

Toelichting op Wijzigingsverordening ViO 2023 Fees en NAS

ALGEMEEN

Inleiding

De Wijzigingsverordening ViO 2023 wijzigt de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO). Het gaat om verschillende wijzigingen:

- een wijziging van de artikelen 10, 16, 17, 18, 18a, 20, 20a, 21, 22a, 22b, 23, 25a en 25b. Deze wijzigingen hangen samen met wijzigingen van de IESBA Code of Ethics;
- wijzigingen van de artikelen 31, 32, 38, 38a, 48c en definities controledienst en opdrachtpartner.

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.

ARTIKELSGEWIJS

Deze wijzigingsverordening bestaat uit drie artikelen die de ViO wijzigen. In artikel IV staat de aanbevolen citeertitel van deze wijzigingsverordening.

Artikel I

Onderdeel A

In artikel 16 lid 4 was de definitie van controledienst opgenomen. Omdat het begrip controledienst na invoering van de wijzigingen ook in artikel 22b ViO wordt gebruikt, wordt voorgesteld om de definitie van controledienst onder te brengen bij de definities van de ViO.

In artikel 16 lid 4 ViO zijn meerdere assurance standaarden expliciet opgenomen. De afgelopen jaren zijn nieuwe standaarden uitgebracht. Het voorstel is om deze nieuw uitgebrachte assurance standaarden hierin te betrekken.

De begrippenlijst in de Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA) is vervallen sinds invoering van de HRA 2022. In Standaard 000N is de definitie van 'Opdrachtpartner' niet opgenomen. Zo doende is het noodzakelijk om deze definitie, in lijn met de definitie gehanteerd in Standaard 220, in de ViO op te nemen.

Onderdeel B

Door de beperking in de scope van verbonden derde voor de werking van artikel 21 ViO en artikel 22b ViO is, waar mogelijk, voor artikel 21 en artikel 22b voor de kring van verbonden derde aangesloten bij de definitie van 'gelieerde entiteit' (artikel 24b lid 3 Wet toezicht accountantsorganisaties). Het wordt in beginsel onwenselijk geacht om voor artikel 21 en artikel 22b voor een beursgenoteerde onderneming die geen organisatie van openbaar belang is een ruimere kring van verbonden derde van toepassing te verklaren dan op organisaties van openbaar belang. Door deze beperking in de scope van verbonden derde in artikel 21 ViO en artikel 22b ViO sluiten deze bepalingen beter aan bij de kring van 'related entities' die de Code of Ethics hanteert.

De artikelen 21 en artikel 22b zijn niet van toepassing als de non-assurancedienst die verricht wordt voor een verbonden derde geen materiële invloed heeft op het assurance-object van de verantwoordelijke entiteit en de verbonden derde:

- a) een natuurlijk of rechtspersoon is die invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van de verantwoordelijke entiteit en geen beleidsbepalende invloed heeft (upstream);
- b) een huishouding is waarin de verantwoordelijke entiteit invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid en geen beleidsbepalende invloed heeft (downstream).

Ter verduidelijking is getracht om voorgaande middels twee voorbeelden te illustreren dat zonder deze aanvullende bepaling een (ongewenst) verschil ontstaat in de reikwijdte tussen een beursgenoteerde onderneming oob en een beursgenoteerde onderneming niet-oob:

Voorbeeld 1 - Downstream

Als een accountantspraktijk een non- assurededienst levert aan een vennootschap waarin de verantwoordelijke entiteit (oob) een 25% aandelenbelang heeft (en hiermee invloed van betekenis) valt deze vennootschap niet onder de definitie van 'gelieerde entiteit', aangezien de verantwoordelijke entiteit geen overheersende zeggenschap of centrale leiding over de verantwoordelijke entiteit heeft. Als een accountantspraktijk een non- assurededienst levert aan een vennootschap waarin de verantwoordelijke entiteit (beursgenoteerde onderneming die geen oob is) een 25% aandelenbelang heeft (en hiermee invloed van betekenis) valt deze vennootschap wel onder de kring van 'verbonden derde', aangezien de verantwoordelijke entiteit invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van die verantwoordelijke entiteit. Als de non- assurededienst geen materiele invloed heeft op het assurance-object van de verantwoordelijke entiteit was de non- assurededienst veelal toegestaan op basis van artikel 21 ViO. Doordat 'materiele' in artikel 21 ViO verdwijnt ontstaat wel een verschil in de beoordeling van de onafhankelijkheid. Daarom is de kring van verbonden derde voor toepassing van artikel 21 ViO beperkt.

Voorbeeld 2 – Upstream

Als een accountantspraktijk een non- assurededienst levert aan een vennootschap die 25% aandelenbelang heeft (en hiermee invloed van betekenis) in de verantwoordelijke entiteit (oob) valt deze vennootschap niet onder de definitie van 'gelieerde entiteit', aangezien de verantwoordelijke entiteit wel invloed van betekenis heeft maar geen overheersende zeggenschap of centrale leiding over de verantwoordelijke entiteit.

Als een accountantspraktijk een non- assurededienst levert aan een vennootschap die 25% aandelenbelang heeft (en hiermee invloed van betekenis) in de verantwoordelijke entiteit, zijnde een beursgenoteerde onderneming maar geen oob, valt deze vennootschap onder de kring van 'verbonden derde', aangezien de verantwoordelijke entiteit invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van die verantwoordelijke entiteit. Dat geen sprake is van overheersende zeggenschap of centrale leiding over de verantwoordelijke entiteit is daarbij niet van belang.

Tussen de kring van verbonden derde (artikel 10 ViO) en de kring van 'gelieerde entiteit' (artikel 24b lid 3 Wta) bestaat voor toepassing van artikel 21 ViO en artikel 22b ViO een afwijking. Onder de kring van verbonden derde valt ook de natuurlijk persoon die feitelijk beleidsbepalend is in de verantwoordelijke entiteit, waarbij deze natuurlijk persoon niet onder de definitie van 'gelieerde entiteit' valt.

Onderdeel C

Artikel 16 lid 4 betrof een definitie van controledienst die betrekking had op de toepassing van artikel 16 ViO. Omdat het begrip controledienst na invoering van de wijzigingen ook in artikel 22b ViO wordt gebruikt, wordt voorgesteld om de definitie van controledienst onder te brengen bij de definities van de ViO.

In artikel 16 lid 4 ViO zijn meerdere assurance standaarden expliciet opgenomen. De afgelopen jaren zijn nieuwe standaarden uitgebracht. Het voorstel is om deze nieuw uitgebrachte assurance standaarden hierin te betrekken. Deze wijziging is in overeenstemming met de huidige toelichting op artikel 16 lid 4 (bijv. werkzaamheden gericht op het verifiëren van informatie waarmee de verantwoordelijke partij zich verantwoordt).

Onderdeel D

Het opschrift van hoofdstuk 4 wijzigt.

Onderdeel E

De wijzigingen zijn bedoeld om concreter te beschrijven wanneer hoofdstuk 4 van toepassing is.

Onderdeel F

CoE 400.13.A3 gaat over "Reporting to those charged with governance on behalf of management" (400.13.A3) Het betreft dus namens het management van de verantwoordelijke entiteit rapporteren en niet als accountant. Dit valt niet onder het huidige artikel 18 ViO. Daarom moeten we artikel 18 aanvullen met 'Reporting to those charged with governance on behalf of management'. De reikwijdte is beperkt tot functies waarin invloed op het assurance-object kan worden uitgeoefend. Dit is conform de keuze die bij de inwerkintreding van de ViO is gemaakt.

Artikel 18 lid c gaat over het namens de verantwoordelijke entiteit en niet als accountant rapporteren aan de met governance belaste personen. Het gaat hier om een functie waarin invloed op het assurance-object kan worden uitgeoefend. In de praktijk zal dit betekenen dat het verboden is namens het management of het bestuur te rapporteren.

Onder aangelegenheden met betrekking tot het assurance-object vallen zowel aangelegenheden 'over' het assurance-object als aangelegenheden die betrekking hebben op het assurance-object, zoals bijvoorbeeld het rapporteren over tussentijdse cijfers.

Onderdeel G

Dit artikel is niet bedoeld om een algeheel verbod op te leggen voor alle fiscale diensten of voor een maatschappelijk debat over fiscale dienstverlening met het oog op belastingvermindering. Artikel 18a ziet toe op een bedreiging uit hoofde van belangenbehartiging en/ of uit hoofde van zelftoetsing bij het verlenen van een fiscale dienst of het voorstellen van een fiscale transactie door de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk en aan de dienst of transactie geen pleitbaar standpunt ten grondslag ligt. Als de fiscale dienst of de voorgestelde fiscale transactie geen invloed heeft op het assurance-object is dit niet artikel niet van toepassing. De ViO verbiedt als de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk aan die entiteit een fiscale dienst verleent of heeft verleend of een transactie voorstelt of heeft voorgesteld waaraan geen pleitbaar standpunt ten grondslag ligt.

Samenloop van dienstverlening heeft als risico dat een eventueel controversieel fiscaal advies of controversiële voorgestelde transactie waar geen pleitbaar standpunt aan ten grondslag ligt in het eigen netwerk wordt goedgekeurd. Daarbij is sprake van een bedreiging uit hoofde van zelftoetsing en dat is niet wenselijk.

Het blijft echter wel mogelijk een assurance-opdracht te verrichten bij een verantwoordelijke entiteit waarin fiscalisten van buiten de accountantseenheid en buiten het eigen netwerk transacties adviseren of voorstellen waar geen pleitbaar standpunt aan ten grondslag ligt. In dat geval is namelijk geen sprake van een bedreiging uit hoofde van zelftoetsing.

Het verbod is niet van toepassing als met betrekking tot de fiscale dienst of de transactie een pleitbaar standpunt wordt ingenomen. Een pleitbaar standpunt is een standpunt:

- gebaseerd op een pleitbare uitleg van het recht; en
- in die zin dat de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte naar objectieve maatstaven gemeten redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze uitleg en daarmee de door de belastingplichtige gedane aangifte juist was.

Een pleitbaar standpunt ontstaat als er op het moment van het doen van de aangifte aan de hand van bijvoorbeeld de rechtsbronnen, jurisprudentie, literatuur en gewoonterecht die de belastingrechter gebruikt om diens beslissing over het belastinggeschil te nemen, verschillende interpretaties of toepassingen van het recht mogelijk zijn. In dit geval mogen dergelijke standpunten worden ingenomen, omdat de interpretatiewijze algemeen geaccepteerd is. Als een ruling met de Belastingdienst is overeengekomen zal (veelal) sprake zijn van een pleitbaar standpunt.

Onderdeel H

Het opschrift van paragraaf 4.2 wijzigt.

Onderdeel I en J

De wijzigingen van artikel 20 ViO en artikel 20a ViO moeten in samenhang worden bekeken. Wijzigingen in de Code of Ethics hadden betrekking op R604.13 (fiscaal advies) en R610.6 (corporate finance diensten).

Aan deze normen ligt het uitgangspunt ten grondslag dat bij deze samenloop van dienstverlening (fiscaal advies en corporate finance diensten) altijd sprake is van zelftoetsing. Dit is dezelfde norm als in de Code of Ethics 2011 maar het materialiteitscriterium is nu komen te vervallen (materiële invloed op het assurance-object wordt: invloed op het assurance-object).

Invoering van artikel 20a leidt ertoe dat artikel 20, lid 1, onderdeel b, moet komen te vervallen (anders tegenstrijdige regels). In beide gevallen verbieden we namelijk hetzelfde: verbod, indien de samenloop van dienstverlening een verwerkingswijze in het assurance-object tot gevolg heeft waarvan het

assurance-team betwijfelt of deze verwerkingswijze passend is, én sprake is van invloed op het assurance-object. Het verschil zit in het criterium materiële invloed op het assurance-object (artikel 20) en 'enkel' invloed op het assurance-object (artikel 20a).

Uitzondering lid 2 (overnemen uit artikel 20, lid 2, ViO)

Lid 2 gaat over een uitzondering voor assurance-opdrachten ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers en assurance-opdrachten van overheidsaccountants. Hier kan op voorhand over eventuele bedreiging worden gecommuniceerd. Speelt zowel in openbare praktijk als in de praktijk van intern en overheidsaccountants. Zowel interne als overheidsaccountants kunnen fiscaal advies verstrekken en interne accountants mogelijk ook corporate finance advies. Daarom wordt voorgesteld om de uitzondering conform artikel 20 lid 2 ook bij artikel 20a toe te passen.

Het tweede lid bepaalt dat als voldaan is aan de voorwaarden, bedoeld in artikel 3, zevende lid, of artikel 4, het verbod van het eerste lid niet van toepassing is. Die voorwaarden nemen de bedreiging zelf echter niet weg. Vanzelfsprekend zullen een of meer maatregelen moeten worden genomen om de onafhankelijke uitvoering te waarborgen. Dit is nu expliciet gemaakt. De maatregel is erop gericht om de bedreigingen weg te nemen die samenhangen met de materiële invloed van een nonassurancedienst én met een of meer van de omstandigheden genoemd in artikel 20 zoals subjectiviteit of niet-routinematigheid.

De aanvulling met 'en een maatregel is of wordt genomen die de onafhankelijke uitvoering waarborgt', sluit aan op artikel 6, derde lid, aanhef en onderdeel b. Dit betekent dat als geen of niet afdoende maatregelen worden genomen, een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers niet mag worden aanvaard of voortgezet. Omwille van de leesbaarheid is het tweede lid als (cumulatieve) opsomming geformuleerd.

Gezien voorgaande toelichtingen is daarom het voorstel om de uitzondering consistent met het huidige artikel 20 ook bij artikel 20a toe te passen.

Onderdeel K

Het opschrift van paragraaf 4.3 wijzigt.

Onderdeel L

Het materialiteitscriterium komt te vervallen. In artikel 21 ViO wordt materiële invloed op het assurance-object gewijzigd in: invloed op het assurance-object. Het verlenen van een non-assurance dienst in combinatie met een assurance-opdracht bij een organisatie van openbaar belang is verboden als de non-assurance-dienst invloed heeft op het assurance-object. Het begrip 'invloed' is toegelicht bij artikel 19 ViO en bij artikel 20 ViO. In artikel 17 ViO is reeds aangegeven dat ook dit artikel niet van toepassing is wanneer een wettelijke controle wordt uitgevoerd bij een oob. Door artikel 10 lid 3 ViO is het criterium materiële invloed op het assurance-object voor een non-assurancedienst aan de volgende verbonden derden van toepassing:

- een natuurlijk of rechtspersoon die invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van de verantwoordelijke entiteit;
- een huishouding waarin de verantwoordelijke entiteit invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid.

Zie voor een nadere toelichting artikel 10 lid 3 ViO en de bijbehorende toelichting.

Onderdeel M

Artikel 22b ViO ziet enkel toe op de samenloop van dienstverlening bij een beursgenoteerde onderneming die geen organisatie van openbaar belang is, waarbij de accountantspraktijk (of een ander onderdeel van het netwerk) naast de wettelijke controle een andere dienst dan bedoeld in artikel 16 lid 4 (andere dienst dan een controledienst) verleende of wilt verlenen.

Enkel toegestane niet controlediensten mogen aan het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken worden voorgelegd bij continuering van de wettelijke controleopdracht. Met samenloop van niet toegestane diensten mag het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken niet akkoord gaan. Artikel 21 verbiedt het uitvoeren van een assurance-opdracht bij een verantwoordelijke entiteit als de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk aan die entiteit een non-assurancedienst verleent of heeft verleend die van invloed op het assurance-object is. Artikel 22b ziet enkel toe op niet controlediensten ongeacht of deze invloed heeft op het assurance-object.

Een in de praktijk gangbare werkwijze is dat het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken van de verantwoordelijke entiteit periodiek (bijvoorbeeld jaarlijks) schriftelijk akkoord gaat met een overzicht van toegestane niet controlediensten in samenloop met een wettelijke controle. Hiermee geeft het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken van de verantwoordelijke entiteit schriftelijk akkoord voor de aard van de niet controlediensten en daarbij de (maximale) vergoeding voor deze diensten. Deze werkwijze is een mogelijke invulling van de vereisten inzake artikel 22b ViO. Vanzelfsprekend moet, indien van toepassing, ook rekening worden gehouden met eventuele andere onafhankelijkheidsregels.

De scope van verbonden derde is voor de toepassing van dit artikel afwijkend. Zie hiervoor artikel 10 lid 3 ViO en de hierbij behorende toelichting.

Onderdeel N

Het opschrift van paragraaf 5.1 wijzigt.

Onderdeel O

Het voorstel is om de CoE-norm R410.6 over te nemen en van toepassing te verklaren op alle assurance-opdrachten (dus ook op wettelijke controle) en daarbij de bewoording te gebruiken van artikel 29 Bta ('niet afhankelijk gesteld van') om misverstanden en tegenstrijdigheden te voorkomen. Artikel 29 Bta is ontleend aan artikel 25 EU-ri, waarin is gesteld 'niet worden beïnvloed of bepaald'/'are not influenced or determined'.

Artikel 23 wordt aangevuld met de bepaling dat het verboden is om een assurance- opdracht uit te voeren als de vergoeding voor de assurance-opdracht afhankelijk is gesteld van andere diensten (niet zijnde de assurance dienst) die de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk aan de verantwoordelijke partij verleent of heeft verleend. Deze aanvulling hangt samen met de wijziging van R410.6 van de Code of Ethics ('Revisions of the fee- related provisions of the code').

Als de vergoeding voor het uitvoeren van een assurance- opdracht afhankelijk is gesteld van aanvullende diensten ontstaat een bedreiging uit hoofde van eigen belang die onaanvaardbaar is. Een accountant kan een honorarium vragen die de accountant passend acht. Het bepalen van de hoogte van de vergoeding van de assurance- opdracht is een beslissing van de accountant, waarbij de accountant alle relevante factoren in acht dient te nemen. De accountant dient altijd de relevante wet- en regelgeving als relevante factor hierbij te betrekken en kan eventueel mogelijke tijdsbesparing door het leveren van aanvullende (toegestane) diensten in acht nemen.

Het is echter niet toegestaan als de vergoeding voor de assurance- opdracht afhankelijk is gesteld van het leveren of mogen leveren van aanvullende diensten aan de verantwoordelijke entiteit. Onder het afhankelijk stellen van valt niet de relatieve verhouding tussen de vergoeding voor de assurance-opdrachten en de vergoedingen voor de non- assurance opdrachten. De relatieve verhouding tussen deze vergoedingen kan een bedreiging vormen van de onafhankelijkheid, waarbij de accountant artikel 6 ViO dient toe te passen.

Onderdeel P

De aanvulling 'of een orgaan met gelijksoortige taken' vindt plaats om de consistentie binnen de Verordening inzake de Onafhankelijkheid te verbeteren. Zie bijvoorbeeld: In artikel 31 lid 3 ViO, artikel 34 lid 3 ViO, artikel 38 lid 1 onder b ViO, artikel 39 lid 1 onder b ViO, artikel 42 onder b ViO en artikel 43 lid 1 onder b ViO. Organen met soortgelijke taken als een auditcomité maar die onder een andere noemer opereren, worden in de ViO met een auditcomité gelijk gesteld.

Middels deze aanvulling is getracht om ook voor artikel 25a ViO dit duidelijk te maken. De ViO regelt hetgeen R410.20 CoE verbiedt voor wat betreft wettelijke controles bij oob's (artikel 25a lid 3 ViO) en beursgenoteerd niet-oob (artikel 25a lid 3, jo. artikel 13 ViO). De ViO regelt het niet voor vrijwillige controleopdrachten en beoordelingsopdrachten bij oob's en andere beursgenoteerde ondernemingen (PIE's), waar R410.20 wel op toeziet.

Het voorstel is om dit verbod over te nemen voor andere assurance-opdrachten dan wettelijke controles bij oob's en beursgenoteerd niet-oob. Hiermee is het voorstel om de reikwijdte van artikel 25a lid 3 ViO op te rekken van wettelijke controles naar alle assurance- opdrachten. Voorgaande leidt tot het schrappen van het huidige artikel 25a lid 3 ViO en het invoeren van een nieuw artikel 25b ViO.

Onderdeel Q

Onder het nieuwe artikel 25b ViO vallen assurance- opdrachten, waaronder wettelijke en vrijwillige controleopdrachten en beoordelingsopdrachten, bij organisaties van openbaar belang. Doordat de scope is uitgebreid is ook de term accountantspraktijk gehanteerd. Onder accountantspraktijk vallen zowel accountantsorganisaties (artikel 1 Wta) als accountantskantoren (artikel 1 NVKS).

R410.21 was reeds voor wettelijke controleopdrachten bij organisaties van openbaar belang geregeld middels artikel 25a lid 3 ViO. Door artikel 13 ViO was dit ook reeds geregeld voor wettelijke controleopdrachten bij beursgenoteerde bedrijven niet zijnde organisaties van openbaar belang. Als sprake is van overtreding van de bepaling in artikel 25b ViO kan mogelijk, afhankelijk van de feiten en omstandigheden (waaronder de aard van de assurance- opdracht) de hardheidsclausule (artikel 15) worden toegepast. Bij toepassing van de hardheidsclausule dient als te nemen maatregel in ieder geval een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling plaats te vinden.

Ten aanzien van artikel 25b wordt nadrukkelijk onder de aandacht gebracht dat artikel 4, derde lid, tweede alinea, van de Europese verordening onverminderd van toepassing is bij wettelijke controles. Deze bepaling kent het auditcomité de bevoegdheid toe om, als de honoraria van een organisatie van openbaar belang na drie boekjaren de 15%-grens blijven overschrijden, op objectieve gronden te besluiten of een wettelijke controle mag worden voortgezet gedurende een aanvullende periode die in geen geval langer dan twee jaar mag duren. Dit brengt mee dat als de 15%-grens gedurende vijf achtereenvolgende boekjaren wordt overschreden, een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang hoe dan ook zal moeten worden beëindigd.

Onderdeel R en S

In R510.4 van de CoE was reeds het volgende opgenomen (sinds CoE 2011):

'Any other partner or managerial employee who provides non-audit services to the audit client, except for any whose involvement is minimal, or any of that individual's immediate families'. Hieruit volgt dat het verboden is om een assurance- opdracht uit te voeren als een '...managerial employee who provides non-audit services to the audit client, except for any whose involvement is minimal, or any of that individual's immediate family' een financieel belang houdt.

Deze medewerkers, niet zijnde de partners, vallen op dit moment nog niet onder het huidige artikel 31 ViO. We stellen voor om artikel 31 lid 2 onderdeel d ViO toe te voegen, evenals het van toepassing verklaren van het huidige onderdeel d (nieuwe onderdeel e) van artikel 31 ViO op deze bepaling (zodat het eveneens toeziet op een nauwe financiële relatie).

Als een senior lid van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk, niet zijnde een partner, die een non-assurancedienst verleent aan de verantwoordelijke entiteit een financieel belang houdt in de entiteiten zoals genoemd in artikel 31 lid 1 ViO ontstaat voor het uitvoeren van de assurance- opdracht een onaanvaardbare bedreiging van de onafhankelijkheid.

De verbodsbepaling is niet van toepassing als de bijdrage van het senior lid van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk die een non-assurancedienst verleent aan de verantwoordelijke entiteit, zowel kwantitatief als kwalitatief, van minimale omvang is. Dit zal enerzijds afhankelijk zijn van het aantal bestede uren (kwantitatief) en anderzijds van de aard van de non- assurancedienst en andere omstandigheden (kwalitatief). Voor het aantal bestede uren is het niet relevant of deze uren ook in rekening zijn gebracht bij de verantwoordelijke entiteit. Een in het algemeen gestelde norm is als meer dan tien uur door een senior lid van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk aan de non-assurancedienst zijn besteed, is mogelijk sprake van een bijdrage die niet minimaal is (kwantitatief). Het aantal jaren betrokken bij de uitvoering van de non- assurancedienst is daarbij niet relevant.

De functiebenamingen verschillen tussen accountantspraktijken. De formele functie van het senior lid is daarbij niet leidend. Wel zal in veel gevallen de functie manager of optredend als manager kwalificeren als een senior lid.

Omdat onderdeel d van artikel 31 lid 2 ViO is toegevoegd moet ook de verwijzing in artikel 32 ViO worden aangepast en wordt ook hier onderdeel d toegevoegd.

Onderdeel T en U

De begrippenlijst in de Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA) is vervallen sinds invoering van de HRA 2022. In Standaard 000N is de definitie van 'Opdrachtspartner' niet opgenomen. Zodoende is het noodzakelijk om deze definitie, in lijn met de definitie gehanteerd in Standaard 220, in de ViO op te nemen.

Onderdeel V

Een nieuwe regeling is niet slechts van toepassing op hetgeen na haar inwerkingtreding voorvalt, maar ook op hetgeen bij haar inwerkingtreding bestaat, zoals bestaande rechtsposities en verhoudingen (onmiddellijke werking). Hieraan kunnen bezwaren kleven. In dat geval kan gekozen worden voor het opnemen van overgangsrecht.

Bij onmiddellijke werking van deze verordening zijn opdrachten die voor de inwerkingtreding overeengekomen zijn van invloed op de toepassing van de nieuwe bepalingen. Immers, lopende opdrachten die voor de inwerkingtreding niet tot een bedreiging van de onafhankelijkheid leidden, doen dat vanaf de inwerkingtreding van de wijzigingsverordening wel.

Door toekenning van onmiddellijke werking ontstaat derhalve materieel terugwerkende kracht. Terugwerkende kracht is echter niet expliciet verboden. Wel zal rekening moeten worden gehouden met de "maatschappelijke gevolgen" van de materieel terugwerkende kracht. Onder meer de rechtszekerheid mag niet worden aangetast. Verwezen wordt naar aanwijzing 5.62 van de Aanwijzingen voor de regelgeving (Ar)

Aanwijzing 5.62 Ar luidt als volgt: Bij belastende regelingen betekent terugwerkende kracht in beginsel een aantasting van de Rechtszekerheid van de burger. Een reden voor het toekennen van terugwerkende kracht kan zijn de noodzaak tot het plotseling laten gelden van een nieuwe regeling om te voorkomen dat burgers maatregelen treffen waardoor de regeling haar beoogde effect ontbeert of zelfs een tegenovergesteld effect sorteert. Alsdan kan de grensdatum van de terugwerkende kracht samenvallen met de datum waarop van betrokkenen redelijkerwijs kan worden gevergd dat zij reeds voorafgaande aan de inwerkingtreding met de verandering in de regelgeving rekening hielden. [...] Zie voor een nadere beschouwing over de uitzonderlijke gevallen waarin aan belastende regelingen terugwerkende kracht kan worden toegekend: de beleidslijn bij het toekennen van terugwerkende kracht aan belastende fiscale maatregelen, zoals omschreven in Kamerstukken II 1996/97, 25212, nr. 2, en I 2009/10, 25212, A. Deze beleidslijn kan ook worden toegepast buiten het terrein van de fiscale regelgeving.

Dit artikel voorziet in overgangsrecht teneinde de ongewenste effecten van materieel terugwerkende kracht weg te nemen.

Artikel II

Dit artikel regelt de inwerkingtreding van de wijzigingen in de ViO.

Artikel III

Betreft aanbevolen citeertitel.