

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

**Toelichting
op de Verordening inzake de onafhankelijkheid
van accountants bij assurance-opdrachten (ViO)**

ViO per 17 juni 2016

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.

Toelichting op de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO)

Inhoudsopgave

1	Voorwoord	3
2	Achtergrond wijzigingen per 17 juni 2016	4
3	Overzicht relevante regelingen, toelichting en handreiking	5
4	Nadere duiding begrippen	6
5	Algemeen deel	7
6	Artikelsgewijze toelichting	11
	Hoofdstuk 1 - Definities	11
	Hoofdstuk 2 - Algemene bepalingen	13
	Hoofdstuk 3 - Samenloop van dienstverlening bij een oob waarbij een wettelijke controle wordt uitgevoerd	22
	Hoofdstuk 4 - Samenloop van dienstverlening bij een oob waarbij geen wettelijke controle wordt uitgevoerd dan wel bij een niet-OOB	26
	Hoofdstuk 5 - Vergoedingen	32
	Hoofdstuk 6 - Geschenken en gastvrijheid	35
	Hoofdstuk 7 - Langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij	37
	Hoofdstuk 8 - Financiële belangen	41
	Hoofdstuk 9 - Zakelijke relaties	43
	Hoofdstuk 10 - Werkrelaties met een verantwoordelijke entiteit	45
	Hoofdstuk 11 - Nauwe persoonlijke relaties	50
	Hoofdstuk 12 - Juridische procedure tegen de verantwoordelijke partij	50
	Hoofdstuk 13 - Prestatie-afhankelijke beoordeling en beloning	51
	Hoofdstuk 14 - Intrekking van regelingen	52
	Hoofdstuk 15 - Overgangs- en slotbepalingen	52

1 Voorwoord

Deze toelichting is een herziene versie van de *Toelichting op de ViO* die bij de inwerkingtreding van de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) is gepubliceerd. Deze herziene versie sluit aan op de ViO zoals deze met ingang van 17 juni 2016 luidt en omvat eveneens de actuele zienswijze van enkele in de ViO gebruikte begrippen en criteria. De eerste versie van de *Toelichting op de ViO* blijft ongewijzigd gehandhaafd zodat eenvoudig kan worden nagegaan hoe de ViO vanaf de inwerkingtreding op 1 januari 2014 tot 17 juni 2016 werd uitgelegd.

Op 17 juni 2016 is de Wijzigingsverordening ViO 2016 in werking getreden. Daarin staan alle wijzigingen die in de ViO zijn doorgevoerd. In de artikelsgewijze toelichting van deze herziene versie is duidelijk aangegeven als een artikel is gewijzigd (mededeling bovenaan) en is de toelichting geactualiseerd. Voor de verantwoording van elk van de wijzigingen wordt verwezen naar de *Toelichting op de Wijzigingsverordening ViO 2016*.

2 Achtergrond wijzigingen per 17 juni 2016

Aanleiding om de ViO te wijzigen zijn nieuwe en gewijzigde bepalingen in de Europese regelgeving op het gebied van wettelijke controles. Die bepalingen omvatten onafhankelijkheidseisen. Ook de Wet toezicht accountsorganisaties (Wta) en het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) zullen hierop moeten worden aangepast. Bij de wijziging van de ViO is rekening gehouden met de toekomstige wijziging van de Wta en het Bta¹.

De wijzigingen in de ViO zijn net als de herziene Europese regelgeving² van toepassing op verantwoordingsperioden die aanvangen op of na 17 juni 2016. Op verantwoordingsperioden die zijn begonnen voor 17 juni 2016 blijft de ViO van toepassing zoals deze op 1 januari 2014 in werking is getreden. Nadrukkelijk wordt aanbevolen het overgangsrecht erop na te slaan (artikelen 48 en 48a).

De nieuwe en gewijzigde bepalingen in de Europese regelgeving zijn deels opgenomen in een nieuwe verordening³ (hierna: Europese verordening) en deels in de Achtste richtlijn⁴.

De Europese verordening heeft in principe rechtstreekse werking in Nederland. In principe, want de Europese verordening kent een aantal opties voor landen om af te wijken van de regels die zij stelt ('lidstaatopties'). Bepalingen die (al dan niet gewijzigd) in de Europese verordening zijn opgenomen, moeten vanwege de rechtstreekse werking uit de nationale regelgeving worden geschrapt. De lidstaatopties waar in Nederland gebruik van wordt gemaakt, moeten in nationale regelgeving worden omgezet. De wijzigingen in de Achtste richtlijn⁵ moeten in de nationale regelgeving worden verwerkt. De ViO is per 17 juni 2016 op al deze punten aangepast.

De keuzes die gemaakt zijn bij de totstandkoming van de ViO ten aanzien van de uitgangspunten en de structuur van de regeling, zijn zo veel mogelijk gerespecteerd. Dit verklaart waarom de wijzigingen in de ViO veelal van toepassing zijn op alle assurance-opdrachten, hoewel de Europese regelgeving alleen op wettelijke controles betrekking heeft. De ViO maakt in beginsel geen onderscheid naar de aard van een assurance-opdracht.

Een aanpassing die geheel losstaat van de wijziging van de Europese regelgeving is de verduidelijking van het regime dat van toepassing is op een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers.

Voor een uitgebreide toelichting op de achtergrond van de wijzigingen van de ViO wordt verwezen naar de *Toelichting op de Wijzigingsverordening ViO 2016*.

¹ Gebaseerd op voorstellen die de NBA op het moment van het schrijven van de *Wijzigingsverordening ViO 2016* ter beschikking had.

² Met uitzondering van artikel 16, zesde lid, van de EU-verordening (artikel 44 van de EU-verordening).

³ Verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie (PbEU 2014, L 158).

⁴ Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PbEU 2006, L 157).

⁵ De Achtste richtlijn is gewijzigd door: Richtlijn 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen (PbEU 2014, L 158).

3 Overzicht relevante regelingen, toelichting en handreiking

Onafhankelijkheidsvoorschriften zijn verspreid over diverse regelingen opgenomen. Hieronder volgt een opsomming van die regelingen en, met betrekking tot de ViO, NBA-publicaties:

- Verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (*PB EU 2014, L 158*);
- Wet toezicht accountantsorganisaties;
- Besluit toezicht accountantsorganisaties;
- Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) per 17 juni 2016;
- Toelichting op de ViO (per 17 juni 2016);
- Wijzigingsverordening ViO 2016 (geïmplementeerd in de ViO per 17 juni 2016);
- Toelichting op de Wijzigingsverordening ViO 2016;
- Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) tot 17 juni 2016;
- Toelichting op de ViO (tot 17 juni 2016);
- NBA-handreiking 1131 *Toepassing van de ViO* van 15 december 2015.

4 Nadere duiding begrippen

Op basis van ervaringen met de toepassing van de ViO is nader geduid wat in de ViO moet worden verstaan onder materiële invloed, betrokkenheid van een accountant bij besluitvorming van een verantwoordelijke entiteit, en subjectiviteit bij non-assurancediensten.

5 Algemeen deel

Inleiding

Op 1 januari 2013 is de Wet op het accountantsberoep (Wab) in werking getreden. Artikel 19, tweede lid, aanhef en onderdeel a, van de Wab verplicht de ledenvergadering van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants een verordening vast te stellen met betrekking tot gedrags- en beroepsregels ten behoeve van een goede uitoefening van de werkzaamheden van accountants. Daartoe zijn op 1 januari 2014 deze verordening, met als titel Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO), en eveneens de Verordening gedrags- en beroepscode accountants (VGBA) in werking getreden.

De ViO heeft tot doel een onafhankelijke uitvoering van assurance-opdrachten te waarborgen. Een onafhankelijke uitvoering wordt door het maatschappelijk verkeer en in het bijzonder de gebruikers van een assurance-opdracht als een randvoorwaarde voor de kwaliteit van de uitvoering aangemerkt. De perceptie van het maatschappelijk verkeer legitimeert regels op dit terrein. De ViO legt aan de (direct of indirect) betrokken accountants verplichtingen op die zijn toegesneden op hun rol en mogelijkheden om een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te beïnvloeden (artikel 3).

Vanwege het grote gewicht dat aan onafhankelijkheidsregels voor accountants wordt toegekend, is ervoor gekozen om deze regels in een verordening vast te leggen. Hiermee is eveneens aan de leden de mogelijkheid geboden om zich via de ledenvergadering uit te spreken over de onafhankelijkheidsregels. De ViO vervangt de:

- Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant (AA's), vastgesteld op 19 december 2006;
- Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant (RA), vastgesteld op 14 december 2006 en laatstelijk gewijzigd bij besluit van 22 augustus 2007;
- Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant – assurance-opdrachten (AA's), vastgesteld op 16 december 2009;
- Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant – assurance-opdrachten (RA's), vastgesteld op 16 december 2009;
- Nadere voorschriften onafhankelijkheid overheidsaccountant – assurance-opdrachten (AA's), vastgesteld op 16 december 2009; en
- Nadere voorschriften onafhankelijkheid overheidsaccountant – assurance-opdrachten (RA's), vastgesteld op 16 december 2009.

De ViO is zoveel mogelijk overeenkomstig de *'Aanwijzingen voor de regelgeving'* - een hulpmiddel bij het tot stand brengen van kwalitatief goede regelgeving - geformuleerd. Dit komt het begrip en de leesbaarheid van de regels ten goede. Door de toepassing van de *'Aanwijzingen voor de regelgeving'* bevat de ViO alleen normen. In de artikelsgewijze toelichting zijn voorbeelden van mogelijke maatregelen opgenomen. Omwille van de toegankelijkheid is ervoor gekozen om voorbeelden van mogelijke bedreigingen in een handreiking onder te brengen.

De *'Code of Ethics for Professional Accountants'* (*Code of Ethics*) van de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) van de International Federation of Accountants (IFAC), en daarmee de internationale convergentie, is het startpunt geweest bij het opstellen van de ViO. Waar nodig of gewenst gezien de Nederlandse situatie, wijken de artikelen van de Code of Ethics af. In het kader van internationale opdrachten wordt, vanwege het lidmaatschap van IFAC en op grond van de gemaakte afspraken in het fusiedocument tussen NOvAA en NIVRA, veelal gesteld dat de van toepassing zijnde onafhankelijkheidsregels ten minste gelijkwaardig moeten zijn aan de Code of Ethics.

Waarom onafhankelijk?

Accountants geven in hun assurance-rapport hun mening in de vorm van een conclusie of een oordeel over een assurance-object. De conclusie of het oordeel is bedoeld om de gebruiker het vertrouwen te geven dat hij zijn beslissingen met betrekking tot het assurance-rapport baseert op betrouwbare informatie.

Een verklaring die bedoeld is voor eenieder die daar kennis van wil nemen en die dus geen beperking in de verspreidingskring kent, moet daarom door een onafhankelijke accountant zijn afgegeven. Het gaat daarbij om onafhankelijkheid in wezen en in schijn. De onafhankelijkheid in wezen zorgt ervoor dat de accountant in staat is om een objectief oordeel te vormen en daarbij zijn professioneel kritische instelling aan te wenden zonder dat banden met de verantwoordelijke partij zijn oordeel kunnen beïnvloeden. Dit geeft ook meteen het effect op de kwaliteit weer. Een accountant die alle vereisten naleeft maar in zijn afwegingen niet voldoende objectief en professioneel kritisch is, voldoet niet aan de VGBA en de kwaliteitseisen van de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS) en de daaraan gerelateerde eisen met betrekking tot kwaliteitssystemen.

Onafhankelijkheid in schijn zorgt ervoor dat gebruikers geen vragen stellen bij de onafhankelijkheid van de accountant die voeding kan geven aan twijfel over het oordeel of de conclusie van de accountant. Juist in een tijd waar het vertrouwen in het accountantsberoep beschadigd is door berichten over onvoldoende kwaliteit bij het uitvoeren van opdrachten is onafhankelijkheid in schijn een randvoorwaarde voor het herwinnen van het vertrouwen.

Kortom, er mag bij gebruikers geen twijfel zijn over de onafhankelijkheid in wezen en in schijn. Dit geldt net zozeer bij een MKB-onderneming waar bijvoorbeeld een nieuwe bankier of een nieuwe leverancier moet kunnen steunen op de conclusie of op het oordeel van de accountant als bij een organisatie van openbaar belang.

Uitgangspunten ViO

De ViO is zowel op Accountants-Administratieconsulenten als Registeraccountants van toepassing, waarbij de ledengroep waartoe de accountant behoort niet bepalend is. Net als de VGBA hanteert de ViO namelijk als uitgangspunt dat uit de aard van de werkzaamheden voortvloeit welke regels van toepassing zijn en dat dit niet primair wordt bepaald door de ledengroep waarvan een accountant lid is. De wijze waarop de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht wordt ingevuld, is afhankelijk van de omgeving en omstandigheden waarbinnen een assurance-opdracht wordt uitgevoerd.

De ViO maakt geen onderscheid naar de aard van de assurance-opdracht. Dit is in afwijking van de Code of Ethics waarin een apart regime, Section 291, geldt voor assurance-opdrachten anders dan een controle- of beoordelingsopdracht van historische financiële informatie. Er is voor gekozen het regime voor controle- en beoordelingsopdrachten van historische financiële informatie, Section 290 van de Code of Ethics, als uitgangspunt te nemen, ongeacht de aard van de assurance-opdracht. Daarnaast worden in de ViO controleopdrachten van de jaarrekening of daarop gelijkende informatie niet langer aan zwaardere regels onderworpen dan beoordelingsopdrachten van historische financiële informatie en overige assurance-opdrachten, zoals dit op onderdelen het geval was in de onafhankelijkheidsvoorschriften die tot de inwerkingtreding van de ViO van kracht waren. Wel worden onder voorwaarden minder vergaande eisen gesteld aan de onafhankelijkheid bij een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers dan bij een assurance-opdracht ten behoeve van een niet-nader bepaalde kring van gebruikers.

De ViO voorziet wel in enkele zwaardere eisen als het gaat om een assurance-opdracht ten behoeve van een organisatie van openbaar belang als bedoeld in artikel 1 van de Wta. Deze eisen bevinden zich op het terrein van langdurige betrokkenheid, werkrelaties en de samenloop van dienstverlening bij een verantwoordelijke partij. De rechtvaardiging hiervan zit in de grote kring van belanghebbenden die een organisatie van openbaar belang pleegt te hebben als gevolg van haar omvang of functie die zij binnen het maatschappelijk verkeer vervult.

Niet alle beursgenoteerde ondernemingen kwalificeren als organisatie van openbaar belang in de zin van de Wta. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan ondernemingen die alleen op een beurs buiten de Europese Economische Ruimte zijn genoteerd (de EER betreft alle landen van de Europese Unie, aangevuld met Liechtenstein, Noorwegen en IJsland). Ook beursgenoteerde ondernemingen die zijn geregistreerd op een niet-gereguleerde markt zijn geen organisatie van openbaar belang. Desondanks geldt ook ten aanzien van deze ondernemingen dat de uitkomst van een daarbij uitgevoerde assurance-opdracht voor een grote groep van belanghebbenden relevantie heeft. Daarom ligt het in de rede assurance-opdrachten voor dergelijke beursgenoteerde ondernemingen aan dezelfde eisen te onderwerpen als die voor een assurance-opdracht bij een organisatie van openbaar belang (artikel 13). Dit is bovendien in overeenstemming met de Code of Ethics. Een uitzondering

geldt met betrekking tot artikel 16 waarin het door de Tweede Kamer aangenomen amendement op de Wab is geïmplementeerd met betrekking tot de samenloop van dienstverlening met de wettelijke controle. Dit amendement had uitsluitend betrekking op organisaties van openbaar belang. Na de wijziging van de ViO is artikel 16 nog steeds alleen op organisaties van openbaar belang van toepassing in lijn met artikel 5 van de Europese verordening.

Structuur ViO en normadressaat

De ViO bestaat uit een algemeen deel (hoofdstuk 2) en enkele bijzondere delen (de hoofdstukken 3 tot en met 13). De bijzondere delen moeten in samenhang met het algemene deel worden gelezen.

Het algemene deel bevat de hoofdregels, waarvan de artikelen 3 en 4 de kernbepalingen vormen. De kernbepalingen beschrijven het kader voor een onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht.

In de bijzondere delen zijn specifieke omstandigheden benoemd die in elk geval leiden tot een bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht (*zie de toelichting op artikel 6*). Het gaat hier om verschillende soorten betrekkingen met de verantwoordelijke partij of daarmee verbonden derde.

De eindverantwoordelijke accountant moet waarborgen dat een assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd. Het toetsingskader waarbinnen hij invulling aan deze verplichting dient te geven, is in artikel 6 opgenomen en daar uitgewerkt.

De ViO geeft ook aan dat andere accountants die invloed hebben op de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht een verantwoordelijkheid hebben. Ook zij zijn aan te spreken op hun gedrag en dat van hun nauwe persoonlijke relaties. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om een manager in het assurance-team, maar ook om bijvoorbeeld de partner van een kantoor of de beleidsbepaler die invloed kan uitoefenen op het assurance-team. Van een 'willekeurige' accountant kan in redelijkheid niet worden verlangd dat hij meer dan zijn eigen betrekkingen en die van personen binnen zijn invloedssfeer op eventuele bedreigingen voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht bewaakt. In de bijzondere hoofdstukken zijn diverse specifieke betrekkingen van deze accountants of hun nauwe persoonlijke relaties genoemd. Op grond van artikel 3 laat een accountant na dergelijke betrekkingen te onderhouden (vierde lid), dan wel ziet hij erop toe dat maatregelen worden genomen om de onafhankelijke uitvoering tegen dergelijke betrekkingen van personen binnen zijn invloedssfeer te waarborgen (vijfde lid).

Tot slot wordt hier nog ingegaan op artikel 3, vierde lid, in relatie tot de hoofdstukken 3 en 4. Deze hoofdstukken hebben betrekking op de samenloop van dienstverlening bij de verantwoordelijke partij van een assurance-opdracht met een andere dienst dan een assuredienst ('non-assurancedienst'). Bepaalde non-assurancediensten zijn als een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht aangemerkt. Uitgangspunt van de betreffende artikelen is dat de tot een bedreiging leidende non-assurancedienst eveneens door de accountantseenheid wordt geleverd of door een ander onderdeel van het netwerk. Individuele accountants worden in dat kader niet genoemd. Een accountant die betrokken is bij een non-assurancedienst die de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht bedreigt, onderhoudt hiermee echter een betrekking zoals bedoeld in artikel 3, vierde lid.

Principes en grenzen

Uitgangspunt van de ViO is een op principes gebaseerde regelgeving. De accountant maakt op basis van principes een inschatting wat de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde in de betreffende situatie en omstandigheden acceptabel vindt. Die inschatting, samen met de vraag of de accountant in wezen onafhankelijk is, zal bepalen of hij een assurance-opdracht kan uitvoeren en zo ja, welke maatregelen eventueel nodig zijn. De principes worden gehanteerd omdat niet op voorhand elke mogelijke bedreiging kan worden voorzien en behandeld in de ViO. De principes worden niet ingegeven om de grenzen van de ViO op te zoeken.

Naast principes kent de ViO ook situaties waar grenzen (een maatregel dan wel een verbod) worden gesteld aan de beoordelingsruimte van de accountant. Het gaat om situaties waarvan op voorhand duidelijk is dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde tot de conclusie zal komen dat:

- het nodig is om een al dan niet specifieke maatregel te nemen; of
- de onafhankelijkheid zodanig wordt bedreigd dat geen maatregelen mogelijk zijn om de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te waarborgen.

Assurance-opdracht t.b.v. een nader bepaalde kring van gebruikers

Bij een beperking in het gebruik en de verspreidingskring van de assurance-opdracht zijn enkele nader bepaalde afwijkingen op de verordening toegestaan (zie de toelichting op artikel 3, zevende lid, en artikel 8).

Verhouding tot Wta, Bta en Europese verordening

Wettelijke controles in de zin van de Wta vallen onder het toepassingsbereik van de Wta en het Bta. De ViO bevat verschillende aanvullende bepalingen ten opzichte van de Wta en het Bta. Mocht de ViO onverhoopt strijdig blijken met de Wta of het Bta, dan gaat de Wta of het Bta vanzelfsprekend voor.

'Wettelijke controles van jaarrekeningen (financiële overzichten)'⁶ van organisaties van openbaar belang vallen bovendien onder de Europese verordening. De Europese verordening omvat onafhankelijkheidseisen en heeft voorrang boven nationale onafhankelijkheidsregels zoals de ViO. Bij eventuele onbedoelde strijdigheden moet de Europese verordening worden toegepast. De Europese verordening is in beginsel rechtstreeks van toepassing in Nederland. De Europese verordening moet daarom direct worden toegepast, behalve als in nationale regelgeving op grond van een lidstaatoptie andersluidende regels zijn gesteld. Daar moeten de nationale regels worden gevolgd. De artikelen 16 en 25a van de ViO zijn op onderdelen strenger dan de Europese verordening. Hier is invulling gegeven aan lidstaatopties.

Oprichting gerichte kwaliteitsbeoordeling als maatregel

De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt in de ViO een aantal keren aangemerkt als een maatregel om de onafhankelijke uitvoering bij een bedreiging te waarborgen. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is in een dergelijke situatie alleen effectief als de kwaliteitsbeoordelaar, in overeenstemming met regelgeving op dit gebied, specifiek aandacht besteedt aan de risico's die voortkomen uit de bedreiging en vaststelt dat de assurance-opdracht onafhankelijk is uitgevoerd. De omvang van het onderzoek hangt af van de complexiteit van de assurance-opdracht en het risico dat het rapport onder de gegeven omstandigheden niet juist zou zijn.

Materieel belang

In de hoofdstukken 5 (vergoedingen), 8 (financiële belangen) en 9 (zakelijke relaties) komt het begrip 'materieel belang' voor. Een vergoeding, financieel belang of zakelijke relatie is van materieel belang als hierdoor het onaanvaardbaar risico ontstaat dat economische belangen het oordeel of de conclusie van de accountant over het assurance-object of de verantwoording daarover beïnvloeden. De afweging dient mede gemaakt te worden vanuit de perceptie van een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde.

Naast kwantitatieve aspecten kunnen ook kwalitatieve aspecten leiden tot een materieel belang. Denk bijvoorbeeld aan een net gestarte zakelijke relatie. Deze kan wellicht in geld uitgedrukt nog niet veel voorstellen maar wel strategisch gezien als zeer belangrijk worden ervaren. De zakelijke relatie zal dan als een materieel belang gelden.

⁶ Voor de definitie van een 'wettelijke controle van jaarrekeningen (financiële overzichten)' verwijst de EU-verordening naar de EU-richtlijn. De definitie luidt:

een controle van een jaarrekening (een jaarlijks financieel overzicht) of een geconsolideerde jaarrekening (een geconsolideerd financieel overzicht), voor zover deze:

- a. door het recht van de Unie wordt voorgeschreven;
- b. door nationaal recht wordt voorgeschreven met betrekking tot kleine ondernemingen;
- c. op vrijwillige basis op verzoek van kleine ondernemingen wordt uitgevoerd en voldoet aan nationale wettelijke voorschriften die gelijkwaardig zijn aan die welke gelden voor de in punt b) bedoelde controle, voor zover die controle bij nationale wetgeving als wettelijke controle is voorgeschreven.

6 Artikelsgewijze toelichting

Hoofdstuk 1 - Definities

Artikel 1

Dit artikel is op 17 juni 2016 gewijzigd. Nieuw zijn een definitie van accountant, Europese verordening, NV COS en verantwoordingsperiode.

Accountantseenheid

Het begrip accountantseenheid is bij de inwerkingtreding van de ViO geïntroduceerd. De ViO gebruikt accountantseenheid over het algemeen als een verzamelbegrip voor accountantspraktijk en accountantsafdeling. Het begrip accountantspraktijk is een verzamelbegrip voor accountantsorganisatie en accountantskantoor. Intern- en overheidsaccountants zijn verbonden aan een accountantsafdeling, openbaar accountants aan een accountantsorganisatie of accountantskantoor. Als alleen het begrip accountantsafdeling, accountantspraktijk, accountantskantoor of accountantsorganisatie wordt gebruikt, betekent dit dat de omstandigheid leidt tot een bedreiging voor een specifieke groep van accountants.

Assurance-object

Het in de definitie genoemde object van onderzoek en de informatie hieromtrent kunnen veel vormen aannemen zoals (niet-limitatief):

- a financiële resultaten of posities (bijvoorbeeld historische of toekomstige financiële positie, financiële resultaten en kasstromen) waarbij de informatie omtrent het object van onderzoek kan bestaan uit de verwerking, waardering, presentatie en toelichting zoals deze zijn weergegeven in de financiële overzichten; of
- b niet-financiële resultaten of posities (bijvoorbeeld de prestaties van een entiteit) waarbij de informatie omtrent het object van onderzoek kan bestaan uit de belangrijkste indicatoren voor doelmatigheid en effectiviteit.

Bedreiging

Bedreigingen voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht kunnen zijn:

- a 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;
- b bedreiging als gevolg van zelftoetsing: dit is de bedreiging die ontstaat, indien de accountant zijn eigen werkzaamheden, werkzaamheden uit naam van de accountantseenheid of het resultaat daarvan beoordeelt;
- c bedreiging als gevolg van belangenbehartiging: dit is de bedreiging die ontstaat, indien de accountantseenheid op een zodanige wijze een standpunt verdedigt dat de objectiviteit van de accountant in het gedrang komt;
- d bedreiging als gevolg van vertrouwdschap: 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; en
- e bedreiging als gevolg van intimidatie: dit is de bedreiging die ontstaat, indien een lid van het assurance-team of de accountantseenheid door feitelijke of vermeende dreigementen wordt afgehouden van objectief handelen.

De aard en omvang van een bedreiging worden bepaald door het relatieve belang van elk van deze bedreigingen afzonderlijk.

Of een risico aanvaardbaar of niet-aanvaardbaar is hangt, naast de vraag of de accountant in wezen onafhankelijk is, mede af van hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde zoals bedoeld in artikel 5 hiertegen aankijkt. Omstandigheden waarvan die derde zou concluderen dat deze de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht feitelijk niet beïnvloeden, vormen een aanvaardbaar of zelfs geen enkel risico.

Eindverantwoordelijke accountant

De eindverantwoordelijke accountant is de accountant die het assurance-rapport ondertekent. Hij coördineert het werk van het assurance-team en van de bij de assurance-opdracht betrokken

professionals uit andere disciplines. Aan de hand van de uitkomst van de door het assurance-team uitgevoerde werkzaamheden is hij degene die een conclusie formuleert en deze conclusie via de ondertekening van het assurance-rapport kenbaar maakt aan de gebruikers. Als de assurance-werkzaamheden betrekking hebben op de wettelijke controle van de jaarrekening is de externe accountant als de eindverantwoordelijke accountant aan te merken.

Key assurance-partner

Naast de eindverantwoordelijke accountant en de persoon die de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde assurance-opdracht uitvoert, is dit iedere accountant die binnen een assurance-team medeverantwoordelijk is voor het rapporteren over belangrijke aangelegenheden. Voorbeelden van belangrijke aangelegenheden zijn:

- aangelegenheden met betrekking tot grote dochterondernemingen of afdelingen van de verantwoordelijke entiteit in relatie tot de consolidatie; of
- aangelegenheden zoals over belangrijke risicofactoren die met de assurance-werkzaamheden ten aanzien van de verantwoordelijke partij samenhangen.

Het moet gaan om accountants in het assurance-team met duidelijk eigen verantwoordelijkheden voor te onderscheiden, belangrijke delen van de assurance-opdracht (bijvoorbeeld met betrekking tot groepsonderdelen). Het gaat bijvoorbeeld niet om een manager die, hoewel hij de eindverantwoordelijke accountant mogelijk als enige titeldrager ondersteunt, vanuit de accountantseenheid niet wordt gezien als verantwoordelijk voor de uitvoering van belangrijke delen van de assurance-opdracht.

Nauwe persoonlijke relaties

Een relatie kwalificeert als nauwe persoonlijke relatie als sprake is van een intensief persoonlijk contact. Een gezinslid wordt vanwege de uitstraling naar het maatschappelijk verkeer altijd als nauwe persoonlijke relatie beschouwd. Ook kunnen bijvoorbeeld vrienden, burens en kennissen als nauwe persoonlijke relatie kwalificeren. Bedreigingen uit hoofde van eigenbelang en vertrouwde verhoudingen kunnen groter zijn ten aanzien van een goede vriend van een accountant met wie hij wekelijks contact heeft dan ten aanzien van een naaste verwant die een accountant eens per jaar op een verjaardag spreekt.

Resultaatafhankelijke vergoeding

Een vergoeding is resultaatafhankelijk als deze gebaseerd is op basis van vooraf vastgestelde voorwaarden en afhangt van de uitkomst van de verrichte werkzaamheden. Met wie die voorwaarden zijn overeengekomen is hierbij niet relevant. Voorbeelden waarbij de vergoeding afhankelijk is van de uitkomst zijn vergoedingen waarbij:

- de hoogte afhangt van de snelheid waarmee het werk is uitgevoerd;
- een hogere vergoeding wordt ontvangen bij een goedkeurend oordeel dan bij een oordeel anders dan goedkeurend.

Naast het overeenkomen van een hogere vergoeding moet onder resultaatafhankelijke vergoeding ook een verlaging van de overeengekomen vergoeding worden verstaan als een doelstelling niet wordt gerealiseerd. Daarnaast worden een aanbrenghempen of commissie als resultaatafhankelijke beloning aangemerkt.

Onder een resultaatafhankelijke vergoeding valt niet de situatie dat er een afwijking van de vergoeding plaatsvindt omdat de accountant meer of minder werkzaamheden verricht dan afgesproken bij de oorspronkelijke opdracht. Ook valt hier niet onder een vergoeding op basis van uren maal tarief.

Beloningen uit hoofde van de arbeidsrelatie vallen niet onder het begrip resultaatafhankelijke vergoedingen.

Verantwoordelijke partij

De verantwoordelijke partij is de partij die verantwoordelijk is voor het object van onderzoek of de informatie omtrent het object van onderzoek. Deze verantwoordelijkheid is binnen een entiteit veelal toegewezen aan één of in voorkomende gevallen meerdere personen. Artikel 3 vereist dat de assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd van de verantwoordelijke persoon en de verantwoordelijke entiteit. Daar waar in deze verordening een bedreiging ten aanzien van de onafhankelijkheid van beide partijen kan ontstaan wordt gesproken van verantwoordelijke partij.

Bij de controle van de jaarrekening uitgevoerd door een openbaar accountant zijn bijvoorbeeld de individuele directie- of bestuursleden als de verantwoordelijke persoon en de onderneming waarop de jaarrekening betrekking heeft als de verantwoordelijke entiteit aan te merken. Bij de controle van een verantwoordingsdocument over een divisie uitgevoerd door een intern accountant is bijvoorbeeld de divisiedirecteur de verantwoordelijke persoon en is de divisie de verantwoordelijke entiteit. Pas op het moment dat het verantwoordingsdocument buiten de werkgever wordt verspreid, is de werkgever van de intern accountant de verantwoordelijke entiteit.

Verantwoordingsperiode

Dit is de periode waarop de verantwoording over het assurance-object betrekking heeft (vergelijk artikel 3, derde lid, onderdeel a). Dit begrip is op 17 juni 2016 ingevoegd en vervangt waar aangewezen het begrip 'boekjaar'. Een boekjaar in de zin van de Europese regelgeving kwalificeert als verantwoordingsperiode in de zin van de ViO.

Hoofdstuk 2 - Algemene bepalingen

Artikel 2

Onder de gedrags- en beroepsregels van de NBA wordt verstaan de VGBA en daarop gebaseerde Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS).

Er zijn situaties waarin van een accountant wordt gevraagd om een assurance-opdracht uit te voeren overeenkomstig assurance-standaarden van een specifiek ander rechtsgebied of van een internationale instantie die standaarden vaststelt. De ViO is niet op een dergelijke assurance-opdracht van toepassing. Voor een dergelijke opdracht gelden de door het betreffende land of de betreffende instantie opgestelde standaarden ten aanzien van onafhankelijkheid.

Op assurance-opdrachten waarbij de accountant naast de standaarden van een specifiek ander rechtsgebied of van een internationale instantie eveneens de NV COS heeft nageleefd en in zijn assurance-rapport specifiek hiernaar verwijst, is deze verordening wel van toepassing.

Accountants zijn personen die zijn ingeschreven in het register van de NBA (de NBA kan alleen regels uitvaardigen voor haar leden). Als deze accountant een assurance-opdracht uitvoert onder buitenlands recht, blijft de VGBA op hem van toepassing en dient hij in het kader van de VGBA objectief te zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht. De onderhavige verordening is echter niet op hem van toepassing. Wel wordt hij geacht de onafhankelijkheidsregels toe te passen die gelden in het land waar hij zijn werkzaamheden verricht. Daarmee geeft hij invulling aan het maatschappelijk belang op basis van lokale omstandigheden.

Artikel 3

Eerste lid

Het maatschappelijk verkeer moet erop kunnen vertrouwen dat een assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd. De accountant die het assurance-rapport ondertekent, is eindverantwoordelijk voor de uitvoering van de assurance-opdracht en zal de onafhankelijke uitvoering van die assurance-opdracht moeten waarborgen. Het toetsingskader waarbinnen hij invulling aan deze verplichting dient te geven, wordt in artikel 6 gegeven en is daar uitgewerkt.

Bedreigingen voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht ontstaan niet alleen vanuit betrekkingen van het assurance-team met de verantwoordelijke partij. Ook accountants buiten het assurance-team kunnen door hun eigen doen of nalaten of dat van personen in hun persoonlijke omgeving de mate waarin een assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd beïnvloeden. Te denken valt bijvoorbeeld aan de accountant die bestuurder van de accountantseenheid is of een partner van een accountantspraktijk. Daarnaast kunnen betrekkingen die de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk met de verantwoordelijke partij onderhoudt een onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht bedreigen. Bij het waarborgen van de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht houdt de eindverantwoordelijke accountant ook rekening met betrekkingen van dergelijke personen en entiteiten.

Tweede lid

In dit artikel wordt geregeld dat een assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd. Deze eis heeft betrekking op de onafhankelijkheid in wezen én in schijn.

Onder onafhankelijkheid in wezen wordt verstaan: de geesteshouding die het tot uitdrukking brengen van een conclusie mogelijk maakt zonder zodanig beïnvloed te worden dat de professionele oordeelsvorming van de accountant in gevaar wordt gebracht.

Onder onafhankelijkheid in schijn wordt verstaan: het ontbreken van feiten en omstandigheden die dermate van belang zijn dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde zal concluderen – alle feiten, omstandigheden en eventuele toegepaste maatregelen afwegende – dat een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht wordt bedreigd. Als de accountant vanuit een gezagsverhouding functioneert, hoeft er geen sprake te zijn van een aantasting van onafhankelijkheid in schijn, mits de accountant alle noodzakelijke maatregelen heeft genomen om een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te waarborgen.

Derde lid

Het derde lid regelt wanneer onafhankelijkheid is vereist. De assurance-opdracht kan zowel op een periode (bijvoorbeeld bij een jaarrekening) als op een specifiek moment (bijvoorbeeld een assurance-rapport bij een balansopstelling) betrekking hebben. Als sprake is van een assurance-opdracht met een doorlopend karakter, eindigt de assurance-periode nadat een van de betrokken partijen de opdracht stopzet of bij het verstrekken van het laatste assurance-rapport.

In geval van bijvoorbeeld advieswerkzaamheden die zijn uitgevoerd vóór de periode waarop het assurance-object betrekking heeft, kan het afhankelijk van de omstandigheden zo zijn dat deze een bedreiging vormen voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht.

Vierde lid

Iedere accountant verbonden aan de accountantseenheid of aan een ander onderdeel van het netwerk kan als gevolg van eventuele eigen betrekkingen met de verantwoordelijke partij of een verbonden derde een bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht vormen, bijvoorbeeld in geval van financiële belangen dan wel zakelijke, arbeids- of persoonlijke relaties. Dit geldt vanzelfsprekend ook voor de eindverantwoordelijke accountant.

Vijfde lid

Ook als nauwe persoonlijke relaties, bijvoorbeeld gezinsleden, naaste verwanten of niet-familiaire relaties van de accountant betrekkingen met de verantwoordelijke partij onderhouden, kan een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht worden bedreigd. Daarom is het de verantwoordelijkheid van iedere accountant om zijn eigen persoonlijke omgeving tegen eventuele bedreigingen voor een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te bewaken. Deze verantwoordelijkheid rust ook op de eindverantwoordelijke accountant voor wat betreft betrekkingen van zijn eigen nauwe persoonlijke relaties.

Zesde en zevende lid

Het zesde lid regelt van wie/wat de assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd bij een assurance-opdracht voor een niet-nader bepaalde kring van gebruikers, het zevende lid heeft betrekking op assurance-opdrachten voor een nader bepaalde kring van gebruikers.

Als een assurance-opdracht niet onafhankelijk wordt uitgevoerd ten opzichte van het object van onderzoek of de verantwoordelijke persoon, kan de gebruiker van het assurance-rapport onvoldoende vertrouwen op de kwaliteit daarvan. Of dit laatste ook geldt als een assurance-opdracht niet eveneens onafhankelijk wordt uitgevoerd van de verantwoordelijke entiteit, hangt af van de doelstelling van de gebruiker.

De eindverantwoordelijke accountant zal hierover vooraf moeten overleggen met de gebruikers van het assurance-rapport van buiten de verantwoordelijke entiteit en daaraan verbonden derden, als hij niet-onafhankelijk van de verantwoordelijke entiteit is en toch gevraagd wordt een assurance-opdracht uit te voeren.

Als hij op grond van dit overleg besluit de opdracht uit te voeren zal de nader bepaalde kring van gebruikers van buiten de verantwoordelijke entiteit en daaraan verbonden derden hiermee moeten

instemmen. Dit kan alleen als de groep van externe gebruikers dusdanig concreet is dat ieder van de externe gebruikers individueel aanspreekbaar is door de opdrachtgever, de verantwoordelijke partij, de eindverantwoordelijke accountant en de accountantseenheid. Bij doorlopende assurance-opdrachten of assurance-opdrachten die qua aard en doelstelling in hoge mate overeenkomen, beoordeelt de accountant of de omstandigheden vereisen dat de instemming van de nader bepaalde kring van gebruikers moet worden hernieuwd en of de noodzaak bestaat om de nader bepaalde kring van gebruikers aan de bestaande instemming te herinneren.

Overleg en goedkeuring met gebruikers van binnen de verantwoordelijke entiteit en haar verbonden derden is niet noodzakelijk omdat bij deze gebruikers de rol van de intern accountant bekend mag worden verondersteld of is vastgelegd in bijvoorbeeld een audit charter. Dit geldt voor wat betreft overheidsaccountants eveneens voor gebruikers binnen het Rijk, de provincie of de gemeenten.

Als sprake is van een groep van nader bepaalde gebruikers die door één persoon wordt vertegenwoordigd, is het belangrijk dat de eindverantwoordelijke accountant zich ervan verzekert dat de vertegenwoordiger deze groep heeft geïnformeerd of gerechtigd is hen te vertegenwoordigen.

Indien het assurance-rapport openbaar wordt gemaakt op grond van de Wet openbaarheid van bestuur, wordt dit voor de toepassing van dit artikel niet gezien als een assurance-opdracht voor een niet-nader bepaalde kring van gebruikers.

Artikel 4

De wet regelt in een aantal gevallen dat een overheidsaccountant een assurance-opdracht mag uitvoeren. Een voorbeeld hiervan is de Gemeentewet, die stelt dat een door de gemeenteraad aangestelde accountant in dienst van de gemeente, de jaarrekening van de gemeente mag controleren.

In dat geval vereist de ViO dat de assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd van het assurance-object en de verantwoordelijke persoon.

In de ViO worden voor de toepassing van dit artikel geen eisen gesteld aan het assurance-rapport zoals aangegeven in artikel 3, zevende lid.

Als een overheidsaccountant een opdracht uitvoert die niet bij wet is geregeld, dan gelden de bepalingen uit artikel 3, zesde tot en met achtste lid. Hierdoor is het mogelijk dat de overheidsaccountant zowel voor een nader bepaalde kring als voor een niet-nader bepaalde kring van gebruikers kan opereren.

Artikel 5

Onderdeel a

Van de accountant wordt verlangd dat hij professionele oordeelsvorming toepast wanneer hij nagaat of de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht wordt bedreigd. Dit wordt ook van hem gevraagd wanneer hij overweegt of een maatregel nodig is, of een noodzakelijke maatregel in de concrete omstandigheden eigenlijk wel mogelijk is en zo ja, of een toereikende maatregel voorhanden is. De accountant betreft in zijn overwegingen alle omstandigheden die hij weet of behoort te weten om vervolgens tot logische, realistische en gegronde beslissingen en conclusies te komen. Daarbij vraagt de accountant zich af of zijn eigen oordeel zal worden gedeeld door een ander die beschikt over een objectieve en redelijke oordeelsvorming en die bekend is met alle relevante feiten en omstandigheden. Door een 'objectieve, redelijke en geïnformeerde derde' als een toetssteen te hanteren, wordt bewerkstelligd dat de accountant handelt in het algemeen belang: de verantwoordelijkheid van een accountant bestaat niet louter uit het vervullen van de behoeften van een individuele cliënt of werkgever. Met het begrip objectieve, redelijke en geïnformeerde derde is aangesloten op artikel 25a, eerste lid, van de Wta. Iedere accountant zal zich, naast de vraag hoe hij zijn onafhankelijkheid in wezen inschat, dus telkens ook moeten afvragen hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde tegen een bepaalde situatie aankijkt. Het gaat daarbij niet alleen om de kwalificatie van een omstandigheid (al dan niet een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht) maar bijvoorbeeld ook om de vraag of de eventueel genomen maatregel toereikend is. Daarbij dient iedere accountant zich bewust te zijn van de inhoud en betekenis van de fundamentele beginselen van de VGBA zowel voor wat betreft de feiten als de schijn die wordt gewekt.

Daar waar de ViO bepaalt dat sprake is van een bedreiging die leidt tot een verbod of waartegen een (al dan niet specifieke) maatregel moet worden genomen, is sprake van een onweerlegbare veronderstelling, aangezien een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde deze altijd als een bedreiging zal aanmerken.

Ook dient iedere accountant zich bewust te zijn van de maatschappelijke impact die een individuele cliënt of werkgever heeft en af te wegen welke gevolgen dit heeft op de wijze waarop invulling wordt gegeven aan het begrip onafhankelijkheid. Een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde zal naar verwachting de maatschappelijke relevantie van de verantwoordelijke entiteit meewegen in zijn oordeel of een bepaalde omstandigheid tot een bedreiging van de onafhankelijkheid leidt.

Het is dan ook voorzienbaar dat bij het identificeren en beoordelen van omstandigheden een eindverantwoordelijke accountant tot de conclusie komt dat de omstandigheden hem noodzaken om bij een verantwoordelijke entiteit met grote maatschappelijke relevantie zwaardere maatregelen te nemen dan bij een verantwoordelijke entiteit die deze relevantie niet heeft.

De normen in de hoofdstukken 4 tot en met 13 die niet gericht zijn op organisaties van openbaar belang gelden hierbij als minimum.

Het zou kunnen voorkomen dat de accountant tot de conclusie komt dat de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde verlangt dat hij de onafhankelijkheid met betrekking tot de verantwoordelijke entiteit baseert op regelgeving die geldt voor organisaties van openbaar belang. De ViO kent al een dergelijke situatie voor beursgenoteerde ondernemingen die niet als organisatie van openbaar belang kwalificeren (artikel 13).

Onderdeel b

Iedere accountant betreft in zijn professionele oordeelsvorming de omstandigheden die hij weet dan wel behoort te weten. De eindverantwoordelijke accountant maakt hierbij gebruik van de gedragslijnen en procedures die de accountantseenheid verplicht is te hebben op grond van regelgeving met betrekking tot kwaliteitssystemen van accountantseenheden (voor accountantsorganisaties, accountantskantoren of accountantsafdelingen). Hoewel een gezamenlijke inspanning van de eindverantwoordelijke accountant en de accountantseenheid nodig is om een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te kunnen waarborgen, is wel sprake van een ongedeelde verantwoordelijkheid. Het beleid van de accountantseenheid ontslaat de eindverantwoordelijke accountant niet van zijn verantwoordelijkheden op het gebied van onafhankelijkheid en omgekeerd.

Artikel 6

Eerste lid

Om te kunnen waarborgen dat een assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd, past de eindverantwoordelijke accountant een toetsingskader toe. Dit toetsingskader verplicht de eindverantwoordelijke accountant om omstandigheden te identificeren en beoordelen die een bedreiging kunnen zijn voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht. Dit proces van identificeren en beoordelen is een continu proces. Omstandigheden waarvan de derde, bedoeld in artikel 5, zou concluderen dat deze een onafhankelijke uitvoering feitelijk niet beïnvloeden, worden niet aangemerkt als bedreiging.

Een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht kan op verschillende manieren worden bedreigd als gevolg van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdsheid of intimidatie. Bij zijn onderzoek naar eventuele bedreigingen houdt de eindverantwoordelijke accountant rekening met:

- a de verschillende personen die, naast hemzelf, invloed kunnen uitoefenen op de desbetreffende assurance-opdracht; en
- b alle bestaande en potentiële bedreigingen die vanuit het oogpunt van een belanghebbende afbreuk kunnen doen aan een onafhankelijke uitvoering. Daarbij valt te denken aan bijvoorbeeld:
 - de eerder aan de verantwoordelijke partij verleende diensten en de betrekkingen met de verantwoordelijke partij vóór zijn benoeming tot eindverantwoordelijke accountant bij die verantwoordelijke partij;

- de tijdens de uitvoering van een assurance-opdracht aan de verantwoordelijke partij verleende en reeds overeengekomen te verlenen diensten alsmede de met de verantwoordelijke partij onderhouden (toekomstige) betrekkingen.

De aard en omvang van een bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering worden bepaald door het relatieve belang van elk van deze bedreigingen afzonderlijk. Hierbij wordt rekening gehouden met de voor de desbetreffende assurance-opdracht geldende specifieke omstandigheden. Hoe nauwkeuriger de eindverantwoordelijke accountant de aard en omvang van eventuele bedreigingen kan vaststellen, hoe beter hij in staat is te beoordelen tot op welke hoogte deze bedreigingen uiteindelijk de onafhankelijke uitvoering in gevaar brengen. Bij de beoordeling van iedere bedreiging dient de eindverantwoordelijke accountant er rekening mee te houden dat in bepaalde omstandigheden verschillende soorten bedreigingen een rol kunnen spelen. Hierbij wordt de beoordelingsruimte beperkt door de specifieke voorschriften van de ViO en kan deze er dus nooit toe leiden dat de gebods- en verbodsbepalingen niet worden gevolgd.

Tweede en derde lid

In de hoofdstukken 3 tot en met 13 van deze verordening zijn concrete verboden en geboden opgenomen voor specifiek omschreven omstandigheden. Bepaalde omstandigheden vormen te allen tijde een dermate grote bedreiging, dat het gerechtvaardigd is om in die situatie:

- de eindverantwoordelijke accountant geheel te verbieden de assurance-opdracht uit te voeren (tweede lid); of
- de uitvoering alleen toe te staan als een specifieke maatregel, in de ViO benoemd, is genomen (derde lid, onderdeel a).

De verboden zijn ingevoerd omdat onder de genoemde omstandigheden geen enkele maatregel voldoende effectief wordt geacht om een dergelijke bedreiging te kunnen wegnemen. Een helder verbod is in deze gevallen op zijn plaats. Enkele andere omstandigheden zijn eveneens bij voorbaat als bedreiging aangemerkt maar daarvoor geldt dat de uitvoering van een assurance-opdracht in beginsel is toegestaan, mits geschikte maatregelen worden genomen. Daarbij is de keuze van de maatregel aan de eindverantwoordelijke accountant zelf overgelaten (derde lid, onderdeel b).

Overigens is het niet zo dat het ontbreken van toereikende maatregelen maakt dat een assurance-opdracht in alle gevallen gestaakt moet worden. Soms kunnen de omstandigheden zodanig beïnvloed worden dat niet langer sprake is van een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht. Wanneer een beoogd teamlid een financieel belang houdt in de verantwoordelijke entiteit en dit een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering vormt als die persoon het financieel belang zou aanhouden, zijn er geen maatregelen mogelijk die de onafhankelijke uitvoering waarborgen. Verkoopt het beoogd teamlid het financieel belang voordat hij tot het assurance-team toetreedt, dan veranderen de omstandigheden zo dat de assurance-opdracht wel kan worden voortgezet.

Vierde lid

Als een bepaalde omstandigheid niet in deze hoofdstukken is uitgewerkt, betekent dit echter niet dat 'dus' geen sprake van een bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht kan zijn. De eindverantwoordelijke accountant dient in ieder concreet geval, dus ook in de niet in deze verordening uitgewerkte omstandigheden, alert te zijn op bedreigingen en maatregelen te nemen om een geconstateerde bedreiging weg te nemen. Dit betekent dat hij het toetsingskader ook moet toepassen in situaties die weliswaar in een van de bijzondere hoofdstukken nader zijn uitgewerkt maar waarin de bedreiging wordt veroorzaakt door bijvoorbeeld een andere persoon dan diegenen die het betreffende artikel (expliciet) benoemt.

Als de eindverantwoordelijke accountant constateert dat sprake is van een bedreiging kan hij een assurance-opdracht niet zonder meer uitvoeren en neemt hij, als dit mogelijk is, voortvarend maatregelen. Een maatregel is een toereikende waarborg als die maatregel ertoe leidt dat de onafhankelijke uitvoering feitelijk niet meer wordt bedreigd en derhalve de assurance-opdracht onafhankelijk kan worden uitgevoerd. Om dit te objectiveren baseert de eindverantwoordelijke accountant zijn oordeel op de veronderstelde visie van de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde met betrekking tot de voorgenomen maatregel. Om toereikend te zijn dient iedere getroffen maatregel of combinatie van maatregelen, gezien de specifieke omstandigheid, passend en geschikt te zijn.

Als de eindverantwoordelijke accountant concludeert dat geen toereikende maatregelen kunnen worden genomen om een bedreiging weg te nemen, besluit hij een assurance-opdracht niet te aanvaarden of continueren.

Artikel 7

Artikel 7 is te vergelijken met de in maart 2013 gepubliceerde IESBA final pronouncement *'Changes to the Code of Ethics for Professional Accountants Related to Provisions Addressing a Breach of a Requirement of the Code'*⁷.

De invloed van reeds bestaande bedreigingen voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht die niet eerder in het continue proces zoals geschetst bij artikel 6 zijn geconstateerd, hangt mede af van:

- de aard en duur van de bedreiging;
- of in het kader van de assurance-opdracht sprake is van meer of eerdere bedreigingen waartegen geen toereikende maatregel is genomen;
- of de bedreiging betrekking heeft op een lid van het assurance-team en de rol die dit lid vervult binnen het assurance-team.

Wanneer er bijvoorbeeld sprake is van een verwaarloosbaar direct financieel belang dat wordt gehouden door een partner van de accountantspraktijk en aannemelijk gemaakt kan worden dat deze geen invloed heeft uitgeoefend op de assurance-opdracht, dan is daarmee de onafhankelijkheid voor de verstreken periode gewaarborgd. Uiteraard dient de partner dit financieel belang wel af te stoten.

Indien het niet mogelijk is om de maatregelen zoals gesteld in artikel 7, onderdelen a en b, te nemen, betekent dit dat de eindverantwoordelijke accountant de assurance-opdracht moet beëindigen.

De vereiste goedkeuring op de voorgestelde maatregelen door de opdrachtgever of personen belast met governance moet niet gezien worden als een verschuiving van verantwoordelijkheden over de beslissing of en onder welke voorwaarden een assurance-opdracht kan worden gecontinueerd. Dit blijft de verantwoordelijkheid van de eindverantwoordelijke accountant.

Voor bepaalde entiteiten kan ook leidinggevend personeel behoren tot degenen belast met governance, bijvoorbeeld leden die een leidinggevende functie hebben bij een bestuurlijk orgaan van een entiteit in de private of publieke sector dan wel een eigenaar-bestuurder.

Het niet-tijdig onderkennen van een bedreiging kan voor de accountantsorganisatie kwalificeren als een schending als bedoeld in artikel 24 eerste lid van het Bta.

Artikel 8

Dit artikel is op 17 juni 2016 gewijzigd. Wat eerder in de toelichting stond als uitleg van hoe het artikel moet worden gelezen, is in regelgeving gegoten. Op wijzigingen per 17 juni 2016 is overgangsrecht van toepassing (artikel 48).

Dit artikel is van toepassing op assurance-opdrachten ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers bij een organisatie van openbaar belang (hierna ook afgekort tot: oob).

Als een assurance-opdracht betrekking heeft op een assurance-rapport dat bestemd is voor een nader bepaalde groep van gebruikers, is de hiermee samenhangende reikwijdte en uitstraling minder vergaand dan bij een assurance-opdracht die betrekking heeft op een assurance-rapport dat bestemd is voor een niet-nader bepaalde groep van gebruikers. Daarnaast heeft de eindverantwoordelijke accountant of accountantseenheid, omdat bekend is wie de beoogde gebruikers zijn, de mogelijkheid om vooraf met deze groep van gebruikers te communiceren over het doel en de beperkingen van het assurance-rapport alsmede over de onafhankelijkheidsregels die hij heeft toegepast, en hen expliciet te laten bevestigen dat zij hiermee akkoord gaan.

⁷ De NBA bestudeert of dit artikel en eventuele andere regelingen aanpassing behoeven als gevolg van de in juli 2016 gepubliceerde *Final Pronouncement 'Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations'* van IESBA.

De kennis bij de gebruikers over de aard en reikwijdte van de assurance-opdracht en de mogelijkheid met de gebruikers vooraf te communiceren maakt dat de kans op een bedreiging van de onafhankelijkheid in schijn bij deze opdrachten lager is. Daarom is het onder voorwaarden toegestaan om bij de identificatie en beoordeling van bedreigingen ten aanzien van een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers bij een organisatie van openbaar belang een verlicht regime te hanteren.

Dit verlichte regime houdt in dat de *afwijkende* en *aanvullende* bepalingen in de ViO die gelden voor een assurance-opdracht bij een organisatie van openbaar belang niet op deze assurance-opdracht van toepassing zijn. Uiteraard blijven de overige artikelen wel van toepassing, waarbij de assurance-opdracht wordt benaderd als een assurance-opdracht bij een niet-oob.

Deze tabel geeft weer welke artikelen een eindverantwoordelijke accountant wel en niet moet toepassen op een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers bij een oob die hij uitvoert onder de voorwaarden van artikel 8 ViO.

	Buiten werking gesteld	Toepassen
Samenloop van dienstverlening	21 en 22	19 en 20
Langdurige betrokkenheid	29	28
Voormalige collega werkzaam bij verantwoordelijke entiteit	41	38, 39 of 40

Artikelen die uitsluitend van toepassing zijn op een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang komen in deze tabel niet voor. Het is immers niet mogelijk een wettelijke controle ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers uit te voeren.

Artikel 9

Per 17 juni 2016 is artikel 9 niet langer op artikel 16 van toepassing. Op wijzigingen per 17 juni 2016 is overgangsrecht van toepassing (artikel 48).

Artikel 9 is niet van toepassing op artikel 16 ViO met betrekking tot de samenloop van dienstverlening van een wettelijke controle en een niet-controledienst bij een organisatie van openbaar belang. De extraterritoriale werking als bedoeld in artikel 9 is namelijk in artikel 5, vijfde lid, van de Europese verordening (rechtstreekse werking) geregeld en in artikel 16 zelf. Verwezen wordt naar de toelichting op artikel 16. Anders dan in die artikelen maakt artikel 9 geen onderscheid naar het buitenland binnen de Europese Economische Ruimte (EER) en daarbuiten.

In onderstaand schema is de extraterritoriale werking van de ViO weergegeven.

Extraterritoriale werking

		Verbonden derde Van de verantwoordelijke partij	
		Nederland	Buitenland
Netwerk Accountants- eenheid	Nederland	✓	✓
	Buitenland	✓	✗

De ViO is ook van toepassing bij het beoordelen van betrekkingen van een Nederlands onderdeel van het netwerk dat werk doet voor een buitenlandse verbonden derde. Bovendien is de ViO (indirect) van toepassing als een buitenlands onderdeel van het netwerk in Nederland werk doet voor een Nederlandse verbonden derde of de verantwoordelijke entiteit.

Bij het beoordelen van betrekkingen van een buitenlands onderdeel van het netwerk met een buitenlandse verbonden derde moet de eindverantwoordelijke accountant zich ervan overtuigen dat in

het betreffende land de Code of Ethics wordt toegepast of regelgeving die minimaal gelijkwaardig hieraan is.

Artikel 10

Niet alleen betrekkingen met de verantwoordelijke entiteit kunnen tot een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering leiden, ook bij betrekkingen met een aan de verantwoordelijke entiteit verbonden derde kan sprake zijn van een bedreiging. De eindverantwoordelijke accountant dient hier bij de toepassing van het toetsingskader rekening mee te houden.

Internationaal gelden met betrekking tot accountantsregelgeving verschillende definities van verbonden derde. In de Code of Ethics heeft de definitie betrekking op de moeder, de dochters en de zustermaatschappijen. De Europese regelgeving gaat uit van de invloed van betekenis of feitelijke beleidsbepalende invloed. In de ViO is aangesloten bij de Europese regelgeving. Hierdoor zien omstandigheden en bedreigingen met betrekking tot verbonden derden in beginsel niet toe op zustermaatschappijen van de verantwoordelijke entiteit.

Artikel 11

Een accountantseenheid moet waarborgen in de organisatiestructuur treffen om de onafhankelijke uitvoering van assurance-opdrachten te waarborgen. De verschillende regelingen met betrekking tot kwaliteitssystemen schrijven daartoe (minimum)eisen voor.

Voor de bij een assurance-opdracht betrokken intern of overheidsaccountant speelt de bestuursstructuur van de werkgever of overheidsinstelling een belangrijke rol bij het treffen van maatregelen tegen bedreigingen voor een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht. Als mogelijke maatregelen in de bestuursstructuur gelden onder andere:

- het functioneren van de accountantsafdeling waarbij de intern of overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden direct onder het bestuur van de werkgever of overheidsinstelling;
- het betrekken van de audit-commissie bij het opstellen van het werkplan van de accountantsafdeling waarbij de intern of overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en het door hen kennisnemen van de bevindingen van de intern of overheidsaccountant;
- het door de intern of overheidsaccountant en de openbaar accountant informeren van de audit-commissie over hun samenwerking;
- het informeren van de audit-commissie over de samenloop van door de accountantsafdeling uitgevoerde assurance-opdrachten en overige dienstverlening; of
- het aanwezig zijn bij vergaderingen van de audit-commissie en indien van toepassing de rekeningcommissie van gemeenten en provincies.

De intern of overheidsaccountant die eindverantwoordelijk is voor een assurance-opdracht gaat zorgvuldig na of het bestuur van de werkgever de juiste infrastructuur heeft om in het algemeen een onafhankelijke uitvoering te kunnen waarborgen. Bij de analyse van de infrastructuur kunnen onder meer de volgende zaken aan de orde komen:

- de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichhoudend orgaan bij het verstrekken van een controleopdracht van de (interne) jaarrekening aan de accountantsafdeling waarbij de intern of overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
- de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichhoudend orgaan bij het verstrekken van een assurance-opdracht omtrent de aanwezige maatregelen van risk management en interne controle aan de accountantsafdeling waarbij de intern of overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
- de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichhoudend orgaan bij het verstrekken van een opdracht tot overige dienstverlening aan de accountantsafdeling waarbij de intern of overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
- het door de accountantsafdeling uitoefenen van toezicht op en het communiceren over de samenloop van een assurance-opdracht en overige dienstverlening verricht door de accountantsafdeling waarbij de intern of overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en de frequentie waarmee deze communicatie plaatsvindt;
- voldoende opgeleid en deskundig personeel;

- of een interne procedure die ervoor zorgt dat een objectieve beslissing kan worden genomen over het verstrekken van opdrachten tot overige dienstverlening aan de intern of overheidsaccountant die is belast met de controle van de (interne) jaarrekening.

Artikel 12

Door (onderbouwd) vast te leggen welke bedreigingen voor een onafhankelijke uitvoering zijn onderkend en welke maatregelen zijn genomen om die bedreigingen weg te nemen, is een eindverantwoordelijke accountant in staat om hier in een later stadium op terug te vallen en, indien noodzakelijk, aan derden verantwoording af te leggen. In dit artikel worden de minimale vereisten van vastlegging weergegeven. Het staat de eindverantwoordelijke accountant vrij om overige overwegingen ten aanzien van onafhankelijkheid vast te leggen, als hij meent dat dit van belang is voor een eventuele verantwoording naar derden toe of anderszins behulpzaam kan zijn.

NB De Europese verordening (rechtstreekse werking) omvat documentatievereisten voor een wettelijke controle van jaarrekeningen (financiële overzichten) bij een organisatie van openbaar belang (zie in het bijzonder artikel 6 'Vorbereitung van de wettelijke controle en de beoordeling van bedreigingen voor de onafhankelijkheid').

Artikel 13

In dit artikel wordt aangegeven welke bepalingen in de ViO die gelden voor een assurance-opdracht bij een organisatie van openbaar belang van overeenkomstige toepassing zijn op een assurance-opdracht bij een beursgenoteerde onderneming die niet als een organisatie van openbaar belang kwalificeert.

De definitie van organisatie van openbaar belang heeft geen betrekking op beursgenoteerde ondernemingen die niet op een gereguleerde beurs in de EER zijn genoteerd. Denk hierbij aan een Nederlandse vennootschap die op de beurs van Moskou is genoteerd. Onder de Code of Ethics zijn op alle beursgenoteerde ondernemingen dezelfde bepalingen van toepassing.

Maatschappelijk lijkt het niet uit te leggen dat de onafhankelijkheidsvereisten van de accountant verschillen, terwijl de belangen vergelijkbaar zijn. Daarom zijn in de ViO de bedoelde beursgenoteerde ondernemingen gelijkgesteld met organisaties van openbaar belang.

Artikel 14

Artikel 14 is op 17 juni 2016 gewijzigd. Het artikel is nu ook op wettelijke controles van toepassing. De termijn waarbinnen de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht moet worden gewaarborgd, is verkort van zes tot drie maanden. Op wijzigingen per 17 juni 2016 is overgangsrecht van toepassing (artikel 48).

Wanneer sprake is van een fusie tussen de verantwoordelijke partij met een andere onderneming, de verantwoordelijke partij een onderneming overneemt of de verantwoordelijke partij door een andere onderneming wordt overgenomen, dient de eindverantwoordelijke accountant te beoordelen of als gevolg van de fusie of overname omstandigheden zijn ontstaan die tot een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht leiden.

Met fusies en overnames wordt bedoeld op de samenvoeging van afzonderlijke ondernemingen in één economische entiteit. Het begrip fusie heeft veelal betrekking op juridische of fiscale aspecten van de wijze waarop de overname tot stand wordt gebracht (aandelenfusie, bedrijfsfusie, juridische fusie). Voor de toepassing van de ViO moet een fusie gezien worden als een overname of samensmelting van belangen.

Overnames en samensmeltingen van belangen kunnen verschillende verschijningsvormen hebben die worden ingegeven door juridische, fiscale of andere overwegingen. Voorbeelden van verschijningsvormen zijn aandelentransacties, activa/passiva transacties of juridische fusies. De transactie kan worden gerealiseerd door uitgifte van aandelen, door betaling in contanten of een combinatie daarvan of door oprichting van een nieuwe entiteit.

Het is afhankelijk van de aard van de betrekking die tot een bedreiging leidt en de doorlooptijd van de fusie of overname of het redelijkerwijs mogelijk is de betrekking voor de effectieve datum van de fusie

te beëindigen. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn als de assurance-opdracht al in een vergevorderd stadium is en een andere accountant niet in staat is de opdracht over te nemen voordat de fusie is geëffectueerd.

Om in het kader van fusies en overnames het begrip ‘zo spoedig mogelijk’ te kwantificeren sluit deze verordening aan bij de in de herziene Achtste Richtlijn gestelde termijn van drie maanden.

Artikel 15

Het kan in uitzonderlijke gevallen maatschappelijk gezien van belang zijn een assurance-opdracht te continueren, ook als daardoor wordt afgeweken van de ViO. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn als door het niet-continueren van de assurance-opdracht de verantwoordelijke partij niet kan voldoen aan haar wettelijke rapportageverplichting of niet in staat is een noodzakelijke financiering af te sluiten. Het is voorspelbaar dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde op dat moment ook zou concluderen dat doorgaan beter is dan de opdracht opzeggen.

In die gevallen mag de accountant onder zeer strikte voorwaarden de opdracht voortzetten. In het geval van een wettelijke controle moet er dan in ieder geval een melding bij en afstemming met de AFM plaatsvinden. In andere gevallen is dat de NBA. De accountant wordt dan geacht de opdracht onafhankelijk uit te voeren.

Om te kunnen kwalificeren als zwaarwegend maatschappelijk belang dient een omstandigheid buiten invloed van de accountantseenheid, de eindverantwoordelijke accountant en de verantwoordelijke partij om te zijn ontstaan. Ook dient de eindverantwoordelijke accountant alert te zijn op omstandigheden die kunnen leiden tot een zwaarwegend maatschappelijk belang wanneer deze niet tijdig worden geadresseerd

Hoofdstuk 3 - Samenloop van dienstverlening bij een oob waarbij een wettelijke controle wordt uitgevoerd

De relatie tussen hoofdstuk 3 en hoofdstuk 4 wordt in onderstaand schema weergegeven. Indien een verantwoordelijke entiteit zowel een wettelijke controle als een andere dienst bij een organisatie van openbaar belang uitvoert, is hoofdstuk 3 van toepassing.

Werkingsfeer hoofdstuk 3 en 4 Samenloop dienstverlening

		Aard assurance-opdracht	
		Wettelijke controle	Overige
Assurance-opdracht bij	OOB	3	4
	Niet-OOB	4	4

Artikel 16

Dit artikel is op 17 juni 2016 gewijzigd, zodat het aansluit bij de artikelen 5 van de Europese verordening en artikel 24b van de Wta. De invulling van het begrip ‘controledienst’ is ongewijzigd gehandhaafd. Op wijzigingen per 17 juni 2016 is overgangsrecht van toepassing (artikel 48).

Algemeen

Artikel 16 regelt de samenloop van dienstverlening van een wettelijke controle met andere diensten dan controlediensten. Dit artikel is uitsluitend van toepassing op een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang. Dit artikel is niet van toepassing is op een wettelijke controle bij een

beursgenoteerde onderneming die niet als organisatie van openbaar belang kwalificeert (artikel 16 is van artikel 13 uitgesloten).

Met de inwerkingtreding van de Europese verordening zijn de eisen gesteld aan samenloop van dienstverlening van een wettelijke controle met andere diensten bij een organisatie van openbaar belang verdeeld over:

- artikel 5 van de Europese verordening;
- artikel 24b van de Wta; en
- artikel 16 van de ViO.

Wat artikel 24b van de Wta regelt voor een accountantsorganisatie, regelt artikel 16 voor een eindverantwoordelijke accountant maar via een andere weg: het verbiedt de uitvoering van een wettelijke controle, als een andere dienst dan een controledienst wordt verleend.

De nationale wetgeving is strenger dan artikel 5 van de Europese verordening. Dit is mogelijk vanwege de lidstaatoptie in de Europese verordening. Hierdoor zijn bij een organisatie van openbaar belang naast een wettelijke controle alleen 'controlediensten' toegestaan. Met het 'in aanvulling op artikel 5, eerste lid, van de Europese verordening' wordt tot uitdrukking gebracht dat een beroep op de lidstaatoptie wordt gedaan (artikel 16, eerste en tweede lid). In artikel 24b van de Wta is dit op eenzelfde wijze geformuleerd. Het begrip controledienst als bedoeld in artikel 24b van de Wta wordt in artikel 16, vierde lid, van de ViO nader ingevuld (zie de toelichting op het vierde lid).

Het begrip 'gelieerde entiteit' is in artikel 24b, derde lid, van de Wta gedefinieerd. De definitie luidt:

- a 'de rechtspersoon of vennootschap die, alleen of samen met een andere groepsmaatschappij, aan het hoofd staat van de groep of het groepsdeel waar de organisatie van openbaar belang deel van uitmaakt alsmede een rechtspersoon of vennootschap die overheersende zeggenschap kan uitoefenen op of centrale leiding heeft over een organisatie van openbaar belang; en*
- b iedere dochtermaatschappij van een organisatie van openbaar belang, andere groepsmaatschappij die onder de organisatie van openbaar belang valt, of andere rechtspersoon of vennootschap waarop een organisatie van openbaar belang overheersende zeggenschap kan uitoefenen of waarover zij de centrale leiding heeft.'*

Het begrip is toegelicht in de Memorie van Toelichting op de Wijzigingswet financiële markten 2015 (Kamerstukken 2013-2014, 33918, nr. 3, blz. 75)⁸. Voor de invulling van dit begrip is aansluiting gezocht bij artikel 2:406, eerste en tweede lid, van het Burgerlijk Wetboek inzake de geconsolideerde jaarrekening. Naast het begrip gelieerde entiteit kent de ViO ook het begrip 'verbonden derde'. Het begrip gelieerde entiteit wordt alleen in artikel 16 gebruikt. In alle andere gevallen is het begrip verbonden derde van toepassing.

Artikel 16 gebruikt, net als in artikel 24b van de Wta, het begrip 'lidstaat'. Nadrukkelijk wordt erop gewezen dat voor de toepassing van dit artikel hieronder alle staten in de Europese Economische Ruimte vallen (lidstaten Europese Unie, IJsland, Noorwegen en Liechtenstein).

Vanuit het oogpunt van consistentie binnen de ViO is ervoor gekozen het begrip 'eindverantwoordelijke accountant' te gebruiken. Dit begrip omvat een externe accountant in de zin van de Wta.

Eerste lid, aanhef en onderdeel a.

⁸ *'In het derde lid is geregeld wat onder gelieerde entiteiten moet worden verstaan. Hiervoor is aansluiting gezocht bij artikel 2:406, eerste en tweede lid, BW inzake de geconsolideerde jaarrekening. Als gelieerde entiteiten worden aangemerkt het hoofd van de groep of het groepsdeel waar de OOB deel van uitmaakt alsmede andere rechtspersonen en vennootschappen die overheersende zeggenschap kunnen uitoefenen op of centrale leiding hebben over de OOB. Dat betekent dat naast het hoofd van de groep ook tussenhoudstermaatschappijen als gelieerde entiteiten kwalificeren. Daarnaast worden als gelieerde entiteiten aangemerkt de dochtervennootschappen van de OOB, andere groepsmaatschappijen die onder de OOB vallen en alle andere vennootschappen en rechtspersonen waarop de OOB zelf overheersende zeggenschap kan uitoefenen of waarover zij de centrale leiding heeft. Dit houdt in dat (klein)dochtermaatschappijen ook onder de reikwijdte van het begrip «gelieerde entiteiten» vallen. Ook «special purpose vehicles» worden aangemerkt als gelieerde entiteiten voor zover zij aan de in onderdeel a of b gestelde voorwaarden voldoen. Voor de toepassing van artikel 24b wordt de Staat op grond van het vierde lid niet aangemerkt als een gelieerde entiteit, ook als de Staat (overheersende) zeggenschap kan uitoefenen op een OOB. De Staat houdt, ter behartiging van het algemeen belang en al dan niet voor een tijdelijke duur, deelnemingen in verschillende entiteiten. Het zou onwenselijk zijn als de verschillende onderdelen van de Staat geen diensten zouden kunnen afnemen van de accountantsorganisaties die de wettelijke controles verrichten bij deze entiteiten.'*

Deze bepaling verbiedt een eindverantwoordelijke accountant om een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang uit te voeren, als de accountantsorganisatie andere diensten dan controlediensten als bedoeld in artikel 24b, eerste lid, van de Wta verleent aan die organisatie van openbaar belang of een daaraan gelieerde entiteit.

Eerste lid, aanhef en onderdelen b en c.

Het eerste lid heeft dezelfde extraterritoriale werkingsfeer als artikel 24b, tweede lid, van de Wta. Dit laatste artikel ontleent deze extraterritoriale aspecten aan artikel 5 van de Europese verordening.

Het eerste lid, aanhef en onderdeel b, onder 3, heeft betrekking op de situatie waarin een *in Nederland* gevestigd ander onderdeel van het netwerk andere diensten dan controlediensten verleent aan een gelieerde entiteit als bedoeld in artikel 24b, derde lid, onderdeel a, van de Wta die *buiten de Europese Economische Ruimte* is gevestigd.

Het eerste lid, aanhef en onderdeel c, heeft betrekking op de situatie waarin een *buiten Nederland* gevestigd ander onderdeel van het netwerk andere diensten dan controlediensten verleent aan een organisatie van openbaar belang *in Nederland* of een daaraan gelieerde entiteit als bedoeld in artikel 24b, derde lid, van de Wta die *in Nederland* is gevestigd.

Artikel 16 heeft geen betrekking op de situatie waarin een ander onderdeel van het netwerk *in Nederland*, in een *andere lidstaat* of land *buiten de Europese Economische Ruimte* andere werkzaamheden dan controlediensten verricht bij een gelieerde entiteit als bedoeld in artikel 24b, derde lid, onderdeel b, van de Wta met rechtspersoonlijkheid in een land *buiten de Europese Economische Ruimte*. Die situatie valt namelijk rechtstreeks onder de werkingsfeer van artikel 5, vijfde lid, van de Europese verordening. In die situatie mag een eindverantwoordelijke accountant een wettelijke controle alleen uitvoeren, als hij - samengevat - maatregelen neemt die de onafhankelijke uitvoering waarborgen onder de bedreigingen voor de onafhankelijkheid die met deze diensten samenhangen. Betrokkenheid bij de besluitvorming van de gecontroleerde entiteit en de volgende diensten zijn in geen enkel geval toegestaan:

- diensten die het vervullen van een rol bij het beheer of de besluitvorming van de gecontroleerde entiteit inhouden;
- boekhouding en het opstellen van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten; en
- het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van procedures voor interne controle en risicobeheer die verband houden met de opstelling en/of controle van financiële informatie of het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van financiële informatietechnologiesystemen.

Nadrukkelijk wordt aanbevolen de tekst van artikel 5, vijfde lid, van de Europese verordening erop na te slaan.

Tweede lid

Het tweede lid heeft betrekking op de situatie waarin een netwerkonderdeel *buiten Nederland* diensten verleent aan een gelieerde entiteit als bedoeld in artikel 24b, derde lid, onderdeel a, van de Wta die gevestigd is *buiten de Europese Economische Ruimte*. Het tweede lid verbiedt de uitvoering van een wettelijke controle, als een eindverantwoordelijke accountant niet vaststelt dat identificatie en beoordeling van een bedreiging als gevolg van die dienstverlening en het nemen van een maatregel plaatsvindt aan de hand van regels die ten minste gelijkwaardig zijn aan de Code of Ethics. Omwille van de duidelijkheid is ervoor gekozen deze situatie in artikel 16 zelf te regelen (van artikel 9 van de ViO uitgesloten). Artikel 5 van de Europese verordening en artikel 24b van de Wta regelen deze situatie niet.

Artikel 16 regelt voornamelijk niet de situatie waarin een ander onderdeel van het netwerk dat *buiten Nederland* maar *binnen de Europese Economische Ruimte* is gevestigd, andere diensten dan een wettelijke controle verleent aan een gelieerde entiteit in de zin van artikel 24b, derde lid, van de Wta die *buiten Nederland* maar *binnen de Europese Economische Ruimte* is gevestigd (is ook niet in artikel 24b van de Wta geregeld). De NBA gaat er voorlopig vanuit dat in deze situatie artikel 5 van de Europese verordening onverminderd van toepassing is. De verschillende lidstaten en de Europese Commissie zijn nog in overleg over een uniforme uitleg om in Europees verband tot meer convergentie te komen bij de toepassing van artikel 5 van de Europese verordening.

Onderstaande tabel is een schematische weergave van de (internationale) werking van artikel 16 en artikel 5 van de Europese verordening. De tabel beoogt inzichtelijk te maken welk recht van toepassing is op de situatie waarin:

- een accountantsorganisatie (in Nederland) andere diensten dan controlediensten verleent aan een organisatie van openbaar belang (in Nederland) of haar gelieerde entiteiten in Nederland of het buitenland;
- netwerkkonderdelen van de accountantsorganisatie in Nederland of het buitenland andere diensten dan controlediensten verlenen aan een organisatie van openbaar belang (in Nederland) of haar gelieerde entiteiten in Nederland of het buitenland.

Het 'buitenland' is onderverdeeld in lidstaten (dit zijn de lidstaten van de Europese Unie en daarnaast IJsland, Noorwegen en Liechtenstein) en overige landen. Onder overige landen worden landen buiten de Europese Economische Ruimte verstaan.

Met de aanduiding 'upstream' en 'downstream' bedoelen we:

- *upstream*: dit zijn de gelieerde entiteiten, bedoeld in artikel 24b, derde lid, onderdeel a, van de Wta (zie hiervoor);
- *downstream*: dit zijn de gelieerde entiteiten, bedoeld in artikel 24b, derde lid, onderdeel b, van de Wta (zie hiervoor).

Internationale werking Artikel 16

		Organisatie van openbaar belang en haar gelieerde entiteiten							
		oob	Nederland Upstream	Nederland Downstream	Lidstaat Upstream	Lidstaat Downstream	Overige landen Upstream	Overige landen Downstream	
Netwerk Accountantsseenheid	Accountants-organisatie	16 1a	16 1a	16 1a	16 1a	16 1a	16 1a	16 1a	
	Nederland	16 1b	16 1b	16 1b	16 1b	16 1b	16 1b	5 lid 5 EU-V	
	Buitenland	Lidstaat	16 1c	16 1c	16 1c	EU	EU	16 2	5 lid 5 EU-V
		Overige landen	16 1c	16 1c	16 1c	EU	EU	16 2	5 lid 5 EU-V

Derde lid

Artikel 16 heeft dezelfde werking in tijd als artikel 5 van de Europese verordening. Als in de periode(n), bedoeld in het derde lid, andere diensten dan controlediensten zijn of worden verleend, dan is het niet toegestaan een wettelijke controle uit te voeren. Ondanks de rechtstreekse werking van artikel 5 van de Europese verordening, wordt dit ook in artikel 16 zelf geregeld. Daarmee wordt verduidelijkt dat voor de perioden waarop artikel 16 betrekking heeft, niet wordt teruggevallen op artikel 3, derde lid.

Let op. Artikel 3 blijft relevant voor zogenaamde transitiewerkzaamheden. Op grond van artikel 3, derde lid, onderdeel b, is onafhankelijkheid vereist gedurende de periode waarin de assurance-werkzaamheden worden uitgevoerd. Transitiewerkzaamheden met betrekking tot een wettelijke controle die worden uitgevoerd voorafgaand aan de eerste verantwoordingsperiode die wordt gecontroleerd, lijken buiten de werkingssfeer van artikel 5 van de Europese verordening en daarmee buiten artikel 16 te vallen. De Europese verordening is niet duidelijk hierover. De NBA interpreteert de Europese verordening zo dat transitiewerkzaamheden in het licht van de algemene onafhankelijkheidsregels in de Europese regelgeving⁹ moeten worden gezien. Dit wil zeggen dat op

⁹ Zoals opgenomen in de Achtste richtlijn en onverkort gehandhaafd in de wijzigingsrichtlijn.

grond van artikel 3, derde lid, onderdeel b, onafhankelijkheid is vereist en aan de hand van het toetsingskader van de artikelen 5 en 6 moet worden beoordeeld of de onafhankelijke uitvoering is gewaarborgd of maatregelen nodig zijn.

Voor wat betreft de samenloop van dienstverlening van een wettelijke controle met diensten als bedoeld in artikel 5, eerste lid, onderdeel e, van de Europese verordening geldt een extra periode. Diensten als bedoeld in artikel 5, eerste lid, onderdeel e, van de Europese verordening zijn: *'het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van procedures voor interne controle en risicobeheer die verband houden met de opstelling en/of controle van financiële informatie of het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van financiële informatietechnologiesystemen.'* Het is dus verboden een wettelijke controle te verrichten als de hier bedoelde diensten op het gebied van interne controle:

- worden verricht in de verantwoordingsperiode tot en met het uitbrengen van de controleverklaring; of
- zijn verricht in het boekjaar dat onmiddellijk aan de verantwoordingsperiode voorafgaat.

Vierde lid

Om als controledienst te kwalificeren is het van belang dat een professionele dienst wordt uitgevoerd ten behoeve van het maatschappelijk verkeer of de toezichthoudende taak van de raad van commissarissen. Wie hierbij de opdracht verstrekt is niet relevant. Het bestuur van een onderneming mag de opdracht verstrekken. Wel dient de accountant zich ervan te vergewissen dat de externe gebruiker of de raad van commissarissen vanuit zijn toezichthoudende rol behoefte hebben aan het onderzoek door de accountant en dat de bij de organisatie aanwezige interne regels tot het verstrekken van opdrachten zijn nageleefd.

Zoals onderdeel b van het vierde lid van dit artikel aangeeft, moet sprake zijn van het verifiëren van informatie waarmee de verantwoordelijke partij zich verantwoordt. Dit betekent dat de accountant gebruik maakt van werkzaamheden waaronder:

- het winnen van inlichtingen;
- het uitvoeren van cijferanalyses;
- het narekenen, vergelijken of andere accuratessecontroles;
- waarnemingen ter plaatse;
- verificatiewerkzaamheden;
- het verkrijgen van bevestigingen van derden.

Daarnaast is het van belang dat sprake is van toepasbare afspraken die de accountant kan gebruiken voor de verificatie. Afspraken zijn toepasbaar als de kenmerken relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid vertonen.

Alleen als overeengekomen specifieke werkzaamheden zoals bedoeld in standaard 4400 NV COS aan de in artikel 16 gestelde condities voldoen kwalificeren ze als een toegestane controledienst. In het rapport van feitelijke bevindingen mogen geen adviezen of suggesties opgenomen zijn.

Hoofdstuk 4 - Samenloop van dienstverlening bij een oob waarbij geen wettelijke controle wordt uitgevoerd dan wel bij een niet-OOB

Artikelen 17 tot en met 22

Hoofdstuk 4 van de ViO geeft aan wanneer een non-assurancedienst een bedreiging vormt voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht waarbij een (al dan niet specifieke) maatregel nodig is of de uitvoering van een assurance-opdracht niet is toegestaan (verbod).

Accountantseenheden of andere onderdelen van het netwerk leveren vanwege hun expertise traditioneel een breed scala aan non-assurancediensten aan verantwoordelijke entiteiten. Deze vorm van dienstverlening kan echter door het risico van zelftoetsing, eigenbelang, vertrouwde en belangenbehartiging de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht bij de verantwoordelijke entiteit bedreigen.

Overleg tussen de eindverantwoordelijke accountant en de verantwoordelijke entiteit is een belangrijk onderdeel van het assurance-proces om tot een oordeel over het assurance-object te kunnen komen. Hierbij valt te denken aan onderwerpen zoals:

- het van toepassing zijnde normenstelsel;
- de van toepassing zijnde verslaggevingsstandaarden;
- de van toepassing zijnde toelichtingsvereisten;
- de geschiktheid van de door de verantwoordelijke partij gehanteerde interne beheersingsmaatregelen en methoden;
- vragen en adviezen van vaktechnische aard; en
- het voorstellen van correctieboekingen.

Deze zijn een normaal onderdeel van het assurance-proces en leiden in het algemeen niet tot een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht. Voordat een eindverantwoordelijke accountant de uitvoering van een assurance-opdracht accepteert, beoordeelt hij of het leveren van de non-assurancedienst een bedreiging oplevert. Elke bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht waarvan de eindverantwoordelijke accountant weet of behoort te weten dat die ontstaat als gevolg van de samenloop van dienstverlening wordt in de professionele oordeelsvorming meegenomen. Als een bedreiging niet door een maatregel kan worden weggenomen, kan de samenloop van dienstverlening niet plaatsvinden. Het voorgaande geldt mutatis mutandis voor de situatie waarin de uitvoering van een assurance-opdracht wordt overwogen voor een entiteit waarbij reeds een non-assurancedienst wordt uitgevoerd.

Een non-assurancedienst is elke dienst die niet kwalificeert als een assurance-opdracht zoals verwoord in artikel 1 van de ViO. Voorbeelden van non-assurancediensten zijn:

- administratieve dienstverlening;
- ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem;
- dienstverlening op het gebied van waardebeoordeling;
- dienstverlening op het terrein van interne controle;
- juridische dienstverlening;
- bemiddeling bij werving van hoger kader voor een verantwoordelijke entiteit
- interim-management;
- corporate finance dienstverlening;
- het tijdelijk ter beschikking stellen van personeel.

In NBA-handreiking 1131 *Toepassing van de ViO* zijn voorbeelden van de toepassing van de ViO nader uitgewerkt.

Bij (overwegingen tot) acceptatie of start van de uitvoering van de non-assurancedienst is het niet altijd mogelijk alle toekomstige ontwikkelingen en effecten in te schatten. Van de eindverantwoordelijke accountant wordt, in lijn met de ViO, verwacht dat als uitgangspunt wordt gehanteerd wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht (artikel 5 ViO). Bovendien zal ook gedurende de uitvoering van de non-assurancedienst moeten worden bezien of zich ontwikkelingen of effecten voordoen die de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht kunnen bedreigen.

Of een non-assurancedienst niet in combinatie met een assurancedienst mag worden uitgevoerd hangt af van de uitkomst van de toepassing van de artikelen 17 tot en met 22.

Telkens wanneer sprake is van samenloop van dienstverlening, dient de eindverantwoordelijke accountant de artikelen 18 tot en met 20 van de ViO in beschouwing te nemen. Indien sprake is van samenloop van dienstverlening bij een organisatie van openbaar belang waarbij geen wettelijke controle wordt uitgevoerd, dan zullen daarnaast de artikelen 21 en 22 van de ViO beoordeeld moeten worden. In geval van samenloop van dienstverlening zal de uitkomst van het in beschouwing nemen van deze artikelen leiden tot één van drie volgende opties:

- 1 samenloop dienstverlening is toegestaan;
- 2 samenloop dienstverlening is niet toegestaan (verboden); of
- 3 samenloop dienstverlening is toegestaan waarbij een of meer, al dan niet specifiek voorgescreven, maatregelen zijn vereist.

Indien uit de beschouwing van de artikelen van 18 tot en met 20 van de ViO blijkt dat maatregelen zijn vereist, kunnen dit door de accountant nader te bepalen maatregelen zijn (bijvoorbeeld artikel 19 ViO). Bij de nader te bepalen maatregelen zal de accountant zich steeds moeten afvragen of een

objectieve, redelijke en geïnformeerde derde de beoogde maatregelen aanvaardbaar en toereikend zal vinden.

In de toelichting bij deze artikelen zijn de geldende hoofdregels nader uiteengezet inzake de samenloop van dienstverlening. In een NBA-handreiking vindt nadere uitwerking van de toepassing van ViO plaats.

Artikel 17

De samenloop van dienstverlening van een wettelijke controle met overige dienstverlening bij een organisatie van openbaar belang valt onder artikel 16 van de ViO.

Artikel 18

Het door de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk nemen van beslissingen namens of participeren in het besluitvormingsproces van de verantwoordelijke entiteit creëert een bedreiging als gevolg van eigenbelang en zelftoetsing. Daarnaast bestaat het risico van vertrouwdsheid omdat de accountantseenheid te veel in verband wordt gebracht met de standpunten en belangen van het management van de verantwoordelijke entiteit. Op grond van artikel 18 van de ViO is het daarom in die situatie niet toegestaan een assurance-opdracht uit te voeren bij een verantwoordelijke entiteit. 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. Dit betekent dat betrokkenheid door de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk bij besluitvorming die normaliter door het management van de verantwoordelijke entiteit zou moeten plaatsvinden en waarvoor het management ook de verantwoordelijkheid draagt, niet is toegestaan. Om een dergelijke betrokkenheid te voorkomen is het noodzakelijk dat het management ook daadwerkelijk over voldoende kennis en ervaring beschikt om die verantwoordelijkheid te dragen en de afwegingen die ten grondslag liggen aan de besluitvorming en het gevormde besluit te maken of te doorgronden.

De accountant dient zich te realiseren dat gebrek aan kennis bij de verantwoordelijke entiteit meebrengt dat de accountant al snel betrokken is of lijkt te zijn bij het besluitvormingsproces. De accountant zal in het geval van gebrek aan kennis bij de verantwoordelijke entiteit moeten beoordelen of maatregelen mogelijk zijn om te voorkomen dat de accountant bij het besluitvormingsproces betrokken raakt of lijkt te raken. Van belang is dat de verantwoordelijke entiteit uiteindelijk zelfstandig de beslissing neemt.

Routinematige handelingen en handelingen van verwaarloosbare betekenis vallen over het algemeen niet onder deze taken. De accountant zou wel een bijdrage kunnen leveren aan het besluitvormingsproces door het management, door een objectieve weergave van de verschillende mogelijkheden voor te leggen aan het management van de verantwoordelijke entiteit zodat deze een besluit kan nemen.

De accountant zal zich bij zijn afweging van betrokkenheid bij de besluitvorming moeten afvragen wat een objectieve derde hiervan zou kunnen vinden. De accountant zal moeten kunnen uitleggen en aantonen aan die derde welke maatregelen hij heeft genomen om te voorkomen dat hij bij de besluitvorming betrokken werd.

Onderstaand een aantal voorbeelden van diensten die onder artikel 18 leiden tot een verbod op het uitvoeren van een assurance-opdracht:

- diensten op het gebied van een onderdeel van de interne beheersing dat van materiële invloed is op het assurance-object en waarbij managementtaken worden uitgevoerd, bijvoorbeeld als de verantwoordelijke entiteit niet haar verantwoordelijkheid bevestigt voor het ontwerp, de implementatie en de instandhouding van de interne beheersing;
- diensten met betrekking tot ontwerp en implementatie van een informatiesysteem dat van materiële invloed is op het assurance-object terwijl managementtaken niet door de verantwoordelijke entiteit wordt vervuld, bijvoorbeeld als het management van de verantwoordelijke entiteit nalaat de

deugdelijkheid van het ontwerp en het resultaat van de implementatie van het informatiesysteem te evalueren.

Artikel 19

Of een non-assurancedienst van materiële invloed is op het assurance-object hangt af van de feiten en omstandigheden. Het is hierbij niet leidend of de non-assurance-dienst betrekking heeft op een materieel onderdeel van het assurance-object.

Bij het beoordelen of sprake is van materiële invloed neemt de eindverantwoordelijke accountant het effect (kwantitatief of kwalitatief) in ogenschouw dat de non-assurance dienst heeft of kan hebben op het assurance-object. Als de uitkomsten van een non-assurance dienst een zodanige impact kunnen hebben op het assurance-object dat, redelijkerwijs kan worden verwacht dat beslissingen die gebruikers op basis van het assurance-object nemen daardoor worden beïnvloed, heeft de non-assurance dienst materiële invloed. Dit betekent onder meer dat als de non-assurancedienst resulteert in het assurance-object zelf, dan wel in een materiële post in het assurance-object, sprake is van materiële invloed.

De aard en omvang van de dienst zijn derhalve bepalende factoren bij het beoordelen of sprake is van materiële invloed. De accountant zal bij zijn afwegingen de volgende aspecten, in onderstaande volgorde, betrekken:

- 1 Zijn de aard en de omvang van de non-assurancedienst bekend?
- 2 Zijn de aard en de omvang van het assurance-object bekend?

Resulteert de non-assurancedienst in het gehele assurance-object of in een materieel onderdeel van het assurance object? Bij een bevestigende conclusie bij het derde punt is sprake van materiële invloed.

In de situatie van materiële invloed zullen derhalve minimaal maatregelen getroffen moeten worden waarmee de bedreiging van het risico van zelftoetsing wordt weggenomen. Ook hier is de toetssteen de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde (artikel 5 ViO). Zal die derde de voorgenomen maatregel(en) toereikend vinden?

Het inboeken van één factuur zal bijvoorbeeld minder gauw kwalificeren als materiële invloed dan het inboeken van alle facturen die met een onderdeel van het assurance-object samenhangen.

Ook de uitkomst van de non-assurance-dienst is op zichzelf niet bepalend. Stel dat de accountantseenheid naast een assurance-opdracht een waardering van een pand uitvoert. Ook als de uitkomst van de waardering aangeeft dat geen impairment van het pand nodig is, is deze uitkomst wel van materiële invloed geweest als de waardering en toelichting omtrent dit pand onderdeel is van het assurance-object.

Voorbeelden van mogelijke maatregelen zijn:

- overleg met de onafhankelijkheidsfunctionaris die binnen de accountantseenheid belast is met onafhankelijkheidsvraagstukken. De accountant zal een vastlegging maken van dit overleg;
- gescheiden opdrachtteams onder leiding van verschillende eindverantwoordelijke professionals voor de (administratieve) dienstverlening en het uitvoeren van de assurance-opdracht;
- overleg met een accountant van buiten de eigen accountantseenheid, dan wel inwinnen van advies bij de beroepsorganisatie;
- uitvoeren van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen (OKB) met specifieke aandacht voor de risico's die voortkomen uit de bedreiging.

Artikel 20

Artikel 20, tweede lid, is op 17 juni 2016 gewijzigd. Wat eerder in de toelichting stond als uitleg van hoe dit artikel moet worden gelezen, is in regelgeving gegoten. Op wijzigingen per 17 juni 2016 is overgangsrecht van toepassing (artikel 48).

Eerste lid onderdeel a

Indien bij het beoordelen van de artikelen 18 en 19 van de ViO vast is komen te staan dat bij de non-assurancedienst geen sprake is van betrokkenheid bij de besluitvorming, maar dat de non-

assurancedienst van materiële invloed is op het assurance-object, zal vervolgens nog beoordeeld moeten worden of de dienstverlening subjectief of niet-routinematig is.

Sommige vormen van dienstverlening kunnen subjectieve of niet-routinematige elementen bevatten. Bij een subjectieve of niet-routinematige werkzaamheid is het aannemelijk dat als de werkzaamheid door meer dan één partij zou worden uitgevoerd, de uitkomsten materieel van elkaar kunnen verschillen. Hiervan zal sprake zijn als de dienstverlener bij het uitvoeren van de non-assurance dienst zelfstandig keuzes moet maken uit beschikbare aanvaardbare alternatieven. Het gaat hierbij om de zelfstandige keuze uit de verschillende methoden en technieken en niet om de keuze uit de uitgangspunten en of variabelen (=besluitvormingsproces).

Ook hier is de toetssteen de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde (artikel 5 ViO). Als de materie in hoge mate specialistisch is en van de verantwoordelijke entiteit redelijkerwijs niet mag worden verwacht dat deze over voldoende kennis beschikt, zal de objectieve derde sneller geneigd zijn te denken dat de keuzes niet door de verantwoordelijke entiteit zelf zijn gemaakt waardoor eerder sprake kan zijn van subjectiviteit. Het verbod van artikel 20 ViO is dan van toepassing.

Voorbeeld van een niet-subjectieve of routinematige werkzaamheid is het berekenen van de lineaire afschrijvingslast van de materiële vaste activa op grond van de door de directie goedgekeurde afschrijvingssystematiek. Indien voor dezelfde materiële vaste activa een impairmentberekening moet worden opgesteld ontstaat een subjectief karakter. In deze situatie bepaalt de verantwoordelijke entiteit zelfstandig de uitgangspunten maar zullen de uitkomsten materieel van elkaar kunnen verschillen als deze berekening door meerdere deskundigen wordt uitgevoerd. Voor de impairmentberekening kunnen diverse methoden worden gebruikt die kunnen leiden tot diverse uitkomsten.

Eerste lid, onderdeel b

Het kan voorkomen dat de effectiviteit van een advies, waarbij sprake is van materiële invloed op het assurance-object, afhangt van de verwerkingswijze in het assurance-object.

Als het assurance-team twijfelt of de verwerkingswijze die noodzakelijk is om het advies effectief te laten zijn in overeenstemming is met het voor het assurance-object van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel en er is, zoals bij de beoordeling van artikel 18 van de ViO is bepaald, sprake van materiële invloed op het assurance object, dan leidt dit tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid waartegen geen passende maatregelen mogelijk zijn. Het verbod van artikel 20 van de ViO is dan van toepassing.

Eerste lid, onderdeel c

Als een non-assurancedienst materiële invloed op het assurance-object heeft én belangenbehartiging meebrengt, dan is het verboden daarnaast een assurance-opdracht bij de verantwoordelijke entiteit uit te voeren. Belangenbehartiging is het, namens de verantwoordelijke entiteit, naar derden toe verdedigen, innemen of uitdragen van standpunten, waardoor zodanige vereenzelving met de belangen van de verantwoordelijke partij plaatsvindt of lijkt plaats te vinden dat hierdoor een onaanvaardbaar risico bestaat dat het oordeel of conclusie over het assurance-object wordt of kan worden beïnvloed.

Voorbeelden van belangenbehartiging zijn het optreden als jurist voor de verantwoordelijke partij, het handelen in aandelen van de verantwoordelijke partij en het werven van personeel voor de verantwoordelijke partij.

Onderstaand een aantal voorbeelden van diensten die onder artikel 20 leiden tot een verbod op het uitvoeren van een assurance-opdracht:

- Niet-routinematige administratieve dienstverlening met een materiële invloed op het assurance-object, bijvoorbeeld als de non-assurancedienst bestaat uit het opstellen van een impairment model die wordt gebruikt voor de waardering van de post materiële vaste activa en het bepalen van het model waarop de impairment is gebaseerd, is het waarschijnlijk dat twee partijen tot een materieel verschillende waarde van de impairment kunnen komen (artikel 20, eerste lid, onderdeel a, ViO).
- Subjectieve waardebeoordeling met materiële invloed op het assurance-object bij een niet-oob. Hierbij steunt de eindverantwoordelijke accountant zodanig op aannames die door de accountantseenheid

zijn gemaakt, dat geen maatregelen mogelijk zijn om de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht te waarborgen (artikel 20, eerste lid, onderdeel a, ViO).

- Procesbijstand in een fiscaal gerechtelijke procedure en de in de procedure betrokken bedragen hebben materiële invloed op het assurance-object (artikel 20, eerste lid, onderdeel c, ViO).
- Juridische dienstverlening bij een geschil en de betrokken bedragen materiële invloed hebben op het assurance-object. Hierdoor is bij deze vorm van dienstverlening vaak sprake van belangenbehartiging (artikel 20, eerste lid, onderdeel c, ViO).
- Een fiscaal advies waarbij het team twijfelt over toepassing in het assurance-object en het advies van materiële invloed is op het assurance-object. Wanneer de toepassing of interpretatie van fiscale wetgeving meer dan verwaarloosbaar onderhevig is aan oordeelsvorming van de adviseur, zal eerder sprake zijn van een niet-routinematig of subjectief advies (artikel 20, eerste lid, onderdeel a, ViO).
- Een corporate finance advies waarbij het team twijfelt over toepassing in het assurance-object en het advies van materiële invloed is op het assurance-object. Hierbij kan de effectiviteit van een corporate finance advies afhankelijk zijn van de verwerkingwijze in het assurance-object (artikel 20, eerste lid, onderdeel b, ViO).
- Diensten op het gebied van corporate finance bestaande uit het bevorderen van de handel of het handelen voor eigen rekening in aandelen van de verantwoordelijke entiteit, dan wel het daarvoor garant staan (artikel 20, eerste lid, onderdeel c, ViO).

Ter toelichting op het bovenstaande:

- In het geval van niet-routinematige administratieve dienstverlening met betrekking tot het assurance-object (het eerste voorbeeld in bovenstaande tabel) zal deze altijd materiële invloed hebben op het assurance-object.
- Met betrekking tot het laatste voorbeeld geldt het volgende. Wanneer een accountant in het kader van corporate finance diensten de belangen van de verantwoordelijke entiteit behartigt door zich te bemoeien met de plaatsing van aandelen zal dit kwalitatief altijd materieel zijn gezien het belang hiervan voor de entiteit.

Tweede lid

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 van een assurance-opdracht te waarborgen. De maatregel is erop gericht om de bedreigingen weg te nemen die samenhangen met de materiële invloed van een non-assurancedienst én met een of meer van de omstandigheden genoemd in artikel 20 zoals subjectiviteit of niet-routinematigheid.

Het vereiste dat '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.

Artikel 21

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 materiële invloed heeft op het assurance-object. Het begrip materiële invloed is toegelicht bij artikel 19. In artikel 17 ViO is reeds aangegeven dat het voorgaande niet van toepassing is wanneer een wettelijke controle wordt uitgevoerd.

Artikel 22

De directie of bestuurders zijn verantwoordelijk voor het opstellen en getrouw weergeven van het assurance-object in overeenstemming met de van toepassing zijnde normen. Als de accountantseenheid administratieve diensten met betrekking tot het assurance-object levert aan een organisatie van openbaar belang, ontstaat een bedreiging uit hoofde van zelftoetsing waartegen geen maatregelen mogelijk zijn. Administratieve dienstverlening kent in de praktijk vele aanduidingen. De formele aanduiding hiervan is niet van belang voor het beoordelen of sprake is van een bedreiging. De inhoud en aard van de uitgevoerde werkzaamheden blijven bepalend en kunnen worden gewogen aan de hand van de artikelen 19 en 20 van de ViO.

Overleg tussen de eindverantwoordelijke accountant en de verantwoordelijke entiteit is een belangrijk onderdeel van het assurance-proces. Het bespreken van onderwerpen zoals het van toepassing zijnde normenstelsel, de geschiktheid van aanwezige beheersmaatregelen, vragen van vaktechnische aard en het voorstellen van correctieboekingen zijn een normaal onderdeel van het assurance-proces en leiden in het algemeen niet tot een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht. De accountant zal zich bij zijn afweging van betrokkenheid bij de besluitvorming moeten afvragen wat een objectieve derde hiervan zou kunnen vinden. De accountant zal moeten kunnen uitleggen en aantonen aan die derde welke maatregelen hij heeft genomen om te voorkomen dat hij bij de besluitvorming betrokken werd.

Hoofdstuk 5 - Vergoedingen

Beloningen uit hoofde van de arbeidsrelatie vallen niet onder dit hoofdstuk. Deze zijn opgenomen onder hoofdstuk 13.

Artikel 23

Een resultaatafhankelijke vergoeding voor een assurance-opdracht leidt tot een bedreiging uit hoofde van eigenbelang. Dit eigenbelang kan bijvoorbeeld ontstaan doordat een accountant bij het uitvoeren van zijn werkzaamheden of bij het vormen van zijn oordeel de eventuele gevolgen hiervan voor de resultaatafhankelijke beloning laat meewegen.

Ook al kan de accountant voor zichzelf verantwoordwoorden dat een dergelijke beloning zijn onafhankelijkheid niet beïnvloedt, bij derden zal hij de schijn tegen hebben.

Dit heeft ertoe geleid dat er in de ViO gesteld is dat een dergelijke bedreiging niet kan worden weggenomen door een maatregel.

Het oordeel van de accountant kan ook onder druk komen te staan als hij denkt dat dit zijn resultaatafhankelijke vergoedingen voor een non-assurancedienst kan beïnvloeden. Daarom worden er grenzen gesteld aan resultaatafhankelijke vergoedingen voor opdrachten die invloed hebben op het assurance-object of van materiële financiële invloed zijn.

Artikel 24

Als de totale vergoeding van een verantwoordelijke partij kwantitatief dan wel kwalitatief van materieel belang is voor de accountantspraktijk, het netwerk of de eindverantwoordelijk accountant, leidt dit tot bedreigingen uit hoofde van eigenbelang (voor de omzet afhankelijk van deze ene verantwoordelijke partij) en intimidatie (de zorg over het mogelijke verlies van deze verantwoordelijke partij). Deze bedreiging ontstaat eveneens als de totale vergoedingen een belangrijke prestatiemeter zijn van onderdelen van de accountantspraktijk of netwerk. Onder een ander onderdeel van de accountantspraktijk of het netwerk waarvoor deze vergoedingen een belangrijke prestatiemeter zijn (hierna: ander onderdeel) kunnen afhankelijk van de organisatiestructuur verschillende onderdelen van de accountantspraktijk of het netwerk vallen. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan een vestiging van de accountantspraktijk, een branchegroep of een regionale unit. Of sprake is van een bedreiging en wat de omvang ervan is, hangt af van verschillende factoren.

In het geval van de accountantspraktijk, netwerk of ander onderdeel zijn onder andere de volgende factoren mogelijk van invloed:

- de omvang van de accountantspraktijk, het netwerk of ander onderdeel;
- of sprake is van een reeds langere tijd bestaande onderneming dan wel dat deze pas is opgestart;
- of op lokaal, nationaal of internationaal niveau wordt geopereerd;
- het algemeen bedrijfsklimaat in de zakelijke markten waarin wordt geopereerd.

In geval van de eindverantwoordelijke accountant verbonden aan de accountantspraktijk spelen onder andere factoren als:

- de grootte van zijn klantenportefeuille;
- of de accountant recentelijk als partner is benoemd;
- de mate waarin de beloning van de partner afhangt van deze vergoedingen.

Voorbeelden van eventuele maatregelen zijn:

- het laten uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling door een accountant voor wie de betreffende bedreiging niet van toepassing is;
- het beperken van de afhankelijkheid van de cliënt bijvoorbeeld door het overeenkomen van een langere contractduur waardoor de afhankelijkheid op korte termijn afneemt;
- consultatie van de beroepsorganisatie of andere accountants bij belangrijke beslissingen in het kader van het uitvoeren van de opdracht.

Artikelen 25 en 25a

Op 17 juni 2016 is artikel 25a ingevoegd. Dat artikel stelt aanvullende regels aan een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang. Deze regels komen bovenop artikel 25. Artikel 25 is ongewijzigd gehandhaafd, met dien verstande dat het begrip 'boekjaar' door 'verantwoordingsperiode' is vervangen. Op wijzigingen per 17 juni 2016 is overgangsrecht van toepassing (artikel 48).

Artikel 25

Eerste en tweede lid

In de Code of Ethics is de grens van 15% enkel voorgeschreven bij organisaties van openbaar belang. De bedreiging doet zich echter in dezelfde mate voor bij vergoedingen die voor de dienstverlening aan bijvoorbeeld een MKB-onderneming worden ontvangen en zal zich gezien de geringere totaalopbrengst wellicht eerder bij hen voordoen dan bij accountantspraktijken die organisaties van openbaar belang controleren. In de ViO is daarom de kwantificering van 15% en het treffen van een verplichte maatregel uitgebreid tot alle soorten verantwoordelijke partijen.

De 15%-grens is voor deze bedreiging een bovengrens van de invulling van het begrip materieel belang. Zoals gesteld in artikel 24 gaat de eindverantwoordelijke accountant ook bij lagere verhoudingen na of sprake is van een bedreiging uit hoofde van eigenbelang en intimidatie.

In de Code of Ethics bestaat daarnaast de keuze uit twee specifiek voorgeschreven maatregelen, te weten een '*pre-issuance review*' (voorafgaand aan de afgifte van het assurance-rapport) of een '*post-issuance review*' (na afgifte van het assurance-rapport).

Volgens paragraaf 290.216 van de Code of Ethics is van een *post-issuance review* sprake als na afgifte van de verklaring door andere omstandigheden blijkt dat de omzet voor het tweede jaar boven de 15% uitkomt. Als echter na verstrekking van het assurance-rapport duidelijk wordt dat de 15%-grens is overschreden, is feitelijk geen bedreiging ontstaan voor de onafhankelijkheid ten tijde van het afgeven van het assurance-rapport (de overschrijding was immers toen niet bekend). Om die reden is eigenlijk alleen een *pre-issuance review* effectief. Daarom biedt de ViO geen keus en is in artikel 25, tweede lid, een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling als specifieke maatregel voorgeschreven. Deze specifieke maatregel moet worden toegepast op elk assurance-rapport dat in de tweede verantwoordingsperiode wordt afgegeven. Zolang de 15%-grens in de daaropvolgende verantwoordingsperioden eveneens wordt overschreden, is het verplicht een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling toe te passen.

Het zal naar verwachting met name in de opstartfase van een accountantspraktijk voorkomen dat de ontvangen vergoedingen van een verantwoordelijke partij en de daarmee verbonden derden van materieel belang zijn in relatie tot de totale opbrengst van de accountantspraktijk ontvangen vergoedingen.

Derde lid

Het kan zijn dat de 15%-grens niet wordt overschreden door de accountantspraktijk zelf maar dat dit wel leidt tot een dergelijke overschrijding voor het Nederlandse deel van het netwerk. Derhalve dient ook de verhouding van de ontvangsten van de verantwoordelijke partij en de verbonden derden versus de totale ontvangsten op niveau van dit deel van het netwerk te worden beoordeeld.

Artikel 25a

Algemeen

Dit artikel stelt aanvullende eisen aan een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang. Deze eisen komen bovenop de eisen in artikel 25.

De Europese verordening stelt een 15%-grens aan het ontvangen van vergoedingen van dezelfde organisatie van openbaar belang. Artikel 4, derde lid, eerste alinea, van de Europese verordening bepaalt dat als de totale honoraria die van een wettelijke controlecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang in elk van de laatste drie opeenvolgende boekjaren (van de accountantsorganisatie) worden ontvangen, meer dan 15% bedragen van de totale honoraria afkomstig van alle klanten, het auditcomité daarvan in kennis moet worden gesteld en de bedreigingen voor de onafhankelijkheid en de genomen maatregelen met het auditcomité moeten worden besproken. Het auditcomité overweegt in dat geval of de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling door – kort gezegd en in het Nederlandse jargon - een externe accountant van *buiten* de eigen accountantsorganisatie moet worden uitgevoerd¹⁰ (artikel 4, derde lid, eerste alinea, van de Europese verordening).

Artikel 4, vierde lid, van de Europese verordening biedt een lidstaatoptie om strengere regels te stellen. In de ViO wordt hiervan gebruikt gemaakt. Onder artikel 25 is de 15%-grens al na twee verantwoordingsperioden van toepassing en moet altijd een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling worden toegepast door een accountant van *buiten* de eigen accountantspraktijk.

Vanuit het oogpunt van consistentie binnen de ViO is ervoor gekozen het begrip eindverantwoordelijke accountant te gebruiken. Het begrip omvat een externe accountant in de zin van de Wta.

Eerste lid

Dit lid houdt rekening met de bevoegdheden die de Europese verordening in deze specifieke context aan het auditcomité toekent om (mee) te beslissen over maatregelen. Daarom wordt de eindverantwoordelijke accountant verplicht om met het auditcomité af te stemmen of de wettelijke controle kan worden gecontinueerd en zo ja, of naast een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling ook aanvullende maatregelen noodzakelijk zijn. Er wordt gevraagd de overeengekomen keuzes schriftelijk te bevestigen.

Tweede lid

Het zinsdeel 'in afwijking van' brengt tot uitdrukking dat de strengere regels van artikel 25a, eerste lid, en artikel 25 gelden in plaats van artikel 4, derde lid, eerste alinea, van de Europese verordening.

Derde lid

Nadrukkelijk wordt onder de aandacht gebracht dat artikel 4, derde lid, tweede alinea, van de Europese verordening onverminderd van toepassing is. 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.

Artikel 26

Bedreigingen uit hoofde van eigenbelang en intimidatie kunnen ontstaan wanneer sprake is van openstaande vorderingen op de verantwoordelijke partij, met name als een belangrijk deel van de vorderingen nog niet is voldaan voordat het assurance-rapport is afgegeven.

Voorbeelden van mogelijke maatregelen zijn:

- het inschakelen van een onafhankelijke kwaliteitsbeoordelaar;
- de situatie laten beoordelen door een accountant die niet betrokken is geweest bij de assurance-opdracht of andere dienstverlening aan de verantwoordelijke entiteit;
- advies inwinnen bij de beroepsorganisatie.

De achterstallige vergoedingen kunnen het karakter krijgen van een financiering die valt onder de bepalingen van paragraaf 9.3, zoals wanneer bijvoorbeeld afspraken zijn gemaakt over een betaalritme, rentevergoeding of wanneer een onderpand of garantstelling is overeengekomen.

¹⁰ Artikel 8 van de Europese verordening regelt de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Dit artikel heeft als uitgangspunt dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling in beginsel wordt uitgevoerd door een 'wettelijke auditor' uit het eigen 'auditkantoor'.

Hoofdstuk 6 - Geschenken en gastvrijheid

Artikel 27

Dit artikel is op 17 juni 2016 gewijzigd. Artikel 27 is aangevuld met een nieuw eerste lid, zodat het in lijn is met de herziene Achtste richtlijn. Het uitgangspunt dat geschenken met een waarde van meer dan € 100 de schijn tegen hebben en de mogelijkheid die veronderstelling onderbouwd te weerleggen, is gehandhaafd (nieuwe tweede lid). Op wijzigingen per 17 juni 2016 is overgangsrecht van toepassing (artikel 48).

Dit artikel heeft betrekking op geschenken en (via het derde lid) persoonlijke uitingen van gastvrijheid. Omwille van de leesbaarheid is ervoor gekozen de toelichting op de eerste twee leden tot *geschenken* te beperken maar geldt ook voor persoonlijke uitgingen van gastvrijheid. Vragen, ontvangen, aanbieden en verstrekken van geschenken vormen een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht. De toelichting heeft telkens op elk van deze situaties betrekking, ook al worden deze niet steeds allemaal benoemd.

Algemeen

Geschenken passen in principe niet in een relatie tussen een accountant (controleur) en de verantwoordelijke partij (gecontroleerde). Het uitgangspunt van artikel 27 is dan ook dat geschenken niet zouden moeten voorkomen. Gelijktijdig is het geheel verbieden van geschenken niet redelijk. Daarom zijn geschenken met een waarde die verwaarloosbaar of onbeduidend is van het verbod van het eerste lid uitgesloten. Het ontvangen of verstrekken van geschenken met een waarde van meer dan € 100 heeft de schijn tegen. Voor geschenken met een waarde van meer dan € 100 geldt een speciale procedure (tweede lid).

Belangrijk is dat het voor de verantwoordelijke partij duidelijk is dat het verstrekken van geschenken de leden van het assurance-team en de accountantseenheid in verlegenheid brengt.

Krijgt een accountant desondanks bijvoorbeeld een geschenk aangeboden, dan zal hij zich altijd moeten afvragen hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde hiertegen aan zou kijken (artikel 5). Belangrijk is om altijd, ongeacht de waarde, na te gaan wat de achterliggende reden is voor een geschenk en hoe gezien die achterliggende reden het aannemen of verstrekken hiervan overkomt op het maatschappelijk verkeer (heeft of lijkt het geschenk tot doel te hebben de ontvanger te beïnvloeden?) De omstandigheden spelen daarbij een belangrijke rol: bijvoorbeeld waarvoor en op welk moment wordt een geschenk aangeboden, betreft het een incidenteel geval of heeft dezelfde relatie al vaker iets aangeboden (is er dus een patroon) en zijn er ook andere leden van het assurance-team die van dezelfde relatiegeschenken ontvangen of ontvangt de accountantseenheid van diezelfde relatiegeschenken?

Een bosje bloemen of ander cadeautje bij een geboorte, trouwerij of verblijf in het ziekenhuis is, voor zover het binnen het redelijke blijft, meestal geen bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht. Een persoonlijke uiting van gastvrijheid in het kader van een speciale gelegenheid waarvoor meerdere relaties worden uitgenodigd, bijvoorbeeld een jubileum van de verantwoordelijke partij, is niet noodzakelijkerwijs een bedreiging. Indien het vanuit relationeel belang als noodzakelijk wordt ervaren een geschenk of uitnodiging te accepteren, dan kan dat duiden op een bedreiging. Of het geschenk of de uitnodiging wel of geen bedreiging vormt, zal vervolgens moeten worden beoordeeld aan de hand van het toetsingskader en artikel 27 (criterium: verwaarloosbaar of onbeduidend?)

Artikel 27 heeft betrekking op geschenken binnen de relatie tussen de verantwoordelijke entiteit of een daaraan verbonden derde en:

- leden van het assurance-team;
- de accountantseenheid;
- een ander onderdeel van het netwerk; of
- een bestuurder of interne toezichthouder van de accountantseenheid of van een ander onderdeel van het netwerk.

Onder interne toezichthouder worden bijvoorbeeld de interne leden van de raad van commissarissen of een vergelijkbaar orgaan van een accountantspraktijk of ander onderdeel van het netwerk verstaan.

Externe leden van de raad van commissarissen of een Commissie Publiek Belang worden daarbij als externe toezichthouders gezien.

Artikel 27 valt onder de werkingssfeer van artikel 9. Dit heeft tot gevolg dat bedreigingen die voortkomen uit geschenken gerelateerd aan (personen betrokken bij) buitenlandse netwerkonderdelen en buitenlandse verbonden derden, in beginsel mogen worden beoordeeld aan de hand van de Code of Ethics of strengere lokale regelgeving.

Eerste lid

Het eerste lid verbiedt een eindverantwoordelijke accountant een assurance-opdracht uit te voeren als sprake is van een geschenk met een waarde die niet verwaarloosbaar of onbeduidend is. Dit brengt mee dat een accountant zich van *alle* geschenken afvraagt, ongeacht hun waarde in euro's, of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde de waarde als verwaarloosbaar en onbeduidend zal afdoen, of hierin een bedreiging ziet die tot het weigeren of beëindigen van een assurance-opdracht noodzaakt¹¹. Of de waarde van een geschenk verwaarloosbaar of onbeduidend is, hangt niet alleen af van de hoogte van de waarde maar ook van de omstandigheden (zie hiervoor). Dit geldt zowel voor geschenken met een waarde tot € 100 als voor geschenken met een waarde van meer dan € 100.

Tweede lid

Het tweede lid vertaalt reeds de perceptie van een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde. Uitgangspunt is dat het ontvangen of verstrekken van geschenken met een waarde van meer dan € 100 de schijn tegen hebben. Dit is een weerlegbaar vermoeden. Een eindverantwoordelijke accountant die een assurance-opdracht wil (blijven) uitvoeren ondanks een geschenk met een waarde van meer dan € 100, zal onderbouwd moeten weerleggen waarom het geschenk toch verwaarloosbaar of onbeduidend is. Hij zal zijn beoordeling moeten kunnen verantwoorden binnen zijn eigen organisatie en aan de met governance belaste personen bij de verantwoordelijke entiteit. Daarin voorziet de procedure in het tweede lid.

Nadrukkelijk wordt hier herhaald dat het tweede lid niet impliceert dat een accountant zich pas bij geschenken met een waarde van meer dan € 100 gaat afvragen of een geschenk wel of niet verwaarloosbaar is. Een accountant vraagt zich dit ten aanzien van alle geschenken af, ongeacht hun waarde in euro's (*zie de toelichting op het eerste lid*). Het verschil zit in de eis om op voorhand onderbouwd te weerleggen dat een geschenk niet verwaarloosbaar of niet onbeduidend is.

Het is niet aannemelijk dat een geschenk van de verantwoordelijke entiteit met een duidelijk hogere waarde dan € 100 als verwaarloosbaar en onbeduidend zal worden aangemerkt.

Het bedrag van € 100 geldt per geschenk. Uiteraard betekent dit niet dat de frequentie buiten beschouwing kan worden gelaten.

De ViO regelt niet of en op welke wijze de accountantseenheid de meldingen moet bewaken en registreren.

Derde lid

Persoonlijke uitingen van gastvrijheid hebben volgens de definitie geen betrekking op puur zakelijke handelingen. Bij zakelijke uitingen kan gedacht worden aan het verstrekken van een lunch, het beschikbaar stellen van hotelaccommodatie als het niet mogelijk is om thuis te overnachten of het vergoeden van reiskosten. Hierbij geldt wel dat ook een zakelijke uiting een bedreiging kan opleveren als er bewust gekozen wordt voor een invulling die niet zakelijk is. Als een accountant zich genoodzaakt voelt een uitnodiging te accepteren, kan dat duiden op een bedreiging. Of zich daadwerkelijk een bedreiging voordoet (wel of niet verwaarloosbaar of onbeduidend?), zal nader moeten worden onderzocht.

Een etentje ter afsluiting van de controle wordt geacht geen zakelijk karakter te hebben. Deze situatie zal aan de hand van het toetsingskader en artikel 27 moeten worden beoordeeld. Hierbij geldt dus dat

¹¹ Hierop zijn de algemene vastleggingsverplichtingen van artikel 12 van de ViO van toepassing (bedreigingen vastleggen). Een eventuele onderbouwing waarom een geschenk met een waarde van meer dan € 100 toch verwaarloosbaar of onbeduidend is, wordt schriftelijk vastgelegd (artikel 27, tweede lid, in samenhang met artikel 12). Dit vloeit voort uit het uitgangspunt van artikel 27, tweede lid, dat geschenken met een waarde van meer dan € 100 de schijn tegen hebben.

een besteding boven de grens van € 100 onderbouwd moet worden weerlegd. Uiteraard kunnen beide partijen er ook voor kiezen hun eigen kosten te betalen.

Geschenken die de werkgever aan een intern of overheidsaccountant verstrekt zoals een kerstpakket vallen niet onder dit artikel, indien aan de vereisten van artikel 3, zevende lid, is voldaan.

Wanneer de accountantseenheid vertegenwoordigers van de verantwoordelijke entiteit uitnodigt voor een evenement zoals een golfclinic, zeilevenement of voetbalwedstrijd, is sprake van persoonlijke uitingen van gastvrijheid. Deze situaties vallen onder de werkings sfeer van artikel 27.

Hoofdstuk 7 - Langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij

Artikel 28

Eerste lid

Een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering als gevolg van vertrouwdsheid en eigenbelang ontstaat doordat een lid van het assurance-team langdurig betrokken is bij dienstverlening aan dezelfde verantwoordelijke partij. De kans op een dergelijke bedreiging neemt toe naarmate de periode dat de accountant betrekkingen onderhoudt met de cliënt vordert. Elementen die een rol kunnen spelen zijn bijvoorbeeld:

- hoe lang een teamlid betrokken is bij de dienstverlening aan de verantwoordelijke entiteit;
- de rol die het teamlid heeft bij de dienstverlening;
- de aard van de assurance-opdracht;
- de veranderingen in het management van de verantwoordelijke partij;
- de aard of complexiteit van de verslaggevings- en rapportage issues.

De eindverantwoordelijke accountant beoordeelt jaarlijks de mogelijke bedreiging voor de senior-leden in zijn team. Of een lid van het assurance-team moet worden aangemerkt als senior lid hangt niet af van de senioriteit in jaren maar van de senioriteit in de zin van kwaliteiten en ervaring. Hier moet bijvoorbeeld worden gedacht aan key assurance-partners, senior managers en senior stafmedewerkers.

Voorbeelden van maatregelen zijn:

- een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voorafgaand aan de afgifte van het assurance-rapport, uit te voeren door een accountant die niet bij de uitvoering van de assurance-opdracht is betrokken;
- het terugtreden van de eindverantwoordelijke accountant of het senior lid uit het assurance-team waarna ten minste een toereikende afkoelingsperiode in acht wordt genomen voordat hij eventueel opnieuw betrokken is bij een assurance-opdracht voor de verantwoordelijke partij;
- een gefaseerde rotatie hanteren als sprake is van meerdere senior teamleden die langdurig betrokken zijn. Hierbij zal een nieuw toegetreden senior teamlid het werk van de nog niet grotendeel senior teamleden kunnen reviewen;
- in het geval van een intern of overheidsaccountant kan de accountantsafdeling een rotatieschema tot stand brengen waardoor langdurige betrokkenheid bij hetzelfde onderdeel van de verantwoordelijke entiteit wordt vermeden.

Als termijn voor een toereikende afkoelingsperiode als bedoeld in de tweede *bullet* wordt een periode van ten minste twee jaar aannemelijk geacht. De verlenging van de afkoelingsstermijn voor assurance-opdrachten bij een organisatie van openbaar belang per 17 juni 2016 (artikelen 29 en 29a) vormt geen aanleiding dit anders te zien.

Tweede lid

In het tweede lid van dit artikel is aangegeven dat na een aaneengesloten periode van zeven jaar de mogelijkheid bestaat met een jaarlijkse vastlegging gemotiveerd te onderbouwen, dat er daadwerkelijk geen sprake is van een onaanvaardbaar risico van vertrouwdsheid of eigen belang. Hiermee wordt onderbouwd dat geen sprake is van een bedreiging van de onafhankelijkheid, zodat het nemen van maatregelen niet vereist is. Bij genoemde motivering kunnen de eerdergenoemde elementen een rol spelen.

Een dergelijke vastlegging moet worden goedgekeurd door een door de accountantseenheid aangewezen functionaris. Bij de door de accountantseenheid aangewezen functionaris die de

gemotiveerde vastlegging dient goed te keuren kan gedacht worden aan een compliance officer of een waarnemer in het geval van een kleine accountantseenheid. Zowel de vastlegging als de goedkeuring daarvan dient in het dossier te worden opgenomen.

Het tweede lid is alleen van toepassing als sprake is van minimaal zeven jaren betrokkenheid bij de *assurance-opdracht*. Het aantal jaren van eventuele betrokkenheid bij andere opdrachten dan *assurance-opdrachten*, voorafgaand aan de *assurance-opdracht*, tellen voor de berekening van de zevenjaarstermijn niet mee. Als een accountant bij een verantwoordelijke partij, geen organisatie van openbaar belang, bijvoorbeeld eerst vijf jaren een samenstelopdracht uitvoert en aansluitend drie jaren een vrijwillige controle, dan is in controlejaar 3 de zevenjaarstermijn nog niet aan de orde. Dit betekent echter niet dat geen sprake kan zijn van een bedreiging als gevolg van langdurige betrokkenheid. Dit zal moeten worden getoetst aan artikel 28, eerste lid. Als in de langdurige betrokkenheid een bedreiging wordt gezien, dan mag de controleopdracht alleen worden gecontinueerd als die bedreiging wordt weggenomen. Daartoe moeten maatregelen worden genomen die de onafhankelijke uitvoering van de controle-opdracht waarborgen (artikelen 28, eerste lid, en 6, derde lid, onderdeel b). In dat geval geldt de algemene vastleggingsverplichting van artikel 12. Verder is voor het bepalen van de zevenjaarstermijn relevant dat gerekend moet worden vanaf het moment waarop een lid gewoonlijk als senior-teamlid wordt beschouwd. Eerdere betrokkenheid in de hoedanigheid van andere functies en werkzaamheden op meer junior niveau tellen niet mee. Ook hier geldt dat eventuele langdurige betrokkenheid wel tot een bedreiging kan leiden die aan de hand van artikel 28, eerste lid, moet worden getoetst.

Artikelen 29 en 29a

Per 17 juni 2016 is de wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang van artikel 29 uitgesloten en onder de werkingssfeer van het nieuwe artikel 29a gebracht. De afkoelingstermijn is verlengd van twee tot drie jaren (artikelen 29 en 29a). Voor het overige is artikel 29 inhoudelijk ongewijzigd gehandhaafd. Op wijzigingen per 17 juni 2016 is overgangsrecht van toepassing (artikel 48).

Vooruitlopend op de artikelsgewijze toelichting toont onderstaand schema de roulatie- en afkoelingstermijnen met ingang van 17 juni 2016. Vanzelfsprekend zal ervoor worden gekozen eerder te rouleren of een langere afkoelingsperiode in acht te nemen, wanneer een bedreiging zich al eerder voordoet of langer blijft voortbestaan als gevolg van langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij.

Roulatie- en afkoelingstermijnen bij een *assurance-opdracht* voor een organisatie van openbaar belang per 17 juni 2016

	wettelijke controle	assurance-opdracht anders dan wettelijke controle
roulatietermijn eindverantwoordelijke accountant	5 jaren	7 jaren
roulatietermijn key assurance-partner anders dan eindverantwoordelijke accountant	7 jaren	7 jaren
afkoelingstermijn eindverantwoordelijke accountant en overige key assurance-partners	3 jaren	3 jaren

Artikel 29

Eerste en tweede lid

Dit artikel is van toepassing op *assurance-opdrachten* bij een organisatie van openbaar belang, met uitzondering van wettelijke controles (artikel 29a). Artikel 29 geldt in aanvulling op artikel 28. Het tweede lid in samenhang met artikel 28 brengt mee dat een eindverantwoordelijke accountant beoordeelt of de onafhankelijke uitvoering van een *assurance-opdracht* niet wordt bedreigd door langdurige betrokkenheid van key assurance-partners in het *assurance-team*. Een bedreiging doet zich in elk geval voor, als een key assurance-partner gedurende zeven aangesloten jaren aan een *assurance-opdracht* bij dezelfde organisatie van openbaar belang meewerkt. Deze situatie vereist een specifieke maatregel.

Derde lid

Een persoon die gedurende zeven aangesloten jaren in de hoedanigheid van key assurance-partner betrokken is geweest bij een assurance-opdracht voor een organisatie van openbaar belang of een daaraan verbonden derde, legt zijn werkzaamheden met betrekking tot die assurance-opdracht neer. Hij mag gedurende drie jaren gerekend vanaf het moment waarop hij zijn werkzaamheden heeft neergelegd, geen enkele bemoeienis hebben met enige assurance-opdracht voor de verantwoordelijke partij. Tijdens die afkoelingsperiode mag hij dus niet opnieuw toetreden tot zijn oude assurance-team, ook niet in een andere rol dan key assurance-partner. Ook mag hij niet meewerken aan een andere assurance-opdracht bij deze organisatie van openbaar belang, ook niet aan een wettelijke controle. Deze specifieke maatregel is nodig omdat de bedreiging samenhangt met de persoon en niet met diens functie binnen het assurance-team.

De afkoelingstermijn van drie jaren is ontleend aan de Europese verordening. Na afloop van de afkoelingstermijn worden key assurance-partners in beginsel in staat geacht met een frisse blik naar een assurance-opdracht te kunnen kijken. Het ligt in de rede ten aanzien van *alle* assurance-opdrachten dezelfde afkoelingstermijn te hanteren. Het is namelijk niet aan een derde uit te leggen waarom een bedreiging als gevolg van vertrouwdschap bij wettelijke controles pas na drie jaren is opgeheven maar bij andere assurance-opdrachten al na twee jaren.

Artikel 29 moet in samenhang met artikel 6, derde lid, onderdeel a, worden gelezen. Een eindverantwoordelijke accountant weigert of beëindigt een assurance-opdracht, als een key assurance-partner na zeven aaneengesloten jaren van betrokkenheid niet rouleert of tijdens de afkoelingsperiode opnieuw betrokken raakt bij de uitvoering van deze assurance-opdracht.

Vierde lid

Het kan voorkomen dat een lid van het assurance-team al betrokken was bij een assurance-opdracht voordat een verantwoordelijke partij kwalificeerde als een organisatie van openbaar belang. De termijnen genoemd in artikel 29 hebben betrekking op de totale duur van betrokkenheid bij de assurance-opdracht, dus de jaren vóór het moment dat de verantwoordelijke partij een organisatie van openbaar belang wordt tellen mee.

Vijfde lid

Mocht een key assurance-partner langer dan zeven jaren betrokken zijn bij een assurance-opdracht en de verantwoordelijke partij kwalificeert in dat jaar voor het eerst als organisatie van openbaar belang, dan mag de key assurance-partner om praktische redenen de dan lopende assurance-opdracht afronden. Na afronding van deze lopende opdracht beëindigt hij zijn betrokkenheid. Hierbij maakt de ViO geen onderscheid in het aantal jaren dat de accountant reeds betrokken is. Als een accountant bijvoorbeeld al negen jaren betrokken is bij de controle van de jaarrekening van een MKB-onderneming en deze wordt in jaar 10 een organisatie van openbaar belang, dan mag de accountant jaar 10 afronden ook al is hij in dat geval meer dan zeven jaren betrokken bij de dienstverlening aan de onderneming. Uiteraard zal wel voldaan moeten worden aan de eis in artikel 28 om in verband met de langdurige betrokkenheid een maatregel te nemen.

Wanneer een verantwoordelijke entiteit fuseert met een andere entiteit moet aan de hand van het toetsingskader beoordeeld worden of sprake is van een zodanig nieuwe entiteit dat de voorgaande jaren van dienstverlening redelijkerwijs niet meetellen bij de zevenjaarstermijn. Belangrijke factoren hierbij zijn de samenstelling van bestuurders, personen belast met governance en personen met significante invloed op het assurance-object en het van kracht blijven van eerder gekozen standpunten in het assurance-object.

Artikel 29a

Dit artikel is ingevoegd op 17 juni 2016. Op wijzigingen per 17 juni 2016 is overgangsrecht van toepassing (artikel 48).

Algemeen

Artikel 29a heeft uitsluitend betrekking op een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang.

Met de inwerkingtreding van de Europese verordening zijn de eisen gesteld aan langdurige betrokkenheid bij een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang verdeeld over:

- artikel 17, zevende lid, van de Europese verordening;
- artikel 24 van de Wta; en
- de artikelen 28 en 29a van de ViO.

Artikel 17, zevende lid, eerste alinea, van de Europese verordening heeft rechtstreekse werking. Deze bepaling verplicht de 'voornaamste vennoot/vennoten die verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van een wettelijke controle' - samengevat - na uiterlijk zeven jaren te rouleren en een afkoelingstermijn van minimaal drie jaren in acht te nemen. De tweede alinea van artikel 17, zevende lid, van de Europese verordening bevat een lidstaatoptie om die voornaamste vennoot/voornaamste vennoten die verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van een wettelijke controle te verplichten eerder te rouleren dan na zeven jaren. Nederland maakt gebruik van deze lidstaatoptie en heeft zich daarbij beperkt tot de externe accountant in de zin van de Wta. Dit is verankerd in artikel 24 van de Wta. Op grond van artikel 24 van de Wta laat een accountantsorganisatie geen wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang uitvoeren door een externe accountant die verantwoordelijk is geweest voor de gedurende de voorafgaande vijf aaneengesloten boekjaren bij die organisatie van openbaar belang uitgevoerde wettelijke controles.

Het begrip voornaamste vennoot is niet apart in de Wta geïmplementeerd. De Memorie van Toelichting op de Implementatiewet richtlijn en verordening wettelijke controles jaarrekeningen vermeldt hierover dat in de Nederlandse context hieronder de externe accountant wordt verstaan. De definitie van voornaamste vennoot in de Europese regelgeving¹² luidt:

- 'de wettelijke auditor(s) die door een auditkantoor voor een bepaalde controleopdracht is/zijn aangewezen als hoofdverantwoordelijke(n) voor de uitvoering van de wettelijke controle van jaarrekeningen namens het auditkantoor; of*
- in het geval van een groepscontrole, ten minste de wettelijke auditor(s) die door een auditkantoor is/zijn aangewezen als hoofdverantwoordelijke(n) voor de uitvoering van de wettelijke controle van jaarrekeningen op groepsniveau en de wettelijke auditor(s) die is/zijn aangewezen als hoofdverantwoordelijke(n) voor de uitvoering van de wettelijke controle van jaarrekeningen bij dochterondernemingen; of*
- de wettelijke auditor(s) die de controleverklaring ondertekent/ondertekenen.'*

Vanuit het oogpunt van consistentie binnen de ViO is ervoor gekozen in artikel 29a het begrip eindverantwoordelijke accountant te gebruiken. Dit begrip omvat de externe accountant in de zin van de Wta.

Een externe accountant kwalificeert als key assurance-partner in de zin van de ViO. De definitie van key assurance-partner in de ViO luidt:

'eindverantwoordelijke accountant, persoon die de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde assurance-opdracht uitvoert of een accountant die binnen een assurance-team medeverantwoordelijk is voor het rapporteren over belangrijke aangelegenheden'.

Eerste lid

Artikel 29a geldt in aanvulling op artikel 28. Het eerste lid in samenhang met artikel 28 brengt mee dat een eindverantwoordelijke accountant beoordeelt of de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht niet wordt bedreigd door langdurige betrokkenheid van andere key assurance-partners in het assurance-team. Een bedreiging doet zich in elk geval voor, als een key assurance-partner gedurende zeven aaneengesloten jaren aan een wettelijke controle bij dezelfde organisatie van openbaar belang meewerkt. Dit is ook het geval als een key assurance-partner (niet zijnde de eindverantwoordelijke accountant) bij een wettelijke controle bijvoorbeeld eerst gedurende vijf jaren als key assurance-partner aan een andere assurance-opdracht bij dezelfde organisatie van openbaar belang meewerkte en hij aansluitend gedurende twee aaneengesloten jaren de wettelijke controle uitvoert.

Op grond van artikel 24 van de Wta geldt dat een accountantsorganisatie een externe accountant na vijf jaren moet laten rouleren. Daarom is in het eerste lid van artikel 29a eveneens tot uitdrukking gebracht dat zich dus ook al na vijf jaren een bedreiging voordoet.

Tweede lid

¹² De Europese verordening gebruikt de definitie van 'voornaamste vennoot' uit de herziene Achtste richtlijn (artikel 2, onderdeel 16).

Key assurance-partners die na zeven jaren worden gerouleerd mogen gedurende een afkoelingsperiode niet opnieuw worden ingezet. Tot 17 juni 2016 gold een afkoelingstermijn van twee jaren, sindsdien geldt een afkoelingstermijn van drie jaren. Drie jaren is in overeenstemming met de afkoelingstermijn voor 'voornaamste vennoot/voornaamste vennoten die verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van een wettelijke controle' in artikel 17, zevende lid, van de Europese verordening.

Andere key assurance-partners dan een externe accountant die na zeven jaren van een wettelijke controle afgaan ter borging van de onafhankelijkheid, mogen gedurende de afkoelingsperiode niet opnieuw bij de wettelijke controle bij die organisatie van openbaar belang betrokken raken. Zij mogen ook niet meewerken aan een *andere* assurance-opdracht bij dezelfde organisatie van openbaar belang. Dit geldt ook voor de externe accountant die na vijf jaren van een wettelijke controle afgaat. Een en ander komt in het tweede lid tot uitdrukking ('geen lid van enig assurance-team'). Terzijde: een bedreiging in de zin van artikel 29a doet zich ook voor als een key assurance-partner die gedurende zeven jaren aan een andere assurance-opdracht dan een wettelijke controle heeft meegewerkt, gedurende de afkoelingsperiode bij dezelfde organisatie van openbaar belang aan een wettelijke controle zou gaan meewerken.

Artikel 29a moet in samenhang met artikel 6, derde lid, onderdeel a, worden gelezen. Een eindverantwoordelijke accountant weigert of beëindigt een wettelijke controle, als een key assurance-partner na zeven aaneengesloten jaren van betrokkenheid niet rouleert of tijdens de afkoelingsperiode opnieuw betrokken raakt bij de uitvoering van deze wettelijke controle.

NB Omdat uit de wetssystematiek zelf al volgt dat voor het rouleren van en de afkoelingstermijn voor een externe accountant moet worden teruggevallen op artikel 24 van de Wta respectievelijk artikel 17, zevende lid, van de Europese verordening, is het niet nodig in artikel 29a zelf naar die artikelen te verwijzen.

Hoofdstuk 8 - Financiële belangen

Artikel 30

Eerste lid

De begrippen direct financieel belang en materieel indirect financieel belang worden omwille van de leesbaarheid van dit hoofdstuk aangeduid met de term financieel belang.

Financiële belangen kunnen rechtstreeks of via een tussenpersoon worden gehouden. Of een financieel belang als een direct of indirect financieel belang moet worden gezien, hangt af van de vraag of de begunstigde beleidsbepalende invloed kan uitoefenen over de belegging dan wel de mogelijkheid heeft beleggingsbeslissingen te beïnvloeden. Is dat het geval, dan is sprake van een direct financieel belang en zo niet, dan wordt een belang als indirect financieel belang beschouwd.

Voorbeelden van financiële belangen zijn:

- een directe of indirecte deelname in het kapitaal van de verantwoordelijke entiteit;
- het aanhouden of verhandelen van effecten, ongeacht de omvang, van de verantwoordelijke entiteit;
- het bezitten van een financieel belang in een joint venture met de verantwoordelijke entiteit, dan wel met een eigenaar, directeur of andere persoon binnen het hoger kader van de verantwoordelijke entiteit;
- het aanvaarden van pensioenrechten of andere uitkeringen van de verantwoordelijke entiteit.

Overeenkomsten tot het aanhouden van een financieel belang (bijvoorbeeld contracten om een financieel belang te verwerven) of daarvan afgeleide instrumenten die rechtstreeks met dit financieel belang verband houden (bijvoorbeeld aandelenopties, *futures*, obligaties, converteerbare obligaties, enzovoort) moeten op dezelfde wijze worden behandeld als een reeds bestaand financieel belang.

Of een indirect financieel belang voor ten minste een van de partijen van materieel belang is, hangt af van de specifieke omstandigheden van de partijen. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan het vermogen van een individu of de mate waarin het financieel belang de houder in staat stelt invloed uit te oefenen op de entiteit waarin het belang wordt gehouden.

Tweede en derde lid

Een financieel product of dienst die de verantwoordelijke entiteit aanbiedt aan haar klanten in het kader van de normale bedrijfsuitoefening kan ook kenmerken hebben van een financieel belang. Voorbeelden hiervan zijn een beleggingshypotheek die is afgesloten bij een bank of een pensioenpolis die met een verzekeringsmaatschappij is overeengekomen.

In principe wordt een dergelijk financieel product of dienst beoordeeld in het kader van de afname van goederen en diensten (hoofdstuk 9), tenzij zij onderdeel vormen van het risicodragend vermogen (het eigen vermogen en achtergestelde leningen en andere achtergestelde vermogensbestanddelen [denk bijvoorbeeld aan een ledencertificaat bij de Rabobank) van de verantwoordelijke entiteit.

Van een normale bedrijfsuitoefening is sprake als het product of de dienst voor derden tegen vergelijkbare condities is af te nemen, de verantwoordelijke entiteit op het leveren van deze producten of diensten is ingericht en over de benodigde vergunningen beschikt om een dergelijk product of dienst te leveren.

Artikel 31

Op 17 juni 2016 is in het vierde lid 'auditcommissie' in 'auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken' veranderd. Dit heeft geen inhoudelijke wijzigingen tot gevolg.

Eerste en tweede lid

Het houden van een financieel belang kan leiden tot een bedreiging als gevolg van eigenbelang, vertrouwdsheid en intimidatie. Het hebben van bijvoorbeeld aandelen maakt dat de accountant belang kan hebben bij de uitkomsten van zijn controle. Denk bijvoorbeeld aan de situatie dat een mogelijke duurzame waardevermindering van invloed kan zijn op de koerswaarde van de aandelen. De veronderstelde bedreiging is zodanig dat deze in bepaalde situaties niet beheerst kan worden met waarborgen, bijvoorbeeld als de eindverantwoordelijke accountant zelf aandelen houdt. Daarom identificeert dit artikel een aantal situaties waarin het houden van een dergelijk financieel belang niet is toegestaan.

De Code of Ethics stelt dat een financieel belang gehouden door een partner van dezelfde vestiging als die van de accountant, een onacceptabele bedreiging voor de onafhankelijkheid vormt. In de ViO is als uitgangspunt gekozen dat de bedreiging niet alleen ontstaat door financiële belangen gehouden door partners van dezelfde vestiging maar eveneens door partners van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk. In de gangbare praktijk wordt breder samengewerkt dan alleen op vestigingsniveau. Hierbij valt te denken aan branchegroepen, kantoor-overschrijdende teamsamenstellingen en kantoor-overstijgende specialisatie. Deze vormen van samenwerking maken dat de bedreiging ook kan gelden, indien partners die niet op dezelfde vestiging werkzaam zijn een financieel belang houden.

De eindverantwoordelijke accountant kan, zoals gesteld in de toelichting bij artikel 5, onderdeel b, gebruikmaken van de gedragslijnen, procedures en systemen die de accountantseenheid hanteert bij het naleven van dit hoofdstuk. Dit ontslaat hem niet van zijn verantwoordelijkheid de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht te waarborgen.

Derde lid

Onder pensioenplan valt in ieder geval een onderneming-pensioenfonds of een pensioenregeling in eigen beheer.

Vierde lid

Voor intern accountants kan het zijn dat het verkrijgen van een financieel belang deel uitmaakt van de arbeidsvoorwaarden. Hoewel de intern accountant niet onafhankelijk hoeft te zijn van de verantwoordelijke entiteit en een financieel belang dus geen bezwaar hoeft te zijn, is de bedreiging van zodanige aard dat een specifieke maatregel aangewezen is. Het wordt als noodzakelijk gezien dat de accountant zijn veelal belangrijkste gebruiker, te weten het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken, of de met governance belaste personen van die organisatie, over zijn financiële belangen informeert. Aandelenopties die uit hoofde van het beloningsbeleid worden toegekend, worden geacht al afdoende met de governance-organen te zijn afgestemd. Organen met soortgelijke taken als een auditcomité maar die onder een andere noemer opereren, worden in de ViO met een auditcomité gelijk gesteld.

Vijfde lid

Het vijfde lid is opgenomen om te voorkomen dat het medewerkers van accountantseenheden bijna onmogelijk wordt om te beleggen in beleggingsfondsen. Beleggingsfondsen kwalificeren vaak als

financiële producten van een financiële instelling waarbij de investeerder participeert in het vermogen van het beleggingsfonds. Door deze structuur zijn deze fondsen in Nederland ook zelf controleplichtig. De invloed van de investeerders op het beleggingsbeleid is veelal zodanig beperkt dat dit een uitzondering op het verbod rechtvaardigt voor een partner, bestuurder of interne toezichthouder die geen onderdeel is van het assurance-team. Wel leidt het houden van een dergelijk financieel belang tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid waarbij een maatregel wordt voorgeschreven.

Voorbeeld van een maatregel is het jaarlijks door de partner, bestuurder of interne toezichthouder laten bevestigen dat hij geen contact heeft gehad met het assurance-team over zijn financiële belang in de verantwoordelijke entiteit.

Onder interne toezichthouders worden bijvoorbeeld de interne leden van de raad van commissarissen of een vergelijkbaar orgaan van een accountantspraktijk verstaan. Externe leden van de raad van commissarissen of een Commissie Publiek Belang valt niet onder het begrip interne toezichthouders maar worden als externe toezichthouders gezien.

Artikel 32

Bij het verkrijgen van een financieel belang uit hoofde van een arbeidsrelatie kan bijvoorbeeld gedacht worden aan aandelenopties die aan het personeel beschikbaar worden gesteld.

Artikel 33

Het kan voorkomen dat personen door omstandigheden die in redelijkheid buiten de invloedssfeer van betrokkene liggen, bijvoorbeeld door het verkrijgen van een erfenis, een financieel belang krijgen dat niet is toegestaan. Wanneer daar noodzaak toe is ontdoet de verkrijger van het financieel belang zich zo spoedig mogelijk van het belang. De omstandigheden zijn mede bepalend hoe snel dit kan. Denk hierbij aan de situatie dat voor het vervreemden in het geval van een erfenis toestemming van de betrokken familieleden nodig is bij het verkopen van verkregen aandelen, of dat afgesproken wordt dat de aandelen zullen toevallen aan een van de andere erfgenamen maar de formele afhandeling nog op zich laat wachten.

Hoofdstuk 9 - Zakelijke relaties

Artikel 34

Op 17 juni 2016 is in het derde lid 'auditcommissie' in 'auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken' veranderd. Dit heeft geen inhoudelijke wijzigingen tot gevolg.

Gezamenlijke zakelijke belangen zijn relaties waarbij sprake is van een gemeenschappelijk commercieel of financieel belang tussen de in dit artikel genoemde personen, entiteiten of organen. Uiteraard is hierbij de eindverantwoordelijke accountant een lid van het assurance-team.

Onder het begrip gezamenlijk zakelijk belang vallen niet:

- de assurance-opdracht en opdrachten tot overige dienstverlening;
- de arbeidsovereenkomst, inclusief de afspraken over secundaire arbeidsvoorwaarden voor de intern en overheidsaccountant;
- op een arbeidsovereenkomst gelijkende overeenkomst tussen de intern of overheidsaccountant en de werkgever.

Hierna is een aantal voorbeelden gegeven van gezamenlijke zakelijke belangen die, als zij van materieel belang zijn voor ten minste één van de partijen een uit eigenbelang, belangenbehartiging of intimidatie voortvloeiende bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering kunnen vormen:

- afspraken om een of meer diensten of producten van de accountantspraktijk met een of meer diensten of producten van de verantwoordelijke partij te combineren en deze gezamenlijk op de markt te brengen;
- distributie- of marketingafspraken waarbij de accountantspraktijk als distributeur of aanbieder van producten of diensten van de verantwoordelijke partij werkzaam is of vice versa.

Het eerste lid van dit artikel identificeert een aantal situaties waarin gesteld wordt dat het zakelijk belang een zodanige invloed op de betrokken persoon heeft, bijvoorbeeld doordat het financiële

welzijn van de persoon waarmee de zakelijke relatie bestaat directe invloed heeft op het persoonlijke welzijn, dat het niet mogelijk is de onafhankelijke uitvoering te waarborgen. Voorbeeld van een eventuele maatregel als sprake is van een belang zoals bedoeld in het tweede lid is het inperken van de zakelijk relatie, bijvoorbeeld door het niveau van de transacties te beperken.

Daarnaast is het mogelijk de omstandigheid ongedaan te maken door het betreffende teamlid uit het assurance-team te verwijderen.

Overeenkomsten om dergelijke relaties aan te gaan, worden op dezelfde wijze behandeld als reeds bestaande relaties.

Voor assurance-opdrachten ten behoeve van een beperkte verspreidingskring geldt dat de eindverantwoordelijke accountant niet onafhankelijk hoeft te zijn van de verantwoordelijke entiteit. De bepalingen met betrekking tot de zakelijke belangen met de verantwoordelijke entiteit zijn dan ook niet van toepassing op een intern of overheidsaccountant die een opdracht uitvoert ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers (bijvoorbeeld ten behoeve van het management van de entiteit waar de intern accountant werkzaam is). Een zakelijke relatie met een verantwoordelijke entiteit geeft echter een zodanig specifieke omstandigheid dat, hoewel een dergelijke situatie niet hoeft te worden verboden, het toch van belang wordt geacht het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken, of de met governance belaste personen van die organisatie over relevante zakelijke relaties te informeren. Hoe en met wie de afstemming plaatsvindt, hangt mede af van de afspraken die daarover binnen de organisatie zijn gemaakt. Organen met soortgelijke taken als een auditcomité maar die onder een andere noemer opereren, worden in de ViO met een auditcomité gelijk gesteld. Feitelijk wordt dit dus gezien als een bedreiging die om een specifieke maatregel vraagt.

Artikel 35

Voorbeelden van goederen en diensten zijn verzekerings- en bankdiensten, kantoorapparatuur, software en bedrijfswagens. Als deze transacties op objectieve en zakelijke wijze plaatsvinden, als tussen onafhankelijke partijen, vormen zij doorgaans geen bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering (bijvoorbeeld de aankoop van goederen die tegen normale voorwaarden worden aangeboden en voor alle overige en vergelijkbare afnemers van de verantwoordelijke entiteit tegen dezelfde voorwaarden verkrijgbaar zijn).

Wanneer niet sprake is van een objectieve en op zakelijke wijze tot stand gekomen transactie lijkt een dergelijke transactie ten minste ingegeven door de gedachte om de relatie met de accountant te beïnvloeden. Daarom is een dergelijke transactie aangemerkt als niet toelaatbaar.

De eindverantwoordelijke accountant weegt echter zorgvuldig af of zelfs een objectieve en zakelijke transactie tussen deze partijen een zodanige omvang of looptijd kan bereiken dat deze leidt tot een bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering doordat de transactie een afhankelijkheid in wezen of in schijn veroorzaakt.

Ten opzichte van de internationale regelgeving is besloten tot een aanvullende maatregel als bij de verantwoordelijke entiteit diensten worden afgenomen. Deze maatregel stelt dat het afnemen van de zakelijke dienst geen voorwaarde mag zijn voor het mogen leveren van de assurance-opdracht. Wanneer een dergelijke voorwaarde wordt gesteld doet dit teveel afbreuk aan de zakelijkheid van de relatie tussen de entiteit en de accountant en ontstaat een bedreiging van de onafhankelijkheid uit hoofde van eigenbelang.

Artikel 36

Als een lening, garantstelling of andere vorm van zekerheidsstelling verstrekt is door een bank of vergelijkbare instelling, kan een bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht ontstaan als de accountantseenheid bij deze bank of vergelijkbare instelling een assurance-opdracht uitvoert. Zolang de lening, garantie of andere vorm van zekerheidsstelling tot stand komt onder marktconforme of voor de intern of overheidsaccountant onder arbeidsrechtelijk vastgelegde voorwaarden is het mogelijk waarborgen te treffen om de bedreiging tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

De eindverantwoordelijke accountant weegt echter zorgvuldig af of zelfs een objectieve en zakelijke transactie tussen deze partijen een zodanige omvang of looptijd kan bereiken dat deze leidt tot een bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering doordat de transactie een afhankelijkheid in wezen of in schijn veroorzaakt.

Derde lid

Het lenen van geld aan de verantwoordelijke partij behoort niet tot de gewone bedrijfsuitoefening van de personen en entiteiten genoemd in dit lid. Derhalve leidt een dergelijke lening, ook als deze onder zakelijke voorwaarden tot stand komt, tot een bedreiging waartegen geen maatregelen mogelijk zijn wanneer de lening voor één van de betrokken partijen van materieel belang is.

Vierde lid

Voorbeeld van een maatregel is het laten uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling door een accountant voor wie de betreffende bedreiging niet van toepassing is. Dit kan een accountant van een onderdeel van het netwerk zijn dat de lening niet heeft ontvangen of een accountant van buiten de accountantseenheid.

Voor intern en overheidsaccountants is het ontvangen van leningen, garantstellingen of andere vormen van zekerheidsstelling van de werkgever toegestaan, als deze verstrekkingen door de werkgever passen binnen het personeelsbeleid en de voorwaarden waaronder dit gebeurt gelijk zijn aan de voorwaarden die gelden voor alle personeelsleden.

Artikel 37

Als de verantwoordelijke entiteit of de accountantseenheid besluit een onderlinge relatie als onderdeel van reclame of marketing openbaar te maken ontstaat associatie tussen deze partijen. Deze associatie volgt uit het feit dat deze communicatie alleen zal plaatsvinden als het doel belangrijk wordt gevonden dan wel zakelijk toegevoegde waarde levert. Als gevolg van deze associatie wordt de bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht te groot om de assurance-opdracht te kunnen accepteren of continueren als deze van niet te verwaarlozen betekenis is. Voorbeelden van associatie zijn sponsoring door middel van shirtreclame dan wel het plaatsen van reclameborden bij evenementen of het optreden in een marketingcampagne van de verantwoordelijke entiteit.

Als de associatie van te verwaarlozen betekenis is, is deze niet verboden. Denk hierbij bijvoorbeeld aan het ter beschikking stellen van shirtjes aan een jeugdelftal van een voetbal of hockeyclub. Dit terwijl shirtreclame op het voetbalshirt van een topklasse team wel als verboden associatie in het kader van de ViO zal worden aangemerkt naast het uitvoeren van een assurance-opdracht.

Het geven van een korting op de dienstverlening zonder tegenprestatie valt niet onder het begrip associëren. Het geven van een korting kan bijvoorbeeld spelen bij een charitatieve instelling. Het is dan niet de bedoeling dat op enigerlei wijze, anders dan in regelgeving voorgeschreven, naar derden toe duidelijk wordt gemaakt dat deze ondersteuning aan de charitatieve instelling wordt gegeven.

Het kan zijn dat bij sponsoring geen sprake is van associatie maar van het ter beschikking stellen van bijvoorbeeld toegangskaarten voor een evenement, specifieke ruimtes en dergelijke. Hierbij moet worden voorkomen dat het gebruik maken van deze faciliteiten leidt tot associatie. Een accountantseenheid mag bij een evenement duidelijk aangeven waar de gasten zich moeten melden, maar grote reclameborden gericht op alle aanwezigen zijn niet toegestaan. Als de accountantseenheid assurance-cliënten uitnodigt in het kader van een evenement is sprake van persoonlijke uitingen van gastvrijheid en is hoofdstuk 6 van toepassing.

Hoofdstuk 10 - Werkrelaties met een verantwoordelijke entiteit

Dit hoofdstuk is met ingang van 17 juni 2016 gewijzigd. De artikelen 38, eerste en tweede lid, en 38a zijn nieuw. Voor het overige is hoofdstuk 10 inhoudelijk ongewijzigd gehandhaafd. Op wijzigingen per 17 juni 2016 is overgangsrecht van toepassing (artikel 48).

Specifieke functies bij de verantwoordelijke entiteit

Per 17 juni 2016 wordt in de opsomming van functies bij de verantwoordelijke entiteit die een

bedreiging vormen de functie 'lid van een auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken' expliciet benoemd (in de in de artikelen 38, 39, 41, 42, 43 en 44). Dit is geen inhoudelijke wijziging. Dergelijke functies vielen ook al onder de werkingssfeer van het oorspronkelijke hoofdstuk 10, want personen die zulke functies bekleeden kwalificeren als 'de met governance belaste personen' in de zin van artikel 1 van de ViO.

De artikelen in dit hoofdstuk, met uitzondering van artikel 40, hebben als uitgangspunt dat vanuit enkele specifieke functies bij de verantwoordelijke entiteit of een daarmee verbonden derde invloed van betekenis op de uitkomst van de assurance-opdracht kan worden uitgeoefend, in elk geval in schijn. Bedreigingen ontstaan in elk geval als een van de in deze artikelen genoemde personen een dergelijke functie bekleedt onder de omstandigheden zoals in de artikelen weergegeven. Het gaat om de volgende functies:

- bestuurder;
- lid van het auditcomité of van een orgaan met gelijksoortige taken, of een andere functie belast met governance;
- functie van waaruit invloed van betekenis op het assurance-object kan worden uitgeoefend;
- beheerder (alleen artikel 43).

Leden van het auditcomité of van een orgaan met gelijksoortige taken kwalificeren als 'de met governance belaste personen' in de zin van de ViO. Dit volgt uit de definitie van 'de met governance belaste personen' in artikel 1:

'de persoon, personen of organisatie(s) met verantwoordelijkheid voor het uitoefenen van toezicht op de strategische richting van de verantwoordelijke entiteit en op de verantwoordingsplicht van de verantwoordelijke entiteit. Deze verantwoordelijkheid omvat het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden kan ook leidinggevend personeel behoren tot de met governance belaste personen, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governance-orgaan van een entiteit in de private of publieke sector of een eigenaar-bestuurder;'

Het expliciet benoemen van de functie 'lid van het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken' voorkomt dat op dit punt ten onrechte een verschil met de Wta wordt aangenomen. Artikel 29a van de Wta merkt lidmaatschap van een auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken van de controlecliënt als een 'verboden' functie aan, voor zover deze functie wordt bekleed binnen de afkoelingstermijn. Anders dan artikel 29a van de Wta wordt lidmaatschap van een toezichthoudend orgaan van de verantwoordelijke entiteit niet expliciet benoemd. Dit is niet nodig, omdat de toezichthoudende taak al voldoende uit de definitie van 'de met governance belaste personen' volgt.

Organen met soortgelijke taken als een auditcomité maar die onder een andere noemer opereren, worden in de ViO met een auditcomité gelijk gesteld.

Het benoemen van het lidmaatschap van een auditcomité of van een orgaan met gelijksoortige taken is niet bedoeld om een accountant die vanuit zijn functie deelneemt in de besprekingen van een auditcomité, dit te beletten.

Artikel 38 en artikel 38a

Algemeen

Bedreigingen uit hoofde van vertrouwde en intimidatie kunnen ontstaan als personen betrokken bij de accountantseenheid bij de verantwoordelijke entiteit gaan werken. Dit komt doordat wanneer iemand overstapt naar een klant in het bedrijfsleven, hij al in de aanloop daarnaartoe zijn handelen en oordelen door deze overgang kan laten beïnvloeden. Daarnaast kan door de overstap een ongewenste mate van vertrouwde tussen het assurance-team en een voor het assurance-object belangrijke functionaris van de verantwoordelijke entiteit ontstaan. Van invloed op de bedreiging zijn onder andere de rol die de persoon vervult ten opzichte van het assurance-team, hoe lang geleden is overgestapt en of de persoon nog bij de accountantseenheid betrokken is.

Het voorgaande geldt ook als een voormalige collega binnen de verantwoordelijke entiteit van functie verandert.

Achtergrond artikel 38, eerste en tweede lid, en artikel 38a

Artikel 38, eerste en tweede lid, en artikel 38a zijn ontleend aan artikel 22 bis, tweede lid, van de herziene Achtste richtlijn. Dit laatste artikel bepaalt dat een afkoelingsperiode verplicht moet worden gesteld ten aanzien van personen die 'persoonlijk als wettelijke auditor' zijn toegelaten en in een specifieke functie gaan werken bij een controlecliënt waarbij zij eerst nog een wettelijke controle uitvoeren of hebben uitgevoerd. Daarbij is niet relevant of het gaat om een functie bij een organisatie van openbaar belang of een andere wettelijke controlecliënt. De termijn van de afkoelingsperiode is gelijklopend: ten minste een jaar. Vertaald naar de Nederlandse situatie is het bij personen die persoonlijk als wettelijke auditor zijn toegelaten te gaan om iedere bij een wettelijke controle betrokken accountant die als externe accountant is geregistreerd in het register van de Autoriteit Financiële Markten (AFM).

Bij de invoering van deze bepalingen is besloten om vast te houden aan het uitgangspunt van de ViO om geen onderscheid naar de aard van de assurance-opdracht te maken. Het is namelijk niet aan een derde uit te leggen dat een afkoelingstermijn alleen moet gelden voor wettelijke controles, terwijl andere assurance-opdrachten maatschappelijk steeds relevanter worden zoals opdrachten met betrekking tot *integrated reporting*. Daarnaast is onderkend dat niet alleen accountants die als externe accountant in het register van de AFM zijn geregistreerd een bedreiging kunnen meebrengen. Dit hangt af van factoren als bijvoorbeeld de bevoegdheden die een accountant heeft, zijn rol bij de uitvoering van een wettelijke controle en het aantal jaren werkervaring als accountant. Wel zijn in lijn met de Europese regelgeving beperkingen aangebracht in het kader van het belang van de assurance-opdracht. In dit kader is gekozen het verbod van toepassing te verklaren op:

- assurance-opdrachten voor het maatschappelijk verkeer (en dus bijvoorbeeld niet een oplageverklaring of subsidieverklaring ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers);
- key assurance-partners;
- accountants die als externe accountant in het register van de AFM zijn ingeschreven;
- accountants die van hun accountantseenheid de bevoegdheid hebben verkregen om op te treden als tekenend accountant voor een assurance-opdracht.

Vanwege de eventuele arbeidsrechtelijke consequenties is ervoor gekozen om alleen accountants betrokken bij een *wettelijke controle* rechtstreeks aan een afkoelingstermijn te onderwerpen, omdat dit uit de herziene Achtste richtlijn voortvloeit.

Het eerste lid van artikel 22 bis van de herziene Achtste richtlijn is geïmplementeerd in artikel 29a van de Wta (zie onder 'Artikel 38a').

Artikel 38

Dit artikel is met ingang van 17 juni 2016 gewijzigd.

Het eerste en tweede lid zijn nieuw. Een toelichting op de achtergrond van het nieuwe eerste en tweede lid is hiervoor opgenomen. Op wijzigingen per 17 juni 2016 is overgangsrecht van toepassing (artikel 48).

Voor het overige is artikel 38 inhoudelijk ongewijzigd gehandhaafd. In de opsomming van functies die kunnen leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid bij de verantwoordelijke entiteit, is de functie 'lid van een auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken' expliciet benoemd. Dit is een redactionele wijziging (zie hiervoor onder 'Specifieke functies bij de verantwoordelijke entiteit').

Eerste en tweede lid

Een eindverantwoordelijke accountant mag een assurance-opdracht ten behoeve van een niet-nader bepaalde kring van gebruikers of een wettelijke controle niet uitvoeren, als een of meer van de hierna genoemde accountants binnen 12 maanden na hun vertrek uit het assurance-team naar de verantwoordelijke entiteit zijn overgestapt en daar in een specifieke functie zijn gaan werken. Daarmee brengen zij de onafhankelijke uitvoering van een nog lopende of opvolgende opdracht in gevaar.

Het betreft de volgende accountants in het assurance-team

- key assurance-partners;
- accountants die als externe accountant in het register van de AFM zijn ingeschreven;

- accountants die van hun accountantseenheid de bevoegdheid hebben verkregen om op te treden als tekenend accountant voor een assurance-opdracht.

Het betreft de volgende functies bij de verantwoordelijke entiteit:

- bestuurder;
- lid van het auditcomité of van een orgaan met gelijksoortige taken, of een andere functie belast met governance;
- functie van waaruit invloed van betekenis op het assurance-object kan worden uitgeoefend;

Voor de invulling van het verbod is aansluiting gezocht bij de terminologie zoals ook op andere plaatsen in de regelgeving is toegepast. Ten aanzien van key assurance-partners geldt dat het moet gaan om accountants in het assurance-team met duidelijk eigen verantwoordelijkheden voor te onderscheiden, belangrijke delen van de assurance-opdracht (bijvoorbeeld met betrekking tot groepsonderdelen). Het gaat bijvoorbeeld niet om een manager die, hoewel hij de eindverantwoordelijke accountant mogelijk als enige titeldrager ondersteunt, vanuit de accountantseenheid niet wordt gezien als verantwoordelijk voor de uitvoering van belangrijke delen van de assurance-opdracht.

Derde tot en met zesde lid.

Het begrip 'banden van betekenis', bedoeld in het derde lid, is nader ingevuld in het vijfde lid (accountantspraktijken) en zesde lid (accountantsafdelingen).

Onder de werkingssfeer van het verbod van het derde lid valt ook de situatie dat een van de personen genoemd in het vierde lid naar de verantwoordelijke entiteit overstapt.

Artikel 38a

Dit artikel is ingevoerd op 17 juni 2016. Een toelichting op de achtergrond van artikel 38a is hiervoor opgenomen. Op wijzigingen per 17 juni 2016 is overgangsrecht van toepassing (artikel 48).

Dit artikel is alleen op een wettelijke controle van toepassing. Dit artikel onderwerpt enkele specifieke accountants rechtstreeks aan een afkoelingstermijn voordat zij in enkele specifieke functies bij de verantwoordelijke entiteit of een daarmee verbonden derde mogen gaan werken. Als deze accountants binnen de afkoelingstermijn zouden overstappen, dan leidt dit voor de eindverantwoordelijke accountant tot een verbodssituatie (artikel 38, eerste en tweede lid).

Het betreft dezelfde accountants als in artikel 38, eerste en tweede lid, maar alleen voor zover zij betrokken zijn (geweest) bij de uitvoering van een *wettelijke controle*. Het betreft:

- key assurance-partners;
- accountants die als externe accountant in het register van de AFM zijn ingeschreven;
- accountants die van hun accountantseenheid de bevoegdheid hebben verkregen om op te treden als tekenend accountant.

Het betreft bovendien dezelfde functies bij de verantwoordelijke entiteit als in artikel 38. Dit zijn de functie van:

- bestuurder;
- lid van het auditcomité of van een orgaan met gelijksoortige taken, of een andere functie belast met governance; of
- functie van waaruit invloed van betekenis op het assurance-object kan worden uitgeoefend.

De accountant die als externe accountant verantwoordelijk is geweest voor het uitvoeren van een wettelijke controle valt onder de werkingssfeer van artikel 29a van de Wta. Dit volgt uit de wetssystematiek (de Wta gaat boven de ViO). Artikel 29a van de Wta verplicht de externe accountant die naar de controlecliënt overstapt een afkoelingstermijn in acht te nemen. De afkoelingstermijn bedraagt ten minste één respectievelijk twee jaren bij een overstap naar een controlecliënt die geen respectievelijk wel een organisatie van openbaar belang is. Het betreft dezelfde functies als in de artikelen 38 en 38a van de ViO.

De samenhang met artikel 38, eerste en tweede lid, brengt mee dat artikel 38a ook wordt toegepast als naar een met de controlecliënt verbonden derde wordt overgestapt.

Artikel 39 en 40

Per 17 juni 2016 is artikel 39 gewijzigd. In de opsomming van functies bij de verantwoordelijke entiteit die een bedreiging vormen is de functie 'lid van een auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken' expliciet benoemd. Dit is een redactionele wijziging (zie hiervoor onder 'Specifieke functies bij de verantwoordelijke entiteit').

In de situaties zoals beschreven in artikelen 39 en 40 kunnen bedreigingen ontstaan uit hoofde van vertrouwdsheid en intimidatie. Als een accountant gedurende de uitvoering van de assurance-opdracht weet of vermoedt dat hij bij de verantwoordelijke entiteit in dienst gaat treden, ontstaat bovendien een bedreiging van eigenbelang (artikel 40). Deze situaties vormen over het algemeen een minder ernstige bedreiging dan de situaties beschreven in de artikelen 38 en 38a. In de situaties van de artikelen 39 en 40 is het dan ook mogelijk om door middel van een nader te bepalen maatregel de onafhankelijkheid te garanderen. Voorbeelden van eventuele maatregelen zijn:

- het aanpassen van de aanpak van de assurance-opdracht en/of het werkprogramma;
- zorgen dat er mensen in het assurance-team worden opgenomen met voldoende gezag om de eventuele invloed van de persoon in dienst bij de verantwoordelijke partij te kunnen weerstaan;
- het werk van het vertrokken of vertrekkende teamlid laten reviewen door een accountant.

Artikel 41

Per 17 juni 2016 is artikel 41 gewijzigd. In de opsomming van functies bij de verantwoordelijke entiteit die een bedreiging vormen is de functie 'lid van een auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken' expliciet benoemd. Dit is een redactionele wijziging (zie hiervoor onder 'Specifieke functies bij de verantwoordelijke entiteit').

Het verbod van artikel 41 vormt een aanvulling op de artikelen 38, 39 en 40. Een eindverantwoordelijke accountant die te maken heeft met bijvoorbeeld een overstap van een lid uit het assurance-team naar een specifieke functie bij een organisatie van openbaar belang (verantwoordelijke entiteit), zal die situatie moeten beoordelen aan de hand van de artikelen 38 én 41.

Als een accountant key assurance-partner is en bij de verantwoordelijke entiteit gaat werken maar de in dit artikel genoemde voorwaarden niet in acht neemt, vormt hij een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht. Hetzelfde geldt voor de bestuursvoorzitter en vergelijkbare functionarissen van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk. Gezien de belangrijke rol die een key-assurance partner binnen een assurance-team vervult, zijn geen maatregelen mogelijk die in een dergelijke omstandigheid de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht kunnen waarborgen. Een afkoelingsstermijn van twee jaren is in lijn met artikel 22 bis, eerste lid, van de herziene Achtste richtlijn.

Als de overstap zoals bedoeld in dit artikel wordt gemaakt door een accountant en hij houdt hierbij de gestelde afkoelingsstermijn niet in acht, dan is sprake van een betrekking die de onafhankelijkheid bedreigt zoals bedoeld in artikel 3, vierde lid.

Artikel 41 is op *alle* assurance-opdrachten bij een organisatie van openbaar belang van toepassing. Wel is het zo dat artikel 41 buiten werking wordt gesteld, als een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers wordt uitgevoerd en voldaan is aan de voorwaarden gesteld in artikel 8 (verlicht regime).

Artikel 42

Per 17 juni 2016 is artikel 42 gewijzigd. In de opsomming van functies bij de verantwoordelijke entiteit die een bedreiging vormen is de functie 'lid van een auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken' expliciet benoemd. Dit is een redactionele wijziging (zie hiervoor onder 'Specifieke functies bij de verantwoordelijke entiteit').

Bedreigingen uit hoofde van eigenbelang, zelftoetsing en vertrouwdsheid ontstaan als een lid van het assurance-team die recentelijk een functie bij de verantwoordelijke entiteit heeft vervuld, werkzaamheden met betrekking tot onderdelen van het assurance-object uitvoert terwijl hij voor deze onderdelen bijvoorbeeld de administratie voerde toen hij nog bij de verantwoordelijke entiteit werkte. De betreffende persoon mag gedurende de afkoelingsperiode van twee jaar wel werkzaam zijn

geweest bij de verantwoordelijke entiteit. Het gaat erom dat hij gedurende twee jaar de functie die leidt tot de bedreiging niet heeft uitgeoefend.

Artikel 43

Per 17 juni 2016 is artikel 43 gewijzigd. In de opsomming van functies bij de verantwoordelijke entiteit die een bedreiging vormen is de functie 'lid van een auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken' expliciet benoemd. Dit is een redactionele wijziging (zie hiervoor onder 'Specifieke functies bij de verantwoordelijke entiteit').

In de artikelen 38 tot en met 41 wordt de situatie beschreven waarin een bepaalde persoon de accountantseenheid heeft of gaat verlaten. Het is echter ook mogelijk dat een persoon bij de accountantseenheid betrokken blijft maar daarnaast bij de verantwoordelijke entiteit een nevenfunctie vervult. Is dit het geval en gaat het om een van de in dit artikel aangewezen nevenfuncties, dan vormt hij een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht. Gezien de belangrijke rol die een dergelijke persoon namens de accountantseenheid vertegenwoordigt, zijn geen maatregelen mogelijk die in een dergelijke omstandigheid de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht kunnen waarborgen. Het voorgaande geldt ook voor nevenfuncties van personen uit het netwerk van de accountantseenheid.

Situaties waarin sprake kan zijn van het optreden als beheerder van gelden of andere bezittingen (eerste lid, onderdeel c) zijn:

- het beheren van een nalatenschap;
- het optreden als executeur;
- het optreden als bewindvoerder in een situatie van schuldhulpverlener.

Hoofdstuk 11 - Nauwe persoonlijke relaties

Artikel 44

Per 17 juni 2016 is artikel 44 gewijzigd. In de opsomming van functies bij de verantwoordelijke entiteit die een bedreiging vormen is de functie 'lid van een auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken' expliciet benoemd. Dit is een redactionele wijziging (zie hiervoor onder 'Specifieke functies bij de verantwoordelijke entiteit').

Nauwe persoonlijke relaties tussen de eindverantwoordelijke accountant of een ander lid van het assurance-team en iemand die een bestuursfunctie of andere functie bij de verantwoordelijke entiteit bekleedt, kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van eigenbelang, vertrouwdschap of intimidatie. Bij het identificeren van omstandigheden wordt rekening gehouden met factoren als:

- de positie van de nauwe persoonlijke relatie bij de verantwoordelijke entiteit;
- de rol van het lid van het assurance-team in het assurance-team;
- de precieze aard van de relatie.

Een voorbeeld van een eventuele maatregel is het zodanig verdelen van de verantwoordelijkheden binnen het assurance-team dat het lid met de nauwe persoonlijke relatie zich niet bezighoudt met werkzaamheden die onder de verantwoordelijkheid vallen van de nauwe persoonlijke relatie.

Daarnaast is het mogelijk de omstandigheid ongedaan te maken door het betreffende teamlid uit het assurance-team te verwijderen.

Hoofdstuk 12 - Juridische procedure tegen de verantwoordelijke partij

Artikel 45

Actuele of dreigende juridische procedures kunnen volgens de internationale regelgeving, afhankelijk van de omstandigheden, leiden tot een bedreiging waartegen maatregelen moeten worden genomen. In sommige situaties is de bedreiging van dien aard dat de opdracht niet kan worden gecontinueerd. Ook tuchtzaken tegen de eindverantwoordelijke accountant of een lid van het assurance-team vallen voor het toepassen van dit artikel onder het begrip juridische procedure.

In de ViO is in het eerste lid als uitgangspunt gehanteerd dat een actuele of dreigende juridische procedure altijd leidt tot een bedreiging waartegen in ieder geval een maatregel moet worden genomen.

Daarnaast zijn in het tweede lid concrete omstandigheden weergegeven waarin geen maatregel mogelijk is. Hieronder worden die situaties nader toegelicht.

Als de eindverantwoordelijke accountant, een lid van het assurance-team of de accountantseenheid betrokken is in een juridische procedure met de verantwoordelijke partij zijn, mede door de emoties die gepaard gaan met een rechtszaak, de bedreigingen uit hoofde van eigenbelang en intimidatie zodanig dat een dergelijke persoon niet meer betrokken kan zijn bij de opdracht.

Rechtszaken of potentiële rechtszaken aangespannen door of namens de cliënt kunnen betrekking hebben op een oordeel of conclusie die door de eindverantwoordelijke accountant of de accountantseenheid is verstrekt. De bedreiging voor de onafhankelijkheid van de accountant of voor de accountantseenheid, die weet dat de cliënt zijn oordeel in twijfel trekt, zijn dan zodanig dat geen maatregel mogelijk is. Ook als bij rechtszaken op andere wijze de deskundigheid en zorgvuldigheid of het voldoen aan de andere fundamentele beginselen door de cliënt betwist wordt, kan het noodzakelijk zijn de opdracht te beëindigen.

In artikel 15 is geregeld dat het in uitzonderlijke gevallen maatschappelijk gezien van belang kan zijn een assurance-opdracht te continueren, ook als daardoor wordt afgeweken van de ViO. Dit geldt uiteraard ook voor artikel 45. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn als door het niet-continueren van de assurance-opdracht de verantwoordelijke partij niet kan voldoen aan haar wettelijke rapportageverplichting of niet in staat is een noodzakelijke financiering af te sluiten. Het is voorspelbaar dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde op dat moment ook zou concluderen dat doorgaan beter is dan de opdracht opzeggen.

In die gevallen mag de accountant onder zeer strikte voorwaarden de opdracht voortzetten. In het geval van een wettelijke controle moet er dan in ieder geval een melding bij en afstemming met de AFM plaatsvinden. In andere gevallen is dat de NBA. De accountant wordt dan geacht de opdracht onafhankelijk uit te voeren.

Voorbeeld van eventuele maatregelen als sprake is van een bedreiging zoals bedoeld in het eerste lid is het laten uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling door een niet bij de rechtszaak betrokken accountant.

Hoofdstuk 13 - Prestatie-afhankelijke beoordeling en beloning

Een resultaatafhankelijke vergoeding die de accountantseenheid of ander onderdeel van het netwerk ontvangt valt niet onder dit hoofdstuk. Resultaatafhankelijke vergoedingen zijn opgenomen onder hoofdstuk 5.

Artikel 46

Eerste lid

Als de beoordeling of de beloning van een lid van het assurance-team gebaseerd is op een commerciële prestatie bij de verantwoordelijke partij, ontstaat een risico uit hoofde van eigenbelang. Als commerciële prestatie wordt in ieder geval de verkoop van non-assurancediensten aan de verantwoordelijke partij aangemerkt. Daarnaast vallen ook interne afspraken over budgetrealisatie en margerealisatie onder het begrip commerciële prestatie. Onder een beloning gebaseerd op commerciële prestaties zoals bedoeld in dit artikel vallen niet de winstdelingsafspraken tussen partners onderling en algemene winstdelingsregelingen voor werknemers.

Een beoordeling of beloning is van te verwaarlozen betekenis als deze het gedrag van het lid van het assurance-team niet beïnvloedt. Hiermee geeft de NBA invulling aan het Plan van aanpak waarin is aangegeven dat de nadruk bij het belonen en beoordelen hoort te liggen bij de kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden.

Tweede lid

Een eindverantwoordelijke accountant kan van de accountantseenheid of werkgever een prestatie-afhankelijke beoordeling of beloning voor zijn werkzaamheden ontvangen. Als deze betrekking heeft op de uitkomst van zijn oordeel ten behoeve van een assurance-opdracht, levert dit een dusdanige bedreiging uit hoofde van eigenbelang op dat deze prestatie-afhankelijke beoordeling of beloning niet is toegestaan. In dit kader worden ook bonussen als prestatie-afhankelijke beloning aangemerkt.

Hoofdstuk 14 - Intrekking van regelingen

Artikel 47

Met de inwerkingtreding van de ViO op 1 januari 2014 zijn de Nadere voorschriften onafhankelijkheid voor intern, openbaar en overheidsaccountants ingetrokken.

Hoofdstuk 15 - Overgangs- en slotbepalingen

Artikel 48

Artikel 48 is op 17 juni 2016 gewijzigd. Het regelt nu het overgangsrecht voor de wijziging van de ViO. Het overgangsrecht zoals dat nodig was bij de inwerkingtreding van de ViO op 1 januari 2014 is, voor zover het ongewijzigd in stand kon blijven, van het oude artikel 48 naar het nieuwe artikel 48a overgebracht.

Artikel 48 regelt het overgangsrecht dat noodzakelijk is bij de inwerkingtreding van de Wijzigingsverordening ViO 2016. Als niet in overgangsrecht zou zijn voorzien, zouden de wijzigingen met ingang van 17 juni 2016 op alle lopende assurance-opdrachten van toepassing zijn geweest. Dit zou tot praktische en niet voorziene problemen in de uitvoering kunnen leiden.

Ten aanzien van wettelijke controles wordt het overgangsrecht beheerst door het overgangsrecht dat volgt uit de Europese regelgeving. Dit betekent dat voor alle wijzigingen met betrekking tot wettelijke controles is aangehouden dat deze van toepassing zijn met ingang van de eerste verantwoordingsperiode die op of na de inwerkingtreding van de Wijzigingsverordening ViO 2016 aanvangt. Voor alle andere assurance-opdrachten is, vanwege het uitgangspunt van de ViO geen onderscheid naar de aard van de assurance-opdracht te maken, zo veel als mogelijk eenzelfde overgangstermijn gehanteerd. Alleen daar waar deze overgangstermijn zou leiden tot onevenredige problemen, is een langere termijn geboden.

Eerste lid

Deze bepaling hangt samen met het uitgangspunt dat alle wijzigingen pas van toepassing zijn met ingang van de eerste verantwoordingsperiode die op of na de inwerkingtreding van de Wijzigingsverordening ViO 2016 op 17 juni 2016 aanvangt

Tweede en derde lid

Deze bepaling biedt overgangsrecht voor lopende afkoelingstermijnen, om te voorkomen dat op 17 juni 2016 een lopende afkoelingstermijn met een jaar wordt verlengd.

Dit betekent voor een wettelijke controle het volgende. Afkoelingsperiodes die voor 17 juni 2016 zijn aangevangen hebben een looptijd van twee jaar, ongeacht of tijdens die afkoelingsperiode maar na 17 juni 2016 een wettelijke controle wordt uitgevoerd die betrekking heeft op een verantwoordingsperiode die aanvangt op of na 17 juni 2016 (tweede lid, onderdeel a). De afkoelingsperiode van drie jaren geldt alleen voor afkoelingsperiodes die aanvangen op of na 17 juni 2016, ook in het geval de wettelijke controle betrekking heeft op een verantwoordingsperiode die is aangevangen voor 17 juni 2016.

Voor assurance-opdrachten anders dan wettelijke controles geldt de langere afkoelingsperiode van drie jaren pas als de afkoelingsperiode is aangevangen op of na 16 december 2017 (tweede lid, onderdeel b).

Vierde lid

Dit overgangsrecht heeft alleen gevolgen voor het nieuwe verbod van artikel 38, eerste en tweede lid. Voor het overige is artikel 38 immers alleen technisch of redactioneel gewijzigd. Het verbod van artikel 38, eerste twee leden, is pas van toepassing op een wettelijke controle die betrekking heeft op een verantwoordingsperiode die is aangevangen op of na 17 juni 2016. Tot die tijd is alleen het verbod ter zake van het bestaan van banden van betekenis van toepassing.

Voor assurance-opdrachten anders dan een wettelijke controle is het verbod van het eerste en tweede lid pas van toepassing op een verantwoordingsperiode die is aangevangen op of na 16 december

2017. Tot die tijd is alleen het verbod ter zake van het bestaan van banden van betekenis van toepassing.

Artikel 48a

Artikel 48a is ingevoegd op 17 juni 2016. De inhoud is ontleend aan artikel 48 van de ViO zoals dit tot 17 juni 2016 luidde. Artikel 48a regelt het overgangsrecht zoals dat nodig was bij de inwerkingtreding van de ViO op 1 januari 2014. Voor zover het overgangsrecht ongewijzigd in stand kon blijven en de betreffende omstandigheden zich in de praktijk nog kunnen voordoen, is het gehandhaafd en in artikel 48a opgenomen.

Het overgangsrecht in artikel 48a heeft betrekking op enkele specifieke bedreigingen die zijn ontstaan uit afspraken die zijn gemaakt voor 17 december 2013.

Een nieuwe regeling is niet slechts van toepassing op hetgeen na haar inwerkingtreding voorvalt maar ook op hetgeen bij haar inwerkingtreding bestaat, zoals bestaande assurance-opdrachten (onmiddellijke werking). Omdat onmiddellijke werking van de ViO op lopende assurance-opdrachten op onderdelen onredelijk bezwarend zou kunnen uitwerken, is voor deze opdrachten op die onderdelen overgangsrecht opgenomen.

Het gaat om enkele betrekkingen die onder de ViO aan strengere regels zijn onderworpen of nieuw zijn ten opzichte van de tot de inwerkingtreding van deze verordening geldende Nadere voorschriften onafhankelijkheid voor intern, openbaar en overheidsaccountants (NVO). Hoewel met de inwerkingtreding van de ViO de NVO zijn ingetrokken, zijn deze desalniettemin voor de in artikel 48a genoemde omstandigheden en de daarin gestelde voorwaarden van kracht gebleven. De wijziging van de ViO op 17 juni 2016 maakt dit niet anders.

Bij de inwerkingtreding is ervoor gekozen om het overgangsrecht uitsluitend van toepassing te laten zijn als een bepaalde bedreiging is ontstaan uit afspraken die zijn gemaakt voor 17 december 2013. Dit is de dag na de ledenvergadering waarin de ViO is vastgesteld. De rechtvaardiging ligt in het feit dat leden vanaf het moment dat zij de verordening hebben vastgesteld, bekend mogen worden verondersteld met omstandigheden waaronder een assurance-opdracht na de inwerkingtreding van de ViO niet langer of alleen onder het treffen van een (bepaalde) maatregel mogen worden uitgevoerd.

Eerste, tweede en derde lid

Artikelen 28, tweede lid, en 29 van de ViO zijn niet van toepassing op assurance-opdrachten die voor 17 december 2013 zijn aangegaan. Deze assurance-opdrachten mogen worden afgerond, ook als de ViO stelt dat de langdurige betrokkenheid leidt tot een bedreiging.

Op deze assurance-opdrachten blijven de in deze context relevante bepalingen uit de NVO van toepassing. Indien de NVO niet specifiek op de in de artikelen 28, tweede lid, of 29 geschetste omstandigheid ingaan, zal de eindverantwoordelijke accountant aan de hand van het conceptueel kader van de NVO beoordelen of sprake is van een bedreiging en hoe dan te handelen.

Vierde en vijfde lid

Het vierde lid geeft aan hoe bij een stilzwijgende verlenging van een opdracht de overgangsbepaling uitwerkt. Als bijvoorbeeld een jaarrekeningcontrole jaarlijks stilzwijgend wordt verlengd, dan is de overgangsbepaling van toepassing op de jaarrekeningcontrole 2013. Deze mag in dat geval worden afgerond ongeacht wanneer deze afronding plaatsvindt.

Hetzelfde geldt onverkort voor het vijfde lid, met dien verstande dat bij bijvoorbeeld een jaarrekeningcontrole de controle 2013 en 2014 onder de overgangsbepaling vallen. Voor deze ruimere overgangsbepaling is gekozen omdat in artikel 29 sprake is van verplichte roulatie en in artikel 28 ook andere maatregelen mogelijk zijn.

Zesde lid

Deze overgangsbepaling heeft betrekking op een voor 17 december 2013 afgesloten werkrelatie of aangespannen juridische procedure. De in deze context relevante bepalingen uit de NVO blijven in dat geval van toepassing totdat de werkrelatie of juridische procedure is afgewikkeld. Gedurende de

overgangstermijn is het mogelijk nieuwe assurance-opdrachten aan te gaan terwijl met betrekking tot dergelijke omstandigheden niet wordt voldaan aan de eisen gesteld in de ViO, mits dit onder de voor 17 december 2013 geldende onafhankelijkheidsregels ook mogelijk is.

Artikel 49

Artikel 49 maakt het mogelijk dat in nadere voorschriften meer gedetailleerde onafhankelijkheidsregels worden vastgelegd (artikel 19, derde lid, Wab). Het bestuur zal de ledenvergadering over eventuele ontwerp-nadere voorschriften horen. Eventuele nadere voorschriften behoeven, voor zover zij betrekking hebben op het verrichten van wettelijke controles, de goedkeuring van de minister van Financiën (artikel 34, eerste lid, onderdeel b, Wab).

Artikel 50

Deze verordening kan ook met de afkorting 'ViO' worden aangehaald.

Artikel 51

De datum 1 januari 2014 verwijst naar de datum waarop de ViO in werking is getreden. Op 17 juni 2016 is deze verordening gewijzigd. De wijzigingen hebben *geen* terugwerkende kracht. De wijzigingen zijn net als de nieuwe bepalingen in de Europese regelgeving van toepassing op verantwoordingsperioden die aanvangen op of na 17 juni 2016. Slaat u de artikelen 48 en 48a erop na voor het overgangsrecht.

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