

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten

Vastgesteld in de bestuursvergadering van 16 december 2009

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten

Vastgesteld in de bestuursvergadering van 16 december 2009, afgekondigd in de Staatscourant van 30 december 2009, nr. 20327, in werking tredend op 1 januari 2010

Het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants,

gelet op artikel B1-291.2 van de Verordening gedragscode,

gehoord de leden,

na overleg met het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten,

stelt de volgende nadere voorschriften vast:

HOOFDSTUK 1 DEFINITIES EN REIKWIJDTE

Artikel 1

In deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:

- a. aan assurance verwante opdrachten: de aan assurance verwante opdrachten, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- b. accountantskantoor:
 - de organisatorische eenheid waarbij een registeraccountant werkzaam is of waaraan een registeraccountant verbonden is en waarbinnen één of meer registeraccountants of Accountants-Administratieconsulenten voor een cliënt bedrijfsmatig professionele diensten verrichten, bestaande uit assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet beschikt over een vergunning als bedoeld in artikel 5 van de Wet toezicht accountantsorganisaties; of
 - de accountantsorganisatie ter zake van uitgevoerde professionele diensten bestaande uit assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet onder de werkingssfeer van de Wet toezicht accountantsorganisaties vallen;
- c. andere professional: de natuurlijk persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor in een andere functie dan openbaar accountant en waarvan het accountantskantoor heeft vastgesteld dat:
 - hij een opleiding heeft genoten en met goed gevolg een erkend examen heeft afgelegd waarvan het niveau overeenkomt met een afgesloten universitaire opleiding of gelijkwaardig niveau, bedoeld in artikel 6 van de Richtlijn 2006/43/EG, en hij voldoende kennis heeft van het vakgebied en de regelgeving ter zake van opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie;
 - hij praktijkervaring met het uitvoeren van opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie heeft opgedaan; en
 - hij lid is van een beroepsorganisatie anders dan het Nederlands Instituut van Registeraccountants of de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, die door het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants is erkend;
- d. dagelijks beleidsbepaler: de openbaar accountant bedoeld in artikel B1-291.2 van de Verordening gedragscode;

- e. eindverantwoordelijk professional: de openbaar accountant of de andere professional die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie;
- f. medewerker: de eindverantwoordelijk professional en andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor en die is betrokken bij de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie of de openbaar accountant en overige persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor en die is betrokken bij de uitvoering van een opdracht tot het samenstellen van financiële overzichten;
- g. opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie: de opdracht waarbij de voor de opdracht eindverantwoordelijk professional die werkzaamheden verricht die hij, de opdrachtgever en mogelijke andere belanghebbenden zijn overeengekomen en rapporteert over feitelijke bevindingen. De ontvangers van het rapport trekken daaruit hun eigen conclusies. Het rapport is uitsluitend bestemd voor partijen waarmee de te verrichten werkzaamheden zijn overeengekomen, aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden, de resultaten onjuist kunnen interpreteren;
- h. openbaar accountant: de registeraccountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een aan assurance verwante opdracht;
- i. samenstellingsopdracht van financiële overzichten: de opdracht waarbij de voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant wordt ingeschakeld vanwege zijn deskundigheid op het gebied van verslaggeving en niet vanwege zijn controledeskundigheid, om financiële informatie te verzamelen, te verwerken, te rubriceren en samen te vatten tot financiële overzichten.

Artikel 2

1. Deze nadere voorschriften hebben uitsluitend betrekking op de interne beheersing ter zake van de door een accountantskantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten.
2. Deze nadere voorschriften richten zich tot de dagelijks beleidsbepaler van een accountantskantoor.

HOOFDSTUK 2 INTERNE BEHEERSING VAN HET ACCOUNTANTSKANTOOR TER ZAKE VAN AAN ASSURANCE VERWANTE OPDRACHTEN

Artikel 3

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat het risico van beroepsaansprakelijkheid van het accountantskantoor en van de bij hem werkzame of aan hem verbonden medewerkers en andere personen in redelijke mate is verzekerd.
2. Het bestuur is bevoegd op schriftelijk en gemotiveerd verzoek van het accountantskantoor onthefing te verlenen van het bepaalde in het eerste lid op grond van het feit dat de dagelijks beleidsbepaler erkende gemoedsbezwaren heeft tegen elke vorm van verzekering. Het bestuur kan aan deze onthefing voorwaarden verbinden.

Artikel 4

De op grond van het bepaalde in artikel 3, eerste lid, te sluiten verzekering voor de beroepsaansprakelijkheid van een accountantskantoor en van de daarbij werkzame of daaraan 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 het accountantskantoor de wijze waarop de 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 het accountantskantoor 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 het accountantskantoor zelf de hoogte van het eigen risico;

f. onder de dekking van de verzekering vallen alle werkzaamheden die door het accountantskantoor worden verricht, ongeacht door wie de claim wordt ingediend;

g. de verzekering heeft ten minste Europa als dekkinggebied;

h. het accountantskantoor zorgt ervoor dat de inloop- en uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt;

i. de verzekering dekt tevens de beroepsaansprakelijkheid van het accountantskantoor voor de personen die onder zijn verantwoordelijkheid werkzaam zijn, voor de personen die zijn werkzaamheden of de werkzaamheden van medewerkers van het accountantskantoor waarnemen en voor derden die betrokken zijn bij de werkzaamheden die door het accountantskantoor worden verricht; en

j. de verzekering dekt de kosten van benodigde juridische bijstand in het kader van het in procedures te voeren verweer.

2. Het accountantskantoor beoordeelt te allen tijde of er specifieke omstandigheden zijn die het noodzakelijk maken om naar boven toe af te wijken van de minimumeisen, bedoeld in het eerste lid.

Artikel 5

Het accountantskantoor regelt op adequate wijze de waarneming van de uitvoering van een door het accountantskantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdracht in geval van ontstentenis, belet of langdurige arbeidsongeschiktheid van de voor de opdracht eindverantwoordelijk professional.

Artikel 6

Het accountantskantoor treft zodanige voorzieningen dat in geval van het overlijden van een bij hem werkzame of aan hem verbonden voor een opdracht eindverantwoordelijk professional een juiste afwikkeling van de aan assurance verwante opdrachten is gewaarborgd.

Artikel 7

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie te allen tijde plaatsvindt onder de verantwoordelijkheid van een eindverantwoordelijk professional.

2. Het accountantskantoor ziet erop toe dat de eindverantwoordelijk professional de mededeling naar aanleiding van een onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie afgeeft en ondertekent met zijn eigen naam en zijn titel en daarbij de naam vermeldt van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.

3. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de uitvoering van een opdracht tot het samenstellen van financiële overzichten te allen tijde plaatsvindt onder de verantwoordelijkheid van een openbaar accountant.

4. Het accountantskantoor ziet erop toe dat de openbaar accountant, die toestaat dat zijn betrokkenheid bij door hem samengestelde financiële overzichten aan een derde partij kenbaar wordt gemaakt, de naar aanleiding van deze opdracht afgegeven samenstellingsverklaring ondertekent met zijn eigen naam en zijn titel en daarbij de naam vermeldt van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.

Artikel 8

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de documentatie ter zake van de door het accountantskantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten gedurende zeven jaar systematisch en vertrouwelijk wordt bewaard.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat vanaf het moment dat het accountantskantoor ophoudt te bestaan aan deze verplichting blijvend kan worden voldaan.

Artikel 9

Het accountantskantoor houdt bij de nakoming van het bepaalde in de artikelen 10 tot en met 15 rekening met de aard en omvang van het accountantskantoor.

Artikel 10

Het accountantskantoor beheerst de kwaliteit van de door het kantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten.

Artikel 11

1. Het accountantskantoor richt zijn bedrijfsvoering ter zake van aan assurance verwante opdrachten zodanig in dat deze een beheerste en integere uitoefening van zijn bedrijf waarborgt.
2. Het accountantskantoor ziet erop toe dat het handelen of nalaten van zijn medewerkers of overige bij het kantoor werkzame of daaraan verbonden personen leidt tot een beheerste en integere bedrijfsuitoefening.

Artikel 12

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat hij over voldoende middelen, waaronder tijd en medewerkers, beschikt om de aan het accountantskantoor verleende aan assurance verwante opdrachten uit te voeren in overeenstemming met de daarvoor geldende wet- en regelgeving.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat zijn medewerkers beschikken over de vereiste capaciteiten en zich houden aan het bepaalde in de Verordening gedragscode.

Artikel 13

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat, alvorens een aan assurance verwante opdracht wordt aanvaard of gecontinueerd, onderzoek wordt gedaan naar de integriteit van de cliënt.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de medewerkers die bij hem werkzaam zijn of aan hem zijn verbonden aan hem of aan de voor de uitvoering van een aan assurance verwante opdracht eindverantwoordelijk professional of de openbaar accountant de informatie verstrekken die van belang is voor het in het eerste lid bedoelde onderzoek.

Artikel 14

Indien na aanvaarding of continuering van een aan assurance verwante opdracht aan het accountantskantoor informatie bekend wordt die, was zij bekend geweest op het moment van aanvaarding of continuering van de opdracht, ertoe zou hebben geleid dat de opdracht niet dan wel in gewijzigde vorm zou zijn aanvaard of gecontinueerd, zorgt het accountantskantoor ervoor dat de opdracht wordt beëindigd, dan wel in gewijzigde vorm wordt voortgezet.

Artikel 15

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de voor een aan assurance verwante opdracht eindverantwoordelijk professional of openbaar accountant ten behoeve van de uitvoering van de opdracht zo nodig advies vraagt aan een vakbekwaam persoon.

HOOFDSTUK 3 SLOTBEPALINGEN

Artikel 16

De Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten, zoals die in werking zijn getreden op 1 januari 2009, worden ingetrokken op de datum dat de onderhavige nadere voorschriften in werking treden.

Artikel 17

Deze nadere voorschriften worden aangehaald als Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten, afgekort als NVAK-aav.

Artikel 18

Deze nadere voorschriften treden in werking op 1 januari 2010.

Toelichting bij de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten

Hoofdstuk 1 Algemeen

Paragraaf 1 Inleiding

De Nadere voorschriften ter zake van aan assurance verwante opdrachten zijn gebaseerd op artikel B1-291.2 en B1-291.3 van de Verordening gedragscode (VGC). In artikel B1-291.2 is bepaald dat het NIVRA nadere voorschriften kan geven aangaande het beleid van een accountantskantoor dat niet strijdig mag zijn met het bepaalde in de VGC.

Deze nadere voorschriften richten zich op het stelsel van interne beheersing van een accountantskantoor ter zake van de door dit kantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten. Aangezien verordeningen en daarop gebaseerde nadere voorschriften, met uitzondering van de op artikel 19, vierde lid, van de Wet op de Registeraccountants gebaseerde Verordening accountantsorganisaties, verbindend zijn voor de leden (en niet voor een accountantskantoor) en de organen van het NIVRA, richten deze nadere voorschriften zich op de openbaar accountant die als beleidsbepaler werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor dat een aan assurance verwante opdracht uitvoert of indien er geen openbaar accountant is opgenomen in de kring van beleidsbepalers op iedere openbaar accountant werkzaam bij of verbonden aan een accountantskantoor dat een aan assurance verwante opdracht uitvoert.

Deze nadere voorschriften zijn ontleend aan de internationaal geldende regels zoals opgenomen in de International standard on quality control I (ISQC 1- Quality control for firms that perform audit and review of historical financial information, and other assurance- and related services engagements). Hierin is invulling gegeven aan de mogelijkheid om rekening te houden met de omvang en de bedrijfskenmerken van het accountantskantoor. Hierbij is ervoor gekozen tekstueel zoveel als mogelijk aan te sluiten bij de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance opdrachten.

Deze nadere voorschriften zijn “principle based” opgesteld, waarbij ervoor is gekozen de principes op een zo hoog mogelijk niveau te formuleren. Het wordt aan de voor de implementatie verantwoordelijke accountants overgelaten om hier invulling aan te geven. ISQC 1 en de daarop gebaseerde Richtlijn voor Kwaliteitsbeheersing voor accountantskantoren en accountantsafdelingen (RKB1) gingen uit van de tegengestelde aanpak. Daar werden meer gedetailleerde verplichtingen gegeven, welke moesten worden ingevuld rekening houdend met de aard en omvang van het betreffende accountantskantoor (zie artikel 3 en 5 van RKB1 / ISQC 1).

Deze verplichtingen hadden met name betrekking op gedragslijnen en procedures met betrekking tot de volgende onderwerpen (ISQC 1 Paragraaf 7):

- a. de verantwoordelijkheid van het bestuur voor kwaliteit binnen het accountantskantoor;
- b. ethische normen;
- c. het aanvaarden en voortzetten van de relatie met opdrachtgevers en van specifieke opdrachten;
- d. het personeelsbeleid;
- e. de uitvoering van de opdrachten;
- f. de bewaking.

Het feit dat in de onderhavige nadere voorschriften geen gedetailleerde verplichtingen zijn opgenomen wil niet zeggen dat genoemde onderwerpen niet relevant kunnen zijn bij het inrichten van een stelsel van kwaliteitsbeheersing voor accountantskantoren die vallen onder de NVAK-aav. De aard en omvang van de accountantskantoren die deze werkzaamheden uitvoeren is echter veelal zodanig dat een beperkte implementatie volstaat. Vandaar dat gekozen is voor het opstellen van regels op een hoog niveau. Verondersteld mag echter worden dat een goede implementatie van RKB1, waarbij invulling

gegeven was aan artikel 5 en een goede invulling van de nieuwe NVAK-aav, rekening houdend met artikel 9, tot een vergelijkbaar kwaliteitssysteem leiden.

Deze nadere voorschriften vervangen de per 1 januari 2009 in werking getreden Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten. Het enige inhoudelijke verschil ten opzichte van de bij de inwerkingtreding van de onderhavige nadere voorschriften ingetrokken Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten van 1 januari 2009, is de verruiming van de kring van personen die namens een accountantskantoor een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie mogen uitvoeren. Daarnaast is een aantal redactionele wijzigingen aangebracht.

In artikel 7 van de ingetrokken Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten was bepaald dat een accountantskantoor ervoor moest zorgen dat de uitvoering van een aan assurance verwante opdracht te allen tijde plaatsvond onder de verantwoordelijkheid van een openbaar accountant.

Met name in de situatie dat een accountantskantoor een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie aanvaardt, komt het voor dat een accountantskantoor, om welke reden dan ook, er de voorkeur aan geeft dat een ander dan een openbaar accountant als eindverantwoordelijke voor de uitvoering van deze opdracht wordt aangewezen. Door de wijze van formuleren had genoemd artikel 7 evenwel het gevolg dat dit niet was toegestaan.

Besloten is dit gevolg ongedaan te maken. Het wordt echter wel van belang geacht dat aan die andere eindverantwoordelijke persoon redelijk strenge eisen worden gesteld, vergelijkbaar met die gesteld aan een openbaar accountant, te weten:

- een met goed gevolg genoten opleiding waarvan het niveau overeenkomt met een afgesloten universitaire opleiding of gelijkwaardig niveau, bedoeld in artikel 6 van de Richtlijn 2006/43/EG, en het bezit van voldoende kennis van het vakgebied en de regelgeving ter zake van opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie;
- een opgedane praktijkervaring met het uitvoeren van opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie; en
- lidmaatschap van een beroepsorganisatie anders dan het Nederlands Instituut van Registeraccountants of de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, die door het bestuur van het NIVRA is erkend.

Om verschillen in interpretaties te vermijden is besloten een erkenningsregeling in het leven te roepen. Het bestuur is voornemens om gelijktijdig met het van kracht worden van deze nadere voorschriften zijn beleid ter zake openbaar te maken. Hierbij zal worden aangegeven dat een andere beroepsorganisatie zal worden erkend indien deze:

- representatief is voor het door de andere professional uitgeoefende beroep;
- aantoonbaar een bijdrage levert aan de ontwikkeling van het desbetreffende beroep;
- haar leden onderwerpt aan gedrags- en beroepsregels, vergelijkbaar met en gelijkwaardig aan de bepalingen van de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften, zoals deze gelden voor de openbaar accountant;
- werkzaamheden van haar leden onderwerpt aan kwaliteitsonderzoek;
- toeziet op de naleving van genoemde gedrags- en beroepsregels door haar leden;
- onafhankelijk tuchtrecht heeft.

Bovendien is bepaald dat de voor de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie eindverantwoordelijk professional de mededeling naar aanleiding van deze onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde opdracht afgeeft en ondertekent met zijn eigen naam en zijn titel en de naam vermeldt van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden. Door het vermelden van de titel van de

eindverantwoordelijke professional is het voor de gebruiker van de desbetreffende mededeling voldoende duidelijk dat deze mededeling afkomstig is van hetzij een openbaar accountant, hetzij een andere professional.

De andere professional, die namens een accountantskantoor een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie uitvoert, dient zich te houden aan de specifiek voor hem geldende regelgeving. Bij de erkenning van de beroepsorganisatie waarvan de andere professional lid is, stelt het bestuur vast dat de andere professional is onderworpen aan gedrags- en beroepsregels, vergelijkbaar met en gelijkwaardig aan de bepalingen van de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften, zoals deze gelden voor de openbaar accountant. Aldus staat vast dat de andere professional, die zich houdt aan de voor hem geldende regelgeving daarmee impliciet tevens voldoet aan de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften.

De dagelijks beleidsbepaler, die voornemens is een andere professional dan een openbaar accountant aan te wijzen als eindverantwoordelijk professional voor een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie zal zich ervan overtuigen dat de andere professional niet alleen voldoende deskundig is voor het uitvoeren van deze opdracht, maar tevens over een toereikende ervaring beschikt voor het kunnen dragen van de eindverantwoordelijkheid voor de door hem uit te voeren opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie.

Ten slotte wordt opgemerkt dat de uitvoering onder de naam van een accountantskantoor van opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten onveranderd blijft voorbehouden aan een openbaar accountant die werkzaam is bij of is verbonden aan een accountantskantoor.

Het voorgaande is als volgt weer te geven;

Aan assurance verwante opdrachten bestaande uit:	
Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie	Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten
mogen namens een accountantskantoor worden uitgevoerd onder de eindverantwoordelijkheid van een	
Openbaar accountant en een andere professional	Openbaar accountant

Paragraaf 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

Per 15 juni 2005 is door de International Federation of Accountants (IFAC) ISQC 1 van toepassing verklaard. ISQC1 was in de Nederlandse regelgeving opgenomen in RKB1. De Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten had deze Richtlijn niet expliciet van toepassing verklaard, doch wel impliciet, namelijk door de verwerking ervan in Leidraad 11. Deze nadere voorschriften zijn weliswaar voornamelijk gebaseerd op RKB1, maar impliciet dus eveneens op Leidraad 11.

Deze nadere voorschriften zijn uitsluitend van toepassing op door accountantskantoren uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten. Met betrekking tot wettelijke controles zijn de Wet toezicht accountantsorganisaties, het Besluit toezicht accountantsorganisaties en de Verordening accountantsorganisaties van toepassing. Met betrekking tot overige assurance opdrachten gelden de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance opdrachten. Het is derhalve toegestaan voor de bedoelde wettelijke controles, overige assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten de hiervoor genoemde drie te onderscheiden voorschriften toe te passen.

Hoofdstuk 2 Artikelsgewijze toelichting

Artikel 1

In dit artikel zijn enkele in de nadere voorschriften gebruikte begrippen gedefinieerd. Aangezien deze nadere voorschriften zijn gebaseerd op het bepaalde in artikel B1-291.2 van de Verordening gedragscode geldt dat alle in die verordening opgenomen definities ook gelden voor deze nadere voorschriften. Desondanks is voor de zelfstandige leesbaarheid van deze nadere voorschriften een aantal van de in genoemde verordening opgenomen definities in deze nadere voorschriften herhaald en zo nodig aan het specifieke karakter van de onderhavige voorschriften aangepast.

Artikel 2

Op grond van de Wet op de Registeraccountants richten de verordeningen en de daarop gebaseerde nadere voorschriften, met uitzondering van de in artikel 19, vierde lid, van deze wet bedoelde verordening, zich tot de individuele registeraccountant. Aangezien deze nadere voorschriften in belangrijke mate voorschriften bevatten ter zake van het stelsel van interne beheersing richten deze nadere voorschriften zich in eerste instantie tot de dagelijks beleidsbepaler.

Hieronder wordt in artikel B1-291.2 van de Verordening gedragscode verstaan:

- de openbaar accountant die het dagelijks beleid van een accountantskantoor bepaalt; en indien geen van de dagelijks beleidsbepalers een openbaar accountant is:
- een daartoe, uit het midden van de voor het accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden openbaar accountants, aangewezen openbaar accountant of,
- indien er geen openbaar accountant is aangewezen, elke openbaar accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan het accountantskantoor.

Het voorgaande betekent dus dat indien in deze nadere voorschriften wordt gesproken over accountantskantoor daarmee deze dagelijks beleidsbepaler wordt bedoeld.

Artikel 3

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. Het accountantskantoor is ervoor verantwoordelijk dat hij ter zake van het risico van zijn beroepsaansprakelijkheid in redelijke mate is verzekerd. Soortgelijke voorschriften zijn eveneens opgenomen in de Verordening accountantsorganisaties en de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten. Daar hier dus sprake is van drie vrijwel gelijklopende bepalingen, ligt het voor de hand dat het accountantskantoor bij het verzekeren van de risico's van beroepsaansprakelijkheid ter zake van aan assurance verwante opdrachten de verzekeringen voor het risico van beroepsaansprakelijkheid in aanmerking neemt, die zijn afgesloten op basis van de voorschriften opgenomen in artikel 11 van de Verordening accountantsorganisaties en/of artikel 28 van de Nadere voorschriften ter zake van assurance-opdrachten.

Artikel 4

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 minimumeisen te voldoen die zijn weergegeven in het eerste lid, waarbij het bepaalde in artikel 3, inclusief de toelichting daarop, in aanmerking mag worden genomen.

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 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 aange-

merkt. Een captive kan bijvoorbeeld zijn een (her)verzekeringsmaatschappij die onderdeel is van het accountantskantoor of het netwerk waartoe het accountantskantoor behoort 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 jaaromzet van het accountantskantoor.

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 het accountantskantoor 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 het accountantskantoor kunnen worden opgevangen.

Ad e: Ook de hoogte van het eigen risico wordt gerelateerd aan de jaaromzet van het accountantskantoor. Bij een jaaromzet boven €2,5 miljoen wordt het vaststellen van het eigen risico aan het accountantskantoor overgelaten. Vanzelfsprekend mag de continuïteit van het accountantskantoor 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 het accountantskantoor 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: Het accountantskantoor 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 accountantskantoor 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 het accountantskantoor te dekken voor personen die onder zijn 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 het accountantskantoor 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 het accountantskantoor 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. Het accountantskantoor dient ervoor te zorgen dat de dekking van de beroepsaansprakelijkheidsverzekering ook in redelijke mate toereikend is voor deze specifieke omstandigheden.

Artikel 5

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 interne beheersing. Ook kan een waarnemingsovereenkomst met een andere openbaar accountant, voor aan assurance verwante opdrachten, of een andere professional, voor opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie, worden gesloten.

Artikel 6

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 een accountantskantoor werkzame of aan haar verbonden openbaar accountant of andere professional moet het accountantskantoor 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 het accountantskantoor.

Artikel 7

In lid 1 en 2 van dit artikel is bepaald dat het accountantskantoor als onderdeel van het stelsel van kwaliteitsbeheersing ervoor moet zorgen dat een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie wordt uitgevoerd onder de verantwoordelijkheid van een openbaar accountant of een andere professional. Deze openbaar accountant of andere professional zal ook degene zijn die de rapportage, die als resultaat van de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie wordt uitgebracht, met zijn naam ondertekent met vermelding van zijn titel en de naam van het accountantskantoor.

In lid 3 en 4 van dit artikel is bepaald dat het accountantskantoor als onderdeel van het stelsel van kwaliteitsbeheersing ervoor moet zorgen dat een opdracht tot het samenstellen van financiële overzichten wordt uitgevoerd onder de verantwoordelijkheid van een openbaar accountant. Deze openbaar accountant zal, indien hij toestaat dat zijn betrokkenheid bij de door hem samengestelde financiële overzichten aan een derde partij kenbaar wordt gemaakt, ook degene zijn die de naar aanleiding van deze opdracht afgegeven samenstellingsverklaring ondertekent met zijn eigen naam en daarbij zijn titel en de naam van het accountantskantoor vermeldt.

Artikel 8

Dit artikel is deels gebaseerd op artikel 9 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon. Bepaald is dat het accountantskantoor ervoor zorgt dat documentatie inzake door het kantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten gedurende 7 jaar systematisch en vertrouwelijk wordt bewaard. Het accountantskantoor moet er ook voor zorgen dat als het accountantskantoor is opgehouden te bestaan, aan deze verplichting blijvend kan worden voldaan.

Artikel 9

In dit artikel is bepaald dat een accountantskantoor bij het nakomen van het bepaalde in de artikelen 10 tot en met 15 rekening mag houden met de aard en omvang van het accountantskantoor. Deze bepaling is met name relevant voor de kwaliteitsbeheersing van de door het accountantskantoor uitgevoerde

de aan assurance verwante opdrachten. De wijze waarop een accountantskantoor deze kwaliteit beheerst maakt onderdeel uit van de interne organisatie van het accountantskantoor. Voor iedere organisatie, dus ook voor een accountantskantoor, geldt dat een van de factoren waarmee bij het opzetten van de interne organisatie rekening zal worden gehouden de aard en omvang van de organisatie zal zijn.

In Richtlijn voor Kwaliteitsbeheersing voor accountantskantoren en accountantsafdelingen (RKB1), waarop deze nadere voorschriften mede zijn gebaseerd, is daarvan ook uitgegaan, hetgeen onder meer blijkt uit paragraaf 5 van deze richtlijn, die luidt:

‘Deze richtlijn voor de kwaliteitsbeheersing geldt voor alle accountantsorganisaties. De aard van de gedragsrichtlijnen en de procedures die door individuele organisaties worden ontwikkeld om aan deze Richtlijn voor kwaliteitsbeheersing te voldoen is afhankelijk van verschillende factoren zoals de omvang en de bedrijfskenmerken van de organisatie en de vraag of deze al dan niet deel uitmaakt van een netwerk.’

Het voorgaande betekent evenwel eveneens dat de interne organisatie geen statisch onderwerp is, maar voortdurend moet worden aangepast aan wijzigingen in de aard en omvang van het accountantskantoor.

Artikel 10

In dit artikel is bepaald dat een accountantskantoor de kwaliteit van de door het kantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten moet beheersen. Bij de wijze waarop dit beheersen wordt vormgegeven zal zoals uit artikel 9 blijkt nadrukkelijk rekening mogen worden gehouden met de aard en omvang van het accountantskantoor. Bij grotere accountantskantoren zal dat er vrijwel altijd toe leiden dat het kantoor een in procedures etc. vastgelegd stelsel van kwaliteitsbeheersing heeft.

Artikel 11

Dit artikel bepaalt dat een accountantskantoor bij de inrichting van zijn interne organisatie erop toe ziet dat de bedrijfsvoering zodanig wordt ingericht dat deze een beheerste en integere bedrijfsvoering waarborgt. Met betrekking tot de inhoud van het begrip integere bedrijfsvoering moet worden aangesloten aan het bepaalde in de Verordening gedragscode ter zake van met name de fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en professioneel gedrag.

Artikel 12

Een accountantskantoor dient ervoor te zorgen dat het over voldoende middelen, waaronder tijd en medewerkers beschikt om de opdracht uit te voeren in overeenstemming met de daaraan te stellen eisen. Dit voorschrift beoogt preventief te werken en zal daarom met name in de beoordeling moeten worden betrokken bij de besluitvorming met betrekking tot de aanvaarding van een nieuwe opdracht en de continuering van een bestaande opdracht. In het tweede lid is bepaald dat voor zover de in het eerste lid bedoelde middelen betrekking hebben op medewerkers niet alleen het kwantitatieve aspect, maar ook het kwalitatieve aspect, te weten de deskundigheid van de medewerkers, in de beoordeling moet worden betrokken.

Artikel 13

Het accountantskantoor moet alvorens een aan assurance verwante opdracht wordt aanvaard onderzoek doen naar de integriteit van de cliënt. Dit is niet om een moreel oordeel te geven over de cliënt, maar om een inschatting te maken van de kans dat het door de cliënt zal worden misleid of onder druk gezet en als gevolg daarvan de opdracht niet naar behoren en in overeenstemming met de gestelde regels zal kunnen uitvoeren. Het accountantskantoor zal meer inzicht krijgen in de integriteit van de cliënt naarmate de relatie met deze cliënt voortduurt.

Bij de beoordeling van de integriteit van de cliënt kan het accountantskantoor de volgende aspecten betrekken:

- de identiteit en (zakelijke) reputatie van de eigenaren en de dagelijks (mede) beleidsbepalers van de cliënt;

- de aard van de werkzaamheden van de cliënt, met inbegrip van de bedrijfsvoering;
- de houding van de eigenaren (aandeelhouders) en de dagelijks mede) beleidsbepalers van de cliënt met betrekking tot het gelet op de aard en omvang van de cliënt economisch gezien aanvaardbaar niveau van de interne beheersing;
- aanwijzingen dat de cliënt zich bezighoudt met witwaspraktijken of andere criminele activiteiten.

Informatie over de bovenstaande aspecten kan het accountantskantoor verkrijgen uit contacten met bijvoorbeeld andere accountantskantoren die opdrachten hebben uitgevoerd voor de cliënt.

De beoordeling door het accountantskantoor van de cliënt kan een verwerking van persoonsgegevens in de zin van artikel 1, onderdeel a, van de Wet bescherming persoonsgegevens (Wbp) met zich meebrengen. Deze verwerking dient gegrond te kunnen worden op artikel 8, onder f, van de Wbp. Dit houdt in dat de gegevensverwerking noodzakelijk is voor de behartiging van het gerechtvaardigde belang van het accountantskantoor of een derde aan wie de gegevens worden verstrekt, tenzij het belang of de fundamentele rechten en vrijheden van de betrokkene, in het bijzonder het recht op bescherming van de persoonlijke levenssfeer, prevaleert. De noodzakelijkheidseis veronderstelt dat het accountantskantoor op dergelijke vragen een bevredigend antwoord heeft. Indien de belangen anderszins of met minder ingrijpende middelen worden gediend, dan is de voorgenomen gegevensverwerking niet toegestaan. Bij deze afweging spelen dus het proportionaliteits- en subsidiariteitsbeginsel een rol.

Naast het voldoen aan een rechtmatige grondslag, dient een gegevensverwerking ook in overeenstemming te zijn met de overige bepalingen van de Wbp. In het bijzonder betekent dit dat slechts gegevens kunnen worden verwerkt die afkomstig zijn van de betrokkene zelf, van derden die deze gegevens in het kader van het doel van de verwerking hebben verstrekt, van openbare bronnen of van openbare registers. Ook dient het accountantskantoor de cliënt onder meer te informeren over de gegevensverwerking (hoofdstuk 5 van de Wbp) en dient het de rechten van de cliënt zoals het recht op inzage, correctie en verwijdering (hoofdstuk 6 van de Wbp), te waarborgen. Het accountantskantoor dient daarbij in staat te zijn om per cliënt en per gegeven inzichtelijk te maken hoe het tot de afweging van de belangen in concreto is gekomen. Laat het accountantskantoor dat na of is het hiertoe niet in staat, dan handelt het hiermee in strijd met de Wbp en mogen persoonsgegevens van de cliënt in het kader van de beoordeling van de integriteit niet (verder) worden verwerkt.

In het tweede lid wordt bedoeld op alle informatie die in het kader van de in het eerste lid omschreven beoordeling van belang is of kan zijn.

Artikel 14

Dit artikel is opgenomen om te waarborgen dat het accountantskantoor ook na aanvaarding of continuering van een opdracht alert blijft op nieuwe informatie of wijzigingen in omstandigheden die van invloed zijn of kunnen zijn op de kwaliteit van de uitvoering van de opdracht en daar passend op reageert. Tot de omstandigheden en overwegingen behoort de afweging of de voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant of andere professional verwacht de opdracht te kunnen afronden met inachtneming van daarvoor geldende wet- en regelgeving. Onder omstandigheden kan het accountantskantoor er zelfs toe overgaan de relatie met de cliënt te beëindigen.

Artikel 15

De voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant of andere professional is degene die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een aan assurance verwante opdracht. Vanzelfsprekend betekent dit echter niet dat hij ook 'alle wijsheid in pacht heeft'. Met name in situaties die voor de desbetreffende voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant of andere professional nieuw zijn of complex van aard, mag worden verwacht dat hij advies vraagt. Het accountantskantoor moet de voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant of andere professional dan ook de gelegenheid bieden om advies te vragen aan vakbekwame personen.

Daaronder kunnen ook deskundige personen, zoals actuarissen of waarderingsdeskundigen, worden begrepen. Deze vakbekwame personen kunnen al dan niet verbonden zijn aan het accountantskantoor.