

## II

(Besluiten waarvan de publicatie niet voorwaarde is voor de toepassing)

## COMMISSIE

## AANBEVELING VAN DE COMMISSIE

van 16 mei 2002

**Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen**

(kennisgeving geschied onder nummer C(2002) 1873)

(Voor de EER relevante tekst)

(2002/590/EG)

DE COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN,

Gelet op het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, en met name op artikel 211, tweede streepje,

Overwegende hetgeen volgt:

- (1) De onafhankelijkheid van met de wettelijke controle belaste accountants (externe accountants) is van fundamenteel belang voor het bevorderen van het vertrouwen van het publiek in de betrouwbaarheid van externe accountantsverslagen. Zij verleent een grotere geloofwaardigheid aan de bekendgemaakte financiële gegevens en biedt toegevoegde waarde aan beleggers, investeerders, crediteuren, werknemers en andere belanghebbenden in EU-vennootschappen. Dit geldt vooral voor vennootschappen die instellingen van openbaar belang zijn, zoals bijvoorbeeld beursgenoteerde vennootschappen, kredietinstellingen, verzekeringsmaatschappijen, icbe's en beleggingsondernemingen.
- (2) Onafhankelijkheid is tevens het belangrijkste middel waarover het accountantsberoep beschikt om het publiek en de regelgevers ervan te overtuigen dat externe accountants en accountantskantoren hun werkzaamheden uitvoeren op een manier die beantwoordt aan de algemeen aanvaarde ethische beginselen, en met name het integriteits- en het objectiviteitsbeginsel.
- (3) Richtlijn 84/253/EEG van de Raad <sup>(1)</sup> inzake „de toelating van personen belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden” stelt de minimumkwalificaties vast die worden verlangd van personen aan wie het is toegestaan wettelijke controles te verrichten.
- (4) Overeenkomstig de artikelen 24 en 25 van deze richtlijn moeten de EU-lidstaten bepalen dat externe accountants noch op eigen gezag, noch namens een accountantskantoor wettelijke controle mogen uitoefenen wanneer zij niet onafhankelijk zijn. Artikel 26 van de richtlijn schrijft bovendien voor dat de lidstaten er zorg voor moeten dragen dat tegen externe accountants passende sancties kunnen worden getroffen indien zij een wettelijke controle niet onafhankelijk uitvoeren. Artikel 27 van de richtlijn bepaalt ten slotte dat de lidstaten er zorg voor moeten dragen dat ten minste de vennoten en aandeelhouders van een accountantskantoor geen zodanige bemoeienis met de uitvoering van een wettelijke controle hebben dat daardoor afbreuk wordt gedaan aan de onafhankelijkheid van de natuurlijke persoon die namens het accountantskantoor de wettelijke controle verricht. Dit vereiste geldt eveneens voor diegenen die met het bestuur of de leiding van of het toezicht op het accountantskantoor zijn belast, voorzover deze personen zelf niet als externe accountant zijn erkend.
- (5) De nationale regels van de lidstaten inzake de onafhankelijkheid van externe accountants verschillen momenteel op allerlei punten, zoals bijvoorbeeld op het gebied van de personen, zowel binnen het accountantskantoor als daarbuiten, op wie de onafhankelijkheidsregels van toepassing zijn; de financiële, zakelijke of andere relaties die een externe accountant, een accountantskantoor of een werknemer van het kantoor mag onderhouden met een gecontroleerde cliënt; de niet-controlediensten die wel en die niet mogen worden verleend aan een gecontroleerde cliënt; en de te nemen veiligheidsmaatregelen. In een dergelijke situatie is het moeilijk om alle beleggers, investeerders en andere belanghebbenden in EU-vennootschappen dezelfde zekerheid te bieden dat externe accountants overal in de EU hun controlewerkzaamheden op onafhankelijke wijze uitoefenen.

<sup>(1)</sup> PB L 126 van 12.5.1984, blz. 20.

- (6) Momenteel bestaan er nog geen internationaal aanvaarde ethische normen die de onafhankelijkheid van de externe accountant regelen en die overal in de EU als ijkpunt voor nationale onafhankelijkheidsregels zouden kunnen fungeren.
- (7) De problematiek van de onafhankelijkheid van externe accountants werd aangekaart in het Groenboek van de Commissie van 1996 <sup>(1)</sup> betreffende „De rol, de positie en de aansprakelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de Europese Unie”, dat door de Raad, het Economisch en Sociaal Comité en het Europees Parlement werd onderschreven. In aansluiting op de mededeling van de Commissie van 1998 <sup>(2)</sup> betreffende „De wettelijke controle in de Europese Unie: verdere maatregelen” is het EU-Comité Accountantscontrole opgericht, dat de problematiek van de onafhankelijkheid van externe accountants als één van zijn prioriteiten heeft aangemerkt. Ten slotte wordt in de mededeling van de Commissie met als titel „Strategie van de EU inzake de financiële verslaglegging: verdere maatregelen” <sup>(3)</sup> onderstreept hoe belangrijk het is dat de uitoefening van de wettelijke controle in de hele Europese Unie eenzelfde hoogstaand niveau bereikt, waarbij onder meer ten aanzien van de normen op het gebied van de beroepsethiek een gemeenschappelijke benadering dient te worden gevolgd.
- (8) Deze aanbeveling betreffende de onafhankelijkheid van externe accountants is van toepassing op het gehele externe-accountantsberoep in de EU en is erop gericht een ijkpunt vast te stellen voor de onafhankelijkheidseisen die alle lidstaten van de EU aan externe accountants dienen op te leggen.
- (9) Binnen het Comité Accountantscontrole is overeengekomen dat elke lidstaat er met behulp van de toepassing van basisbeginselen voor moet zorgen dat externe accountants, regelgevers en alle andere betrokkenen hetzelfde verstaan onder het onafhankelijkheidsvereiste. Op deze manier zullen de gebeurtenissen en omstandigheden die de onafhankelijkheid van een externe accountant bedreigen, overal in de EU op consistente wijze worden geïnterpreteerd en aangepakt. De invoering van dergelijke beginselen moet eveneens bijdragen tot de totstandbrenging van gelijke concurrentievoorwaarden bij de verlening van externe-controlediensten in de interne markt. Deze beginselen moeten algemeen geldig, strikt, solide, concreet toepasbaar en redelijk zijn. Zij dienen zowel door beroepsorganisaties, toezichhouders en regelgevers als door externe accountants, hun cliënten en andere belanghebbenden op consistente wijze te worden uitgelegd en toegepast.
- (10) Tevens is binnen het Comité Accountantscontrole afgesproken dat op dit initiatief zou worden voortgebouwd om gemeenschappelijke onafhankelijkheidsnormen uit te werken. Dit alles moet bijdragen tot de totstandkoming van een eengemaakte EU-kapitaalmarkt zoals deze wordt geschetst in het Actieplan voor financiële diensten <sup>(4)</sup> dat

door de Europese Raad van Stockholm <sup>(5)</sup> is onderschreven. Terwijl deze harmonisatiewerkzaamheden worden voortgezet, wordt de vaststelling van nationale onafhankelijkheidsregels ter aanvulling van de EU-basisbeginselen evenwel aan de lidstaten overgelaten. Deze regels zouden in het bijzonder gelden voor wettelijke controles van vennootschappen die in gereguleerde sectoren actief zijn. De lidstaten kunnen tevens besluiten de onafhankelijkheidsnormen die voor beursgenoteerde vennootschappen gelden, ook op niet-beursgenoteerde vennootschappen toe te passen.

- (11) Een op een samenstel van beginselen gebaseerde benadering van de onafhankelijkheid van externe accountants is te verkiezen boven een aanpak die op de uitvaardiging van gedetailleerde regels berust, omdat een dergelijke benadering voorziet in een stevig kader waarbinnen externe accountants hun optreden moeten verantwoorden. Voorts biedt zulk een benadering het accountantsberoep en de regelgevers ervan de nodige flexibiliteit om snel en efficiënt te kunnen reageren op nieuwe ontwikkelingen in het zakenleven en de controle-omgeving. Tegelijkertijd wordt vermeden dat wat mag en niet mag op een al te juridische en rigide wijze wordt benaderd, zoals bij een op regels gebaseerde aanpak het geval zou zijn. Met een benadering op basis van beginselen kan bovendien worden ingespeeld op de ontelbare veranderingen in individuele omstandigheden die zich in de praktijk en in de uiteenlopende rechtskaders in de EU voordoen. Een op de vaststelling van beginselen berustende benadering zal bijgevolg beter tegemoet komen aan de behoeften van zowel de Europese kapitaalmarkten als de kleine en middelgrote ondernemingen.
- (12) Het waarborgen van de onafhankelijkheid van externe accountants levert voordelen op in de vorm van een hogere efficiëntie en andere positieve effecten, die uiteindelijk de algemene doelmatigheid van de kapitaalmarkten in de hand werken. Daar staat tegenover dat de instandhouding van de onafhankelijkheid van de externe accountant aanleiding geeft tot een veelheid van extra kosten, die door diverse partijen moeten worden gedragen. Het gaat onder meer om de kosten van de ontwikkeling, instandhouding en handhaving van waarborgen voor de onafhankelijkheid. Wanneer lidstaten en regelgevers externe accountants willen verplichten een of andere veiligheidsmaatregel te nemen, moeten zij rekening houden met de in specifieke omstandigheden te verwachten kosten en baten. Zo kan een gegeven veiligheidsmaatregel tegen lage kosten aanzienlijke voordelen uit het oogpunt van het algemeen belang opleveren wanneer hij op accountantscontroles van instellingen van openbaar belang wordt toegepast. Indien hij echter wordt toegepast op de accountantscontrole van een kleine vennootschap die van vrij gering openbaar belang is, kan dezelfde veiligheidsmaatregel kosten met zich meebrengen die niet in verhouding staan tot de voordelen die eruit voortvloeien voor de gebruikers van de jaarrekening van de betrokken vennootschap.

<sup>(1)</sup> PB C 321 van 28.10.1996, blz. 1.

<sup>(2)</sup> PB C 143 van 8.5.1998, blz. 12.

<sup>(3)</sup> COM(2000) 359 van 13.6.2000.

<sup>(4)</sup> COM(1999) 232 van 11.5.1999.

<sup>(5)</sup> Conclusies van het Voorzitterschap, Europese Raad van Stockholm van 23 en 24 maart 2001.

- (13) De vaststelling van basisbeginselen volstaat op zichzelf evenwel niet om het publiek ervan te overtuigen dat externe accountants in de EU adequate integriteits- en onafhankelijkheidsnormen in acht nemen. Er zijn gedegen kwaliteitsborgingstelsels nodig om te verifiëren of de externe accountants in de EU deze beginselen naar behoren toepassen. In dit verband voorziet de aanbeveling van de Commissie inzake „Waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle in de EU”<sup>(1)</sup> in externe beoordelingen van de kwaliteit van met de wettelijke controle belaste accountants, waarbij onder meer wordt nagegaan in hoeverre de onafhankelijkheidsnormen in acht worden genomen. Op deze kwaliteitsborgingstelsels wordt controle van buitenaf uitgeoefend.
- (14) Met deze aanbeveling wordt een belangrijke stap gezet in de richting van een betere kwaliteitsborging van de accountantscontrole. Verdere stappen kunnen noodzakelijk blijken. De Commissie is voornemens een bredere strategie voor de accountantscontrole voor te stellen. In het kader daarvan zal onder meer aandacht worden besteed aan de volgende kwesties: het gebruik van internationale standaarden voor accountantscontrole (International Standards on Auditing — ISA), de uitoefening van controle van buitenaf op het accountantsberoep en de rol van auditcomités.
- (15) In deze aanbeveling wordt benadrukt dat het accountantsberoep verantwoordelijk is voor het waarborgen van de onafhankelijkheid van de externe accountant. Indien deze aanbeveling niet tot de gewenste harmonisatie leidt, zal de Commissie de stand van zaken drie jaar na de vaststelling van deze aanbeveling aan een hernieuwd onderzoek onderwerpen, waarbij zij tevens rekening zal houden met de internationale ontwikkelingen. Bij dit onderzoek zal meer in het bijzonder worden ingegaan op de vraag in hoeverre deze aanbeveling gevolgen heeft gehad voor de onafhankelijkheid van accountants die ook niet-controlediensten voor gecontroleerde cliënten verrichten.
- (16) Binnen het EU-Comité Accountantscontrole en het Contactcomité Jaarrekeningenrichtlijnen bestaat algemene overeenstemming over de in deze aanbeveling neergelegde basisbeginselen.
- (17) Deze aanbeveling verschaft een kader waarbinnen alle algemene aspecten van de onafhankelijkheid van externe accountants worden onderzocht. In afdeling A worden de algemene onafhankelijkheidsvereisten beschreven waaraan externe accountants moeten voldoen; tevens wordt aangegeven voor welke personen de onafhankelijkheidsregels moeten gelden. Vervolgens wordt in afdeling B een aantal specifieke situaties onder de loep genomen waarin de onafhankelijkheid kan worden bedreigd; voorts worden richtsnoeren verstrekt met

betrekking tot de maatregelen die een externe accountant bij een specifieke wettelijke controle dient te nemen om de ontstane bedreigingen af te zwakken. Er zij op gewezen dat in afdeling B niet wordt gepoogd een volledige opsomming te geven van alle omstandigheden waarin bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de accountant kunnen ontstaan; dit neemt echter niet weg dat externe accountants op hun hoede moeten zijn voor dergelijke bedreigingen en alle nodige veiligheidsmaatregelen moeten nemen overeenkomstig de in deze aanbeveling vervatte beginselen en richtsnoeren. De in afdeling A neergelegde basisbeginselen en de in afdeling B omschreven essentiële veiligheidsmaatregelen die in specifieke omstandigheden moeten worden genomen, zijn toegelicht in een bijlage, waarin uitleg en richtsnoeren worden verstrekt. Belangrijke termen zijn gedefinieerd in het aanhangsel,

#### BEVEELT AAN:

dat de regels, normen en/of regelgeving met betrekking tot de onafhankelijkheid van met de wettelijke controle belaste accountants (externe accountants) in de lidstaten van de Europese Unie uitvoering geven aan het volgende samenstel van basisbeginselen:

#### A. ALGEMEEN KADER

Bij de uitvoering van een wettelijke controle<sup>(\*)</sup> moet een externe accountant<sup>(2)</sup> zowel qua geesteshouding als naar buiten toe onafhankelijk zijn van de gecontroleerde cliënt<sup>(\*)</sup>. Een externe accountant mag niet tot de uitvoering van een wettelijke controle overgaan als er tussen hemzelf en zijn cliënt enigerlei financiële, zakelijke, arbeids- of andere relaties bestaan (waaronder ook de verlening van bepaalde niet-controlediensten aan de gecontroleerde cliënt is begrepen) die naar het oordeel van een redelijk denkende en terzake kundige derde zijn onafhankelijkheid in het gedrang brengen.

#### 1. Objectiviteit, integriteit & onafhankelijkheid

- Objectiviteit en professionele integriteit dienen de basisbeginselen te zijn die aan een accountantsverklaring over een jaarrekening ten grondslag liggen. De externe accountant kan het publiek er het best van overtuigen dat een wettelijke controle conform deze beginselen is uitgevoerd door onafhankelijk op te treden en dit ook naar buiten toe te laten merken.
- Objectiviteit (als geesteshouding) leent zich niet voor externe verificatie en integriteit kan niet vooraf worden beoordeeld.
- De beginselen en voorschriften betreffende de onafhankelijkheid van externe accountants moeten een redelijk denkende en terzake kundige derde in staat stellen zich een oordeel te vormen over de procedures en maatregelen die door een externe accountant worden toegepast met het oog op het vermijden of ongedaan maken van feiten en situaties die bedreigingen of risico's voor zijn objectiviteit inhouden.

<sup>(\*)</sup> Gedefinieerd in de woordenlijst.

<sup>(2)</sup> Gedefinieerd in de woordenlijst. De term „externe accountant” heeft betrekking op alle natuurlijke personen dan wel rechtspersonen of andere vormen van vennootschappen, kantoren of maatschappen die overeenkomstig het bepaalde in de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht (Richtlijn 84/253/EEG) van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten de toelating hebben gekregen om wettelijke controles te verrichten.

<sup>(1)</sup> COM(2000) 3304 van 15.11.2000.

## 2. Verantwoordelijkheid en reikwijdte van het onafhankelijkheidsvereiste

1. Het behoort tot de verantwoordelijkheid van de externe accountant erop toe te zien dat aan het onafhankelijkheidsvereiste is voldaan.
2. Het onafhankelijkheidsvereiste geldt voor
  - a) de externe accountant zelf; en
  - b) degenen die in een zodanige positie verkeren dat zij de uitkomst van de wettelijke controle kunnen beïnvloeden.
3. Degenen die in een zodanige positie verkeren dat zij de uitkomst van de wettelijke controle kunnen beïnvloeden, zijn
  - a) alle personen die rechtstreeks bij de wettelijke controle betrokken zijn (het bij de controle-opdracht betrokken team (\*)), met inbegrip van
    - i) de voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoten (\*), de controleleiders en het controlepersoneel (het controleteam (\*));
    - ii) beroepsbeoefenaars uit andere vakgebieden die bij de controle-opdracht betrokken zijn (bv. juristen, actuarissen, belastingdeskundigen, IT-deskundigen en deskundigen op het gebied van het kasbeheer);
    - iii) degenen die instaan voor de kwaliteitscontrole of rechtstreeks toezicht houden op de controle-opdracht;
  - b) alle personen — zowel van het accountantskantoor (\*) zelf als van het netwerk (\*) waartoe het kantoor behoort — die deel uitmaken van de hiërarchische structuur (\*) die voor de uitvoering van de wettelijke controle is opgezet;
  - c) alle personen van het accountantskantoor of van het netwerk waartoe het behoort, die om een andere reden in een zodanige positie kunnen verkeren dat zij de wettelijke controle kunnen beïnvloeden.

## 3. Bedreigingen van en risico voor de onafhankelijkheid

1. De onafhankelijkheid van externe accountants kan aan allerlei bedreigingen blootstaan, zoals onder meer eigenbelang, zelfcontrole, belangenbehartiging, te grote familiariteit of te verregaand vertrouwen, en intimidatie.
2. Om uit te maken hoe groot het risico is dat de onafhankelijkheid van een externe accountant in het gedrang komt, dient te worden uitgegaan van de relevantie van deze bedreigingen, zowel afzonderlijk als tezamen, en van de gevolgen daarvan voor de onafhankelijkheid van de externe accountant. Hierbij zal rekening moeten worden gehouden met de voor de desbetreffende wettelijke controle geldende specifieke omstandigheden.

3. Bij de beoordeling van het onafhankelijkheidsrisico dient een externe accountant terdege rekening te houden met:
  - a) de in de afgelopen jaren aan de gecontroleerde cliënt verleende diensten en de relaties met de gecontroleerde cliënt vóór de aanwijzing als externe accountant; en
  - b) de tijdens de uitvoering van de wettelijke controle aan de gecontroleerde cliënt verleende diensten en met de gecontroleerde cliënt onderhouden relaties.

## 4. Veiligheidsmaatregelen

1. Er dienen verschillende soorten veiligheidsmaatregelen — zoals onder meer verbodsmaatregelen, restricties, andere gedragsregels en procedures, en informatieverplichtingen — te worden genomen om de bedreigingen voor de onafhankelijkheid van externe accountants af te zwakken of weg te nemen (zie A.3).
2. Het bestaan van diverse veiligheidsmaatregelen en de doeltreffendheid ervan hebben gevolgen voor de omvang van het onafhankelijkheidsrisico.

### 4.1. Veiligheidsmaatregelen van gecontroleerde eenheden

#### 4.1.1. Gevolgen van de controlestructuur voor de beoordeling van het onafhankelijkheidsrisico

De externe accountant dient na te gaan of de controlestructuur van de gecontroleerde eenheid afdoende waarborgen biedt om de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid te beperken en hoe deze waarborgen functioneren. Dergelijke waarborgen omvatten met name:

1. de aanwijzing van de externe accountant door personen die geen deel uitmaken van het management van de gecontroleerde eenheid; en
2. de controle- en communicatieprocedures die binnen de gecontroleerde eenheid op de wettelijke controle en andere door het accountantskantoor of het netwerk ervan aan deze eenheid verleende diensten van toepassing zijn.

#### 4.1.2. Betrokkenheid van het controle-orgaan

1. Wanneer een instelling van openbaar belang een controle-orgaan bezit (zie A.4.1.1), dient de externe accountant ten minste eenmaal per jaar:

- a) het controle-orgaan schriftelijk mededeling te doen van:
  - i) het totaalbedrag aan honoraria dat tijdens de verslagperiode door hemzelf, het accountantskantoor en de leden van het netwerk ervan aan de gecontroleerde cliënt en de met deze cliënt verbonden partijen (\*) is aangerekend voor de verlening van diensten. Dit totaalbedrag moet worden uitgesplitst naar vier grote categorieën diensten: externe controlediensten,

(\*) Gedefinieerd in de woordenlijst.

verdere assurance-opdrachten, belastingadviesdiensten en andere niet-controlediensten. De categorie andere niet-controlediensten dient verder in subcategorieën te worden onderverdeeld voorzover deze categorie componenten bevat die wezenlijk van elkaar verschillen. Bij deze onderverdeling in subcategorieën dient ten minste informatie te worden verstrekt over de honoraria voor de verlening van diensten op het gebied van financiële informatietechnologie, interne controle, waardebeoordeling, rechtsbijstand en rekrutering. Voor elk van deze (sub)categorieën diensten moeten zowel de in rekening gebrachte en contractueel vastgelegde bedragen als de bestaande voorstellen of offertes voor toekomstige dienstverleningsopdrachten afzonderlijk worden belicht;

- ii) alle nadere bijzonderheden over alle relaties tussen, enerzijds, hemzelf, het accountantskantoor en de leden van het netwerk ervan (\*), en, anderzijds, de gecontroleerde cliënt en de met deze cliënt verbonden partijen waarvan volgens de externe accountant redelijkerwijze mag worden aangenomen dat zij afbreuk kunnen doen aan zijn onafhankelijkheid en objectiviteit; en
  - iii) de in verband daarmee genomen veiligheidsmaatregelen;
  - b) schriftelijk te bevestigen dat hij, naar zijn professioneel oordeel, daadwerkelijk onafhankelijk is in de zin van de wettelijke en beroepsvoorschriften en zijn objectiviteit niet is aangetast, of daarentegen te kennen geven dat hij vreest dat zijn onafhankelijkheid en objectiviteit in het gedrang kunnen komen; en
  - c) deze aangelegenheden met het controle-orgaan van de gecontroleerde cliënt te bespreken.
2. Wanneer andere gecontroleerde cliënten dan instellingen van openbaar belang een controle-orgaan bezitten, dient de externe accountant te overwegen of het niet dienstig is vergelijkbare maatregelen te nemen.

#### 4.2. Kwaliteitsborging

Kwaliteitsborgingstelsels die voldoen aan de minimumvereisten neergelegd in de aanbeveling van de Commissie inzake de „waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle in de Europese Unie” (1), zijn verplichte mechanismen die ertoe bijdragen dat externe accountants op het niveau van de lidstaten het onafhankelijkheidsvereiste in acht nemen.

#### 4.3. Algemene veiligheidsmaatregelen van de externe accountant

##### 4.3.1. Eigendom van en zeggenschap over accountantskantoren

Indien de externe accountant een accountantskantoor is, moet ten minste de meerderheid van de stemrechten (50 % plus 1 stem) in het bezit zijn van personen die gemachtigd zijn om binnen de Europese Unie wettelijke controles te verrichten (externe accountants (2)). De wettelijke statuten van een externe accountant dienen bepalingen te bevatten om te voor-

komen dat een eigenaar die geen accountant is, zeggenschap over het accountantskantoor kan verwerven (3).

##### 4.3.2. Het interne veiligheidssysteem van het accountantskantoor

1. Een externe accountant dient een veiligheidssysteem op te zetten en in stand houden dat een geïntegreerd deel uitmaakt van de algemene bestuurlijke en interne-controlestructuur van het kantoor.
2. De werking van een dergelijk systeem dient op schrift te zijn gesteld, zodat het met behulp van kwaliteitsborgingstelsels kan worden getoetst (zie A.4.2).
3. Algemeen genomen dient het veiligheidssysteem van een accountantskantoor het volgende te omvatten:
  - a) schriftelijke gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid die aansluiten bij de vigerende onafhankelijkheidsnormen, de bedreigingen voor de onafhankelijkheid signaleren en in passende veiligheidsmaatregelen voorzien;
  - b) een actieve en tijdige mededeling van deze gedragslijnen en van eventuele wijzigingen ervan aan elke vennoot, bestuurder en werknemer, onder meer door de regelmatige organisatie van opleidingscursussen en voorlichtingscampagnes ter zake;
  - c) passende procedures die door vennoten, bestuurders en werknemers dienen te worden gevolgd om zowel in normale als in bijzondere omstandigheden aan de onafhankelijkheidsnormen te voldoen;
  - d) de aanwijzing van accountants uit de hoogste bestuurskringen (vennoten) voor het bijwerken van de uitgestippelde gedragslijnen, de tijdige mededeling van deze bijwerkingen en de controle van de adequate werking van het veiligheidssysteem;
  - e) een verslag betreffende elke gecontroleerde cliënt waarin de conclusies zijn samengevat die zijn getrokken uit de beoordeling van de bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de externe accountant en uit de daarmee samenhangende evaluatie van het onafhankelijkheidsrisico. Deze conclusies dienen tevens te worden gemotiveerd. Indien ernstige bedreigingen worden vastgesteld, dient in het verslag ook een overzicht te worden gegeven van de stappen die zijn of zullen worden ondernomen om het onafhankelijkheidsrisico te vermijden dan wel ongedaan te maken, of om het althans tot een passend minimum te beperken; en

(\*) Gedefinieerd in de woordenlijst.

(1) COM(2000) 3304 van 15.11.2000.

(2) Voor de toepassing van deze specifieke afdeling wordt onder „externe accountant” verstaan: alle natuurlijke personen dan wel rechtspersonen of andere vormen van vennootschappen, kantoren of maatschappen die overeenkomstig het bepaalde in de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht (Richtlijn 84/253/EEG) van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten de toelating hebben gekregen om wettelijke controles te verrichten.

(3) Deze alinea is niet van toepassing op accountantskantoren waarvoor de betrokken lidstaat overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b) ii), tweede zin, van de Achtste Richtlijn niet voorschrijft dat de meerderheid van de stemrechten in het bezit moet zijn van externe accountants, en waarvan alle aandelen op naam zijn gesteld en slechts mogen worden overgedragen met instemming van het kantoor en/of met goedkeuring van het voor de toelating van externe accountants bevoegde gezag.

- f) intern toezicht op de naleving van de gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid.

### 5. Openbaarmaking van honoraria

1. Wanneer een externe accountant of — indien de externe accountant een natuurlijke persoon is — een kantoor waarvan hij vennoot is, honoraria van een gecontroleerde cliënt heeft ontvangen voor (controle- en niet-controle)diensten die gedurende de verslagperiode van de cliënt zijn verleend, dienen al deze honoraria op passende wijze openbaar te worden gemaakt.
2. De lidstaten of hun toezichthoudende instanties dienen deze openbaarmaking verplicht te stellen voor zover de gecontroleerde jaarrekening van een gecontroleerde cliënt overeenkomstig hun nationaal recht moet worden bekendgemaakt.
3. Het totale inkomen in de vorm van honoraria dient te worden uitgesplitst naar vier categorieën: externe controle-diensten, verdere assurance-opdrachten, belastingadviesdiensten en andere niet-controlediensten. De honoraria voor andere niet-controlediensten moeten verder in subcategorieën worden uitgesplitst voorzover deze categorie componenten bevat die wezenlijk van elkaar verschillen. Bij deze onderverdeling in subcategorieën dient ten minste informatie te worden verstrekt over de honoraria voor de verlening van diensten op het gebied van financiële informatietechnologie, interne controle, waardebepaling, rechtsbijstand en rekrutering. Voor elk van deze (sub)categorieën dient tevens het bedrag te worden vermeld dat betrekking heeft op de overeenkomstige (sub)categorie van de voorafgaande verslagperiode. Voorts moet een procentuele verdeling van de honoraria over de (sub)categorieën worden verstrekt.
4. Bij een wettelijke controle van een geconsolideerde jaarrekening moeten de honoraria die de externe accountant en de leden van zijn netwerk hebben ontvangen voor de diensten die zij aan de gecontroleerde cliënt en zijn geconsolideerde eenheden hebben verleend, op dezelfde wijze worden bekendgemaakt.

## B. BIJZONDERE OMSTANDIGHEDEN

### 1. Financiële belangen

1. Een bestaand of potentieel, direct of indirect financieel belang in de gecontroleerde cliënt of de met deze cliënt verbonden partijen, met inbegrip van enigerlei afgeleid instrument dat daar rechtstreeks mee verband houdt, kan een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de externe accountant indien het wordt aangehouden door hemzelf of door enigerlei andere persoon die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden (elke persoon die onder A.2 valt).

De externe accountant moet de ernst van een dergelijke bedreiging beoordelen, nagaan met welke veiligheidsmaatregelen het daaraan verbonden onafhankelijkheidsrisico kan

worden beperkt, en alle stappen ondernemen die hij nodig acht. Dit kan zelfs gaan tot weigering of neerlegging van de controle-opdracht, dan wel uitsluiting van de betrokken persoon van deelneming aan het controleteam. Waar mogelijk, en met name bij cliënten die instellingen van openbaar belang zijn, dient de externe accountant ernaar te streven het controle-orgaan bij het evaluatieproces te betrekken.

2. Het bezit van een financieel belang in de gecontroleerde cliënt of de met deze cliënt verbonden partijen is onverenigbaar met de onafhankelijkheid van de externe accountant wanneer
  - a) de externe accountant, het accountantskantoor, een lid van het bij de controle-opdracht betrokken team of van de hiërarchische structuur, of een vennoot van het kantoor of het netwerk ervan die werkzaam is in een „bureau” (\*) dat in belangrijke mate aan een controle-opdracht meewerkt,
    - i) een direct financieel belang in de gecontroleerde cliënt bezit; of
    - ii) een indirect financieel belang in de gecontroleerde cliënt bezit dat voor één van beide partijen van grote betekenis is; of
    - iii) een (direct of indirect) financieel belang in met de cliënt verbonden partijen bezit dat voor één van beide partijen van grote betekenis is;
  - b) elke andere persoon die onder A.2 valt, een (direct of indirect) financieel belang in de gecontroleerde cliënt of de met deze cliënt verbonden partijen bezit dat voor één van beide partijen van grote betekenis is.

De bovenvermelde personen mogen derhalve geen financiële belangen van die aard bezitten. Wanneer een dergelijk belang wordt verworven als gevolg van een externe gebeurtenis (bv. erfenis, schenking, fusie van kantoren of vennootschappen enz.), moet de betrokken persoon dit belang zo spoedig mogelijk van de hand doen, en uiterlijk binnen een maand nadat hij kennis heeft gekregen van het bestaan van het financiële belang en het recht heeft verworven zich ervan te ontdoen. Intussen dienen aanvullende veiligheidsmaatregelen te worden genomen om de onafhankelijkheid van de externe accountant te waarborgen, zoals bijvoorbeeld het onderwerpen van de controlewerkzaamheden van de betrokken persoon aan een extra verificatie of uitsluiting van de betrokken persoon van deelneming aan de wezenlijke besluitvorming betreffende de wettelijke controle van de cliënt.

3. Ook een financieel belang van schijnbaar geringe betekenis in een gecontroleerde cliënt of de met deze cliënt verbonden partijen kan een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de externe accountant. Deze bedreiging zal des te groter en dus onaanvaardbaarder zijn als het belang niet volgens normale zakelijke voorwaarden is verworven of wordt aangehouden, dan wel niet op zakelijke, objectieve wijze tussen onafhankelijke partijen is verhandeld. Het behoort tot de verantwoordelijkheid van de externe accountant om uit te maken hoe groot het aan een dergelijk belang verbonden risico is en om ervoor te zorgen dat alle nodige stappen worden ondernomen om dit risico tot een minimum te beperken.

(\*) Gedefinieerd in de woordenlijst.

## 2. Zakelijke relaties

1. Zakelijke relaties tussen, enerzijds, de externe accountant, het accountantskantoor of enigerlei andere persoon die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden (elke persoon die onder A.2 valt), en, anderzijds, de gecontroleerde cliënt, de met deze cliënt verbonden partijen of het management ervan kunnen aanleiding geven tot eventueel uit eigenbelang, belangenbehartiging of intimidatie voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de externe accountant.

2. Zakelijke relaties of verbintenissen tot het aanknopen van dergelijke relaties dienen te worden verboden, tenzij de relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en geen bedreiging van betekenis vormt voor de onafhankelijkheid van de externe accountant.

Waar mogelijk, en met name bij cliënten die instellingen van openbaar belang zijn, dient de externe accountant ernaar te streven met het controle-orgaan van de gecontroleerde cliënt de gevallen te bespreken waarin twijfel rijst over de vraag of een zakelijke relatie al dan niet past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en wel of geen bedreiging van betekenis vormt voor zijn onafhankelijkheid.

3. Bovenstaande alinea's 1 en 2 zijn niet van toepassing op de verlening van externe-controlediensten. Noch het accountantskantoor, noch enig lid van het netwerk waartoe het kantoor behoort, mogen echter externe-controlediensten verlenen aan

- a) een eigenaar van het accountantskantoor; of
- b) een met een dergelijke eigenaar verbonden partij wanneer de eigenaar in een zodanige positie kan verkeren dat hij de besluitvorming van het accountantskantoor met betrekking tot de uitoefening van de wettelijke controle kan beïnvloeden; of
- c) een eenheid waarbij elke persoon met een bestuurs- of controlefunctie in die eenheid in een zodanige positie kan verkeren dat hij de besluitvorming van het accountantskantoor met betrekking tot de uitoefening van de wettelijke controle kan beïnvloeden <sup>(1)</sup>

## 3. Uitoefening van een dienstbetrekking bij de gecontroleerde cliënt

1. Dubbel dienstverband van een persoon waarbij deze zowel bij het accountantskantoor (elke persoon die onder A.2 valt) als bij de gecontroleerde cliënt of de met deze cliënt verbonden partijen in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden, dient verboden te zijn. Ook detachering <sup>(2)</sup> bij een gecontroleerde cliënt of bij één van de met deze cliënt verbonden partijen wordt als dubbel dienstverband aangemerkt. Wanneer een werknemer van een accountantskantoor in het

kader van een detachering bij een gecontroleerde cliënt werkzaam is geweest en wordt ingedeeld bij het bij de controle-opdracht betrokken team waaraan de wettelijke controle van de betrokken cliënt wordt toevertrouwd, mag deze persoon niet worden belast met de controle van enigerlei functie of activiteit die hij tijdens zijn detachering diende uit te oefenen of te controleren (zie ook B.5).

2. In gevallen waarin een lid van het bij de controle-opdracht betrokken team voornemens is het accountantskantoor te verlaten en bij een gecontroleerde cliënt in dienst te treden, dienen de gedragslijnen en procedures van het accountantskantoor (zie A.4.3) te voorzien in:

- a) de verplichting voor alle leden van elk bij de controle-opdracht betrokken team om het accountantskantoor onmiddellijk in kennis te stellen van elke situatie die implicaties heeft voor hun potentiële functie bij de gecontroleerde cliënt;
- b) de onmiddellijke ontheffing van een dergelijk lid van het bij de controle-opdracht betrokken team van de controle-opdracht; en
- c) een onmiddellijke verificatie van de controlewerkzaamheden die het ontslagnemende of voormalige lid van het bij de controle-opdracht betrokken team in het kader van de lopende en/of recentste accountantscontrole heeft verricht. Deze verificatie dient te worden uitgevoerd door een hogergeplaatste accountant. Wanneer de persoon die bij de cliënt in dienst treedt, een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot of de voor de controle-opdracht verantwoordelijke vennoot is, dan moet de verificatie worden uitgevoerd door een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot die niet bij de controle-opdracht betrokken is. (Wanneer er als gevolg van de omvang van het accountantskantoor geen enkele vennoot is die niet bij de controle-opdracht is betrokken, kan het kantoor een andere externe accountant vragen de vereiste verificatie te verrichten of de toezichthouder op zijn beroepsgroep om advies te verzoeken.)

3. Wanneer een voormalig lid van het bij de controle-opdracht betrokken team of een persoon die deel uitmaakte van de hiërarchische structuur, bij een gecontroleerde cliënt in dienst is getreden, moeten de gedragslijnen en procedures van het accountantskantoor waarborgen dat er geen banden van betekenis meer bestaan tussen het kantoor en de betrokken persoon. Dit houdt onder meer in dat:

- a) ongeacht of de betrokken persoon voordien bij de controle-opdracht betrokken was, alle uitstaande geldbedragen en andere vergelijkbare financiële tegoeden (met inbegrip van pensioenuitkeringen) volledig moeten zijn vereffend, tenzij deze vallen onder vaste afspraken die niet kunnen worden beïnvloed door enigerlei resterende banden tussen de betrokken persoon en het accountantskantoor;
- b) de betrokken persoon niet meer mag deelnemen of mag lijken deel te nemen aan de bedrijfs- of beroepsactiviteiten van het accountantskantoor.

<sup>(1)</sup> Het bepaalde in alinea 3, onder (a) en (b), is niet van toepassing op accountantskantoren waarvoor de betrokken lidstaat overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b) ii), tweede zin, van de Achtste Richtlijn niet voorschrijft dat de meerderheid van de stemrechten in het bezit moet zijn van externe accountants, en waarvan alle aandelen op naam zijn gesteld en slechts mogen worden overgedragen met instemming van het kantoor en/of met goedkeuring van het voor de toelating van externe accountants bevoegde gezag, mits een door een dergelijk accountantskantoor gecontroleerde cliënt niet in een positie verkeert waarin hij de besluitvorming van het kantoor met betrekking tot de uitoefening van de wettelijke controle kan beïnvloeden.

<sup>(2)</sup> Elke persoon die op uitleenbasis bij een cliënt werkzaam is, onder het directe toezicht van de cliënt werkt en geen boekhoudkundige transacties initieert of gegevens opstelt die niet door de cliënt zijn gecontroleerd en goedgekeurd.

4. Wanneer een bij de uitvoering van de wettelijke controle met een essentiële taak belaste vennoot het accountantskantoor verlaat om bij de gecontroleerde cliënt een essentiële bestuursfunctie (\*) te gaan uitoefenen, wordt dit geacht aanleiding te geven tot een onaanvaardbaar hoog onafhankelijkheidsrisico. Daarom moet een termijn van ten minste twee jaar verstreken zijn voordat een bij de uitvoering van de wettelijke controle met een essentiële taak belaste vennoot een essentiële bestuursfunctie kan aanvaarden.

#### 4. Uitoefening van een bestuurs- of controlefunctie bij een gecontroleerde cliënt

1. Een persoon die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden (elke persoon die onder A.2 valt), mag geen lid zijn van een bestuursorgaan (bv. raad van bestuur) of een controleorgaan (bv. auditcomité of een ander toezichthoudend orgaan) van een gecontroleerde cliënt. Hij mag evenmin lid zijn van een dergelijk orgaan van een entiteit die direct of indirect meer dan 20 % van de stemrechten van de cliënt bezit, of waarvan de cliënt direct of indirect meer dan 20 % van de stemrechten in zijn bezit heeft.
2. Wanneer een voormalig lid van het bij de controle-opdracht betrokken team een bestuurs- of controlefunctie bij een gecontroleerde cliënt gaat vervullen, is het bepaalde in B.3(3) en (4) van toepassing.

#### 5. Indienstreding bij het accountantskantoor

Wanneer een directeur of bestuurder van de gecontroleerde cliënt in dienst treedt van het accountantskantoor, mag deze persoon gedurende een periode van twee jaar na zijn vertrek bij de gecontroleerde cliënt geen deel uitmaken van het bij de controle-opdracht betrokken team. Indien de persoon tot de hiërarchische structuur behoort, mag hij gedurende een periode van twee jaar na zijn vertrek bij de gecontroleerde cliënt niet betrokken zijn bij belangrijke beslissingen in verband met een controle-opdracht van de betrokken cliënt of van één van de met deze cliënt verbonden partijen. Dit vereiste geldt eveneens voor elke voormalige werknemer van de gecontroleerde cliënt, tenzij zijn verantwoordelijkheden en taken in dienst van de gecontroleerde cliënt van geen enkele betekenis zijn voor de uitoefening van de wettelijke controle.

#### 6. Familiale en andere persoonlijke banden

1. Een natuurlijke persoon die een externe accountant is, mag een controle-opdracht niet aanvaarden wanneer één van zijn naaste familieleden:
  - a) een hoge bestuursfunctie bekleedt bij de gecontroleerde cliënt;
  - b) in een zodanige positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op de opstelling van de boekhoudbescheiden of jaarrekening van de gecontroleerde cliënt;
  - c) een financieel belang in de gecontroleerde cliënt bezit (zie B.1), tenzij het te verwaarlozen is; of

d) met de gecontroleerde cliënt een zakelijke relatie onderhoudt (zie B.2), tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de externe accountant.

2. Een persoon van een accountantskantoor of netwerk mag geen deel uitmaken van het bij de controle-opdracht betrokken team wanneer één van zijn naaste familieleden aan één van de criteria van alinea (1), onder (a) tot en met (d), voldoet; hetzelfde geldt voor een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot die werkzaam is in een „bureau” waarin een naast familielid van één van de andere vennoten werkt dat aan deze criteria voldoet.

Er dienen adequate veiligheidsmaatregelen te worden genomen om te voorkomen dat een persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur betrokken is bij beslissingen die rechtstreeks met de controle-opdracht verband houden ingeval één van de naaste familieleden van die persoon aan één van de criteria van alinea 1, onder a) tot en met d), voldoet, of wanneer hij werkzaam is in een „bureau” waarin een naast familielid van één van de vennoten werkt dat aan deze criteria voldoet.

3. De externe accountant dient na te gaan of hijzelf of een andere persoon die van het bij de controle-opdracht betrokken team of de hiërarchische structuur deel uitmaakt, dan wel iemand die werkzaam is in een „bureau” waartoe hijzelf of een dergelijke persoon behoort, geen andere nauwe persoonlijke banden heeft die vergelijkbare veiligheidsmaatregelen vereisen.
4. De juiste toedracht van een nauwe persoonlijke band van een relevante persoon dient te worden beoordeeld aan de hand van de kennis van de externe accountant en de betrokken persoon. De betrokken persoon moet de externe accountant dan ook inlichten over alle feiten en omstandigheden die vereisen dat veiligheidsmaatregelen worden genomen om een onaanvaardbaar hoog onafhankelijkheidsrisico te reduceren.

#### 7. Niet-controlediensten

##### 7.1. Algemeen

1. Wanneer een externe accountant, een accountantskantoor of één van de leden van het netwerk waartoe het kantoor behoort, aan een gecontroleerde cliënt of aan één van de met deze cliënt verbonden partijen andere diensten dan externe-controlediensten (niet-controlediensten) verleent, moet het algemene veiligheidssysteem (zie A.4.3) van de externe accountant waarborgen dat:
  - a) de personen in dienst van het accountantskantoor of van enigerlei kantoor van het netwerk waartoe het behoort, bij de verlening van een niet-controledienst geen beslissingen nemen en evenmin betrokken zijn bij de besluitvorming in naam van de gecontroleerde cliënt, één van de met deze cliënt verbonden partijen of het management ervan; en

(\*) Gedefinieerd in de woordenlijst.

- b) wanneer een onafhankelijkheidsrisico blijft bestaan wegens specifieke bedreigingen die uit de aard van een niet-controledienst kunnen voortvloeien, het risico tot een aanvaardbaar minimum wordt beperkt.
2. Zelfs als hij niet betrokken is bij het besluitvormingsproces van de gecontroleerde cliënt of van één van de met deze cliënt verbonden partijen, moet de externe accountant onder meer nagaan welke van de volgende specifieke veiligheidsmaatregelen eventueel dienen te worden genomen om elke mogelijke resterende bedreiging voor de onafhankelijkheid tot een minimum te beperken:
- a) invoering van regelingen ter beperking van het risico van zelfcontrole door de verantwoordelijkheden en kennis op het terrein van specifieke, niet met controlediensten verband houdende opdrachten te compartimenteren;
- b) stelselmatige kennisgeving van elke controle- en andere opdracht aan de personen van het accountantskantoor of het netwerk die voor de vrijwaring van de onafhankelijkheid verantwoordelijk zijn, met inbegrip van degenen die belast zijn met het toezicht op de lopende werkzaamheden;
- c) extra verificatie van de wettelijke controle door een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot die niet betrokken is bij de verlening van diensten aan de gecontroleerde cliënt of aan één van de met deze cliënt verbonden partijen; of
- d) verificatie van buitenaf door een andere externe accountant of inwinnen van advies bij de toezichthouder op de beroepsgroep.
3. Waar zulks aangewezen is, en met name bij cliënten die instellingen van openbaar belang zijn, dient de externe accountant ernaar te streven de verlening van niet-controlediensten aan een gecontroleerde cliënt of aan één van de met deze cliënt verbonden partijen met het controle-orgaan van de cliënt te bespreken (zie A.4.1.2).

## 7.2. Voorbeelden — Analyse van specifieke situaties

### 7.2.1. Opstelling van boekhoudbescheiden en jaarrekening

1. Er is sprake van een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wanneer een externe accountant, een accountantskantoor, een entiteit van een netwerk van kantoren, dan wel een vennoot, bestuurder of werknemer daarvan meewerkt aan de opstelling van de boekhoudbescheiden of jaarrekening van de gecontroleerde cliënt. De ernst van de bedreiging hangt af van de mate van betrokkenheid van deze personen bij het opstellingsproces en van de betekenis van dit proces voor het algemeen belang.
2. Er wordt van uitgegaan dat de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid steeds te groot is wanneer zou worden toegestaan aan het opstellingsproces mee te werken, tenzij de verleende bijstand uitsluitend een technisch of routinematig karakter heeft, of de verstrekte raadgevingen van louter informatieve aard zijn.

3. Bij wettelijke controles van cliënten die instellingen van openbaar belang zijn, wordt het onafhankelijkheidsrisico dat verbonden is aan de verlening van andere bijstand dan die welke binnen het kader van de wettelijke controle-opdracht valt, echter als onaanvaardbaar hoog beschouwd; de verlening van dergelijke bijstand dient derhalve verboden te worden.

### 7.2.2. Ontwerpen en invoeren van financiële informatietechnologiesystemen

1. Wanneer de externe accountant, het accountantskantoor of een entiteit van het netwerk van het kantoor aan een gecontroleerde cliënt diensten verleent die verband houden met het ontwerpen en de invoering van financiële informatietechnologiesystemen (FITS) waarvan gebruik wordt gemaakt om informatie te genereren die deel uitmaakt van de jaarrekening van de gecontroleerde cliënt, kan er sprake zijn van een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid.
2. De uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wordt als te ernstig beschouwd om een externe accountant, een accountantskantoor of een van de kantoren van de groep waartoe het behoort, toe te staan dergelijke FITS-diensten te verlenen, tenzij:
- a) het management van de gecontroleerde cliënt schriftelijk bevestigt dat het de verantwoordelijkheid voor het gehele interne-controlesysteem op zich neemt;
- b) de externe accountant zich ervan heeft vergewist dat het management van de gecontroleerde cliënt niet voornamelijk op de FITS-werkzaamheden vertrouwt om de degelijkheid van zijn interne controles en systemen voor de financiële verslaggeving te beoordelen;
- c) de in het kader van een project voor het ontwerpen van FITS verleende dienst betrekking heeft op het ontwerpen van FITS volgens de specificaties die door het management van de gecontroleerde cliënt zijn vastgesteld; en
- d) de FITS-diensten geen „sleutelklaar” project vormen (d.w.z. een project dat bestaat in het opstellen van de programmatuur, het configureren van de computerapparatuur en de installatie van beide), tenzij de gecontroleerde cliënt of het management ervan uitdrukkelijk in de krachtens (a) vereiste schriftelijke bevestiging vermeldt de verantwoordelijkheid op zich te nemen voor
- i) het ontwerpen, de invoering en het beoordelingsproces, met inbegrip van elke beslissing dienaangaande; en
- ii) de werking van het systeem, met inbegrip van de gegevens die door het systeem worden gebruikt of gegenereerd.

Deze bepalingen brengen geen beperkingen met zich mee voor de diensten die een externe accountant, een accountantskantoor of een lid van het netwerk van het kantoor verricht in verband met de beoordeling, ontwikkeling en praktische toepassing van interne boekhoudcontroles en risicomanagementcontroles, mits deze personen niet als werknemers handelen en geen bestuursfuncties uitoefenen.

3. Ook in de niet bij alinea 2 verboden gevallen moet de externe accountant nagaan of er aanvullende veiligheidsmaatregelen nodig zijn om elke eventueel resterende, uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid te ondervangen, en in het bijzonder of de diensten die met het ontwerpen en de invoering van financiële informatietechnologiesystemen verband houden, niet uitsluitend dienen te worden verricht door een team van deskundigen met andere medewerkers (en zonder de voor de controle-opdracht verantwoordelijke vennoot) en met een andere hiërarchie dan die van het bij de controle-opdracht betrokken team.

### 7.2.3. Diensten op het gebied van waardebeoordeling

1. Er is sprake van een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wanneer een externe accountant, een accountantskantoor, een entiteit van het netwerk, dan wel een vennoot, bestuurder of werknemer daarvan ten behoeve van de gecontroleerde cliënt diensten op het gebied van waardebeoordeling verricht die resulteren in een waardering die bestemd is om in de jaarrekening van de cliënt te worden opgenomen.
2. De uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wordt als te ernstig beschouwd om de verlening van diensten op het gebied van waardebeoordeling toe te staan die leiden tot waarderingen van posten die van materieel belang zijn voor de jaarrekening en waarbij de waardebeoordeling wordt gekenmerkt door een aanzienlijke mate van subjectiviteit die inherent is aan de betrokken post.
3. In de niet bij alinea 2 verboden gevallen moet de externe accountant nagaan of er aanvullende veiligheidsmaatregelen nodig zijn om elke eventueel resterende, uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid te ondervangen, en in het bijzonder of de dienst op het gebied van de waardebeoordeling niet uitsluitend dient te worden verricht door een team van deskundigen met andere medewerkers (en zonder de voor de controle-opdracht verantwoordelijke vennoot) en met een andere hiërarchie dan die van het bij de controle-opdracht betrokken team.

### 7.2.4. Deelname aan de interne controle van de gecontroleerde cliënt

1. In bepaalde omstandigheden kunnen zich uit zelfcontrole voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid voordoen wanneer een externe accountant, een accountantskantoor of een entiteit van het netwerk interne controlediensten aan een gecontroleerde cliënt verleent.
2. Teneinde de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid die aan de betrokkenheid bij de interne controle van een gecontroleerde cliënt verbonden zijn, tot een minimum te beperken, dient de externe accountant:
  - a) zich ervan te vergewissen dat het bestuurs- of controleorgaan van de gecontroleerde cliënt te allen tijde de verantwoordelijkheid blijft dragen voor
    - i) het algemene interne controlesysteem (d.w.z. de instelling en instandhouding van interne controles, met inbegrip van de dagelijkse controles en proce-

dures voor de goedkeuring, uitvoering en verwerking van boekhoudkundige transacties);

- ii) de vaststelling van de reikwijdte, het risico en de frequentie van de toe te passen interne controleprocedures; en
- iii) de inaanmerkingneming en follow-up van de bevindingen en aanbevelingen waartoe de interne controle of een wettelijke controle aanleiding geven.

Indien de externe accountant er niet van overtuigd is dat dit het geval is, mogen hij, noch het accountantskantoor, noch enige entiteit van het netwerk waartoe het kantoor behoort, aan de interne controle van de gecontroleerde cliënt deelnemen.

- b) bij de uitvoering van de wettelijke controle de resultaten van interne controleprocedures buiten beschouwing te laten indien deze niet op adequate wijze zijn geverifieerd. Dit betekent onder meer dat de desbetreffende controlewerkzaamheden achteraf moeten worden geverifieerd door een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot die noch bij de wettelijke controle, noch bij de interne controle betrokken is.

### 7.2.5. Optreden in naam van de gecontroleerde cliënt bij de beslechting van (rechts)geschillen

1. Er is sprake van een uit belangenbehartiging voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wanneer een externe accountant, een accountantskantoor, een entiteit van het netwerk, dan wel een vennoot, bestuurder of werknemer daarvan namens de gecontroleerde cliënt optreedt bij de beslechting van een (rechts)geschil. Een dergelijke bedreiging kan zich ook voordoen wanneer een dergelijke dienst de inschatting van de kansen van de gecontroleerde cliënt bij de beslechting van het geschil betreft en dit gevolgen heeft voor de in de jaarrekening op te nemen bedragen.
2. Zowel de uit belangenbehartiging als de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid worden te groot geacht om een externe accountant, een accountantskantoor, een entiteit van het netwerk, dan wel een vennoot, bestuurder of werknemer daarvan toe te staan namens een gecontroleerde cliënt op te treden bij de beslechting van een (rechts)geschil dat betrekking heeft op aangelegenheden waarvan redelijkerwijze mag worden verwacht dat zij een materiële invloed zullen hebben op de jaarrekening van de cliënt en waarbij sprake is van een aanzienlijke mate van subjectiviteit.
3. Ook in de niet bij alinea 2 verboden gevallen moet de externe accountant nagaan of er aanvullende veiligheidsmaatregelen nodig zijn om elke eventueel resterende, uit belangenbehartiging voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid te ondervangen. Dergelijke maatregelen kunnen onder meer bestaan in het inzetten van personeel (met inbegrip van de voor de controle-opdracht verantwoordelijke vennoot) dat niet tot het bij de controle-opdracht betrokken team behoort en een andere hiërarchie heeft.

### 7.2.6. Indienstneming van hogere kaderleden

1. Wanneer een externe accountant, een accountantskantoor, een entiteit van het netwerk, dan wel een vennoot, bestuurder of werknemer daarvan bij de indienstneming van hoger of essentieel personeel door de gecontroleerde cliënt betrokken is, kunnen er zich diverse bedreigingen voor de onafhankelijkheid voordoen, die onder meer kunnen voortvloeien uit eigenbelang, een te verregaand vertrouwen of intimidatie.
2. Voordat de externe accountant aanvaardt om zijn medewerking te verlenen aan de indienstneming van hoger of essentieel personeel, dient hij de eventuele huidige en toekomstige bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid af te wegen. Vervolgens dient hij zich te beraden over adequate veiligheidsmaatregelen om deze bedreigingen af te zwakken.
3. Bij de indienstneming van personeel voor essentiële financiële en administratieve functies is de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de externe accountant zeer groot. In dat geval dient hij zorgvuldig na te gaan of er zich eventueel situaties kunnen voordoen waarin zelfs aan het verstrekken van een lijst van potentiële kandidaten voor dergelijke posten een onaanvaardbaar hoog onafhankelijkheidsrisico verbonden kan zijn. Bij wettelijke controles van instellingen van openbaar belang wordt het onafhankelijkheidsrisico te groot geacht om het verstrekken van een dergelijke beperkte lijst toe te staan.
4. De beslissing wie in dienst wordt genomen, dient hoe dan ook steeds door de gecontroleerde cliënt te worden getroffen.

## 8. Honoraria voor controle- en niet-controlediensten

### 8.1. Resultaatgebonden honoraria

1. Afspraken in verband met honoraria voor controle-opdrachten waarbij het bedrag van de beloning afhankelijk is van het resultaat dat de verleende dienst oplevert, geven aanleiding tot uit eigenbelang en belangenbehartiging voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid die een onaanvaardbaar hoog onafhankelijkheidsrisico inhouden. Bijgevolg wordt verlangd dat:
  - a) nooit controle-opdrachten worden aanvaard tegen een resultaatgebonden honorarium; en
  - b) om elke schijn van resultaatgebondenheid te vermijden, de grondslag voor de berekening van de honoraria voor controlediensten elk jaar van tevoren wordt overeengekomen. Daarbij dient enige manoeuvreerruimte te worden gelaten, zodat met onverwachte factoren in de werkzaamheden rekening kan worden gehouden.
2. Ook afspraken in verband met resultaatgebonden honoraria voor niet-controlediensten die de externe accountant, het accountantskantoor of een entiteit van het netwerk van het kantoor aan een gecontroleerde cliënt of aan één van de met deze cliënt verbonden partijen verleent, kunnen bedreigingen voor de onafhankelijkheid met zich meebrengen. Het veiligheidssysteem van de externe accountant (zie A.4.3.2) dient daarom te waarborgen dat:

- a) er nooit dergelijke afspraken worden gemaakt zonder dat eerst het eventueel daaruit voortvloeiende onafhankelijkheidsrisico wordt beoordeeld en is nagegaan of er adequate veiligheidsmaatregelen kunnen worden genomen om dit risico tot een aanvaardbaar minimum te beperken; en
- b) indien de externe accountant er niet van overtuigd is dat adequate veiligheidsmaatregelen zijn genomen om de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid te onderwerpen, de opdracht tot verlening van niet-controlediensten wordt geweigerd of de externe accountant de wettelijke controle staakt om een dergelijke opdracht te kunnen aanvaarden.

### 8.2. Verhouding tussen totale honoraria en totale inkomsten

1. De verlening van (controle- en niet-controle)diensten door een externe accountant, een accountantskantoor of een netwerk aan een gecontroleerde cliënt of de met deze cliënt verbonden partijen mag niet uitmonden in feitelijke of uiterlijke financiële afhankelijkheid van deze gecontroleerde cliënt of cliëntgroep.
2. Er wordt geacht sprake te zijn van financiële afhankelijkheid wanneer het totaalbedrag aan honoraria (voor controle- en niet-controlediensten samen) dat een externe accountant, een accountantskantoor of netwerk van een gecontroleerde cliënt en de met deze cliënt verbonden partijen ontvangt of zal ontvangen, gedurende een periode van vijf jaar een bovenmatig hoog percentage van de totale jaarlijkse inkomsten uitmaakt.
3. De externe accountant dient tevens te onderzoeken of er tussen een persoon die in een positie verkeert waarin hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden (elke persoon die onder A.2 valt), en een gecontroleerde cliënt en de met deze cliënt verbonden partijen bepaalde, op de betaling van honoraria gebaseerde relaties bestaan die de indruk van financiële afhankelijkheid kunnen wekken.
4. De externe accountant, het accountantskantoor of het netwerk moet hoe dan ook steeds kunnen aantonen dat er geen sprake is van financiële afhankelijkheid van een bepaalde gecontroleerde cliënt of van de met deze cliënt verbonden partijen.

### 8.3. Achterstallige honoraria

Wanneer er sprake is van een aanzienlijke achterstand bij de betaling van honoraria voor controle- of niet-controlediensten en het bedrag van deze achterstallige honoraria of dat bedrag tezamen met de honoraria voor lopende opdrachten als een lening van een aanzienlijke omvang kan worden opgevat (zie ook B.2), dan wordt de uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid zodanig groot geacht dat een externe accountant geen nieuwe opdracht meer zou mogen aanvaarden of, waar zulks passend en mogelijk is, de lopende controle-opdracht zou moeten neerleggen. De situatie dient te worden beoordeeld door een vennoot die niet bij de verlening van diensten aan de cliënt is betrokken. Wanneer een dergelijke beoordeling niet kan plaatsvinden, moet de situatie aan een door een andere externe accountant te verrichten beoordeling van buitenaf worden onderworpen. Een eventueel alternatief is dat advies wordt gevraagd aan de toezichthouder op de beroepsgroep.

#### 8.4. Vaststelling van de honoraria

Een externe accountant moet kunnen aantonen dat het honorarium voor een controle-opdracht toereikend is om voldoende tijd en gekwalificeerd personeel vrij te maken voor de uit te voeren taak en om alle standaarden voor de accountantscontrole, richtsnoeren en kwaliteitsbewakingsprocedures in acht te nemen. Hij dient eveneens te kunnen aantonen dat de toegevoegde middelen ten minste gelijk zijn aan die welke zouden worden toegewezen aan andere werkzaamheden van vergelijkbare aard.

### 9. Rechtsgeschillen

1. Er kunnen zich zowel uit eigenbelang als uit belangenbehartiging voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid voordoen wanneer er een rechtsgeschil is gerezen of naar alle waarschijnlijkheid zal rijzen tussen, enerzijds, de externe accountant, het accountantskantoor of enigerlei andere persoon die in een positie verkeert waarin hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden (elke persoon die onder A.2 valt), en, anderzijds, een gecontroleerde cliënt of de met deze cliënt verbonden partijen. Om deze bedreigingen correct te kunnen inschatten, moeten alle aan de cliënt verleende controle- en niet-controlediensten in aanmerking worden genomen.
2. Wanneer de externe accountant een dergelijke bedreiging ziet aankomen, dient hij de zaak te bespreken met het controle-orgaan van de gecontroleerde cliënt of, wanneer een dergelijk orgaan niet bestaat, met de toezichthouder op zijn beroepsgroep. De onafhankelijkheid van de externe accountant zal naar alle waarschijnlijkheid ernstig worden bedreigd wanneer er een grote kans bestaat dat het tot een rechtsgeschil komt dat van wezenlijk belang is voor één van beide betrokken partijen of waarbij een eerder uitgevoerde wettelijke controle wordt betwist, of wanneer een belangrijk rechtsgeschil aan de gang is. De externe accountant dient zijn werkzaamheden te staken zodra een dergelijke omstandigheid aan het licht komt; hij dient daarbij te handelen in overeenstemming met de bepalingen van het nationaal recht.

### 10. Hoger personeel dat lange tijd aan eenzelfde opdracht meewerkt

1. Er kunnen zich uit een te verregaand vertrouwen of te grote familiariteit voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid voordoen wanneer bepaalde leden van het bij de controle-opdracht betrokken team geregeld en voor lange tijd aan de wettelijke controle van een gecontroleerde cliënt meewerken, vooral wanneer het gaat om gecontroleerde cliënten die instellingen van openbaar belang zijn.
2. Om deze bedreigingen bij een wettelijke controle van een instelling van openbaar belang te beperken, is de externe accountant verplicht
  - a) ten minste de bij de uitvoering van de wettelijke controle met een essentiële taak belaste vennoten (\*) van het bij de controle-opdracht betrokken team (met inbegrip van de voor de controle-opdracht verantwoordelijke vennoot) binnen de 7 jaar na hun opnemingsdatum in het bij de controle-opdracht betrokken team te vervangen. De bij de uitvoering van de wettelijke controle met een essentiële taak belaste vennoten die zijn vervangen, mogen pas opnieuw aan een opdracht bij de gecontroleerde cliënt meewerken nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sedert de datum waarop zij zijn vervangen; en
  - b) het onafhankelijkheidsrisico te onderzoeken dat kan voortvloeien uit de langdurige medewerking van andere leden van het bij de controle-opdracht betrokken team, en adequate veiligheidsmaatregelen te nemen om dit risico tot een aanvaardbaar minimum te beperken.
3. Ook wanneer het gaat om gecontroleerde cliënten die geen instellingen van openbaar belang zijn, is het aangewezen de in alinea 2 beschreven procedures toe te passen. Wanneer het accountantskantoor evenwel niet in staat is een toerbeurtregeling voor de bij de uitvoering van de wettelijke controle met een essentiële taak belaste vennoten in te stellen, dient de externe accountant uit te maken welke andere veiligheidsmaatregelen moeten worden genomen om het onafhankelijkheidsrisico tot een aanvaardbaar minimum te beperken.

Deze aanbeveling is gericht tot de lidstaten.

Gedaan te Brussel, 16 mei 2002.

Voor de Commissie  
 Frederik BOLKESTEIN  
 Lid van de Commissie

(\*) Gedefinieerd in de woordenlijst.

## BIJLAGE

Hierna worden aanvullende richtsnoeren verstrekt voor de interpretatie van de basisbeginselen die in de aanbeveling worden uiteengezet.

## A. ALGEMEEN KADER

De doelmatigheid van de door een externe accountant gevolgde aanpak om de bedreigingen en risico's voor zijn onafhankelijkheid bij de uitvoering van een bepaalde controle-opdracht af te zwakken, kan het best worden getoetst door na te gaan of een redelijk denkende en terzake kundige derde die van alle voor de controle-opdracht relevante feiten en omstandigheden op de hoogte is, al dan niet tot de conclusie zal komen dat de externe accountant alle onder zijn aandacht gebrachte aspecten objectief en onpartijdig heeft beoordeeld.

De externe accountant moet een helder beeld hebben van wat wordt bedoeld met objectiviteit (d.i. een geesteshouding) en onafhankelijkheid (zowel feitelijk als naar buiten toe). Bij het beantwoorden van de vraag of hij in staat is een objectieve en onafhankelijke accountantscontrole te verrichten, moet hij bijgevolg een breed scala van factoren en aspecten in overweging nemen. Zo moet hij zich onder meer afvragen welke personen, afgezien van hemzelf, de uitkomst van de accountantscontrole in kwestie kunnen beïnvloeden; of er sprake is van enigerlei bestaande of potentiële bedreigingen of risico's die naar het oordeel van een redelijk denkende en terzake kundige derde eventueel zijn onafhankelijkheid in het gedrang kunnen brengen; en welk geheel van veiligheidsmaatregelen deze mogelijke bedreigingen of risico's kan wegnemen of afzwakken en zijn onafhankelijkheid kan aantonen. In sommige gevallen zal de enige maatregel waarmee hij zijn onafhankelijkheid onomstotelijk kan bewijzen erin bestaan van bepaalde relaties met de gecontroleerde cliënt af te zien.

## 1. OBJECTIVITEIT, INTEGRITEIT EN ONAFHANKELIJKHEID

Het publiek zal pas vertrouwen stellen in de rol van wettelijke controles uit het oogpunt van het algemeen belang, de betrouwbaarheid van gecontroleerde jaarrekeningen en het vermogen van het accountantsberoep om zijn rol in het controleproces naar behoren te vervullen als het een goed inzicht heeft in de ethische vereisten waaraan externe accountants moeten voldoen. Dit houdt ook in dat het publiek inzicht moet hebben in de methoden om de inachtneming van deze vereisten te toetsen. Daarom is het van belang dat er eensgezindheid heerst over wat met „het onafhankelijkheidsvereiste van de externe accountant” <sup>(1)</sup> wordt bedoeld, hoe dit vereiste zich verhoudt tot de ethische vereisten van „objectiviteit” en „integriteit” <sup>(2)</sup>, en op welke manier en tot op welke hoogte de inachtneming van deze vereisten op objectieve wijze kan worden beoordeeld.

Het uiteindelijke doel van de wettelijke controle is het uitbrengen van een objectieve accountantsverklaring. Een externe accountant die wil aantonen dat hij daartoe in staat is, kan dit het beste doen door te laten zien dat hij op objectieve wijze te werk gaat. Om dit te bewerkstelligen moet hij bij zijn optreden blijk geven van billijkheid, intellectuele eerlijkheid en integriteit (d.w.z. billijk en eerlijk handelen), en tevens alle belangenconflicten vermijden die zijn onafhankelijkheid in het gedrang kunnen brengen.

Objectiviteit en integriteit zijn niet gemakkelijk te toetsen en lenen zich evenmin voor externe verificatie. Daarom hebben de lidstaten en het accountantsberoep regels en richtsnoeren uitgewerkt die recht doen aan het cruciale belang van deze beginselen en de ethische verantwoordelijkheden van externe accountants verduidelijken.

Het vereiste dat een externe accountant onafhankelijk moet zijn, dient vanuit twee gezichtspunten te worden gezien:

- Onafhankelijkheid qua geesteshouding, d.w.z. een geesteshouding waarbij alleen rekening wordt gehouden met alle overwegingen die voor de onderhanden taak van belang zijn en geen andere; en
- Onafhankelijkheid naar buiten toe, d.w.z. het vermijden van feiten en situaties die van dermate belangrijke betekenis zijn dat een redelijk denkende en terzake kundige derde het vermogen van de externe accountant om objectief te handelen, in twijfel zou trekken.

Bij het toetsen van de onafhankelijkheid van de externe accountant moet in de eerste plaats worden nagegaan in welke specifieke situatie de externe accountant zich bevindt, en met name welke relaties of belangen enige relevantie hebben voor zijn taak.

Onafhankelijkheid is geen absolute norm die door externe accountants moet worden gehaald door zich te onthouden van alle economische, financiële en andere relaties die eventueel de indruk van een of andere vorm van afhankelijkheid kunnen wekken. Het moge immers duidelijk zijn dat een dergelijk streven onmogelijk te verwezenlijken valt, aangezien iedereen wel in enige mate afhankelijk is of banden heeft met een andere persoon.

<sup>(1)</sup> Zie artikel 24 van de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht, waarin van de lidstaten wordt verlangd dat zij bepalen dat externe accountants volgens het recht van de lidstaat die de wettelijke controle voorschrijft, onafhankelijk moeten zijn.

<sup>(2)</sup> Zie ook artikel 23 van de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht, waarin van de lidstaten wordt verlangd dat zij bepalen dat externe accountants de wettelijke controle met de voor het beroep vereiste nauwgezetheid moeten uitoefenen.

Het is niettemin mogelijk de inachtneming van het onafhankelijkheidsvereiste door een externe accountant op objectieve wijze te toetsen aan de hand van een controleproces. Daarbij moet in de eerste plaats worden gekeken naar de specifieke situatie waarin de externe accountant zich bevindt, en met name naar alle relaties of belangen die van invloed kunnen zijn op zijn taak. Ten tweede moet worden nagegaan of deze belangen of relaties van dien aard zijn dat zij een redelijk denkende en terzake kundige derde die van al deze omstandigheden op de hoogte is, doen besluiten dat de externe accountant onafhankelijk is, d.w.z. dat hij in staat is over alle aspecten van de controle-opdracht objectief en onpartijdig te oordelen. In deze zin kan onafhankelijkheid eventueel als substituut voor integriteit en objectiviteit worden opgevat en door een redelijk denkende en terzake kundige derde worden geverifieerd.

## 2. VERANTWOORDELIJKHEID EN REIKWIJDTE VAN HET ONAFHANKELIJKHEIDSVEREISTE

### Verantwoordelijkheid

De algemene verantwoordelijkheid voor de naleving van de nationale regelgeving en beroepsregels ten aanzien van wettelijke controles berust bij de externe accountants (zowel natuurlijke personen als rechtspersonen). Dit geldt ook voor de onafhankelijkheidsregels.

Bij een specifieke wettelijke controle is het de met deze controle belaste externe accountant die erop toe moet zien dat aan het onafhankelijkheidsvereiste voor externe accountants is voldaan. Dit vereiste is niet alleen van toepassing op hemzelf en op de organisatorische eenheid die wordt gevormd door het accountantskantoor (in de veronderstelling dat dit niet dezelfde rechtspersoon is als de externe accountant), maar ook op enigerlei andere persoon die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden.

Een externe accountant of — indien de externe accountant een natuurlijke persoon is — het accountantskantoor dat de controle-opdracht uitvoert, dient adequate regelingen te hebben ingesteld die het mogelijk maken alle redelijke maatregelen te nemen om ervoor te zorgen dat het personeel van het kantoor zich houdt aan de gedragslijnen en procedures ter waarborging van de onafhankelijkheid (zie ook A.4.3). Deze regelingen kunnen onder meer betrekking hebben op aangelegenheden zoals interne organisatie, arbeidscontracten en tuchtmaatregelen.

Indien een externe accountant tot een netwerk behoort, moet hij alle redelijke maatregelen nemen om ervoor te zorgen dat alle eenheden van dit netwerk, alsook de eigenaars, aandeelhouders, vennoten, bestuurders en werknemers ervan die in een zodanige positie verkeren dat zij de wettelijke controle kunnen beïnvloeden, zich houden aan de onafhankelijkheidsregels die van toepassing zijn in het rechtsgebied waar de accountantsverklaring dient te worden uitgebracht. Dit kan bijvoorbeeld op de volgende manieren worden bewerkstelligd:

- door het sluiten van contractuele overeenkomsten die de externe accountant de mogelijkheid bieden de kantoren van zijn netwerk en de vennoten (\*), bestuurders en werknemers ervan onafhankelijkheidsregels op te leggen ten aanzien van zijn gecontroleerde cliënten, waarbij deze regels onder meer voorzien in voor alle kantoren van het netwerk geldende procedures voor de kwaliteitsbeoordeling en in de mogelijkheid van een externe kwaliteitsborging;
- door de kantoren van het netwerk periodieke informatie over de gecontroleerde cliënten te verstrekken en deze kantoren ertoe te verplichten zelf ook periodieke informatie te verschaffen over hun zakelijke en financiële relaties met deze cliënten. Deze informatiestroom in beide richtingen is noodzakelijk om op de hoogte te blijven van alle tussen de kantoren van het netwerk en een gecontroleerde cliënt en de met deze cliënt verbonden partijen bestaande relaties waarop de door de externe accountant uitgestippelde gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid van invloed kunnen zijn;
- door het instellen van verplichte overlegprocedures tussen kantoren, die in werking treden in alle gevallen waarin de kans bestaat dat de onafhankelijkheid van de externe accountant in het gedrang komt als gevolg van de relatie die zijn gecontroleerde cliënt onderhoudt met een van de kantoren van het netwerk.

Van bovenbeschreven instrumenten kan tevens gebruik worden gemaakt om de onafhankelijkheid te waarborgen in situaties waarin bij de accountantscontrole subcontractanten of lasthebbers van de externe accountant of het accountantskantoor betrokken zijn die geen deel uitmaken van het netwerk waartoe de betrokken externe accountant of het betrokken accountantskantoor behoort.

Bij een controle-opdracht waarbij de externe accountant een accountantskantoor is, berust de verantwoordelijkheid voor het uitmaken voor welke personen het onafhankelijkheidsvereiste moet gelden en welke instrumenten en regels op deze personen van toepassing moeten zijn, in het algemeen bij de voor de controle-opdracht verantwoordelijke vennoot (\*). Hij zal zich daarbij op zijn professioneel oordeel moeten baseren, aangezien het tot zijn verantwoordelijkheid behoort na te gaan of al dan niet aan het onafhankelijkheidsvereiste is voldaan. Hij moet tevens op de hoogte worden gesteld van alle tussen de externe accountant, het accountantskantoor of het netwerk en de cliënt bestaande relaties die uit het verlenen van controle- en niet-controlediensten voortvloeien (zie „Door het accountantskantoor uit te stippelen gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid” onder A.4.3.2).

(\*) Gedefinieerd in de woordenlijst.

### Reikwijdte van het onafhankelijkheidsvereiste

Een externe accountant dient er zich terdege van bewust te zijn dat niet alleen de eigen relaties met de gecontroleerde cliënt, maar ook andere directe of indirecte relaties met andere personen en kantoren van zijn vakgebied en uit de controle-omgeving een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid kunnen vormen. De externe accountant moet een inschatting maken van de bestaande en potentiële bedreigingen die voortvloeien uit de relaties van de cliënt met de natuurlijke en rechtspersonen die deel uitmaken van het bij de controle-opdracht betrokken team, het accountantskantoor en elk netwerk waartoe het eventueel behoort. Hij moet eveneens rekening houden met de relaties met andere personen, zoals bijvoorbeeld subcontractanten of lasthebbers van het accountantskantoor of de gecontroleerde cliënt, met inbegrip van degenen die op niet onder de accountantscontrole vallende gebieden werkzaam zijn. Kortom, hij moet elke persoon identificeren die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden.

Bij het bepalen voor welke personen het onafhankelijkheidsvereiste moet gelden, dient de externe accountant een hele reeks factoren in aanmerking te nemen, zoals onder meer de omvang en de juridische en organisatorische structuur van de gecontroleerde cliënt, alsmede de omvang, structuur en interne organisatie van het accountantskantoor en van elk netwerk waartoe het behoort. De externe accountant dient eveneens rekening te houden met de omvang en aard van de diensten die door het accountantskantoor of door kantoren van het netwerk waartoe het behoort aan de gecontroleerde cliënt worden verleend.

Zo zullen in een klein accountantskantoor met vier of vijf vennoten dat als externe accountant optreedt van een vennootschap met drie bijkantoren die in dezelfde lidstaat gelegen zijn, de onafhankelijkheidsregels gewoonlijk van toepassing zijn op:

- de voor de controle-opdracht verantwoordelijke vennoot, het controleteam en alle vennoten die deel uitmaken van de hiërarchische structuur;
- alle vennoten die verantwoordelijkheid dragen voor de verlening van niet-controlediensten aan dezelfde cliënt; en
- alle andere personen van het kantoor die in een zodanige positie verkeren of lijken te verkeren dat zij de uitkomst van de wettelijke controle kunnen beïnvloeden.

Wanneer de externe accountant van een middelgrote multinationale vennootschap een kantoor is dat tot een netwerk behoort, kan de werkingssfeer van de onafhankelijkheidsregels zich uitbreiden tot:

- de voor de controle-opdracht verantwoordelijke vennoot en het controleteam van de externe accountant;
- alle vennoten en medewerkers van het controleteam van datzelfde kantoor of van een ander kantoor van het netwerk die aan de accountantscontrole van de buitenlandse eenheden van de gecontroleerde cliënt deelnemen, met inbegrip van alle personen van de gecentraliseerde diensten of gespecialiseerde eenheden die bij deze werkzaamheden betrokken zijn;
- alle vennoten van het kantoor of van een ander kantoor van het netwerk die bij de verlening van niet-controlediensten aan de gecontroleerde cliënt betrokken zijn;
- alle vennoten die deel uitmaken van de hiërarchische structuur (hetzij in het rechtsgebied waar de accountantsverklaring moet worden uitgebracht, hetzij in een ander land waar controlewerkzaamheden of andere activiteiten ten behoeve van de gecontroleerde cliënt worden verricht); en
- alle andere personen van het kantoor of van een ander kantoor van het netwerk die in een zodanige positie verkeren of lijken te verkeren dat zij de uitkomst van de wettelijke controle kunnen beïnvloeden.

In beide gevallen gelden de onafhankelijkheidsregels in dezelfde mate voor iedereen die onder de werkingssfeer ervan valt; het enige verschil zit in het aantal personen waarvoor de externe accountant moet uitmaken of zij al dan niet onder de werkingssfeer vallen.

Personen die geen deel uitmaken van het bij de controle-opdracht betrokken team of van de hiërarchische structuur

De externe accountant dient tevens rekening te houden met andere personen die, ook al behoren zij niet tot het bij de controle-opdracht betrokken team of de hiërarchische structuur, toch de uitkomst van de wettelijke controle kunnen beïnvloeden. Het kan onder meer gaan om:

- eigenaars of aandeelhouders van het accountantskantoor die eventueel invloed kunnen uitoefenen uit hoofde van het belang van hun stemrechten. Wanneer een accountantskantoor bijvoorbeeld slechts een gering aantal eigenaars of aandeelhouders telt, moet ervan uit worden gegaan dat elke eigenaar of aandeelhouder in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden;
- personen die op verschillende niveaus controlerende of directe bestuurlijke bevoegdheden met betrekking tot de controlefunctie bezitten in alle locaties waar leden van het controleteam werkzaam zijn;
- andere voor de verlening van controle- en niet-controlediensten verantwoordelijke vennoten die eventueel invloed kunnen uitoefenen uit hoofde van hun werkverhouding met een lid van het controleteam. Afhankelijk van factoren zoals de omvang en de interne organisatie van een bureau, afdeling, accountantskantoor of zelfs netwerk, kunnen alle vennoten van een dergelijke eenheid worden beschouwd als personen die in een zodanige positie verkeren dat zij de uitkomst van de wettelijke controle kunnen beïnvloeden.

De externe accountant moet tevens nagaan of er geen andere personen zijn die niet tot het accountantskantoor of hetzelfde netwerk behoren maar die wegens hun relatie met personen van het accountantskantoor of netwerk in staat zijn of lijken de uitkomst van de wettelijke controle te beïnvloeden, zoals bijvoorbeeld:

- familieleden of andere goede persoonlijke kennissen van leden van het bij de controle-opdracht betrokken team of de hiërarchische structuur met financiële belangen van betekenis in de gecontroleerde cliënt of met een sleutelpositie bij de cliënt of bij een eenheid met belangen van betekenis in de cliënt (zie B.6); of
- personen of eenheden die zakelijke relaties van grote financiële betekenis onderhouden met de externe accountant en zijn kantoor of met de gecontroleerde cliënt, zoals onder meer belangrijke leveranciers, cliënten of onderaannemers.

De externe accountant moet alle personen van het accountantskantoor of het netwerk identificeren wier betrokkenheid bij de controle-opdracht feitelijk of schijnbaar ongunstig kan worden beïnvloed door een dergelijke externe invloed, waarbij hij er mee rekening dient te houden dat hij zijn onafhankelijkheidsregels niet kan opleggen aan personen die niet tot het accountantskantoor of het netwerk ervan behoren.

### 3. BEDREIGINGEN VAN EN RISICO VOOR DE ONAFHANKELIJKHEID

Met het oog op het vermijden of ongedaan maken van alle feiten en omstandigheden die de onafhankelijkheid van een externe accountant in het gedrang kunnen brengen, is het van essentieel belang dat eerst en vooral wordt nagegaan welke bedreigingen voor de onafhankelijkheid zich in bepaalde situaties kunnen voordoen. Ten tweede moet de relevantie van deze bedreigingen worden ingeschat om uit te maken hoe groot het risico is dat de onafhankelijkheid van een externe accountant erdoor wordt aangetast.

Hoe nauwkeuriger een externe accountant de aard van de bedreigingen kan vaststellen, hoe beter hij in staat is te beoordelen tot op welke hoogte zij een risico vormen voor zijn onafhankelijkheid. Algemeen genomen kunnen de volgende grote categorieën bedreigingen voor de onafhankelijkheid worden onderscheiden:

- *eigenbelang*: de onafhankelijkheid van de externe accountant kan worden bedreigd door een financieel of ander belangenconflict (bv. een direct of indirect financieel belang in de gecontroleerde cliënt, een te grote afhankelijkheid van de honoraria van de cliënt voor verleende controle- en niet-controlediensten, het streven om nog niet betaalde honoraria te innen, de vrees de cliënt te verliezen enz.);
- *zelfcontrole*: deze bedreiging heeft te maken met het feit dat het moeilijk is om objectief te blijven bij de uitoefening van zelfcontrole (bv. wanneer de externe accountant beslissingen heeft genomen of bij beslissingen betrokken is geweest die volledig onder de bevoegdheid van het management van de gecontroleerde cliënt vallen; of in gevallen waarin een resultaat of oordeel van een controle- of andere opdracht die eerder door de externe accountant of zijn kantoor is uitgevoerd, ter discussie moet worden gesteld of opnieuw moet worden bezien om de lopende accountantscontrole te kunnen afronden);
- *belangenbehartiging*: de onafhankelijkheid van de externe accountant kan in het gedrang komen indien hij ertoe genoopt wordt zich voor of tegen het standpunt van de gecontroleerde cliënt uit te spreken in procedures of situaties waarbij twee of meer partijen tegenover elkaar staan (bv. verhandelen of aanprijzen van aandelen of effecten van de cliënt; optreden als verdediger in naam van de cliënt bij een geschil met een derde of als verweerder bij een geschil met de cliënt zelf);
- *te grote familiariteit of te verregaand vertrouwen*: het risico dat de externe accountant zich te sterk laat beïnvloeden door de persoonlijkheid en kwaliteiten van de gecontroleerde cliënt en daardoor te welwillend staat tegenover hem; dit kan bijvoorbeeld het gevolg zijn van een te lange en te nauwe relatie met het personeel van de cliënt, hetgeen kan resulteren in een te verregaand vertrouwen in de cliënt en een onvoldoende objectieve toetsing van zijn voorstelling van de zaken;
- *intimidatie*: de mogelijkheid dat de accountant ervan wordt afgebracht objectief te handelen door bedreigingen van of uit angst voor bijvoorbeeld een invloedrijke of dominante gecontroleerde cliënt.

Hoe relevant een specifieke bedreiging is, hangt af van een veelheid van (kwantificeerbare en niet-kwantificeerbare) factoren, zoals de ernst van de bedreiging, de status van de betrokken perso(o)n(en), de aard van de zaak die de bedreiging veroorzaakt en de algemene controle-omgeving. Bij de beoordeling van de relevantie van een bedreiging moet een externe accountant er tevens rekening mee houden dat sommige situaties verschillende soorten bedreigingen met zich mee kunnen brengen. Algemeen genomen kan een bedreiging in een gegeven situatie als relevant worden aangemerkt wanneer zij in het licht van al haar kwantitatieve en kwalitatieve aspecten zowel op zichzelf als in combinatie met andere bedreigingen tot een onaanvaardbaar hoog onafhankelijkheidsrisico leidt.

### 4. VEILIGHEIDSMATREGELEN

Wanneer er bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de externe accountant bestaan, moet deze zich er steeds van vergewissen en schriftelijk bevestigen dat de veiligheidsmaatregelen afdoende worden toegepast om deze bedreigingen ongedaan te maken of tot een aanvaardbare omvang te beperken. De te onderzoeken veiligheidsmaatregelen hebben betrekking op de onderscheiden verantwoordelijkheden in de controle-omgeving, namelijk de controlestructuur van de gecontroleerde cliënt (zie A.4.1), het volledige systeem van zelfregulering, de regulering van overheidswege en het toezicht op het accountantsberoep, met inbegrip van tuchtmaatregelen (zie A.4.2), en het interne kwaliteitscontrolestelsel van de externe accountant (zie A.4.3).

## Omvang van het onafhankelijkheidsrisico

De omvang van het onafhankelijkheidsrisico kan worden voorgesteld als een punt op een ononderbroken lijnstuk waarbij het onafhankelijkheidsrisico aan het ene uiteinde van het lijnstuk onbestaande is en aan het andere uiteinde maximaal. Hoewel geen nauwkeurige meting mogelijk is, kan toch worden gesteld dat de omvang van het onafhankelijkheidsrisico van een specifieke activiteit, relatie of andere omstandigheid die een bedreiging voor de onafhankelijkheid van een externe accountant kan vormen, wordt weergegeven door een punt dat zich op of aan een van de uiteinden van het ononderbroken lijnstuk bevindt.

De externe accountant en alle andere personen die bij een beslissing omtrent de onafhankelijkheid van de externe accountant ten opzichte van de gecontroleerde cliënt betrokken zijn (bv. toezichthoudende instanties en andere externe accountants wier advies is gevraagd), moeten zich uitspreken over de aanvaardbaarheid van de omvang van het onafhankelijkheidsrisico dat uit specifieke activiteiten, relaties en andere bijzondere omstandigheden voortvloeit. Zij moeten derhalve beoordelen of de bestaande veiligheidsmaatregelen de bedreigingen voor de onafhankelijkheid die deze activiteiten, relaties of andere omstandigheden met zich meebrengen, wegnemen of voldoende afzwakken. Is dat niet het geval, dan moet worden uitgemaakt welke aanvullende veiligheidsmaatregel (die kan gaan tot een verbod) of combinatie van veiligheidsmaatregelen nodig is om het onafhankelijkheidsrisico — en de daarmee samenhangende waarschijnlijkheid dat de objectiviteit van de externe accountant is aangetast — tot een aanvaardbaar minimum te beperken.

### 4.1. Veiligheidsmaatregelen van gecontroleerde eenheden

#### 4.1.1. Gevolgen van de controlestructuur voor de beoordeling van het onafhankelijkheidsrisico

Bij de analyse van de elementen van de controlestructuur van de gecontroleerde cliënt die de onafhankelijkheid van de externe accountant kunnen helpen waarborgen, moet onderscheid worden gemaakt tussen de controlestructuur van een cliënt die een instelling van openbaar belang (\*) is, en die van een gecontroleerde cliënt van minder openbaar belang. Dit onderscheid is relevant voor de corporate governance (die er met name op gericht is huidige en potentiële investeerders te beschermen) en voor de onafhankelijkheid van de externe accountant naar buiten toe.

#### Gecontroleerde cliënten van openbaar belang

Met betrekking tot de onafhankelijkheid naar buiten toe ten opzichte van een cliënt die een instelling van openbaar belang is, dient de externe accountant rekening te houden met alle mogelijke manieren waarop zijn relatie met de gecontroleerde cliënt door het nationale, regionale of zelfs internationale publiek kan worden gezien. In dit verband speelt corporate governance een belangrijke rol bij de waarborging van de onafhankelijkheid van externe accountants.

Externe accountants worden formeel aangewezen bij meerderheid van stemmen van de aandeelhouders op de jaarlijkse algemene vergadering. Veelal wijzen de aandeelhouders de externe accountant aan die hen door het management worden aanbevolen. Dit is met name het geval wanneer geen aanvullende goedkeuring is vereist door een ander controleorgaan (\*) van de gecontroleerde cliënt dan het management (bv. toezichthoudend orgaan, niet bij het dagelijks bestuur betrokken directeurs, auditcomité) of door enige toezichthoudende instantie (bv. de toezichthoudende autoriteit van een bepaalde sector) (1). Dit resulteert niet noodzakelijkerwijze in een afdoende bescherming van de belangen van minderheidsaandeelhouders of van potentiële beleggers of investeerders en draagt evenmin bij tot de waarborging van de onafhankelijkheid van externe accountants.

De controlestructuren binnen een gecontroleerde eenheid moeten derhalve zodanig zijn opgezet dat de aanwijzing van de externe accountant in het belang van de aandeelhouders geschiedt en dat de externe accountant bij het vervullen van zijn controle-opdracht dit belang steeds voor ogen heeft. Teneinde op doelmatige wijze toezicht op het financiële verslagleggingsproces te kunnen uitoefenen, moet een toezichthoudend orgaan of een auditcomité zich immers ten dele baseren op de werkzaamheden, de richtsnoeren en het oordeel van de externe accountant. Het is dan ook van essentieel belang dat de externe accountant zijn opdracht op onafhankelijke wijze kan vervullen.

Om de relevantie van een bedreiging in te schatten en de omvang van het aan de bedreiging te wijten onafhankelijkheidsrisico te beoordelen (zie A.3 en A.4), moet de externe accountant zorgvuldig nagaan of de controlestructuur van de gecontroleerde eenheid in een passend kader voorziet waarbinnen zijn onafhankelijkheid als externe accountant algemeen genomen is gewaarborgd. Daarbij kunnen onder meer de volgende aspecten worden onderzocht:

- de betrokkenheid van een controle-orgaan bij de aanwijzing van de externe accountant (bv. enkel formele goedkeuring van de aanbeveling van het management of actieve deelneming aan de onderhandelingen met de potentiële externe accountant);
- de duur van het mandaat van de externe accountant (één accountantscontrole of langlopend contract);
- de betrokkenheid van een controle-orgaan bij het belasten van de externe accountant, het accountantskantoor of een eenheid van het netwerk waarvan het kantoor deel uitmaakt, met niet-controlediensten (bv. geen betrokkenheid of actieve deelneming aan de onderhandelingen over belangrijke opdrachten);
- het bestaan van controle- en communicatieprocedures die betrekking hebben op de wettelijke controle en andere door de externe accountant, het accountantskantoor of het netwerk ervan aan de gecontroleerde eenheid verleende diensten, en de frequentie waarmee met de externe accountant wordt gecommuniceerd.

(\*) Gedefinieerd in de woordenlijst.

(1) In sommige rechtsgebieden schrijft de nationale wetgeving voor dat bepaalde categorieën van vennootschappen, zoals coöperaties of associaties, hun jaarrekening moeten laten controleren door een bepaalde externe accountant die is aangewezen uit hoofde van de wet die op deze vennootschappen van toepassing is, en niet door een bestuurs- of controle-orgaan. Externe accountants van dergelijke eenheden mogen deze omstandigheid beschouwen als een algemene waarborg die bijdraagt tot de afzwakking van zekere bedreigingen voor de onafhankelijkheid die aan eigenbelang te wijten zijn.

#### Andere gecontroleerde cliënten

Ook bij het controleren van andere cliënten dan instellingen van openbaar belang moet de externe accountant nagaan of de controlestructuur van de gecontroleerde cliënt algemene waarborgen biedt voor zijn onafhankelijkheid. Wanneer de cliënt geen controle-orgaan heeft, moet de externe accountant onderzoeken of het bestuursbeleid van de gecontroleerde cliënt waarborgen biedt voor zijn onafhankelijkheid en of er specifieke bedreigingen bestaan die met behulp van adequate maatregelen binnen de eenheid kunnen worden aangepakt. Deze maatregelen kunnen onder meer voorzien in interne procedures voor het maken van een objectieve keuze bij het toekennen van opdrachten tot verlening van niet-controlediensten. De externe accountant dient eveneens rekening te houden met de kwaliteit en de omvang van het personeelsbestand van de gecontroleerde cliënt. Dit kan met name van belang zijn bij de beoordeling van het risico dat bestuursbeslissingen in naam van de cliënt worden genomen. Wanneer de cliënt bijvoorbeeld over onvoldoende personeel beschikt, kan het immers gebeuren dat de externe accountant in een situatie terechtkomt waarin hij ongewild dergelijke beslissingen neemt.

#### 4.1.2. Betrokkenheid van het controle-orgaan

Zoals in A.4.1.1 is aangegeven, behoort het tot op zekere hoogte tot de verantwoordelijkheid van de gecontroleerde cliënt om de onafhankelijkheid van zijn externe accountant te waarborgen. De beste manier voor een externe accountant om een brug te leggen tussen de eigen veiligheidsmaatregelen en die van de gecontroleerde cliënt bestaat erin een dialoog te voeren met het controle-orgaan van de cliënt. Teneinde zichzelf te beschermen en het mogelijk te maken dat de inachtneming van het onafhankelijkheidsvereiste in het kader van het kwaliteitsborgingstelsel (zie A.4.2) kan worden getoetst, dient de externe accountant dan ook telkens als hij zulks noodzakelijk acht, maar ten minste elk jaar, een dergelijke dialoog op gang te brengen door de gecontroleerde cliënt er schriftelijk toe uit te nodigen deze problematiek te bespreken.

#### Mededeling van honoraria

Wanneer alle op de betaling van honoraria gebaseerde relaties tussen, enerzijds, de externe accountant, het accountantskantoor en de leden van het netwerk ervan en, anderzijds, de gecontroleerde cliënt en de met deze cliënt verbonden partijen aan het controle-orgaan worden medegedeeld, zal dit orgaan zich een beter beeld kunnen vormen van de gevolgen van deze relaties voor de onafhankelijkheid van de externe accountant. Indien nodig kan het controle-orgaan verlangen dat aanvullende veiligheidsmaatregelen worden genomen ter waarborging van de onafhankelijkheid van de externe accountant. In het licht hiervan moet regelmatig, maar ten minste elk jaar, mededeling worden gedaan van de op de betaling van honoraria gebaseerde relaties voordat de controle-opdracht wordt aanvaard of verlengd. Voorts dient de medegedeelde informatie gedetailleerder en uitgebreider te zijn dan voor publicatiedoeleinden is vereist (zie A.5). Zij moet met name betrekking hebben op de in rekening gebrachte en contractueel vastgelegde bedragen, de waarde van lopende dienstverleningscontracten of -regelingen, de bestaande voorstellen of offertes voor toekomstige dienstverleningsopdrachten en de ontvangen of verwachte vergoedingen uit hoofde van contracten betreffende niet-controlediensten waarbij het honorarium afhangt van het behaalde resultaat (zie B.8.1), telkens uitgesplitst naar categorie dienst.

### 4.2. Kwaliteitsborging

Om ervoor te zorgen dat externe accountants zich aan de beroepsnormen, met inbegrip van het onafhankelijkheidsvereiste, houden, is een controle- of handhavingssysteem nodig. Eén van de te onderzoeken waarborgen en procedures is de doelmatigheid van de algemene controle-omgeving. In dit verband is in de eerste plaats een professionele benadering van aangelegenheden zoals kwaliteit en ethiek vereist; tevens moet rekening worden gehouden met de waarborgen die worden geboden door een regelmatig gecontroleerd en beproefd toetsingssysteem. Eén van de instrumenten waarvan eventueel gebruik kan worden gemaakt om het onafhankelijkheidsvereiste in acht te doen nemen, zijn de nationale stelsels voor de waarborging van de kwaliteit van wettelijke controles. In de aanbeveling van de Commissie inzake de „waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle in de Europese Unie” wordt verlangd dat de inachtneming van de ethische beginselen en voorschriften (met inbegrip van de onafhankelijkheidsregels) door externe accountants wordt getoetst met behulp van kwaliteitsborgingstelsels. Aangezien de aanbevolen stelsels voorzien in controle van buitenaf, kunnen zij tevens van invloed zijn op de publieke perceptie van onafhankelijkheidskwesties.

### 4.3. Algemene veiligheidsmaatregelen van de externe accountant

#### 4.3.1. Eigendom van en zeggenschap over accountantskantoren

Noodzaak om veiligheidsmaatregelen te nemen met betrekking tot de zeggenschap over het accountantskantoor

Overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b) ii), van de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht mag een accountantskantoor alleen wettelijke controles uitoefenen als de meerderheid van de stemrechten ervan in het bezit is van externe accountants. Deze personen, die toegelaten moeten zijn door een bevoegde autoriteit van één van de EU-lidstaten, zijn natuurlijke personen of kantoren die ten minste aan de minimumvoorwaarden van deze richtlijn voldoen.

Wanneer geen verdere beperkingen worden gesteld, zouden accountantskantoren aldus over de mogelijkheid beschikken om via onderhandse plaatsingen of openbare emissies kapitaal op de markten aan te trekken. Sommige lidstaten vinden evenwel dat een dergelijke financieringswijze ernstige risico's inhoudt voor de onafhankelijkheid van de externe accountant. Zij hebben dan ook restrictievere regels vastgesteld met betrekking tot de eigendom van accountantskantoren (zo bepalen zij bijvoorbeeld dat accountantskantoren voor niet meer dan 25 % in het bezit mogen zijn van personen die geen externe accountants zijn, of dat alleen leden van bepaalde gereguleerde beroepsgroepen minderheidsbelangen in accountantskantoren mogen hebben).

De vrees bestaat immers dat het bezit van de meerderheid van de stemrechten niet voldoende is om te garanderen dat externe accountants de zeggenschap over het kantoor uitoefenen. Wanneer bijvoorbeeld een persoon die geen accountant is, 49 % van de stemrechten in handen heeft en de overige 51 % verdeeld is over meerdere externe accountants, dan zou de niet-accountant de eigenlijke zeggenschap over het accountantskantoor uitoefenen. Er dient derhalve bijzondere aandacht te worden besteed aan de bedreigingen voor de onafhankelijkheid van externe accountants die uit dergelijke situaties kunnen voortvloeien. Tevens dient te worden nagegaan welke veiligheidsmaatregelen moeten worden genomen om dergelijke situaties te vermijden. Een mogelijke maatregel kan erin bestaan de stemrechten per aandeelhouder die geen accountant is, te beperken tot 5 of 10 % van het totaal. Wanneer de meerderheid van de stemrechten van een accountantskantoor in het bezit is van een beperkte groep externe accountants, kan het evenwel aangewezen zijn bepaalde personen een hoger percentage van de stemrechten toe te kennen dan de voorgestelde 5 of 10 %, met name wanneer deze personen behoren tot gereguleerde beroepsgroepen (bv. advocaten en notarissen), of wanneer het gaat om personen die hun beroepsactiviteiten uitoefenen in dienst van het accountantskantoor of van een van de leden van het netwerk waarvan het kantoor deel uitmaakt (bv. management-consultants of andere bedrijfsadviseurs).

Het risico dat relaties tussen, enerzijds, de externe accountant, het accountantskantoor en een aandeelhouder van het accountantskantoor die geen accountant is, en, anderzijds, een gecontroleerde cliënt de onafhankelijkheid van de externe accountant in het gedrang kunnen brengen, dient te worden aangepakt door te verwijzen naar afdeling A.2, waarin wordt aangegeven voor welke personen het onafhankelijkheidsvereiste geldt, en de afdelingen B.1 en B.2, waarin wordt ingegaan op de financiële en/of zakelijke banden die tussen deze personen kunnen bestaan.

#### 4.3.2. *Het interne veiligheidssysteem van het accountantskantoor*

De externe accountant zelf moet zich houden aan onafhankelijkheidsnormen, ongeacht of deze bij de wet, door toezichhouders of door beroepsorganisaties in het kader van een systeem voor zelfregulering zijn opgelegd, dan wel op vrijwillige basis door het accountantskantoor worden toegepast uit hoofde van de eigen gedragslijnen. Teneinde de naleving van deze normen te waarborgen, dient de externe accountant een geheel van samenhangende veiligheidsmaatregelen in te voeren, of — indien de externe accountant en het accountantskantoor niet één en dezelfde rechtspersoon zijn — ten minste te eisen dat het accountantskantoor dit doet.

Door het accountantskantoor uit te stippelen gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid

Elk accountantskantoor dient gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid uit te stippelen die bepalen welke activiteiten wel en welke activiteiten niet mogen worden verricht ten behoeve van gecontroleerde cliënten of hun verbonden partijen.

Hoe de specifieke onafhankelijkheidsnormen ook worden vastgesteld, het doel ervan is steeds te voorzien in een adequate tenuitvoerlegging en instandhouding van de veiligheidsmaatregelen van de externe accountant en bij te dragen tot de voortdurende optimalisering ervan. De door een accountantskantoor uitgestippelde gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid moeten bijgevolg flexibel genoeg zijn om regelmatig te kunnen worden bijgewerkt. Een dergelijke bijwerking kan noodzakelijk blijken als gevolg van veranderende omstandigheden en feiten, of wanneer de onafhankelijkheidsnormen zelf een wijziging ondergaan naar aanleiding van een verandering in de verwachtingen van het publiek.

De vormgeving en het schriftelijke overzicht van de door het accountantskantoor uitgestippelde gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid moeten niet alleen de interne professionele omgeving (bv. omvang en organisatorische structuur van het accountantskantoor), maar ook de controle-omgeving (bv. cliënteel en zakelijke portefeuille van het accountantskantoor en van anderen die niet tot het accountantskantoor behoren maar bij controle-opdrachten ervan betrokken zijn) weerspiegelen.

Een accountantskantoor moet adequate gedragslijnen en procedures hebben ingevoerd om ervoor te zorgen dat de voor de controle-opdracht verantwoordelijke vennoot in kennis wordt gesteld van alle andere relaties tussen, enerzijds, het kantoor en de kantoren van hetzelfde netwerk en, anderzijds, de gecontroleerde cliënt en de met deze cliënt verbonden partijen. Dit betekent dat de voor de controle-opdracht verantwoordelijke vennoot moet worden geraadpleegd voordat een opdracht van de gecontroleerde cliënt of de met deze cliënt verbonden partijen mag worden aanvaard. Het behoort dan tot de verantwoordelijkheid van de voor de controle-opdracht verantwoordelijke vennoot om uit te maken of het aanknopen van een bepaalde relatie negatieve gevolgen kan hebben voor de onafhankelijkheid van de externe accountant. Om praktische redenen (met name wanneer het accountantscontroles van groepen betreft) kan deze beoordeling gedeeltelijk aan andere voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoten worden gedelegeerd. Zo dient een in een bepaald land voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot van het controleteam in kennis te worden gesteld en een evaluatie te verrichten van de gevolgen van alle (bestaande en potentiële) relaties in dat land. De voor de controle-opdracht verantwoordelijke vennoot moet echter steeds betrokken zijn bij de beoordeling van het onafhankelijkheidsrisico dat aan een relatie van betekenis verbonden is. In gevallen waarin de gecontroleerde cliënt een controle-orgaan heeft (zie A.4.1), verdient het aanbeveling dat orgaan bij het evaluatieproces van het onafhankelijkheidsrisico te betrekken.

Wanneer andere personen dan het accountantskantoor en de vennoten, bestuurders en werknemers ervan relaties onderhouden met de gecontroleerde cliënt of bij de controle-opdracht betrokken zijn (bv. deskundigen die in onderaanneming werken, of kantoren die lid zijn van het netwerk), dan moeten de door het accountantskantoor uitgestippelde gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid tevens in de benodigde voorschriften en overlegprocedures voorzien om te voorkomen dat deze personen een onaanvaardbaar hoog onafhankelijkheidsrisico voor de externe accountant teweegbrengen.

Om ervoor te zorgen dat zijn vennoten, bestuurders en werknemers zich aan de uitgestippelde gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid houden, dient het accountantskantoor deze gedragslijnen op adequate manier mede te delen en regelmatig opleidingscursussen voor deze personen in te richten. In het kader daarvan dienen zij onder meer ook te worden ingelicht over de sancties die aan inbreuken op de gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid verbonden zijn.

#### Te volgen procedures

De door vennoten, bestuurders en werknemers te volgen procedures kunnen uiteenlopen naar gelang van de door een accountantskantoor ingevoerde gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid en naar gelang van de omvang van het kantoor. Voor een klein accountantskantoor kan het eventueel aanbeveling verdienen het onafhankelijkheidsrisico geval per geval te beoordelen en vervolgens te beslissen welke procedures noodzakelijk zijn om dit risico te beperken. Een groot accountantskantoor kan zich daarentegen verplicht zien geijkte procedures in te stellen om zelfs theoretische bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de externe accountant op te sporen. Om bijvoorbeeld een uit financiële of zakelijke relaties voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid als gevolg van eigenbelang te ontdekken, kan het voor een dergelijk accountantskantoor noodzakelijk blijken een regelmatig bijgewerkte gegevensbank bij te houden (bv. een lijst van „verboden eenheden” („restricted entity list”). Een dergelijke gegevensbank kan alle vennoten, bestuurders en werknemers informatie verschaffen over alle gecontroleerde cliënten waarbij zich onder bepaalde voorwaarden een uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid kan voordoen. Deze gegevensbank moet toegankelijk zijn voor iedereen in het accountantskantoor die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van een wettelijke controle kan beïnvloeden. Voor de goede werking van een dergelijk veiligheidssysteem is het noodzakelijk dat deze personen het accountantskantoor regelmatig bepaalde persoons- en cliëntgegevens verstrekken.

Afhankelijk van de aard en structuur van het accountantskantoor of netwerk kan het ook aangewezen zijn interne procedures in te stellen om erop toe te zien dat binnen het kantoor of netwerk voldoende overleg plaatsvindt over cliënten voor wie onduidelijk is in hoeverre er sprake is van een onafhankelijkheidsrisico. Aan dit overleg kunnen eventueel ervaren vennoten deelnemen die niet bij de zaken van de gecontroleerde cliënt betrokken zijn en derhalve niet aan de desbetreffende bedreiging voor de onafhankelijkheid zijn blootgesteld.

#### Verslag van de beoordeling van de onafhankelijkheid

De externe accountant dient een verslag op te stellen van zijn beoordeling van de onafhankelijkheid ten opzichte van een bepaalde gecontroleerde cliënt om te kunnen aantonen dat hij deze beoordeling naar behoren heeft verricht. Het verdient aanbeveling dit verslag in het controledossier op te nemen.

#### Intern toezicht op de naleving van de gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid

Het toezicht op de naleving van de door het accountantskantoor vastgestelde gedragslijnen ter waarborging van de onafhankelijkheid moet een geïntegreerd onderdeel vormen van de kwaliteitscontrolestructuur van het kantoor. Grote accountantskantoren kunnen deze taak eventueel toevertrouwen aan deskundigen op het gebied van kwaliteitscontrole of zelfs deskundigen op het gebied van onafhankelijkheid. Een dergelijke werkwijze is wellicht niet aangewezen voor kleine en middelgrote accountantskantoren, die hun onafhankelijkheid doorgaans slechts geval per geval beoordelen. Dergelijke kantoren moeten er echter op toezien dat de naleving van de gedragslijnen door hun medewerkers ten minste wordt gecontroleerd door een vennoot die niet tot het bij de specifieke controle-opdracht betrokken team behoort. Wanneer het gaat om zelfstandige accountants of om kleine maatschappen waarvan alle vennoten deel uitmaken van het bij de controle-opdracht betrokken team of waarbij de betrokkenheid van een andere vennoot die niet tot het bij de controle-opdracht betrokken team behoort, het onafhankelijkheidsrisico kan doen toenemen (bv. wanneer deze vennoot verscheidene niet-controlediensten aan de gecontroleerde cliënt verleent), moet de externe accountant de toezichthouder op zijn beroepsgroep om advies verzoeken of een andere externe accountant vragen de vereiste controle te verrichten.

### 5. OPENBAARMAKING VAN HONORARIA

Een externe accountant moet kunnen aantonen dat zijn onafhankelijkheid niet in het gedrang is gekomen doordat hij niet-controlediensten aan een gecontroleerde cliënt heeft verleend waarvoor hem een vergoeding is betaald die niet in verhouding staat tot de honoraria die hij voor het verrichten van de wettelijke controle heeft ontvangen. Dit is eveneens in het belang van de betrokken gecontroleerde cliënt (zie ook A.4.1.2), daar het een grotere geloofwaardigheid verleent aan de bekendgemaakte financiële informatie. De informatieverplichtingen die de lidstaten via hun nationale wetgeving of hun bevoegde toezichthoudende instanties opleggen, moeten een redelijk denkende en terzake kundige derde in staat stellen zich een oordeel te vormen over de mate waarin er eventueel sprake is van een onevenwichtigheid tussen de uit hoofde van de wettelijke controle geïnde honoraria en die welke voor andere diensten zijn ontvangen. Teneinde de beoordeling te vergemakkelijken, moeten de voor andere dan controlediensten ontvangen honoraria in drie grote categorieën worden ingedeeld (verdere assurance-opdrachten, belastingadviesdiensten en andere niet-controlediensten) om aan te geven welke verschillende soorten diensten zijn verleend. In verband met de categorie andere niet-controlediensten dient ten minste minimuminformatie betreffende de verlening van diensten op het gebied van financiële informatietechnologie, interne controle, waardebeoordeling, rechtsbijstand en rekrutering te worden verstrekt. Het kan tevens aangewezen zijn bepaalde opdrachten die een groot deel van een gegeven (sub)categorie uitmaken, afzonderlijk te vermelden.

## B. BIJZONDERE OMSTANDIGHEDEN

### 1. FINANCIËLE BELANGEN

Het begrip „financieel belang” bestrijkt algemeen genomen het gehele gamma aan financiële belangen die de externe accountant zelf, zijn accountantskantoor of elke andere persoon die onder A.2 valt, kan bezitten in een gecontroleerde cliënt of een met deze cliënt verbonden partij. Het begrip omvat zowel „directe” als „indirecte” financiële belangen, zoals:

- een directe of indirecte deelneming in het kapitaal van de gecontroleerde cliënt of de met deze cliënt verbonden partijen,
- het aanhouden of verhandelen van effecten van de gecontroleerde cliënt of de met deze cliënt verbonden partijen,
- het aanvaarden van pensioenrechten of andere uitkeringen van de gecontroleerde cliënt of de met deze cliënt verbonden partijen.

Verbintenissen tot het aanhouden van financiële belangen (bv. contractuele overeenkomsten om een financieel belang te verwerven) en afgeleide instrumenten die rechtstreeks met financiële belangen verband houden (bv. aandelenopties, futures enz.) moeten op dezelfde wijze worden behandeld als reeds bestaande financiële belangen.

#### Directe financiële belangen

Wanneer een persoon die rechtstreeks bij de uitvoering van de wettelijke controle betrokken is (de externe accountant, het accountantskantoor, een lid van het bij de controle-opdracht betrokken team of iemand die tot de hiërarchische structuur behoort), in het bezit is van een direct financieel belang in de gecontroleerde cliënt, zoals bijvoorbeeld aandelen, obligaties, kortlopend schuld papier, opties of andere effecten, dan wordt de eventueel uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid zodanig groot geacht dat geen enkele veiligheidsmaatregel toereikend is om het onafhankelijkheidsrisico van de externe accountant tot een aanvaardbaar minimum te beperken.

In een dergelijk geval moet de externe accountant de opdracht neerleggen of, indien het directe financiële belang wordt aangehouden door een persoon van het accountantskantoor, deze persoon van deelneming aan de opdracht uitsluiten.

Wanneer een direct financieel belang in de gecontroleerde cliënt in het bezit is van een tot het accountantskantoor of het netwerk ervan behorende vennoot die in een „bureau” werkzaam is, dan wordt het eigenbelang eveneens te groot geacht om deze situatie te laten voortbestaan.

#### Indirecte financiële belangen

Met „indirecte financiële belangen” worden situaties bedoeld waarin een onder A.2 vallende persoon bijvoorbeeld deelnemingen bezit in eenheden die geen cliënt zijn maar die wel een deelneming in de gecontroleerde cliënt bezitten, of in vennootschappen waarin de gecontroleerde cliënt eveneens heeft geïnvesteerd.

Een onder A.2 vallende persoon mag niet in het bezit zijn van een dergelijk indirect financieel belang wanneer het aan deze financiële relatie verbonden eigenbelang een grote bedreiging voor de onafhankelijkheid vormt. Dit is met name het geval wanneer een indirecte deelneming in de gecontroleerde cliënt tot gevolg heeft of lijkt te hebben dat de betrokken persoon bestuursbeslissingen van de gecontroleerde cliënt kan beïnvloeden (bv. via aanzienlijke indirecte stemrechten), of wanneer de directe aandeelhouder in bepaalde omstandigheden in staat is of lijkt de uitkomst van de wettelijke controle te beïnvloeden. Daarnaast kan zich ook een onaanvaardbaar hoog onafhankelijkheidsrisico voordoen in situaties waarin de externe accountant of een andere onder A.2 vallende persoon optreedt als stemgerechtigde trustee van een trust of executeur van een wilsbeschikking en daarbij waardepapieren van een gecontroleerde cliënt beheert. Dit zal echter alleen het geval zijn wanneer er geen adequate veiligheidsmaatregelen zijn genomen om dit risico te beperken, zoals bijvoorbeeld de uitoefening van toezicht en controle door begunstigen, overheidsinstanties of rechtbanken.

Daar staat tegenover dat mag worden aangenomen dat de potentiële bedreiging voor de onafhankelijkheid van de externe accountant die wordt gevormd door het eigenbelang dat uit het bezit van indirecte financiële belangen in de gecontroleerde cliënt voortvloeit, slechts betrekkelijk gering zal zijn wanneer bijvoorbeeld

- het financieel belang direct in handen is van een beleggingsfonds, pensioenfonds, icbe of gelijkwaardige beleggingsinstelling, en
- de persoon die het indirecte belang bezit, niet rechtstreeks bij de accountantscontrole van de fondsbeheerder betrokken is en evenmin in staat is de afzonderlijke beleggingsbeslissingen van deze beheerder te beïnvloeden.

#### Externe gebeurtenissen

Indien de verwerving van een financieel belang aan een externe gebeurtenis (bv. erfenis, schenking, fusie van kantoren of vennootschappen enz.) toe te schrijven is en het behoud van dat belang een ernstige bedreiging zou vormen voor de onafhankelijkheid van de externe accountant, dan moet de betrokken persoon dit belang zo spoedig mogelijk van de hand doen, en uiterlijk binnen een maand nadat hij kennis heeft gekregen van het bestaan van het financiële belang en het recht heeft verworven zich ervan te ontdoen. Wanneer het bijvoorbeeld gaat om een via een erfenis verworven belang in een beursgenoteerde vennootschap, dan moeten de aandelen binnen een maand na kennisneming van de erfenis en verwerving van het recht om de aandelen te verkopen van de hand worden gedaan overeenkomstig de vigerende beursregels die van toepassing zijn op de afstoting of verkoop van aandelen door personen die over voorwetenschap beschikken.

Zolang de betrokken persoon zich niet van het financiële belang heeft ontdaan, zijn aanvullende veiligheidsmaatregelen vereist om de onafhankelijkheid van de externe accountant te waarborgen. Wanneer een externe accountant bijvoorbeeld vaststelt dat een lid van het bij de controle-opdracht betrokken team als gevolg van een erfenis aandelen in een cliënt heeft verworven, mag deze persoon geen deel meer uitmaken van het bij de controle-opdracht betrokken team totdat de aandelen van de hand zijn gedaan. Tevens moet de betrokken persoon worden uitgesloten van deelneming aan de wezenlijke besluitvorming betreffende de wettelijke controle van de cliënt totdat de aandelen zijn verkocht.

#### Onopzettelijke inbreuken

Er kunnen zich situaties voordoen waarin de externe accountant vaststelt dat een persoon van zijn accountantskantoor onbedoeld een financieel belang in een gecontroleerde cliënt of in één van de met deze cliënt verbonden partijen bezit dat normaalgesproken als strijdig met de onafhankelijkheidsvereisten zou kunnen worden beschouwd. Dergelijke onopzettelijke inbreuken brengen de onafhankelijkheid van de externe accountant ten opzichte van een gecontroleerde cliënt niet in het gedrang, mits de externe accountant

- procedures heeft ingesteld krachtens dewelke alle professionele medewerkers ertoe verplicht zijn onmiddellijk alle inbreuken op de onafhankelijkheidsregels te melden die het gevolg zijn van het feit dat zij een financieel belang in een gecontroleerde cliënt hebben gekocht, geërfd of anderszins hebben verkregen (zie ook A.4.3.2);
- nadat de onopzettelijke inbreuk is vastgesteld, de betrokken persoon er onmiddellijk toe aanmaakt zich zo spoedig mogelijk van het financiële belang te ontdoen; en
- extra zorgvuldig te werk gaat bij de verificatie van de relevante controlewerkzaamheden van de betrokken persoon.

Wanneer het onmogelijk blijkt de betrokken persoon ertoe te dwingen zich van het financiële belang te ontdoen, moet deze persoon uit het bij de controle-opdracht betrokken team worden verwijderd. Wanneer een persoon die niet tot het bij de controle-opdracht betrokken team behoort, onbedoeld in het bezit is van een financieel belang dat de onafhankelijkheid van de externe accountant in het gedrang kan brengen, moet deze persoon van deelneming aan de wezenlijke besluitvorming betreffende de wettelijke controle van de cliënt worden uitgesloten.

Om wat voor vorm van financiële betrokkenheid het ook gaat, het is in de eerste plaats het veiligheidssysteem van de externe accountant (zie A.4.3) dat het bewijs moet leveren dat de bedreigingen voor de onafhankelijkheid zijn onderkend en onderzocht. Waar zulks passend is, moet het bewijsmateriaal ook verwijzen naar de rol van het controle-orgaan van de cliënt in dit proces. Telkens als een beslissing in verband met een bedreiging is genomen waarbij deze al dan niet als ernstig wordt beschouwd, moeten de redenen die aan deze beslissing ten grondslag hebben gelegen, op schrift worden gesteld.

## 2. ZAKELIJKE RELATIES

### Zakelijke relaties

Zakelijke relaties zijn relaties waarbij er sprake is van een gemeenschappelijk commercieel of financieel belang tussen, enerzijds, de externe accountant, het accountantskantoor of enigerlei andere persoon die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden (elke persoon die onder A.2 valt), en, anderzijds, de gecontroleerde cliënt, een met de cliënt verbonden partij of het management daarvan. Hierna wordt een aantal voorbeelden gegeven van dergelijke relaties die, indien zij van betekenis zijn voor de externe accountant of buiten het kader van de gewone bedrijfsuitoefening vallen, een aan eigenbelang, belangenbehartiging of intimidatie voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid kunnen vormen:

- het bezitten van een financieel belang in een joint venture met de gecontroleerde cliënt, dan wel met een eigenaar, directeur of andere persoon van het hoger kader van deze cliënt;
- het bezitten van een financieel belang in een cliënt aan wie niet-controlediensten worden verleend, maar die een relatie als investeerder/belegger met de gecontroleerde cliënt heeft of in wie de gecontroleerde cliënt heeft geïnvesteerd of belegd;
- het verstrekken van een lening aan de gecontroleerde cliënt of het bieden van garanties ter dekking van risico's van de gecontroleerde cliënt;
- het aanvaarden van een lening van een gecontroleerde cliënt of het laten garanderen van aangevane leningen door de gecontroleerde cliënt;
- het verlenen van diensten aan een met het dagelijks bestuur belaste directeur of andere persoon van het hoger kader van de gecontroleerde cliënt in het persoonlijk belang van de betrokkene;
- het gebruik maken van diensten van de gecontroleerde cliënt of van de met deze cliënt verbonden partijen die verband houden met het overnemen, aanbieden, op de markt brengen of verkopen van effecten die zijn uitgegeven door het accountantskantoor of door één van de kantoren van de groep waartoe het behoort.

Verbintenissen om dergelijke relaties aan te knopen, moeten op dezelfde wijze worden behandeld als reeds bestaande relaties.

#### In het kader van de gewone bedrijfsuitoefening

In het kader van de gewone bedrijfsuitoefening mag een externe accountant niet alleen controle- en niet-controlediensten aan de gecontroleerde cliënt of de met deze cliënt verbonden partijen verlenen, maar ook goederen of diensten bij hen aankopen. Voorbeelden van dergelijke goederen en diensten zijn onder meer verzekerings- en bankdiensten, zakelijke leningen, kantoorapparatuur, programmatuur voor automatische gegevensverwerking en bedrijfswagens. Indien deze transacties op objectieve en zakelijke wijze plaatsvinden (als tussen onafhankelijke partijen), vormen zij doorgaans geen bedreiging voor de onafhankelijkheid van de externe accountant (bv. aankoop van goederen die tegen normale groothandelsvoorwaarden worden aangeboden en voor alle overige afnemers van de cliënt tegen dezelfde voorwaarden verkrijgbaar zijn). De externe accountant moet echter zorgvuldig het risico afwegen dat zelfs een objectieve en zakelijke transactie tussen onafhankelijke partijen een zodanige omvang kan bereiken dat zij zijn onafhankelijkheid in het gedrang brengt doordat zij een feitelijke of althans schijnbare financiële afhankelijkheid teweegbrengt.

Wanneer goederen of diensten tegen gunstige voorwaarden van een gecontroleerde cliënt worden aanvaard, wordt zulks niet beschouwd als passend in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening, tenzij de waarde van het eventueel behaalde voordeel te verwaarlozen is.

#### Ernst van het onafhankelijkheidsrisico

Of een zakelijke relatie als een ernstige bedreiging voor de onafhankelijkheid van de externe accountant moet worden beschouwd, hangt af van de vraag of een redelijk denkende en terzake kundige derde tot de slotsom zou kunnen komen dat een dergelijke relatie de uitkomst van de wettelijke controle zou kunnen beïnvloeden. Er bestaat bijgevolg behoefte aan objectieve criteria om de betekenis van een relatie voor zowel de externe accountant, als de gecontroleerde cliënt te beoordelen. Wat de jaarrekening en de controle-opdracht betreft, mag de relatie er niet toe leiden dat de externe accountant, het accountantskantoor of een van de leden van het netwerk waartoe het kantoor behoort, in staat is bestuursbeslissingen van de gecontroleerde cliënt te beïnvloeden. De relatie mag echter evenmin de gecontroleerde cliënt of één van de met deze cliënt verbonden partijen in staat stellen de uitkomst van de wettelijke controle feitelijk of schijnbaar te beïnvloeden.

Om wat voor zakelijke relatie het ook gaat, het is in de eerste plaats het veiligheidssysteem van de externe accountant (zie A.4.3) dat het bewijs moet leveren dat de bedreigingen voor de onafhankelijkheid zijn onderkend en onderzocht. Waar zulks passend is, moet het bewijsmateriaal ook verwijzen naar de rol van het controle-orgaan van de cliënt in dit proces. Telkens als een beslissing in verband met een bedreiging is genomen waarbij deze al dan niet als ernstig wordt beschouwd, moeten de redenen die aan deze beslissing ten grondslag hebben gelegen, op schrift worden gesteld.

#### Verlenen van externe-controlediensten

Het wordt als een te grote bedreiging voor de onafhankelijkheid beschouwd om een externe accountant, een accountantskantoor of enigerlei ander lid van het netwerk waartoe het kantoor behoort, toe te staan externe-controlediensten aan een eigenaar van het accountantskantoor te verlenen. Ook het verstrekken van controlediensten aan een met een dergelijke eigenaar verbonden partij wordt als onverenigbaar met het onafhankelijkheidsvereiste aangemerkt wanneer de eigenaar in een zodanige positie verkeert of lijkt te verkeren dat hij de besluitvorming van het accountantskantoor met betrekking tot de uitoefening van de wettelijke controle kan beïnvloeden. Een dergelijke invloed kan bijvoorbeeld voortvloeien uit het percentage stemrechten dat de eigenaar in het accountantskantoor bezit. Hij kan eveneens toe te schrijven zijn aan de aard van de functie die de eigenaar of één van zijn vertegenwoordigers bij het accountantskantoor bekleedt. Zo kan er reden tot bezorgdheid zijn wanneer een directeur of lid van het hoger kader van de eigenaar ook lid is van het toezichthoudend orgaan van het accountantskantoor. Voorts moet de externe accountant zich tevens beraden over de vraag of de verlening van controlediensten aan cliënten zijn onafhankelijkheid in het gedrang kan brengen wanneer kaderleden, directeurs of aandeelhouders van deze cliënten ofwel een aanzienlijk deel van de stemrechten van het accountantskantoor bezitten, ofwel anderszins in een zodanige positie verkeren of lijken te verkeren dat zij de besluitvorming van het kantoor met betrekking tot de uitoefening van de wettelijke controle kunnen beïnvloeden.

### 3. UITOEFENING VAN EEN DIENSBETREKKING BIJ DE GECONTROLEERDE CLIËNT

#### Dubbel dienstverband en detachering

Het wordt als een te ernstig risico voor de onafhankelijkheid van de externe accountant beschouwd om een onder A.2 vallende persoon die in dienst is bij het accountantskantoor en/of een kantoor van het netwerk waartoe het behoort, toe te staan eveneens werkzaam te zijn bij de gecontroleerde cliënt en/of één van de met deze cliënt verbonden partijen. De gedragsregels en procedures van de externe accountant (zie A.4.3.2) moeten in adequate maatregelen voorzien om elk dergelijk dubbel dienstverband te onderkennen.

De externe accountant moet tevens bijzondere aandacht besteden aan situaties waarin een persoon die bij het accountantskantoor of een kantoor van het netwerk in dienst is in het kader van een detachering ook bij de gecontroleerde cliënt of bij één van de met deze cliënt verbonden partijen werkzaam is. Een detachering is een overeenkomst waarbij een werknemer van het accountantskantoor of het netwerk onder het directe toezicht van de cliënt werkt en geen boekhoudkundige transacties initieert of gegevens opstelt die niet door de cliënt zijn gecontroleerd en goedgekeurd. Een dergelijke regeling kan aanvaardbaar zijn, mits de betrokken persoon geen functie bekleedt waarin hij de uitkomst van de wettelijke controle kan beïnvloeden. Indien een persoon na afloop van een dergelijke detachering bij het bij de controle-opdracht betrokken team wordt ingedeeld, mag hij niet worden belast met de controle van enigerlei functie of activiteit die hij tijdens zijn detachering diende uit te oefenen of te controleren (zie ook B.5).

Indiensttreding van een lid van het bij de controle-opdracht betrokken team bij de gecontroleerde cliënt

Het algemene veiligheidssysteem van het accountantskantoor (zie A.4.3) moet gedragslijnen en procedures omvatten die aan de specifieke omstandigheden kunnen worden aangepast. Zij moeten bijvoorbeeld kunnen variëren naar gelang van

- de functie van de vertrekkende persoon in het accountantskantoor (bv. vennoot dan wel kaderlid of ander personeelslid);
- de omstandigheden die tot het vertrek hebben geleid (bv. pensionering, ontslag, vrijwillig vertrek enz.);
- de functie die de vertrekkende persoon bij de cliënt gaat uitoefenen (bv. een bestuursfunctie dan wel een functie met een te verwaarlozen invloed op de jaarrekening);
- de periode die verstreken is sinds de persoon het accountantskantoor verlaten heeft; en
- de periode die verstreken is sinds de vertrekkende persoon diensten heeft verricht die met de controle-opdracht verband hielden.

Verificatie door een andere vennoot

Wanneer de persoon die het accountantskantoor verlaat, een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot of de voor de controle-opdracht verantwoordelijke vennoot is, dan moet bij de verplichte verificatie door een andere voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot tevens rekening worden gehouden met het risico dat de voormalige vennoot tijdens de vorige accountantscontrole door de cliënt kan zijn beïnvloed. Voorts kan de voormalige vennoot met andere leden van het controleteam nauwe banden hebben ontwikkeld die een bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van degenen die nog tot het controleteam behoren. Ten slotte kan de voormalige vennoot van zijn kennis van de gevolgde controle-aanpak en toetsingsmethode gebruik maken om de opzet van de accountantscontrole te doorkruisen.

Voor een klein accountantskantoor dat geen verificatie door een andere vennoot kan laten uitvoeren, verdient het aanbeveling een vergelijkbare verificatie te laten verrichten door een andere externe accountant, of tenminste de toezichthouder op zijn beroepsgroep om advies te verzoeken.

#### 4. UITOEFENING VAN EEN BESTUURS- OF CONTROLEFUNCTIE BIJ EEN GECONTROLEERDE CLIËNT

Het aanvaarden van een bestuurs- of controlefunctie bij een gecontroleerde cliënt is niet de enige mogelijke manier waarop uit intimidatie en zelfcontrole voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid kunnen ontstaan. Dergelijke bedreigingen kunnen zich ook voordoen wanneer een onder A.2 vallende persoon lid wordt van een bestuurs- of controle-orgaan van een entiteit die geen gecontroleerde cliënt is, maar in een zodanige positie verkeert dat zij de gecontroleerde cliënt kan beïnvloeden of door hem kan worden beïnvloed. In al deze gevallen is het onafhankelijkheidsrisico onaanvaardbaar hoog. Het accepteren van dergelijke functies dient derhalve verboden te zijn.

Wanneer de nationale wetgeving voorschrijft dat leden van het accountantsberoep controlefuncties in bepaalde vennootschappen moeten uitoefenen, moeten er veiligheidsmaatregelen worden genomen om te voorkomen dat deze beroepsbeoefenaars enige verantwoordelijkheid dragen in het bij de controle-opdracht betrokken team.

In B.4(2) wordt rekening gehouden met de mogelijkheid dat een voormalig lid van het bij de controle-opdracht betrokken team dat het accountantskantoor verlaat, hetzij in het kader van zijn pensionering, hetzij om een functie op te nemen bij een entiteit die geen gecontroleerde cliënt is, wordt aangezocht om een niet met het dagelijks bestuur samenhangende functie in een bestuurs- of controle-orgaan van de gecontroleerde cliënt te vervullen. In dergelijke gevallen dient het accountantskantoor erop toe te zien dat aan de vereisten van B.3(3) en (4) is voldaan.

#### 5. INDIENSTTREDING BIJ HET ACCOUNTANTSKANTOOR

Wanneer een directeur of bestuurder van de gecontroleerde cliënt in dienst treedt van het accountantskantoor, wordt de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid te ernstig geacht om door een andere veiligheidsmaatregel te worden weggenomen dan door het verbod om in de daaropvolgende twee jaar deel uit te maken van het bij de controle-opdracht betrokken team of betrokken te zijn bij belangrijke beslissingen in verband met de wettelijke controle van de cliënt. Wanneer een voormalig werknemer van de gecontroleerde cliënt bij het accountantskantoor in dienst treedt, zal de betekenis van de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid afhankelijk zijn van de verantwoordelijkheden en taken waarmee deze werknemer bij de gecontroleerde cliënt was belast en de verantwoordelijkheden en taken die hem bij het accountantskantoor zullen worden toevertrouwd. Wanneer de voormalige werknemer van de cliënt bijvoorbeeld rekeningen opstelde of posten van de jaarrekening waardeerde, zullen voor hem dezelfde veiligheidsmaatregelen gelden als voor een directeur of bestuurder; wanneer de voormalige werknemer daarentegen bijvoorbeeld een niet-bestuurlijke functie in een bijkantoor van de gecontroleerde cliënt bekleedde, kan de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid worden beperkt door ervoor te zorgen dat zijn werkzaamheden als lid van het bij de controle-opdracht betrokken team niet op dat bijkantoor betrekking hebben.

## 6. FAMILIALE EN ANDERE PERSOONLIJKE BANDEN

De externe accountant moet in staat zijn het door hem gelopen onafhankelijkheidsrisico te beoordelen dat verbonden is aan het feit dat hijzelf of een andere persoon die van het bij de controle-opdracht betrokken team of de hiërarchische structuur deel uitmaakt, dan wel iemand die werkzaam is in een „bureau” waartoe hijzelf of een dergelijke persoon behoort, een naast familielid of een andere nauwe persoonlijke band met iemand heeft die aan de criteria van alinea 1, onder a) tot en met d), voldoet. Zijn beoordeling moet gebaseerd zijn op zijn kennis van de levensomstandigheden van alle relevante personen van het accountantskantoor en het netwerk waartoe het kantoor behoort. Er moeten derhalve gedragslijnen en procedures bestaan die de betrokken personen ertoe verplichten naar hun beste weten mededeling te doen van alle relevante feiten of omstandigheden, zodat de externe accountant zich daar bij zijn beoordeling op kan baseren. De externe accountant moet al deze informatie evalueren, nagaan of aan één van bovenvermelde criteria is voldaan en binnen een redelijke termijn de nodige maatregelen nemen om het onafhankelijkheidsrisico te beperken. Deze maatregelen kunnen gaan van weigering van de controle-opdracht tot verwijdering van een persoon uit het bij de controle-opdracht betrokken team of het „bureau”.

De door het accountantskantoor vastgestelde gedragslijnen en procedures moeten duidelijk maken dat de personen die van het bij de controle-opdracht betrokken team, de hiërarchische structuur of het „bureau” deel uitmaken, zelf naar best vermogen moeten beoordelen wie hun naaste familieleden en goede kennissen zijn of lijken te zijn. Zij dienen alle relevante feiten of omstandigheden in verband met een bepaalde gecontroleerde cliënt te melden aan de voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot die met de controle-opdracht is belast.

### Naaste familieleden

Onder de term „naaste familieleden” vallen gewoonlijk de ouders, broers en zussen, echtgenoten of samenwoners, kinderen en andere personen ten laste. Naargelang van de verschillende culturele en sociale omgevingen waarin de accountantscontrole plaatsvindt, kan de term ook andere familieleden bestrijken die minder directe maar daarom niet minder nauwe banden met de betrokken persoon hebben. Daarbij kan onder meer worden gedacht aan voormalige echtgenoten of samenwoners en de echtgenoten en kinderen van familieleden.

### Nauwe niet-familiale relaties

Nauwe niet-familiale relaties zijn moeilijk te definiëren. Het kan onder meer gaan om een relatie met een persoon die geen familie is, maar met wie veelvuldige of regelmatige sociale contacten worden onderhouden.

### Onopzettelijke inbreuken

Er kunnen zich situaties voordoen waarin de externe accountant vaststelt dat een persoon van zijn accountantskantoor onopzettelijk heeft nagelaten een familiale of andere persoonlijke band met een gecontroleerde cliënt te melden, die normaalgesproken als strijdig met de onafhankelijkheidsvereisten zou worden beschouwd. Dergelijke onopzettelijke inbreuken brengen de onafhankelijkheid van de externe accountant ten opzichte van een gecontroleerde cliënt niet in het gedrang, mits de externe accountant

- procedures heeft ingesteld krachtens dewelke alle professionele medewerkers ertoe verplicht zijn onmiddellijk alle inbreuken op de onafhankelijkheidsregels te melden die het gevolg zijn van wijzigingen in hun familiale of andere persoonlijke relaties, de aanvaarding van een voor de accountantscontrole gevoelige functie bij hun naaste familieleden of andere goede kennissen (d.w.z. alle personen die onder alinea 1, onder a), en alinea 1, onder b), vallen), dan wel van het feit dat dergelijke familieleden of kennissen een groot financieel belang in een gecontroleerde cliënt hebben gekocht, geërfd of anderszins hebben verkregen;
- de betrokken persoon onmiddellijk uit het bij de controle-opdracht betrokken team verwijdert, of, wanneer de persoon niet tot het bij de controle-opdracht betrokken team behoort, deze persoon uitsluit van deelneming aan belangrijke beslissingen in verband met de wettelijke controle van de betrokken cliënt. Ingeval het gaat om de verwerving van een groot financieel belang, moet de externe accountant zodra de onopzettelijke inbreuk is vastgesteld, de betrokken persoon ertoe aanmanen zich zo spoedig mogelijk van het financiële belang te ontdoen; en
- extra zorgvuldig te werk gaat bij de verificatie van de relevante controlewerkzaamheden van de betrokken persoon.

## 7. NIET-CONTROLEDIENSTEN

### 7.1. Algemeen

#### Vermijden van betrokkenheid bij de besluitvorming van de gecontroleerde cliënt

De uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wordt te groot geacht wanneer zou worden toegestaan dat niet-controlediensten worden verleend waarbij de externe accountant bij de besluitvorming van de gecontroleerde cliënt, één van de met deze cliënt verbonden partijen of het management van een dergelijke eenheid betrokken is. Wanneer de externe accountant of een lid van zijn netwerk bijgevolg voornemens is niet-controlediensten aan een gecontroleerde cliënt of aan één van de met deze cliënt verbonden partijen te verlenen, moet de externe accountant er zorg voor dragen dat elke persoon die optreedt in naam of voor rekening van het accountantskantoor of van een lid van het netwerk waartoe het kantoor behoort, geen enkele beslissing neemt en evenmin betrokken is bij de besluitvorming in naam van de gecontroleerde cliënt, één van de met deze cliënt verbonden partijen of het management van een dergelijke eenheid.

Bij alle raadgevingen of vormen van bijstand die in het kader van een door de externe accountant of het accountantskantoor verleende dienst worden verstrekt, moet de gecontroleerde cliënt, een met deze cliënt verbonden partij of het management van een dergelijke eenheid de keuze worden geboden tussen redelijke alternatieven. Dit belet de externe accountant, het accountantskantoor of één van de leden van het netwerk van het kantoor echter niet om aanbevelingen aan de gecontroleerde cliënt te doen. Deze raadgevingen moeten evenwel met objectieve en transparante analyses worden onderbouwd in de verwachting dat de gecontroleerde cliënt de aanbevelingen zal bestuderen alvorens een besluit te nemen. Wanneer de gecontroleerde cliënt om advies vraagt in verband met een aangelegenheid waarvoor als gevolg van wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen slechts één oplossing mogelijk is, moet de externe accountant er zorg voor dragen dat in zijn schriftelijke motivering naar deze bepalingen wordt verwezen (door bijvoorbeeld uit de desbetreffende wet te citeren of adviezen van externe beroepsbeoefenaars te vermelden).

## 7.2. Voorbeelden — Analyse van specifieke situaties

De zakelijke praktijken en financiële markten zijn aan voortdurende veranderingen onderhevig en de informatietechnologieën maken een snelle ontwikkeling door. Dit alles blijft niet zonder gevolgen voor de bestuurs- en controletaken. Wegens de zich constant voltrekkende veranderingen is het evenwel onmogelijk een volledig overzicht te geven van alle situaties waarin de verlening van niet-controlediensten aan een gecontroleerde cliënt een ernstige bedreiging voor de onafhankelijkheid van de externe accountant met zich mee kan brengen. Het is evenmin mogelijk alle veiligheidsmaatregelen op te noemen die kunnen worden genomen om deze bedreigingen af te zwakken. Hierna volgt een aantal voorbeelden van specifieke situaties waarin de onafhankelijkheid van een externe accountant in het gedrang kan komen. Daarbij wordt telkens ook ingegaan op de veiligheidsmaatregelen die aangewezen zijn om het onafhankelijkheidsrisico tot een aanvaardbaar minimum te beperken. In de praktijk zal de externe accountant zich genoodzaakt zien de mogelijke gevolgen van vergelijkbare maar toch afwijkende omstandigheden in te schatten en te overwegen welke veiligheidsmaatregelen moeten worden genomen om het onafhankelijkheidsrisico op een voor een terzake kundige derde bevredigende manier te ondervangen.

### 7.2.1. Opstelling van boekhoudbescheiden en jaarrekening

#### Mate van betrokkenheid bij het opstellingsproces

De mate van betrokkenheid van de externe accountant (met inbegrip van het accountantskantoor, leden van het netwerk of werknemers daarvan) bij de opstelling van boekhoudbescheiden en de jaarrekening loopt van geval tot geval uiteen. Het ene uiterste is dat de externe accountant essentiële boekhoudbescheiden opstelt, de boekhouding bijhoudt en de jaarrekening opstelt en tevens met de wettelijke controle van de jaarrekening is belast. Een andere mogelijkheid is dat de externe accountant zijn gecontroleerde cliënt bijstaat bij de opstelling van de jaarrekening op grond van de proefbalans door hem de sluitposten te helpen berekenen (berekening van overlopende posten, oninbare vorderingen, afschrijvingen enz.). Het andere uiterste is dat de externe accountant op geen enkele wijze bij het opstellingsproces betrokken is. Zelfs in het laatste geval zal de externe accountant die onvolkomenheden in de informatie in de ontwerpjaarrekening van de gecontroleerde cliënt ontdekt, gewoonlijk de vereiste aanpassingen suggereren en aanbrengen. Dit vormt een onderdeel van de wettelijke controle-opdracht en mag niet als de verlening van een niet-controledienst worden beschouwd. Hoewel de bedrijfsleiding steeds verantwoordelijk is voor de vormgeving van de jaarrekening, wordt er uiteindelijk slechts zelden een jaarrekening gepubliceerd zonder dat de externe accountant op een of andere manier de hand heeft gehad in de presentatie of opstelling ervan.

#### Aard van de bijstand en raadgevingen

De verantwoordelijkheid voor de opstelling van de jaarrekening en voor het voeren van een boekhouding moet steeds bij de gecontroleerde cliënt en het management ervan berusten. De veiligheidsmaatregelen van de externe accountant moeten ten minste waarborgen dat wanneer boekhoudkundige bijstand wordt verleend, de boekingen en daaraan ten grondslag liggende aannamen (bv. voor waarderingsdoeleinden) van de cliënt uitgaan. Bovendien mag de externe accountant op geen enkele wijze betrokken zijn bij de in verband met deze boekingen of aannamen door de gecontroleerde cliënt of het management ervan genomen beslissingen.

De bijstand van de externe accountant dient bijgevolg beperkt te blijven tot de uitvoering van technische of routinematige taken en het verstrekken van informatie in verband met alternatieve standaarden en methoden die de gecontroleerde cliënt eventueel wenst toe te passen.

Voorbeelden van bijstand die de onafhankelijkheid in het gedrang brengt, zijn onder meer:

- opstellen of veranderen van journaalposten, van de indeling van de rekeningen of transacties, dan wel van andere boekhoudbescheiden zonder toestemming van de cliënt;
- toestaan of goedkeuren van transacties; of
- opstellen van basisdocumenten of -gegevens (met inbegrip van het nemen van beslissingen inzake waarderingsgrondslagen), of aanbrengen van wijzigingen in dergelijke documenten of gegevens.

Voorbeelden van bijstand die de onafhankelijkheid niet noodzakelijkerwijze in het gedrang brengt, zijn onder meer:

- uitvoeren van routinematige boekhoudtaken, zoals boeken van transacties waarvoor het management van de gecontroleerde cliënt de te hanteren rekeningenindeling heeft vastgesteld, boeken van gecodeerde transacties in het grootboek van een gecontroleerde cliënt, opnemen van door de cliënt goedgekeurde posten op een proefbalans van de cliënt of verlenen van bepaalde diensten op het gebied van gegevensverwerking;
- informeren van de cliënt over gangbare jaarrekeningenstandaarden of waarderingsmethoden, zodat hij zelf kan beslissen welke hij wil toepassen.

#### Betekenis voor het algemeen belang

Wanneer een externe accountant aan de opstelling van boekhoudbescheiden of de jaarrekening van een instelling van openbaar belang meewerkt, wordt de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid zodanig groot geacht dat zij door geen enkele andere veiligheidsmaatregel kan worden beperkt dan door het verbieden van elke vorm van bijstand die verder gaat dan de wettelijke controle-opdracht (d.w.z. elke andere vorm van bijstand dan het suggereren en aanbrengen van aanpassingen in het kader van de gewone uitvoering van de wettelijke controle na de vaststelling van onvolkomenheden in de informatie die in de ontwerpjaarrekening van de gecontroleerde cliënt wordt verstrekt).

Ingeval de externe accountant wordt verzocht aan de opstelling van boekhoudbescheiden of de jaarrekening van een gecontroleerde cliënt mee te werken, moet hij steeds terdege rekening houden met het beeld dat het publiek van zijn taak heeft. Dit kan worden bepaald door de omvang en structuur van de gecontroleerde cliënt, alsook door de bedrijfsomgeving waarin de cliënt op plaatselijk, regionaal of nationaal niveau actief is. Wanneer de bedreiging zodanig groot wordt geacht dat zij ertoe zou kunnen leiden dat het publiek zijn onafhankelijkheid in twijfel trekt, mag de externe accountant de opdracht niet aanvaarden.

#### Noodsituaties

In noodgevallen is het een externe accountant toegestaan intensiever aan het opstellingsproces mee te werken dan onder normale omstandigheden aanvaardbaar zou zijn (zie de alinea's 2 en 3). Een dergelijke situatie kan zich voordoen wanneer de externe accountant als gevolg van externe en onvoorziene gebeurtenissen de enige persoon is die over de middelen en de vereiste kennis van de systemen en procedures van de gecontroleerde cliënt beschikt om hem bij te staan bij de tijdige opstelling van zijn rekeningen en jaarrekening. Een bepaalde situatie kan als een noodgeval worden beschouwd wanneer de weigering van de externe accountant om deze bijstand te verlenen, in een ernstige last voor de gecontroleerde cliënt zou resulteren (bv. intrekking van kredietlijnen) of zelfs zijn voortbestaan in het gedrang zou brengen.

Ook in een dergelijke noodsituatie mag de externe accountant echter niet bij enigerlei definitieve beslissingen betrokken zijn en moet hij steeds zoveel mogelijk met de toestemming van de cliënt handelen. Hij dient tevens aanvullende veiligheidsmaatregelen te overwegen die hem in staat stellen het onafhankelijkheidsrisico tot een minimum te beperken. In de mate van het mogelijke dient hij de situatie met het controle-orgaan van de gecontroleerde cliënt te bespreken; tevens moet hij erop toezien dat de door hem verleende diensten in de jaarrekening zijn vermeld en gemotiveerd.

#### Wettelijke controle van geconsolideerde jaarrekeningen van instellingen van openbaar belang

Wanneer de geconsolideerde jaarrekening van een cliënt die een instelling van openbaar belang is, aan een wettelijke controle wordt onderworpen, kunnen zich situaties voordoen waarin het onmogelijk is voor een dochteronderneming van een dergelijke gecontroleerde cliënt om regelingen te treffen opdat aan alinea 3 is voldaan. Als gevolg daarvan is het mogelijk dat de plaatselijke accountant van de dochteronderneming dient mee te werken aan de opstelling van de jaarrekening die in de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde cliënt dient te worden opgenomen. In dergelijke omstandigheden wordt de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid uit het oogpunt van de externe accountant van een instelling van openbaar belang doorgaans niet als ernstig beschouwd, mits de verleende boekhoudkundige bijstand uitsluitend van technische of routinematige aard is of de verstrekte raadgevingen van louter informatieve aard zijn (zie alinea (2)), de jaarrekeningen van dergelijke dochterondernemingen (afzonderlijk en samen) niet van wezenlijke betekenis zijn voor de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde cliënt, en de honoraria die het accountantskantoor en de leden van het netwerk ervan voor al deze diensten samen ontvangen, onbeduidend zijn in vergelijking met het honorarium voor de wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening.

#### 7.2.2. Ontwerpen en invoeren van financiële informatietechnologiesystemen

##### Financiële informatie

De controle-opdracht omvat onder meer de toetsing van de informaticasystemen (apparatuur en programmatuur) die door de gecontroleerde cliënt worden gebruikt om de financiële informatie te verkrijgen die in de jaarrekening openbaar moet worden gemaakt. Wanneer een externe accountant (met inbegrip van zijn accountantskantoor, leden van het netwerk of werknemers daarvan) betrokken is bij het ontwerpen en de invoering van een dergelijk financieel informatietechnologiesysteem (FITS), kan er zich een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid voordoen. In dit verband zij erop gewezen dat de financiële informatie niet alleen de gegevens omvat die rechtstreeks in de jaarrekening worden bekendgemaakt, maar ook alle andere waarderings- of materiële gegevens die aan de in de jaarrekening vermelde informatie ten grondslag liggen. Deze informatie wordt gegenereerd door hetzij geïntegreerde IT-systemen, hetzij een aantal autonome systemen (bv. boekhoudsystemen en systemen voor de kostprijsadministratie, de loonadministratie of het kasbeheer, alsook systemen die louter fysieke aantallen opleveren, zoals sommige voorraad- en productiecontrolesystemen enz.).

## Mate van betrokkenheid

De mate van betrokkenheid van de externe accountant bij het ontwerpen en de invoering van FIT-systemen varieert:

Het ene uiterste wordt gevormd door opdrachten waarbij de externe accountant bestuurstaken of -verantwoordelijkheden op zich neemt voor het gehele project dat betrekking heeft op het ontwerpen en de invoering van FIT-systemen, dan wel voor het beheer van het FIT-systeem en voor de gegevens die het gebruikt of genereert. Het is evident dat een dergelijke opdracht in een onaanvaardbaar hoog onafhankelijkheidsrisico resulteert.

In andere gevallen moet de externe accountant een zorgvuldige inschatting maken van het onafhankelijkheidsrisico dat zou kunnen voortvloeien uit zijn betrokkenheid bij het ontwerpen en de invoering van systemen die bestemd zijn voor de gecontroleerde cliënt, vooral als dit gevolgen heeft voor het algemeen belang. Hij moet in elk geval nagaan of er adequate veiligheidsmaatregelen zijn genomen om het onafhankelijkheidsrisico tot een aanvaardbaar minimum te beperken. Het risico kan bijvoorbeeld aanvaardbaar zijn wanneer de rol van de externe accountant erin bestaat advies te verlenen aan een consortium dat door de gecontroleerde cliënt met het ontwerpen en/of de uitvoering van het project is belast. Ook in gevallen waarin de cliënt een kleinere vennootschap is, is het risico beperkt wanneer de externe accountant wordt verzocht een gebruiksklaar standaardstelsel voor het voeren van de boekhouding aan de specifieke behoeften van de bedrijfsactiviteit van deze cliënt aan te passen. Het onafhankelijkheidsrisico kan echter als onaanvaardbaar hoog worden beschouwd bij projecten voor het ontwerpen van op maat gemaakte systemen ten behoeve van cliënten die grote vennootschappen of instellingen van openbaar belang zijn.

Het andere uiterste is dat de externe accountant door zijn gecontroleerde cliënt wordt belast met het maken van een analyse van alternatieve systemen op basis waarvan de cliënt vervolgens zelf beslist welk systeem hij uiteindelijk installeert. De verlening van een dergelijke dienst zal de onafhankelijkheid van de externe accountant doorgaans niet ondermijnen, op voorwaarde dat de kosten en baten van de geanalyseerde systemen naar behoren zijn gemotiveerd en met de gecontroleerde cliënt zijn besproken. De onafhankelijkheid van de externe accountant zal echter wel in het gedrang komen wanneer er sprake is van een financieel belang van betekenis (zie B.1) in of een belangrijke zakelijke relatie (zie B.2) met één of meer leveranciers van dergelijke systemen.

### 7.2.3. Diensten op het gebied van waardebeoordeling

#### Diensten op het gebied van waardebeoordeling

Een waardebeoordeling behelst het maken van veronderstellingen met betrekking tot toekomstige ontwikkelingen, de toepassing van bepaalde methoden en technieken, en de combinatie van beide om een zekere waarde of reeks waarden voor een activum, een passivum of voor een activiteit als geheel te berekenen. De veronderstellingen waarvan bij een dergelijke waardebeoordeling wordt uitgegaan, kunnen interpretaties van huidige of verwachtingen ten aanzien van toekomstige ontwikkelingen zijn, met inbegrip van zowel algemene ontwikkelingen als van gevolgen van bepaalde acties die de gecontroleerde cliënt of iemand uit zijn naaste zakelijke omgeving heeft ondernomen of voornemens is te ondernemen.

Opdrachten om door anderen verrichte werkzaamheden op het gebied van waardebeoordeling te analyseren of te beoordelen (bv. opdrachten als bedoeld in de artikelen 10 en 27 van de Tweede Richtlijn Vennootschapsrecht (Richtlijn 77/91/EEG), de artikelen 10 en 23 van de Derde Richtlijn Vennootschapsrecht (Richtlijn 78/855/EEG), of artikel 8 van de Zesde Richtlijn Vennootschapsrecht (Richtlijn 82/891/EEG)), of om gegevens te verzamelen en te verifiëren die dienen om door anderen in het kader van een waardebeoordeling te worden gebruikt (bv. typische accountantswerkzaamheden waarbij onderzoek wordt gedaan naar de bedrijfsseconomische en organisatorische positie van een onderneming in verband met de aan- of verkoop ervan), worden in het kader van dit beginsel niet als diensten op het gebied van waardebeoordeling aangemerkt.

#### Materialiteit en subjectiviteit

Diensten op het gebied van waardebeoordeling die leiden tot de waardering van posten die noch afzonderlijk, noch in geaggregeerde vorm van materieel belang zijn voor de jaarrekening, worden niet als diensten beschouwd die een ernstige bedreiging voor de onafhankelijkheid met zich mee kunnen brengen.

De verantwoordelijkheid voor de aan een waardebeoordeling ten grondslag liggende veronderstellingen en de toe te passen methoden berust steeds bij de gecontroleerde cliënt of het management ervan. In het kader van zijn besluitvormingsproces moet de gecontroleerde cliënt of het management ervan derhalve de aan de waardebeoordeling ten grondslag liggende veronderstellingen formuleren en uitmaken welke methode moet worden toegepast om de waarde te berekenen. Dit is van bijzonder belang wanneer de te verrichten waardebeoordeling met een aanzienlijke mate van subjectiviteit gepaard gaat, hetzij wat de onderliggende veronderstellingen betreft, hetzij als gevolg van de verschillen in de toepasbare methoden.

Bij bepaalde routinematige waarderingen kan de aan de post inherente mate van subjectiviteit te verwaarlozen zijn. Dit is met name het geval wanneer de te hanteren veronderstellingen bij wet zijn bepaald (bv. belastingtarieven, afschrijvingspercentages voor belastingdoeleinden enz.), krachtens andere voorschriften zijn vastgesteld (bv. verplichting om bepaalde rentepercentages toe te passen), of algemeen gangbaar zijn binnen de bedrijfstak van de gecontroleerde cliënt, en wanneer de te hanteren technieken en methoden gebaseerd zijn op algemeen aanvaarde normen of zelfs bij wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen zijn voorgeschreven. In dergelijke omstandigheden zal het resultaat van een door een terzake kundige derde verrichte waardebeoordeling zometeen identiek, dan toch niet wezenlijk verschillend zijn. Er mag bijgevolg worden aangenomen dat de verlening van dergelijke diensten op het gebied van waardebeoordeling de onafhankelijkheid van een externe accountant niet in het gedrang zal brengen ook al kan de waarde zelf van materieel belang voor de jaarrekening zijn, op voorwaarde evenwel dat de gecontroleerde cliënt of het management ervan in alle belangrijke gevallen waarin naar eigen oordeel moest worden gehandeld, met de genomen beslissingen heeft ingestemd.

### Aanvullende veiligheidsmaatregelen

Bij sommige diensten op het gebied van waardebeoordeling is er sprake van een te verwaarlozen mate van subjectiviteit. Het betreft onder meer diensten waarbij standaardtechnieken of -methoden dienen te worden toegepast of waarbij het gaat om een verificatie van de door een derde toegepaste waarderingsmethoden maar waarbij de daaruit voortvloeiende waardering van materieel belang is voor de jaarrekening. In die gevallen moet de externe accountant nagaan of er sprake is van een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid waarvoor aanvullende veiligheidsmaatregelen moeten worden genomen. Het kan aanbeveling verdienen een dergelijke bedreiging te ondervangen door een apart team voor de verlening van diensten op het gebied van waardebeoordeling op te richten dat volledig los staat van het bij de controle-opdracht betrokken team, waarbij beide teams een verschillende hiërarchie hebben.

#### 7.2.4. Deelname aan de interne controle van de gecontroleerde cliënt

De afdeling interne controle vormt een belangrijk onderdeel van het interne controlesysteem van een eenheid. Vooral in kleine en middelgrote vennootschappen, die zich veelal geen afdeling interne controle kunnen veroorloven of waar een dergelijke afdeling vaak bepaalde faciliteiten ontbeert (bv. toegang tot deskundigen op het gebied van informatietechnologie of kasbeheer), kan deelname van de externe accountant aan de interne controle bevorderlijk zijn voor het vermogen van het management om controle uit te oefenen.

Er kunnen zich evenwel uit zelfcontrole voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid voordoen wanneer er bijvoorbeeld geen duidelijke scheiding is aangebracht tussen het management van en het toezicht op de interne controle en de interne controle-activiteiten zelf, of wanneer de door de externe accountant verrichte beoordeling van het interne controlesysteem van zijn gecontroleerde cliënt bepalend is voor de aard en omvang van de procedures die hij achteraf bij de wettelijke controle hanteert. Om dergelijke bedreigingen te vermijden, moet de externe accountant, het accountantskantoor of het lid van het netwerk waartoe het kantoor behoort, kunnen aantonen niet betrokken te zijn bij het management van en het toezicht op de interne controle. In zijn hoedanigheid van wettelijk controleur van de jaarrekening van de cliënt moet de externe accountant bovendien kunnen bewijzen dat hij de nodige stappen ondernomen heeft om de resultaten van de interne controlewerkzaamheden te laten verifiëren en zich niet te veel door deze resultaten heeft laten leiden bij het bepalen van de aard, het tijdschema en de draagwijdte van zijn externe-controlewerkzaamheden. Teneinde te waarborgen dat de externe-controlewerkzaamheden van het accountantskantoor aan de vigerende standaarden voor de accountantscontrole voldoen en dat de onafhankelijkheid van de externe accountant geen gevaar loopt, moeten deze punten op adequate wijze worden geverifieerd door een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot die noch bij de wettelijke controle, noch bij een interne-controle-opdracht met mogelijke gevolgen voor de jaarrekening betrokken is geweest.

In vennootschappen waarin de afdeling interne controle verslag uitbrengt aan een controle-orgaan in plaats van aan het management zelf, vervult de interne controle een complementaire rol ten opzichte van de wettelijke controle en kan zij bijgevolg als een afzonderlijk onderdeel van de corporate governance worden gezien. Wanneer de externe accountant in deze omstandigheden wordt gevraagd interne-controlewerkzaamheden te verrichten, moet hij ook dan kunnen aantonen dat hij alle bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid correct heeft beoordeeld en alle nodige veiligheidsmaatregelen heeft genomen.

#### 7.2.5. Optreden in naam van de gecontroleerde cliënt bij de beslechting van (rechts)geschillen

##### Uit belangenbehartiging en zelfcontrole voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid

In bepaalde omstandigheden kan een externe accountant, een accountantskantoor, een entiteit van het netwerk, dan wel een vennoot, bestuurder of werknemer daarvan zich ertoe genoopt zien de gecontroleerde cliënt bij te staan bij de beslechting van een (rechts)geschil.

Van een externe accountant die bij de beslechting van een (rechts)geschil namens de gecontroleerde cliënt optreedt, wordt doorgaans aangenomen dat hij een rol speelt die onvermijdelijk is met de verantwoordelijkheid van een externe accountant om een objectief oordeel uit te spreken over de jaarrekening. Deze aan belangenbehartiging toe te schrijven bedreiging voor de onafhankelijkheid gaat gepaard met een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid wanneer de bijstand bij de beslechting van het (rechts)geschil tevens inhoudt dat de externe accountant een inschatting moet maken van de kans dat het geschil in het voordeel van zijn gecontroleerde cliënt wordt beslecht, indien zulks van invloed kan zijn op bedragen die in de jaarrekening dienen te worden opgenomen. Een bij de beslechting van een (rechts)geschil betrokken externe accountant moet bijgevolg rekening houden met de ernst van zowel de uit belangenbehartiging als de uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid.

De uit belangenbehartiging voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid is nog groter wanneer de externe accountant, het accountantskantoor of een kantoor van het netwerk bij de beslechting van een (rechts)geschil een actieve rol speelt namens de gecontroleerde cliënt. Deze bedreiging zal waarschijnlijk minder ernstig zijn wanneer de externe accountant louter als getuige moet optreden bij een rechtszaak waarbij de cliënt betrokken is.

Er zijn andere bijzondere situaties denkbaar waarin de onafhankelijkheid van de externe accountant in het algemeen niet in gevaar wordt geacht, ook als speelt deze een vrij actieve rol in naam van de cliënt. Dit is bijvoorbeeld het geval bij de vertegenwoordiging van een gecontroleerde cliënt in rechte of bij de belastingdienst in fiscale geschillen. Een ander voorbeeld is het verlenen van advies aan de cliënt en het verdedigen van een specifieke verslagleggingsmethode in een situatie waarin een bevoegde autoriteit, effectentoezichthouder of beoordelingspanel van een lidstaat, dan wel enigerlei andere vergelijkbare Europese of internationale instantie de jaarrekening van de gecontroleerde cliënt onderzoekt. De externe accountant moet echter hoe dan ook steeds de specifieke situatie en zijn betrokkenheid erbij zorgvuldig analyseren om te kunnen beoordelen of er al dan niet sprake is van een belangrijk onafhankelijkheidsrisico.

### Materialiteit en subjectiviteit

Wanneer bij de beslechting van (rechts)geschillen aan een gecontroleerde cliënt diensten op juridisch gebied worden verleend, brengt dit doorgaans geen ernstige bedreigingen voor de onafhankelijkheid met zich mee wanneer deze diensten betrekking hebben op aangelegenheden die naar het oordeel van een redelijk denkende en terzake kundige derde geen materiële invloed op de jaarrekening hebben.

Wanneer een externe accountant als belangenbehartiger voor de gecontroleerde cliënt optreedt, is hij weliswaar tot op zekere hoogte subjectief, maar de mate van subjectiviteit varieert naar gelang van de aard van de rechtszaak. Tijdens een accountantscontrole heeft de externe accountant doorgaans de keuze: ofwel kan hij zelf een inschatting maken van de uitkomst van de rechtszaak, ofwel kan hij vertrouwen op het oordeel van een externe advocaat die de cliënt onder de arm heeft genomen. In beide gevallen is de mate van subjectiviteit afhankelijk van diverse factoren, zoals onder meer de bekwaamheid van de advocaat, de mate waarin deze zich aan de ethische normen van het advocatenberoep houdt en het voorhanden zijnde bewijsmateriaal, veeleer dan van de vraag of de betrokken advocaat een werknemer is van het accountantskantoor dan wel van een extern advocatenkantoor.

In situaties waarin de uitkomst van de rechtszaak met redelijke zekerheid uit het voorhanden zijnde bewijsmateriaal kan worden afgeleid, mag de schatting van de bedragen die door het rechtsgeschil worden beïnvloed, geen materiële verschillen opleveren al naargelang de dienst verleend wordt door het accountantskantoor of door een extern advocatenkantoor (bv. rechtsgeschillen met betrekking tot arbeidsovereenkomsten met het personeel of bepaalde geschillen met de fiscus).

Daartegenover staat dat er situaties kunnen voorkomen waarin er sprake is van een aanzienlijke mate van inherente subjectiviteit. Er kunnen zich ook situaties voordoen waarin het onmogelijk is het bewijsmateriaal op objectieve wijze te beoordelen vanwege de aard van de zakelijke relatie tussen de externe accountant en de gecontroleerde cliënt (bv. persoonlijke betrokkenheid van voormalige of huidige bestuurders, niet bij het dagelijks bestuur betrokken directeuren of aandeelhouders). In dergelijke gevallen moet de externe accountant ervoor zorgen dat hij niet betrokken is bij de stappen die de gecontroleerde cliënt in het kader van de beslechting van het (rechts)geschil onderneemt, behalve in zaken van ondergeschikt belang waarvan redelijkerwijze mag worden aangenomen dat de behandelde aangelegenheid geen materiële invloed heeft op de jaarrekening.

### Aanvullende veiligheidsmaatregelen

In omstandigheden die niet door alinea 2 worden bestreken, dient de externe accountant na te gaan of er nog bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid bestaan waarvoor aanvullende maatregelen moeten worden genomen. Het kan aangewezen zijn te vermijden dat het bij de controle-opdracht betrokken team bij het geschil wordt betrokken door aparte teams met een verschillende hiërarchie samen te stellen voor de wettelijke controle enerzijds en voor de verlening van de met het geschil samenhangende diensten op juridisch gebied anderzijds.

#### 7.2.6. Indienstneming van hogere kaderleden

Een externe accountant aan wie wordt gevraagd een gecontroleerde cliënt bij te staan bij de indienstneming van hoger of essentieel personeel, moet eerst een inschatting maken van de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid die eventueel kunnen voortvloeien uit bijvoorbeeld de functie van de in dienst te nemen persoon en de aard van de gevraagde bijstand. Het maken van een zorgvuldige inschatting is des te belangrijker wanneer de in dienst genomen persoon naar alle waarschijnlijkheid een belangrijke rol zal gaan spelen in het financieel management van de cliënt en bijgevolg regelmatig contact zal hebben met de externe accountant. Ook andere indienstnemingen kunnen echter uit eigenbelang en uit te grote familiariteit voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid met zich meebrengen.

Wat de aard van de verlangde bijstand betreft, kan een aanvaardbare vorm van dienstverlening bijvoorbeeld bestaan in het beoordelen van de beroepskwalificaties van een aantal sollicitanten en het geven van een objectief advies over hun geschiktheid voor een gegeven functie. Een andere aanvaardbare vorm van dienstverlening is het verstrekken van een beperkte lijst van kandidaten voor een sollicitatiegesprek, mits deze lijst is opgesteld op basis van door de cliënt gespecificeerde criteria veeleer dan naar het eigen inzicht van de externe accountant. In beide gevallen moet er zorg voor worden gedragen dat in het advies over de kandidaten niet op de beslissing van de gecontroleerde cliënt wordt vooruitgelopen. Wanneer de externe accountant tot de slotsom komt dat hij de verlangde bijstand niet kan verlenen zonder direct of indirect betrokken te zijn bij de beslissing van de gecontroleerde cliënt over wie in dienst moet worden genomen, dan dient hij te weigeren deze bijstand te verstrekken.

## 8. HONORARIA VOOR CONTROLE- EN NIET-CONTROLEDIENSTEN

### 8.1. Resultaatgebonden honoraria

#### Afspraken in verband met honoraria voor controlediensten

In het algemeen belang verrichte controlewerkzaamheden lenen zich niet voor afspraken waarbij het honorarium van de externe accountant afhankelijk is van hetzij het behalen van een bepaald resultaat door de gecontroleerde cliënt, hetzij de uitkomst van de accountantscontrole zelf. Door een rechtbank of overheidsinstantie vastgestelde honoraria voor controlediensten zijn geen resultaatgebonden honoraria.

## Afspraken in verband met honoraria voor niet-controlediensten

Er is eveneens sprake van uit eigenbelang, zelfcontrole en belangenbehartiging voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid van een externe accountant wanneer het honorarium voor een opdracht tot verlening van niet-controlediensten van een onzekere gebeurtenis afhankelijk is. Dit geldt voor alle afspraken in verband met resultaatgebonden honoraria tussen, enerzijds, de externe accountant, het accountantskantoor of een entiteit van het netwerk waartoe het kantoor behoort, en, anderzijds, de gecontroleerde cliënt of één van de met deze cliënt verbonden partijen. Afhankelijkheid van een onzekere gebeurtenis betekent bijvoorbeeld dat het honorarium op één of andere manier afhangt van de voortgang of uitkomst van het project of van het behalen van een bepaald resultaat door de gecontroleerde cliënt (of een met deze cliënt verbonden partij).

Bij de beoordeling van de mate waarin afspraken in verband met resultaatgebonden honoraria een bedreiging vormen voor zijn onafhankelijkheid en in hoeverre er passende veiligheidsmaatregelen kunnen worden genomen, moet de externe accountant onder meer de volgende factoren in aanmerking nemen: de verhouding tussen de activiteit waarvoor het resultaatgebonden honorarium moet worden betaald en de uitvoering van een lopende of toekomstige accountantscontrole; de mogelijke omvang van het honorarium; en de grondslag waarop het honorarium dient te worden berekend.

Bij deze beoordeling moet de externe accountant onder meer onderzoeken of het bedrag van het resultaatgebonden honorarium rechtstreeks afhankelijk is gesteld van de waarde van een activum of transactie (bv. percentage van de overnameprijs) of van een financiële voorwaarde (bv. groei van de marktkapitalisatie) waarvan de meting achteraf in het kader van de wettelijke controle wordt getoetst, en of de uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid daardoor onaanvaardbaar groot wordt. Daartegenover staat dat er doorgaans geen sprake zal zijn van bedreigingen voor de onafhankelijkheid in situaties waarin er geen rechtstreeks verband bestaat tussen de berekeningsgrondslag van het resultaatgebonden honorarium (bv. het beginsalaris van een nieuwe werknemer wanneer bijstand bij de indienstneming is verleend) en een wezenlijk aspect van de controle-opdracht. Wanneer er een controle-orgaan bestaat, moet de externe accountant overeenkomstig de in A.4.1.2 neergelegde beginselen dit orgaan in kennis stellen van alle afspraken in verband met resultaatgebonden honoraria.

### 8.2. Verhouding tussen totale honoraria en totale inkomsten

Het spreekt vanzelf dat buitensporige afhankelijkheid van honoraria voor controle- en niet-controlediensten die van één en dezelfde gecontroleerde cliënt of cliëntgroep afkomstig zijn, aanleiding geeft tot een uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de externe accountant. De externe accountant of het accountantskantoor dient echter niet alleen een feitelijke financiële afhankelijkheid te vermijden, maar moet ook zorgvuldig nagaan of een uiterlijke financiële afhankelijkheid een belangrijke bedreiging voor de onafhankelijkheid kan vormen.

#### Uiterlijke financiële afhankelijkheid

De externe accountant, het accountantskantoor of een netwerk kan als financieel afhankelijk van één enkele gecontroleerde cliënt of cliëntgroep worden beschouwd wanneer de in totaal van die cliënt of cliëntgroep ontvangen of te ontvangen honoraria voor controle- en niet-controlediensten een kritiek percentage van zijn totale inkomsten overschrijden. De publieke perceptie van dit kritieke percentage zal afhankelijk zijn van verscheidene factoren in de controle-omgeving. Zo kan de hoogte van dit percentage verschillen naar gelang van de omvang van het kantoor, al naargelang het gaat om een gevestigd dan wel een pas opgericht kantoor, al naargelang het kantoor lokaal, nationaal of internationaal actief is, en al naargelang van het algemene bedrijfsklimaat op de markten waarop het kantoor zijn activiteiten ontplooit.

De externe accountant moet al deze factoren zorgvuldig afwegen wanneer hij de ernst van de uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor zijn uiterlijke onafhankelijkheid beoordeelt. Alle honoraria die van een bepaalde cliënt of cliëntgroep voor de verlening van controle- en niet-controlediensten zijn ontvangen, moeten worden geanalyseerd en vergeleken met de totale inkomsten van het kantoor of netwerk, waarbij ook de relevante bedragen die het kantoor of netwerk tijdens de lopende verslagperiode nog van dezelfde cliënt of cliëntgroep verwacht te ontvangen, in aanmerking moeten worden genomen. Indien deze analyse uitwijst dat er sprake is van een zekere afhankelijkheid en er veiligheidsmaatregelen moeten worden genomen, moet een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot die op generlei wijze bij de ten behoeve van de cliënt verrichte controle- en andere werkzaamheden betrokken is geweest, de belangrijkste controle- en andere werkzaamheden voor deze cliënt verifiëren en de nodige raadgevingen geven. Bij de verificatie dient tevens rekening te worden gehouden met alle controle- en andere werkzaamheden die contractueel zijn overeengekomen en waarvoor een offerte is ingediend. Wanneer er twijfels blijven bestaan of wanneer een dergelijke vennoot wegens de geringe omvang van het kantoor niet beschikbaar is, moet de externe accountant de toezichthouder op zijn beroepsgroep om advies verzoeken of een andere externe accountant vragen een verificatie te verrichten.

#### Andere op de betaling van honoraria gebaseerde relaties

De externe accountant moet tevens nagaan of er nog andere soorten op de betaling van honoraria gebaseerde relaties tussen één en dezelfde gecontroleerde cliënt of cliëntgroep en hemzelf of het accountantskantoor bestaan of lijken te bestaan die een uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid kunnen vormen. Zo kan de indruk worden gewekt dat een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot van een bureau of bijkantoor afhankelijk is van de honoraria van een bepaalde gecontroleerde cliënt wanneer het merendeel van de door dat bureau verrichte diensten aan deze gecontroleerde cliënt worden verleend, of wanneer dezelfde persoon verantwoordelijk is voor de verkoop van zowel controle- als niet-controlediensten aan de gecontroleerde cliënt. Teneinde dergelijke uit eigenbelang voortvloeiende bedreigingen voor de onafhankelijkheid te ondervangen, kan een accountantskantoor eventueel overgaan tot een hervorming van zijn organisatiestructuren en een herschikking van de verantwoordelijkheden van bepaalde personen, of, in de gevallen dat dit mogelijk is, de wijze waarop de diensten worden verleend en gefactureerd, met het controle-orgaan van de gecontroleerde cliënt bespreken.

De onafhankelijkheid kan met name in het gedrang komen wanneer met de verlening van niet-controlediensten aan een gecontroleerde cliënt of aan de met deze cliënt verbonden partijen aanzienlijke honoraria zijn gemoeid. De externe accountant dient de omvang van dit risico voor zijn onafhankelijkheid dan ook te onderzoeken. Hij dient daarbij in het bijzonder rekening te houden met de aard van de verleende niet-controlediensten, de honoraria die voortvloeien uit, enerzijds, de controle-opdracht en, anderzijds, de opdrachten tot verlening van niet-controlediensten, alsook met de respectieve omvang van beide soorten honoraria in verhouding tot de in totaal door het accountantskantoor of netwerk ontvangen honoraria. Indien de analyse uitwijst dat er veiligheidsmaatregelen moeten worden genomen, wat met name het geval is wanneer de honoraria voor niet-controlediensten de honoraria voor controlediensten overtreffen, dan moet een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot die op generlei wijze bij de opdrachten tot verlening van controle- en niet-controlediensten betrokken is geweest, de ten behoeve van de cliënt verrichte werkzaamheden verifiëren en de nodige raadgevingen geven.

#### 8.3. Achterstallige honoraria

Onbetaalde honoraria voor controle- of andere werkzaamheden kunnen in wezen als een lening van de externe accountant aan de gecontroleerde cliënt worden opgevat. Dit kan een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de externe accountant doordat er een wederzijds financieel belang met de gecontroleerde cliënt ontstaat. In dergelijke omstandigheden moet een externe accountant een inschatting maken van de omvang van de bedreiging en alle nodig blijkende maatregelen nemen. Dit kan ook de bekendmaking van het potentiële wederzijds belang aan alle belanghebbende derden behelzen. Wanneer de externe accountant een accountantskantoor is, kunnen de omstandigheden worden beoordeeld door een andere voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot die niet bij de verlening van diensten aan de gecontroleerde cliënt betrokken is geweest. Wanneer het gaat om een zelfstandige accountant of om een klein kantoor waarvan alle voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoten met de gecontroleerde cliënt te maken hebben gehad, dient de externe accountant ofwel de toezichthouder op zijn beroepsgroep om advies te verzoeken, ofwel een andere externe accountant te vragen deze beoordeling te verrichten.

#### 8.4. Vaststelling van de honoraria

Een externe accountant moet kunnen aantonen dat het honorarium dat hij voor een controle-opdracht in rekening brengt redelijk is, vooral wanneer dit aanzienlijk lager ligt dan het honorarium dat door een voorganger is aangerekend of wordt voorgesteld door andere kantoren die naar de opdracht dingen. Hij moet eveneens kunnen aantonen dat een door hem voorgesteld honorarium voor een controledienst niet afhankelijk is van de verwachte verlening van niet-controlediensten en dat de cliënt bij de onderhandelingen over de huidige honoraria voor controlediensten niet is misleid met betrekking tot de grondslag voor de berekening van toekomstige honoraria voor controle- en niet-controlediensten. De externe accountant moet gedragslijnen en procedures hebben ingevoerd om te kunnen aantonen dat zijn honoraria aan bovenbeschreven vereisten voldoen. Bij wettelijke controles van instellingen van openbaar belang moet de externe accountant de grondslag voor de berekening van het honorarium voor controlediensten met het controle-orgaan bespreken.

### 9. RECHTSGESCHILLEN

Het is weliswaar onmogelijk om voor alle gevallen nauwkeurig aan te geven vanaf welk moment het ongepast zou zijn dat een accountant als externe accountant van een gecontroleerde cliënt blijft optreden, maar de volgende criteria dienen als toetsteen te worden gebruikt:

- wanneer een gecontroleerde cliënt de beschuldiging uit dat de controlewerkzaamheden onvolkomenheden vertonen en de externe accountant tot de conclusie komt dat er naar alle waarschijnlijkheid een rechtsvordering zal worden ingesteld, dan moet de externe accountant de gronden waarop de beschuldiging is gebaseerd eerst bespreken met het controle-orgaan van de gecontroleerde cliënt of, wanneer een dergelijk orgaan niet bestaat, met de toezichthouder op zijn beroepsgroep. Indien dit de conclusie bevestigt dat er naar alle waarschijnlijkheid een rechtsvordering zal worden ingesteld, dan dient de externe accountant — met inachtneming van de plaatselijke wettelijke voorschriften — zijn taak neer te leggen;

- wanneer de externe accountant het huidige management van een gecontroleerde cliënt beschuldigt van fraude of bedrog, dan hangt de omvang van het onafhankelijkheidsrisico en de beslissing of hij al dan niet zijn taak dient neer te leggen mede af van veiligheidsmaatregelen zoals het bespreken van alle relevante aspecten met het controle-orgaan van de cliënt of, wanneer een dergelijk orgaan niet bestaat, met de toezichthouder op de externe accountant. (In sommige landen wordt de onafhankelijkheid van de externe accountant bij beschuldigingen van fraude evenwel gewaarborgd door de nationale wetgeving, die voorschrijft dat de externe accountant de vastgestelde fraude aan een nationale instantie moet melden en zijn controle-opdracht moet voortzetten namens deze instantie die het nationaal algemeen belang behartigt. De externe accountant moet hoe dan ook steeds overwegen juridisch advies in te winnen, waarbij hij terdege rekening dient te houden met zijn verantwoordelijkheid ten aanzien van het algemeen belang);
- dreigende of lopende rechtsgeschillen die op niet-controlediensten betrekking hebben en waarbij het gaat om een bedrag dat niet van materieel belang is voor de externe accountant of de gecontroleerde cliënt (bijvoorbeeld rechtsvorderingen uit hoofde van geschillen betreffende de facturering van diensten of de resultaten van adviesdiensten), brengen normaalgesproken de onafhankelijkheid van de externe accountant niet in het gedrang.

#### 10. HOGER PERSONEEL DAT LANGE TIJD AAN EENZELFDE OPDRACHT MEEWERKT

Teneinde een uit te grote familiariteit of te verregaand vertrouwen voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van een externe accountant die aan de accountantscontrole van een gecontroleerde cliënt van openbaar belang meewerkt te ondervangen, zijn er geen andere veiligheidsmaatregelen mogelijk dan de voor de controle-opdracht verantwoordelijke vennoot en de overige bij de uitvoering van de wettelijke controle met een essentiële taak belaste vennoten van het bij de controle-opdracht betrokken team binnen een redelijke termijn te vervangen.

De externe accountant dient tevens het onafhankelijkheidsrisico te onderzoeken dat aan een langdurige medewerking van andere leden van het bij de controle-opdracht betrokken team (met inbegrip van het hogere personeel dat betrokken is bij accountantscontroles van eenheden die in de geconsolideerde jaarrekening van een gecontroleerde cliënt zijn opgenomen) en aan de samenstelling van het team zelf verbonden is. Hij moet eventueel veiligheidsmaatregelen nemen, zoals het instellen van een interne toerbeurtregeling en het treffen van maatregelen in het kader van het kwaliteitsborgingstelsel van het accountantskantoor, om ervoor te zorgen dat de opdracht naar behoren kan worden voortgezet zonder dat zijn onafhankelijkheid in het gedrang komt.

Er kunnen zich situaties voordoen waarin het als gevolg van de omvang van het accountantskantoor onmogelijk is een interne toerbeurtregeling voor de voor de controle-opdracht verantwoordelijke vennoot en de overige bij de uitvoering van de wettelijke controle met een essentiële taak belaste vennoten in te stellen of waarin een dergelijke regeling geen afdoende waarborgen biedt. Dit geldt bijvoorbeeld in het geval van een zelfstandige accountant, of wanneer er sprake is van te nauwe dagelijkse relaties tussen een beperkt aantal voor de uitvoering van de wettelijke controle bevoegde vennoten. In dergelijke situaties moet de externe accountant ervoor zorgen dat binnen een redelijke termijn andere veiligheidsmaatregelen worden genomen. Deze veiligheidsmaatregelen kunnen onder meer bestaan in het voorzien in een kwaliteitscontrole van buitenaf van de desbetreffende controle-opdracht, of, minimaal, in het inwinnen van advies bij de toezichthouder op de beroepsgroep. Indien geen passende veiligheidsmaatregelen kunnen worden genomen, moet de externe accountant zich beraden over de vraag of het aangewezen is de controle-opdracht voort te zetten.

Wanneer een lid van het bij de controle-opdracht betrokken team wordt vervangen omdat hij reeds lange tijd aan een bepaalde wettelijke controle meewerkt of omdat er van een vergelijkbare, uit te grote familiariteit of te verregaand vertrouwen voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid sprake is, mag deze persoon pas opnieuw bij het team worden ingedeeld nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sedert de datum waarop hij is vervangen.

## Aanhangsel

## WOORDENLIJST

Accountantskantoor	de organisatorische eenheid — doorgaans een rechtspersoon — die een wettelijke controle uitvoert (bv. een zelfstandige beroepsbeoefenaar, een maatschap of een vennootschap van accountants). Het accountantskantoor en de externe accountant die met de uitvoering van de wettelijke controle zijn belast, kunnen identieke rechtspersonen zijn, maar dat hoeft niet noodzakelijkerwijze het geval te zijn (wanneer bv. een natuurlijke persoon die lid is van een maatschap als externe accountant wordt aangesteld, is de maatschap zelf het accountantskantoor).
Assurance-opdracht	opdracht waarbij een externe accountant een object van onderzoek waarvoor een andere partij verantwoordelijk is, toetst of evalueert aan de hand van relevante criteria en omtrent dat object van onderzoek een conclusie formuleert die de gecontroleerde cliënt een bepaalde mate van zekerheid verschaft.
Bij de controle-opdracht betrokken team	alle personen, ongeacht hun juridische relatie met de externe accountant of met het accountantskantoor, die rechtstreeks betrokken zijn bij de aanvaarding en uitvoering van een bepaalde wettelijke controle. Het betreft het controleteam, in dienstverband of in onderaanneming werkende beroepsbeoefenaars uit andere vakgebieden die bij de controle-opdracht betrokken zijn (bv. juristen, actuarissen, belastingdeskundigen, IT-deskundigen en deskundigen op het gebied van het kasbeheer), en degenen die instaan voor de kwaliteitscontrole of rechtstreeks toezicht houden op de controle-opdracht.
Bij de uitvoering van de wettelijke controle met een essentiële taak belaste vennoot	een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot van het bij de controle-opdracht betrokken team (met inbegrip van de voor de controle-opdracht verantwoordelijke vennoot) die op groepsniveau verslag moet uitbrengen over belangrijke aangelegenheden, zoals grote dochterondernemingen of afdelingen van de gecontroleerde cliënt, of ernstige risicofactoren die met de wettelijke controle van deze cliënt samenhangen.
„Bureau”	<p>een geografisch of in de praktijk autonome subgroep van een accountantskantoor of netwerk waarbinnen een bij de uitvoering van de wettelijke controle met een essentiële taak belaste vennoot voornamelijk werkzaam is.</p> <p>Eén van de belangrijkste criteria om een degelijke subgroep te identificeren, is de nauwe werkrelatie tussen de leden die ertoe behoren (bv. werkzaam op dezelfde terreinen of voor dezelfde cliënten). Daarbij dient er in het bijzonder rekening mee te worden gehouden dat de werkrelaties als gevolg van de technische ontwikkeling en de toenemende multinationale activiteiten van gecontroleerde cliënten steeds meer een „virtueel” karakter aannemen.</p> <p>Bij kleinere maatschappen kan het „bureau” het gehele kantoor omvatten. In dat geval zijn de geldende voorschriften op alle vennoten en werknemers van toepassing.</p>
Controle-orgaan	een instantie of groep personen die deel uitmaakt van de bestuurlijke en controlestructuur van de gecontroleerde cliënt, die tot taak heeft toezicht te houden op het management op trustbasis voor beleggers/investeerdere en, indien de nationale wetgeving zulks voorschrijft, voor andere belanghebbenden zoals werknemers, en die geheel of ten minste gedeeltelijk is samengesteld uit andere personen dan bestuursleden; het betreft organen zoals een toezichthoudend orgaan, een auditcomité of een groep van niet bij het dagelijkse bestuur betrokken directeuren of externe leden van de raad van bestuur.
Controleteam	alle personen, ongeacht hun juridische relatie met de externe accountant of het accountantskantoor, die voor de uitvoering van een bepaalde wettelijke controle worden ingezet om de controletaak te verrichten, zoals voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde venno(o)t(en), controleleider(s) en controlepersoneel.
Essentiële bestuursfunctie	elke functie bij de gecontroleerde cliënt die verantwoordelijkheid inhoudt voor fundamentele bestuursbeslissingen van de gecontroleerde cliënt, zoals bijvoorbeeld president-directeur of financieel directeur. Deze bestuursbevoegdheid moet het tevens mogelijk maken invloed uit te oefenen op grondslagen voor de financiële verslaglegging en op de opstelling van de jaarrekening van de gecontroleerde cliënt. Onder essentiële bestuursfunctie wordt tevens verstaan elke contractuele en feitelijke regeling die een persoon in realiteit in staat stelt deze bestuursfunctie op een andere manier uit te oefenen, bv. via een overeenkomst voor het verlenen van adviesdiensten.

Externe accountant	de toegelaten persoon in de zin van artikel 2, lid 1, van de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht (= de met de wettelijke controle belaste accountant/externe accountant), die een natuurlijke persoon dan wel een rechtspersoon kan zijn en die krachtens een nationale wet is aangewezen voor de uitvoering van een bepaalde wettelijke controle en in wiens naam het accountantsverslag bijgevolg wordt ondertekend.
Gecontroleerde cliënt	de vennootschap of het kantoor waarvan de jaarrekening aan de wettelijke controle onderworpen is, dan wel de moederonderneming in de zin van artikel 1 van de Zevende Richtlijn Vennootschapsrecht (Richtlijn 83/349/EEG) waarvan de geconsolideerde jaarrekening aan de wettelijke controle onderworpen is.
Hiërarchische structuur	omvat alle personen die op het niveau van een bureau of op landelijk, regionaal of mondiaal niveau een directe controlerende, bestuurlijke, geldelijke of andere toezichthoudende verantwoordelijkheid dragen in verband met een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot of het controleteam, dan wel ten aanzien van de uitvoering van de wettelijke controle. Het betreft alle vennoten, principalen en aandeelhouders die de prestatiebeoordeling van een voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot of van het controleteam opstellen, verifiëren of rechtstreeks kunnen beïnvloeden of anderszins de beloning ervan bepalen als gevolg van hun betrokkenheid bij de controle-opdracht.
Instellingen van openbaar belang	instellingen die van groot algemeen belang zijn omdat hun bedrijfsactiviteiten, hun omvang, hun personeelsbestand of hun bedrijfsstatus van dien aard is dat zij een breed scala van belanghebbenden bestrijken. Voorbeelden van dergelijke instellingen zijn onder meer kredietinstellingen, verzekeringsmaatschappijen, beleggingsondernemingen, icbe's ( <sup>1</sup> ), pensioenfondsen en beursgenoteerde vennootschappen.
Netwerk	omvat het accountantskantoor dat de wettelijke controle uitvoert, samen met de met dit kantoor verbonden partijen en elke andere entiteit die onder de zeggenschap staat van het accountantskantoor, gemeenschappelijke eigendoms-, zeggenschaps- of bestuurlijke banden met het accountantskantoor heeft, of anderszins met het accountantskantoor verbonden of gelieerd is via het gebruik van een gemeenschappelijke naam of het gezamenlijke gebruik van aanzienlijke gemeenschappelijke professionele hulpmiddelen.
Vennoot	een persoon binnen een accountantskantoor of netwerk die als persoon de eindverantwoordelijkheid draagt voor de werkzaamheden die in het kader van een opdracht tot het verlenen van controle- of niet-controlediensten zijn verricht. Hij is doorgaans bevoegd om stukken namens het accountantskantoor te ondertekenen. Hij kan ook aandeelhouder/eigenaar of principaal van het accountantskantoor zijn.
Verbonden partij	van een accountantskantoor: een onderneming in de zin van artikel 41, leden 1, 2 en 3, van de Zevende Richtlijn Vennootschapsrecht (Richtlijn 83/349/EEG);  van een gecontroleerde cliënt: een onderneming in de zin van artikel 41, leden 1, 2 en 3, van de Zevende Richtlijn Vennootschapsrecht (Richtlijn 83/349/EEG), die samen met de gecontroleerde cliënt door middel van consolidatie in de overeenkomstig de Zevende Richtlijn opgestelde geconsolideerde jaarrekening moet worden opgenomen, of die - in de gevallen waarin de Zevende Richtlijn Vennootschapsrecht niet van toepassing is - door middel van consolidatie in de jaarrekening zou moeten worden opgenomen, mocht het bepaalde in deze richtlijn van toepassing zijn.  Onverminderd het bepaalde onder a) en b), heeft de term „verbonden partij” ook betrekking op elke onderneming, ongeacht de rechtsvorm ervan, die met een andere verbonden is door middel van gemeenschappelijke eigendoms-, zeggenschaps- of bestuurlijke banden.
Voor de controle-opdracht verantwoordelijke vennoot	de voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot die de eindverantwoordelijkheid draagt voor de wettelijke controle van een bepaalde gecontroleerde cliënt, de werkzaamheden van het controleteam en van bij de accountantscontrole betrokken beroepsbeoefenaars uit andere vakgebieden coördineert, erop toeziet dat deze werkzaamheden onderworpen zijn aan kwaliteitscontrole, en, in voorkomend geval, zorg draagt voor de coördinatie van alle met een wettelijke controle verband houdende controlewerkzaamheden van een netwerk, met name bij geconsolideerde jaarrekeningen waarbij verschillende voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoten verschillende verantwoordelijkheden dragen ten aanzien van de accountantscontroles van de te consolideren eenheden.

<p>Voor de uitoefening van de wettelijke controle bevoegde vennoot</p>	<p>een persoon binnen een accountantskantoor of netwerk die zelf een toegelaten persoon is in de zin van artikel 2, lid 1, van de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht (= de met de wettelijke controle belaste accountant/externe accountant), en als persoon de eindverantwoordelijkheid draagt voor de in het kader van de wettelijke controle verrichte controlewerkzaamheden; hij is doorgaans bevoegd om accountantsverslagen te ondertekenen namens het accountantskantoor dat als externe accountant optreedt. Hij kan ook aandeelhouder/eigenaar of principaal van het accountantskantoor zijn.</p>
<p>Wettelijke controle</p>	<p>de controledienst die wordt verricht door een toegelaten persoon in de zin van artikel 2, lid 1, van de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht (= de met de wettelijke controle belaste accountant/externe accountant) en die bestaat in</p> <p>het controleren van de jaarrekening van een vennootschap en het verifiëren of het jaarverslag met deze jaarrekening strookt, voorzover een dergelijke controle en een dergelijke verificatie bij het Gemeenschapsrecht zijn voorgeschreven; of</p> <p>het controleren van de geconsolideerde jaarrekening van een geheel van ondernemingen en het verifiëren of het geconsolideerde jaarverslag met deze geconsolideerde jaarrekening strookt, voorzover een dergelijke controle en een dergelijke verificatie bij het Gemeenschapsrecht zijn voorgeschreven.</p> <p>In deze aanbeveling wordt onder de term „wettelijke controle” ook het volgende verstaan: een attestatiedienst die uit hoofde van de nationale wetgeving door een externe accountant wordt verleend wanneer vennootschappen verplicht zijn andere dan de bovenvermelde financiële informatie openbaar te maken (bv. tussentijdse financiële staten en verslagen) die moet zijn gecontroleerd door een externe accountant die een accountantsverklaring over deze informatie moet uitbrengen.</p>

(!) Instellingen voor collectieve belegging in effecten.