

**Gids voor de invoering van de
nadere voorschriften inzake**

“Onafhankelijkheid van de accountant”

Een handreiking voor de kleine en middelgrote accountantspraktijk



Voorwoord

Voor u ligt de Gids voor de invoering van de nadere voorschriften inzake de “Onafhankelijkheid van de accountant”: een handreiking voor de kleine en middelgrote accountantspraktijk. Deze gids is een gezamenlijke uitgave van NIVRA, NOvAA en SRA. De gids is bedoeld als hulpmiddel voor de toepassing van de Nadere voorschriften inzake de onafhankelijkheid van de accountant ten behoeve van met name de kleine en middelgrote accountantspraktijk. Deze gids beoogt een overzicht te geven van de aspecten waaraan accountants aandacht moeten besteden in het kader van hun onafhankelijkheid bij wettelijk verplichte controleopdrachten.

Naar onze mening ligt hier een praktisch instrument dat u zal helpen bij de invoering binnen uw kantoor van de per 1 januari 2003 in werking getreden Nadere voorschriften inzake de onafhankelijkheid van de accountant. Wij zijn ervan overtuigd dat deze gids in een behoefte voorziet en een bijdrage levert aan de adequate invoering van deze onafhankelijkheidsvoorschriften.

Wij danken iedereen die een bijdrage heeft geleverd aan de totstandkoming van deze gids en wij danken in het bijzonder de volgende personen: dhr. A.G.M. Broeks RA (ABAB/SRA), mw. drs. J.B.M. van Hout RA (NOvAA), dhr. J.H.G. Kinds RA (SRA) en mw. dr. B. Majoor RA (Koninklijk NIVRA).

Amsterdam, Den Haag, Nieuwegein,
Mei 2003

Piet Hoogendoorn RA
Voorzitter NIVRA

Tineke Coster-Vlot AA
Voorzitter NOvAA

Willem van Wijngaarden RA
Voorzitter SRA

Inhoudsopgave

1	Inleiding.....	4
2	Uitgangspunten en Reikwijdte van de voorschriften.....	6
3	Te ondernemen acties	7
3.1	Bestuurlijke maatregelen accountantsorganisatie	7
3.2	Organisatorische maatregelen: systeem van kwaliteitsbeheeringsmaatregelen	8
3.3	Organisatorische maatregelen op opdrachtniveau	9
3.4	Specifieke maatregelen op opdrachtniveau	15
4	Communicatie.....	17
	Bijlage 1: Definities.....	19
	Bijlage 2: Werkprogramma onafhankelijkheid	22
	Bijlage 3: Bevestiging persoonlijke onafhankelijkheid.....	24

1 INLEIDING

Op 1 januari 2003 zijn de nieuwe nadere voorschriften inzake de onafhankelijkheid voor accountants (RA en AA) van kracht geworden. Volgens de GBR-1994 en de GBAA (hierna: GBA) kan het bestuur nadere voorschriften geven omtrent de onafhankelijkheid van de accountant. Deze nieuwe nadere voorschriften gelden voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2003.

Voor een goed begrip over de status van deze onafhankelijkheidsregels nog het volgende:

- de onafhankelijkheidsvoorschriften zijn een verdere uitwerking van artikelen 24, 26 (gedeeltelijk) en 27 van de GBA;
- de GBA heeft qua gezag een hogere status (verordening) dan de nieuwe onafhankelijkheidsregels (nader voorschrift). De GBA-bepalingen over de onafhankelijkheid blijven dan ook gewoon van kracht (zie ook hierna);
- de onafhankelijkheidsregels van de GBA raken alle werkzaamheden van openbare accountants, de nieuwe onafhankelijkheidsregels beperken zich voornamelijk tot de wettelijke controleopdrachten;
- Deze gids is bedoeld als hulpmiddel voor de toepassing van de nadere voorschriften inzake de onafhankelijkheid van de accountant. Indien er onduidelijkheid bestaat over de tekst in deze gids dan is de tekst in de nadere voorschriften bepalend. Als zodanig treedt deze gids niet in de plaats van de nadere voorschriften.

Ten aanzien van onderstaande punten bestaat een verschil tussen de huidige voorschriften en de nieuwe onafhankelijkheidsvoorschriften:

- in artikel 4 van de "nadere voorschriften inzake accountants die optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon" (artikel 25 lid 1 GBA) is opgenomen dat bij uitoefening van het beroep in een rechtspersoon de meerderheid van zowel de stem- als eigendomsrechten moet berusten bij AA's of RA's. Er wordt overwogen om in lijn met de nieuwe onafhankelijkheidsvoorschriften alleen het criterium "beslissende zeggenschap" (stemrechten) te handhaven;
- accountantsorganisaties niet zijnde rechtspersonen kunnen momenteel nog worden beheerd door andere beroepsbeoefenaren dan accountants. Ook hier geldt volgens de nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid dat als deze organisaties wettelijke controleopdrachten uitvoeren, de invloed van betekenis op het beleid en het beheer van de accountantsorganisatie moet berusten bij AA's of RA's (zie ook paragraaf 3.1 van deze gids).

Elke accountant(sorganisatie) die wettelijke controleopdrachten uitvoert (ongeacht hoeveel), zal aan de bepalingen van de nieuwe onafhankelijkheidsregels moeten voldoen. De accountant zal er voor moeten zorgen dat de accountantsorganisatie waarin hij of zij werkzaam is, de onafhankelijkheidsvoorschriften in de organisatie implementeert. Deze notitie geeft een overzicht van de aspecten waaraan de accountant, de accountantsorganisaties en haar netwerk in de komende periode aandacht moeten besteden.

De notitie is als volgt opgebouwd. In hoofdstuk 2 wordt ingegaan op de reikwijdte van de voorschriften (wie krijgen er mee te maken). Vervolgens zijn in hoofdstuk 3 de actiepunten opgenomen, onderverdeeld naar:

- Bestuurlijke maatregelen.
- Organisatorische maatregelen ingedeeld naar:
 - systeem van kwaliteitsbeheersing;
 - maatregelen op opdrachtniveau.
- Specifieke maatregelen op opdrachtniveau.
- Interne en externe communicatie.

Hoofdstuk 4 gaat nader in op de communicatie van de onafhankelijkheidsvoorschriften.

In bijlage 1 zijn de definities conform de nadere voorschriften opgenomen. Bijlage 2 bevat een werkprogramma voor de compliance-officer ten behoeve van diens werkzaamheden in het kader van de onafhankelijkheidsvoorschriften. In bijlage 3 is een voorbeeld opgenomen van een onafhankelijkheidsverklaring.

Om een goed beeld te krijgen van de omvang van de te nemen maatregelen is, voorzover nog niet aanwezig, op organisatieniveau een inventarisatie nodig van alle cliënten die verplicht zijn een wettelijke controle te laten uitvoeren, voorzover aan de orde, onderverdeeld naar zogenaamde public interest entity's (PIE's) en non-public interest entity's (Non-PIE's). Er is namelijk een verschil tussen de onafhankelijkheidsmaatregelen voor wettelijke controles bij PIE's en Non-PIE's. Wij verwijzen daarvoor naar de nadere voorschriften. Er vanuit gaande dat de meeste kantoren niet te maken krijgen met PIE's, richten de in deze gids opgenomen actiepunten zich op de Non-PIE's.

2 UITGANGSPUNTEN EN REIKWIJDTE VAN DE VOORSCHRIFTEN

Objectiviteit, integriteit en onafhankelijkheid

Voor een accountant die een wettelijke controle uitvoert, zijn deskundigheid, objectiviteit en professionele integriteit de belangrijkste uitgangspunten die aan een accountantsverklaring over een jaarrekening ten grondslag liggen. Door onafhankelijk te zijn, laat de accountant aan het publiek zien dat de controle integer en op een objectieve wijze wordt uitgevoerd.

Objectiviteit (als geesteshouding) kan niet door een externe belanghebbende worden vastgesteld. Integriteit kan evenmin vooraf worden beoordeeld. De uitgangspunten en vereisten met betrekking tot de onafhankelijkheid van een accountant moeten een goed geïnformeerde en ter zake kundige derde in staat stellen de procedures te beoordelen die de accountant volgt om situaties die een bedreiging vormen voor de objectiviteit te vermijden of op te lossen.

Onafhankelijkheid houdt zowel in:

- onafhankelijkheid in wezen, dat wil zeggen: de geesteshouding waarbij rekening wordt gehouden met alle mogelijke overwegingen die verband houden met de specifiek uit te voeren opdracht, met uitsluiting van alle andere overwegingen;
- onafhankelijkheid in optreden ('in schijn'), dat wil zeggen het vermijden van al die feiten en omstandigheden die dusdanig suggestief zijn dat een goed met de materie vertrouwd zijnde derde de objectiviteit van de accountant in twijfel zou kunnen trekken.

Het in acht nemen van 'onafhankelijkheid' vereist een beoordeling waarbij vooral wordt gekeken naar de omstandigheden waarin de accountant zich bevindt, met name elke relatie of elk belang van enige betekenis voor zijn opdracht.

De onafhankelijkheid van de accountant kan op verschillende manieren worden bedreigd onder andere als gevolg van:

- belangenverstrengeling/eigenbelang;
- zelftoetsing;
- belangenbehartiging;
- te vergaand vertrouwen;
- intimidatie.

Voor een nadere toelichting verwijzen wij naar de volledige tekst van de nadere voorschriften.

Voor wie zijn de nadere voorschriften bedoeld?

De volgende personen binnen de accountantsorganisatie en haar netwerk kunnen met de nieuwe onafhankelijkheidsvoorschriften te maken krijgen:

- de accountant die belast is met de uitvoering van de wettelijke controle;
- het controleteam (controlepartners, controleleiders en overige medewerkers van het controleteam);
- professionals van andere disciplines (binnen de accountantsorganisatie of haar netwerk) die betrokken zijn bij (onderdelen van) de wettelijke controle. Te denken valt aan juristen, fiscalisten, IT-deskundigen en actuarissen. Ook in het kader van de advisering bij wettelijke controlecliënten kunnen andere beroepsbeoefenaren te maken krijgen met de nieuwe onafhankelijkheidsregels;
- degenen die kwaliteitscontroles uitvoeren en/of toezicht houden op de uitvoering van de wettelijke controle (compliance-officer, reviewteams);
- personen die deel uitmaken van de hiërarchische structuur (zie de definitie in bijlage 1) ten aanzien van de wettelijke controle, zowel binnen de accountantsorganisatie als haar netwerk;
- personen binnen zowel de accountantsorganisatie als haar netwerk die zich in een positie bevinden waarin zij de uitkomsten van de wettelijke controle kunnen beïnvloeden (bijvoorbeeld lokale directeuren die beslissen over de beloning van personen of staffunctionarissen (locaal of centraal) die ondersteuning bieden).

3 TE ONDERNEMEN ACTIES

In de nadere voorschriften zijn de onafhankelijkheidsregels gestructureerd naar een aantal niveaus:

1. *Algemene waarborgen*
 - 1.1. de beroepsorganisatie;
 - 1.2. het accountantskantoor;
 - 1.3. de controlecliënt;
2. *Specifieke maatregelen*
 - 2.1. opdrachten;
 - 2.2. persoonlijk.

De hierna opgenomen actiepunten richten zich op de hierboven genoemde onderdelen met uitzondering van punt 1.1 beroepsorganisatie. Hiervoor verwijzen wij naar de tekst van de nadere voorschriften.

3.1 Bestuurlijke maatregelen accountantsorganisatie

Alleen degenen die bevoegd zijn tot de uitvoering van de wettelijke controle mogen invloed van betekenis hebben op het *beleid en beheer* van de accountantsorganisatie. Daarom moet:

Bij rechtspersonen:

- De meerderheid (> 50%) van de *stemrechten* in een accountantsorganisatie direct of indirect in handen zijn van natuurlijke personen die bevoegd zijn de wettelijke controle uit te voeren.
- In de statuten van de accountantsorganisatie is geregeld dat eigenaars die niet bevoegd zijn om de wettelijke controle uit te voeren, geen invloed van betekenis mogen krijgen op het beleid en beheer van de accountantsorganisatie.

Bij niet-rechtspersonen¹:

- De meerderheid (> 50%) van de *stemrechten* van de accountantsorganisatie berusten bij natuurlijke personen die bevoegd zijn de wettelijke controle uit te voeren.

Accountantsorganisaties die daaraan niet voldoen krijgen tot 1 januari 2005 de tijd om statuten of samenwerkingsovereenkomsten zodanig aan te passen dat eigenaars die niet bevoegd zijn om de wettelijke controle uit te voeren geen invloed van betekenis kunnen krijgen op het beleid en beheer van de accountantsorganisatie.

Daarnaast dient te worden nagegaan of de stemrechten van individuele niet tot wettelijke controles bevoegde eigenaren tot maximaal 10% (tot 1-1-2008: maximaal 25%) per eigenaar moet worden beperkt.

Deze bepaling kan verstrekken gevolgen hebben voor samenwerkingsverbanden tussen accountants en andere beroepsbeoefenaren en vergt:

- een beoordeling van de statuten, het directiereglement, de maatschapsovereenkomst enzovoort, ten einde na te gaan of niet-accountants mogelijk invloed hebben op het beleid en beheer van de accountantsorganisatie;
- het vaststellen of de meerderheid van het stemrecht binnen de accountantsorganisatie (het onderdeel van de organisatie die de wettelijke controle uitvoert) ligt bij accountants die bevoegd zijn de wettelijke controle uit te voeren.

¹ De Commissie Onafhankelijkheid heeft ten aanzien van de interpretatie van deze waarborg om nadere toelichting aan de Europese Commissie gevraagd. Indien dit leidt tot nadere standpuntbepaling ten aanzien van dit voorschrift zullen de leden via de gebruikelijke communicatiekanalen van de beroepsorganisaties worden geïnformeerd.

Op grond van deze inventarisatie kan worden bekeken welke aanpassingen in de juridische en/of bestuursstructuur noodzakelijk zijn. Als de aanpassingen nogal ingrijpend zijn, kan voor kantoren die slechts enkele wettelijke controles uitvoeren de vraag aan de orde komen of zij deze opdrachten nog wel zelfstandig willen uitvoeren dan wel dat samenwerking met andere kantoren een betere optie is.

Overigens is op grond van artikel 25 lid 2 GBA en de "Nadere voorschriften voor accountants die optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon", nog steeds vereist dat ook de *eigendomsrechten* in meerderheid berusten bij accountants. Hoewel deze eis niet expliciet in de nadere voorschriften is genoemd geldt deze eis nog steeds², aangezien de GBA van hogere orde is (de nadere voorschriften met betrekking tot artikel 25 lid 2 GBA zijn van gelijke orde ten opzichte van de nieuwe onafhankelijkheidsvoorschriften).

3.2 Organisatorische maatregelen: systeem van kwaliteitsbeheeringsmaatregelen

De nadere voorschriften schrijven voor dat de accountantsorganisatie een goed gedocumenteerd stelsel van kwaliteitsbeheersingsmaatregelen moet invoeren en onderhouden. Het systeem moet zodanig zijn opgezet, bestaan en werken, dat het toetsbaar is door de beroepsorganisatie. Bij kleine accountantsorganisaties mag worden volstaan met een beoordeling van de onafhankelijkheid op opdrachtniveau. Ook in dat geval zal de accountantsorganisatie echter uniforme toetsingsprocedures en toetsingscriteria moeten opstellen en procedures moeten invoeren die toezien op de naleving ervan op opdrachtniveau.

De uitwerking van een gedocumenteerd stelsel van kwaliteitsmaatregelen op het gebied van onafhankelijkheid richt zich ten minste op:

- schriftelijke vastlegging en communicatie door de accountantsorganisatie hoe zij omgaat met de verschillende onafhankelijkheidsrisico's op organisatieniveau;
- opleidingen op gebied van onafhankelijkheid (eenmalig en permanent);
- het uitvaardigen van richtlijnen hoe om te gaan met de aanvaarding van en communicatie over opdrachten anders dan die van controle door accountants en andere beroepsbeoefenaren (intern en extern) bij wettelijke controlecliënten;
- het aanwijzen van een compliance-officer en het bekend maken van zijn taak en rol;
- onafhankelijkheidsverklaringen voor het personeel;
- procedures ten aanzien van de consultatie van de verschillende daartoe aangewezen personen of organen (controlepartner, commissie, beroepsorganisatie etc.);
- in overleg met de compliance-officer bespreken van de onafhankelijkheidsrisico's in relatie tot de accountantsorganisatie;
- schriftelijke rapportage omtrent de bedreigingen en waarborgen per controlecliënt waar een wettelijke controle wordt uitgevoerd (zogenoemde onafhankelijkheidstoets);
- interne reviews op het onderdeel onafhankelijkheid.

De compliance-officer is met name belast met het beschrijven en onderhouden van de interne onafhankelijkheidsvoorschriften en vervult tevens de helpdesk-functie voor vraagstukken op het gebied van de onafhankelijkheid (op organisatie- en opdrachtniveau). De compliance-officer ziet ook toe op de naleving van de voorschriften voor persoonlijke onafhankelijkheid (onafhankelijkheidsverklaringen).

De compliance-officer binnen de accountantsorganisatie moet een professional zijn op seniorniveau, met voldoende gezag en vaktechnische bagage. Indien het aangelegenheden betreft met betrekking tot cliënten waarbij hij of zij ook betrokken is, dient de compliance-officer te worden bijgestaan door een collega die hiermee niet is belast. Bij grote accountantsorganisaties kan die rol worden neergelegd bij het vaktechnisch bureau.

² De beroepsorganisaties hebben aangegeven dat de GBA wordt herzien. Daarvoor is een werkgroep samengesteld.

3.3 Organisatorische maatregelen op opdrachtniveau

De onafhankelijkheidsvoorschriften bevatten bijzondere bepalingen, die gericht zijn op bedreigingen ten aanzien van de onafhankelijkheid op opdrachtniveau. Dat zijn:

- declaratieomvang en tariefstelling;
- de interne roulatie van de verantwoordelijke partner en overige leden van het controleteam;
- juridische procedures van opdrachtgever tegen de accountantsorganisatie;
- combinaties van wettelijke controle en andere (advies)diensten.

Om zicht te krijgen op de aanwezigheid van deze bedreigingen en criteria te ontwikkelen voor het beheersen ervan zijn de volgende maatregelen en acties nodig.

Declaratieomvang en tariefstelling

Op organisatieniveau:

- Het huidige beleid en de richtlijnen voor het uitbrengen van offertes, de uitgangspunten voor het vaststellen van het honorarium en de wijze van facturering (voor zowel wettelijke controle als andere diensten) toetsen aan de onafhankelijkheidsvoorschriften. Aandachtspunten zijn:
 - het verbod op resultaatafhankelijke beloningen voor welke dienst dan ook (zie artikel 34 GBA);
 - de grondslagen voor de prijsstelling in relatie tot de uit te voeren werkzaamheden. Het budget moet toereikend zijn om voldoende tijd en gekwalificeerd personeel in te kunnen zetten en te voldoen aan de vaktechnische richtlijnen en kwaliteitswaarborgen. De accountant moet deze grondslagen elk jaar van te voren met de wettelijke controlecliënt overeenkomen (opdrachtbevestiging);
 - de wijze waarop het honorarium wordt gespecificeerd in relatie tot de gewenste splitsing zoals opgenomen in paragraaf 3.1.2 respectievelijk 3.3.4 van de onafhankelijkheidsvoorschriften. Dit is met name van belang voor de jaarlijkse rapportage aan het toezichthoudende orgaan, waarbij voor een PIE een vergaande splitsing van diensten en honoraria is voorgeschreven, respectievelijk de aanbeveling deze vergoedingen in de jaarrekening openbaar te maken;
 - de in een offerte vermelde vergoeding voor wettelijke controlediensten mag niet afhankelijk zijn van de verwachte levering van overige dienstverlening.
- Nagaan in welke mate de accountantsorganisatie of haar netwerk voor haar inkomen afhankelijk is van vergoedingen voor de wettelijke controle en andere diensten bij slechts één of enkele cliënten (gedurende een periode van 5 jaar). Dit komt met name aan de orde bij kleine accountantsorganisaties.

Op opdrachtniveau:

- Een kritische beoordeling van de verhouding tussen de vergoeding voor het uitvoeren van de wettelijke controle en die voor overige verleende diensten;
- Een inventarisatie van mogelijke betalingsachterstanden, van een zodanige omvang dat sprake kan zijn van een "lening" van materiële omvang en die als zodanig een grote belemmering kunnen vormen voor het aanvaarden dan wel continueren van de wettelijke controleopdracht.

Interne roulatie

Partnerroulatie van de key-audit partner(s)³ na 7 jaar is verplicht voor een PIE. In de nadere voorschriften is opgenomen dat bij overige wettelijke controlecliënten partnerroulatie de voorkeur heeft. Dit geldt ook voor de andere leden van het controleteam, die langdurig bij de controle betrokken zijn. Om invulling te geven aan deze bepalingen moet de accountantsorganisatie:

³ Partner(s) belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de wettelijke controle.

- beleid ontwikkelen op welke wijze het kantoor aan de roulatiebepaling⁴ invulling wil geven en zo niet op welke wijze men dan het risico van een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen wil beperken, bijvoorbeeld via beoordeling van het dossier door een externe accountant;
- per opdracht inventariseren hoe lang de partner belast met een essentiële taak in de controle en de overige leden van het controleteam bij de wettelijke controleopdracht betrokken zijn;
- op organisatieniveau per opdracht een roulatieschema opstellen, rekening houdend met in de onafhankelijkheidsvoorschriften opgenomen uitgangspunten;
- communiceren hierover met de opdrachtgevers.

Als roulatie door de kleine omvang van de accountantsorganisatie niet mogelijk is, moet volgens de voorschriften het dossier worden beoordeeld door een externe accountant (een accountant buiten de eigen organisatie) of advies worden ingewonnen bij de beroepsorganisatie.

Juridische procedures

Opdrachtgevers (of daarmee verbonden partijen) die een procedure tegen de accountant, de accountantsorganisatie of andere personen die de uitkomsten van de wettelijke controle kunnen beïnvloeden, hebben aangespannen of dat overwegen te doen, kunnen een risico vormen voor de onafhankelijkheid van de accountant. Alhoewel dit met name op opdrachtniveau speelt, is een overzicht op organisatieniveau van procedures of conflicten die tot een procedure kunnen leiden, van belang. Dit omdat meestal het bestuur van de accountantsorganisatie de beslissingen neemt hoe op het geschil of conflict wordt gereageerd. Criteria voor de beoordeling van het onafhankelijkheidsrisico zijn onder meer:

- alle aan de cliënt verleende opdrachten;
- achtergronden van het conflict;
- betrokkenen en hun positie ten opzichte van de opdrachtgever;
- het stadium waarin het conflict verkeert en de in gang gezette acties;
- de uitkomst van de bespreking van de juridische problematiek met het toezichthoudend orgaan
- het belang voor de verschillende betrokken partijen;
- de communicatie-afspraken met betrokkenen.

Combinatie van wettelijke controle en andere diensten⁵

Deze bepalingen in de voorschriften kunnen verstrekkende gevolgen hebben voor de verschillende diensten die aan de wettelijke controlecliënt worden verleend. De voorschriften op dit punt luiden als volgt: Een accountantsorganisatie treft maatregelen die een onafhankelijk optreden van de accountant bij wettelijke controleopdrachten in relatie tot overige dienstverlening waarborgen, zodat de belangen van de belanghebbenden niet in gevaar worden gebracht door enig daaraan tegengesteld belang van de accountant, de accountantsorganisatie, een organisatie binnen haar netwerk, de cliënt of één van de met deze cliënt verbonden partijen.

In dat kader gelden de volgende algemene voorschriften:

- De accountant, de accountantsorganisatie of één van de organisaties binnen haar netwerk mogen *geen beslissingen nemen, dan wel participeren in besluitvormingsprocessen* namens de controlecliënt, één van de met deze cliënt verbonden partijen of het management ervan. Dit *verbod* heeft zowel betrekking op de wettelijke controleopdracht als op de overige dienstverlening bij een controlecliënt.
- Indien bepaalde onafhankelijkheidsrisico's die samenhangen met overige dienstverlening bij een controlecliënt blijven bestaan, dienen deze risico's tot een aanvaardbaar niveau te worden gereduceerd.

⁴ In de Nadere voorschriften is een overgangsbepaling opgenomen. Voor wettelijke controleopdrachten van jaarrekeningen met een boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2005 dienen deze voorschriften inzake interne roulatie volledig geïmplementeerd te zijn.

⁵ In de Nadere voorschriften is een overgangsregeling opgenomen tot 1 juli 2003 voor de afbouw of aanpassing van lopende contracten aan de nieuwe regelgeving op dit onderdeel van de onafhankelijkheidsvoorschriften.

Met andere woorden: als de accountantsorganisatie een wettelijke controle uitvoert bij een cliënt, dan is het de accountant of een andere dienstverlener binnen de accountantsorganisatie of andere organisaties binnen haar netwerk verboden om andere diensten bij die cliënt (met inbegrip van daaraan verbonden partijen) uit te voeren, waarbij zij voor de controlecliënt beslissingen nemen of zich mengen in het besluitvormingsproces. Dit verbod vloeit voort uit het risico van zelftoetsing.

Bij MKB-ondernemingen ontbreekt vaak een deskundige staf. Deze cliëntengroep laat niet alleen de wettelijke controle door het accountantskantoor uitvoeren, maar is ook een grote afnemer van overige (advies)diensten op onder andere bedrijfseconomisch-, juridisch-, fiscaal- en ICT-gebied. Het komt veelvuldig voor dat het initiatief voor het advies niet van de cliënt komt, maar vanuit het accountantskantoor (actieve advisering; bijvoorbeeld juridische en fiscale adviezen).

Bij het ontbreken van een deskundige staf, zal het management van de MKB-onderneming, zeker op terreinen waar het zelf niet deskundig is, al snel de accountant of andere beroepsbeoefenaar nadrukkelijk bij het besluitvormingsproces willen betrekken of zich geheel verlaten op hun advies.

De combinatie van wettelijke controle en overige dienstverlening bij deze ondernemingen zal voor accountantsorganisaties en hun netwerk bijzondere aandacht vragen. Zij zullen voor cliënten waarbij zij tevens de wettelijke controle uitvoeren, nadrukkelijk deze verbodsbepaling in de procedures voor het aanvaarden en uitvoeren van adviesopdrachten moeten betrekken. Dit houdt onder andere het volgende in:

1. De verantwoordelijke partner moet er voor zorgen dat de onafhankelijkheidsvoorschriften in acht worden genomen. Niet alleen door hem zelf, maar door al degenen binnen het netwerk die in een positie zijn, dat zij de wettelijke controle kunnen beïnvloeden. In de voorschriften is dan ook een bepaling opgenomen dat de verantwoordelijke partner moet worden geraadpleegd vóórdat een opdracht tot overige dienstverlening kan worden aanvaard. De verantwoordelijke partner moet het onafhankelijkheidsrisico dat samenhangt met de opdracht vooraf beoordelen en nagaan of het acceptabel is. Met andere woorden, geen enkele adviseur binnen de accountantsorganisatie en haar netwerk mag een adviesopdracht aanvaarden voordat dit met de verantwoordelijke partner is afgestemd en/of advies is ingewonnen bij de compliance-officer.
2. Het in de (algemene) opdrachtvoorwaarden melden van de onafhankelijkheidsvoorschriften en de impact ervan op de aanvaarde andere dienst kenbaar maken.
3. De uitvoering van de opdracht en de wijze waarop accountants en andere beroepsbeoefenaren hun adviesrapporten opstellen, moet zich uitsluitend beperken tot het verstrekken van informatie ten behoeve van het besluitvormingsproces door de ondernemer. Dit houdt in: analytisch, feitelijke bevindingen en het aandragen van (meerdere) oplossingsrichtingen. Het innemen van expliciete standpunten, conclusies en oordelen met weinig ruimte voor eigen meningsvorming door het management staat op gespannen voet met de onafhankelijkheidsvoorschriften.
4. Het management het besluitvormingsproces en het besluit laten documenteren.
5. Bij adviezen met grote gevolgen voor de onderneming zal moeten worden overwogen een derde, niet aan de accountantsorganisatie en haar netwerk verbonden, adviseur te verzoeken om een second opinion, dan wel het management te adviseren een dergelijke adviseur in te schakelen ten behoeve van het besluitvormingsproces.

Ook als de accountantsorganisatie en haar netwerk niet betrokken zijn bij het besluitvormingsproces als gevolg van verleende overige diensten, kan de accountant overwegen extra waarborgen te treffen (afhankelijk van het onderkende onafhankelijkheidsrisico). Die kunnen bestaan uit:

- Het altijd laten uitvoeren van de controleopdracht en een opdracht tot overige dienstverlening door gescheiden teams zowel ten aanzien van de bemensing als ten aanzien van de aansturing.
- Het beoordelen van de uitgevoerde controlewerkzaamheden door een controlepartner die niet betrokken is bij de wettelijke controleopdracht of overige dienstverlening ten behoeve van de cliënt.
- Overleg met een accountant van buiten de eigen accountantsorganisatie, dan wel het inwinnen van advies bij de beroepsorganisatie.

Invulling op opdrachtniveau combinatie overige diensten en wettelijke controle

In de onafhankelijkheidsvoorschriften zijn de volgende combinaties van wettelijke controle en overige diensten met name genoemd:

- administratieve dienstverlening;
- ontwerp en implementatie van financiële informatiesystemen;
- diensten op het gebied van waardebeoordeling;
- dienstverlening op het terrein van interne controle;
- juridische dienstverlening;
- bemiddeling bij werving van hoger kader voor de cliënt;
- detachering van personeel;
- interim management.

In het kort kan daar het volgende over worden opgemerkt.

Administratieve dienstverlening

1. Bij PIE's is dit verboden met uitzondering van assistentie in noodgevallen. De werkzaamheden moeten dan wel beperkt blijven tot die van administratief technische aard. Zo mogen er geen beslissingen worden genomen over de waardering van posten en het vaststellen van voorzieningen
2. Voor Non-PIE's is administratieve dienstverlening toegestaan mits deze dienstverlening beperkt blijft tot werkzaamheden met een technisch en routinematig karakter.
3. Het voeren van administraties (financiële en salarisadministratie) voor wettelijke controlecliënten (Non-PIE's) is toegestaan mits het zich beperkt tot de technische verwerking op basis van door de cliënt aangeleverde en geautoriseerde brondocumenten (het boeken van gecodeerde transacties). Niet toegestaan is het creëren of wijzigen van brondocumenten, het verrichten van betalingshandelingen (autorisatie en procuratie) of het nemen van beslissingen over de waardering van posten. Van belang is ook dat de cliënt het rekeningschema heeft vastgesteld. Het rekeningschema bepaalt immers in hoge mate de presentatie van de posten in de jaarrekening.
4. Het creëren van brondocumenten moet worden opgevat als zijnde het nemen van beslissingen. Bij het verzorgen van de financiële administratie kunnen als uitvloeisel van de primaire gegevensvastlegging door het systeem documenten worden gemaakt ten behoeve van de cliënt (bijvoorbeeld een openstaande postenlijst debiteuren of crediteuren, betalingsoverzichten, aanmaningen, een overzicht van te factureren posten). Dit kan worden aangemerkt als administratief technische werkzaamheden als de verdere behandeling van en besluitvorming over deze stukken door de cliënt worden verricht. Beheer van geldmiddelen, debiteuren, crediteuren en het verrichten van betalingen door de accountantsorganisatie en haar netwerk voor wettelijke controlecliënten, zijn niet toegestaan.
5. Het voeren van de salarisadministratie voor Non-pie's moet zich beperken tot het verwerken (het rekenwerk en het genereren van de output) van door de cliënt aangeleverde salarisgegevens. Werkzaamheden die verband houden met de uitbetaling van salarissen, het vaststellen van salarissen en het mede invulling geven aan het personeelsbeleid in combinatie met de salarisverwerking is voor wettelijke controlecliënten niet toegestaan.
6. In de MKB-praktijk komt het veelvuldig voor dat accountantsorganisaties administraties voeren voor hun cliënten op systemen van het accountantskantoor. Die kantoren hanteren vaak standaard rekeningschema's, die voor nagenoeg alle cliënten worden gebruikt. Ook het coderen van de aangeleverde basisbescheiden vindt nogal eens plaats door en/of op het accountantskantoor. In die gevallen waarbij deze dienst voor een wettelijke controlecliënt (Non-pie) wordt uitgevoerd is het noodzakelijk dat de accountantsorganisatie op zijn minst de volgende aanvullende waarborgen treft:

- vóór het aanvaarden van de opdracht, de cliënt het rekeningschema ter beschikking stellen en laten verklaren (door opname in de opdrachtbevestiging) dat hij akkoord gaat met het gehanteerde rekeningschema;
- voorafgaand melding maken aan de cliënt van aan te brengen wijzigingen in het rekeningschema met akkoordverklaringen, de wijzigingen pas na akkoordverklaring invoeren;
- het verstrekken van overzichten van de verwerkte mutaties (onder andere dagboek- en grootboekoverzichten) aan de cliënt, waarbij de cliënt zich uitdrukkelijk akkoord verklaart met de codering van de mutaties.

Het onderbrengen van deze activiteiten in een afzonderlijke juridische entiteit is geen optie, omdat deze bepalingen van de voorschriften zowel de accountant, de accountantsorganisatie als een organisatie binnen haar netwerk omvatten.

7. Het detacheren van medewerkers om bij de wettelijke controlecliënt de administratie te verzorgen met gebruikmaking van de systemen van de cliënt is alleen toegestaan, als de werkzaamheden zich beperken tot het verwerken van de brondocumenten (het boeken van gecodeerde transacties). De bij punt 3 en 4 genoemde aandachtspunten zijn ook dan van toepassing.
8. De bij de administratieve dienstverlening (in welke vorm dan ook) voor wettelijke controlecliënten betrokken medewerkers mogen geen deel uitmaken van het controleteam.
9. De meeste MKB-ondernemingen stellen hun jaarrekening niet zelf samen. De accountant belast met de controle van de jaarrekening verzorgt dan het traject van de saldibalans naar de jaarrekening. De onafhankelijkheidsvoorschriften zien dit niet als administratieve dienstverlening en derhalve is het toegestaan met dien verstande dat:
 - de tijdens dit traject aangebrachte wijzigingen (correctie- en presentatiewijzigingen) in de vorm van journaalposten de toestemming vereisen van de cliënt. De accountant dient ervoor te zorgen dat dit expliciet uit het dossier blijkt;
 - besluiten over de waardering van posten en de te treffen voorzieningen door de cliënt worden genomen en gedocumenteerd. Dat wil zeggen dat de accountant deze schriftelijk gemotiveerd aan het bestuur van de onderneming moet voorleggen en het bestuur deze posten expliciet accordeert. Het is wel toegestaan de cliënt te informeren over de jaarrekeningstandaarden en waarderingmethoden, teneinde hem in staat te stellen een gefundeerde beslissing te nemen. Ook hier is de dossiervastlegging van deze beslissingen een punt van aandacht.

Ontwerp en implementatie van financiële informatiesystemen

In de praktijk van kleinere accountantsorganisaties komen diensten die zowel het ontwerp (softwareontwerp en hardwareconfiguratie) als de implementatie van informatiesystemen omvatten nauwelijks voor. In voorkomende gevallen is een actieve betrokkenheid van het management en een goede documentatie van de verantwoordelijkheid en de besluitvorming van het management essentieel (zie de onafhankelijkheidsvoorschriften). Wel aan de orde is de betrokkenheid van de accountant bij de aanschaf, implementatie en inrichting van veelal standaardsystemen (al dan niet door gespecialiseerde afdelingen). Deze betrokkenheid kan het risico van zelftoetsing met zich brengen of in sommige gevallen, door verbondenheid met de leveranciers, een vorm van eigenbelang in zich houden. De onafhankelijkheidsvoorschriften achten dit risico aanvaardbaar als deze betrokkenheid bestaat uit:

- het zitting nemen in een stuurgroep die adviseert over het ontwerp en implementatie van een informatiesysteem of dat systeem beoordeelt, mits niet in een besluitvormende rol. De rol van de accountant in de stuurgroep zal zich moeten beperken tot advisering (met name gericht op de betrouwbaarheid van het systeem gezien vanuit zijn controlerende functie);
- het verlenen van advies aan de controlecliënt over de automatiseringsorganisatie (analyse), dat als basis dient voor de door de controlecliënt te nemen beslissingen (documenteren: zie adviesdiensten);
- bij kleine controlecliënten adviseren over aanpassingen in standaardsystemen voor de boekhouding;

- het adviseren van derden die betrokken zijn bij het ontwerp en implementatie van een informatiesysteem bij een controlecliënt.

Als de accountantsorganisatie en/of haar netwerk een financieel belang van betekenis heeft in leveranciers van informatiesystemen of daarmee een belangrijke zakelijke relatie heeft, is volgens de onafhankelijkheidsvoorschriften wel sprake van een serieus onafhankelijkheidsrisico.

Bij advisering over en betrokkenheid bij de aanschaf, implementatie, en/of aanpassingen van informatiesystemen dienen de accountant en het management te zorgen voor een goede documentatie van het project, waaruit de betrokkenheid en de besluitvorming (met onderbouwing) van het management blijkt.

Diensten op het gebied van waardebeoordeling

Deze dienst is toegestaan als het object van waardering niet van directe materiële invloed is op de jaarrekening of als het routinematige waarderings betreft (bijvoorbeeld voor fiscale aangelegenheden). Ten einde het risico van zelftoetsing te beperken moeten de werkzaamheden dan worden uitgevoerd door personen die niet zijn betrokken bij de uitvoering van de wettelijke controle.

Waarderingsopdrachten met een directe materiële invloed op posten van de jaarrekening zijn verboden. Due-diligence werkzaamheden en waarderings in het kader van inbrengverklaringen, splitsingsverklaringen en fusieverklaringen zijn overigens wel toegestaan.

Dienstverlening op het terrein van interne controle

Hiervoor wordt verwezen naar de onafhankelijkheidsvoorschriften (hoofdstuk 5.5).

Juridische dienstverlening

Het is de accountant, de accountantsorganisatie, een entiteit van het netwerk of een juridisch kantoorgeenoot ervan niet toegestaan om namens de controlecliënt op te treden in een rechtsgeschil als:

- de accountant die tot dezelfde accountantsorganisatie behoort voor de bewijsvoering een rapport over de controle moet uitbrengen;
- het geschil van materieel belang voor de jaarrekening is en er sprake is van een grote mate van subjectiviteit.

Het vertegenwoordigen van de cliënt bij fiscale procedures valt niet onder deze beperking.

Bemiddeling bij werving van hoger kader voor de cliënt

Hiervoor wordt verwezen naar de onafhankelijkheidsvoorschriften (hoofdstuk 5.7).

Detachering van personeel

Detachering van personeel is op zich toegestaan. Als het betreffende personeelslid in dienst is bij de accountantsorganisatie en van daaruit bij een controlecliënt wordt gedetacheerd, merken de onafhankelijkheidsvoorschriften dit aan als een gelijktijdig dienstverband (bij zowel de accountantsorganisatie als de controlecliënt). Als het personeelslid deel uitmaakt van het controleteam dat bij dezelfde cliënt de wettelijke controle uitvoert, mag de betreffende persoon geen controles uitvoeren van een functie of activiteit waarbij hij/zij tijdens de detachering is betrokken. Wel zijn de genoemde aandachtspunten met betrekking tot administratieve dienstverlening ook van toepassing als het gaat om detacheringswerkzaamheden ten behoeve van de ondersteuning van de administratie van een wettelijke controlecliënt.

Interim management

Hiervoor wordt verwezen naar de onafhankelijkheidsvoorschriften (hoofdstuk 4.3.3).

3.4 Specifieke maatregelen op opdrachtniveau

De onafhankelijkheidsrisico's op opdrachtniveau richten zich met name op de volgende aandachtsgebieden:

1. financiële belangen in de controlecliënt;
2. zakelijke relaties met de controlecliënt;
3. beheersfuncties bij de controlecliënt;
4. persoonlijke en familierelaties met personen werkzaam bij de controlecliënt;
5. arbeidsrelaties tussen de controlecliënt en de accountantsorganisatie.

De hierover opgenomen bepalingen in de onafhankelijkheidsvoorschriften raken (voor de definities: zie bijlage 1):

- de accountant;
- de accountantsorganisatie;
- personen die deel uitmaken van het controleteam;
- personen die deel uitmaken van de hiërarchische structuur;
- de partners van de accountantsorganisatie of partners van een organisatie binnen haar netwerk die werkzaam zijn op het kantoor dat in belangrijke mate aan de wettelijke controle meewerkt of van waaruit de wettelijke controle wordt uitgevoerd.

De bepalingen zien niet alleen op de controlecliënt maar ook op de met haar verbonden partijen.

Alhoewel dat in artikel 24 van de huidige GBA niet expliciet is geregeld, worden in de praktijk de bepalingen ten aanzien van financiële, persoonlijke en zakelijke belangen meestal breder uitgelegd, namelijk op kantooniveau (de gehele organisatie van het accountantskantoor, met inbegrip van de professionals met wie onder gemeenschappelijke naam wordt samengewerkt).

Omdat de GBA van een hogere orde is dan de nadere voorschriften, zullen met name de maatregelen die zich richten op financiële en zakelijke belangen, beheersfuncties en familie- en persoonlijke relaties in dat bredere perspectief worden geplaatst.

Bestuurs- en toezichthoudende functies bij controlecliënten zijn op grond artikel 27 GBA in combinatie met de nadere voorschriften ex artikel 26 GBA verboden voor accountants en alle vrije beroepsbeoefenaars met wie de accountant onder gemeenschappelijke naam samenwerkt.

Om een goed beeld te krijgen van deze risico's op opdracht- en organisatieniveau zijn de volgende activiteiten nodig:

1. Het in kaart brengen van familierelaties van alle medewerkers en professionals die betrokken zijn bij cliënten met wettelijke controleopdrachten.
2. Het in kaart brengen van financiële belangen (direct en indirect) van alle medewerkers en het bestuur in cliënten met een wettelijke controleopdracht en financiële belangen van deze cliënten of van haar medewerkers en bestuurders in het accountantskantoor.
3. Het in kaart brengen van mogelijke bestuurlijke (waaronder die van interim management), toezichthoudende functies (direct dan wel indirect) of nevenfuncties bij cliënten met een wettelijke controle.
4. Het in kaart brengen van opdrachten die mogelijk worden verricht voor bestuurders en toezichthouders van de accountantsorganisatie en haar netwerk of die verricht worden aan direct of indirect aan deze bestuurders en toezichthouders verbonden ondernemingen.

5. Het verkrijgen van een onafhankelijkheidsverklaring op de punten 1 tot en met 4 van medewerkers betrokken bij wettelijke controleopdrachten. Hier ligt een organiserende en coördinerende taak voor de compliance-officer. Die zal ook een model voor de onafhankelijkheidsverklaring moeten uitwerken (zowel op het niveau van de organisatie als op opdrachtniveau). *De activiteiten 1 tot en met 5 zijn op grond van de GBA niet alleen beperkt tot de wettelijke controleopdrachten, maar moeten feitelijk alle opdrachten waartoe de GBA zich uitstrekt van de accountantsorganisatie omvatten.*
6. Vaststellen in hoeverre de onafhankelijkheidsverklaringen van medewerkers en uitgevoerde niet-controle werkzaamheden door medewerkers bij controlecliënten, consequenties hebben voor de personele invulling van de verschillende controleteams.
7. Het in kaart brengen van de aard, omvang en inhoud (condities) van handels- en contractuele relaties tussen de accountantsorganisatie en haar netwerk en haar wettelijke controlecliënten. Nagegaan dient te worden of deze relaties of verbintenissen passend zijn binnen het kader van de gewone bedrijfsuitoefening. Dat wil zeggen zijn afgesloten tegen normale zakelijke condities (als tussen onafhankelijke partijen), zonder specifieke begunstiging (denk aan provisies).
8. Het in kaart brengen van alle opdrachten, niet zijnde controleopdrachten, die recent bij cliënten met een wettelijke controle zijn uitgevoerd of nog in uitvoering zijn en wie daarbij betrokken is (denk ook aan detacheringen en samenstellingswerkzaamheden). Dit in verband met het risico van zelftoetsing.
9. Het in kaart brengen van indienstreding van personeel van het accountantskantoor bij de wettelijke controlecliënt en vice versa (zowel in het verleden als voorgenomen overstappen) en de getroffen maatregelen;
10. Het oplossen van eventuele knelpunten op grond van de inventarisaties 1 tot en met 9.
11. Het opzetten van een procedure om genoemde inventarisaties up-to-date te houden en het opzetten van een communicatiestructuur daarover binnen de accountantsorganisatie en haar netwerk.
12. Het opzetten van een procedure voor het in dienst nemen van personeel van een controlecliënt of personeel van het accountantskantoor dat in dienst treedt bij een controlecliënt. Dit kan inhouden dat arbeidsovereenkomsten daarop moeten worden aangepast.
13. Het opstellen van checklisten, het aanpassen van werkprogramma's, dossierindelingen en dossierinstructies voor het in kaart brengen van onafhankelijkheidsrisico's op opdrachtniveau en het uitwerken van de rapportagevoorschriften over de uitkomsten van het onderzoek naar onafhankelijkheid op opdrachtniveau.
14. Het opstellen van een procedure voor de schriftelijke rapportage per controlecliënt over de onafhankelijkheidsrisico's en de getroffen waarborgen en de wijze van documentatie in het dossier (onafhankelijkheidstoets).
15. Het aanpassen van bestaande modellen voor opdrachtbevestigingen /offerten.
16. Het inventariseren en bespreken van mogelijke aanpassingen van de algemene voorwaarden.

In bijlage 2 is bovenstaande nader uitgewerkt.

4 COMMUNICATIE

Het stelsel van waarborgen richt zich niet alleen op de accountant en zijn organisatie, maar ook op de bestuursstructuur van de cliënt. De onafhankelijkheidsregels beïnvloeden daarnaast de spelregels, zoals die tot nu toe zijn gehanteerd tussen de accountant en zijn opdrachtgever. De communicatie over de gevolgen van de nieuwe regels voor alle partijen in het speelveld is dan ook essentieel, zowel naar de opdrachtgevers als intern.

Communicatie naar opdrachtgevers:

Actiepunten die op dat punt in gang kunnen worden gezet zijn:

- Het op de hoogte stellen van de inhoud van nieuwe onafhankelijkheidsregels en de gevolgen voor:
 - de opdrachtvoorwaarden;
 - de uitvoering van de wettelijke controleopdracht;
 - de uitvoering van andere diensten dan de wettelijke controle;
 - mogelijke zakelijke relaties en financiële belangen tussen de accountantsorganisatie en de opdrachtgever;
 - de hoogte en samenstelling van het honorarium;
 - mogelijke wijzigingen in het controleteam, alsmede de mogelijke roulatie van de accountant of daarvoor in de plaats tredende waarborgen;
- De benoemingsprocedure van de accountant bespreken en onder de aandacht brengen en mogelijke wijzigingen voorstellen in de organisatiestructuur (RVC; Audit Commissie) van de controlecliënt;
- Hoewel niet verplicht voor Non-PIE, wordt aanbevolen te overwegen of het nodig wordt geacht de onafhankelijke positie van de accountant te bespreken met, dan wel te bevestigen aan het toezicht-houdend orgaan.

In het gemiddelde MKB-bedrijf bestaat de bestuursstructuur bij BV's in veel gevallen uit slechts de DGA. Een onafhankelijk toezicht-houdend orgaan ontbreekt veelal. Afgezien van de gevallen waarin wellicht het instellen van een RVC een optie is, kan voor MKB-bedrijven waar uitsluitend de DGA de bestuursstructuur vormt, als volgt op de nieuwe onafhankelijkheidsvoorschriften worden ingespeeld:

- het laten benoemen van de accountant door de algemene vergadering van aandeelhouders in plaats van benoeming door de directie (eventueel na aanpassing statuten);
- het bespreken van de interne procedures van de controlecliënt die erop zijn gericht de onafhankelijke positie van de accountant te waarborgen;
- overwegen de onafhankelijke positie van de accountant te evalueren in de jaarlijkse AVA en de uitkomst ervan te laten terugkomen in de notulen.

Communicatie intern:

Actiepunten die op dat punt in gang kunnen worden gezet zijn:

- informeren van alle medewerkers (waaronder ook andere professionals) over inhoud en strekking van de nieuwe onafhankelijkheidsregels, waarbij met name aandacht voor:
 - de opzet van het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing rondom de onafhankelijkheidsregeling;
 - de persoon of afdeling die de rol van compliance-officer op zich neemt met de taak, de wijze van uitvoering in de praktijk en het geven van duidelijkheid over verplichte consultatie;
 - de wijze waarop intern zal worden toegezien op het naleven van de onafhankelijkheidsvoorschriften;
 - de wijzigingen in de werkorganisatie, standaarddocumenten zoals opdrachtbevestigingen en wijzigingen in werkprogramma's;
 - de communicatie en de werkorganisatie van overige diensten aan cliënten met een wettelijke controleopdracht;
 - de inhoud en werkorganisatie van door medewerkers te ondertekenen onafhankelijkheidsverklaringen;

- de wijze waarop de organisatie de communicatie over de onafhankelijkheidsregels naar de cliënten verzorgd.

Daarnaast zullen alle accountants (via cursus in eigen huis, via SRA, NOVAA of NIVRA) over de inhoud en gevolgen van de nieuwe onafhankelijkheidsregels specifiek moeten worden bijgeschoold.

BIJLAGE 1: DEFINITIES

Accountant: Een in de zin van artikel 2 lid 2 van de GBA optredende persoon.

Accountantsorganisatie: De organisatorische eenheid die een wettelijke controle, alsmede overige diensten aan derden verleent (zijnde bijvoorbeeld een eenmanspraktijk, een maatschap of een rechtspersoon van accountants).

Assurance-opdracht: opdracht waarbij een accountant een object van onderzoek waarvoor een andere partij verantwoordelijk is, toetst of evalueert aan de hand van relevante criteria en omtrent dat object van onderzoek een conclusie formuleert die de controlecliënt een bepaalde mate van zekerheid verschaft.

Cliënt: De natuurlijk of rechtspersoon die opdracht heeft gegeven tot het verrichten van de wettelijke controle of overige dienstverlening, alsook de huishouding die het onderwerp is van de diensten.

Cliëntservice team: Al degenen die direct betrokken zijn bij de acceptatie en uitvoering van een specifieke wettelijke controle, ongeacht hun juridische relatie met de accountant of accountantsorganisatie. Hiertoe behoren het controleteam, vaktechnisch werkzaam personeel, in dienst of ingeleend, uit andere disciplines die betrokken zijn bij de wettelijke controle (bijv. juristen, actuarissen, fiscalisten, IT-deskundigen, specialisten op het gebied van het beheer van financiële middelen) en degenen die kwaliteitscontrole of direct toezicht uitoefenen ten behoeve van de wettelijke controleopdracht.

Controlepartner: Een accountant binnen een accountantsorganisatie of haar netwerk die persoonlijk verantwoordelijkheid draagt voor de controleactiviteiten die worden verricht tijdens een wettelijke controle. Hij is in het algemeen bevoegd om accountantsverklaringen te ondertekenen. Hij kan tevens een aandeelhouder/eigenaar of opdrachtgever van de accountantsorganisatie zijn. NB: Een controlepartner kan tevens 'verantwoordelijk partner' zijn, maar dit is niet altijd het geval.

Controlecliënt: De natuurlijk of rechtspersoon die opdracht heeft gegeven tot het verrichten van een wettelijke controle, alsmede de huishouding waaromtrent een verklaring en/of andere mededeling inzake de uitkomst van de wettelijke controle wordt afgegeven.

Controleteam: Degenen die binnen een accountantsorganisatie belast zijn met en/of betrokken zijn bij de uitvoering van controle, zoals bijvoorbeeld controlepartner(s), controlemanager(s) en controlestaf.

Effecten: Het direct of indirect houden van waardepapieren (o.a. gewone en preferente aandelen, obligaties, participatiebewijzen, claims, warrants, opties en andere afgeleide rechten) uitgegeven door cliënten, ongeacht de omvang van het belang.

Essentiële bestuursfunctie: elke functie bij de controlecliënt die verantwoordelijkheid inhoudt voor fundamentele bestuursbeslissingen van de controlecliënt, zoals bijvoorbeeld algemeen directeur of financieel directeur. Deze bestuursbevoegdheid moet het tevens mogelijk maken invloed uit te oefenen op grondslagen voor de financiële verslaglegging en op de opstelling van de jaarrekening van de controlecliënt. Onder essentiële bestuursfunctie wordt tevens verstaan elke contractuele en feitelijke regeling die een persoon in staat stelt deze bestuursfunctie op een andere manier uit te oefenen, bijvoorbeeld via een overeenkomst voor het verlenen van adviesdiensten.

GBA: Gedrags- en Beroepsregels Accountants, waaronder zowel de Gedrags- en beroepsregels register-accountants 1994 als de Gedrags- en Beroepsregels Accountants-Administratieconsulenten.

Hiërarchische Structuur ('Chain of Command'): Omvat al degenen die op het niveau van een vestiging (of op landelijk, regionaal of wereldwijd niveau) toeziende, leidinggevende, belonings- of andere

toezichhoudende verantwoordelijkheid hebben ten aanzien van ofwel een controlepartner of het controleteam of ten aanzien van de uitvoering van de wettelijke controle. Hiertoe worden ook gerekend alle partners, bestuursleden en aandeelhouders die de evaluatie van de prestatie van controlepartners of controleteams mogen voorbereiden, beoordelen of hier directe invloed op mogen uitoefenen of anderszins de beloning van deze controlepartners of controleteams als gevolg van hun betrokkenheid bij de wettelijke controle mogen vaststellen.

Indirecte financiële belangen: Hiervan is sprake als een persoon die zich in een positie bevindt van waaruit hij invloed kan uitoefenen op de uitkomsten van een wettelijke controle een financieel belang houdt in een niet-cliënt die vervolgens een financieel belang houdt in een controlecliënt.

Naast familielid: Hiertoe behoren ouders, broers en zussen, echtgenoot of daarmee gelijkgestelde, kinderen en andere afhankelijke personen.

Nauwe persoonlijke relatie: Hiertoe behoren alle relaties met personen die geen naast familielid van de desbetreffende persoon zijn met wie hij een regelmatig sociaal contact heeft.

Netwerk: Hiertoe behoort de accountantsorganisatie die de wettelijke controle uitvoert samen met de met haar verbonden partijen en ieder ander lichaam dat door de accountantsorganisatie wordt beheerst of onder dezelfde leiding staat, of in dezelfde handen is of anderszins is verbonden met de accountantsorganisatie door het gebruik van een gezamenlijke naam of door het gezamenlijk gebruik van belangrijke professionele hulpmiddelen.

Niet-Controlepartner: Een professional binnen een accountantsorganisatie of netwerk die persoonlijk verantwoordelijkheid draagt voor het werk dat wordt verricht tijdens overige dienstverlening. Hij is in het algemeen gemachtigd om namens de accountantsorganisatie en/of haar netwerk te tekenen en kan tevens een aandeelhouder/eigenaar of opdrachtgever van de accountantsorganisatie of haar netwerk zijn.

Overige dienstverlening: Alle opdrachten niet zijnde de wettelijke controleopdracht.

Partner: Een professional binnen een accountantsorganisatie of netwerk die persoonlijk verantwoordelijkheid draagt voor het werk dat wordt verricht tijdens wettelijke controle of overige dienstverlening. Hij is in het algemeen gemachtigd om namens de accountantsorganisatie en/of haar netwerk te tekenen en kan tevens een aandeelhouder/eigenaar of bestuurder van de accountantsorganisatie of haar netwerk zijn.

Partner belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de wettelijke controle (Key-audit partner): Onder een essentiële taak wordt begrepen het op groepsniveau verantwoordelijkheid dragen voor het verslag uitbrengen over belangrijke aspecten in relatie tot de consolidatie zoals over grote dochterondernemingen of andere belangrijke groepsmaatschappijen en over belangrijke risicofactoren in relatie tot de wettelijke controle. Als partner belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de wettelijke controle wordt in ieder geval de verantwoordelijk partner aangemerkt.

Public interest entity (Organisatie van openbaar belang): Huishouding waarvoor bij het publiek een grote mate van belangstelling bestaat omdat de bedrijfsactiviteit, de omvang, het personeelsbestand of de bedrijfsstatus van dien aard is dat zij een breed scala van belanghebbenden bestrijkt. Hieronder worden verstaan:

- alle beursgenoteerde ondernemingen en instellingen (conform de definitie artikel 2:360 BW) waar een wettelijke controle (conform de definitie artikel 2:393 BW) moet worden toegepast;
- alle ondernemingen en instellingen (conform de definitie artikel 2:360 BW) waar een wettelijke controle (conform de definitie artikel 2:393 BW) moet worden toegepast en waarvan schuldpapier is genoteerd aan een beursinstelling;
- alle overige ondernemingen en instellingen (conform de definitie artikel 2:360 BW) waar een wettelijke

controle (conform de definitie artikel 2:393 BW) moet worden toegepast, indien zij voldoen aan twee van de volgende drie criteria:

- a. geconsolideerde omzet meer dan € 1.4 miljard
- b. geconsolideerd balanstotaal meer dan € 700 miljoen
- c. meer dan 12.500 werknemers (geconsolideerd)

Bij de uitwerking van bovenstaande criteria wordt artikel 2:397 lid 1 en 2 BW naar analogie toegepast.

Toeziethoudend orgaan (Governance structuur): Een lichaam of groep van personen die onderdeel uitmaakt van de bestuurlijke en controlestructuur van de controlecliënt teneinde toezicht uit te oefenen op het management als een fiduciair voor investeerders en, indien vereist krachtens nationale wetgeving, voor andere belanghebbenden, zoals werknemers, en die bestaat uit, of ten minste omvat, personen die geen deel uitmaken van het management (zoals een raad van commissarissen, een audit commissie of een groep van directeuren die niet belast zijn met de dagelijkse leiding of externe bestuursleden).

Verantwoordelijk partner (Engagement Partner): De controlepartner die de eindverantwoordelijkheid draagt voor de uitvoering van de wettelijke controle voor een specifieke controlecliënt, en die het werk van het controleteam en dat van de staf van professionals uit andere disciplines coördineert en ervoor zorgt dat dit werk onderworpen is aan een kwaliteitscontrole en, indien van toepassing, alle activiteiten van een netwerk coördineert die verband houden met de wettelijke controle.

Verbonden partij: Hiervan is sprake indien een partij feitelijk beleidsbepalend is in een andere partij.

Vestiging: Deze term verwijst naar een specifieke subgroep van een accountantsorganisatie of netwerk, die wordt onderscheiden op basis van geografische criteria of op grond van eigenschappen van de praktijk, en waarbinnen een partner belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de wettelijke controle hoofdzakelijk werkzaam is.

Een belangrijk criterium op basis waarvan deze subgroep kan worden aangewezen moet de hechte werkrelatie zijn tussen haar leden (bijvoorbeeld men houdt zich bezig met dezelfde soort onderwerpen of werkt voor dezelfde soort cliënten). Er dient hierbij in het bijzonder te worden bedacht dat ten gevolge van technische ontwikkelingen en de toenemende internationale activiteiten van accountantsorganisaties, dergelijke werkrelaties meer en meer gevormd worden met behulp van een 'virtuele' vestiging, en fysieke nabijheid niet noodzakelijkerwijs meer een essentiële factor is in deze definitie.

Bij kleinere maatschappen of vennootschappen kan het zijn dat 'vestiging' de hele firma omvat, waarbij alle partners en medewerkers dan dienen te voldoen aan de relevante vereisten.

Wettelijke controle(opdracht): De controlewerkzaamheden die worden verricht door een accountant met betrekking tot het controleren van de (geconsolideerde) jaarrekening van lichamen die vallen onder artikel 2:360 BW, voorzover een dergelijke controle verplicht is op grond van artikel 2:393 BW. Hieronder wordt ook verstaan de controle bij ondernemingen door een accountant op grond van wettelijke vereisten, met betrekking tot andere financiële informatie die openbaar gemaakt moet worden (bijvoorbeeld controle van verzekeringsstaten).

BIJLAGE 2: WERKPROGRAMMA ONAFHANKELIJKHEID

In deze bijlage is een voorbeeld opgenomen van een werkprogramma voor de compliance-officer in het kader van diens werkzaamheden voor de invoering en naleving van de nadere voorschriften inzake de onafhankelijkheid van de accountant. De activiteiten in het werkprogramma kunnen een eenmalige actie of een continue proces inhouden en betreffen zowel de accountantsorganisatie als haar netwerk.

		Uitgevoerd door:	Datum
1	<i>Bestuurlijke maatregelen</i>		
1.1	Toets statuten/samenwerkingsovereenkomsten op stemrechten respectievelijk zeggenschapsverhoudingen.		
2	<i>Inventarisatie binnen accountantsorganisatie</i>		
2.1	Breng familierelaties van alle medewerkers en professionals in relatie tot de cliënten met een wettelijke controleopdracht in kaart.		
2.2	Breng financiële belangen (direct en indirect) in kaart van alle medewerkers en het bestuur in cliënten met een wettelijke controleopdracht en financiële belangen van deze cliënten in de accountantsorganisatie, of met haar medewerkers en bestuurders.		
2.3	Breng mogelijke bestuurlijke functies (waaronder die van interim management), toezichthoudende functies (direct dan wel indirect) of nevenfuncties bij cliënten met een wettelijke controleopdracht in kaart.		
2.4	Breng opdrachten die mogelijk worden verricht aan bestuurders en toezichthouders van de accountantsorganisatie en haar netwerk of die verricht worden aan direct of indirect aan deze bestuurders en toezichthouders verbonden bedrijven in kaart.		
2.5	Breng de aard, omvang en inhoud (condities) van handels- en contractuele relaties tussen de accountantsorganisatie en haar netwerk en haar cliënten met een wettelijke controleopdracht in kaart.		
2.6	Breng alle opdrachten in kaart, anders dan die van wettelijke controle, die recent bij cliënten met een wettelijke controleopdracht zijn uitgevoerd of nog in uitvoering zijn en wie daarbij betrokken is (denk ook aan detacheringen en samenstellingswerkzaamheden).		
2.7	Breng (potentiële) juridische procedures met cliënten in kaart.		
3	<i>Organisatorische maatregelen algemeen</i>		
3.1	Werk een gedocumenteerd stelsel van kwaliteitsbeheersingsmaatregelen gericht op het waarborgen van de onafhankelijkheid van de accountant uit.		
3.2	Stel een beschrijving op van de taak, rol en bevoegdheden van de compliance-officer en laat deze beschrijving bekrachtigen door de leiding van de accountantsorganisatie.		
3.3	Verkrijg een bevestiging van persoonlijke onafhankelijkheid van alle medewerkers.		
3.4	Stel roulatieschema's op van accountants betrokken bij wettelijke controles of tref maatregelen voor externe review.		
3.5	Stel een procedure op voor: a) het in dienst nemen van personeel van een controlecliënt, en b) personeel van het accountantskantoor dat in dienst treedt bij een controlecliënt.		
3.6	Ga na of de arbeidsovereenkomsten overeenstemmen met hetgeen onder		

		Uitgevoerd door:	Datum
	3.5 is vermeld.		
4	<i>Werkorganisatie t.b.v. uitvoering wettelijke controles</i>		
4.1	Ga na of de huidige instructies voor opdrachtaanvaarding in overeenstemming zijn met de nadere voorschriften inzake de onafhankelijkheid van de accountant.		
4.2	Ga na of de huidige modellen voor offerten, opdrachtbevestigingen alsmede de algemene voorwaarden in overeenstemming zijn met de nadere voorschriften inzake de onafhankelijkheid van de accountant.		
4.3	Ga na of de huidige programmatuur voor het maken van factuurspecificaties en zonodig de codering van de tijdsregistratie in overeenstemming is met de aanbeveling tot openbaarmaking uit paragraaf 3.3.5. van de nadere voorschriften inzake de onafhankelijkheid van de accountant.		
4.4	Beoordeel of op grond van de inventarisaties de samenstelling van de verschillende controleteams aangepast moet worden.		
4.5	Stel checklisten op en pas werkprogramma's, dossierindelingen en dossierinstructies voor het in kaart brengen van onafhankelijkheidsrisico's op opdrachtniveau aan.		
4.6	Stel een procedure op voor de schriftelijke rapportage per controlecliënt over de onafhankelijkheidsrisico's, de getroffen waarborgen en de wijze van documentatie ervan in het dossier.		
4.7	Ga na of de huidige instructies en checklisten voor interne review in overeenstemming zijn met de nadere voorschriften inzake de onafhankelijkheid van de accountant.		
5	<i>Communicatie en opleiding</i>		
5.1	Stel een communicatieplan voor medewerkers op.		
5.2	Organiseer een opleiding voor medewerkers.		
6	<i>Overige dienstverlening</i>		
6.1	Ga na of de huidige instructies voor administratieve dienstverlening in overeenstemming zijn met de nadere voorschriften inzake de onafhankelijkheid van de accountant.		
6.2	Ga na of de huidige instructies voor ontwerp en implementatie van financiële informatiesystemen in overeenstemming zijn met de nadere voorschriften inzake de onafhankelijkheid van de accountant.		
6.3	Ga na of de huidige instructies voor diensten op het gebied van waardebeoordeling in overeenstemming zijn met de nadere voorschriften inzake de onafhankelijkheid van de accountant.		
6.4	Ga na of de huidige instructies voor overige dienstverlening in overeenstemming zijn met de nadere voorschriften inzake de onafhankelijkheid van de accountant.		

BIJLAGE 3: BEVESTIGING PERSOONLIJKE ONAFHANKELIJKHEID

In deze bijlage is een voorbeeld opgenomen van een bevestiging persoonlijke onafhankelijkheid voor partners van accountantskantoren, uitgaande van de situatie dat het accountantskantoor één vestiging betreft. Deze bevestiging dient te worden aangepast aan de specifieke situatie, onder andere in relatie tot de mate waarin de reikwijdte van de voorschriften van toepassing is op de overige medewerkers van de accountantsorganisatie. Voor mogelijke aanpassingen aan specifieke situaties wordt hier verwezen naar hoofdstuk 2.2, 4.1, 4.2, 4.3, 4.4 en 4.5 van de nadere voorschriften.

BEVESTIGING PERSOONLIJKE ONAFHANKELIJKHEID

Naam: _____

Kantoor: _____

Functie: _____

BEVESTIGT HIERBIJ DAT:

- ten aanzien van controlecliënten⁶:
 - hij/zij geen directe financiële belangen bezit (c.q. hierin handelt) in controlecliënten of een met hem verbonden partij;
 - hij/zij geen indirecte financiële belangen bezit (c.q. hierin handelt) in controlecliënten die voor één van beide partijen van grote betekenis is;
 - hij/zij geen directe of indirecte financiële belangen bezit (c.q. hierin handelt) in een met controlecliënten verbonden partij die voor één van beide partijen van grote betekenis is;
 - zijn/haar naaste familieleden eveneens geen dergelijke financiële belangen bezitten, tenzij deze belangen van te verwaarlozen betekenis zijn;
 - voor zover hij/zij hiervan op de hoogte is eveneens geen sprake is van dergelijke financiële belangen bij nauwe persoonlijke relaties;
- hij/zij geen belangrijke functies vervult bij een cliënt, dat dergelijke functies ook niet worden vervuld door een collega in zijn/haar netwerk en dat – voor zover hij/zij hiervan op de hoogte is – eveneens geen sprake is van het vervullen van dergelijke functies door naaste familieleden en/of nauwe persoonlijke relaties;
- op basis van de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant van NIVRA/NOvAA hem/haar geen overige omstandigheden bekend zijn die strijdig zouden kunnen zijn met de onafhankelijkheid die in het kader van de werkzaamheden binnen (naam kantoor) vereist is.

Datum: _____

Handtekening: _____

Eventuele opmerkingen:

RETOURNEREN AAN COMPLIANCE-OFFICER

⁶ Op grond van artikel 24 van de GBA is het niet toegestaan een aanmerkelijk financieel belang te hebben in een cliënt. De nadere voorschriften verbieden elk financieel belang in cliënten waarbij een wettelijke controle wordt uitgevoerd.