozen dat overgangsrecht nu nog (integraal)³⁴ te behouden. Bij de eerstvolgende wijziging zal worden voorgesteld dit overgangsrecht te laten vervallen.³⁵

³⁴ Voor zover het overgangsrecht is uitgewerkt, ervaren accountants er geen hinder van.

³⁵ In de beroepsreglementering wordt wel vaker een einddatum aan overgangsrecht gesteld. Zie bijvoorbeeld de NV COS.