

# Verordening accountantsorganisaties

Zoals gewijzigd in de bijeenkomst van de Ledenvergadering 11 december 2008  
In werking getreden op 1 januari 2009

## **VERORDENING HOUDENDE REGELS VOOR ACCOUNTANTSORGANISATIES (VERORDENING ACCOUNTANTSORGANISATIES)**

*Vastgesteld in de bijeenkomst van de Ledenvergadering op 14 december 2006, in de Staatscourant van 28 december 2006, nr. 252, laatstelijk gewijzigd in de bijeenkomst van de Ledenvergadering op 11 december 2008, afgekondigd in de Nederlandse Staatscourant van 31 december 2008, nr. 253, in werking getreden op 1 januari 2009*

De ledenvergadering van het Nederlands Instituut van Registeraccountants,  
Gelet op artikel 19, vierde lid, van de Wet op de Registeraccountants,  
Stelt de volgende verordening vast.

### **Hoofdstuk 1 Definities**

#### **Artikel 1**

In deze verordening wordt verstaan onder:

- a. accountantsorganisatie: onderneming of instelling die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht, dan wel een organisatie waarin zodanige ondernemingen of instellingen met elkaar zijn verbonden, als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de wet, waaraan een vergunning als bedoeld in artikel 5 van de wet, is verleend, uitsluitend ter zake van de werkingssfeer van de wet.
- b. besluit: Besluit toezicht accountantsorganisaties;
- c. bestuur: bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants;
- d. compliance officer: persoon als bedoeld in artikel 23, eerste lid, van het besluit;
- e. controlecliënt: onderneming of instelling als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel d, van de wet;
- f. externe accountant: persoon als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van de wet;
- g. financieel belang: een financieel belang in een controlecliënt, gehouden door een persoon die zich in de positie bevindt van waaruit hij invloed kan uitoefenen op de uitkomsten van de wettelijke controle bij die controlecliënt;
- h. gezinslid: een financieel afhankelijk persoon of een andere persoon met wie samen een huishouding wordt gevoerd;
- i. indirect financieel belang: een financieel belang in een entiteit, ongeacht of deze wel of geen controlecliënt is van de accountantsorganisatie, welke entiteit een financieel belang in een controlecliënt heeft;
- j. intern kwaliteitsonderzoek: procedures opgezet door de accountantsorganisatie gericht op het vaststellen dat afgeronde wettelijke controles voldoen aan de daaraan gestelde eisen;
- k. medewerker: persoon als bedoeld in artikel 1, onderdeel b, van het besluit;
- l. naaste verwant: een niet financieel afhankelijke eerste of tweedegraads bloedverwant of aanverwant of stiefkind;
- m. netwerk: samenwerkingsverband als bedoeld in artikel 1, onderdeel c, van het besluit;
- n. onafhankelijkheidsfunctionaris: persoon belast met de uitvoering van de onafhankelijkheidsregeling, bedoeld in artikel 20, eerste lid;
- o. organisatie van openbaar belang: organisatie als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel h, van de wet;

p. persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur: een persoon die binnen de accountantsorganisatie een toezichthoudende of leidinggevende functie heeft ten aanzien van de uitvoering van een wettelijke controle of de persoon die de evaluatie van de prestatie van een bij de wettelijke controle betrokken medewerker voorbereidt, beoordeelt of hierop directe invloed uitoefent of anderszins de beloning van deze medewerker vaststelt;

q. verbonden derde: natuurlijk of rechtspersoon die feitelijk beleidsbepalend is in de controlecliënt, dan wel invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van die controlecliënt, alsmede de entiteit waarin de controlecliënt feitelijk beleidsbepalend is, dan wel invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid;

r. vestiging: een onderdeel van een accountantsorganisatie of van haar netwerk dat wordt onderscheiden op basis van vastgelegde geografische criteria of op grond van vastgelegde criteria die betrekking hebben op de aard van de werkzaamheden en activiteiten en waarbinnen een externe accountant hoofdzakelijk werkzaam is;

s. wet: Wet toezicht accountantsorganisaties;

t. wettelijke controle: controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de wet.

## **Hoofdstuk 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing**

### **§ 2.1 De interne organisatie van de accountantsorganisatie**

#### Artikel 2

De accountantsorganisatie besteedt in haar kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing ten minste aandacht aan:

- a. de verantwoordelijkheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen voor het kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- b. de gedragsregels;
- c. het aanvaarden en voortzetten van de relatie met een controlecliënt en van een specifieke opdracht;
- d. het personeelsbeleid;
- e. de uitvoering van de wettelijke controle;
- f. de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- g. de continuïteit van de beroepsuitoefening.

### **§ 2.2 De verantwoordelijkheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen**

#### Artikel 3

De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen zorgen ervoor dat het kwaliteitsbeleid van de accountantsorganisatie leidt tot een bedrijfscultuur waarin wettelijke controles worden uitgevoerd overeenkomstig vooraf vastgestelde kwaliteitseisen.

#### Artikel 4

1. De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen kunnen personen benoemen aan wie uitvoerende taken in het kader van het stelsel van kwaliteitsbeheersing worden opgedragen.
2. Voor benoeming komen in aanmerking personen die:
  - a. beschikken over toereikende ervaring en deskundigheid;
  - b. beschikken over de noodzakelijke bevoegdheid;
  - c. voldoende gezag hebben.

## **§ 2.3 Het personeelsbeleid**

### Artikel 5

1. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat zij over voldoende medewerkers beschikt om de aan de accountantsorganisatie verleende opdrachten tot het verrichten van een wettelijke controle uit te voeren in overeenstemming met de daarvoor geldende wet- en regelgeving.
2. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de in het eerste lid bedoelde medewerkers beschikken over de vereiste capaciteiten en zich houden aan het bepaalde in de Verordening gedragscode.

### Artikel 6

De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat:

- a. de naam van de voor de uitvoering van een wettelijke controle aangewezen externe accountant wordt bekendgemaakt aan het leidinggevende orgaan en het toezichthoudende orgaan van de controlecliënt;
- b. de aangewezen externe accountant over de voor de uitvoering van de aan hem toegewezen wettelijke controle vereiste vakbekwaamheid beschikt;
- c. de taken en bevoegdheden van de aangewezen externe accountant met hem worden besproken en vastgelegd.

## **§ 2.4 De uitvoering van de wettelijke controle**

### Artikel 7

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van het behandelen en het oplossen van een bij de uitvoering van een wettelijke controle gerezen verschil van inzicht tussen bij de uitvoering van deze wettelijke controle betrokken medewerkers of tussen de bij de uitvoering van deze wettelijke controle betrokken externe accountant en de personen bij wie ter zake van deze controle advies is ingewonnen.
2. De bereikte conclusies ter zake van de oplossing van een verschil van inzicht worden vastgelegd en overgenomen.
3. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de externe accountant zijn accountantsverklaring niet eerder afgeeft dan nadat het verschil van inzicht is opgelost.

## **§ 2.5 De naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing**

### Artikel 8

1. De accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang stelt een compliance regeling vast.
2. De compliance regeling beschrijft op welke wijze de compliance officer toeziet op de naleving van de bij of krachtens de artikelen 13 tot en met 24 van de wet gestelde regels.

### Artikel 9

De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van de uitvoering van periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde opdrachten tot het verrichten van een wettelijke controle.

### Artikel 10

1. De accountantsorganisatie maakt ten minste eenmaal per jaar de uitkomsten van de in artikel 22, tweede lid, van het besluit bedoelde evaluatie bekend aan de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountants en aan de overige medewerkers waarvoor deze informatie relevant is, teneinde deze personen in staat te stellen de geëigende acties te ondernemen.
2. De bekendmaking omvat ten minste:
  - a. een beschrijving van het uitgevoerde periodiek intern kwaliteitsonderzoek, bedoeld in artikel 9;
  - b. een beschrijving van de uitgevoerde evaluatie;
  - c. het eindoordeel dat naar aanleiding van de evaluatie is gevormd;
  - d. een beschrijving van de uit de evaluatie gebleken relevante systematische, zich herhalende of andere belangrijke onvolkomenheden en de maatregelen die zijn getroffen om deze onvolkomenheden op te lossen.
3. De accountantsorganisatie bewaart de in het tweede lid bedoelde informatie gedurende ten minste zeven

jaren.

## § 2.6 De continuïteit van de beroepsuitoefening

### Artikel 11

1. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat zij ter zake van het risico van beroepsaansprakelijkheid van haarzelf en van de bij haar werkzame of aan haar verbonden medewerkers en andere personen in redelijke mate is verzekerd.
2. Het bestuur is bevoegd op een schriftelijk en gemotiveerd verzoek van de accountantsorganisatie ontheffing te verlenen van het bepaalde in het eerste lid op grond van het feit dat de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen erkende gemoedsbezwaren hebben tegen elke vorm van verzekering. Het bestuur kan aan deze ontheffing voorwaarden verbinden.

### Artikel 12

1. De op grond van het bepaalde in artikel 11, eerste lid, te sluiten verzekering voor de beroepsaansprakelijkheid van een accountantsorganisatie en van de bij haar werkzame of aan haar verbonden medewerkers en andere personen voldoet ten minste aan de volgende eisen:
  - a. de verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar van wie het aannemelijk is dat deze voldoet aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit;
  - b. de verzekering biedt jaarlijks dekking voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag per aanspraak;
  - c. het verzekerd bedrag per aanspraak bedraagt:
    - bij een jaaromzet tot € 500.000, ten minste € 300.000;
    - bij een jaaromzet van € 500.000 tot € 1.000.000, ten minste € 500.000;
    - bij een jaaromzet van € 1.000.000 tot € 2.500.000, ten minste € 1.250.000;
    - bij een jaaromzet van € 2.500.000 of meer, ten minste € 3.000.000.
  - d. boven de in onderdeel c genoemde minimumbedragen bepaalt de accountantsorganisatie de wijze waarop financiële risico's kunnen worden opgevangen en de hoogte van de dekking van de verzekering, met dien verstande dat sprake is van een redelijke dekking van de risico's;
  - e. het eigen risico per aanspraak is zodanig vastgesteld dat de solvabiliteit van de accountantsorganisatie niet in gevaar komt. Daartoe bedraagt het eigen risico bij een jaaromzet tot € 2.500.000, maximaal € 25.000. Bij een jaaromzet van meer dan € 2.500.000 bepaalt de accountantsorganisatie zelf de hoogte van het eigen risico;
  - f. onder de dekking van de verzekering vallen alle werkzaamheden die door de accountantsorganisatie worden verricht, ongeacht door wie de claim wordt ingediend;
  - g. de verzekering heeft ten minste Europa als dekkinggebied;
  - h. de accountantsorganisatie zorgt ervoor dat haar inloop- en uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt;
  - i. de verzekering dekt tevens de beroepsaansprakelijkheid van de accountantsorganisatie voor de personen die onder haar verantwoordelijkheid werkzaam zijn, voor de personen die haar werkzaamheden of de werkzaamheden van medewerkers van de accountantsorganisatie waarnemen en voor derden die betrokken zijn bij de werkzaamheden die door de accountantsorganisatie worden verricht;
  - j. de verzekering dekt de kosten van benodigde juridische bijstand in het kader van het in procedures te voeren verweer.
2. De accountantsorganisatie beoordeelt te allen tijde of er specifieke omstandigheden zijn die het noodzakelijk maken naar boven toe af te wijken van de minimumeisen, bedoeld in het eerste lid.

### Artikel 13

1. De accountantsorganisatie regelt op adequate wijze de waarneming van de uitvoering van een wettelijke controle in geval van ontstentenis, belet of langdurige arbeidsongeschiktheid van een bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountant.
2. Waarneming kan uitsluitend geschieden door een andere externe accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan dezelfde accountantsorganisatie.

#### Artikel 14

De accountantsorganisatie treft zodanige voorzieningen dat in geval van het overlijden van een bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountant een juiste afwikkeling van de beroepsuitoefening is gewaarborgd.

### Hoofdstuk 3 Onafhankelijkheid

#### § 3.1 De interne organisatie van de accountantsorganisatie

#### Artikel 15

(Vervallen)

#### Artikel 16

1. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat haar medewerkers en anderen die moeten voldoen aan de voor hen geldende regels inzake onafhankelijkheid:

- a. zich periodiek scholen en trainen in de toepassing van de regelgeving inzake onafhankelijkheid en de daarop betrekking hebbende interne regels van de accountantsorganisatie;
- b. tijdig aan de accountantsorganisatie de bij of krachtens de wet of de verordening vereiste informatie verstrekken met betrekking tot de voorgenomen aanvaarding en continuering van een opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle en met betrekking tot de voorgenomen aanvaarding van een opdracht tot het verrichten van overige diensten aan een controlecliënt;
- c. de accountantsorganisatie onmiddellijk inlichten over omstandigheden en betrekkingen ter zake van een bij een controlecliënt uitgevoerde wettelijke controle die leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie.

2. De accountantsorganisatie maakt de haar ter beschikking gestelde informatie, bedoeld in het eerste lid, onderdelen b en c, tijdig aan haar medewerkers bekend, voor zover de informatie voor de naleving van de bij of krachtens de wet of de verordening gestelde regels van belang is.

#### Artikel 17

1. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat haar medewerkers haar tijdig inlichten over overtredingen van de regelgeving inzake onafhankelijkheid.

2. In het geval van overtredingen als bedoeld in het eerste lid neemt de accountantsorganisatie zodanige maatregelen dat deze overtredingen worden beëindigd, de gevolgen daarvan zoveel als redelijkerwijs mogelijk ongedaan worden gemaakt en herhaling wordt voorkomen.

3. Indien sprake is van een mogelijke aantasting van de onafhankelijkheid in relatie tot een wettelijke controle, ziet de accountantsorganisatie erop toe dat de voor die wettelijke controle aangewezen externe accountant één of meer van de volgende personen of organen raadpleegt:

- a. de onafhankelijkheidsfunctionaris en, indien de accountantsorganisatie wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang, de compliance officer;
- b. een externe accountant die niet is betrokken bij de desbetreffende controlecliënt;
- c. een daartoe geëigende commissie of afdeling binnen de accountantsorganisatie;
- d. een in artikel 1 van de Verordening kwaliteitstoetsing accountants bedoelde koepelorganisatie; of
- e. het Nederlands Instituut van Registeraccountants.

4. De accountantsorganisatie beschrijft in welke omstandigheden, op welk tijdstip en op welke wijze het leidinggevende orgaan van de controlecliënt en, indien aanwezig, het toezichthoudende orgaan van de controlecliënt worden geraadpleegd.

5. De accountantsorganisatie maakt de haar bekend geworden overtredingen van de regelgeving inzake onafhankelijkheid bekend aan alle personen die betrokken zijn bij de behandeling van deze overtredingen.

6. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de personen, bedoeld in het vijfde lid, haar tijdig inlichten over de door hen naar aanleiding van de hun gemelde overtredingen van de regelgeving inzake onafhankelijkheid ondernomen acties.

#### Artikel 18

1. De accountantsorganisatie zorgt voor een schriftelijke rapportage per controlecliënt waarin is vastgelegd of sprake is van omstandigheden die de onafhankelijkheid van de externe accountant bedreigen of hebben

bedreigd, op welke wijze met potentiële bedreigingen wordt en is omgegaan en, voor zover bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis zijn, welke waarborgen zijn getroffen om die bedreigingen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

2. De accountantsorganisatie die onderdeel uitmaakt van een netwerk legt van iedere controlecliënt die een organisatie van openbaar belang is tevens vast:

a. de per boekjaar bij deze controlecliënt in rekening gebrachte vergoedingen voor diensten die zijn verleend door in Nederland gevestigde onderdelen van haar netwerk.

b. de per boekjaar bij deze controlecliënt in rekening gebrachte vergoedingen voor diensten die zijn verleend door buiten Nederland gevestigde onderdelen van haar netwerk, voor zover deze diensten bij de accountantsorganisatie bekend zijn;

3. De accountantsorganisatie ziet erop toe dat de gegevens, bedoeld in het eerste en tweede lid, met inbegrip van een gemotiveerde conclusie, in het controledossier worden opgenomen.

#### Artikel 19

De accountantsorganisatie maakt de bij of krachtens de wet en de Wet op de Registeraccountants vigerende regels inzake onafhankelijkheid bekend aan haar medewerkers en aan anderen die aan deze regels zijn onderworpen.

#### Artikel 20

1. De accountantsorganisatie heeft een onafhankelijkheidsfunctionaris.

2. De accountantsorganisatie stelt een onafhankelijkheidsregeling vast.

3. De onafhankelijkheidsregeling beschrijft op welke wijze de onafhankelijkheidsfunctionaris toeziet op de naleving van de in artikel 19 bedoelde regels inzake onafhankelijkheid.

4. De functie van onafhankelijkheidsfunctionaris kan tevens worden uitgeoefend door de compliance officer.

### § 3.2 Een grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen

#### Artikel 21

De accountantsorganisatie stelt regels vast die voorzien in het treffen van waarborgen die de bedreiging voor haar onafhankelijkheid als gevolg van een grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen in het geval dat één en dezelfde leidinggevende medewerker gedurende een lange periode wordt ingezet bij een wettelijke controle wegnemen, dan wel tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

### § 3.3 Financiële, zakelijke en andere relaties

#### Artikel 22

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van de toelaatbaarheid van het hebben van financiële, zakelijke en andere relaties met een controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde. Deze regels zijn erop gericht te voorkomen dat deze financiële, zakelijke en andere relaties een onaanvaardbare bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en haar medewerkers.

2. De in het eerste lid bedoelde regels houden ten minste in dat het de accountantsorganisatie of een ander onderdeel van haar netwerk niet is toegestaan:

a. een direct financieel belang in een controlecliënt te hebben;

b. een indirect financieel belang in een controlecliënt te hebben, dat voor ten minste één van de betrokken partijen van grote betekenis is.

c. een direct of indirect financieel belang in een met de controlecliënt verbonden derde te hebben, dat voor ten minste één van de betrokken partijen van grote betekenis is.

3. De in het eerste lid bedoelde regels houden tevens in dat het de accountantsorganisatie of een ander onderdeel van haar netwerk uitsluitend is toegestaan de in dat lid bedoelde relaties aan te gaan met een controlecliënt, een met deze controlecliënt verbonden derde, de leiding van de controlecliënt of een daarmee verbonden derde, indien deze relaties en de met die relaties overeen te komen verbintenissen:

a. passen in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de accountantsorganisatie en haar netwerk; en

b. geen onaanvaardbare bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie.

### Artikel 23

De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat zijzelf of een ander onderdeel van haar netwerk geen wettelijke controles uitvoert ten behoeve van:

- a. een eigenaar van de accountantsorganisatie;
- b. een met een eigenaar van de accountantsorganisatie verbonden derde, indien deze eigenaar in een zodanige positie verkeert dat hij de besluitvorming van de accountantsorganisatie met betrekking tot het uitvoeren van de wettelijke controle bij die derde kan beïnvloeden;
- c. een onderneming of instelling waarbij een persoon met een bestuurlijke of toezichthoudende functie werkzaam is of daaraan is verbonden in een zodanige positie verkeert dat hij de besluitvorming binnen de accountantsorganisatie met betrekking tot het uitvoeren van de wettelijke controle bij die onderneming of instelling kan beïnvloeden.

### Artikel 24

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantsorganisatie die in een positie verkeren waarin zij de uitkomsten van een wettelijke controle kunnen beïnvloeden, geen dienstbetrekking vervullen bij de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde.
2. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantsorganisatie:
  - a. geen zitting hebben in het leidinggevende of toezichthoudende orgaan van de controlecliënt;
  - b. geen zitting hebben in het leidinggevende of toezichthoudende orgaan van een onderneming of instelling die middellijk of onmiddellijk meer dan 20 procent van de stemrechten in de controlecliënt bezit;
  - c. geen zitting hebben in het leidinggevende of toezichthoudende orgaan van een onderneming of instelling waarin de controlecliënt middellijk of onmiddellijk meer dan 20 procent van de stemrechten bezit.
3. Het tweede lid is van overeenkomstige toepassing op personen werkzaam bij of verbonden aan een onderdeel van het netwerk waartoe de accountantsorganisatie behoort.

### Artikel 25

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van de indiensttreding van een medewerker bij een controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde.
2. De in het eerste lid bedoelde regels houden ten minste in dat:
  - a. een medewerker die het voornemen heeft in dienst te treden bij een controlecliënt, terwijl hij betrokken is bij de uitvoering van een wettelijke controle bij deze controlecliënt, daarvan de accountantsorganisatie onmiddellijk in kennis stelt;
  - b. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, de externe accountant is, de accountantsorganisatie een andere externe accountant aanwijst voor de wettelijke controle;
  - c. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, een andere dan de in onderdeel b bedoelde externe accountant is, deze medewerker met onmiddellijke ingang niet meer betrokken is bij de wettelijke controle;
  - d. de werkzaamheden van de medewerker, bedoeld in onderdeel a, die hij ten behoeve van de lopende of meest recente wettelijke controle van de desbetreffende controlecliënt heeft verricht, onmiddellijk worden beoordeeld door een bij diezelfde wettelijke controle betrokken medewerker met een hogere functie; en
  - e. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, de externe accountant is, de beoordeling, bedoeld in onderdeel d, wordt uitgevoerd door een externe accountant die niet bij die wettelijke controle betrokken is. In de situatie dat als gevolg van de omvang van de accountantsorganisatie er geen externe accountant is die niet bij de desbetreffende wettelijke controle is betrokken, wordt een andere externe accountant gevraagd om de in onderdeel d bedoelde beoordeling uit te voeren.

### Artikel 26

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat, indien één van haar voormalige medewerkers bij een controlecliënt van de accountantsorganisatie in dienst is getreden, terwijl hij betrokken was bij de uitvoering van de wettelijke controle bij deze controlecliënt, de banden van betekenis tussen de accountantsorganisatie en de betrokken medewerker volledig worden verbroken.
2. Van banden van betekenis als bedoeld in het eerste lid is sprake indien:
  - a. de vorderingen op en schulden aan de voormalig medewerker en soortgelijke financiële betrekkingen niet zijn vereffend, met uitzondering van de financiële betrekkingen die zijn vastgelegd in een schriftelijke

overeenkomst en die niet worden beïnvloed door de relatie tussen de voormalig medewerker en de accountantsorganisatie; of

b. de voormalig medewerker deelneemt aan de beroeps- of bedrijfsmatige activiteiten van de accountantsorganisatie.

3. Het eerste en tweede lid zijn van overeenkomstige toepassing op een persoon die deel heeft uitgemaakt van de hiërarchische structuur.

#### Artikel 27

De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat een bedreiging voor haar onafhankelijkheid wordt beoordeeld en dat adequate waarborgen worden getroffen in geval een bij een controlecliënt betrokken medewerker een naaste verwant heeft die:

a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij die controlecliënt, indien hij vanuit die positie directe invloed op het object van onderzoek van de wettelijke controle kan uitoefenen;

b. bij die controlecliënt in een zodanige positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van die wettelijke controle

c. een financieel belang heeft in die controlecliënt, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is;

d. met die controlecliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van deze persoon.

#### Artikel 28

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat geen persoon bij een wettelijke controle wordt ingeschakeld die een gezinslid heeft dat:

a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij die controlecliënt;

b. bij die controlecliënt in een zodanige positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van die wettelijke controle;

c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van die wettelijke controle geen functie bekleedt als genoemd in onderdeel a of b, maar een dergelijke functie wel bekleedde in de periode waarop die wettelijke controle betrekking heeft;

d. een financieel belang heeft in die controlecliënt, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is;

e. met die controlecliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid van die persoon.

2. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat geen wettelijke controle wordt uitgevoerd vanuit een vestiging waarbij of waaraan een externe accountant werkzaam of verbonden is die niet bij de desbetreffende wettelijke controle is betrokken of een persoon werkzaam is die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur, indien één van hen dan wel beiden een gezinslid heeft dan wel hebben dat voldoet aan één of meer van de in het eerste lid genoemde criteria.

3. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat een persoon die deel uitmaakt van haar hiërarchische structuur niet betrokken is bij een beslissing die rechtstreeks met de wettelijke controle verband houdt indien een gezinslid van die persoon voldoet aan één of meer van de in het eerste lid genoemde criteria.

#### Artikel 29

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat bedreigingen voor haar onafhankelijkheid als gevolg van een dreigend geschil tussen de accountantsorganisatie of een ander onderdeel van haar netwerk en de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde worden beoordeeld en dat wordt bepaald of daartegen waarborgen moeten worden getroffen.

2. De accountantsorganisatie staakt haar werkzaamheden ter zake van de uitvoering van de in het eerste lid bedoelde wettelijke controle indien:

a. het dreigende geschil van wezenlijk belang is voor ten minste één van de betrokken partijen;

b. het dreigende geschil betrekking heeft op een eerder uitgevoerde wettelijke controle; of

c. er niet langer sprake is van een dreigend geschil maar van een aangekondigd geschil.

### § 3.4 De samenloop met overige diensten

#### Artikel 30

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van de toelaatbaarheid van de samenloop van het uitvoeren van een wettelijke controle met het door haarzelf of haar netwerk aan de controlecliënt leveren van overige diensten. Indien de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is, dan wordt in de bedoelde regels tevens de met de controlecliënt verbonden derde betrokken. Deze regels zijn erop gericht te voorkomen dat deze overige diensten een onaanvaardbare bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en haar medewerkers.

2. De in het eerste lid bedoelde regels bevatten ten minste het voorschrift dat de accountantsorganisatie, haar medewerkers of een ander onderdeel van haar netwerk geen beslissingen mogen nemen en niet mogen participeren in een besluitvormingsproces namens een controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde of het management van laatstgenoemden.

### Hoofdstuk 4 Integere bedrijfsvoering

#### Artikel 31

De accountantsorganisatie maakt de bij of krachtens de Wet op de Registeraccountants gestelde regels ter zake van de integere bedrijfsvoering bekend aan haar medewerkers.

#### Artikel 32

1. De accountantsorganisatie heeft een regeling die waarborgt dat personen van buiten de accountantsorganisatie en bij haar werkzame of aan haar verbonden personen zonder gevaar voor hun rechtspositie vermeende onregelmatigheden binnen of (mede) buiten de accountantsorganisatie aan de orde kunnen stellen. Deze regeling leidt ertoe dat klachten worden vastgelegd, vertrouwelijk en tijdig worden behandeld en dat de onregelmatigheden waarover wordt geklaagd, indien gegrond, tijdig worden afgehandeld door het nemen van passende maatregelen door de accountantsorganisatie.

2. De in het eerste lid bedoelde regeling wordt in elk geval op de website van de accountantsorganisatie geplaatst. In geval een accountantsorganisatie niet over een website beschikt, verspreidt zij deze regeling op een andere wijze binnen de accountantsorganisatie en stuurt zij deze regeling desgevraagd toe aan personen buiten de accountantsorganisatie.

#### Artikel 33

De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen zorgen ervoor dat vanaf het moment dat de accountantsorganisatie ophoudt te bestaan:

- a. de gegevens die de accountantsorganisatie op grond van het bepaalde bij of krachtens de wet, het besluit of deze verordening moet bewaren, bewaard blijven gedurende de in die regelingen voorgeschreven periode;
- b. de vertrouwelijkheid van de in artikelen 20 en 26, eerste lid, van de wet bedoelde gegevens gewaarborgd blijft.

### Hoofdstuk 5 Slotbepalingen

#### Artikel 34

1. Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van de accountantsorganisatie.

2. De nadere voorschriften, bedoeld in het eerste lid, worden door het bestuur slechts gegeven – de leden gehoord – na overleg met het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten.

3. Het bestuur maakt de nadere voorschriften via elektronische weg bekend op [http:// www.nivra.nl](http://www.nivra.nl).

#### Artikel 35

Deze verordening treedt in werking op 1 januari 2009.

#### Artikel 36

Deze verordening wordt aangehaald als: Verordening accountantsorganisaties.

## Toelichting

### Inhoudsopgave

Hoofdstuk I	Algemeen
§ 1	Inleiding
§ 2	Indeling van de verordening
§ 3	Stelsel van kwaliteitsbeheersing
§ 4	Onafhankelijkheid
§ 5	Integere bedrijfsvoering
Hoofdstuk II	Artikelsgewijze toelichting

### Hoofdstuk I Algemeen

#### § 1 Inleiding

De Verordening accountantsorganisaties (hierna genoemd de verordening) is gebaseerd op artikel 19, vierde lid (nieuw), van de Wet op de Registeraccountants (WRA). Dit artikel legt het Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) de plicht op een verordening vast te stellen met regels ter zake van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties.

In het algemeen zijn de verordeningen van het NIVRA verbindend voor de leden en de organen van het NIVRA (artikel 19, derde lid, WRA). Deze verordening is volgens artikel 19, vierde lid (nieuw), van de WRA echter verbindend voor iedere accountantsorganisatie.

De verordening maakt deel uit van een getrappt stelsel van wet- en regelgeving voor accountantsorganisaties met betrekking tot de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering.

De hoofdregels liggen vast in de wet. Deze zijn voornamelijk gebaseerd op de richtlijn nr. 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie betreffende wettelijke controle 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 L 157 hierna de richtlijn). Het merendeel van de bepalingen van de richtlijn is reeds geïmplementeerd in de wet.

De overige bepalingen van de richtlijn zullen voor 29 juni 2008 in de wet- en regelgeving moeten zijn verwerkt. Dit kan gevolgen hebben voor alle met de wet verband houdende lagere regelingen waaronder de verordening.

De bepalingen van de wet zijn nader uitgewerkt in het besluit. Zowel de wet als het besluit zijn terughoudend in het geven van gedetailleerde voorschriften. De wetgever heeft als uitgangspunt genomen dat nadere invulling en verdere uitwerking van de normen zal plaatsvinden door middel van zelfregulering. Daarbij is in de eerste plaats gedacht aan zelfregulering via het NIVRA. Deze beroepsorganisaties stellen met deze voor ieder van hen gelijklopende verordening regels vast op het gebied van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties. Daarnaast is in de verordening voortgebouwd op onder andere de regels van de International Federation of Accountants (IFAC).

Bij het opstellen van de verordening is onder meer uitgegaan van de tot eind 2006 bestaande nadere voorschriften gebaseerd op de Verordening gedrags- en beroepsregels registeraccountants 1994 (GBR-1994), te weten de Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon, de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant en de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. Voorts is uitgegaan van de International

Standard on Quality Control 1 (ISQC-1), de daarop gebaseerde Nederlandse regelgeving opgenomen in Richtlijn voor kwaliteitsbeheersing-1 (RKB-1) en voor zover van toepassing op accountantsorganisaties, de nieuwe Verordening gedragscode (VGC).

Gelijktijdig met de inwerkingtreding van de VGC zullen de GBR-1994, de drie hiervoor genoemde nadere voorschriften en RKB-1 worden ingetrokken. De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid zullen, in gewijzigde vorm, opnieuw van kracht worden.

De Nadere voorschriften inzake het optreden onder gemeenschappelijke naam met een beoefenaar van een ander vrij beroep zullen bij de inwerkingtreding van de VGC eveneens worden ingetrokken. De verordening heeft geen regels ontleend aan laatstgenoemde nadere voorschriften. Reden hiervoor is dat zowel in de EU- en IFAC-regelgeving, als in de wet en het besluit geen regels voorkomen ter zake van het optreden onder gemeenschappelijke naam, anders dan dat een dergelijk optreden (maar dan wel in de vorm van een gemeenschappelijke merknaam) voorkomt als criterium voor de kwalificatie 'netwerk'. Aan het samenwerken in een netwerk worden volgens deze regelgeving geen specifieke eisen gesteld aan de persoon met wie de externe accountant samenwerkt en diens opleiding. In de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften is wel bepaald dat de openbaar accountant, en dus ook de externe accountant en de accountantspraktijk, waartoe ook de accountantsorganisatie wordt gerekend ervoor verantwoordelijk zijn dat zij hun werkzaamheden kunnen uitoefenen zonder dat zij, ook indien zij in een netwerk samenwerken, in strijd komen met de voor hen geldende onafhankelijkheidsregels. Zodra dit wel het geval dreigt te zijn, moet de openbaar en dus tevens de externe accountant of de accountantspraktijk/- organisatie waarborgen treffen die de hiermee verband houdende bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Het ministerie van financiën heeft gewaakt voor dubbele regelgeving. Bepalingen die voorkomen in hogere regelgeving worden niet herhaald in lagere regelgeving. Dit leidt er toe dat in de verordening opgenomen bepalingen in samenhang moeten worden gelezen met bepalingen opgenomen in hogere en lagere regelgeving.

De lezer die alles wil weten omtrent wet- en regelgeving ten aanzien van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties moet daarom de wet, het besluit en de verordening in samenhang beschouwen. De beide beroepsorganisaties zijn voornemens een Handleiding Regelgeving Accountancy samen te stellen waarin alle toepasselijke regels per relevant onderwerp worden opgenomen en in samenhang worden toegelicht.

De verordening is via de lijn van de wet, het besluit en de WRA uitsluitend van toepassing op de accountantsorganisatie die over een vergunning als bedoeld in hoofdstuk 2 afdeling 2.1 van de wet beschikt. Dat betekent dat die accountantsorganisaties de in deze regelingen opgenomen bepalingen moet implementeren, dan wel reeds heeft geïmplementeerd.

Dit houdt echter niet in dat voor het accountantskantoor zoals gedefinieerd in de VGC geen normen gelden met betrekking tot de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering. Deze normen gelden, weliswaar indirect, grotendeels eveneens voor het accountantskantoor, namelijk via de voor de aan deze kantoren verbonden registeraccountants geldende regelingen. Laatstgenoemden zijn gebonden aan de regels in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften. Hierin zijn met betrekking tot genoemde onderwerpen bepalingen opgenomen die zich via de beleidsbepaler, die tevens registeraccountant is, richten tot accountantskantoren.

Voor zowel het de accountantsorganisatie als het accountantskantoor gelden dus regels op het gebied van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering. Voor de eerstgenoemde categorie zijn deze opgenomen in de wet, het besluit en de verordening, voor laatstgenoemde categorie in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften. Hoewel dus op twee plaatsen geregeld, zullen deze regels in belangrijke mate gelijklopend zijn, omdat de internationale regelgeving dat voor beide categorieën voorschrijft.

## **§ 2 Indeling van de verordening**

De verordening is als volgt ingedeeld:

- Hoofdstuk 1    Definities
  
- Hoofdstuk 2    Stelsel van kwaliteitsbeheersing
  - § 2.1    De interne organisatie van de accountantsorganisatie
  - § 2.2    De verantwoordelijkheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen
  - § 2.3    Het personeelsbeleid
  - § 2.4    De uitvoering van de wettelijke controle
  - § 2.5    De naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing
  - § 2.6    De continuïteit van de beroepsuitoefening
  
- Hoofdstuk 3    Onafhankelijkheid
  - § 3.1    Interne organisatie van de accountantsorganisatie
  - § 3.2    Een grote mate van vertrouwdeheid of vertrouwen
  - § 3.3    Financiële, zakelijke en andere relaties
  - § 3.4    De samenloop met overige diensten
  
- Hoofdstuk 4    Integere bedrijfsvoering
  
- Hoofdstuk 5    Slotbepalingen

## **§ 3 Stelsel van kwaliteitsbeheersing**

In hoofdstuk 2 van de verordening zijn voorschriften opgenomen over het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie. In de wet en het besluit is ter zake van dit onderwerp uitvoerige regelgeving opgenomen. In de verordening zijn deze bepalingen uitgewerkt en zijn daarnaast toegevoegd de bepalingen uit ISQC-1 die niet in de wet of het besluit zijn opgenomen.

In hoofdstuk 2 van de verordening staan vier bepalingen inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening. Deze zijn ontleend aan de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant. Het is zowel in het belang van het maatschappelijk verkeer als in het belang van de beroepsgroep van accountants dat de continuïteit van de beroepsuitoefening wordt gewaarborgd. Een probleem met de continuïteit kan immers een nadelige invloed hebben op de kwaliteit van de werkzaamheden.

De continuïteit van de beroepsuitoefening kan ernstig in gevaar komen indien de accountantsorganisatie geen (afdoende) maatregelen heeft getroffen ten aanzien van het risico van beroepsaansprakelijkheid. Tevens kan een cliënt of een derde ernstig worden benadeeld indien een toegekende claim niet door de accountantsorganisatie kan worden voldaan. Daarom is aan de accountantsorganisatie de verplichting opgelegd een beroepsaansprakelijkheidsverzekering te sluiten, die het risico in redelijke mate dekt. Deze beroepsaansprakelijkheidsverzekering moet aan een aantal eisen voldoen. Deze eisen zijn in de verordening opgenomen.

Ook door andere omstandigheden kan de continuïteit van de beroepsuitoefening ernstig in gevaar komen. Te denken valt aan ontstentenis, belet, langdurige arbeidsongeschiktheid of overlijden van een aan de accountantsorganisatie verbonden of bij haar werkzame externe accountant. Daarom is in de verordening ook de verplichting opgenomen tot het regelen van waarneming van de werkzaamheden van de externe accountant in dergelijke situaties.

## **§ 4 Onafhankelijkheid**

In hoofdstuk 3 van de verordening zijn regels opgenomen inzake de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie. In meerdere artikelen wordt voorgeschreven dat de accountantsorganisatie regels moet hebben die de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie waarborgen. Aanbevolen wordt bij het opstellen en naleven van deze regels rekening te houden met de volgende aspecten:

- de flexibiliteit van de regels zodat deze periodiek kunnen worden geactualiseerd indien externe omstandigheden, feiten of een wijziging in de verwachtingen van het publiek zulks noodzakelijk maken;
- de omvang en organisatiestructuur van de accountantsorganisatie en de aard van de cliëntenportefeuille;
- de voorwaarden die bij de inschakeling van andere deskundigen of disciplines van binnen of buiten de accountantsorganisatie en haar netwerk in acht moeten worden genomen.

Een accountantsorganisatie moet zorgdragen voor adequate regels die de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountant in staat stellen kennis te nemen van alle financiële, zakelijke en andere relaties tussen de accountantsorganisatie inclusief haar netwerk en de controlecliënt inclusief een met deze cliënt verbonden derde. Het is de (mede-) verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie om een bedreiging van de onafhankelijkheid die samenhangt met het accepteren van de desbetreffende opdracht te beoordelen.

De accountantsorganisatie moet de onafhankelijkheidsregels op een adequate wijze bekendmaken aan haar medewerkers, onder andere door regelmatig interne cursussen te verzorgen. De medewerkers moeten ook worden geïnformeerd over de sancties die aan het niet naleven van de onafhankelijkheidsregels zijn verbonden. De accountantsorganisatie heeft eveneens de verantwoordelijkheid zorg te dragen voor regels die betrekking hebben op personen die vanuit haar netwerk of door middel van een andere relatie bij de wettelijke controle zijn betrokken. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan deskundigen die in opdracht van de accountantsorganisatie in onderaanneming werken. Deze regels moeten voorkomen dat het inschakelen van deze personen een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid veroorzaakt.

Het toezicht op de naleving van de onafhankelijkheidsregels vormt een integraal onderdeel van de voorschriften ter zake van de onafhankelijkheid. Het toezien op deze naleving zal worden uitgevoerd door een onafhankelijkheidsfunctionaris. Te allen tijde geldt dat de onafhankelijkheidsfunctionaris indien deze de naleving van de onafhankelijkheidsregels in relatie tot een controlecliënt bewaakt, niet als medewerker bij deze controlecliënt mag zijn betrokken. De bewaking door de onafhankelijkheidsfunctionaris kan, bijvoorbeeld in geval van een (zeer) kleine accountantsorganisatie, ook extern worden belegd.

## **§ 5 Integere bedrijfsvoering**

Conform artikel 19, vierde lid (nieuw), van de WRA zijn in hoofdstuk 4 van de verordening regels opgenomen met betrekking tot de integere bedrijfsvoering van een accountantsorganisatie. Artikel 21 van de wet schrijft voor dat de accountantsorganisatie haar bedrijfsvoering zodanig inricht dat deze een beheerste en integere uitoefening van haar bedrijf waarborgt. Het besluit werkt dit artikel uit in de artikelen 32 tot en met 34.

De interne organisatie van een accountantsorganisatie moet zodanig zijn opgezet dat deze leidt tot een beheerste en integere bedrijfsvoering.

In de regels ter zake zal ook moeten worden aangegeven op welke wijze de accountantsorganisatie toeziet op de naleving van deze regels en welke acties de accountantsorganisatie onderneemt bij inbreuken op deze regels.

Onderdeel van deze regels moet een (klokkenluider)regeling zijn, waarin zowel aan medewerkers van de accountantsorganisatie als aan personen van buiten de accountantsorganisatie de mogelijkheid wordt geboden onregelmatigheden aan de orde te stellen.

In de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon zijn voorschriften opgenomen met betrekking tot het bewaren van gegevens en het waarborgen van de vertrouwelijkheid van die gegevens nadat de rechtspersoon is opgehouden te bestaan. Deze regels komen in de verordening terug.

## Hoofdstuk II Artikelsgewijze toelichting

### Artikel 1

In dit artikel worden enkele in de verordening gebruikte begrippen gedefinieerd.

In artikel 1, onderdeel r, wordt het begrip ‘vestiging’ gedefinieerd. Een criterium op basis waarvan kan worden bepaald of er wel of geen sprake is van een vestiging is de werkrelatie tussen medewerkers. Hierbij kan worden gedacht aan medewerkers die zich bezig houden met dezelfde soort onderwerpen of die werken voor dezelfde soort cliënten. Bij de beoordeling of er wel of geen sprake is van een vestiging moet worden bedacht dat ten gevolge van technische ontwikkelingen en de toenemende internationale activiteiten van accountantsorganisaties, aan een vestiging ook virtueel vorm kan worden gegeven. Fysieke nabijheid is daarom niet noodzakelijkerwijs een essentiële factor in deze definitie.

Bij kleinere maatschappen of vennootschappen is het mogelijk dat een vestiging de hele organisatie omvat.

### Artikel 2

Dit artikel is gebaseerd op de paragrafen 7 en 9 van ISQC-1 en behelst de onderwerpen behandeld in de artikelen 8 tot en met 25 van het besluit, aangevuld met de regels ter zake van de continuïteit van de beroepsuitoefening die waren opgenomen in de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Artikel 2 betreft een algemene bepaling die wordt uitgewerkt in de artikelen 3 tot en met 14 van de verordening.

### Artikel 3

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 9 van ISQC-1 en vormt een uitwerking van artikel 2, onderdeel a, van de verordening. De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen en hun voorbeeldfunctie zijn in belangrijke mate van invloed op de bedrijfscultuur van de accountantsorganisatie en het daartoe behorende kwaliteitsbeleid. Het geheel moet ertoe leiden dat wettelijke controles worden uitgevoerd overeenkomstig vooraf vastgestelde kwaliteitseisen.

Het tot stand brengen en handhaven van een kwaliteitsgerichte bedrijfscultuur wordt mede bevorderd door duidelijke, logische en handhaafbare signalen en regels van de zijde van alle leidinggevende niveaus van de accountantsorganisatie. Hierbij zal de nadruk worden gelegd op de regels voor kwaliteitsbeheersing en op de noodzaak om:

- werkzaamheden te verrichten in overeenstemming met de door wet- en regelgeving gestelde eisen en met de vaktechnische richtlijnen van de accountantsorganisatie;
- verklaringen, andere oordelen en rapporten af te geven die onder de gegeven omstandigheden juist zijn.

Bedoelde signalen en regels bevorderen een bedrijfscultuur waarin werkzaamheden van hoge kwaliteit worden gewaardeerd en beloond. De regels moeten worden bekendgemaakt door middel van onder meer cursussen, vergaderingen, formele en informele gesprekken, nieuwsbrieven of werkinstructies. Ze worden opgenomen in de interne documentatie en het cursusmateriaal van de accountantsorganisatie. Tevens zullen de regels en de naleving ervan een rol spelen bij de beoordeling van medewerkers. Aldus wordt de visie van de accountantsorganisatie op het belang van kwaliteit en de wijze waarop kwaliteit bereikt kan worden ondersteund en versterkt.

Van bijzonder belang is dat de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen de

noodzaak erkennen dat de strategie van de organisatie niet strijdig is met de allesbepalende eis dat de organisatie kwaliteit moet leveren bij het uitvoeren van al haar opdrachten. Om dat te realiseren zal de accountantsorganisatie bijvoorbeeld:

- de verantwoordelijkheden van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen zodanig inrichten dat commerciële overwegingen geen afbreuk doen aan de kwaliteit van de werkzaamheden;
- de regels betreffende salariering, prestatiebeoordeling en promotie (met inbegrip van prestatiebeloningssystemen) van de medewerkers zodanig opzetten dat daaruit blijkt dat de accountantsorganisatie zich bovenal gebonden acht kwaliteit te leveren; of
- voldoende middelen ter beschikking stellen aan de ontwikkeling, vastlegging en ondersteuning van haar kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing.

#### Artikel 4

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 12 van ISQC-1. Toereikende ervaring en deskundigheid stellen de persoon aan wie uitvoerende taken in het kader van het stelsel van kwaliteitsbeheersing worden opgedragen in staat de juiste regels op te stellen en problemen bij de uitvoering daarvan te onderkennen en te doorgronden. De noodzakelijke bevoegdheid en het gezag stellen de persoon in staat deze regels daadwerkelijk te implementeren.

De (eind)verantwoordelijkheid voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing ligt overigens altijd bij de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen.

#### Artikel 5

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 36 van ISQC-1. De op te stellen regels zullen doorgaans zijn gericht op de volgende aspecten van het personeelsbeleid:

- inschatting van de personeelsbehoefte;
- personeelswerving;
- capaciteiten;
- deskundigheid;
- salariering;
- prestatiebeoordeling;
- promotie;
- loopbaanontwikkeling.

Door zich op deze aspecten te richten is de accountantsorganisatie in staat in te schatten hoeveel medewerkers met welke kenmerken nodig zijn voor de uitvoering van de opdrachten. Het proces van personeelswerving van de accountantsorganisatie omvat bijvoorbeeld regels die er toe zullen leiden dat de accountantsorganisatie integere medewerkers kan selecteren, die het vermogen hebben de vereiste capaciteiten en deskundigheid te verwerven die noodzakelijk zijn om werkzaamheden voor de accountantsorganisatie uit te voeren.

Capaciteiten en deskundigheid kunnen worden ontwikkeld door meerdere methoden, waaronder:

- vaktechnische opleiding;
- werkervaring;
- permanente vaktechnische ontwikkeling, waaronder training;
- begeleiding door meer ervaren medewerkers, zoals andere leden van het opdrachtteam.

Of de deskundigheid van de medewerkers van de accountantsorganisatie voortdurend op peil blijft is voor een belangrijk deel afhankelijk van een goed op de praktijk afgestemd niveau van permanente vaktechnische ontwikkeling. Om dat te bereiken zal de accountantsorganisatie in haar regels bijvoorbeeld de nadruk leggen op regelmatige training voor alle niveaus van de medewerkers en op het verschaffen van de noodzakelijke

trainingsfaciliteiten die de medewerkers in staat stellen de vereiste capaciteiten en deskundigheid in stand te houden. Indien intern geen of onvoldoende vaktechnische en trainingsfaciliteiten beschikbaar zijn, kan de accountantsorganisatie gebruikmaken van een voldoende gekwalificeerde externe persoon of organisatie.

In de regels van de accountantsorganisatie met betrekking tot prestatiebeoordeling, salariëring en promotie zal doorgaans ruime aandacht worden besteed aan de ontwikkeling en het in stand houden van de deskundigheid en de binding met Verordening gedragscode. Zo zal de accountantsorganisatie bijvoorbeeld:

- de medewerkers bewust maken van de verwachtingen van de accountantsorganisatie met betrekking tot prestaties en gedragsregels en aan hen duidelijk maken dat het niet voldoen aan de regels kan resulteren in disciplinaire maatregelen;
- de medewerkers beoordelen en adviseren over hun functioneren, de groei binnen de functie en hun loopbaanontwikkeling; of
- de medewerkers duidelijk maken dat promotie naar functies met een grotere verantwoordelijkheid onder meer afhankelijk is van de kwaliteit van de prestaties en het zich houden aan de Verordening gedragscode.

De omvang en specifieke omstandigheden van de accountantsorganisatie zullen van invloed zijn op de structuur van haar prestatiebeoordelingssysteem.

#### Artikel 6

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 42 van ISQC-1 en vormt een uitwerking van artikel 2, onderdeel c, en artikel 5 van de verordening. Artikel 6 moet in samenhang met artikel 15 van het besluit worden gelezen. Dit laatste artikel bepaalt dat de accountantsorganisatie ten behoeve van de uitvoering van de wettelijke controle aan de externe accountant de benodigde tijd, middelen en personeel beschikbaar stelt.

De regels bevatten systemen om toezicht te houden op de werkdruk en beschikbaarheid van de externe accountants om hen in staat te stellen voldoende tijd te besteden aan de adequate invulling van hun verantwoordelijkheden.

#### Artikel 7

Dit artikel is gebaseerd op de paragrafen 57 en 58 van ISQC-1 en heeft betrekking op verschillen van inzicht die tijdens de uitvoering van een wettelijke controle kunnen ontstaan tussen de bij controle betrokken medewerkers of tussen de bij de uitvoering van deze wettelijke controle betrokken externe accountant en de personen bij wie ter zake van deze controle advies zoals bedoeld in artikel 17 van het besluit is ingewonnen. Dit artikel moet het mogelijk maken dat verschillen van inzicht in een vroeg stadium worden gesignaleerd, moet duidelijke richtlijnen verschaffen voor de stappen die daarna moeten worden genomen en moet als eis stellen dat vastleggingen worden vervaardigd over de verschillen van inzicht en de wijze waarop de getrokken conclusies worden overgenomen. De volgens dit artikel vereiste regels zullen in de praktijk grote overeenkomst vertonen met de in artikel 20, tweede lid, van het besluit bedoelde procedure.

Expliciet is bepaald dat voordat een accountantsverklaring mag worden afgegeven, een verschil van inzicht moet zijn opgelost.

#### Artikel 8

Ingevolge artikel 23 van het besluit dient een accountantsorganisatie die een wettelijke controle verricht bij een organisatie van openbaar belang een compliance officer te hebben. Om invulling te geven aan de taak van de compliance officer zal een accountantsorganisatie een compliance regeling moeten vaststellen.

#### Artikel 9

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 74 van ISQC-1. Het artikel is daarnaast een uitwerking van de eis gesteld in artikel 22, tweede lid, van het besluit.

In artikel 22 van het besluit is bepaald dat de accountantsorganisatie de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing waarborgt en jaarlijks het stelsel van kwaliteitsbeheersing evalueert. Het uitvoeren van

een periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde wettelijke controles is een maar overigens niet het enige onderdeel van de evaluatie van de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Het interne kwaliteitsonderzoek (onderzoek) van een selectie van afgeronde opdrachten wordt in het algemeen cyclisch uitgevoerd. Tot de opdrachten die worden geselecteerd voor onderzoek behoort ten minste een opdracht van elke bij de accountantsorganisatie werkzame of daaraan verbonden externe accountant per onderzoekscyclus. Deze onderzoekscyclus zal in het algemeen niet langer zijn dan drie jaar. De concrete invulling van de onderzoekscyclus, waartoe ook de wijze van selectie van individuele opdrachten behoort, hangt van vele factoren af, waaronder:

- de omvang van de accountantsorganisatie;
- het aantal en de geografische spreiding van de vestigingen;
- het bevoegdheidsniveau van zowel de medewerkers als de vestigingen;
- de aard en complexiteit van de controlecliënten van de accountantsorganisatie;
- de beroepsrisico's die zijn onderkend ten aanzien van specifieke controlecliënten en specifieke opdrachten;
- het resultaat van de voorafgaande onderzoeken.

Het onderzoeksproces omvat de selectie van individuele opdrachten, waarvan bepaalde opdrachten moeten kunnen worden geselecteerd zonder voorafgaande kennisgeving aan de betrokken medewerkers. De personen die de geselecteerde opdrachten onderzoeken mogen niet betrokken zijn geweest bij het uitvoeren van deze opdrachten of bij de in artikel 18 van het besluit bedoelde kwaliteitsbeoordeling. Bij het bepalen van de reikwijdte van het onderzoek kan de accountantsorganisatie rekening houden met de reikwijdte en het eindoordeel van een door een onafhankelijke derde uitgevoerde toetsing of door hem uitgevoerd toezicht. Bedoeld extern toezicht kan echter niet het eigen interne bewakingsprogramma van de accountantsorganisatie vervangen.

Gebruik moet worden gemaakt van voldoende gekwalificeerde personen. Het is eveneens mogelijk dat verschillende accountantsorganisaties afspraken maken om samen te werken bij de ontwikkeling en uitvoering van het periodiek intern kwaliteitsonderzoek.

#### Artikel 10

Dit artikel schrijft voor dat de accountantsorganisatie ten minste een keer per jaar de uitkomsten van de evaluatie van haar stelsel van kwaliteitsbeheersing bekendmaakt aan de in dit artikel genoemde personen. Deze personen kunnen aan de hand van deze informatie de geëigende acties ondernemen.

#### Artikel 11

Dit artikel is gebaseerd op de tot eind 2006 geldende artikelen 2 en 4 van de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant. De accountantsorganisatie is ervoor verantwoordelijk dat zij ter zake van het risico van haar beroepsaansprakelijkheid in redelijke mate is verzekerd.

#### Artikel 12

Dit artikel is gebaseerd op artikel 3 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

De beroepsaansprakelijkheidsverzekering dient aan verscheidene minimumeisen te voldoen die zijn neergelegd in het eerste lid.

Ad a: De verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar die voldoet, of van wie aannemelijk is dat deze voldoet, aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit. In Nederland gevestigde verzekeraars vallen ingevolge de Wet toezicht verzekeringsbedrijf 1993 onder het toezicht van De Nederlandsche Bank (DNB) en worden aldus geacht aan deze eisen van solvabiliteit te voldoen. Buitenlandse verzekeraars die onder onafhankelijk toezicht staan dat ten minste gelijkwaardig is aan het in Nederland door de DNB uitgevoerde toezicht, worden eveneens geacht te voldoen aan de eisen van solvabiliteit. Indien een zogenaamde captive

aan een dergelijk toezicht is onderworpen, wordt deze als een in dit verband acceptabele verzekeringsmaatschappij aangemerkt. Een captive kan bijvoorbeeld zijn de (her)verzekeringsmaatschappij die onderdeel is van de accountantsorganisatie of haar netwerk en die zich primair bezighoudt met het (her)verzekeren van de beroepsaansprakelijkheidsrisico's van de tot het netwerk behorende organisaties.

Ad b: De verzekering dient jaarlijks dekking te bieden voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag als genoemd onder c.

Ad c: In deze bepaling wordt het minimaal te verzekeren bedrag per aanspraak gerelateerd aan de jaalomzet van de accountantsorganisatie.

Ad d: Boven de in c genoemde minimumbedragen wordt het vaststellen van de manier waarop financiële risico's kunnen worden opgevangen en de hoogte van de dekking aan de accountantsorganisatie overgelaten. Hierbij wordt als voorwaarde gesteld dat sprake is van een redelijke dekking van de risico's. Wat redelijk is hangt af van de aard en omvang van de risico's en de mate waarin de risico's door de accountantsorganisatie kunnen worden opgevangen.

Ad e: Ook de hoogte van het eigen risico wordt gerelateerd aan de jaalomzet van de accountantsorganisatie. Bij een jaalomzet boven € 2,5 miljoen wordt het vaststellen van het eigen risico aan de accountantsorganisatie overgelaten. Vanzelfsprekend mag de continuïteit van de accountantsorganisatie door de vastgestelde hoogte van het eigen risico niet in gevaar worden gebracht.

Ad f: De verzekering dient ingevolge deze bepaling alle werkzaamheden te dekken die vanuit de accountantsorganisatie worden verricht, ongeacht wie de claim indient. Het laatste deel van deze bepaling ziet op de situatie waarin een derde een claim indient in plaats van de cliënt. Het verdient aanbeveling in de polis de werkzaamheden die onder de dekking vallen expliciet te omschrijven zodat hierover geen onduidelijkheid of meningsverschil kan ontstaan tussen de verzekerde en de verzekeraar op het moment dat een claim wordt ingediend.

Ad g: De verzekering dient ten minste Europa als dekkinggebied te hebben. Deze bepaling ziet op situaties waarin claims van cliënten en derden afkomstig uit Europa, met betrekking tot werkzaamheden verricht naar Nederlands recht, in Nederland worden ingediend.

Ad h: De accountantsorganisaties dient ervoor te zorgen dat de inloop- en uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt. Dit houdt in dat werkzaamheden die zijn verricht in de twee jaren voorafgaand aan het sluiten van de verzekering, die op het moment van afsluiten nog niet tot claims hebben geleid, ook verzekerd zijn. Daarnaast dient de verzekering dekking te bieden voor claims ingediend binnen twee jaar na het einde van de verzekering die verband houden met werkzaamheden die verricht zijn tijdens de verzekeringsperiode. Het soort werkzaamheden binnen een accountantsorganisatie en andere relevante omstandigheden kunnen ertoe nopen dat een langere termijn voor het inloop- en/of uitlooprisico moet worden overeengekomen. De termijn van twee jaren is daarom een minimumeis.

Ad i: De verzekering dient de aansprakelijkheid van de accountantsorganisatie te dekken voor personen die onder haar verantwoordelijkheid werkzaam zijn. Tevens moet de verzekering de aansprakelijkheid in geval van waarneming op adequate wijze dekken.

Ad j: Indien een claim wordt ingediend en hiertegen door de accountantsorganisatie verweer wordt gevoerd kunnen de kosten van juridische bijstand hoog oplopen. In dit onderdeel is daarom de eis opgenomen dat de kosten van verweer in de beroepsaansprakelijkheidsverzekering moeten zijn meeverzekerd.

Het tweede lid ziet op specifieke omstandigheden, zoals de aard van de werkzaamheden of de aard en omvang van de cliëntenportefeuille, die het risicoprofiel van de accountantsorganisatie kunnen verhogen.

Een beroepsaansprakelijkheidsverzekering die slechts voldoet aan de minimumeisen kan in dergelijke situaties onvoldoende zijn, zodat van de minimumeisen naar boven toe afgeweken zal moeten worden. De

accountantsorganisatie dient ervoor te zorgen dat de dekking van de beroepsaansprakelijkheidsverzekering ook in redelijke mate toereikend is voor deze specifieke omstandigheden.

#### Artikel 13

Dit artikel is gebaseerd op het tot eind 2006 geldende artikel 5 van de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Waarneming kan op adequate wijze worden geregeld door het opnemen van duidelijke voorschriften ter zake in het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Ook kan een waarnemingsovereenkomst met een andere externe accountant worden gesloten. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat alvorens de waarneming begint, de waarnemende openbaar accountant is ingeschreven in het register, bedoeld in artikel 11, eerste lid, van de wet.

#### Artikel 14

Dit artikel is gebaseerd op artikel 6 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Voor de waarborging van een goede afwikkeling van de beroepsuitoefening na het overlijden van een bij de accountantsorganisatie werkzame of aan haar verbonden externe accountant moet de accountantsorganisatie voorzieningen treffen. Hierbij kan worden gedacht aan het regelen van waarneming of opvolging, maar ook aan het aanwijzen van iemand die op zorgvuldige wijze zorg kan dragen voor de verkoop van de accountantsorganisatie.

#### Artikel 15

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 3.2.1 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid en komt overeen met artikel 3, vierde lid, onderdeel b, van de richtlijn.

Zeggenschap was in de regelgeving van de beroepsorganisaties reeds geregeld in de Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon (artikel 4) en de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid (paragraaf 3.2.1). Deze nadere voorschriften komen te vervallen met de intrekking van de GBR-1994. De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid zullen echter, in gewijzigde vorm, opnieuw van kracht worden. De bepalingen opgenomen in paragraaf 3.2.1 zullen hierin echter niet terugkomen.

Wel zal dit artikel via de beleidsbepalers van accountantskantoren van toepassing worden verklaard op accountantskantoren die assuranceopdrachten, andere dan wettelijke controles, uitvoeren.

Het begrip meerderheid van de stemrechten heeft betrekking op het hoogste beslissingsbevoegde orgaan van de accountantsorganisatie. Stemrechten kunnen ook middellijk worden gehouden, bijvoorbeeld via een andere rechtspersoon. De praktijk laat zien dat er ter zake meerdere juridische structuren worden toegepast. Echter iedere structuur zal er toe moeten leiden dat de meerderheid van de stemrechten in het hoogste beslissingsbevoegde orgaan van de accountantsorganisatie uiteindelijk middellijk of onmiddellijk berust bij registeraccountants of Accountants-Administratieconsulenten ten aanzien van wie in het accountantsregister een aantekening is geplaatst als bedoeld in artikel 36, derde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten.

Bij certificering van de aandelen moet de meerderheid van de stemrechten in het administratiekantoor dat de aandelen in de accountantsorganisatie houdt, in handen zijn van registeraccountants of voornoemde Accountants-Administratieconsulenten.

Uitdrukkelijk zij gesteld dat uitsluitend eisen worden gesteld ten aanzien van de zeggenschap in een accountantsorganisatie en dus niet ten aanzien van de eigendomsrechten.

Voorbeelden van het hoogste beslissingsbevoegde orgaan zijn:

- de algemene vergadering van aandeelhouders in een BV of NV;
- het bestuur van een stichting;
- de maatschaps- of vennotenvergadering.

#### Artikel 16

Het bepaalde in het eerste lid, onderdeel a, is gebaseerd op paragraaf 3.2.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. De overige voorschriften zijn gebaseerd op paragraaf 19 van ISQC-1.

#### Artikel 17

Het bepaalde in het derde lid is gebaseerd op paragraaf 3.2.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. De overige voorschriften zijn gebaseerd op paragraaf 20 van ISQC-1.

Het treffen van de juiste maatregelen door de accountantsorganisatie omvat het inbouwen van de juiste waarborgen om de bedreiging voor de onafhankelijkheid als gevolg van een overtreding van de onafhankelijkheidsregels weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Hiertoe kan ook het teruggeven van de opdracht behoren.

#### Artikel 18

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 3.2.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. In het tweede lid, onderdeel b, is bepaald dat voor de controlecliënt die als organisatie van openbaar belang moet worden aangemerkt er in het controledossier een vastlegging moet worden opgenomen van in rekening gebrachte vergoedingen voor diensten die zijn verleend door buiten Nederland gevestigde onderdelen van haar netwerk, voor zover deze diensten bij de accountantsorganisatie bekend zijn.

Met de toevoeging 'voor zover deze diensten bij de accountantsorganisatie bekend zijn' is aangegeven dat alleen de tijdens de uitvoering van de controle bekend geworden vergoedingen moeten worden vastgelegd. Van de accountantsorganisatie en de externe accountant wordt dus niet verwacht dat zij expliciet naar deze vergoedingen op zoek gaan.

#### Artikel 19

Deze bepaling is gebaseerd op paragraaf 18 van ISQC-1 en paragraaf 3.2.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

Onder 'anderen die aan deze regels zijn onderworpen' vallen bijvoorbeeld deskundigen die ten behoeve van een specifieke wettelijke controle door de accountantsorganisatie zijn aangetrokken en personen werkzaam bij of verbonden aan andere onderdelen van het netwerk.

#### Artikel 20

Deze bepaling is gebaseerd op paragraaf 18 van ISQC-1 en paragraaf 3.2.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. Iedere accountantsorganisatie moet een onafhankelijkheidsregeling en een onafhankelijkheidsfunctionaris hebben. Deze onafhankelijkheidsfunctionaris is belast met het toezicht op de naleving van de regels inzake de onafhankelijkheid.

In artikel 23 van het besluit is bepaald dat een accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang ter zake van het toezicht op de bij of krachtens de artikelen 13 tot en met 24 van de wet gestelde regels een compliance officer moet hebben. Deze beide functies mogen ook door één persoon worden uitgevoerd.

#### Artikel 21

Deze bepaling is gebaseerd op paragraaf 25 van ISQC-1 en is tevens opgenomen in de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

Artikel 21 heeft betrekking op leidinggevende medewerkers. Onder leidinggevende medewerkers worden

verstaan de medewerkers die een belangrijke invloed kunnen hebben op de uitkomst van een wettelijke controle. Hiertoe behoort vanzelfsprekend ook de externe accountant. De inzet bij een wettelijke controle van dezelfde leidinggevende medewerkers gedurende een lange periode kan leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid als gevolg van een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen of kan op een andere wijze de kwaliteit van de uitvoering van de opdracht aantasten.

Daarom moet de accountantsorganisatie regels opstellen die voorzien in het treffen van waarborgen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Bij het formuleren van deze regels neemt de accountantsorganisatie onder meer in aanmerking:

- de aard van de opdracht en in hoeverre het openbaar belang daarbij is betrokken;
- de lengte van de periode waarover de leidinggevende medewerkers reeds bij de wettelijke controle zijn betrokken; en
- de lengte van de periode waarover dezelfde personen deel uitmaken van de leiding van de controlecliënt.

Voorbeelden van te treffen waarborgen zijn het uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling of in uiterste instantie het vervangen van de leidinggevende medewerkers.

Het bepaalde in artikel 21 staat los van het te allen tijde toe te passen artikel 24 van de wet, waarin is voorgeschreven dat de accountantsorganisatie de externe accountant die gedurende zeven aaneengesloten boekjaren bij een organisatie van openbaar belang een wettelijke controle heeft verricht moet vervangen door een andere externe accountant.

#### Artikel 22

In artikel 27 van het besluit wordt voorgeschreven dat indien een accountantsorganisatie of een ander onderdeel van haar netwerk relaties onderhoudt met een controlecliënt of met een met deze controlecliënt verbonden derde, die een bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie, zij maatregelen moet nemen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. In artikel 22 is voorgeschreven dat de accountantsorganisatie regels moet hebben waarin criteria zijn opgenomen ter zake van de toelaatbaarheid van financiële, zakelijke of andere relaties met de hiervoor genoemden.

#### Artikel 23

Artikel 23 is gebaseerd op artikel 27 van het besluit en paragraaf 4.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

#### Artikel 24

Artikel 24 is gebaseerd op artikel 27 van het besluit en paragraaf 4.3.1 en 4.3.2. van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

#### Artikel 25 en 26

Artikel 25 en 26 zijn gebaseerd op artikel 27 van het besluit en paragraaf 4.3.1 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

#### Artikel 27

Dit artikel vormt een uitwerking van artikel 27 van het besluit. De inhoud van artikel 27 VAO is ontleend aan paragraaf 4.5.2 van de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. Het artikel handelt over de samenloop van medewerkers en naaste verwanten van deze medewerkers die op enigerlei wijze bij de controlecliënt zijn betrokken. De accountantsorganisatie moet regels vaststellen die erin voorzien dat de aard en het belang van de daarmee verbandhoudende bedreiging voor de onafhankelijkheid worden geëvalueerd en in geval deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, waarborgen worden getroffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Voorbeelden van deze waarborgen zijn:

- het niet langer inschakelen van de medewerker bij de desbetreffende wettelijke controle;
- het zodanig structureren van de verantwoordelijkheden van de bij de uitvoering van een wettelijke controle

- betrokken medewerkers dat de desbetreffende medewerker geen werkzaamheden verricht die betrekking hebben op objecten die vallen onder de verantwoordelijkheid van de naaste verwant;
- het opstellen van regels die erin voorzien dat de medewerkers zaken met betrekking tot hun persoonlijke onafhankelijkheid en objectiviteit kunnen bespreken met leidinggevend van de accountantsorganisaties;
  - het in een zo vroeg mogelijk stadium afstoten door de naaste verwant van (een significant deel van) het financiële belang in de controlecliënt;
  - het bespreken van de kwestie met het toezichthoudende orgaan van de controlecliënt;
  - het laten beoordelen van de uitgevoerde werkzaamheden door een externe accountant die niet is betrokken bij de wettelijke controle of bij de overige dienstverlening ten behoeve van de controlecliënt.

#### Artikel 28

Artikel 28 vormt een uitwerking van artikel 27 van het besluit. De inhoud van artikel 28 is ontleend aan paragraaf 4.5.1 van de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

#### Artikel 29

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 4.6 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

Het in dit artikel bedoelde geschil kan betrekking hebben op de wettelijke controle alsmede op alle overige aan de controlecliënt of de daarmee verbonden derde door de accountantsorganisatie of haar netwerk verleende overige diensten.

#### Artikel 30

Deze bepaling is ontleend aan paragraaf 5.1 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. Het verrichten van overige diensten door de accountantsorganisatie of een organisatie binnen haar netwerk aan een controlecliënt biedt enerzijds voordelen voor de cliënt maar kan anderzijds een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de externe accountant opleveren. De voordelen bestaan onder meer uit een efficiënte en effectieve inzet van kennis en arbeid en een grote mate van kennis van en inzicht in de cliënt.

In beginsel is niet bij iedere samenloop van het uitvoeren van een wettelijke controle en het verlenen van overige diensten aan dezelfde controlecliënt sprake van een bedreiging voor de onafhankelijkheid. Van essentieel belang is dat personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantsorganisatie en haar netwerk niet zijn betrokken bij het besluitvormingsproces van de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde of van het management van de controlecliënt of met het management van een met deze controlecliënt verbonden derde.

#### Artikel 31

In dit artikel is bepaald dat de accountantsorganisatie de vigerende regels ter zake van de integere bedrijfsvoering moet bekend maken aan de daarvoor in aanmerking komende medewerkers.

#### Artikel 32

Dit artikel beoogt het instellen van een (klokkenluider)regeling. De tekst van het artikel is afgeleid van de Best practice bepaling II.1.6. van de Nederlandse Corporate governance code van 9 december 2003.

Het artikel vormt in zekere zin een aanvulling op artikel 25 van het besluit, dat betrekking heeft op het zorgdragen door de accountantsorganisatie voor een zorgvuldige afhandeling en vastlegging van (al dan niet anoniem) ingediende klachten over de uitvoering van een wettelijke controle.

Het onderhavige artikel handelt over klachten die niet specifiek op de uitvoering van een wettelijke controle betrekking hebben, maar die wel van invloed kunnen zijn op de kwaliteit van de uitvoering van een wettelijke controle. Voorbeelden zijn klachten over onregelmatigheden in de sfeer van persoonlijke omgang, bijvoorbeeld over (seksuele) intimidatie, vernedering, discriminatie, agressie of geweld en klachten over zakelijke misstanden, bijvoorbeeld het niet naleven van de wet of gedragsregels, fraude, oplichting, het oneigenlijk gebruik van bedrijfsmiddelen of het manipuleren van informatie.

De toelichting op artikel 25 van het besluit vermeldt dat een klacht ook afkomstig kan zijn van personen buiten de accountantsorganisatie. Daarom geldt de onderhavige regeling ook voor deze personen.

#### Artikel 33

Dit artikel is gebaseerd op artikel 9 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon.