



Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants
De heer drs. H.H.H. Wieleman RA
Postbus 7984
1008 AD AMSTERDAM

Datum 13 augustus 2013
Ons kenmerk TA-JFPo-13071450
Pagina 1 van 22
Telefoon 020 - 797 28 48
E-mail franciska.pouw@afm.nl
Betreft Reactie AFM op consultatiedocumenten ViO en VGBA

Geachte heer Wieleman,

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Bente Humb', is written over the typed name.

In deze brief reageert de Autoriteit Financiële Markten (AFM) op de ter consultatie voorliggende Conceptverordening Gedrags- en Beroepscode Accountants (VGBA) en de Conceptverordening inzake de Onafhankelijkheid van Accountants bij Assurance-Opdrachten (ViO). Wij zijn verheugd te constateren dat de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) het initiatief heeft genomen tot het vernieuwen van de huidige gedrags- en beroepsregels voor accountants. Dit leidt ertoe dat Nederland in het internationale speelveld een voorloperrol heeft waar het gaat om gedrags- en beroepsregels die duidelijke en handhaafbare normen bevatten. De AFM vindt dit een belangrijke stap die bijdraagt aan het verhogen van de kwaliteit van de beroepsuitoefening van accountants in Nederland.

In de aanloop naar de ViO en de VGBA heeft de NBA, zoals u aangeeft op p. 6 van het consultatiedocument, een aantal gesprekken gehad met de AFM. Wij hebben deze gesprekken met u gevoerd vanuit de visie dat de nieuwe gedrags- en beroepsregels, inclusief onafhankelijkheidsregels, duidelijke en handhaafbare normen moeten bevatten. Daarvoor verwijzen wij ook naar onze conclusie in het AFM-rapport Prikkel voor kwaliteit accountantscontrole van 6 oktober 2011. In dit rapport hebben wij geconstateerd dat in situaties waar sprake is van expliciete geboden en verboden de externe accountants en accountantsorganisaties die over het algemeen naleven. In de vele situaties waar de huidige regelgeving nauwelijks expliciete geboden en verboden kent, moeten externe accountants en accountantsorganisaties zelf beoordelen of situaties de onafhankelijkheid bedreigen. Wij hebben geconstateerd dat de inhoud en de uitkomst van de onafhankelijkheidsbeoordeling die is uitgevoerd door de externe accountants en de accountantsorganisaties per situatie sterk verschilt. Dat vinden wij zorgelijk.

Datum 13 augustus 2013
Ons kenmerk TA-JFPo-13071450
Pagina 2 van 22

De gebruikers van de jaarrekening en de accountantsverklaring weten hierdoor niet wat ‘onafhankelijkheid’ in de concrete situatie inhoudt. Vanuit het oogpunt van de gebruikers van de jaarrekening, is de AFM daarom voorstander van duidelijke, eenduidige en meer restrictieve onafhankelijkheidsregelgeving.

Hoewel de AFM zich altijd op het standpunt heeft gesteld dat de Code of Ethics for Professional Accountants (CoE) van de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) geen goed uitgangspunt is, heeft de NBA de CoE als startpunt genomen heeft bij het opstellen van de VGBA en de ViO. De CoE bevat naar de mening van de AFM te veel onduidelijke en moeilijk te handhaven normen. Wij benadrukken dat veel van de ons omringende landen (zoals Frankrijk, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk) alsook de Verenigde Staten de CoE om deze reden dan ook niet hebben geïmplementeerd in hun nationale wet- en regelgeving. Hoewel de NBA erin is geslaagd met de CoE als uitgangspunt gedrags- en beroepsregels op te stellen die voor het merendeel duidelijke en handhaafbare normen bevatten, benadrukt de AFM dat de CoE voor onze nationale context niet als referentiekader hoort te gelden.

De AFM is groot voorstander van het gebruik van principle-based regelgeving. Wij steunen derhalve dat in de beide verordeningen principes als basis zijn genomen, en waar nodig zijn ingekaderd door concrete geboden- en verboden.

Wij hebben verschillende opmerkingen en aanbevelingen die wij, mede ingegeven door onze visie op de nieuwe gedrags- en beroepsregels, in deze brief onder uw aandacht willen brengen. Onze reactie is als volgt opgebouwd:

1. Hoofdpunten - algemeen
 - a. VGBA
 - b. ViO
2. Hoofdpunten - artikelsgewijs¹
 - a. VGBA
 - b. ViO

Bijlage Detailpunten VGBA en ViO

1. Hoofdpunten – algemeen

a. VGBA

A Afbakening van en toelichting op de beginselen verduidelijken

Enkele fundamentele beginselen achten wij onvoldoende afgebakend en toegelicht. Zo vragen wij ons af of het beginsel van ‘vakbekwaamheid en zorgvuldigheid’ (paragraaf 2.5.) wel één beginsel is.

¹ Voor zover opmerkingen ten aanzien van specifieke artikelen zijn opgenomen onder “Hoofdpunten – algemeen”, zijn deze niet herhaald onder “Hoofdpunten – Artikelsgewijs”.

Is zorgvuldigheid eigenlijk niet een onderdeel van vakbekwaamheid? En zo nee, zijn ‘vakbekwaamheid en zorgvuldigheid’ dan niet twee beginselen?

Ten aanzien van de toelichting wijzen we in de eerste plaats op de beperkte uitleg van het beginsel van vakbekwaamheid. Bereik je met “voortdurend besef en begrip van vaktechnische, beroepsmatige en zakelijke ontwikkelingen” een voldoende niveau? Wij verwijzen hiervoor naar de invulling die de AFM heeft gegeven aan het begrip ‘de lat’ in het OOB-rapport van 21 maart jl. Voor de externe accountant betekent dit dat hij zich houdt aan het bepaalde bij en krachtens artikel 25 van de Wta. Dit betekent dat de externe accountant in *materiële zin* voldoet aan de principiële kwaliteitseisen die de wet en het beroep aan hem stellen. Wij doen dan ook de aanbeveling het beginsel van vakbekwaamheid meer toe te lichten. Vooral in artikel 1 is uitleg vereist bij de passage: “het beschikken over en het kunnen toepassen van de noodzakelijke theoretische kennis”. Daarbij is het eveneens van belang de verhouding tot het begrip ‘professionele oordeelsvorming’ toe te lichten (artikelen 13 en 21). De in de toelichting bij artikel 21 opgenomen zinsnede “de vakkennis en de vaardigheden van de accountant” roept des te meer de vraag op hoe het begrip ‘professionele oordeelsvorming’ zich verhoudt tot het zich houden aan de fundamentele beginselen.

Uit onze onderzoeken blijkt een zorgelijke stand van zaken van de vakbekwaamheid bij accountants waar het wettelijke controles betreft. Juist deze activiteit is een maatschappelijk belangrijke taak van de accountant en het is daarom verstandig aan het beginsel van vakbekwaamheid (veel) meer aandacht te schenken dan nu gebeurt.

In de tweede plaats missen wij een toelichting op het begrip ‘zorgvuldigheid’. Welke van de artikelen 14 tot en met 16 zijn een uitwerking van dit begrip?

In de derde plaats doen wij de aanbeveling om in de toelichting duidelijker uit te leggen hoe de fundamentele beginselen van objectiviteit en onafhankelijkheid zich tot elkaar verhouden en waarom ervoor is gekozen om het beginsel van onafhankelijkheid in de ViO uit te werken. Op diverse punten in de VGBA (zowel in de artikelen als in de toelichting) is een verwijzing naar de ViO passend. Zo wordt in de toelichting het fundamentele beginsel van objectiviteit uitgewerkt. Daar zou ook een verwijzing naar de ViO zinvol zijn, omdat daarin het beginsel van onafhankelijkheid voor assurance-opdrachten wordt uitgewerkt. Ook kan aandacht worden gegeven aan de verhouding tussen de VGBA en de ViO op dit punt. De VGBA is van toepassing op alle accountants en de ViO alleen voor zover sprake is van de uitvoering van assurance-opdrachten.

B Expliciteren dat sommige bedreigingen niet kunnen worden weggenomen

Wij bevelen aan in het onderdeel ‘Algemeen’ van de toelichting te benadrukken dat voor sommige bedreigingen geldt dat:

- 1) het volledig wegnemen van de bedreiging het enige aanvaardbare niveau is; en
- 2) geen enkele maatregel – anders dan het weigeren of beëindigen van de professionele dienst of klantrelatie - de bedreiging zal kunnen wegnemen of beperken.

Het zou goed zijn enkele voorbeelden op te nemen van situaties waarin dit het geval is, door bijvoorbeeld te verwijzen naar enkele verboden uit de ViO. Wellicht zijn er andere voorbeelden te noemen die zien op de overige fundamentele beginselen.

C Professionaliteit beperken tot artikel 4

Wij bevelen aan het beginsel van professionaliteit te beperken tot artikel 4. Wij vinden dat artikel 5 meer past bij het beginsel van integriteit (“de accountant die vermoedt dat de organisatie waar hij werkzaam is dan wel waaraan hij verbonden is de van toepassing zijnde wet- en regelgeving niet naleeft, treft redelijkerwijs te nemen maatregelen”). Artikel 5 speelt zich immers louter af binnen de beroepsfeer, terwijl het beginsel van professionaliteit van toepassing is op alle handelen of nalaten van de accountant, dus ook in de privé-sfeer.

D Het handelen van de accountant in het algemeen belang meer toelichten

In de inleiding van de toelichting staat slechts een summiere toelichting op het handelen van de accountant ‘in het algemeen belang’. Deze toelichting ontbreekt volledig bij artikel 2 van de VGBA. In dit artikel is geregeld dat de accountant invulling dient te geven aan zijn verantwoordelijkheid als accountant te handelen in het algemeen belang. Wij doen de aanbeveling de toelichting op dit punt aan te vullen. Zie ook onze opmerkingen over de maatschappelijke verantwoordelijkheid van de accountant in onze reactie op de ViO (onder ‘B’). In de toelichting op artikel 21 wordt al wat meer inkleuring gegeven aan dit begrip. Wij stellen voor die (ook) naar voren te halen.

E In de normen en/of in de toelichting opnemen dat maatregelen voortvarend worden genomen

In diverse artikelen (met name in artikel 22, eerste lid, maar bijvoorbeeld ook in de artikelen 5 en 7), is bepaald dat een accountant verplicht is, al dan niet specifieke, maatregelen te nemen. Wij bevelen aan in de toelichting te expliciteren dat als een accountant verplicht is maatregelen te nemen, deze maatregelen uiteraard passend, geschikt en duidelijk moeten zijn.

Verder vragen wij expliciet aandacht voor het vereiste dat maatregelen ook *tijdig* moeten worden genomen. Dat betekent dat de accountant voortvarend te werk moet gaan en niet langer wacht met het nemen van maatregelen dan strikt noodzakelijk is. Wij bevelen aan dit vereiste op te nemen in norm en daaraan aandacht te schenken in de toelichting. Dit is in het bijzonder relevant bij artikel 9: indien een accountant bijvoorbeeld in verband wordt gebracht met een financiële verantwoording die materieel onjuist is, dient hij de maatregelen zoals bedoeld in artikel 9 zo spoedig mogelijk te nemen en niet maanden te wachten totdat een nieuwe financiële verantwoording de onjuistheid herstelt.

ViO

A Handhaafbaarheid van verbodsbepalingen vergroten

De AFM is voorstander van duidelijke verbod- en gebodsbepalingen. Het merendeel van de regels begint nu met een duidelijk verbod in de formulering. Echter, door na elk verbod telkens een tussenzin te laten volgen wordt naar ons oordeel - onbedoeld - ruimte geschapen de verboden te omzeilen:

“Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren, ten gevolge van een bedreiging die niet kan worden weggenomen door een maatregel, ingeval... (...)”

Door de toevoeging van het tussen haakjes geplaatste zinsdeel (“ten gevolge waarvan een bedreiging die niet kan worden weggenomen door een maatregel”) ontstaat ruimte in een bepaald geval te beweren dat er situaties denkbaar zijn waarin deze bedreigingen kunnen worden weggenomen zodat het verbod niet van toepassing is. De AFM meent dat dit niet de bedoeling kan zijn en doet de dringende aanbeveling de tussenzin te schrappen. In de eerste plaats is in artikel 7 al bepaald dat er bedreigingen zijn die niet kunnen worden weggenomen door een maatregel. In deze omstandigheden is sprake van specifieke verboden. Daarnaast kan in de toelichting worden verduidelijkt dat de verboden zijn ingevoerd, omdat genoemde omstandigheden geacht worden een dermate grote bedreiging te vormen voor de onafhankelijkheid, dat er in het geheel geen maatregelen zijn die een dergelijke bedreiging kunnen wegnemen. Een helder verbod is in deze gevallen op zijn plaats. Dit zal de handhaafbaarheid van de regeling sterk doen toenemen. In ieder geval gaat het om de volgende bepalingen: artikel 16, eerste lid, artikelen 18 t/m 22, artikel 23, tweede lid, artikel 24, artikel 25, eerste lid, artikelen 26 t/m 34, artikel 38, artikel 41, eerste lid, artikel 44, eerste lid, artikel 45, artikel 46, eerste, derde en vierde lid, artikel 47, artikelen 50 t/m 52, artikel 53, eerste lid, artikel 54, tweede lid en artikel 55, eerste en tweede lid.

B Invulling toetsingskader in overeenstemming brengen met de maatschappelijke verantwoordelijkheid van de accountant

Wij vinden het conceptueel vreemd dat er in de ViO onderscheid wordt gemaakt in de mate waarin de accountant onafhankelijk dient te zijn (OOB's,² niet-OOB's, nader bepaalde groep van gebruikers, *et cetera*). Dient een accountant bij elke opdracht niet even onafhankelijk te zijn?

Wij realiseren dat de wetgever het onderscheid in onafhankelijkheidsvereisten heeft aangebracht, voor zover het de uitvoering van wettelijke controles bij OOB's en niet-OOB's betreft. Echter, tussen de niet-OOB's onderling zijn eveneens grote verschillen aan te merken. Vanuit het verschil in maatschappelijke relevantie van de niet-OOB's verwacht de AFM dat de accountant dit erkent en op gepaste wijze invulling geeft aan zijn maatschappelijke verantwoordelijkheid en zijn professionaliteit (zie artikelen 6 en 7 ViO). Wij doen de aanbeveling in de toelichting bij de artikelen die van toepassing zijn op assurance-opdrachten bij niet-OOB's te benadrukken dat de wijze waarop invulling wordt gegeven aan het toetsingskader afhangt van onder meer de grootte, de omvang en de maatschappelijke relevantie van deze organisaties. Grote niet-OOB's hebben externe belanghebbenden en zijn maatschappelijk vaak zeer relevant (zoals publieke organisaties) en lijken daarmee veel op OOB's. Dit brengt met zich mee dat accountants bij bedreigingen verdergaande maatregelen moeten nemen om hun onafhankelijkheid te kunnen waarborgen dan bij kleine niet-OOB's. In dat geval dienen zij eerder aan te sluiten bij het regime dat geldt voor de OOB's.

C ‘Direct assistance’ expliciet verbieden

De AFM beveelt aan ‘direct assistance’ expliciet te verbieden in de ViO. Het gaat bij direct assistance specifiek om het volgende: medewerkers van de afdeling internal audit (of medewerkers die soortgelijke werkzaamheden verrichten) bij het assurance-object, voeren onder directe aansturing van de externe accountant controlewerkzaamheden uit, die normaal door assurance-teamleden zouden worden uitgevoerd.

² Organisaties van openbaar belang.

Datum	13 augustus 2013
Ons kenmerk	TA-JFPo-13071450
Pagina	6 van 22

De onafhankelijkheidsbepalingen (meer specifiek de bepaling dat assurance-teamleden onafhankelijk dienen te zijn van de assurance-cliënt) verhinderen de inschakeling van deze medewerkers als onderdeel van het assurance-team. Het gaat dus per saldo om het waarborgen van onafhankelijkheid van het assurance-team.

In artikel 3, tweede lid, ViO, staat dat de uitvoering van een assurance-opdracht zowel in wezen als in schijn onafhankelijk van het assurance-object ('de verantwoordelijke entiteit') moet worden uitgevoerd. Hieruit volgt dat werknemers van het assurance-object niet lid van het assurance-team mogen zijn. Ook is in artikel 50 ViO de spiegelbeeldige situatie geregeld dat iemand niet bij het assurance-object kan werken en tegelijkertijd lid kan zijn van het assurance-team. De aantasting van de onafhankelijkheid zit dus in de relatie van de medewerker van de accountantseenheid dan wel onderdeel van het netwerk met het assurance-object.

Bij het verbod van direct assistance gaat het er om dat een medewerker van het Assurance-object geen controlewerkzaamheden uitvoert onder aansturing van de externe accountant, die normaal door assurance-teamleden worden uitgevoerd.

Wij wijzen u erop dat de Financial Reporting Council in het Verenigd Koninkrijk onlangs eveneens direct assistance heeft verboden.

D In de normen en/of in de toelichting opnemen dat maatregelen voortvarend worden genomen

In diverse artikelen is bepaald dat een accountant verplicht is, al dan niet specifieke, maatregelen te nemen (bijvoorbeeld artikel 12, tweede lid, onderdeel c). Wij bevelen aan (net als in de VGBA) in de toelichting te expliciteren dat als een accountant verplicht is maatregelen te nemen, deze maatregelen uiteraard passend, geschikt en duidelijk moeten zijn.

Verder vragen wij expliciet aandacht voor het vereiste dat maatregelen ook *tijdig* moeten worden genomen. Dat betekent dat de accountant voortvarend te werk moet gaan en niet langer wacht met het nemen van maatregelen dan strikt noodzakelijk is. Wij bevelen aan het vereiste van tijdigheid op te nemen in de norm als zodanig en dit verder uit te werken in de toelichting.

E Consistentie beoordelen in reikwijdte normen (hoofdstukken 4 e.v.)

De reikwijdte van de artikelen in de hoofdstukken 4 e.v. die de omstandigheden beschrijven die een bedreiging zijn, oogt niet consistent. Soms gaat het om de accountantspraktijk (bijv. artikel 25), dan weer om de accountantseenheid (bijv. artikel 28) en ook wordt soms een lid van het assurance-team (bijv. artikel 44) of een nauwe persoonlijke relatie van een lid van het assurance-team (bijv. artikel 45) genoemd. Wij adviseren de NBA deze artikelen nog eens goed op de reikwijdte te beoordelen en in elk geval duidelijk in de toelichting uit te leggen waarom voor een bepaalde reikwijdte is gekozen.

F In de toelichting de verhouding tussen de verordening en de Wta en het Bta verduidelijken

Op p. 25 staat in de toelichting: "Voor zover deze verordening strikter is dan de Wta en het Bta gaan de striktere bepalingen van de verordening voor." In de toelichting bij artikel 5 op p. 29 is de zin opgenomen:

”In dit geval gaat de wet boven de verordening (...).” Deze zinnen kunnen verwarring oproepen, nu ze lijken te suggereren dat er ook gevallen zijn waarin de verordening boven de wet gaat. Wij wijzen erop dat een verordening nooit in strijd met de wetgeving mag zijn. Wij vragen daarom in de toelichting te benadrukken dat de verordening verschillende aanvullende bepalingen op de Wta en het Bta bevat.

G Raakvlakken met Europese voorstellen voor de hervorming van de accountantsmarkt

Wij constateren dat de voorgestelde verordeningen verschillende elementen bevatten die ook onderdeel zijn van de Europese voorstellen voor de hervorming van de accountantsmarkt (een verordening en een aanpassing van Richtlijn 2006/43/EG). Wij realiseren ons dat over de strekking van deze voorstellen momenteel nog wordt onderhandeld en dat nog niet bekend is wanneer de Europese Verordening en aangepaste Richtlijn daadwerkelijk in werking zullen treden. Toch adviseren wij u in de ViO aandacht te besteden aan de op handen zijnde Europese regelgeving. Dit zou bijvoorbeeld kunnen door in de inleiding van de algemene toelichting de volgende alinea toe te voegen: “Overigens bevatten ook de Europese voorstellen voor de hervorming van de accountantsmarkt, waarover sinds begin 2012 wordt onderhandeld, de nodige voorschriften die zien op de onafhankelijkheid van accountants en accountantsorganisaties. Op het moment dat bekend is welke definitieve regelgeving hieruit voortvloeit, zal moeten worden gezien in hoeverre dit gevolgen heeft voor de strekking van bepalingen in onderhavige verordening.”.

2. Hoofdpunten – artikelsgewijs³

a. VGBA

Titel VGBA

In het consultatiedocument wordt gesproken over de ‘Conceptverordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants’, terwijl de conceptverordening zelf de titel ‘Verordening gedrags- en beroepscode accountants’ heeft. De benaming ‘code’ kan de onbedoelde suggestie wekken dat de bepalingen ruimte bieden voor afwijkingen, terwijl de nieuwe verordening juist een consistente toepassing beoogt. Gezien de aard en inhoud van de normen in de VGBA heeft het dan ook onze sterke voorkeur vanaf heden consequent te spreken van beroepsregels in plaats van beroepscode.

Artikel 12 – Onafhankelijkheid

De onafhankelijkheidseisen met betrekking tot assurance-opdrachten worden niet in nadere voorschriften, maar in een verordening vastgelegd die niet is gekoppeld aan artikel 12 VGBA. De ViO verwijst rechtstreeks naar artikel 19 van de Wet op het accountantsberoep. Wij bevelen dan ook aan artikel 12 niet op te nemen in de VGBA.

Indien artikel 12 toch mocht blijven staan, dan vragen wij ons af of de toevoeging aan artikel 12 ‘rekening houdend met de context waarin hij zijn opdracht uitvoert’ eigenlijk wel nodig is.

³ Voor zover opmerkingen ten aanzien van specifieke artikelen zijn opgenomen onder “Hoofdpunten – algemeen”, zijn deze niet herhaald onder “Hoofdpunten – Artikelsgewijs”.

Dit zinsdeel lijkt te suggereren dat de accountant volledig zelf die context zou mogen beoordelen en mag beslissen welke mate van onafhankelijkheid van toepassing moet zijn. Waarschijnlijk is met deze toevoeging bedoeld een link te leggen met de artikelen 4 en 5 van de ViO (namelijk de interne en overheidsaccountant hoeven minder onafhankelijk te zijn; en in geval van beperkte verspreidingskring hoeft de accountant minder onafhankelijk te zijn). Deze uitleg van onafhankelijkheid is echter al voldoende in de ViO opgenomen (hoewel wij daar een opmerking bij hebben) en dus zou de toevoeging in artikel 12 van de VGBA kunnen worden geschrapt.

Artikel 22 – Identificeren en beoordelen van bedreigingen en het nemen van maatregelen

Wij zijn van mening dat in de toelichting expliciet naar voren moet komen dat een eigen beoordeling door de accountant nooit een expliciet verbod opzij kan zetten. Daarbij wordt bij voorkeur een verwijzing naar de ViO opgenomen.

b. ViO

Artikel 1 – Het begrip ‘bedreiging’ definiëren.

Wij bevelen aan het begrip ‘bedreiging’ te definiëren in artikel 1. Dit is immers een begrip dat de kern vormt van de ViO en een definitie van dit begrip vinden wij dan ook opportuun. In overeenstemming met de definitie die is opgenomen in de huidige Verordening Gedragscode, stellen wij de volgende definitie voor: “Het risico dat de accountant één of meer van de fundamentele beginselen niet of niet volledig naleeft als gevolg van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwelijkheid of intimidatie”. De betekenis van de begrippen eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwelijkheid en intimidatie kan in de toelichting bij deze definitie worden uitgewerkt en worden voorzien van voorbeelden.

Artikelen 1 en 2 - Reikwijdte verordening

Op grond van artikel 2 is de ViO van toepassing op assurance-opdrachten die in overeenstemming met de NV COS worden uitgevoerd. Een strikte lezing van deze bepaling leidt tot de conclusie dat de verordening niet van toepassing is op assurance-opdrachten die door een fout van de accountant niet helemaal in overeenstemming met de betreffende controlestandaarden zijn uitgevoerd. Een aanpassing van deze bepaling is wenselijk. Wij bevelen aan de definitie van assurance-opdracht in artikel 1 als volgt aan te passen:

“*Assurance-opdracht*: assurance-opdracht als bedoeld in artikel 1 van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants, voor zover de assurance-opdracht in overeenstemming met de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden dient te worden uitgevoerd.”

Artikel 2 kan dan komen te luiden: “Deze verordening is van toepassing op assurance-opdrachten.”

Artikel 7 – Toetsingskader

Wij van mening dat in artikel 7, tweede lid, de woorden “en beoordeelt” moeten worden geschrapt. Hierin kan de mogelijkheid voor een accountant worden gelezen nog zelf een beoordeling te doen of de geïdentificeerde bedreiging daadwerkelijk niet kan worden weggenomen met een maatregel. Terwijl voor die omstandigheden nu juist is bepaald dat hiervoor geen nadere beoordeling door de accountant geldt, maar een hard verbod.

Daarnaast constateren wij dat in de toelichting nog wordt gesproken van ‘conceptueel kader’, terwijl paragraaf 2.3 (en artikel 7) het ‘toetsingskader’ beschrijft dat een eindverantwoordelijke accountant moet toepassen. Wij adviseren de term conceptueel kader in de ViO (en de VGBA) te vervangen door de term toetsingskader.

Tot slot merken wij ten aanzien van het derde lid op dat de in onderdeel b opgenomen zinsnede “om de onafhankelijke uitvoering van deze assurance-opdracht te waarborgen” eveneens van toepassing zou moeten zijn op onderdeel a. Wij bevelen daarom aan in de aanhef van het derde lid na de zinsnede “De eindverantwoordelijke accountant weigert of beëindigt de assurance-opdracht” in te voegen “met het oog op het borgen van de onafhankelijke uitvoering ervan” en in onderdeel b de zinsnede “om de onafhankelijke uitvoering van deze assurance-opdracht te waarborgen” te schrappen.

Artikel 8 – Niet tijdig onderkennen bedreiging

Wij zijn van mening dat zware eisen moeten worden gesteld aan de externe accountant die een bedreiging niet tijdig heeft onderkend. In dat geval is volgens ons voor vergunninghoudende accountantsorganisaties te allen tijde sprake van een schending als bedoeld in artikel 24 Bta. Er is dan geen plaats meer voor ‘kan zijn’ zoals nu opgenomen in de toelichting. Het feit dat een bedreiging te laat is onderkend, is op zichzelf al een overtreding (van artikel 7, eerste lid, ViO).

Verder adviseren wij in de toelichting te verduidelijken dat de toepassing van onderdeel b impliceert dat er een mogelijkheid is dat de eindverantwoordelijke accountant de assurance-opdracht alsnog moet beëindigen. Dat zal het geval zijn als er geen adequate maatregelen voorhanden zijn (artikel 7, tweede t/m vierde lid).

Artikel 16 - Samenloop wettelijke controle met overige dienstverlening (OOB)

De AFM beveelt aan artikel 16 ViO in overeenstemming te brengen met artikel 9 ViO en de voorgestelde nieuwe tekst van artikel 24b Wta. Op grond van de voorgestelde nieuwe tekst van artikel 24b Wta mag een accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij een OOB, naast controlediensten, geen andere werkzaamheden verrichten voor de OOB en de aan de OOB gelieerde entiteiten (ongeacht of deze in Nederland of in het buitenland zijn gevestigd). De accountantsorganisatie mag voorts geen wettelijke controles verrichten indien (i) een Nederlands netwerkonderdeel van de accountantsorganisatie andere werkzaamheden verricht voor de OOB of een Nederlandse of buitenlandse gelieerde entiteit van de OOB, of (ii) een buitenlands netwerkonderdeel van de accountantsorganisatie andere werkzaamheden verricht voor de OOB of een aan de OOB gelieerde entiteit die in Nederland is gevestigd. De voorgestelde nieuwe tekst van artikel 24b Wta zal naar verwachting in de loop van augustus 2013 door het ministerie van Financiën ter consultatie aan marktpartijen worden voorgelegd.

Datum	13 augustus 2013
Ons kenmerk	TA-JFPo-13071450
Pagina	10 van 22

Daarnaast stellen wij voor het tweede lid van artikel 16 anders te verwoorden. In de toelichting bij het amendement Plasterk waarmee het verbod in artikel 24b Wta is ingevoerd, is al opgenomen wat onder controlediensten in de zin van de wettelijke bepaling moet worden verstaan. Daarom vinden wij het juridisch zuiverder in het tweede lid op te nemen: “Onder controledienst wordt voor de toepassing van het eerste lid verstaan een dienst: ...[...].”.

Artikel 17 - Samenloop anders dan in hoofdstuk 3

Wij bevelen aan in de toelichting te verduidelijken dat artikel 24b Wta en artikel 16 ViO gelden ten aanzien van wettelijke controles bij OOB's en hoofdstuk 4 van de ViO ten aanzien van (i) andere assurance-opdrachten bij OOB's (niet zijnde wettelijke controles) en (ii) assurance-opdrachten (inclusief wettelijke controles) bij niet-OOB's. Dit vinden wij een belangrijk punt.

Daarbij vinden wij het van belang in de toelichting te benadrukken dat bij samenloop van een wettelijke controle bij een OOB met een overige assurance-opdracht (OOB of niet-OOB), hoofdstuk 3 altijd voorgaat op hoofdstuk 4.

Artikelen 30 en 31 - Diensten op het gebied van werving en selectie

Wij adviseren de artikelen 30 en 31 voor alle verantwoordelijke partijen van toepassing te doen zijn: OOB's en niet-OOBs. Wanneer assurance-diensten worden verricht naast een dienst met betrekking tot werving en selectie bestaat namelijk het risico van een onvoldoende kritische houding ten aanzien van de aangenomen medewerkers (in elk geval is er de perceptie). De AFM vindt het onwenselijk deze samenloop toe te staan voor zover de dienst een invloed van niet te verwaarlozen betekenis heeft op het assurance-object. Artikel 31 zou op deze wijze kunnen worden aangepast.

Artikel 37 - Specifieke maatregel bij geschenken met waarde boven 50 euro

Wij vinden dat het voorgestelde artikel 37 onvoldoende restrictief is en stellen voor een duidelijke en handhaafbare verbodsbepaling op te nemen. De norm van 50 euro is een “wassen neus” wanneer een eindverantwoordelijke accountant mag onderbouwen dat hij een bepaald geschenk dat duidelijk boven die bedrag uitgaat, gepast vindt. De maatregelen zoals beschreven in het derde lid ogen als een vorm van ‘comply or explain’: de accountant mag afwijken van de norm als hij het maar goed uitlegt. Wij vinden de toepassing van ‘comply or explain’ in een verordening zeer onwenselijk en niet passend in de onafhankelijkheidsregelgeving die naar ons oordeel juist duidelijke, eenduidige en meer restrictieve regels zou moeten bevatten. Ten overvloede merken wij op dat ‘comply or explain’ vaak wordt gebruikt in een code, zoals de Nederlandse corporate governance code. Een code, ook al is deze soms wettelijk verankerd, laat normaliter ruimte voor afwijkingen gelet op de grote mate van pluriformiteit van de aan de code onderworpen instellingen (geen ‘one-size-fits-all’ bepalingen mogelijk). De afwijkingen van de code moeten dan wel adequaat worden toegelicht en voor iedereen kenbaar zijn (het principe van ‘comply or explain’). Deze ruimte is naar onze mening niet gepast bij een verordening die van toepassing is op alle accountants die assurance-opdrachten verrichten.

De AFM begrijpt dat in situaties zoals genoemd in de ViO het gebruikelijk en passend kan zijn een geschenk te mogen ontvangen of te geven. Daartoe laat de ViO dan ook ruimte, zij het met een strikt maximum. Hoe arbitrair het maximum ook mag zijn, naar de mening van de AFM moet je je – gelijk een snelheidslimiet – dan ook aan het afgesproken maximum houden om te kunnen voldoen aan wet- en regelgeving.

De AFM is dan ook van mening dat geen enkel geschenk met een waarde van meer dan 50 euro door de accountantseenheid (of een lid van het assurance-team) mag worden ontvangen van een assurance-object (verantwoordelijke entiteit of een bij de verantwoordelijke entiteit betrokken persoon). *Vice versa* zou hetzelfde moeten gelden. Bovendien kan de vraag worden gesteld of een loutere melding, zoals in onderdelen b en c voorgesteld, een afdoende maatregel is wanneer het beleid binnen een accountantseenheid ten aanzien van geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid niet even strikt is. Tot slot vinden wij de beperking van de norm tot accountantseenheid dan wel een lid van het assurance-team te eng. Wij zijn van oordeel dat de onafhankelijkheid ook wordt bedreigd wanneer andere personen binnen de accountantseenheid, met name ook de bestuurders, geschenken zouden mogen ontvangen van meer dan 50 euro. Juist voor hen geldt naar de mening van de AFM de noodzaak tot strikte handhaving.

Wij stellen voor artikel 37 als volgt te doen luiden:

Artikel 37

1. Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren ingeval de accountantseenheid en de bij haar werkzame dan wel aan haar verbonden personen een geschenk of een persoonlijke uiting van gastvrijheid van de verantwoordelijke entiteit of een bij de verantwoordelijke entiteit betrokken persoon ontvangt met een waarde van meer dan 50 euro.
2. Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren ingeval de accountantseenheid en de bij haar werkzame dan wel aan haar verbonden personen een geschenk of een persoonlijke uiting van gastvrijheid met een waarde van meer dan 50 euro verstrekt aan de verantwoordelijke entiteit of een namens de verantwoordelijke entiteit bij de assurance-opdracht betrokken persoon.

In de toelichting dient te worden verduidelijkt dat een dergelijk verbod praktisch tot gevolg zal hebben dat voorkomen zou moeten worden dat verstrekkingen met een waarde van meer dan 50 euro plaatsvinden, dan wel – indien voorkomen geen optie (meer) is - een reeds ontvangen geschenk (of de tegenwaarde van de persoonlijke uiting van gastvrijheid) met een waarde van meer dan 50 euro onverwijld dient te worden geretourneerd. Vanzelfsprekend kan ook dit op vriendelijke wijze, bijvoorbeeld door verwijzing naar de bepalingen van de ViO welke nu eenmaal geen afwijkingen van de daarin opgenomen norm toelaten.

Artikel 40 - Afwijkende bepaling bij OOB

Wij vragen ons af of het voorgestelde derde lid nodig is. Kan er sprake van zijn dat een onderneming “plotseling” OOB wordt? Wij denken dat als een onderneming OOB wordt door een beursgang, de accountant dit normaliter zal zien aankomen. Dit is ook het geval als de onderneming een OOB wordt door uitgifte van een verhandelbare obligatie op een gereglementeerde markt.

Wij menen verder dat het derde lid dient te vervallen. Het argument dat deze bepaling is opgenomen “ter bevordering van de praktische toepasbaarheid” vinden wij niet bijdragen aan het bevorderen van de onafhankelijke uitvoering van assurance-opdrachten.

Datum	13 augustus 2013
Ons kenmerk	TA-JFPo-13071450
Pagina	12 van 22

Tot slot wordt in het eerste lid gesproken van ‘dezelfde organisatie van openbaar belang’. Wij vragen ons af hoe dit uitwerkt bij fusies en overnames die in voorkomende gevallen juist leiden tot een nieuwe organisatie. Wij adviseren dit nader uit te werken in de toelichting.

Artikel 42 Afwijkende bepaling voor nauwe persoonlijke relatie

Aangezien een afdoende toelichting op dit artikel ontbreekt, is het voor ons niet goed mogelijk te achterhalen wat de NBA met dit artikel voor ogen heeft. Wij zijn in elk geval van mening dat de uitzondering zoals verwoord in dit artikel zou moeten vervallen. Als er een financieel belang is dat door nauwe relaties van een partner, bestuurder of toezichthouder wordt gehouden, dan zouden er geen assurance-werkzaamheden moeten mogen plaatsvinden en zou een eventuele bestaande opdracht moeten worden teruggegeven.

Artikel 45 - Verbod bij afname van goederen en diensten

Wij vinden dat het uitgangspunt zou moeten zijn dat er in principe geen zakelijke relaties mogen bestaan tussen de accountantseenheid of een bij die accountantseenheid werkzame of daaraan verbonden persoon enerzijds en de verantwoordelijke entiteit of een bij de verantwoordelijke entiteit betrokken persoon anderzijds. Wij verwijzen naar de voorbeelden van onwenselijke zakelijke relaties die zijn opgenomen in het AFM-Rapport “Prikkel voor kwaliteit accountantscontroles”. De perceptie in het maatschappelijk verkeer is dat de accountant bij dit soort zakelijke dienstverlening niet onafhankelijk is. Een algeheel verbod op afname van goederen en diensten is echter niet opportuun. Wij kunnen ons daarom in elk geval vinden in de alternatieve voorwaarden die zijn genoemd in de onderdelen a, b en c. In aanvulling daarop bevelen wij echter wel dringend aan een vierde onderdeel (d) als ‘ontbindende’ voorwaarde voor de coulance toe te voegen: “de goederen of diensten voor één van de betrokken partijen van wezenlijk belang zijn”. Dit sluit aan bij de volgende zinsnede in de toelichting (p. 49) “De eindverantwoordelijke accountant weegt echter zorgvuldig af of zelfs een objectieve en zakelijke transactie tussen deze partijen een zodanige omvang kan bereiken dat deze leidt tot een bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering doordat de transactie een afhankelijkheid in wezen of in schijn veroorzaakt”. De invulling van het begrip ‘wezenlijk’ vergt vervolgens enige toelichting, waarbij wij ons kunnen voorstellen dat er in de hier bedoelde omstandigheden een kwantitatief hogere marge wordt gehanteerd dan bij het reguliere begrip ‘materieel belang’.

Artikel 46 – verbod bij aanvaarding lening, garantstelling of andere vormen van zekerheidsstelling

Wij bevelen aan de voorwaarden in het eerste lid alternatief te formuleren, zoals dit ook het geval is bij artikel 45 (afname goederen en diensten). Wij begrijpen niet waarom het verbod van artikel 46 ‘lichter’ moet zijn dan dat van artikel 45. In aanvulling op dit punt ligt het in de rede het tweede lid als alternatieve voorwaarde op te nemen in het eerste lid en als volgt te doen luiden: “de lening, garantstelling of andere vorm van zekerheidsstelling niet van wezenlijk belang is voor een van de betrokken partijen”.

Wij merken op dat artikel 46 in het eerste lid uitzonderingen op het verbod bevat (“tenzij”), terwijl de onderdelen a t/m c in artikel 45 als voorwaarden zijn geformuleerd. Wij adviseren de NBA om hier consistentie in aan te brengen.

In overeenstemming met onze reactie op artikel 45 – en ter voorkoming van begripsverwarring - stellen wij voor de term ‘materieel belang’ in het tweede en derde lid te vervangen door ‘wezenlijk belang’.

Datum	13 augustus 2013
Ons kenmerk	TA-JFPo-13071450
Pagina	13 van 22

De invulling van het begrip ‘wezenlijk’ vergt vervolgens enige toelichting, waarbij wij ons kunnen voorstellen dat er in de hier bedoelde omstandigheden een kwantitatief hogere marge wordt gehanteerd dan bij het reguliere begrip ‘materieel belang’.

Tot slot merken wij op dat ingeval de verantwoordelijke partij niet tijdig haar facturen betaalt en er bij voortdurende sprake is van openstaande facturen, er in de praktijk sprake kan zijn van een lening aan de verantwoordelijke partij. In dat geval is de verbodsbepaling van artikel 46 van toepassing. Wij adviseren de NBA de toelichting op artikel 46 op dit punt aan te vullen.

Artikel 49 - Aanvullende bepaling bij OOB

Wij vinden de afkoelingsperiode van twaalf maanden te kort voor key assurance-partners, bestuursvoorzitters en vergelijkbare functionarissen voordat zij bij de verantwoordelijke partij (OOB) gaan werken. Wij vinden dat dit twee jaar zou moeten zijn. Ook vanuit het oogpunt van de consistentie verdient eenzelfde termijn als genoemd in artikel 40, eerste lid, en artikel 51 de voorkeur. In dit verband wijzen wij erop dat de periode van twee jaar ook wordt gehanteerd in artikel 7, derde lid, onderdeel c en artikel 8, eerste lid, van de voorgestelde Europese Verordening.

Artikel 50 - Tijdelijk ter beschikking stellen van personeel

Wij vinden dat dit artikel moet worden verplaatst naar hoofdstuk 4. Het gaat immers om het verlenen van overige diensten aan de verantwoordelijke partij (de werkzaamheden die door het beschikbare personeel worden verricht naast het uitvoeren van een assurance-opdracht).

Artikel 54 - Juridische procedures

Wij merken op dat niet elke juridische onenigheid de gevolgtrekking rechtvaardigt dat een assurance-opdracht niet mag worden uitgevoerd. Denk hierbij aan onenigheid over de facturatie welke geen direct verband houdt met de kwaliteit van de geleverde diensten. Daarbij dient in aanmerking te worden genomen dat geschillen over de facturatie vaak wel nauw verband houden met onvrede over de kwaliteit van de geleverde diensten waardoor zij niet altijd duidelijk van elkaar te onderscheiden zijn. Voorkomen moet worden dat deze bepaling door een accountantseenheid of een onderdeel van het netwerk zou kunnen worden gebruikt als argument om anderen ertoe te bewegen zich niet met juridische middelen en procedures tegen tekortkomingen in de controle te verzetten. Ingeval de accountantseenheid of een onderdeel van het netwerk overweegt een assurance-opdracht tussentijds op te zeggen en sprake is van een zwaarwegend maatschappelijk belang, vinden wij dat de eindverantwoordelijke accountant in overleg met de NBA en de AFM een oplossing zou moeten zoeken, in plaats van het direct beëindigen van de assurance-opdracht. Bij het ontbreken van natuurlijk momentum, dan wel goed voorbereide communicatie aan de zijde van het assurance-object, kan beëindiging door het maatschappelijk verkeer ten onrechte worden uitgelegd als blijk van tekortkomingen aan de zijde van het assurance-object. Voor het goed functioneren van de kapitaalmarkten en ten behoeve van de zorgvuldige normen die in het maatschappelijk verkeer dienen te gelden, zou het bijzonder slecht zijn indien een regel vergt dat de accountant een assurance-opdracht bij onenigheid direct zou moeten beëindigen zonder dat de accountant daarbij zelf een zorgvuldig proces moet bewaken.

Wij doen de aanbeveling om artikel 54 als volgt te doen luiden:

Artikel 54

1. Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor ingeval van een actuele of dreigende procedure tussen de verantwoordelijke partij en:
 - a. de accountantseenheid of een onderdeel van het netwerk; of
 - b. de eindverantwoordelijke accountant of een lid van het assurance-team.
2. Een bedreiging als bedoeld in het eerste lid vereist een specifieke maatregel ingeval de accountantseenheid of een onderdeel van het netwerk overweegt een assurance-opdracht tussentijds op te zeggen en sprake is van een zwaarwegend maatschappelijk belang.
3. Als maatregel, bedoeld in het tweede lid:
 - a. treedt de eindverantwoordelijke accountant onverwijld in overleg met de Autoriteit Financiële Markten, in geval van een wettelijke controle, dan wel met de NBA, in geval van andere assurance-opdrachten dan een wettelijke controle, over de te nemen vervolgstappen;
 - b. is er overeenstemming bereikt tussen de eindverantwoordelijke accountant en de Autoriteit Financiële Markten, in geval van een wettelijke controle, dan wel met de NBA, in geval van andere assurance-opdrachten dan een wettelijke controle, over de te nemen vervolgstappen; en
 - c. zijn of worden de overeengekomen vervolgstappen opgevolgd.

Wij adviseren de NBA in de toelichting voorbeelden op te nemen van situaties waarin sprake kan zijn van een zwaarwegend maatschappelijk belang. Dit kan zich ook voordoen bij andere assurance-opdrachten dan wettelijke controles.

Artikel 55 - Prestatie-afhankelijke beoordeling en beloning

Wij vinden de zinsnede “in belangrijke mate” niet streng genoeg. Daarom stellen wij voor om de norm in het eerste lid te vervangen door “van niet te verwaarlozen betekenis”.

Artikel 56 – Wijzigingen Verordening Accountantsorganisatie en Nadere voorschriften voor accountantskantoren

De ViO bevat onafhankelijkheidsnormen die gericht zijn tot de individuele accountant, maar bepaalde onafhankelijkheidsnormen zijn ook relevant voor accountantsorganisaties. Denk bijvoorbeeld aan de bepalingen in hoofdstuk 3 en 4 die betrekking hebben op de samenloop van dienstverlening. Daartoe zouden de Verordening Accountantsorganisaties (voor wat betreft de samenloop met wettelijke controles) en de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (niet zijnde wettelijke controles) moeten worden aangepast in lijn met de ViO.

Tot slot

Wij hopen met voornoemde opmerkingen en aanbevelingen een constructieve bijdrage te kunnen leveren aan het consultatieproces. Wij kijken zeer uit naar de nog te ontvangen reacties op de consultatie en roepen andere betrokken partijen dan ook nadrukkelijk op te reageren. Aan de NBA verzoeken we onze opmerkingen en aanbevelingen mee te nemen in de totstandkoming van de VGBA en de ViO per 1 januari 2014.

Datum 13 augustus 2013
Ons kenmerk TA-JFPo-13071450
Pagina 15 van 22

Een systeem van open consultatie is belangrijk en draagt ontegenzeggelijk bij aan de kwaliteit van wet- en regelgeving. Gelijktijd roepen wij de NBA nu reeds op inspanningen te leveren om de VGBA en de ViO vervolgens onder de aandacht te brengen van haar leden, bijvoorbeeld in opleidingen, en van de diverse stakeholders (zoals auditcommissies). Dit zal de goede toepassing van de gedrags- en beroepsregels door accountants zeer zeker bevorderen en vergroot de kennis bij de stakeholders die op hun beurt de accountant scherp moeten houden.

Wij zouden het op prijs stellen indien deze brief op het moment van ontvangst openbaar wordt gemaakt op de website van de NBA en wij zijn vanzelfsprekend graag bereid tot nader overleg.

Hoogachtend,
Autoriteit Financiële Markten



Mr. drs. G. J. Everts RA
Bestuurslid

Datum	13 augustus 2013
Ons kenmerk	TA-JFPo-13071450
Pagina	16 van 22

BIJLAGE Detailpunten

VGBA

Artikel 3

Uit artikel 3 volgt dat het zowel om een handelen als nalaten kan gaan. In de toelichting op artikel 3 ontbreekt dat het ook kan gaan om een nalaten.

Artikel 5

Wij vinden dat het artikel en de toelichting niet op elkaar aansluiten. De norm is onduidelijk.

Bovendien gaat de toelichting bij artikel 5 ook in op artikel 8. Wij adviseren de toelichting te beperken tot artikel 5. In de toelichting op artikel 8 kan een verwijzing worden opgenomen naar de uitleg van begrippen onder artikel 5. Eén en ander wordt anders indien artikel 5 wordt opgenomen in paragraaf 2.3., zoals hierboven door ons aanbevolen (zie algemeen hoofdpunt C). Een dergelijke constructie is dan minder bezwaarlijk.

Artikel 7 tot en met 10

In de artikelen 7 tot en met 10 (beginsel van integriteit) is het bestanddeel “de accountant moet vermijden dat hij in deze situatie terecht komt” verdwenen uit de norm, terwijl dit bestanddeel wel in de huidige VGC is opgenomen. Wij constateren dat mede daardoor de artikelen met betrekking tot het beginsel van integriteit vooral ‘reactief’ en ‘probleem-oplossend’ zijn geformuleerd (het ‘leed’ is al geschied en de deze normen schrijven alleen nog voor hoe de accountant dat weer moet oplossen), terwijl de artikelen met betrekking tot de overige beginselen vooral ‘pro-actief’ en ‘probleem-voorkomend’ zijn geformuleerd. De AFM adviseert te overwegen dit pro-actieve element terug tot uitdrukking te laten komen, dan wel nader aan te geven waarom dit verschil in benadering is gekozen.

In de toelichting op artikel 10 staat dat dit artikel betrekking heeft op de situatie dat anderen de betrokkenheid van de accountant bij door hen ter beschikking gestelde informatie op onjuiste wijze voorstellen. Dat het gaat om ‘anderen’ volgt niet expliciet uit de norm. Wij adviseren de norm en toelichting op elkaar aan te laten sluiten.

Artikel 11

In de toelichting wordt gesproken over een accountant die “een bijzonder belang vertegenwoordigt”. Wij adviseren nader uit te leggen waaraan moet worden gedacht.

Artikel 12

De toelichting op artikel 12 gaat ervan uit dat de onafhankelijkheidsregels in nadere voorschriften worden opgenomen, terwijl deze in een verordening worden opgenomen.

In de toelichting op p. 11 staat: “onder onafhankelijkheid in schijn wordt verstaan: het vermijden van feiten en omstandigheden die dermate van belang zijn dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde zal concluderen (...) dat een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht wordt bedreigd”.

Wij adviseren het woord “vermijden” te vervangen door “ontbreken”, omdat wij de ‘onafhankelijkheid in schijn’ meer als een *gegeven* of *staat* zien dan als een *activiteit*’.

Artikel 24

In de toelichting staat nog dat er nadere voorschriften worden opgesteld voor de onafhankelijkheidsregels, maar dit wordt een verordening.

ViO

Artikel 1 – Definities resultaatafhankelijke vergoeding

Het staat buiten kijf dat een vergoeding niet afhankelijk mag zijn van een vooraf vastgestelde uitkomst. Een assurance-opdracht moet in volledige onafhankelijkheid plaatsvinden. Echter in de toelichting bij deze definitie zou wel verduidelijkt kunnen worden dat onder een resultaatafhankelijke vergoeding niet valt de situatie dat er een afwijking van de vergoeding plaatsvindt vanwege een tekortkoming in de nakoming van de werkzaamheden (korting of minderwerk), bijvoorbeeld door opgelopen vertraging van de kant van de accountant, of aan de kant van verantwoordelijke partij (meerwerk). In lijn met het voorgaande is wellicht beter om de woorden “of uitvoering” in de definitie te schrappen.

Artikel 3 - Onafhankelijke uitvoering assurance-opdracht

In de toelichting bij het tweede lid, in de derde alinea, staat het volgende: ‘*onder onafhankelijkheid in schijn wordt verstaan: het vermijden van feiten en omstandigheden die dermate van belang zijn dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde zal concluderen (...) dat een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht wordt bedreigd*’. Wij adviseren, gelijk aan onze opmerkingen bij artikel 12 VGBA, het woord “vermijden” te vervangen door “ontbreken”, omdat wij de ‘onafhankelijkheid in schijn’ meer als een *gegeven* of *staat* zien dan als een *activiteit*’.

Artikel 4 - Nader bepaalde groep van gebruikers

Wij stellen voor in de aanhef van het artikel na de zinsnede “in afwijking van artikel 3, tweede lid” toe te voegen: “en onverminderd artikel 10, is...”

Artikel 6 – Professionele oordeelsvorming

Wij zouden in de toelichting graag meer aandacht zien voor de wisselwerking tussen de verantwoordelijkheid van de individuele accountant en de verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie waar deze in dienst is. De accountant mag zich niet verschuilen achter het beleid van de accountantsorganisatie en heeft een eigen verantwoordelijkheid zaken aan de kaak te stellen als de accountant ziet dat zaken niet goed lopen.

Datum	13 augustus 2013
Ons kenmerk	TA-JFPo-13071450
Pagina	18 van 22

Artikel 8 - Niet tijdig onderkennen bedreiging

Het niet tijdig onderkennen van een bedreiging is een schending als bedoeld in artikel 24 Bta die door vergunninghoudende accountantsorganisaties moet worden vastgelegd in het schendingenregister. De accountant had in die gevallen eerder kunnen of behoren te weten dat er een bedreiging was voor zijn onafhankelijkheid. Deze verhouding met artikel 6 kan nog worden aangestipt in de toelichting. Ernstige schendingen dienen vergunninghoudende accountantsorganisaties te melden aan de AFM (incidentmelding).

Artikel 10 - Verlicht regime voor ‘nader bepaalde groep van gebruikers

Wij vinden het belangrijk in de toelichting op te nemen dat echt moet zijn gewaarborgd dat het assurance-rapport wordt gebruikt binnen de beperkte kring en niet (in tweede instantie) mede gebruikt zal worden voor een bredere verspreidingskring. Dit is het geval wanneer de gegevens worden gebruikt ten behoeve van het afgeven van een accountantsverklaring bij de jaarrekening. Er is dan immers geen sprake van een beperkte verspreidingskring.

Artikel 12 - Vastlegging

Wij adviseren vanuit het oogpunt van consistentie alle specifieke vastleggingsvereisten in artikel 12 op te nemen. Nu staan ze soms (alleen) in andere artikelen, zie bijvoorbeeld 15, tweede lid, ViO en artikel 14, tweede lid, ViO. De specifieke aanvullende vastleggingsvereisten voor artikel 8 staan weer wel in artikel 12.

Artikel 13 - Overeenkomstige toepassing ViO voor beursgenoteerde niet-OOB's

Uit de toelichting volgt niet duidelijk waarom dit artikel nodig is. In het “Consultatiedocument” wordt een duidelijker toelichting gegeven op p. 12 par. 3.11.

Artikel 15 - Hardheidsclausule

Wij adviseren de toelichting aan te vullen met de tekst die is opgenomen in het Consultatiedocument op p. 12. Verder adviseren wij in het artikel het woord “en” bij de cumulatieve voorwaarden te verplaatsen achter sub “b”.

Artikel 16 - Samenloop wettelijke controle met overige dienstverlening (OOB)

In paragraaf 3.7 van het Consultatiedocument van de NBA wordt gesteld dat op grond van Richtlijn 2006/43/EG een bepaalde Lidstaat geen nadere eisen mag stellen aan een accountant die in een andere Lidstaat gerechtigd is een wettelijke controle uit te voeren. Wij betwijfelen of artikel 34 van de Richtlijn van toepassing is. Artikel 34, tweede lid, van de Richtlijn verbiedt namelijk slechts aanvullende verplichtingen opgelegd aan *een auditor of auditkantoor van een andere lidstaat*. Het voorgestelde artikel 16 legt echter geen verbod op aan auditors of kantoren in andere lidstaten, maar alleen aan de accountants als bedoeld in de ViO.

Het vorenstaande neemt niet weg dat, voor zover al zou moeten worden aangenomen dat artikel 34 van de Richtlijn van toepassing is, de reikwijdte ervan beperkt is. Aanvullende eisen ter zake van onafhankelijkheid zijn immers slechts dan niet toegestaan indien de auditor of het auditkantoor *‘een wettelijke controle van jaarrekeningen van een in een andere lidstaat gevestigde dochteronderneming uitvoert’*.^[1] Vastgesteld kan worden dat de ViO en de voorgestelde wijziging van art. 24b Wta zich niet uitstrekt tot deze situatie.

^[1] Dit heeft te maken met het beginsel van wederzijdse erkenning van elkaars regelgeving en toezichtstelsels binnen de EU.

Immers, ten aanzien van buitenlandse netwerkonderdelen wordt louter aangeknoopt bij diensten die zij verrichten voor *Nederlandse* verbonden entiteiten van het assurance-object of het assurance-object zelf en dus niet ten aanzien van de controle die in een andere Lidstaat wordt verricht.

Tot slot verwijst de toelichting op artikel 16 nog naar artikel 38.

Artikel 17 - Samenloop anders dan in hoofdstuk 3

In artikel 17, eerste lid, ViO staat dat in hoofdstuk 4 voor ‘accountantseenheid’ steeds moet ook worden gelezen ‘accountantseenheid of onderdeel van het netwerk’ en voor ‘accountantspraktijk’ moet worden gelezen: ‘accountantspraktijk of onderdeel van het netwerk’. Dit is verwarrend voor de lezer, omdat artikel 1 reeds definities bevat van ‘accountantseenheid’ en ‘accountantspraktijk’. Nu worden hieronder in hoofdstuk 4 van de ViO opeens ook het netwerk verstaan. Wij raden aan steeds de toevoeging ‘of onderdeel van het netwerk’ in de bepalingen zelf op te nemen zodat de lezer niet in verwarring wordt gebracht over de reikwijdte van de definities die per hoofdstuk verschilt.

Artikel 18 - Verbod op assurance-opdrachten indien invloed op de verantwoordelijke entiteit etc.

Dit artikel lijkt bedoeld voor ‘restcategorieën’ overige dienstverlening (anders dan 19 t/m 33). Wij vinden het logisch wanneer dit artikel aan het einde van hoofdstuk 4 wordt opgenomen.

Daarnaast vinden wij onderdeel b complex geformuleerd en de toelichting op dit artikel geeft onvoldoende uitleg over de wijze waarop dit onderdeel moet worden toegepast.

Artikelen 19 en 20 - Administratieve dienstverlening

Hoewel paragraaf 4.2.2. aangeeft dat het gaat om een afwijkende bepaling in artikel 20, volgt niet uit artikel 19 dat de reikwijdte uitsluitend van toepassing is op niet-OOB’s.

Artikelen 21 en 22 - Verbod assurance-opdracht naast waardebepaling

Hoewel paragraaf 4.3.2. aangeeft dat het gaat om een afwijkende bepaling in artikel 22, volgt niet uit artikel 21 dat de reikwijdte uitsluitend van toepassing is op niet-OOB’s.

Wij adviseren verder in de toelichting voorbeelden op te nemen van zowel objectieve als subjectieve waardebepalingen.

Artikel 27 en 28 - Diensten met betrekking tot een informatiebeheersingssysteem

Wij adviseren in de toelichting aan te geven wat wordt bedoeld met “systeem van materieel belang is” in onderdeel a van dit artikel.

Artikelen 32 en 33 - Diensten op het gebied van corporate finance

Wij adviseren onderdeel b te laten vervallen, omdat wij menen dat wanneer onderdeel a zich voordoet, er sprake moet zijn van een verbod, ongeacht de omvang van de invloed op het assurance-object.

Datum	13 augustus 2013
Ons kenmerk	TA-JFPo-13071450
Pagina	20 van 22

Artikel 34 - Verbod op een resultaatafhankelijke vergoeding voor een assurance-opdracht

Wij adviseren tussen onderdelen a en b het woord 'of' in te voegen om duidelijk te maken dat het bepaalde in die onderdelen niet cumulatief is.

Artikel 36 - Specifieke maatregel bij vergoeding van meer dan 15% van totale opbrengst

In de toelichting op het tweede lid (p. 43) staat de volgende zinsnede die wij niet overtuigend vinden: *“als echter na verstrekking van het assurance-rapport duidelijk wordt dat de 15%-grens is overschreden is feitelijk geen bedreiging ontstaan voor de onafhankelijkheid ten tijde van het afgeven van het assurance-rapport (de overschrijding was immers toen niet bekend).”* Ook dan was sprake van een bedreiging van de onafhankelijkheid, hoewel deze niet tijdig is opgemerkt. Wij vinden dat ook in een dergelijk geval een specifieke maatregel zou moeten worden voorgeschreven.

Artikel 38 Verbod bij sponsoring

Wij adviseren in de toelichting enkele voorbeelden op te nemen van tegenprestaties die veelal in het kader van sponsoring worden geleverd.

Wij begrijpen de toelichting met betrekking tot de charitatieve instelling zo dat een korting op de dienstverlening mogelijk is, maar dat de charitatieve instelling, een lid van het assurance-team, de accountantseenheid of een onderdeel van het netwerk dit niet publiek mag maken. In elk geval mag de charitatieve instelling geen tegenprestatie geven die veelal in het kader van sponsoring wordt gegeven. Met andere woorden: het is ons niet helemaal duidelijk waar het woord “Dit” (in de laatste zin bij de toelichting op p. 45) naar verwijst. Zoals gezegd menen wij dat wordt verwezen naar de korting op de dienstverlening. Maar het kan ook zo gelezen worden dat het verwijst naar ‘een tegenprestatie in het kader van sponsoring’. Ter verduidelijking bevelen wij aan in plaats van het woord “Dit” te gebruiken: “Het geven van een korting”.

Artikel 39 - Langdurige betrokkenheid

De toelichting op artikel 39 is niet volledig in overeenstemming met de bewoording van de titel van hoofdstuk 7 en in artikel 39, eerste lid, voor wat betreft de term ‘dienstverlening’. Hoewel de term ‘dienstverlening’ in de hoofdstuktitel en in artikel 39 een brede betekenis lijkt te hebben, wordt deze in de toelichting, naar het oordeel van de AFM onterecht, beperkt tot het uitvoeren van een assurance-opdracht. Bedreigingen kunnen echter ook heel goed ontstaan doordat er eerst een jarenlange betrokkenheid is met de cliënt vanwege overige dienstverlening en vervolgens pas dienstverlening inzake assurance. Wij adviseren de toelichting aan te passen op artikel 39 (ruimere reikwijdte).

Het tweede lid kan worden gecombineerd met het eerste lid. De zinsnede “langdurig bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij betrokken is” vervangen door “gedurende zeven aangesloten jaren bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij betrokken is”.

Artikel 41 - Verbod op assurance-opdracht bij direct financieel belang en maatregel vereist bij een indirect financieel belang

In het tweede lid wordt als maatregel voorgesteld dat het financieel belang ten minste aan de auditcommissie of het toezichthoudend orgaan van die organisatie wordt gemeld.

Wij betwijfelen ten zeerste of deze maatregel de bedreiging voor de onafhankelijkheid kan wegnemen. In elk geval dient de toelichting hierover een uitleg te bevatten.

Verder stellen wij voor om op p. 47, in de tweede bullet in plaats van het woord “effecten” in te voegen: “financiële instrumenten”.

Artikel 44 - Gezamenlijke zakelijke belangen

Hoewel de partners onderdeel uitmaken van de accountantseenheid en het netwerk, zouden wij graag in het eerste lid de partners expliciet willen toevoegen. Het gaat immers over een materieel belang voor ten minste één der partijen. En daar is sneller aan voldaan bij een partner dan bij het netwerkonderdeel waar de partner werkt.

Naast het assurance-object (de verantwoordelijke partij) worden ook het management en orgaan belast met governance genoemd. Wij vinden dat dit ook serieus in andere artikelen overwogen moeten worden (bijvoorbeeld in artikel 37 en 45).

In het derde lid wordt als maatregel voorgesteld dat het financieel belang ten minste aan de auditcommissie of het toezichthoudend orgaan van die organisatie wordt gemeld. Wij vragen ons ten zeerste af of deze maatregel de bedreiging voor de onafhankelijkheid kan wegnemen. In elk geval dient de toelichting hierover een uitleg te bevatten.

Artikel 47 - verbod bij dienstverband en het vervullen van een functie bij de verantwoordelijke entiteit

Wij adviseren – ter voorkoming van de schijn van afhankelijkheid (perceptie) - in dit artikel een afkoelingsperiode op te nemen voor een voormalig lid van het assurance-team, een voormalig partner van de accountantspraktijk of een onderdeel van het netwerk of een voormalig werknemer van de accountantsafdeling, ongeacht of de banden van betekenis direct zijn doorgeknipt. Banden van betekenis kunnen direct na de overstap immers nog steeds aanwezig zijn, ook al is geen sprake van de omstandigheden zoals genoemd in het artikel.

Artikel 48 - Maatregel bij functie bij verantwoordelijke entiteit voordat assurance-opdracht plaatsvond

In de toelichting op artikel 48 staan verwijzingen naar artikel 30 en artikel 37. Dit lijken niet de juiste artikelnummers te zijn. De toelichting op dit artikel is zeer summier en dient te worden uitgebreid.

Uit de in de toelichting opgenomen voorbeelden van mogelijke maatregelen blijkt niet hoe deze bedreigingen uit hoofde van vertrouwdsheid en intimidatie kunnen worden weggenomen.

Verder adviseren wij het woord ‘waarborgen’ in de toelichting te vervangen door ‘maatregelen’.

Artikel 54 - Juridische procedures

Wij adviseren de verhouding tot artikel 24 ViO te verduidelijken. De kop van paragraaf 4.5 en hoofdstuk 12 suggereert een overlap. In onderhavig artikel gaat het om juridische procedures tussen de accountant en de verantwoordelijke partij en bij artikel 24 ViO gaat het om de procesbijstand die een accountant verleent aan de verantwoordelijke partij.

Datum	13 augustus 2013
Ons kenmerk	TA-JFPo-13071450
Pagina	22 van 22

De kopjes kunnen hiertoe eenvoudig worden aangepast. Artikel 54 “Juridisch geschil met de verantwoordelijke partij”; artikel 24 “procesbijstand aan de verantwoordelijke partij in een fiscale gerechtelijke procedure”.

Artikel 55 - Prestatie-afhankelijke beoordeling en beloning

Wij vragen ons af of ‘budgetrealisatie en margerealisatie’ onder het begrip ‘commerciële prestatie’ zou moeten vallen, zoals in de toelichting staat.