

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

Consultatiedocument
Wijzigingsvoorstellen VGBA en ViO
19 juli 2019

Consultatieperiode loopt tot 13 september 2019 09.00 uur

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

The logo for the Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) features a thick black horizontal bar above the letters 'NBA' in a bold, sans-serif font.

NBA

Consultatiedocument wijzigingsvoorstellen VGBA en ViO

Inhoudsopgave	
Voorwoord	3
Structuur VGBA en ViO	4
1 Wijzigingen in de Code of Ethics met betrekking tot de toepassing van de fundamentele beginselen	5
1.1 Gewijzigde regels met betrekking tot opstellen van informatie	5
1.2 Het onder druk zetten dat leidt tot gewijzigd gedrag	5
2 Korte toelichting op de wijzigingen in de VGBA naar aanleiding van wijzigingen in de Code of Ethics	6
2.1 Algemeen	6
2.2 Artikelsgewijze toelichting	6
2.2.1 Artikel 10a	6
2.2.2 Artikel 11a	6
3 Wijzigingen in de Code of Ethics met betrekking tot onafhankelijkheid	7
3.1 Het aanpassen van de afkoelingstermijn tot 5 jaar.	7
3.2 Recruiting services	7
4 Korte toelichting op de wijzigingen in de ViO	8
4.1 Algemeen	8
4.2 Artikelsgewijze toelichting	8
4.2.1 Artikel 28 eerste lid	8
4.2.2 Artikelen 29 en 29a	8
5 Verplicht collegiaal overleg	9
5.1 Reikwijdte van de opdrachten waarvoor de verplichting tot collegiaal overleg gaat gelden	9
5.2 Alleen bij een nieuwe opdracht?	9
5.3 Waar moet de accountant naar vragen?	9
5.4 Geheimhouding voorgaande accountant	9
5.5 Code of Ethics	9
5.6 Concept tekst	10
6 Ingangsdatum en overgangsrecht	11
7 Reacties	11
Bijlage 1: Doorlopende tekst VGBA met wijzigingen	13
Bijlage 2: Toelichting wijzigingsvoorstel VGBA	18
Bijlage 3: Wijzigingsvoorstel ViO	21
Bijlage 4: Toelichting wijzigingsvoorstel ViO	23
Bijlage 5: Consultatievragen	29

Voorwoord

Internationaal zijn de gedrags- en beroepsregels en de onafhankelijkheidsregels aangepast door de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). De NBA heeft zich als lid van de International Federation of Accountants (IFAC) verbonden om haar uiterste best te doen de regels van IESBA over te nemen in lokale regelgeving. De NBA is dan ook nagegaan of de aanpassingen in de International Code of Ethics for Professional Accountants (Code of Ethics)¹ van IESBA aanleiding waren om de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) aan te passen. Daarnaast heeft de MKB-commissie in het kader van de vernieuwingsagenda voorgesteld om het collegiaal overleg opnieuw in te voeren. Het verplicht collegiaal overleg is eerder met de overgang van de Gedrags- en beroepsregels accountants 1994 naar de Verordening gedragscode afgeschaft.

Voor u ligt het consultatiedocument met daarin opgenomen de voorgestelde wijzigingen van de VGBA en ViO. In dit document wordt ook toegelicht welke voorstellen van IESBA niet zijn overgenomen en waarom niet. Concreet bevat het document vijf voorstellen voor wijzigingen waarvan drie in de VGBA en twee in de ViO:

- VGBA
 - Verbod op het geven van geschenken, persoonlijke uitingen van gastvrijheid, beloften of diensten (inducements), als deze erop gericht zijn een derde aan te zetten tot onethisch handelen (Artikel 10a).
 - Verbod op het ontvangen van geschenken, persoonlijke uitingen van gastvrijheid, beloften of diensten (inducements), als deze gericht zijn om de accountant onethisch te laten handelen (Artikel 11a).
 - Het verplichten van collegiaal overleg bij het aanvaarden van een nieuwe controle-, beoordelings-, of samenstelopdracht bij een cliënt (Artikel nog nader te bepalen).
- ViO
 - Het uitbreiden van de teamleden die genoemd worden waar langdurige betrokkenheid tot een bedreiging kan leiden (Artikel 28).
 - Het inperken van werkzaamheden van een key assurance-partner voor de cliënt die mogelijk zijn tijdens de afkoelingsperiode.

Met deze wijzigingen regelen de VGBA en ViO voor deze onderwerpen ten minste wat de Code of Ethics regelt. Dat is een randvoorwaarde voor de toepassing van opdrachtstandaarden van de IAASB, die in Nederland in de NV COS zijn opgenomen.

De voorgestelde wijzigingen zijn opgenomen in de doorlopende tekst van de VGBA en de ViO, die als bijlage 1 respectievelijk bijlage 3 in dit consultatiedocument zijn opgenomen. De gedetailleerde toelichtingen hierop zijn opgenomen in bijlage 2 respectievelijk bijlage 4.

In dit consultatiedocument worden de achtergronden van de wijzigingen uitgelegd en wordt kort inhoudelijk ingegaan op de voorgestelde wijzigingen. Ten slotte wordt het verdere proces van totstandkoming toegelicht, waarbij ook ingegaan wordt op de zaken die niet zijn overgenomen.

Zoals gebruikelijk nodigen wij u van harte uit om te reageren op de voorgestelde wijzigingen. In het document is hiertoe een aantal specifieke vragen geformuleerd. Het helpt ons als u antwoord geeft op deze specifieke vragen, waarbij u zich desgewenst kunt beperken tot de vragen waar u opmerkingen bij heeft. Uiteraard kunt u ook op andere wijze reageren. Alle reacties die de NBA krijgt, worden beoordeeld en helpen bij het formuleren van de definitieve voorstellen. U kunt u reactie tot 13 september 2019 09.00 uur indienen via consultatie-wet-en-regelgeving@nba.nl.

De NBA vindt het belangrijk om transparant te zijn over de reacties die zij krijgt met betrekking tot voorgestelde regelgeving en toelichtingen daarop. Daarom vragen wij om bij indiening van uw reactie aan te geven of wij uw reactie wel of niet mogen publiceren op de website van de NBA. Graag ontvangen wij een kopie van de reactie in Word. Dit om een effectieve verwerking mogelijk te maken.

¹ De Code of Ethics van de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) van de International Federation of Accountants (IFAC).

Structuur VGBA en ViO

De Code of Ethics, en daarmee de internationale convergentie, was het startpunt bij het opstellen van de VGBA en de ViO (beide in werking getreden op 1 januari 2014). In de praktijk betekent dit dat de Nederlandse regelgeving ten minste net zo streng is als de Code of Ethics, maar op onderwerpen strenger kan zijn. Dit kan komen om aansluiting te vinden bij de Nederlandse- of Europese wet- en regelgeving (bijvoorbeeld verbod op verlenen van adviesdiensten bij oob's) of omdat wij het in Nederland verstandig hebben gevonden om zaken afwijkend te regelen (bijvoorbeeld de regeling voor giften in de ViO).

In de Code of Ethics staan hoofdnormen soms uitgewerkt in toepassingsnormen. In de Nederlandse regelgeving worden dergelijke onderliggende normen alleen opgenomen als dit nodig is voor de juiste toepassing van de VGBA en de ViO. Waar het helder is dat een bepaalde toepassingsnorm een logisch gevolg is van een hoofdnorm, kan hieraan aandacht worden besteed in de toelichting bij de VGBA of de ViO of in de handreikingen die voorbeelden geven van de toepassing van de VGBA en ViO.

1 Wijzigingen in de Code of Ethics met betrekking tot de toepassing van de fundamentele beginselen

De nieuwe Code of Ethics is van structuur gewijzigd, waardoor het helderder is wat een norm is en wat toelichting. Daarnaast zijn een aantal toepassingsnormen toegevoegd die volgen uit de fundamentele beginselen. Die hebben betrekking op:

- Het opstellen van informatie (preparing or presenting information).
- Druk van de accountant op anderen die kan leiden tot onethisch gedrag bij deze personen (pressure).
- Het geven of verkrijgen van geschenken, persoonlijke uitingen van gastvrijheid, beloften of diensten om onethisch gedrag uit te lokken (inducements).

De eerste twee onderwerpen leiden in deze voorstellen niet tot aanpassing van de VGBA. Het derde onderwerp (inducements) wel, zie hiervoor hoofdstuk 2. Hieronder wordt uitgelegd waarom de onderwerpen bij de eerste twee bullets niet leiden tot een wijziging van de VGBA.

1.1 Gewijzigde regels met betrekking tot opstellen van informatie

De regels in Sectie 220 in de Code of Ethics zijn gewijzigd en verduidelijkt als het gaat om het opstellen van informatie door professional accountants in business. De wijzigingen en verduidelijkingen leiden ertoe dat in het kader van het verbod om informatie te verstrekken die misleidt of onjuist beïnvloedt, er speciale aandacht is voor het maken van keuzes bij het opstellen van informatie die er toe leidt dat de informatie misleidt of onjuist beïnvloedt.

De huidige VGBA kent al een aantal heldere bepalingen met betrekking misleidende of onjuiste informatie. Deze dekken de bepalingen in de Code of Ethics voldoende af. Vandaar dat geen voorstel voor een wijziging is gedaan. In lijn met de uitgangspunten van de VGBA gelden deze bepalingen voor alle accountants.

Consultatievraag:

- 1 Kunt u zich vinden in het voorstel om geen nadere bepalingen met betrekking tot 'het opstellen van informatie' op te nemen in de VGBA?

1.2 Het onder druk zetten dat leidt tot gewijzigd gedrag

Sectie 270 in de Code of Ethics regelt dat accountants zich niet onder druk mogen laten zetten maar ook geen druk mogen uitoefenen die er toe leidt dat in strijd met de fundamentele beginselen wordt gehandeld.

Met betrekking tot het onder druk laten zetten was hier al aandacht aan besteed in onderdeel 6.3 van NBA-handreiking 1130. Hoewel dit dus niet direct in de VGBA is vastgelegd, ligt deze toepassingsnorm dusdanig voor de hand dat in lijn met de uitgangspunten geen aparte norm in de VGBA wordt voorgesteld.

Overwogen wordt om ook het door de accountant uitoefenen van druk in de handreiking nader toe te lichten.

Consultatievraag:

- 2 Kunt u zich vinden in het voorstel om geen nadere bepalingen met betrekking tot druk op te nemen in de VGBA?

2 Korte toelichting op de wijzigingen in de VGBA naar aanleiding van wijzigingen in de Code of Ethics

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

2.1 Algemeen

De Wijzigingsverordening VGBA 2019 wijzigt de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA). Naar aanleiding van de wijziging van de Code of Ethics komen twee nieuwe artikelen in de VGBA: artikelen 10a en 11a. Die verbieden het aanbieden en ontvangen van geschenken, persoonlijke uitingen van gastvrijheid, beloften of diensten die de bedoeling hebben een ander aan te zetten tot onethisch gedrag. Beide artikelen zijn gebaseerd op het volgende uitgangspunt: Geschenken, persoonlijke uitingen van gastvrijheid, beloften of diensten zijn een bedreiging wanneer ze de bedoeling hebben een ander aan te zetten tot onethisch gedrag. We noemen geschenken, persoonlijke uitingen van gastvrijheid, beloften of diensten hierna ook wel 'gebaren'. Het wijzigingsvoorstel is opgenomen in Bijlage 1 en toegelicht in Bijlage 2.

2.2 Artikelsgewijze toelichting

2.2.1 Artikel 10a

Anderen met gebaren proberen over te halen tot onethisch gedrag is niet integer. Dat geldt voor accountants die zelf dit soort gebaren aanbieden én voor accountants die anderen dit soort gebaren laten aanbieden. Beide situaties vallen onder het verbod van het eerste lid van het artikel. Dat gaat dus over het direct en indirect aanzetten tot onethisch gedrag. Het accent ligt op de bedoeling van de accountant. Ook in de situatie dat de accountant een ander vraagt om dit soort gebaren aan te bieden (laten aanzetten).

Accountants mogen een ander ook niet aanmoedigen om dit soort gebaren aan te bieden of te ontvangen, als ze weten of behoren te weten wat de bedoeling ervan is. Dat staat in het tweede lid van dit artikel.

Consultatievraag:

3 Heeft u opmerkingen met betrekking tot artikel 10a?

2.2.2 Artikel 11a

Een accountant die een gebaar ontvangt hoeft zich natuurlijk niet onethisch te gaan gedragen. Maar hij zou zich hierdoor wel kunnen laten beïnvloeden. Het heeft in elk geval de schijn tegen. Het risico voor zijn objectiviteit is zo groot dat geen enkele maatregel toereikend is. Daarom mag een accountant nooit dit soort gebaren ontvangen als hij weet of behoort te weten dat dit de bedoeling is. Het nieuwe artikel 11a maakt dat duidelijk.

Consultatievraag:

4 Heeft u opmerkingen met betrekking tot artikel 11a?

3 Wijzigingen in de Code of Ethics met betrekking tot onafhankelijkheid

De wijzigingen in de Code of Ethics met betrekking tot onafhankelijkheid hebben naast de structuurwijziging, betrekking op de volgende onderwerpen:

- Het aanpassen van de afkoelingstermijn tot vijf jaar.
- Het uitbreiden van de teamleden die genoemd worden waar langdurige betrokkenheid tot een bedreiging kan leiden (Artikel 28).
- De werkzaamheden die tijdens de afkoelperiode na langdurige betrokkenheid mogen worden uitgevoerd (Artikel 29).
- Het uitbreiden van het verbod op recruiting services.

De bij de eerste en laatste bullet genoemde onderwerp leiden niet tot aanpassingen. De redenen daarvoor wordt hieronder toegelicht.

Overigens hebben in het kader van de structuurwijziging de onafhankelijkheidsregels de status van 'standards' gekregen en gelden ze niet langer als een code. Dit is gedaan om het belang van de onafhankelijkheidsregels aan te geven. Ook dit heeft geen gevolgen in Nederland. De ViO had al de status van verordening met verplichtingen.

3.1 Het aanpassen van de afkoelingstermijn tot 5 jaar.

De afkoelingstermijn voor engagement partners is in de CoE veranderd van 2 naar 5 jaar. Deze wijziging is in de voorstellen niet overgenomen.

Nederland kende voor de wettelijke controle al een afkoelingstermijn van 3 jaar. In de voorstellen wordt hieraan vastgehouden. Dat is in lijn met artikel 17, zevende lid, van de EU-verordening. Het lijkt niet nodig de afkoelingstermijn uit te breiden. Externe accountants moeten immers al na 5 jaar rouleren en accountantsorganisaties moeten dat na 10 jaar. In de praktijk zal in het overgrote deel van de gevallen een tweede externe accountant zijn periode van 5 jaar afmaken en de eerste externe accountant niet voor 2 jaar terugkomen. Daarmee zou de impact van deze wijziging in Nederland beperkt zijn, als we de afkoelingstermijn toch zouden uitbreiden.

Verder is het niet zeker of de afkoelingstermijn überhaupt wel mag worden uitgebreid naar 5 jaar voor wettelijke controles van oob's. De EU verordening voor deze controles heeft directe werking in Nederland en kent geen lidstaatoptie op dit punt. Een lidstaatoptie is normaal gesproken nodig om de regels aan te mogen passen in een land. Daar staat tegenover dat de bepaling op dit punt spreekt over ten minste 3 jaar, en betoogd zou kunnen worden dat 5 jaar ook tenminste 3 jaar is.

De afkoelingstermijn blijft ook 3 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 3 jaar zijn opgeheven maar bij andere assurance-opdrachten pas na 5 jaar.

Consultatievraag:

5 Kunt u zich vinden in het niet uitbreiden van de afkoelingsperiode van drie jaar?

3.2 Recruiting services

Het verbod om bepaalde recruiting services te verlenen geldt niet alleen meer voor oob's maar geldt voor alle entiteiten. Dit is gedaan omdat IESBA heeft geconstateerd dat het verlenen van deze diensten leidt tot strijdigheid met zaken (beslissingen nemen, participeren in de besluitvorming, subjectief of niet-routinematig, belangenbehartiging), die wij in de artikelen 18 en 20 van de ViO hebben geregeld. Dit zal wel leiden tot uitbreiding van de handreiking met één of meerdere voorbeelden op dit gebied.

Consultatievraag:

6 Kunt u zich vinden in de voorgestelde aanpak met betrekking tot recruiting services?

4 Korte toelichting op de wijzigingen in de ViO

In dit hoofdstuk wordt kort ingegaan op de wijzigingen in de ViO, waarbij naar aanleiding van deze wijzigingen vragen aan u worden voorgelegd. Voor een uitgebreide en meer technische toelichtingen op de wijzigingen verwijzen wij naar bijlage 4.

4.1 Algemeen

Er wijzigen drie artikelen: 28, 29 en 29a. Deze artikelen stellen regels aan langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij.

4.2 Artikelsgewijze toelichting

4.2.1 Artikel 28 eerste lid

Alleen *het eerste lid* van artikel 28 wijzigt. Het gewijzigde artikel 28 maakt duidelijk dat *alle* personen die bemoeienis hebben met de inhoud of de uitvoering van een assurance-opdracht een bedreiging kunnen vormen als zij langdurig betrokken zijn. Deze bedreiging hangt dus niet alleen samen met key assurance-partners en andere senior-teamleden (personen die een belangrijke rol spelen bij de uitvoering van de controle zoals controleleiders en managers). In de Toelichting op het wijzigingsvoorstel ViO is omschreven welke personen in elk geval bemoeienis hebben met de inhoud of met de uitvoering van een assurance-opdracht (zie bijlage 4 bij dit consultatiedocument). Er zijn accountants die als lid van het management van de accountantseenheid deel uitmaken van het assurance-team. Zolang die accountants geen bemoeienis hebben met inhoud of uitvoering van de assurance-opdracht, vallen ze niet onder het eerste lid van artikel 28.

Consultatievraag:

7 Heeft u opmerkingen met betrekking tot artikel 28 eerste lid?

4.2.2 Artikelen 29 en 29a

De artikelen 29 en 29a verplichten key assurance-partners bij een organisatie van openbaar belang (hierna: oob) te rouleren 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.

Volgens de huidige artikelen 29 en 29a mogen key assurance-partners tijdens de afkoelingstermijn geen rol meer aanvaarden in het bestuur van een accountantseenheid. Dit was onbedoeld en wordt aangepast in de ViO. 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 enige dienstverlening of andere activiteit bij dezelfde verantwoordelijke partij en zich ook niet bemoeien met de uitvoering daarvan. Dat is een voorwaarde voor deze uitzondering.

Consultatievraag:

8 Heeft u opmerkingen met betrekking tot artikelen 29 en 29a?

5 Verplicht collegiaal overleg

Zoals eerder in dit stuk aangegeven is het de bedoeling op verzoek van het bestuur, na advies van de commissie MKB, het verplicht collegiaal overleg wederom in te voeren. Hieronder staat beschreven welke uitgangspunten er zijn gekozen met betrekking tot dit collegiaal overleg en staat een concept van de tekst zoals wordt voorgesteld om op te nemen in de VGBA.

Dit collegiaal is bedoeld om te voorkomen dat cliënten waarvan een accountant om integriteitsredenen afscheid heeft genomen, eenvoudig weer diensten kunnen afnemen bij een andere accountant.

Op grond van de consultatie zal een toelichting bij het voorstel worden geschreven. Deze toelichting zal met name ingaan op de onderstaande uitgangspunten voor de verplichting tot collegiaal overleg.

5.1 Reikwijdte van de opdrachten waarvoor de verplichting tot collegiaal overleg gaat gelden

Het is de bedoeling dat de verplichting gaat gelden voor controleopdrachten, beoordelingsopdrachten en samenstelopdrachten van historische financiële informatie. Andere assurance-opdrachten (bijvoorbeeld een controle van niet-financiële informatie), overeengekomen specifieke werkzaamheden, aangifte plus opdrachten worden uitgesloten van de verplichting.

Hiermee wijkt de reikwijdte van deze bepaling in de VGBA af van de Code of Ethics (zie 5.5), die dit onderwerp regelt.

5.2 Alleen bij een nieuwe opdracht?

Het collegiaal overleg zal alleen plaats hoeven te vinden als een accountant in de voorgaande twee jaar geen controleopdrachten, beoordelingsopdrachten en samenstelopdrachten heeft uitgevoerd.

5.3 Waar moet de accountant naar vragen?

Het doel is om te voorkomen dat de accountant een opdracht accepteert van een niet-integere, oneerlijke of bij criminele activiteiten betrokken cliënt. In dit kader wordt voorgesteld om de vraag ruim te formuleren. De concept tekst heeft het in dit kader over 'enige aanleiding om de opdracht niet te accepteren'.

5.4 Geheimhouding voorgaande accountant

In principe worden accountants, en dus ook de voorgaande accountant, verondersteld om vertrouwelijk om te gaan met de gegevens van hun cliënten en deze geheim te houden. De VGBA maar ook de Wet toezicht accountantsorganisaties geven hiervoor uitzonderingen. Op grond van deze uitzonderingen kan de opvolgende accountant de verplichting tot collegiaal overleg worden opgelegd. De verplichting tot collegiaal overleg regelt ook dat de voorgaande accountant wordt geacht hierop te reageren. Dit is in overeenstemming met artikel 16, onderdeel a uit de VGBA.

Uiteraard mag de uitwisseling in overeenstemming met artikel 18 VGBA niet leiden tot eigen gewin, het gewin van de accountant die de opdracht wil accepteren of het gewin van een ander.

Ook zal de verplichting niet alle andere geheimhoudingsbepalingen doorbreken, zoals bijvoorbeeld die uit de Wwft. De voorgaande accountant mag dus wel aangeven wat er heeft gespeeld, ook als dit leidt tot een mogelijke grond voor een Wwft-melding. Maar hij mag niet aangeven of er daadwerkelijk is gemeld bij FIU-Nederland.

5.5 Code of Ethics

Internationaal kent de Code of Ethics een drietrapsraket als het gaat om de verplichting tot collegiaal overleg. Er wordt onderscheid gemaakt tussen opdrachten tot het controleren en beoordelen van financiële overzichten en alle andere opdrachten die Professional Accountants in Public Practice uitvoeren. Professional Accountants in Public Practice zijn in de Nederlandse situatie openbaar accountants en accountants in business die op uurbasis opdrachten uitvoeren.

In sectie 320 beschrijft de Code of Ethics dat het accepteren van een cliënt of opdracht kan leiden tot een bedreiging van de fundamentele beginselen. In dat kader moet een Professional Accountant in Public Practice nagaan of er enige reden is om een opdracht niet te accepteren als hij:

- gevraagd wordt door een potentiële cliënt om een andere accountant te vervangen;
- overweegt een proposal uit te brengen voor een opdracht die door een andere accountant wordt uitgevoerd;
- overweegt een opdracht te accepteren die complementair of aanvullend is aan die van een andere accountant.

Om een dergelijke bedreiging te onderkennen kan de accountant die de opdracht wil accepteren, overleggen met de voorgaande accountant. De opdrachtgever moet voor dit overleg toestemming geven. Als overleg door de opdrachtgever niet wordt toegestaan, moet de accountant op andere wijze vaststellen dat geen sprake van een bedreiging is.

Een dergelijk overleg is verplicht voor controle- en beoordelingsopdrachten van financiële overzichten (R320.8 Code of Ethics).

De Code of Ethics geeft een uitzondering op de voorwaarde dat de opdrachtgever toestemming moet hebben gegeven. De voorgaande accountant die zich heeft teruggetrokken omdat zijn opdrachtgever wet- en regelgeving niet naleeft, verstrekt die informatie altijd als hem om een toelichting wordt gevraagd. Dat doet hij dus ook als de opdrachtgever hem daar geen toestemming voor heeft gegeven. (R360.22 Code of Ethics)

Een collega-accountant moet volgens de Code of Ethics op eerlijke wijze reageren. De Code of Ethics gaat verder nog in op de zaken rondom geheimhouding.

5.6 Concept tekst

De volgende tekst wordt voorgesteld:

- 1 Voordat een accountant een controleopdracht, beoordelingsopdracht of samenstelopdracht accepteert, gaat deze bij een andere accountant die bij deze cliënt een dergelijke opdracht uitvoert of in de voorgaande twee jaar heeft uitgevoerd na of er aanleiding is om de opdracht niet te accepteren.
- 2 Het eerste lid geldt niet indien de accountant bij de betreffende cliënt al een controleopdracht, beoordelingsopdracht of samenstelopdracht uitvoert of in de voorgaande twee jaar heeft uitgevoerd.
- 3 Een accountant beantwoordt een verzoek op grond van het eerste lid binnen een redelijke termijn.

Het artikel zal opgenomen worden onder het fundamenteel beginsel 'Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid'.

Consultatievraag:

- 9 Heeft u opmerkingen met betrekking tot de bovenstaande concept tekst?
- 10 Kunt u zich vinden in de gekozen uitgangspunten voor het verplichte collegiaal overleg zoals beschreven in 5.1 t/m 5.5?
- 11 Heeft u andere zaken die volgens u ook nog in de toelichting moeten worden toegelicht ?

6 Ingangsdatum en overgangsrecht

Het is de bedoeling om deze voorstellen per 1 januari 2020 in te laten gaan. De wijzigingen zijn niet zodanig dat overgangstermijnen noodzakelijk zijn.

Voorwaarde voor het kunnen realiseren van deze ingangsdatum is wel dat de voorstellen in de ledenvergadering van december worden goedgekeurd.

Consultatievraag:

- 12 Kunt u zich vinden in de voorgestelde ingangsdatum, of ziet u redenen de ingangsdatum uit te stellen?
- 13 Zijn er zaken waarvoor overgangsrecht noodzakelijk of gewenst is?

7 Reacties

Wij nodigen u uit op de wijzigingsvoorstellen van de VGBA en de ViO, de toelichting en de consultatievragen te reageren.

Uw reactie zien wij graag voor 13 september 9.00 uur tegemoet. Dit kan zowel in algemene zin als door antwoord te geven op de specifieke consultatievragen. Mail uw reactie naar consultatie-wet-en-regelgeving@nba.nl.

Voor de verwerking vragen wij u een kopie van de reactie in Word mee te zenden. De NBA vindt het belangrijk om transparant te zijn over de reacties die zij krijgt met betrekking tot voorgestelde regelgeving en toelichtingen daarop. Daarom vragen wij om bij indiening van uw reactie aan te geven of wij uw reactie wel of niet mogen publiceren op de website van de NBA.

Op basis van de reacties stelt het NBA-bestuur de definitieve voorstellen voor de ledenvergadering vast.

Bijlagen

- Bijlage 1: Wijzigingsvoorstel VGBA
- Bijlage 2: Toelichting wijzigingsvoorstel VGBA
- Bijlage 3: Wijzigingsvoorstel ViO
- Bijlage 4: Toelichting wijzigingsvoorstel ViO
- Bijlage 5: Consultatievragen

Bijlage 1: Doorlopende tekst VGBA met wijzigingen

Verordening gedrags- en beroepsregels accountants

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

De ledenvergadering van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants,

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

Overwegende dat het onderscheidend kenmerk van het accountantsberoep is de verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang,

Overwegende dat het algemeen belang is gediend met gedrags- en beroepsregels ten behoeve van een goede uitoefening van het accountantsberoep,

Stelt de volgende verordening vast:

Hoofdstuk 1 – Definities

Artikel 1

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

- *accountant*: accountant als bedoeld in artikel 1 van de Wet op het accountantsberoep;
- *bedreiging*: onaanvaardbaar risico dat de accountant zich niet houdt aan de fundamentele beginselen als gevolg van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdsheid of intimidatie;
- *professionele dienst*: werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend;
- *vakbekwaamheid*: beschikken over en kunnen toepassen van de noodzakelijke theoretische kennis van de vakgebieden, genoemd in artikel 2 van het Besluit accountantsopleiding 2013.

Hoofdstuk 2 – Fundamentele beginselen

Paragraaf 2.1 – Fundamentele beginselen voor de accountant

Artikel 2

Teneinde invulling te geven aan zijn verantwoordelijkheid als accountant om te handelen in het algemeen belang, houdt de accountant zich aan de volgende fundamentele beginselen:

- a. professionaliteit;
- b. integriteit;
- c. objectiviteit;
- d. vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
- e. vertrouwelijkheid.

Artikel 3

1. Het in artikel 2 genoemde fundamentele beginsel professionaliteit is van toepassing op elk handelen of nalaten van de accountant.
2. De in artikel 2 genoemde fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, en vertrouwelijkheid zijn van toepassing op de accountant bij de uitoefening van zijn beroep.

Paragraaf 2.2 – Professionaliteit

Artikel 4

De accountant onthoudt zich van elk handelen of nalaten waarvan hij weet of behoort te weten dat dit het accountantsberoep in diskrediet brengt of kan brengen.

Artikel 5

De accountant die vermoedt dat de organisatie waarbij hij werkzaam is dan wel waaraan hij is verbonden wet- en regelgeving niet naleeft, treft een redelijkerwijs te nemen maatregel.

Paragraaf 2.3 – Integriteit

Artikel 6

De accountant treedt eerlijk en oprecht op.

Artikel 7

1. Indien de accountant betrokken is bij of in verband wordt gebracht met niet-integer handelen van anderen, neemt hij een maatregel gericht op het beëindigen van dit handelen.
2. Indien de maatregel, bedoeld in het eerste lid, niet mogelijk is distantieert de accountant zich van het niet-integer handelen.

Artikel 8

De accountant die vermoedt dat de organisatie waarbij hij werkzaam is dan wel waaraan hij is verbonden niet integer handelt, treft een redelijkerwijs te nemen maatregel.

Artikel 9

1. Indien de accountant betrokken is bij of in verband wordt gebracht met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is:
 - a. neemt hij een maatregel gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding; of
 - b. voegt de accountant aan deze informatie een mededeling toe waarin hij de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding aan de beoogde gebruikers van de informatie kenbaar maakt.
2. Indien de maatregel of mededeling, bedoeld in het eerste lid, niet mogelijk is distantieert de accountant zich van deze informatie.

Artikel 10

Indien de betrokkenheid van de accountant bij bepaalde informatie door een ander onjuist wordt voorgesteld, treft de accountant een redelijkerwijs te nemen maatregel om zijn werkelijke betrokkenheid aan de beoogde gebruikers van de informatie kenbaar te maken.

Artikel 10a – VOORSTEL voor invoegen nieuw artikel

1. De accountant zet niet aan of laat niet aanzetten tot onethisch gedrag door het aanbieden of laten aanbieden van een geschenk, persoonlijke uiting van gastvrijheid, belofte of dienst.
2. De accountant moedigt een ander niet aan om een geschenk, persoonlijke uiting van gastvrijheid, belofte of dienst aan te bieden of te ontvangen, terwijl hij weet of behoort te weten dat de aanbieder de bedoeling heeft daarmee aan te zetten tot onethisch gedrag.

Paragraaf 2.4 – Objectiviteit

Artikel 11

De accountant laat zich bij zijn afwegingen niet ongepast beïnvloeden.

Artikel 11a - VOORSTEL voor invoegen nieuw artikel

De accountant ontvangt geen geschenk, persoonlijke uiting van gastvrijheid, belofte of dienst waarvan hij weet of behoort te weten dat dit wordt aangeboden met de bedoeling om aan te zetten tot onethisch gedrag.

Paragraaf 2.5 – Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid

Artikel 12

De accountant houdt zijn vakbekwaamheid op het niveau dat is vereist om een professionele dienst op een adequate wijze te kunnen verlenen.

Artikel 13

1. De accountant past de bij een professionele dienst relevante wet- en regelgeving toe.
2. De accountant voert een professionele dienst nauwgezet, grondig en tijdig uit.

Artikel 14

De accountant zorgt ervoor dat degene die onder zijn verantwoordelijkheid werkzaamheden uitvoert ten behoeve van een professionele dienst, hiervoor adequaat is toegerust en dat er toereikende begeleiding van, toezicht op en beoordeling van deze werkzaamheden plaatsvindt.

Artikel 15

De accountant maakt, indien daartoe aanleiding bestaat, de gebruikers van zijn professionele diensten attent op de beperkingen die inherent aan zijn diensten zijn.

Paragraaf 2.6 – Vertrouwelijkheid

Artikel 16

De accountant die de beschikking krijgt over gegevens of inlichtingen waarvan hij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, is verplicht tot geheimhouding van die gegevens of inlichtingen, behoudens voor zover hij:

- a. bij of krachtens een wettelijk voorschrift tot het verstrekken van de gegevens of inlichtingen verplicht is;
- b. bij of krachtens een wettelijk voorschrift tot het verstrekken van de gegevens of inlichtingen bevoegd is;
- c. betrokken is in een gerechtelijke procedure of klachtprocedure die jegens hem is aangespannen dan wel jegens de organisatie waarbij hij werkzaam of waaraan hij verbonden is of is geweest, en de gegevens of inlichtingen in die procedure van belang zijn;
- d. van de organisatie waarvoor hij een professionele dienst uitvoert of heeft uitgevoerd, in het kader van een specifiek doel schriftelijke toestemming tot het verstrekken van de gegevens of inlichtingen heeft verkregen en dit doel wordt vastgelegd; of
- e. het noodzakelijk acht om desgevraagd bij dezelfde organisatie waarvoor hij een professionele dienst uitvoert of heeft uitgevoerd een andere accountant in staat te stellen een professionele dienst op verantwoorde wijze te aanvaarden en uit te voeren.

Artikel 17

1. De accountant betreft in zijn besluitvorming om op grond van artikel 16, onderdelen b tot en met e, al dan niet tot het verstrekken van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen over te gaan:
 - a. de belangen van betrokken partijen en derden, waaronder het algemeen belang;
 - b. de betrouwbaarheid, volledigheid en onderbouwing van die gegevens of inlichtingen; en
 - c. de wijze waarop en de persoon of de entiteit aan wie die gegevens of inlichtingen worden verstrekt.
2. De accountant legt de overwegingen vast die geleid hebben tot het besluit al dan niet tot het verstrekken van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen over te gaan.

Artikel 18

De accountant gebruikt vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet voor eigen gewin of het gewin van een derde.

Artikel 19

De accountant treft een redelijkerwijs te nemen maatregel om ervoor te zorgen dat degene die onder zijn verantwoordelijkheid werkzaamheden uitvoert ten behoeve van een professionele dienst of aan wie hij advies of ondersteuning vraagt, de vertrouwelijkheidsverplichtingen naleeft zoals deze op grond van de artikelen 16 tot en met 18 voor accountants gelden.

Hoofdstuk 3 – Zich houden aan de fundamentele beginselen

Artikel 20

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

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

Artikel 21

1. De accountant identificeert en beoordeelt omstandigheden die een bedreiging kunnen zijn voor het zich houden aan een fundamenteel beginsel en neemt met betrekking tot dergelijke omstandigheden een toereikende maatregel die ertoe leidt dat hij zich houdt aan de fundamentele beginselen.
2. Indien de accountant bij een bedreiging niet in staat is een maatregel als bedoeld in het eerste lid te nemen, weigert of beëindigt hij de professionele dienst en beëindigt hij zo nodig de relatie met de organisatie waarvoor hij een professionele dienst uitvoert of uitvoerde.
3. Indien sprake is van een bedreiging waarbij een maatregel is genomen die ertoe leidt dat de accountant zich houdt aan de fundamentele beginselen legt de accountant de bedreiging, zijn beoordeling, de toegepaste maatregel en zijn conclusie vast teneinde zich tegenover derden te kunnen verantwoorden.

Artikel 22

Indien de accountant constateert dat hij in strijd handelt of heeft gehandeld met een bepaling van deze verordening, treft hij zo spoedig mogelijk een toereikende maatregel om de strijdigheid en de gevolgen daarvan weg te nemen.

Hoofdstuk 4 – Intrekking van regelingen

Artikel 23

1. De Verordening gedragscode, vastgesteld door de ledenvergadering van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, wordt ingetrokken.
2. De Verordening gedragscode, vastgesteld door de ledenvergadering van het Nederlands Instituut van Registeraccountants, wordt ingetrokken.

Hoofdstuk 5 – Slotbepalingen

Artikel 24

Het bestuur van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants kan, gehoord de leden, met betrekking tot de artikelen 2 tot en met 22 nadere voorschriften vaststellen.

Artikel 25

Na de inwerkingtreding van deze verordening berusten op artikel 24 van deze verordening:

- a. de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten, vastgesteld door het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten;

- b. de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance-gerelateerde opdrachten, vastgesteld door het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants;
- c. de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten, vastgesteld door het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten;
- d. de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten, vastgesteld door het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants;
- e. de Nadere voorschriften permanente educatie, vastgesteld door het bestuur van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants.

Artikel 26

Deze verordening wordt aangehaald als: Verordening gedrags- en beroepsregels accountants, bij afkorting VGBA.

Artikel 27

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

Goedgekeurd door de minister van Financiën bij besluit van 20 december 2013.

Bijlage 2: Toelichting wijzigingsvoorstel VGBA

TOELICHTING OP VOORSTEL TOT WIJZIGING VAN DE VGBA per 1 januari 2020

Algemeen

Inleiding

De Wijzigingsverordening VGBA 2019 wijzigt de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA). Er komen twee nieuwe artikelen in de VGBA: artikelen 10a en 11a. Die verbieden het aanbieden en ontvangen van geschenken, persoonlijke uitingen van gastvrijheid, beloften of diensten die de bedoeling hebben een ander aan te zetten tot onethisch gedrag. Na deze wijziging regelt de VGBA voor de Nederlandse situatie wat de *International Code of Ethics for Professional Accountants (Code of Ethics)*² internationaal hierover regelt. Daarbij wordt vastgehouden aan de keuzes die gemaakt zijn bij de totstandkoming van de VGBA. De Code of Ethics, en daarmee de internationale convergentie, was het startpunt bij het opstellen van de VGBA.³ De Code of Ethics is ondertussen herzien. De regels voor het aanbieden en aanvaarden van 'inducements' zijn aangescherpt in de Code of Ethics.⁴ We noemen geschenken, persoonlijke uitingen van gastvrijheid, beloften of diensten hierna ook wel 'gebaren'.

Noodzaak

Dit soort gebaren passen in principe niet in een relatie tussen een accountant en een ander. Het *kunnen* immers prikkels zijn tot ongewenst gedrag. Gelijktijdig is het geheel verbieden van dit soort gebaren niet redelijk. Het is belangrijk na te gaan wat de achterliggende reden is en hoe zo'n soort gebaar overkomt op het maatschappelijk verkeer gezien die achterliggende reden. Heeft of lijkt het tot doel te hebben een ander te beïnvloeden? Accountants blijken echter hier wisselend tegenaan te kijken. Niet iedereen ziet hierin een mogelijke bedreiging. Dat weten we uit de discussies hierover bij de totstandkoming van de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO).⁵ Die hebben tot regelgeving geleid (artikel 27 ViO). Ook een onderzoek dat in Groot-Brittannië is gepubliceerd toont dat verschillende opvattingen bestaan over dit soort gebaren.⁶ Gebaren die de bedoeling hebben een ander aan te zetten tot onethisch gedrag zijn ongepast. Het is op voorhand duidelijk dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit ook zo ziet. Toch is het nodig dit te regelen vanwege die uiteenlopende opvattingen in de praktijk. Dat verduidelijkt tegelijkertijd dat dit soort gebaren ook een bedreiging kunnen zijn bij andere professionele diensten dan assurance-opdrachten.⁷

Invoegen in VGBA

Accountants moeten zich aan de fundamentele beginselen houden. Het toetsingskader van de VGBA helpt hen daarbij (artikelen 20 en 21 VGBA). Volgens dit toetsingskader beoordelen ze of er een bedreiging is voor de naleving van deze fundamentele beginselen en passen ze professionele oordeelsvorming toe. Ze vragen zich dan ook af hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt (artikel 20 VGBA). Zou die hierin een bedreiging zien? De nieuwe artikelen vertalen de perceptie van de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde. Ze vullen de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit nader in. Ze zijn echter ook gericht op het waarborgen van het fundamentele beginsel professionaliteit. Het aanbieden en ontvangen van dit soort gebaren brengen met name de volgende bedreigingen mee: bedreiging als gevolg van eigenbelang, bedreiging als gevolg van vertrouwdschap en bedreiging als gevolg van intimidatie.

² De Code of Ethics van de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) van de International Federation of Accountants (IFAC), zoals deze geldt per 15 juni 2019.

³ De VGBA geldt sinds 1 januari 2014.

⁴ Deze staan in de Sections 250 en 340 van de CoE, *Inducements, including gifts and hospitality*.

⁵ De ViO geldt sinds 1 januari 2014.

⁶ House of Commons, Business, Energy and Industrial Strategy Committee, *The Future of Audit*, Nineteenth Report of Session 2017–19, *Report, together with formal minutes relating to the report, Ordered by the House of Commons to be printed 26 March 2019*, paragraaf 183 – 188

⁷ De ViO geldt alleen voor assurance-opdrachten. Volgens de huidige regelgeving moeten geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid buiten het assurance-domein worden beoordeeld aan de hand van het toetsingskader van de VGBA (artikelen 20 en 21).

Reikwijdte artikelen 10a en 11a VGBA

Onder de artikelen 10a en 11a VGBA vallen dus alleen gebaren die de bedoeling hebben een ander aan te zetten tot onethisch gedrag. Een accountant kan oordelen dat die bedoeling er niet is en er ook niet lijkt te zijn. Een gebaar kan dan nog steeds een bedreiging vormen. In dat geval handelt een accountant volgens het toetsingskader van de artikelen 20 en 21 VGBA.

Verhouding tot andere wet- en regelgeving met uitzondering van ViO

Het aanbieden of ontvangen van dit soort gebaren kan strafbaar zijn. Dat is het geval als het gedrag voldoet aan de delictomschrijving van omkoping in het Wetboek van Strafrecht. Het is belangrijk dat accountants dat beoordelen of zich daarover laten informeren. Is dit in een concrete situatie niet strafbaar? Dan kan het nog steeds een bedreiging vormen voor het naleven van de fundamentele beginselen. Het is belangrijk dat accountants dat laatste ook beoordelen.

Verhouding tot artikel 27 ViO

Artikel 27 ViO stelt grenzen aan het aanbieden of ontvangen van geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid. Hoe verhouden de nieuwe artikelen in de VGBA zich tot artikel 27 ViO? Ze gelden naast artikel 27 ViO. De reikwijdte van de nieuwe artikelen is in een belangrijk opzicht ruimer. Ze gelden voor accountants ongeacht de aard van de professionele dienst die zij verrichten. Artikel 27 ViO geldt daarentegen alleen bij assurance-opdrachten. Artikel 27 ViO verbiedt het uitvoeren van een assurance-opdracht als sprake is van een geschenk of persoonlijke uiting van gastvrijheid met een waarde die niet verwaarloosbaar of onbeduidend is. Heeft een geschenk of persoonlijke uiting van gastvrijheid de bedoeling een ander aan te zetten tot onethisch gedrag? Dan valt de situatie onder de VGBA én onder de ViO (als sprake is van een assurance-opdracht). Geschenken of persoonlijke uitingen van gastvrijheid die met die bedoeling worden aangeboden zijn namelijk nooit verwaarloosbaar en nooit onbeduidend.

In de ViO staan definities van geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid.⁸ Hier bedoelen we hetzelfde met die begrippen. Het nieuwe artikel 11a gebruikt het woord 'ontvangen'. Dat komt uit artikel 27 ViO.

Toelichting bij de VGBA en NBA-handreiking 1130

Deze wijzigingen hebben geen gevolgen voor de bestaande structuur van VGBA, Toelichting bij de VGBA en NBA-handreiking 1130 Voorbeelden toepassing van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).⁹ De NBA zal de toelichting op de VGBA aanvullen met onderstaande artikelsgewijze toelichting nadat de ledenvergadering deze wijzigingen in de VGBA heeft vastgesteld.

Artikelsgewijs

Artikel 10a

Geschenken, persoonlijke uitingen van gastvrijheid, beloften of diensten zijn een bedreiging wanneer ze de bedoeling hebben een ander aan te zetten tot onethisch gedrag. Accountants die anderen proberen over te halen tot onethisch gedrag handelen zelf niet integer. Dat geldt voor accountants die *zelf* dit soort gebaren *aanbieden* én voor accountants die anderen dit soort gebaren *laten aanbieden*. Beide situaties vallen onder het verbod van het eerste lid van dit artikel. Dat gaat dus over het direct en indirect aanzetten tot onethisch gedrag. Het accent ligt op de bedoeling van de accountant. Ook in de situatie dat de accountant een ander vraagt om dit soort gebaren aan te bieden (laten aanzetten).

Accountants mogen een ander ook niet aanmoedigen om dit soort gebaren aan te bieden of te ontvangen, als ze weten of behoren te weten wat de bedoeling ervan is. Dat staat in het tweede lid van dit artikel.

Wat is het verschil tussen het eerste en tweede lid van dit artikel voor zover dat over *aanbieden* gaat? In het eerste lid ligt het initiatief bij de accountant. Die heeft zelf de bedoeling om aan te zetten tot onethisch gedrag. Dat is niet integer. In het tweede lid ligt het initiatief bij de persoon die wordt

⁸ *Geschenk*: iets dat men aan iemand geeft, veelal ter gelegenheid van een speciale gebeurtenis.

Persoonlijke uiting van gastvrijheid: voor een derde betaalde kosten van uitstapjes, reizen, lunches, diners en dergelijke die geen zakelijk karakter dragen.

⁹ Hoofdstuk 3 van de NBA-handreiking 1131 gaat over langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij.

aangemoedigd om dit soort gebaren aan te bieden. Die heeft de bedoeling om aan te zetten tot onethisch gedrag. De accountant doet daar een schepje bovenop door die ander daartoe aan te moedigen. Ook dat aanmoedigen is niet integer.

Het kan dus dat accountants zelf de bedoeling hebben aan te zetten tot onethisch gedrag maar dat via een ander doen (laten aanzetten). Ze beogen het gedrag te beïnvloeden van de ontvanger van het gebaar of van een relatie van de ontvanger (zie onder het kopje 'Gedrag van wie beïnvloeden?'). Maar een accountant die dit soort gebaren door een ander laat aanbieden, zet daarmee ook die ander aan om niet integer te handelen.

Artikel 11a

Geschenken, persoonlijke uitingen van gastvrijheid, beloften of diensten zijn een bedreiging wanneer ze de bedoeling hebben een ander aan te zetten tot onethisch gedrag. Een accountant die een gebaar ontvangt hoeft zich natuurlijk niet onethisch te gaan gedragen. Maar hij zou zich hierdoor wel kunnen laten beïnvloeden. Het heeft in elk geval de schijn tegen. Het risico voor zijn objectiviteit is zo groot dat geen enkele maatregel toereikend is. Daarom mag een accountant nooit dit soort gebaren ontvangen als hij weet of behoort te weten dat dit de bedoeling is. Het nieuwe artikel 11a maakt dat duidelijk.

Professionele oordeelsvorming (artikelen 10a en 11a)

Het is belangrijk altijd te beoordelen wat de bedoeling is van een gebaar en hoe dit overkomt op het maatschappelijk verkeer. De omstandigheden spelen daarbij een belangrijke rol (artikelen 20 en 21 VGBA). Voorbeelden van omstandigheden zijn: waarvoor wordt het aangeboden, op welk moment wordt het aangeboden, is het een incidenteel geval of heeft dezelfde persoon al vaker iets aangeboden (is er dus een patroon), hebben anderen het ook ontvangen, wat is de waarde? Het is belangrijk dat accountants die gebaren aangeboden krijgen dit beoordelen. Dat geldt echter ook voor accountants die zelf dit soort gebaren aanbieden of laten aanbieden.

Onethisch gedrag (artikelen 10a en 11a)

Het begrip 'onethisch gedrag' in de artikelen 10a en 11a hoort alleen bij de persoon die aangezet wordt tot onethisch gedrag.¹⁰ Accountants gebruiken de vijf fundamentele beginselen als referentiekader om te beoordelen wat ethisch gedrag is. Wordt beoogd het gedrag van een accountant te beïnvloeden? Accountants gedragen zich onethisch als ze een of meer van de fundamentele beginselen niet naleven.

Gedrag van wie beïnvloeden (artikelen 10a en 11a)?

De persoon die dit soort gebaren aanbiedt kan het gedrag van de ontvanger willen beïnvloeden. Hij kan ook het gedrag van een ander willen beïnvloeden *via* de ontvanger. Dat laatste is alleen mogelijk als de ontvanger en die ander een relatie met elkaar hebben waarin de ontvanger die ander kan beïnvloeden. Het kan bijvoorbeeld gaan om een collega. Het kan ook gaan om een gezinslid van de ontvanger of een persoon met wie de ontvanger intensief sociaal contact heeft.¹¹

Toch ontvangen (artikel 11a)?

Ontvangt een accountant toch een geschenk, persoonlijke uiting van gastvrijheid, belofte of dienst, terwijl hij weet of behoort te weten dat dit de bedoeling heeft hem aan te zetten tot onethisch gedrag? Dan handelt hij in elk geval in strijd met artikel 11a VGBA. Gaat hij inderdaad over tot onethisch gedrag? Dan zal dat gedrag zelf ook in strijd zijn met een of meer fundamentele beginselen. Het hangt af van het precieze gedrag welke fundamentele beginselen in het geding zijn.

¹⁰ Het aanbieden en ontvangen van dit soort gebaren is feitelijk ook onethisch gedrag. Dit is immers in strijd met de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit en ook met het fundamentele beginsel professionaliteit. U kunt daar meer over lezen onder de kopjes 'Artikel 10a' en 'Artikel 11a'.

¹¹ Dat zijn de 'nauwe persoonlijke relaties' volgens de ViO (artikel 1). De ViO gaat ervan uit dat betrekkingen van nauwe persoonlijke relaties van leden van het assurance-team de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht kunnen bedreigen.

Bijlage 3: Wijzigingsvoorstel ViO

Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten

Hoofdstuk 7 - Langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij

Paragraaf 7.1 - Algemeen

Artikel 28

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

Paragraaf 7.2 - Aanvullende bepaling bij een OOB

Artikel 29

1. Dit artikel is van toepassing op een assurance-opdracht bij een organisatie van openbaar belang anders dan een wettelijke controle.
2. In aanvulling op artikel 28 doet zich een bedreiging voor die een specifieke maatregel vereist, als een key assurance-partner gedurende zeven aangesloten jaren betrokken is geweest bij een assurance-opdracht voor dezelfde organisatie van openbaar belang.
3. Als maatregel mag de key assurance-partner gedurende drie jaren:
 - a. geen lid zijn van enig assurance-team bij deze verantwoordelijke partij;
 - b. 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; of
 - c. geen activiteiten verrichten die tot gevolg hebben dat hij intensief of regelmatig contact heeft met het management of de met governance belaste personen van deze verantwoordelijke partij.
4. In afwijking van het derde lid mag een key assurance-partner een leidinggevende functie binnen de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk op zich nemen, voor zover hij geen inhoudelijke bemoeienis heeft met enige dienstverlening of andere activiteit bij deze verantwoordelijke partij of met de uitvoering daarvan.
5. Het eerste en tweede lid zijn van overeenkomstige toepassing als een verantwoordelijke entiteit pas na aanvang van een assurance-opdracht als organisatie van openbaar belang kwalificeert.
6. In afwijking van het eerste lid mag een key assurance-partner de assurance-opdracht met betrekking tot het jaar waarin de verantwoordelijke partij voor het eerst als organisatie van openbaar belang kwalificeert afronden, ook als hij daarmee in totaal meer dan zeven aaneengesloten jaren bij die assurance-opdracht betrokken is.

Artikel 29a

1. In aanvulling op artikel 28 doet zich in geval van een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang een bedreiging voor die een specifieke maatregel vereist, als een eindverantwoordelijke accountant gedurende vijf of een andere key assurance-partner gedurende zeven aaneengesloten jaren betrokken is geweest bij een assurance-opdracht voor dezelfde organisatie van openbaar belang.

2. Artikel 29, derde en vierde lid, zijn van overeenkomstige toepassing op personen als bedoeld in het eerste lid.

Bijlage 4: Toelichting wijzigingsvoorstel ViO

TOELICHTING OP VOORSTEL TOT WIJZIGING VAN DE ViO per 1 januari 2020

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 Code of Ethics, en daarmee de internationale convergente, was het startpunt bij het opstellen van de ViO.¹² De Code of Ethics is ondertussen herzien. De regels voor langdurige betrokkenheid zijn aangescherpt.¹³ Na deze wijziging regelt de ViO voor de Nederlandse situatie wat de *International Code of Ethics for Professional Accountants (Code of Ethics)*¹⁴ 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 rouleren¹⁵ 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 enige dienstverlening of andere activiteit bij dezelfde verantwoordelijke partij of met de uitvoering daarvan. Dat is een voorwaarde voor deze uitzondering.
- Het gewijzigde artikel 28 maakt duidelijk dat alle personen die inhoudelijke bemoeienis hebben met een assurance-opdracht of 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 vertrouwdeheid¹⁶ en een bedreiging

¹² De ViO geldt sinds 1 januari 2014.

¹³ 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 hoofdstekst.

¹⁴ De Code of Ethics van de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) van de International Federation of Accountants (IFAC).

¹⁵ De externe accountant van een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang moet rouleren volgens artikel 24 van de Wta.

¹⁶ Bedreiging als gevolg van vertrouwdeheid: 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).

als gevolg van eigenbelang.¹⁷ Na afloop van de afkoelingstermijn zijn key assurance-partners gewoonlijk in staat met frisse blik naar een assurance-opdracht te kijken. 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 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.¹⁸ 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,¹⁹ of de functie van hoofd vaktechniek.²⁰ De uitzondering geldt onder de voorwaarde dat ze geen enkele inhoudelijke bemoeienis hebben met enige dienstverlening of andere activiteit bij dezelfde verantwoordelijke partij en ook niet met de uitvoering daarvan. 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 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.²¹ 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 wetsystematiek. De roulatieregels voor wettelijke controles bij

¹⁷ 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).

¹⁸ 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.

¹⁹ 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.

²⁰ 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.

²¹ Deze artikelen gelden alleen voor assurance-opdrachten bij een organisatie van openbaar belang.

een oob zijn verdeeld over artikel 17, zevende lid, van de EU-verordening,²² artikel 24 van de Wta²³ en artikel 29a van de ViO. Artikel 17 van de EU-verordening en artikel 24 van de Wta regelen niets over activiteiten tijdens de afkoelingsperiode.

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.²⁴ 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.²⁵

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.²⁶ 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 ViO²⁷ is de afkoelingstermijn voor iedere key assurance-partner gewijzigd van twee naar drie jaar.²⁸ Dat verklaart waarom de afkoelingstermijn voor geen enkele key assurance-partner wijzigt. De Code of Ethics maakt wel onderscheid.²⁹

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.³⁰ 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.

²² 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).

²³ De externe accountant moet rouleren volgens artikel 24 van de Wta.

²⁴ 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.

²⁵ De rolatievoorschriften in de Code of Ethics gelden alleen voor controle- en beoordelingsopdrachten van financiële informatie.²⁵ 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.

²⁶ 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.

²⁷ Wijziging per 17 juni 2016.

²⁸ Op dit punt is aangesloten bij artikel 17, zevende lid, EU-verordening.

²⁹ 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.

³⁰ 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).'*

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.³¹ 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.

Artikelsgewijs

Artikelen 28, 29 en 29a

De artikelen 28, 29 en 29a stellen regels aan langdurige betrokkenheid bij assurance-opdrachten voor dezelfde verantwoordelijke partij.³² 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.³³ Het huidige eerste lid verplicht tot het nemen van maatregelen bij een bedreiging door langdurige betrokkenheid van *key assurance partners en andere senior leden*³⁴ van het assurance-team. *Ieder lid* van het assurance-team kan echter een bedreiging vormen wanneer zijn betrokkenheid langdurig is.³⁵ De wijziging van het eerste lid maakt dat duidelijk. Personen die inhoudelijke bemoeienis hebben met een assurance-opdracht of bemoeienis hebben met de inhoud daarvan zijn in elk geval:

- alle personen in het opdrachtteam;³⁶
- 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.³⁷ Personen met een leidinggevende rol binnen de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk zijn dat ook. 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 een assurance-opdracht en geen bemoeienis hebben met de uitvoering daarvan, 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).

³¹ Hoofdstuk 3 van de NBA-handreiking 1131 gaat over langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij.

³² Verantwoordelijke partij: verantwoordelijke persoon of verantwoordelijke entiteit (artikel 1 ViO).

³³ 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.

³⁴ Volgens de huidige toelichting op artikel 28 zijn senior leden van het assurance-team bijvoorbeeld senior managers of senior stafmedewerkers.

³⁵ 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.

³⁶ 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).'*

³⁷ assurance-team:

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

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 rouleren³⁸ en verbieden tijdens de afkoelingstermijn bepaalde activiteiten bij de verantwoordelijke partij.³⁹ 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 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 enige dienstverlening of andere activiteit bij dezelfde verantwoordelijke partij en ook niet met de uitvoering daarvan. 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 staat na de wijziging in het tweede lid van artikel 29a.

Derde lid, onderdeel a, en het vierde lid

Na de wijziging staat in het derde lid nog steeds dat een key assurance-partner geen lid mag zijn bij enige assurance-opdracht bij deze verantwoordelijke partij (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 enige assurance-opdracht, andere dienstverlening of andere activiteit bij dezelfde verantwoordelijke partij en ook niet met de uitvoering daarvan. 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 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.

Hier volgt een opsomming van activiteiten die feitelijk niet mogen tijdens de afkoelingstermijn (de onderdelen b en c laten we hier buiten beschouwing). Key assurance-partners mogen:

- geen lid zijn van enig opdrachtteam bij dezelfde verantwoordelijke partij. 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;
- geen opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uitvoeren van enige nog niet afgeronde assurance-opdracht bij dezelfde verantwoordelijke partij;
- niet het periodiek intern kwaliteitsonderzoek uitvoeren van afgeronde assurance-opdrachten bij dezelfde verantwoordelijke partij; en
- niets doen waardoor ze inhoudelijk bemoeienis hebben met enige dienstverlening of andere activiteiten bij dezelfde verantwoordelijke partij of met de uitvoering daarvan.

Toelichting geven op uitgevoerde werkzaamheden (artikel 29, derde lid, onderdeel a)

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-team⁴⁰ en handelt hij in strijd met dit verbod.

³⁸ De externe accountant van een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang moet rouleren volgens artikel 24 van de Wta.

³⁹ Dit geldt ook voor activiteiten bij verbonden derden van de verantwoordelijke partij (artikel 10 ViO).

⁴⁰ 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).

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 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.⁴¹ Ook kunnen ze elkaar regelmatig privé tegenkomen, bijvoorbeeld langs de lijn van het sportveld. Onderdeel c beoogt dat niet te verbieden. 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.⁴² 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.⁴³

Artikel 29a

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. 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 hem. Hetzelfde geldt voor de uitzondering in artikel 29a, vierde lid.

Artikel overgangsrecht

PM

⁴¹ Bijvoorbeeld de Rotary club of de Lions club.

⁴² 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. [...]*'

⁴³ Dit voorbeeld doet zich niet voor bij een wettelijke controlecliënt (oob). Daar zijn immers alleen 'controlediensten' toegestaan naast de wettelijke controle.

Bijlage 5: Consultatievragen

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

Vraag	Paragraaf
1 Kunt u zich vinden in het voorstel om geen nadere bepalingen met betrekking tot 'het opstellen van informatie' op te nemen in de VGBA?	1.1
2 Kunt u zich vinden in het voorstel om geen nadere bepalingen met betrekking tot druk op te nemen in de VGBA?	1.2
3 Heeft u opmerkingen met betrekking tot artikel 10a?	2.2.1
4 Heeft u opmerkingen met betrekking tot artikel 11a?	2.2.2
5 Kunt u zich vinden in het niet uitbreiden van de afkoelingsperiode van drie jaar?	3.1
6 Kunt u zich vinden in de voorgestelde aanpak met betrekking tot recruiting services?	3.2
7 Heeft u opmerkingen met betrekking tot artikel 28 eerste lid?	4.2.1
8 Heeft u opmerkingen met betrekking tot artikelen 29 en 29a?	4.2.2
9 Heeft u opmerkingen met betrekking tot de bovenstaande concept tekst?	5.6
10 Kunt u zich vinden in de gekozen uitgangspunten voor het verplichte collegiaal overleg zoals beschreven in 5.1 t/m 5.5?	5
11 Heeft u andere zaken die volgens u ook nog in de toelichting moeten worden toegelicht ?	5.6
12 Kunt u zich vinden in de voorgestelde ingangsdatum, of ziet u redenen de ingangsdatum uit te stellen?	6
13 Zijn er zaken waarvoor overgangsrecht noodzakelijk of gewenst is?	6

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



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