

# Eenheid in verscheidenheid

Rapport Tijdelijke Commissie Onderhoud VGC

juni 2007

# Inhoudsopgave

1	Samenvatting en adviezen	3
2	Opdracht, samenstelling en werkwijze	5
2.1	Opdracht	5
2.2	Samenstelling	5
2.3	Werkwijze	5
3	Analyse van de huidige situatie en van de problematiek	7
3.1	Huidige regelgeving	7
3.2	Achtergronden regelgeving	7
3.3	Kenschets problematiek	8
4	Alternatieve oplossingen	9
4.1	Alternatieve oplossingen	9
4.2	Overweging keuze tussen alternatieve oplossingen	9
4.3	Voorgestelde regelgeving	11
5	Aanpassingen Verordening gedragscode	15
6	Toetsing aan IFAC-regelgeving	19
7	Overige bevindingen	21
Bijlage 1	Schema huidige regelgeving	22
Bijlage 2	IFAC schema Structure of Pronouncements issued by the IAASB	25
Bijlage 3	Notitie Juridische Zaken NIVRA inzake definities d.d. 4 mei 2007	26



# 1. Samenvatting en adviezen

De taakopdracht van de commissie is erop gericht de regeldruk voor accountants met een samenstelpraktijk te verlichten. De conclusies van de commissie kunnen als volgt worden samengevat:

1. De commissie adviseert te komen tot een beperkte eenduidige set van relevante regelgeving voor de samenstelpraktijk, bestaande uit:
  - VGC delen A en C
  - Nadere voorschriften kantoren (met verlicht toepassingsregime)
  - Nadere voorschriften COS 4410 (samenstelopdracht)
  - Nadere voorschriften permanente educatie (verlicht regime)

Overigens wordt door de commissie voorgesteld opdrachten tot het verrichten van alle andere aan assurance verwante opdrachten in de regelgeving analoog aan samenstelopdrachten te behandelen.

2. De bestaande regelgeving blijft ongewijzigd indien sprake is van uitvoering van assurance-opdrachten binnen een accountantspraktijk. In dat geval worden alle aan die accountantspraktijk verbonden accountants als openbaar accountant beschouwd.
3. Eenduidigheid in de van toepassing zijnde regelgeving wordt door de commissie van groot belang geacht uit een oogpunt van duidelijkheid voor opdrachtgevers en betrokken derden. De commissie is derhalve van mening dat een strikte scheidslijn tussen assurance en non-assurance werkzaamheden dient te worden aangehouden.
4. Daarnaast is de commissie van oordeel dat kwaliteit van uitvoering van werkzaamheden van essentieel belang is. Dit moet echter niet leiden tot een overmaat aan regelgeving. Daarom wordt – in vergelijking met de thans geldende regelgeving – voorgesteld de regelgeving voor de samenstelpraktijk aanmerkelijk te reduceren. In concreto wordt voorgesteld deel C van de VGC van toepassing te verklaren, te komen tot een verlichte toepassing van kantoorvoorschriften en toepassing van het verlichte regime van permanente educatie.

De commissie adviseert om een nog in te stellen pluriform samengestelde commissie, bestaande uit NIVRA- en NOvAA vertegenwoordigers een verdere uitwerking te laten geven aan een verlichte toepassing van kantoorvoorschriften. Wellicht kan qua uitwerking worden aangesloten op de commissie Regelgeving onder voorzitterschap van Carel Verdiesen.

5. De kwaliteitstoetsing van de samenstelpraktijk moet worden aangepast op de beperkte set van toepasselijke regels. Dit kan gebeuren door het introduceren van een risicogerichte benadering van de kwaliteitstoetsing. Deze risicogerichte benadering kan worden uitgewerkt door een combinatie van desk review, self assessment en steekproefsgewijs en in beperkte mate onderzoek ter plaatse.

Ook hier adviseert de commissie om een nadere uitwerking te laten begeleiden door een nog in te stellen pluriform samengestelde commissie.

6. Naar het oordeel van de commissie is het vinden van de goede balans tussen enerzijds een evenwichtige toepassing van de kantoorvoorschriften en anderzijds de risicogerichte benadering in de kwaliteitstoetsing van cruciaal belang voor het welslagen van haar voorstellen.
7. Toetsing van de voorstellen aan IFAC-regelgeving heeft tot de conclusie geleid, dat de voorstellen in principe aan deze regelgeving voldoen.
8. Op langere termijn acht de commissie het zinvol de gehanteerde terminologie in de diverse wet- en regelgeving te harmoniseren, met name de terminologie betreffende het accountantskantoor en de accountantsorganisatie.

## 2. Opdracht, samenstelling en werkwijze

### 2.1 Opdracht

In februari 2007 is door het bestuur van het NIVRA de Tijdelijke Commissie Onderhoud VGC ingesteld. De aan de commissie verstrekte opdracht luidt:

*Het bestuur verzoekt de commissie op de kortst mogelijke termijn tekstwijzigingen in de VGC voor te stellen, zodanig dat:*

- a. De VGC de optie mogelijk maakt, dat de registeraccountant, die als 'samensteller' geen samenstellingsverklaring afgeeft maar wel een bijdrage levert aan het samenstellen van jaarrekeningen, valt onder VGC, deel C (accountants in business).*
- b. Een aanpassing van de definitie van openbaar accountant wordt bereikt. Toets daarbij de aanvaardbaarheid, duidelijkheid en volledigheid van een definitie in de zin van: 'een openbaar accountant is de registeraccountant, die commerciële diensten verleent en daarbij verklaringen aflegt (hieronder zijn begrepen samenstellingsverklaringen)'.*

*De commissie wordt verzocht haar voorstellen te toetsen aan de IFAC Code of Ethics, het IFAC Assurance Framework en de (inter)nationale beroepsvoorschriften (COS en ISQC1) en eventuele afwijkingen duidelijk aan te geven.*

### 2.2 Samenstelling

De samenstelling van de commissie is als volgt:

G.M. van de Luitgaarden RA (voorzitter)  
drs. G.H. Koolman RA (lid)  
drs. J.H. Kreuze RE RA (lid)  
dr. J.P.J. Verkruijsse RE RA (lid)  
drs. R.G. Bosman RA (secretaris)

De heer drs. R.E.J. Heinsbroek, medewerker van het NIVRA-bureau heeft de logistieke aangelegenheden voor zijn rekening genomen en is als notulist opgetreden.

### 2.3 Werkwijze

De commissie heeft vanaf 15 februari 2007 achtmaal vergaderd. Voorts heeft een bijeenkomst van een aantal betrokkenen plaatsgevonden waarin de kenmerken van het international assurance framework zijn besproken en het belang hiervan voor deze commissie.

Daarnaast heeft een kleine delegatie uit de commissie de instituten ICAEW en CIMA in Londen bezocht, om een duidelijk beeld te krijgen van de behandeling van Professional Accountants in Business en de voor hen geldende regelgeving – met name de Code of Ethics – in de UK.

De commissie heeft besloten haar taak uit te voeren door de volgende stappen te doorlopen:

1. Analyse van de problematiek en invulling van de opdracht (zie hoofdstuk 3).
2. Bekijken van alternatieve oplossingen (zie hoofdstuk 4).
3. Formuleren voorstellen tot aanpassing van de Verordening Gedragscode (zie hoofdstuk 5).
4. Toetsen van de voorstellen aan IFAC-regelgeving (zie hoofdstuk 5)

## 3. Analyse van de huidige situatie en van de problematiek

### 3.1 Huidige regelgeving

De regelgeving, die thans van toepassing is op diverse soorten opdrachten is weergegeven in het schema in bijlage 1.

Op basis van dit schema kan worden geconcludeerd dat op de uitvoering van samenstelopdrachten thans de volgende regelgeving van toepassing is:

- VGC delen A en B1 (openbaar accountant)
- NV accountantskantoren (thans nog RKB1)
- NV COS 4410: samenstelopdrachten
- NV permanente educatie (zwaar regime)

Voor de duidelijkheid zij vermeld, dat bij de uitvoering van samenstelopdrachten geen sprake is van assurance en derhalve geen sprake is van onafhankelijkheidsvoorschriften (noch voor de betrokken accountant, noch voor het kantoor). De uitvoering van samenstelopdrachten valt niet onder het assurance framework van IFAC.

### 3.2 Achtergronden regelgeving

De commissie heeft vastgesteld dat bij de toepassing van regelgeving de volgende aspecten in aanmerking moeten worden genomen.

1. De accountant handelt bij al zijn werkzaamheden in het algemeen belang.
2. De Nederlandse regelgeving op het gebied van accountancy, welke grotendeel is gebaseerd op die van IFAC en de EU, is principle based van aard en dient als zodanig ook te worden toegepast.
3. Bij het toepassen van de regelgeving in Nederland dient uitgegaan te worden van de principes van redelijkheid en billijkheid.
4. Accountancy is een persoonlijke beroepsbeoefening, derhalve is het kunnen dragen van de eigen verantwoordelijkheid een 'must'.
5. In het huidige tijdsbeeld is het veranderen van werkomgeving en werkrelaties als normaal te beschouwen.
6. Door de vergrijzing wordt meer dan voorheen een beroep gedaan op gepensioneerden om hun ervaring aan te wenden in maatschappelijke, vaak niet commerciële functies.
7. RKB1 alsmede de vergelijkbare internationale standaard ISQC1 geven in paragraaf 5 de mogelijkheid tot het op onder meer omvang en bedrijfskenmerken van de organisatie toesnijden van het systeem van kwaliteitsbeheersing.
8. Bij de toetsing van het systeem van kwaliteitsbeheersing door de CTK dient recht gedaan te worden aan onder meer omvang en bedrijfskenmerken van de te toetsen organisatie.
9. Uitvoering van werkzaamheden dient in principe plaats te vinden volgens daarop betrekking hebbende beroepsregels zoals weergegeven in het schema in bijlage 1.



### 3.3 Kenschets problematiek

Op basis van een intensieve discussie is door de commissie geconcludeerd, dat met name in de volgende situaties bij het samenstellen van informatie, sprake is van een nog niet opgeloste problematiek:

- administratiekantoren waarbij RA's werkzaam zijn.
- adviseurs, zelfstandig of werkzaam bij consultancyfirma's, die tevens financiële informatie samenstellen.

In deze situaties wordt de huidige regelgeving als knellend ervaren, met name omdat de VGC-regelgeving voor de openbaar accountant van toepassing is (A en B1) en alle voorschriften voor kwaliteitsbeheersing van accountantskantoren. Bij laatstgenoemde voorschriften wordt in de praktische toepassing alsmede in de uitgevoerde kwaliteitstoetsingen in onvoldoende mate rekening gehouden met de aard en omvang van het kantoor (inclusief de aard van de werkzaamheden), hoewel deze voorschriften daar beslist wel de mogelijkheid toe bieden. Artikel 5 van RKB1 luidt immers als volgt:

*“Deze richtlijn voor de Kwaliteitsbeheersing geldt voor alle accountantsorganisaties. De aard van de gedragslijnen en de procedures die door individuele organisaties worden ontwikkeld om aan deze Kwaliteitsrichtlijn 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.”*

## 4. Alternatieve oplossingen

### 4.1 Alternatieve oplossingen

De volgende twee alternatieve oplossingen zijn door de commissie overwogen:

1. De accountant verricht samenstellingsopdrachten: hij valt onder VGC deel B<sub>1</sub> of C
2. De accountant verricht samenstellingsopdrachten: hij valt onder VGC deel C

Alternatief 1 is conform deel 1.a van de taakopdracht. De keuze tussen VGC deel B<sub>1</sub> of VGC deel C komt voort uit het feit dat in de huidige situatie een openbaar accountant (vallend onder VGC deel B<sub>1</sub>) ook samenstellingswerkzaamheden mag verrichten.

De commissie heeft besloten om, in verband met de gewenste duidelijkheid een tweede mogelijkheid te formuleren waarin elke accountant die samenstellingsopdrachten verricht in principe onder deel C van de VGC valt. Dit laat onverlet dat een accountant altijd mag opteren voor VGC deel B<sub>1</sub>.

### 4.2 Overweging keuze tussen alternatieve oplossingen

Ten aanzien van alternatief 1 zijn twee mogelijke uitwerkingen overwogen.

- A. de keuze is een vrije optie voor de betrokken accountant;
- B. er worden criteria gesteld voor de keuze, bijvoorbeeld het al dan niet aanwezig zijn van derde belanghebbenden bij de uitkomst van de samenstelwerkzaamheden.

In beide uitwerkingen is de commissie van mening dat onvoldoende duidelijkheid bestaat voor de gebruikers van samengestelde jaarrekeningen ten aanzien van de van toepassing zijnde regelgeving. Daarenboven is het bij uitwerking B een nadeel dat van te voren veelal niet te bepalen is of er sprake zal zijn van derde belanghebbenden; de cliënt heeft immers de vrijheid de uitkomst van de samenstelwerkzaamheden alsnog aan derden te verstrekken.

Alternatief 2 impliceert, dat uitsluitend als een kantoor assurance-opdrachten uitvoert de betrokken accountants kwalificeren als openbaar accountant. Dit alternatief leidt daarmee tot een voor derden en leden eenduidige en heldere werkingssfeer van (delen van) de VGC.

De commissie overweegt voorts dat de op samenstellingsopdrachten van toepassing zijnde IFAC-regelgeving beperkt van omvang is. Dit geldt allereerst voor COS 4410. Tevens stelt de commissie voor om tot een verlicht toepassingsregime van de kantoorvoorschriften te komen, zodanig dat in de praktijk alleen relevant te achten regels resteren. In deze opzet geldt dan dat ook de kantoorwerkzaamheden beperkt van omvang zijn. De commissie is in principe geen voorstander van het aanpassen van de voorschriften en regelgeving zelve aangezien dat de transparantie en helderheid van de regelgeving niet ten goede komt. Wel kan in bepaalde omstandigheden (zoals beperkte omvang en geen uitvoering van assurance-opdrachten) sprake zijn van een verlicht toepassingsregime.

Bij het bezoek aan ICAEW en CIMA is gebleken, dat ook bij deze beide organisaties in beperkte mate regels gelden voor accountants die samenstelopdrachten voor cliënten verrichten. De gesprekken hebben geen indicatie opgeleverd dat het NIVRA met het doorvoeren van de door de commissie voor te stellen oplossing een afwijkende koers gaat varen ten opzichte van deze met IFAC verbonden beroepsorganisaties.

Rekening houdend met het voorgaande concludeert de commissie, dat COS 4410 en de kantoorvoorschriften met verlicht toepassingsregime van toepassing moeten zijn op accountants dan wel kantoren waaraan zij verbonden zijn, die alleen samenstelopdrachten uitvoeren. Een belangrijke overweging hierbij is, dat aldus een eenduidige set van regelgeving voor de samenstelpraktijk ontstaat, die voldoet aan gerechtvaardigde belangen van belanghebbenden bij een minimum niveau van kwaliteit.

Overige voordelen van deze opzet zijn:

- De RA kan er welbewust voor kiezen zich te beperken tot samenstellingsopdrachten en andere aan assurance verwante werkzaamheden, en valt daardoor in deel C van de VGC.
- De RA die zijn praktijk verder wil laten groeien met assurance opdrachten (bijv. wettelijke controles of subsidieverklaringen) komt in de categorie B1 in plaats van C. Dat is dan het gevolg van een duidelijke keuze.
- De gebruikers van jaarrekeningen worden niet geconfronteerd met een toename van verschillende soorten accountantsrapportages die tot verwarring zal leiden.

De voorgestelde set van regelgeving bestaat aldus uit:

- VGC delen A en C (accountants in business),
- kantoorvoorschriften met verlicht toepassingsregime
- NV COS 4410
- NV PE (verlicht regime)

Naar het oordeel van de commissie voldoet dit voorstel aan onderdeel 1.a van de taakopdracht.

Een gevolg van deze voorgestelde aanpassing van de regelgeving is dat accountants die niet verbonden zijn aan een accountantskantoor dat zich bezighoudt met assurance-opdrachten, vallen onder de contributie-categorie voor accountants in business (L).

Overigens wordt door de commissie voorgesteld andere aan assurance verwante opdrachten in de regelgeving analoog aan samenstelopdrachten te behandelen.

Een gedeelte van de commissie is van mening dat op korte termijn overwogen moet worden de term 'samenstellingsverklaring' te vervangen door de term 'samenstellingsrapport'. Op deze wijze wordt een 'verklaring' alleen gebruikt bij assurance-werkzaamheden.

### 4.3 Voorgestelde regelgeving

Bij uitvoering van het voorstel van de commissie kan het volgende overzicht worden gegeven van de regelgeving:

Werkzaamheden registeraccountants	Op deze werkzaamheden van toepassing zijnde bestaande of komende regelgeving		
	Accountantspraktijk	Individuele registeraccountant	
		<i>Gedragsregels</i>	<i>Beroepsregels</i>
<b>Assurance-opdrachten, bestaande uit:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- wettelijke controles</li> <li>- andere assurance-opdrachten</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Wta, Bta en VAO</li> <li>NV accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Wta, Bta en VGC (delen A en B-1)</li> <li>VGC (delen A en B-1)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>NV COS (100 t/m 999), NVO, NV PE</li> <li>NV COS (100 t/m 3699), NVO, NV PE</li> </ul>
<b>Aan assurance verwante opdrachten, uitgevoerd door accountantspraktijk, bestaande uit:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- opdrachten tot het verrichten van specifiek overeengekomen werkzaamheden;</li> <li>- opdrachten tot het samenstellen van financiële informatie;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>kantoorvoorschriften met verlicht toepassingsregime</li> <li>kantoorvoorschriften met verlicht toepassingsregime</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>VGC (delen A en B1)</li> <li>VGC (delen A en B1)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>NV COS (4400), NV PE</li> <li>NV COS (4410), NV PE</li> </ul>
<b>Aan assurance verwante opdrachten, uitgevoerd door accountantspraktijk, bestaande uit:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- het verzorgen van belastingaangiften, waarbij geen conclusie wordt verwoord die zekerheid verschaft</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>geen normstelling</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>VGC (delen A en B-1 met uitzondering van onafhankelijkheidsregels)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>NV PE</li> </ul>

Werkzaamheden registeraccountants	Op deze werkzaamheden van toepassing zijnde bestaande of komende regelgeving		
	Accountantspraktijk	Individuele registeraccountant	
		<i>Gedragsregels</i>	<i>Beroepsregels</i>
<i>vervolg van pag 11:</i>			
- Consultancy- en adviesopdrachten, zoals management-adviezen en belastingadviezen	geen normstelling	VGC (delen A en B-1 met uitzondering van onafhankelijkheidsis)	NV PE
- Transactie-gerelateerde adviesdiensten (zie NV COS 5500N)	geen normstelling	VGC (delen A en B-1 met uitzondering van onafhankelijkheidsis)	NV COS 5500N en NV PE
- Administratieve dienstverlening	geen normstelling	VGC (delen A en B-1 met uitzondering van onafhankelijkheidsis)	NV PE
- Overige opdrachten	geen normstelling	VGC (delen A en B-1 met uitzondering van onafhankelijkheidsis)	NV PE
<b>Aan assurance verwante en overige opdrachten uitgevoerd door accountants in business</b>	<b>van kracht op basis van VGC C-360</b>		
- opdrachten tot het verrichten van specifiek overeengekomen werkzaamheden;	kantoorvoorschriften met verlicht toepassingsregime	VGC (delen A en C)	NV COS (4400), NV PE (verlicht)
- opdrachten tot het samenstellen van financiële informatie;	kantoorvoorschriften met verlicht toepassingsregime	VGC (delen A en C)	NV COS (4410), NV PE (verlicht)

Werkzaamheden registeraccountants	Op deze werkzaamheden van toepassing zijnde bestaande of komende regelgeving		
	Accountantspraktijk	Individuele registeraccountant	
		<i>Gedragsregels</i>	<i>Beroepsregels</i>
<i>vervolg van pag 12:</i>			
- het verzorgen van belastingaangiften, waarbij geen conclusie wordt verwoord die zekerheid verschaft	geen normstelling	VGC (delen A en C)	NV PE (verlicht)
- Consultancy- en adviesopdrachten, zoals management-adviezen en belastingadviezen	geen normstelling	VGC (delen A en C)	NV PE (verlicht)
- Transactie-gerelateerde adviesdiensten (zie NV COS 5500N)	geen normstelling	VGC (delen A en C)	NV COS 5500N en NV PE (verlicht)
- Administratieve dienstverlening	geen normstelling	VGC (delen A en C)	NV PE (verlicht)
- Overige opdrachten	geen normstelling	VGC (delen A en C)	NV PE (verlicht)

Zeer globaal samengevat leidt dit tot het volgende overzicht, ten aanzien van de toepassing van de kantoorvoorschriften:

<b>Werkzaamheden</b>	assurance	samenstellen, specifiek overeengekomen werkzaamheden	overige
<b>Aard van de kantoorvoorschriften</b>	zwaar	verlicht toepassingsregime	geen

De voorgestelde kantoorvoorschriften met verlicht toepassingsregime kunnen bestaan uit:

- Afzonderlijke kantoorvoorschriften voor aan assurance verwante opdrachten, waarin uitsluitend de voor deze opdrachten relevante bepalingen zijn opgenomen.
- Toepassing daarvan afhankelijk van de omvang en de bedrijfskenmerken van het betrokken kantoor (art. 5 RKB<sub>1</sub>).

## 5. Aanpassing Verordening gedragscode

In onderstaand overzicht zijn de gevolgen (in grijs gearceerd) van de in hoofdstuk 4 voorgestelde oplossing voor de definities in de Verordening Gedragscode opgenomen.

Bestaande tekst in de VGC	Geadviseerde tekst in de VGC
<p>Definities</p> <p>Accountantskantoor:</p> <p>hieronder wordt verstaan:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- de organisatorische eenheid waarbinnen één of meer registeraccountants 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</li> <li>- de accountantsorganisatie ter zake van uitgevoerde professionele diensten bestaande uit assuranceopdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet onder de werkingssfeer van de Wet toezicht accountantsorganisaties vallen;</li> </ul>	<p>Definities</p> <p>Accountantskantoor:</p> <p>hieronder wordt verstaan:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- de organisatorische eenheid waarbinnen één of meer registeraccountants voor een cliënt <b>assuranceopdrachten</b> uitvoeren die niet beschikt over een vergunning als bedoeld in artikel 5 van de Wet toezicht accountantsorganisaties; of</li> <li>- de accountantsorganisatie ter zake van uitgevoerde professionele diensten die niet onder de werkingssfeer van de Wet toezicht accountantsorganisaties vallen;</li> </ul>
<p>Artikel C-300.1</p> <p><b>Deel C van deze verordening is van toepassing op de accountant in business. Hiertoe wordt ten minste gerekend de registeraccountant die werkzaam is als:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. directeur, chief financial officer of controller van een andere organisatie dan een accountantspraktijk of een accountantsafdeling;</li> <li>b. interim-manager en in die hoedanigheid een tijdelijke functie vervult binnen de organisatie van zijn opdrachtgever en de resultaten van zijn werkzaamheden presenteert onder de naam van de entiteit van zijn opdrachtgever;</li> </ol>	<p>Artikel C-300.1</p> <p><b>Deel C van deze verordening is van toepassing op de accountant in business. Hiertoe wordt ten minste gerekend de registeraccountant die werkzaam is als:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. directeur, chief financial officer of controller van een andere organisatie dan een accountantspraktijk of een accountantsafdeling;</li> <li>b. interim-manager en in die hoedanigheid een tijdelijke functie vervult binnen de organisatie van zijn opdrachtgever en de resultaten van zijn werkzaamheden presenteert onder de naam van de entiteit van zijn opdrachtgever;</li> </ol>



<p>c. uitvoerder van uitsluitend overige opdrachten, die niet werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantspraktijk;</p> <p>d. toezichthouder of controleur van het Rijk en de daarmee verbonden organen bij onder meer de algemene, provinciale of gemeentelijke rekenkamer, de Autoriteit Financiële Markten, de Nederlandsche Bank, De Nederlandse Mededingingsautoriteit, de Onafhankelijke Post en Telecommunicatie Autoriteit, de Nederlandse Zorgautoriteit of een andere door de overheid ingestelde toezichthouder;</p> <p>e. opsporingsmedewerker bij het Korps landelijke politiediensten of een daarmee vergelijkbare overheidsinstantie;</p> <p>f. docent in het onderwijs.</p> <p>De accountant in business past te allen tijde het conceptueel raamwerk toe zoals opgenomen in deel A. Bij de interpretatie van de daarin opgenomen voorschriften wordt de aard van de door hem uitgevoerde werkzaamheden in aanmerking genomen.</p>	<p>c. uitvoerder van aan assurance verwante opdrachten en/of overige opdrachten, die niet werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantspraktijk;</p> <p>d. toezichthouder of controleur van het Rijk en de daarmee verbonden organen bij onder meer de algemene, provinciale of gemeentelijke rekenkamer, de Autoriteit Financiële Markten, de Nederlandsche Bank, De Nederlandse Mededingingsautoriteit, de Onafhankelijke Post en Telecommunicatie Autoriteit, de Nederlandse Zorgautoriteit of een andere door de overheid ingestelde toezichthouder;</p> <p>e. opsporingsmedewerker bij het Korps landelijke politiediensten of een daarmee vergelijkbare overheidsinstantie;</p> <p>f. docent in het onderwijs.</p> <p>De accountant in business past te allen tijde het conceptueel raamwerk toe zoals opgenomen in deel A. Bij de interpretatie van de daarin opgenomen voorschriften wordt de aard van de door hem uitgevoerde werkzaamheden in aanmerking genomen.</p>
	<p>Nieuw artikel C-360 Aan assurance verwante opdrachten</p> <p>Artikel C-360 De accountant in business die een aan assurance verwante opdracht uitvoert zorgt ervoor dat hij:</p> <p>a. een beleid voert dat niet strijdig is met het bepaalde in deze verordening;</p> <p>b. voldoet aan de hierna bedoelde nadere voorschriften.</p> <p>Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande het bepaalde in dit artikel.</p>

Ter toelichting wordt het volgende opgemerkt:

### **1. Definitie accountantskantoor**

De voorgestelde wijziging heeft tot gevolg dat een organisatorische eenheid die mede assurance-opdrachten uitvoert kwalificeert als accountantskantoor en dat alleen de hieraan verbonden accountants openbaar accountant zijn.

Overigens wordt opgemerkt, dat in de definitie de accountantsorganisatie apart benoemd moet worden om te bereiken dat ook een accountantsorganisatie (vergunninghouder) als accountantskantoor wordt beschouwd, voorzover deze buiten het Wta-domein actief is.

### **2. Artikel C-300.1**

Het gevolg van deze wijziging is dat geëxpliciteerd wordt dat de registeraccountant die niet werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantspraktijk die assurance-werkzaamheden uitvoert, maar wel aan assurance verwante opdrachten en/of overige opdrachten, zoals hiervoor in paragraaf 4.2 al is aangegeven werkzaam is als accountant in business.

### **3. Nieuw artikel C-360**

De accountant die zoals in punt 2 is uitgewerkt als accountant in business wordt aangemerkt is onderworpen aan het bepaalde in de delen A en C van de VGC. De commissie meent evenwel zoals hiervoor aangegeven dat op deze accountant in business naast NV COS 4410 ook kantoorvoorschriften met verlicht toepassingsregime van toepassing moeten zijn. Daarom wordt voorgesteld een nieuw artikel C-360 in de VGC op te nemen. Hierin wordt bepaald dat de accountant in business die een aan assurance verwante opdracht uitvoert ervoor moet zorgen dat hij een beleid voert dat niet strijdig is met het bepaalde in de VGC en moet voldoen aan door het bestuur uit te vaardigen nadere voorschriften.

De commissie is van mening dat met deze voorstellen het concrete voorstel in de taakopdracht onder 1.b weliswaar niet naar de letter, maar wel naar de geest wordt gevolgd.

Rekening houdend met de voorgestelde aanpassing van de definitie van accountantskantoor en de vigerende definitie van openbaar accountant is -buiten het Wta-domein- dan sprake van een openbaar accountant als de registeraccountant werkzaam is bij of verbonden is aan een organisatorische eenheid waarbinnen één of meer registeraccountants voor een cliënt assurance-opdrachten verrichten. Aan assurance verwante opdrachten vallen hiermee dus buiten de scope. Vergelijking van deze omschrijving van het begrip openbaar accountant met het concrete voorstel in de taakopdracht leidt tot de volgende observaties:

- De definitie van openbaar accountant blijft luiden: 'de registeraccountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantspraktijk.' Een accountantspraktijk is een accountantsorganisatie (ex Wta) en een accountantskantoor.
- In het commissievoorstel wordt als criterium de uitvoering van assurance-opdrachten genoemd. In de definitie uit de opdracht (zie paragraaf 2.1) is het criterium 'verklaringen afgeven'

Aansluitend bij het IFAC assurance framework is de omschrijving 'verklaringen afgeven' enerzijds te eng omdat bij overige assurance-opdrachten het product wordt aangeduid als rapport, anderzijds te breed omdat ook de samenstellingsverklaring als verklaring wordt aangeduid.

- In het commissievoorstel wordt ervan uitgegaan dat alle registeraccountants, die verbonden zijn aan of werkzaam zijn bij een kantoor dat assurance-opdrachten uitvoert openbaar accountant zijn. Bij de andere definitie zijn dit alleen de registeraccountants die zelf verklaringen afgeven. Dit zou impliceren dat medewerkers en registeraccountants die andere activiteiten uitvoeren binnen een kantoor niet als openbaar accountant worden aangeduid. De commissie is van mening, dat uit een oogpunt van duidelijkheid naar de markt en duidelijkheid over de vak-technische verantwoordelijkheid van alle medewerkers, alle betrokken registeraccountants als openbaar accountant moeten worden aangemerkt. Dit sluit aan op de thans geldende VGC. De commissie acht het onjuist als criterium 'commerciele diensten' te noemen. Uit een oogpunt van duidelijkheid dient enkel het criterium 'uitvoeren van assurance-opdrachten voor een cliënt' naar het oordeel van de commissie maatgevend te zijn voor het kwalificeren als accountantskantoor en daarmee voor het kwalificeren als openbaar accountant.

Samenvattend komt de commissie tot de conclusie dat met het gedane voorstel op adequate wijze wordt tegemoet gekomen aan de in paragraaf 3.3 geschetste problematiek, die ten grondslag heeft gelegen aan de taakopdracht van de commissie (onderdeel 1.b).

## 6. Toetsing aan IFAC-regelgeving

Het voorstel van de commissie sluit nauw aan op de IFAC-regelgeving, hetgeen blijkt uit het volgende schema, dat geldt ten aanzien van samenstelopdrachten.

	IFAC	Voorstel
VGC	A + B1	A + C (1)
<i>Kantoorvoorschriften</i>	van toepassing	van toepassing (2)
NV COS 4410	van toepassing	van toepassing (3)
NV PE	van toepassing	van toepassing (4)

Hierbij zijn de volgende kanttekeningen te maken:

(1) Ten aanzien van de VGC is het effect van het verschil beperkt omdat de belangrijkste in deel B1 opgenomen regels, die relevant zijn ten aanzien van samenstelopdrachten, de opdracht-aanvaarding betreffen. Van belang is hierbij te constateren dat de NV kantoren ook regels inzake opdracht-aanvaarding bevat. Het effect van het geconstateerde verschil is daardoor beperkt.

(2) In het voorstel is sprake van kantoorvoorschriften met verlicht toepassingsregime. Dit past binnen de IFAC-regelgeving, gezien artikel 5 van RKB<sup>1</sup> dat luidt: *“Deze richtlijn voor de Kwaliteitsbeheersing geldt voor alle accountantsorganisaties. De aard van de gedragslijnen en de procedures die door individuele organisaties worden ontwikkeld om aan deze Kwaliteitsrichtlijn 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.”*

(3) In het voorstel zijn zowel bij uitvoeren van assurance-opdrachten als bij het uitvoeren van samenstelopdrachten regelgevingstechnisch de Nadere voorschriften accountantskantoren van toepassing, zij het in de laatste situatie met een verlicht toepassingsregime. Omdat in het spraakgebruik in beide situaties sprake zal zijn van accountantskantoren heeft de commissie overwogen de terminologie in de regelgeving op korte termijn onderscheidend te maken. Alles afwegend adviseert de commissie, ook vanwege nieuwe terminologie in de implementatiewet van de 8e EU-richtlijn, vooralsnog af te zien van aanpassing. Echter op langere termijn blijft dit een punt van aandacht en acht de commissie het zinvol te komen tot aanpassing van de terminologie (zie ook bijlage 3).

(4) In het voorstel zal het verlichte regime van PE gelden. Dit past binnen de IFAC-regelgeving, die een verlicht regime mogelijk maakt in geval van minder risicovolle opdrachten.



## 7. Overige bevindingen

De commissie heeft overigens nog aandacht besteed aan de vraag of voor samenstelopdrachten toetsing door de CTK van toepassing moet zijn. De commissie is van oordeel dat toetsing in principe een goede zaak is, mede gezien het belang dat derden hebben bij naleving van de overigens beperkte kwaliteitsstandaarden, die voor deze opdrachten zullen gelden bij invoering van het commissievoorstel. Voorts kan worden overwogen, dat waar – mede op basis van IFAC-regels – kantoorvoorschriften met verlicht toepassingsregime gelden ook toetsing daarvan passend is. Wel stelt de commissie voor, op pragmatische gronden geen toetsing toe te passen beneden een nader te bepalen ondergrens.

Tijdens het bezoek aan CIMA is vastgesteld dat CIMA ten aanzien van accountants in business die in de markt actief zijn, in het kader van de kwaliteitstoetsing een risicogerichte benadering volgt. Deze bestaat in het algemeen uit een desk review, gebaseerd op door de betrokken leden door middel van een self assessment verstrekte informatie, die zonodig wordt aangevuld met een bezoek ter plekke. De commissie geeft in overweging bij de toetsing van kantoren met samenstelopdrachten een vergelijkbare risicogerichte benadering te volgen.

# Bijlage 1

## Schema huidige regelgeving

Werkzaamheden registeraccountants	Op deze werkzaamheden van toepassing zijnde bestaande of komende regelgeving		
	Accountantspraktijk	Individuele registeraccountant	
		<i>Gedragsregels</i>	<i>Beroepsregels</i>
<b>Assurance- opdrachten, bestaande uit:</b>  - wettelijke controles  - andere assurance- opdrachten	Wta, Bta en VAO  NV accountants- kantoren ter zake van assurance- opdrachten	Wta, Bta en VGC (delen A en B-1)  VGC (delen A en B-1)	NV COS (100 t/m 999), NVO, NV PE  NV COS (100 t/m 3699), NVO, NV PE
<b>Aan assurance ver- wante opdrachten, uitgevoerd door accountantspraktijk, bestaande uit:</b>  - opdrachten tot het verrichten van specifiek overeen- gekomen werk- zaamheden;  - opdrachten tot het samenstellen van financiële informatie;	RKB1  RKB1	VGC (delen A en B-1)  VGC (delen A en B-1)	NV COS (4400), NV PE  NV COS (4410), NV PE

Werkzaamheden registeraccountants	Op deze werkzaamheden van toepassing zijnde bestaande of komende regelgeving		
	Accountantspraktijk	Individuele registeraccountant	
		<i>Gedragsregels</i>	<i>Beroepsregels</i>
<i>vervolg van pag 22:</i>			
<b>Overige opdrachten uitgevoerd door accountantspraktijk. Voorbeelden hiervan zijn:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- het verzorgen van belastingaangiften, waarbij geen conclusie wordt verwoord die zekerheid verschaft</li> <li>- Consultancy- en adviesopdrachten, zoals management-adviezen en belastingadviezen</li> <li>- Transactie-gerelateerde adviesdiensten (zie NV COS 5500N)</li> <li>- Administratieve dienstverlening</li> <li>- Overige opdrachten</li> </ul>	<p>geen normstelling</p> <p>geen normstelling</p> <p>geen normstelling</p> <p>geen normstelling</p> <p>geen normstelling</p>	<p>VGC (delen A en B-1 met uitzondering van onafhankelijkheidsdeis)</p> <p>VGC (delen A en B-1 met uitzondering van onafhankelijkheidsdeis)</p> <p>VGC (delen A en B-1 met uitzondering van onafhankelijkheidsdeis)</p> <p>VGC (delen A en B-1 met uitzondering van onafhankelijkheidsdeis)</p> <p>VGC (delen A en B-1 met uitzondering van onafhankelijkheidsdeis)</p>	<p>NV PE</p> <p>NV PE</p> <p>NV COS 5500N en NV PE</p> <p>NV PE</p> <p>NV PE</p>
<b>Overige opdrachten uitgevoerd door accountants in business</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- het verzorgen van belastingaangiften, waarbij geen conclusie wordt verwoord die zekerheid verschaft</li> </ul>	<p>geen normstelling</p>	<p>VGC (delen A en C)</p>	<p>NV PE (verlicht)</p>



Werkzaamheden registeraccountants	Op deze werkzaamheden van toepassing zijnde bestaande of komende regelgeving		
	Accountantspraktijk	Individuele registeraccountant	
		<i>Gedragsregels</i>	<i>Beroepsregels</i>
<i>vervolg van pag 23:</i>			
- Consultancy- en adviesopdrachten, zoals management-adviezen en belastingadviezen	geen normstelling	VGC (delen A en C)	NV PE (verlicht)
- Transactie-gerelateerde adviesdiensten (zie NV COS 5500N)	geen normstelling	VGC (delen A en C)	NV COS 5500N en NV PE (verlicht)
- Administratieve dienstverlening	geen normstelling	VGC (delen A en C)	NV PE (verlicht)
- Overige opdrachten	geen normstelling	VGC (delen A en C)	NV PE (verlicht)

#### Gebruikte afkortingen:

<i>Wta</i>	<i>Wet toezicht accountantsorganisaties</i>
<i>Bta</i>	<i>Besluit toezicht accountantsorganisaties</i>
<i>VAO</i>	<i>Verordening accountantsorganisaties</i>
<i>VGC</i>	<i>Verordening gedragscode</i>
<i>NV COS</i>	<i>Nadere voorschriften Controle en overige standaarden</i>
<i>NVO</i>	<i>Nadere voorschriften onafhankelijkheid</i>
<i>NV PE</i>	<i>Nadere voorschriften permanente educatie</i>
<i>RKB1</i>	<i>Richtlijn voor de kwaliteitsbeheersing 1</i>

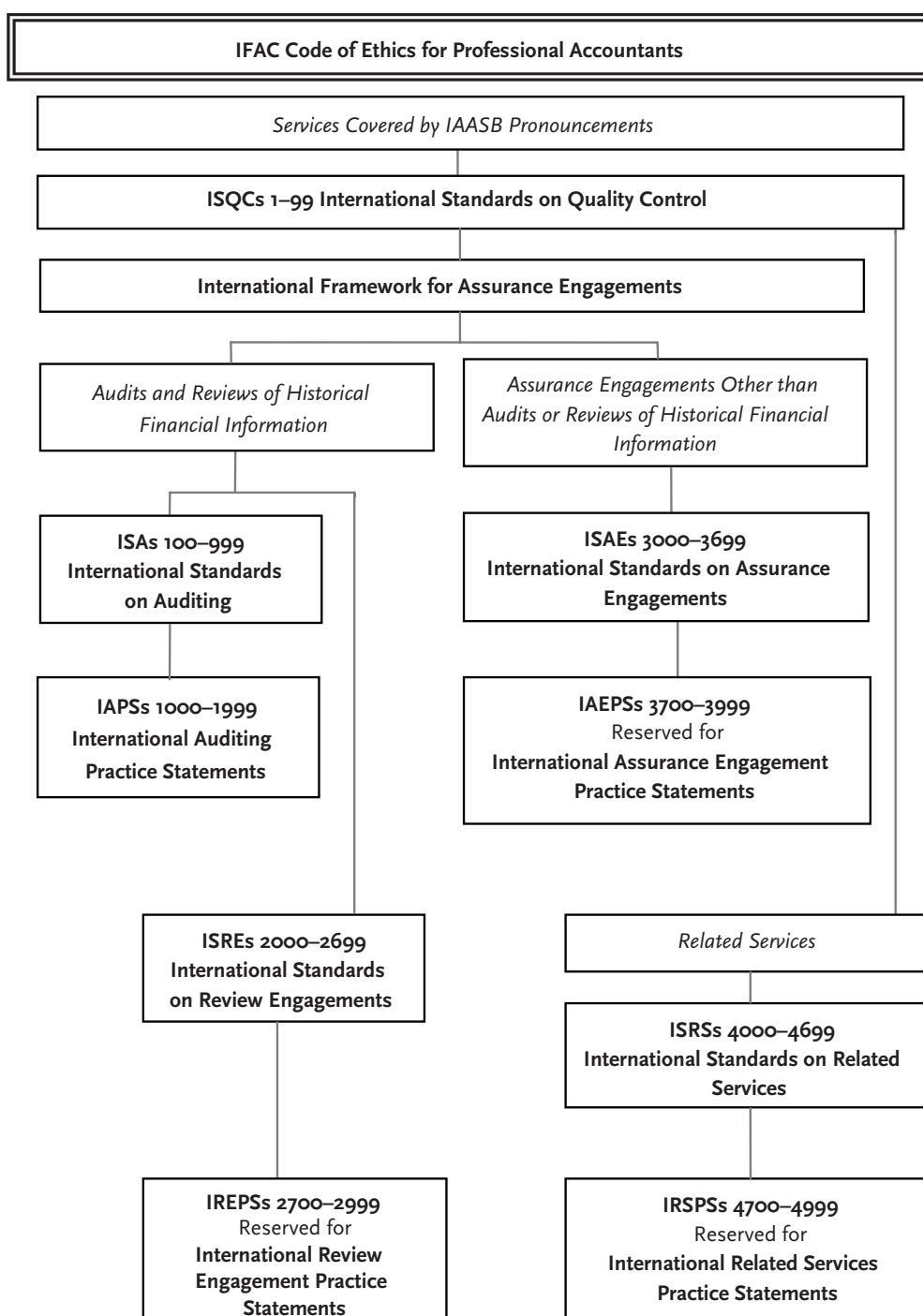
De Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten, die waren geïntegreerd in de eind 2006 ter consultatie gepubliceerde Nadere voorschriften accountantskantoren zijn nog niet van toepassing.

Het bestuur heeft besloten de laatstbedoelde nadere voorschriften te verdelen in de per 1 maart 2007 in werking getreden Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten en kantoorvoorschriften ter zake van aan assurance verwante opdrachten. Besloten is het concipiëren van laatstgenoemde nadere voorschriften uit te stellen totdat een besluit is genomen mede aan de hand van de door deze commissie en de Commissie Regeldruk uit te brengen rapporten. Tot dat moment blijft voor accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten de bestaande RKB1 van toepassing.

# Bijlage 2

## IFAC schema Structure of Pronouncements issued by the IAASB

### STRUCTURE OF PRONOUNCEMENTS ISSUED BY THE INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD



# Bijlage 3

## Notitie Juridische Zaken NIVRA inzake definities d.d. 4 mei 2007.

### Inleiding

Door de Tijdelijke Commissie Onderhoud VGC wordt overwogen een wijziging in de definities van de VGC aan te brengen om zo tegemoet te komen aan bepaalde bezwaren uit de praktijk. Daarbij is voorgesteld om de term accountantskantoor te laten vervallen en te kiezen voor ‘assurancekantoor’ en enkele andere wijzigingen – zoals de term ‘auditor’ voor accountants met bepaalde werkzaamheden - door te voeren.

Aan Juridische Zaken is gevraagd een wettechnisch advies over deze voorstellen te geven. Zonder op de details van de voorstellen in te gaan kan op grond van praktijkvoorschriften voor ontwerpers van regelingen<sup>1</sup> het volgende worden opgemerkt.

### Aanwijzingen voor de regelgeving

Een basale, maar vaak vergeten, aanwijzing is:

Tot het tot stand brengen van nieuwe regelingen wordt alleen besloten, indien de noodzaak daarvan is komen vast te staan *[aanwijzing 6 lid 1]*.

Daarnaast is van belang dat wordt gestreefd naar duidelijkheid en eenvoud van regelingen en naar een bestendig karakter daarvan *[aanwijzing 10]*.

Over de aspecten van vormgeving van regelgeving en terminologie is bepaald dat het normale spraakgebruik zoveel mogelijk wordt gevolgd en dat woorden waarvan de betekenis te weinig bepaald of onduidelijk is niet mogen worden gebruikt *[aanwijzing 54]*.

Aanwijzing 57 stelt dat vreemde woorden of woorden die van vreemde talen zijn afgeleid worden vermeden, behalve indien deze de bedoeling duidelijker weergeven dan Nederlandse en in de Nederlandse taal ingang hebben gevonden.

Het gebruik van de uitdrukking ‘en/of’ blijft achterwege *[aanwijzing 63]*.

Indien in een opsomming van gevallen ‘of’ wordt gebruikt, is daaronder mede begrepen de situatie dat meer dan één van de genoemde gevallen zich tegelijk voordoen.

Verwijzingen naar bepalingen die zelf een verwijzing inhouden en verwijzing naar latere bepalingen van de regeling worden bij voorkeur vermeden *[aanwijzing 78 lid 2]*.

Volgens aanwijzing 121 wordt in een begripsbepaling aan een term geen sterk van het normaal spraakgebruik afwijkende betekenis gegeven *[aanwijzing 121 lid 2]*.

---

<sup>1</sup> Aanwijzingen voor de regelgeving, Gereedschap voor de wetgevingspraktijk deel 4, Ministerie van Justitie Directie Wetgeving, SDU Uitgevers, Den Haag 2004

## **Conclusie**

Nieuwe definities snel na de invoering van een regeling zouden alleen overwogen moeten worden indien de noodzaak ervan vaststaat. Daarbij moet dan zoveel mogelijk worden aangesloten bij het normale spraakgebruik en woorden die uit een vreemde taal komen worden vermeden.

Het loslaten van de definitie van accountantskantoor en het introduceren van termen als assurancekantoor en auditor is zodoende vanuit de praktijk van regelgeving af te raden. Daarbij geldt dat met de huidige termen wordt aangesloten op het spraakgebruik en dat er een verband zit in de gerelateerde termen accountantspraktijk, accountantsorganisatie en accountantskantoor. Aldus zijn er meerdere overwegingen om de aanpassing te ontraden.





**Koninklijk Nederlands  
Instituut van Registeraccountants**

A.J. Ernststraat 55  
Postbus 7984  
1008 AD Amsterdam  
T 020 301 0 301  
F 020 301 0 302  
E [nivra@nivra.nl](mailto:nivra@nivra.nl)  
I [www.nivra.nl](http://www.nivra.nl)