

## Algemene toelichting op de NVKS

### 1 Inleiding

#### 1.1 Wat regelen de NVKS en waarom

De Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) bevatten regels voor het inrichten van een kwaliteitssysteem in een accountantseenheid.

Een kwaliteitssysteem is essentieel voor de kwaliteit van de door een accountantseenheid uitgevoerde werkzaamheden en beschermt het maatschappelijk verkeer en de beroepsgroep tegen misslagen van individuele accountants. Een kwaliteitssysteem is het belangrijkste instrument voor een accountantseenheid om de werkzaamheden van accountants en andere medewerkers te beheersen en te kunnen aantonen dat deze werkzaamheden op een kwalitatief goede manier en volgens de van toepassing zijnde wet- en regelgeving worden uitgevoerd.

De NVKS stellen minimumeisen. De kwaliteitsbepaler (*zie paragraaf 3.4*) maakt een afweging of er omstandigheden zijn die vereisen dat het kwaliteitssysteem verder zou moeten gaan dan deze minimumeisen. De risicoanalyse van de accountantseenheid kan hiervoor een belangrijke informatiebron zijn.

De NVKS geven kleinere accountantseenheden (accountantsafdelingen en accountskantoren) de mogelijkheid om rekening te houden met hun aard en omvang bij het invullen van de eisen.

#### 1.2 Waarvoor komen de NVKS in de plaats

Regels voor kwaliteitssystemen zijn niet nieuw. Deze zijn tot 1 januari 2018 opgenomen in de:

- Tijdelijke nadere voorschriften kwaliteitssystemen (Tijdelijke NVKS);
- Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK-ass.); en
- Nadere voorschriften ter zake van aan assurance-verbante opdrachten (NVAK-aav.).

Daarnaast baseren accountantsafdelingen hun kwaliteitssysteem op de Richtlijn voor de kwaliteitsbeheersing voor accountantsafdelingen (RKB1<sup>1</sup>).

Op 1 januari 2018 worden deze nadere voorschriften ingetrokken en is RKB1 niet langer relevant. De NVKS komen voor deze regelingen in de plaats.

De NVKS vormen één set van regels voor accountants die assurance- of aan assurance verbante opdrachten uitvoeren onder toepassing van de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS)<sup>2</sup>, met uitzondering van wettelijke controles.

De NVKS gelden voor openbaar, intern en overheidsaccountants. Uitgangspunt bij de NVKS is namelijk: of de regels van toepassing zijn, is afhankelijk van de aard van de opdracht en niet van de rol van de accountant die de opdracht uitvoert (openbaar, intern of overheidsaccountant). Dit uitgangspunt sluit aan bij andere regelgeving zoals de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA), de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en de Nadere voorschriften controle en overige standaarden. Een accountant die betrokken is bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering van een accountantskantoor of accountantsafdeling is openbaar, intern of overheidsaccountant. In onderstaande tabel is weergegeven voor wie welke regelgeving geldt tot 1 januari 2018 en daarna.

<sup>1</sup> Niet volledig actueel. RKB1(15 juni 2005) is afgeleid van een op 15 juni 2005 vastgestelde versie van ISQC1.

<sup>2</sup> De NVKS stellen ook eisen aan het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor (niet accountantsafdeling) van waaruit een eindverantwoordelijke professional opdrachten uitvoert die gelijkwaardig zijn aan assurance- of aan assurance verbante opdrachten en worden uitgevoerd onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS (*zie paragrafen 2.2 en 2.3*).

<i>Ledengroep</i>	<i>Regelgeving tot 1-1-2018</i>	<i>Regelgeving vanaf 1-1-2018</i>
<b>openbaar accountant</b>	Tijdelijke NVKS (RA en AA) NVAK-ass (RA of AA) NVAK-aav (RA of AA)	NVKS
<b>intern accountant</b>	Tijdelijke NVKS (RA en AA) Vaak wordt RKB-1 vrijwillig toegepast	
<b>overheidsaccountant</b>	Tijdelijke NVKS (RA en AA) Vaak wordt RKB-1 vrijwillig toegepast	

Eisen gesteld aan het kwaliteitssysteem voor wettelijke controles zijn opgenomen in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), de Verordening accountantsorganisaties (VAO) en, voor wat betreft wettelijke controles bij een organisatie van openbaar belang, ook in de Europese verordening (EU-verordening)<sup>3</sup>.

In de volgende tabel is op het niveau van de accountantseenheid weergegeven welke wet- of regelgeving geldt. Het begrip accountantseenheid is het overkoepelende begrip voor accountantspraktijk en accountantsafdeling. Dit begrip is niet nieuw. Het wordt gebruikt in de ViO.

<i>Accountantseenheid</i>	<i>Regelgeving tot 1-1-2018</i>	<i>Regelgeving vanaf 1-1-2018</i>
<b>Accountantsorganisatie<sup>4</sup></b>	EU-verordening <sup>5</sup> /Wta/ Bta/ VAO	EU-verordening/Wta/ Bta/ VAO <sup>6</sup>
<b>Accountantskantoor</b>	Tijdelijke NVKS NVAK-ass (RA of AA) NVAK-aav (RA of AA)	NVKS
<b>Accountantsafdeling</b>	Tijdelijke NVKS Vaak wordt RKB-1 vrijwillig toegepast	

Sommige accountantspraktijken (overkoepelend begrip voor accountantsorganisatie en accountantskantoor) kwalificeren voor een deel van hun werkzaamheden als accountantsorganisatie én voor de overige werkzaamheden als accountantskantoor. Indien een accountantspraktijk bestaat uit zowel een accountantsorganisatie als een accountantskantoor, kan gekozen worden voor één stelsel van kwaliteitsbeheersing voor de accountantspraktijk als geheel. Voorwaarde is wel dat voldaan wordt aan de wet- en regelgeving voor accountantsorganisaties én de NVKS.

### 1.3 Waarvan zijn de NVKS afgeleid

De NVKS zijn afgeleid van bestaande internationale en nationale regelgeving. In eerste instantie is gekeken naar de *'International Standard on Quality Control 1'* (ISQC1) die is uitgebracht door de International Auditing and Assurance Standards Boards (IAASB). ISQC1 kent twee doelstellingen. De eerste is gericht op de naleving van wet- en regelgeving. De tweede vloeit hieruit voort en is gericht op het afgeven van voor de specifieke situatie passende accountantsverklaringen. Sinds de implementatie van de 'Clarity Standaarden' vallen onder het begrip 'accountantsverklaring' *alle* verklaringen naar aanleiding van een assurance- of aan assurance verwante opdracht die onder de toepassing van de NV COS worden uitgevoerd (en niet langer alleen controle-opdrachten). In de NVKS is een definitie van accountantsverklaring opgenomen.

<sup>3</sup> Verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie, PB L 158 van 27.5.2014, blz. 77.

<sup>4</sup> Accountantsorganisatie: een onderneming of instelling die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht, dan wel een organisatie waarin zodanige ondernemingen of instellingen met elkaar zijn verbonden (artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Wta).

<sup>5</sup> Sinds 17 juni 2016.

<sup>6</sup> Mogelijk worden de bepalingen uit de VAO te zijner tijd in het Bta geïmplementeerd. In dat geval zal de VAO worden ingetrokken.

De in de NVKS gebruikte formulering “*dat een kwaliteitssysteem moet worden ingericht dat een redelijke mate van zekerheid geeft dat*” is afgeleid uit ISQC1. De inzichten die ten tijde van het schrijven van de NVKS bij de IAASB leefden voor het aanpassen van ISQC1 zoals deze blijken uit de in december 2015 gepubliceerde ‘*Invitation to Comment: Enhancing Audit Quality in the Public Interest—A Focus on Quality Control, Group Audits and Professional Skepticism*’ zijn eveneens in aanmerking genomen. Daarbij is rekening gehouden met het feit dat het om inzichten gaat die nog niet zijn vertaald in (concept) regelgeving.

Ook is een vergelijking gemaakt met de regels voor het wettelijke controledomein (EU-verordening, Wta, Bta en VAO). Deze vergelijking is primair gemaakt om vast te stellen dat de verschillen tussen eisen voor wettelijke controles en die voor alle andere assurance-opdrachten logisch en verklaarbaar zijn. Waar de verschillen niet logisch verklaarbaar waren zijn de eisen voor de andere assurance-opdrachten aangepast of is er bewust voor gekozen om vast te houden aan de verschillen.

Vanzelfsprekend is ook naar de Tijdelijke NVKS, NVAK-ass., NVAK-aav. en RKB1 gekeken en voor eisen op opdrachtniveau naar de NV COS. Al deze regelingen zijn in de context gezien van de fundamentele beginselen (VGBA) waaraan iedere accountant zich moet houden en van de onafhankelijkheidseisen in de ViO.

De NVKS houden, voor zover zij betrekking hebben op de opdrachtuitvoering vanuit accountantskantoren, rekening met de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer. Accountantskantoren voeren immers veelal een (deel van) hun werkzaamheden uit ten behoeve van het maatschappelijk verkeer.

#### 1.4 Voornaamste wijzigingen ten opzichte van de regelgeving tot 1-1-2018

Nieuw zijn:

- Een verlicht regime in de toepassing van de NVKS voor kleinere accountantseenheden. Het verlichte regime beoogt te voorkomen dat kleinere accountantseenheden onevenredig worden belast (*zie paragraaf 2.5*).
- Een discretionaire bevoegdheid van het bestuur van de NBA om in bijzondere gevallen een ontheffing te verlenen van de eis dat de meerderheid van de stemrechten in een accountantskantoor dat assurance-opdrachten laat uitvoeren, bij accountants moet liggen (*zie paragraaf 3.5 voor de nuances*). Een ontheffing maakt het mogelijk om eventueel onder voorwaarden een beperkt aantal assurance-opdrachten uit te voeren, ook al wordt niet aan de stemrechteneis voldaan.
- Regels gesteld aan de samenwerking tussen accountants- en administratiekantoren ter bescherming van het accountantsberoep (*zie paragraaf 3.6*);
- De verplichting om een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren bij controleopdrachten van financiële overzichten bij organisaties van openbaar belang (*zie paragraaf 4.2*). Dit is in lijn met ISQC1.

De NVKS introduceren de termen ‘kwaliteitsbepaler’ en ‘kwaliteitsmanager’. Een kwaliteitsbepaler is de accountant die verantwoordelijk is voor het kwaliteitssysteem (*zie de paragrafen 2.1 en 3.4*). Een kwaliteitsmanager is de persoon die operationeel verantwoordelijk is voor het opzetten, implementeren en bewaken van het stelsel van kwaliteitsbeheersing (*zie paragraaf 5.2*). De term kwaliteitsbepaler is weliswaar nieuw, zijn verantwoordelijkheden komen echter overeen met die van de openbaar accountant die het dagelijks beleid van een accountantskantoor bepaalt (de normadressaat van de Tijdelijke NVKS, NVAK-ass. en NVAK-aav.). Een eventuele kwaliteitsmanager valt onder de (vaktechnisch) verantwoordelijkheid van een kwaliteitsbepaler. De regels met betrekking tot de samenwerking met andere professionals zijn gewijzigd (*zie paragraaf 2.2*).

#### 1.5 Juridisch kader

De grondslag voor de NVKS ligt in artikel 24 van de VGBA. Met de vaststelling van dit artikel heeft de ledenvergadering het bestuur van de NBA een algemene bevoegdheid gegeven om nadere voorschriften vast te stellen die bepalingen uit de VGBA uitwerken. De VGBA geeft invulling aan de artikelen 3 en 19, tweede lid, onderdeel a, van de Wet op het accountantsberoep (Wab) om een

goede beroepsuitoefening door accountants te bevorderen door gedrags- en beroepsregels vast te stellen.

Bij het schrijven van de NVKS zijn zoveel mogelijk de ‘Aanwijzingen voor de regelgeving’ gevolgd zoals deze door het Rijk worden gebruikt bij het opstellen van wet- en regelgeving.

## 1.6 Relatie tot de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen

In de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen zijn ook voorschriften opgenomen met betrekking tot het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Beide regelingen gaan dus over hetzelfde onderwerp, maar ze regelen verschillende zaken. De NVKS gaan over de inrichting van het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing binnen de accountantseenheid. De Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen gaat over externe toetsing van het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing aan de hand van de NVKS en andere relevante regelgeving door de Raad voor Toezicht van de NBA.

### 1.7 Leeswijzer

De NBA zal een leeswijzer uitbrengen waarmee door middel van kleuren in de regeling is aangegeven welke bepalingen voor welke accountants en welke accountantseenheden gelden.

## 2 Reikwijdte

### 2.1 Tot wie richten de NVKS zich (‘normadressaat’)

In beginsel kan de NBA zich in de regelgeving alleen rechtstreeks tot haar leden, de accountants (AA's en RA's), richten. Dit betekent dat de NBA accountantseenheden niet rechtstreeks de verplichting kan opleggen om een kwaliteitssysteem in te richten. De NVKS richten zich daarom tot de accountant en wel in de functie van:

<i>Normadressaat</i>	<i>Vereisten op het niveau van</i>
<b>eindverantwoordelijke accountant</b>	individuele opdrachten
<b>kwaliteitsbepaler</b>	het kwaliteitssysteem
<b>ander lid van een opdrachtteam of anderszins betrokken bij de bedrijfsvoering</b>	zijn eigen functioneren

#### *Eindverantwoordelijke accountant<sup>7</sup>*

Een eindverantwoordelijke accountant mag alleen NVKS-opdrachten uitvoeren, als binnen de accountantseenheid namens wie hij een opdracht uitvoert een kwaliteitssysteem is ingericht.

#### *Kwaliteitsbepaler*

De functie van kwaliteitsbepaler (*zie paragraaf 3.4*) bevat de verantwoordelijkheid voor het inrichten van een kwaliteitssysteem dat een redelijke mate van zekerheid geeft dat NVKS-opdrachten (*zie paragraaf 2.3*) worden uitgevoerd volgens de van toepassing zijnde wet- en regelgeving.

#### *Accountant als ander lid van een opdrachtteam of anderszins betrokken bij de bedrijfsvoering*

Een accountant in de functie van ander lid van een opdrachtteam mag alleen bij de uitvoering van NVKS-opdrachten betrokken zijn, als deze worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke accountant of een eindverantwoordelijke professional (*zie de toelichting op artikel 8*). Daarnaast mag een accountant alleen betrokken zijn bij de bedrijfsvoering van een accountantseenheid, als hij geen informatie heeft die erop wijst dat binnen zijn accountantseenheid of onderdelen van haar netwerk opdrachten waarop de NVKS van toepassing zijn, niet door een eindverantwoordelijke accountant of een eindverantwoordelijke professional worden uitgevoerd. Onder betrokkenheid bij de *bedrijfsvoering* wordt in de NVKS verstaan: het op enigerlei wijze betrokken zijn bij het handelen van de

<sup>7</sup> Omwille van de leesbaarheid is ervoor gekozen in de regeling en toelichting te schrijven dat een NVKS-opdracht door een eindverantwoordelijke accountant wordt uitgevoerd. Hiermee wordt bedoeld dat een NVKS-opdracht onder zijn eindverantwoordelijkheid wordt uitgevoerd. Vaak wordt een eindverantwoordelijke accountant ondersteund door een opdrachtteam.

accountantseenheid maar niet als klant of leverancier. Voorbeelden van betrokkenheid bij de bedrijfsvoering zijn een functie als beveiliging, cateringmedewerker, secretaresse en een accountant belast met het personeelsbeleid.

Voor iedere accountant geldt, los van zijn functie, dat hij zich onthoudt van elk handelen of nalaten waarvan hij weet of behoort te weten dat dit in strijd met de NVKS is.

## 2.2 Eindverantwoordelijke professional<sup>8</sup>

In de NVKS is, net als in de NVAK-ass. en NVAK-aav., rekening gehouden met andere professionals die eindverantwoordelijk zijn voor de uitvoering van opdrachten die gelijkwaardig zijn aan assurance- of aan assurance verwante opdrachten en worden uitgevoerd onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS. Deze andere professional is geen accountant in de zin van de Wab, dit wil zeggen geen AA of RA, en wordt in de NVKS aangeduid als 'eindverantwoordelijke professional'. Voor de toepassing in de NVKS is het begrip eindverantwoordelijke professional beperkt tot eindverantwoordelijke professionals in een *accountantskantoor*.

Onder de NVKS zijn de regels met betrekking tot de samenwerking met eindverantwoordelijke professionals versoepeld. Onder de NVKS (samengevat):

- mag worden samengewerkt met alle buitenlandse beroepsgenoten die zijn aangesloten bij een beroepsorganisatie die volwaardig lid van IFAC is;
- is het niet langer vereist dat een eindverantwoordelijke professional is aangesloten bij een door het bestuur van de NBA erkende beroepsorganisatie (het systeem van erkenning komt te vervallen). Wel zal binnen accountantskantoren moeten worden vastgesteld dat voldaan wordt aan bepaalde vereisten. Die komen er in grote lijnen op neer dat er vergelijkbare gedrags- en beroepsregels gelden, dat er toetsing en tuchtrecht is;
- zijn de werkzaamheden die 'des accountants' zijn (met betrekking tot financiële informatie), voorbehouden aan Nederlandse accountants en buitenlandse beroepsgenoten.

Belangrijk is dat NVKS-opdrachten<sup>9</sup> van eindverantwoordelijke professionals alleen onder de NVKS vallen, als deze opdrachten vanuit een accountantskantoor worden uitgevoerd<sup>10</sup>. Hoewel deze opdrachten onder andere regelgeving dan de NV COS worden uitgevoerd, brengt de inhoudelijke gelijkenis het risico mee dat naar buiten toe de indruk wordt gewekt dat die opdrachten door een accountant worden uitgevoerd. Deze opdrachten dragen daarmee bij aan de uitstraling van een accountantskantoor. Daarom zijn de bepalingen die betrekking hebben op (NVKS-opdrachten uitgevoerd door) een eindverantwoordelijke professional afgebakend tot accountantskantoren. Het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor strekt zich mede over deze opdrachten uit.

Overigens sluiten de NVKS niet uit dat binnen accountantsafdelingen ook andere professionals eindverantwoordelijk zijn voor de uitvoering van opdrachten. Deze werkzaamheden vallen echter niet onder de NVKS. Het risico dat naar buiten toe de indruk wordt gewekt dat een dergelijke opdracht door een accountant wordt uitgevoerd, is beperkt. De opdrachten van accountantsafdelingen zijn immers intern ten behoeve van de organisatie die ook verantwoordelijk is voor de inrichting van de accountantsafdeling of ten behoeve van een beperkte kring van gebruikers.

De NVKS kunnen niet rechtstreeks aan de eindverantwoordelijke professional regels stellen omdat hij geen accountant is. Daarom houden de NVKS de kwaliteitsbepaler in een accountantskantoor ervoor verantwoordelijk dat een eindverantwoordelijke professional zijn opdrachten volgens de relevante wet- en regelgeving uitvoert.

Een buitenlandse accountant die niet ook in het register van de NBA is ingeschreven, kwalificeert ook

<sup>8</sup> Omwille van de leesbaarheid is ervoor gekozen in de regeling en toelichting te schrijven dat een NVKS-opdracht door een eindverantwoordelijke professional wordt uitgevoerd. Hiermee wordt bedoeld dat een NVKS-opdrachten onder zijn verantwoordelijkheid wordt uitgevoerd. Vaak wordt een eindverantwoordelijke professional ondersteund door een opdrachtteam.

<sup>9</sup> NVKS-opdracht: assurance- en aan assurance verwante opdrachten uitgevoerd door een eindverantwoordelijke accountant onder toepassing van de NV COS, en hieraan gelijkwaardige opdrachten uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS (zie paragraaf 2.3).

<sup>10</sup> Dit is het gevolg van het gebruik van het begrip eindverantwoordelijke professional in de definitie van NVKS-opdracht.

als eindverantwoordelijke professional. Hij is geen accountant in de zin van de Wab en is daarom niet gebonden aan de regels van de NBA zoals de VGBA en de NV COS. Het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor waar een buitenlandse accountant onder toepassing van zijn eigen regelgeving opdrachten uitvoert die gelijkwaardig zijn aan assurance- of aan assurance verwante opdrachten, strekt zich mede over diens werkzaamheden uit. Dit is een noodzakelijke waarborg voor de kwaliteit, omdat het voor de NBA niet mogelijk is hem te verplichten aan het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid te voldoen.

Een eindverantwoordelijke professional, niet zijnde een buitenlandse beroepsgeenoot, kan alleen een NVKS-opdracht uitvoeren als het gaat om andere informatie dan financiële informatie. Dit geldt niet in de in artikel 7 genoemde uitzonderingssituaties. De NVKS houden vanzelfsprekend rekening met eventuele wet- of regelgeving die een opdracht met betrekking tot financiële informatie juist aan de beroepsgroep van een eindverantwoordelijke professional toewijst. Als een eindverantwoordelijke professional lid is van een beroepsorganisatie die volwaardig lid is van de International Federation of Accountants (IFAC), mag worden verondersteld dat hij over de juiste kwalificaties beschikt om opdrachten met betrekking tot financiële informatie te kunnen uitvoeren (*zie de artikelsgewijze toelichting op artikel 7*).

Als een eindverantwoordelijke professional een NVKS-opdracht uitvoert, is het van belang dat hij zijn kennis en ervaringsgebied kenbaar maakt en aangeeft welke regels hij heeft toegepast. Dit draagt bij aan transparantie. Tevens verkleint dit het risico dat een eindverantwoordelijke professional de indruk wekt dat hij accountant is.

Om een eindverantwoordelijke professional een NVKS-opdracht te kunnen laten uitvoeren, is het van belang dat hij voldoet aan een aantal vereisten. Zoals het met goed gevolg afleggen van een erkend examen, het hebben van voldoende kennis en ervaring, en het zich houden aan de regels van een goede beroepsbeoefening. Deze vereisten zijn niet nieuw. Wat wel nieuw is, is dat de *kwaliteitsbepaler* erop toeziet dat de eindverantwoordelijke professional aan de vereisten voldoet. Het systeem waarbij een eindverantwoordelijke professional moet zijn aangesloten bij een beroepsorganisatie die vooraf door het bestuur van de NBA is erkend, komt op 1 januari 2018 te vervallen.

De regels die de NVKS stellen aan de samenwerking met eindverantwoordelijke professionals brengen mee dat het niet mogelijk is dat een ingehuurde ingenieur een CO<sup>2</sup>-assurance-rapport aftekent of een belastingadviseur tax-assurance verricht, als die professionals niet over aanvullende kwalificaties beschikken. Voor de goede orde: dit kan ook niet onder de regelgeving die tot 1 januari 2018 geldt.

### **2.3 Tot welke werkzaamheden richten de NVKS zich<sup>11</sup>**

De NVKS richten zich op de kwaliteitsborging van NVKS-opdrachten. NVKS-opdracht is een nieuw begrip in de regelgeving.

Dit zijn assurance- of aan assurance verwante opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke accountant onder toepassing van de NV COS. Werkzaamheden en opdrachten als bedoeld in het derde lid van de NV COS vallen niet onder de definitie, want deze zijn van toepassing van de NV COS uitgesloten (*zie paragraaf 2.4*). Wettelijke controles vallen wel onder de definitie maar zijn van de reikwijdte van de NVKS uitgesloten (artikel 2).

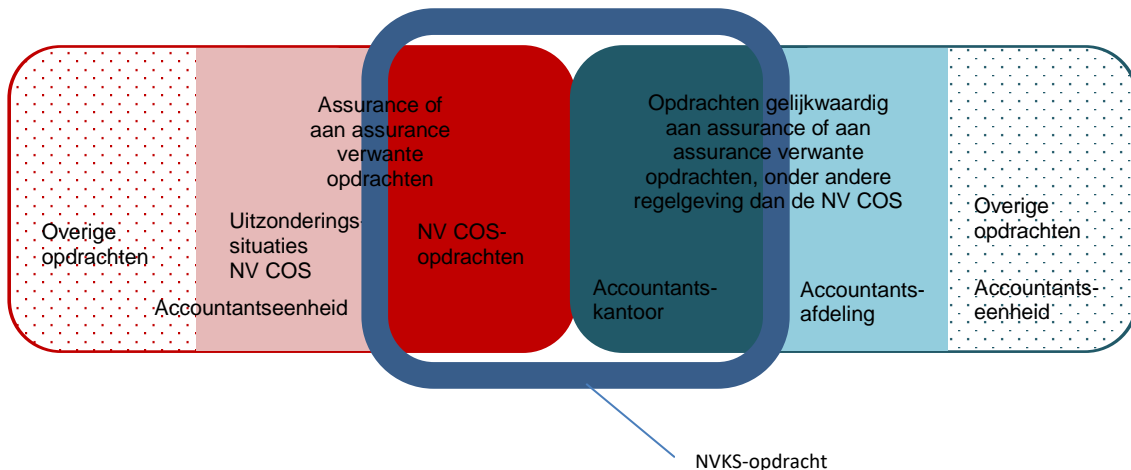
Opdrachten die gelijkwaardig zijn aan assurance- of aan assurance verwante opdrachten en worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van zijn eigen beroepsregelgeving, zijn ook NVKS-opdrachten (*zie paragraaf 2.2*). Met gelijkwaardig wordt bedoeld dat de inhoudelijke kenmerken van een opdracht gelijk zijn aan die van een assurance- of aan assurance verwante opdracht. Een voorbeeld van zo'n opdracht is een opdracht die wordt uitgevoerd door een EDP-auditor in het kader van elektronische informatiebeveiliging. Als een niet-accountant

<sup>11</sup> Daar waar het vervolg van deze toelichting alleen op assurance-opdrachten of opdrachten die gelijkwaardig zijn aan assurance-opdrachten betrekking heeft, worden alleen bedoeld assurance-opdrachten die worden uitgevoerd onder toepassing van de NV COS of hieraan gelijkwaardige opdrachten die worden uitgevoerd onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS.

een opdracht uitvoert die, als deze door een accountant zou worden uitgevoerd niet als een assurance- of aan assurance verwante opdracht in de zin van de NV COS zou kwalificeren, wordt die opdracht niet als gelijkwaardig aangemerkt.

Gelijkwaardige opdrachten in een accountantsafdeling vallen niet onder de NVKS, want deze opdrachten vallen niet onder de definitie van het begrip NVKS-opdracht<sup>12</sup>.

In onderstaande figuur is aangegeven welke opdrachten onder de werkingsfeer van de NVKS vallen. De omvang van de kolommen is niet representatief of illustratief voor het aandeel van dergelijke opdrachten in een accountantseenheid.



## 2.4 Uitzonderingssituaties NV COS

Opdrachten die worden uitgevoerd door accountants maar van toepassing van de NV COS zijn uitgesloten, vallen niet onder de definitie van NVKS-opdracht.

Op grond van bepalingen in het algemene deel van de NV COS moeten alle in Nederland werkzame openbaar, intern en overheidsaccountants bij alle assurance- en aan assurance verwante opdrachten de NV COS toepassen. Hiervan zijn enkele specifieke situaties uitgezonderd. Zo is rekening gehouden met de opdrachtuitvoering binnen accountantsafdelingen en is het mogelijk dat een accountant in een accountantskantoor als lid van een opdrachtteam meewerkt aan opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS. Voorwaarde is dat een accountant op andere wijze voldoet aan het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, bedoeld in artikel 2 van de VGBA (*zie de derde bepaling in het algemene deel van de NV COS*). Doet hij dit niet of onvoldoende, dan is de kwaliteit van de door hem uitgevoerde opdracht onvoldoende gewaarborgd en kan hij tuchtrechtelijk worden aangesproken.

## 2.5 Verlicht regime

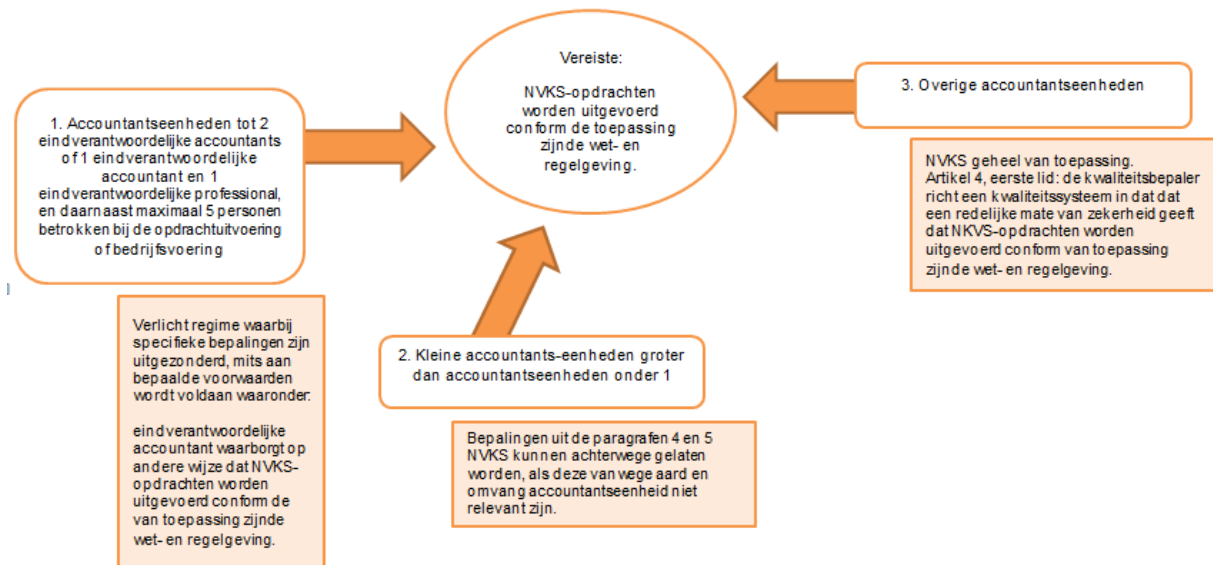
De NVKS geven kleinere accountantseenheden (accountantsafdelingen en accountskantoren) de mogelijkheid om rekening te houden met hun aard en omvang. Deze accountantseenheden kunnen een kwaliteitssysteem op maat inrichten. Hiermee wordt voorkomen dat kleinere accountantseenheden onevenredig worden belast. Als een klein accountantskantoor bijvoorbeeld geen personeel heeft, is het ook niet nodig om personeelsbeleid in te voeren.

Er is een algemene bepaling op basis waarvan de nadere eisen gesteld aan het kwaliteitssysteem niet of beperkt kunnen worden toegepast, als deze vanwege de aard en omvang van een accountantseenheid niet relevant zijn voor de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering. Daarnaast is er een speciaal regime voor accountantseenheden die de NVKS als klein aanmerken. Dit zijn accountantseenheden waar:

<sup>12</sup> Zie voetnoot 10.

- maximaal twee eindverantwoordelijke accountants werkzaam zijn en daarnaast maximaal vijf andere personen betrokken zijn bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering; of
- één eindverantwoordelijke accountant en één eindverantwoordelijke professional werkzaam zijn en daarnaast maximaal vijf personen betrokken zijn bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering.

In de figuur hieronder zijn de vereisten voor de verschillende soorten accountantseenheden visueel weergegeven. Deze figuur kan helpen bij de vraag onder welk regime een accountantseenheid valt. Daarnaast is het uiteraard van belang dat het regime bij de specifieke kenmerken van de accountantseenheid aansluit.



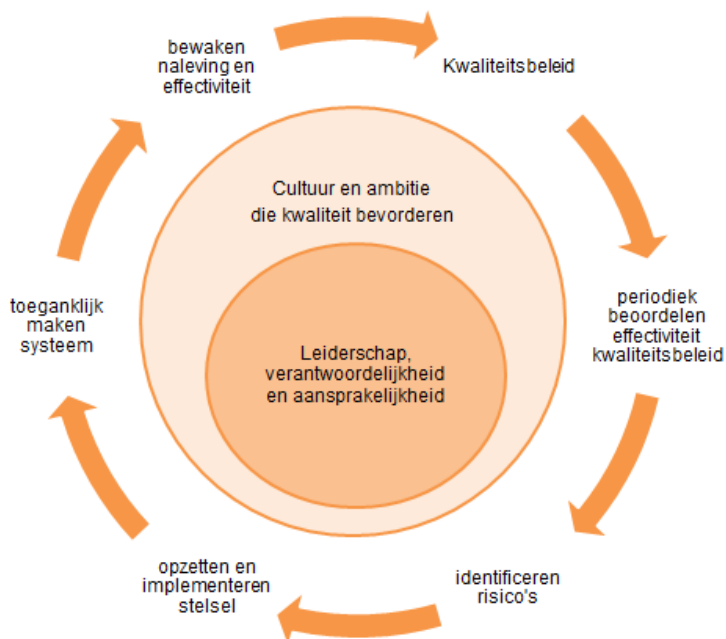
### 3 Opbouw kwaliteitssysteem

Het kwaliteitssysteem binnen een accountantskantoor is, indien aan de orde, mede gericht op de kwaliteitsbeheersing van NVKS-opdrachten die door eindverantwoordelijke professionals worden uitgevoerd. Omwille van de leesbaarheid is ervoor gekozen deze paragraaf te beperken tot NVKS-opdrachten die door eindverantwoordelijke accountants worden uitgevoerd. In een enkel geval worden opdrachten van eindverantwoordelijke professionals wel expliciet benoemd om eventuele onduidelijkheid op dit punt te voorkomen.

#### 3.1 Kwaliteitssysteem

De NVKS bepalen dat een kwaliteitssysteem moet worden ingericht dat een redelijke mate van zekerheid geeft dat NVKS-opdrachten worden uitgevoerd volgens de van toepassing zijnde relevante wet- en regelgeving. De structuur van het kwaliteitssysteem is ontleend aan algemene theorieën over kwaliteitsbeheersing en voor de terminologie is aangesloten bij het kwaliteitsmanagementsysteem dat door de IAASB wordt gebruikt in de in december 2015 gepubliceerde *'Invitation to Comment: Enhancing Audit Quality in the Public Interest—A Focus on Quality Control, Group Audits and Professional Skepticism'*, voor het vernieuwen van ISQC1.





Deze stappen vormen een logische invulling van het kwaliteitssysteem en het onderhouden hiervan, zoals dat ook al in de regelgeving geldt die relevant is totdat de NVKS van toepassing zijn. De stap om risico's te identificeren lijkt misschien nieuw maar het vereiste om bij de inrichting van het systeem rekening te houden met de aard en de omvang van de accountantseenheid vereist feitelijk een risicoanalyse.

### 3.2 Kwaliteit

Het uitgangspunt van de NVKS is:

*een accountant levert kwaliteit als hij de doelstellingen verwezenlijkt van de Standaarden (NV COS) die betrekking hebben op de opdracht.*

Onder het voldoen aan kwaliteitsnormen wordt in de zin van de NVKS onder andere verstaan het voldoen aan:

- wet- en regelgeving, waaronder de doelstellingen van de opdracht zoals gedefinieerd in de NV COS; en
- de verwachtingen van de opdrachtgever, het maatschappelijk verkeer of gebruikers van accountantsverklaringen.

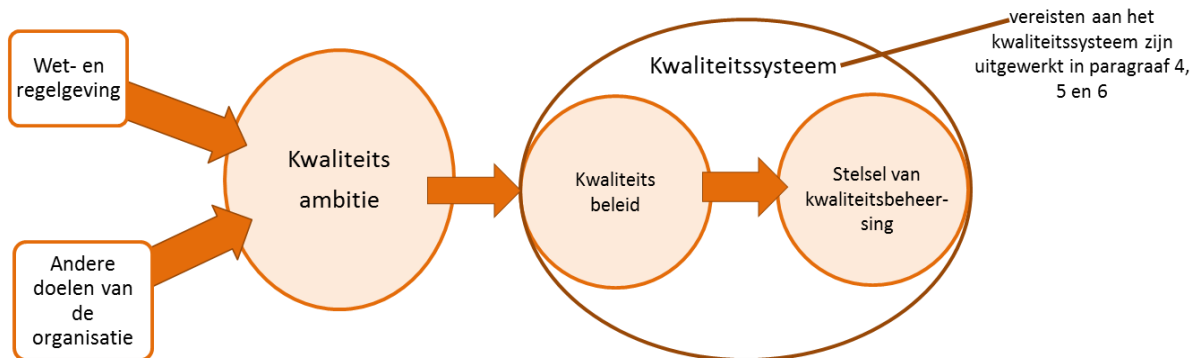
De NV COS vereisen dat de accountant zich minimaal houdt aan de doelstelling van de opdracht zoals beschreven in de Standaarden, de fundamentele beginselen van de VGBA en, in geval van assurance-opdrachten, ook aan de onafhankelijkheidsvereisten van de ViO.

Een accountant voert zijn werkzaamheden uit in een accountantseenheid die moet kunnen borgen dat de accountant kwaliteit levert. Een kwaliteitssysteem is hierbij het belangrijkste instrument van de accountantseenheid om de kwaliteit van NVKS-opdrachten te beheersen en te kunnen aantonen.

### 3.3 Kwaliteitsambitie

De kwaliteitsambitie is de kwaliteit die de accountantseenheid nastreeft. Als het gaat om wet- en regelgeving die van toepassing is op assurance- of aan assurance verwante opdrachten, zoals de NV COS, moet de ambitie minimaal gericht zijn op het voldoen aan deze regels. Als het gaat om verwachtingen van opdrachtgevers, maatschappelijk verkeer of gebruikers van accountantsverklaringen kan een accountantseenheid in haar ambitie formuleren op welke wijze en aan welke verwachtingen wordt voldaan en welk kwaliteitsniveau daarbij wordt nagestreefd. Het gaat dus niet alleen over het naleven van door anderen opgelegde regels maar ook over de doelen die een

accountantseenheid zichzelf stelt. Daarmee kan deze zich onderscheiden van andere accountantseenheden.



### 3.4 Kwaliteitsbepaler

Nieuw in de NVKS is de term kwaliteitsbepaler. De kwaliteitsbepaler is verantwoordelijk voor het kwaliteitssysteem. In de Wta en het Bta wordt de term beleidsbepaler gebruikt. De term beleidsbepaler wordt in de NVKS niet gebruikt omdat niet iedere kwaliteitsbepaler beleidsbepaler hoeft te zijn (zie artikel 3).

Een kwaliteitsbepaler is altijd een accountant. Vaak is de kwaliteitsbepaler een beleidsbepaler. Alleen als geen van de beleidsbepalers accountant is, wordt de functie van kwaliteitsbepaler ingevuld door een andere accountant. De kwaliteitsbepaler wordt aangewezen vanwege zijn kennis van en ervaring met kwaliteit en zijn positie binnen de accountantseenheid. Het ligt voor de hand dat als een accountantseenheid een bestuurslid heeft dat verantwoordelijk is voor kwaliteit, deze bestuurder de functie van kwaliteitsbepaler op zich neemt.

De werkzaamheden van de kwaliteitsbepaler zijn een professionele dienst in de zin van de VGBA. De kwaliteitsbepaler kan taken uitbesteden aan anderen zoals de kwaliteitsmanager (zie paragraaf 5.2), maar hij blijft te allen tijde (vaktechnisch) eindverantwoordelijk voor het kwaliteitssysteem. De kwaliteitsbepaler kan tuchtrechtelijk worden aangesproken als het kwaliteitssysteem niet voldoet. Het kunnen aanspreken van een persoon is een logische stap vanuit het uitgangspunt van een effectief functionerend systeem van administratieve organisatie en interne beheersing.

De term kwaliteitsbepaler is weliswaar nieuw<sup>13</sup> maar zijn verantwoordelijkheid is dat niet. In de NVAK-ass. staat in artikel 2 bijvoorbeeld:

1. *“Deze nadere voorschriften richten zich tot de dagelijks beleidsbepaler van een accountantskantoor.*
2. *De dagelijks beleidsbepaler ziet erop toe dat de andere professional die werkzaam is bij of verbonden is aan het accountantskantoor en die namens het accountantskantoor een assurance-opdracht uitvoert, zich houdt aan de voor hem en voor de door hem uitgevoerde assurance-opdracht geldende regelgeving.”*

Op grond van de definitiebepalingen in de NVAK-ass. is een dagelijks beleidsbepaler een openbaar accountant zoals omschreven in artikel B1-291.2 van de VGC, de voorloper van de VGBA. Met de term dagelijks beleidsbepaler wordt de openbaar accountant bedoeld die:

1. *het dagelijks beleid van een accountantskantoor bepaalt; en*
2. *ervoor zorgt dat het accountantskantoor:*
  - a. *een beleid voert dat niet strijdig is met het bepaalde in deze verordening;*
  - b. *voldoet aan de hierna bedoelde nadere voorschriften.*

<sup>13</sup> De NVAK-ass. richten zich tot de dagelijks beleidsbepaler van een accountantskantoor. In de NVAK-aav. worden ook andere accountants aangesproken omdat de beleidsbepaler hier geen accountant hoeft te zijn.

De verantwoordelijkheden komen overeen met die van de kwaliteitsbepaler. De tuchtrechtelijke aansprakelijkheid komt eveneens overeen. Zie onder andere artikel 5 van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen:

1. *“Het bestuur kan zijn bevindingen in de vorm van een klacht ter kennis van de accountantskamer brengen indien hem bij de uitoefening van het toezicht van feiten of omstandigheden blijkt die grond kunnen opleveren tot het opleggen van een tuchtrechtelijke maatregel, althans tot gegrondverklaring van de klacht.*
2. *Indien bij een accountantspraktijk of accountantsafdeling meerdere accountants werkzaam zijn of aan een accountantspraktijk of accountantsafdeling meerdere accountants verbonden zijn, bepaalt het bestuur voor de toepassing van het eerste lid, tegen welke accountant of accountants hij een klacht aanhangig maakt.”*

Kijkend naar de Wta en het Bta lijkt de verantwoordelijkheid zich primair te richten op de accountantsorganisatie. Gelijktijdig wordt van dagelijks beleidsbepalers bij een accountantsorganisatie met een oob<sup>14</sup>-vergunning verwacht dat zij een uitspraak doen of het stelsel van kwaliteitsbeheersing al dan niet doeltreffend functioneert (soort ‘in control-verklaring’). Ook uit de Wta en het Bta volgt dus dat een beleidsbepaler een eigen verantwoordelijkheid heeft waarop hij vaktechnisch aangesproken kan worden.

### 3.5 Randvoorwaarden

Voordat een kwaliteitsbepaler zijn functie kan aanvaarden, moet hij vaststellen dat zijn accountantseenheid aan een aantal randvoorwaarden voldoet. Deze zijn in onderstaand schema weergegeven:



Deze randvoorwaarden zijn opgenomen omdat een kwaliteitsbepaler zonder invulling hiervan onvoldoende kans van slagen heeft om de kwaliteit van de accountantseenheid op het noodzakelijke en gewenste niveau te krijgen. Gelijktijdig lijkt het niet reëel om te verwachten dat de kwaliteitsbepaler deze randvoorwaarden zelf kan invullen omdat de verantwoordelijkheid hiervoor bij het gehele management van de accountantseenheid ligt. Indien de accountantseenheid niet langer aan de randvoorwaarden voldoet en ook niet na aandringen van de kwaliteitsbepaler daaraan gaat voldoen, dan moet hij zijn functie (van kwaliteitsbepaler) neerleggen. Dit is een belangrijk signaal voor het bestuur van de accountantseenheid.

<sup>14</sup> Organisatie van openbaar belang.

*Stemrechtverdeling en bepaling van het dagelijks beleid*

Twee randvoorwaarden hebben alleen betrekking op accountantskantoren van waaruit assurance-opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten worden uitgevoerd. Deze randvoorwaarden hebben betrekking op de verdeling van de stemrechten en het dagelijks beleid. Deze accountantskantoren hebben een grotere maatschappelijke rol dan accountantskantoren die geen assurance-opdrachten uitvoeren en accountantsafdelingen, omdat zij zekerheid aan derden geven. Deze randvoorwaarden beogen dat anderen dan - samengevat - accountants (*zie 1 tot en met 3 hieronder*) geen besluiten kunnen nemen die direct of indirect van invloed zijn op de uitvoering van NVKS-opdrachten. Deze randvoorwaarden zijn er tevens om een onafhankelijke uitvoering van assurance-opdrachten te waarborgen.

Derhalve is vereist dat de meerderheid van de stemrechten, voor zover deze betrekking hebben op besluiten die direct of indirect van invloed kunnen zijn op de uitvoering van NVKS-opdrachten, wordt gehouden door:

- 1 accountantspraktijken;
- 2 auditkantoren als bedoeld in artikel 1, onderdeel c, van de Wta<sup>15</sup>;
- 3 accountants of andere natuurlijke personen die beschikken over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 54, eerste lid, van de Wab.

Een vergelijkbare bepaling geldt ten aanzien van het dagelijks beleid van accountantskantoren die assurance-opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten uitvoeren. Het dagelijks beleid dient in meerderheid bepaald te worden door de partijen genoemd onder 1, 2, en 3 hiervoor.

Kwaliteitsbepalers van accountantskantoren kunnen in bijzondere gevallen wanneer:

- geen van de aandeelhouders of andere eigenaren kwalificeert als entiteit of natuurlijke persoon als hiervoor genoemd;
- minder dan tien procent van de jaaromzet en minder dan tien procent van de jaarlijkse uren aan assurance- of hieraan gelijkwaardige opdrachten besteden; en
- zij op andere wijze waarborgen dat de accountants binnen het accountantskantoor de zeggenschap over de uitvoering van NVKS-opdrachten hebben.

Het bestuur van de NBA verzoeken om een ontheffing te verlenen die het mogelijk maakt een assurance-opdracht of hieraan gelijkwaardige opdracht uit te voeren, ook al wordt niet aan de vereiste stemrechtverdeling voldaan.

Een ontheffing kan ook uitkomst bieden als de uitvoering of afronding van assurance-opdrachten opeens moet worden waargenomen binnen een accountantskantoor waarin niet langer aan de vereiste stemrechtverdeling wordt voldaan. Stel nu dat de eigenaar van een klein accountantskantoor plotseling komt te overlijden en zijn erfgenamen geen accountant zijn. Dan voldoet het accountantskantoor op dat moment niet langer aan de vereiste stemrechtenverdeling en zou een waarnemer de lopende assurance-opdrachten niet kunnen afronden. Dit is niet wenselijk en bovendien in strijd met het doel dat de verplichting tot waarneming (artikel 14) beoogt: een ordentelijke voortzetting en eventueel afronding van lopende assurance-opdrachten. Een ontheffing maakt het mogelijk dat de waarnemer de assurance-opdrachten voortzet en afrondt, ondanks het feit dat niet langer aan de stemrechteneis is voldaan.

---

<sup>15</sup> Een auditkantoor als bedoeld in artikel 1, onderdeel c, van de Wta is een onderneming of instelling die door de toezichthoudende instantie van een andere lidstaat is toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van richtlijn nr. 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende de intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PbEU L 157).

Samengevat kunnen de randvoorwaarden met betrekking tot stemrechten en dagelijks beleid als volgt worden weergegeven:

<i>Accountantskantoor dat</i>	<i>Randvoorwaarden</i>	<i>Ontheffing mogelijk</i>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• een accountant als aandeelhouder heeft<sup>16</sup>; en/of</li> <li>• assurance-opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten uitvoert en meer dan 10% van zijn jaaromzet en/of meer dan 10% van zijn jaarlijkse uren aan deze opdrachten besteedt</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ten aanzien van meerderheid stemrechten</li> <li>• ten aanzien van bepaling dagelijks beleid</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• nee</li> <li>• nee</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• geen accountant als aandeelhouder heeft<sup>17</sup>; en</li> <li>• assurance-opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten uitvoert maar minder dan 10% van zijn jaaromzet én minder dan 10% van zijn jaarlijkse uren aan deze opdrachten besteedt; en</li> <li>• heeft gewaarborgd dat de zeggenschap over de uitvoering van NVKS-opdrachten bij accountants<sup>18</sup> ligt</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ten aanzien van meerderheid stemrechten</li> <li>• ten aanzien van bepaling dagelijks beleid</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ja</li> <li>• nee</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• alleen aan assurance verwante opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten uitvoert<sup>19</sup></li> </ul>	geen randvoorwaarden ter zake van stemrechten of dagelijks beleid	n.v.t.

#### *Overige randvoorwaarden*

De overige randvoorwaarden die relevant zijn voordat een kwaliteitsbepaler zijn functie aanvaardt, gelden voor alle accountantseenheden en zijn als volgt. De accountantseenheid:

- heeft een kwaliteitsambitie geformuleerd;
- bevordert een interne cultuur waarin kwaliteit een essentieel onderdeel is;
- accepteert alleen cliënten waarvan geen informatie bekend is die moet leiden tot de conclusie dat de cliënt niet integer is; en
- zorgt ervoor dat klachten en beschuldigingen aan de orde gesteld kunnen worden zonder dat de rechtspositie van degenen die dat doen in gevaar wordt gebracht.

<sup>16</sup> Verkort en vereenvoudigd weergegeven. Voor de precieze eisen: zie artikel 5, vierde lid, onderdeel a, van de NVKS.

<sup>17</sup> Zie voetnoot 16.

<sup>18</sup> Zie voetnoot 16.

<sup>19</sup> En eventuele overige opdrachten anders dan assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten.

### 3.6 Samenwerking met netwerkonderdelenadministratiekantoor

De NBA heeft als taak het waarborgen van een goede beroepsuitoefening door accountants. Hierbij wordt ook nadrukkelijk de wettelijke bescherming van de titel van accountants in ogenschouw genomen. Met het oog hierop worden er eisen gesteld aan de betrokkenheid van accountants en andere professionals bij de uitvoering van NVKS-opdrachten. De NBA heeft bijvoorbeeld als beleid dat binnen accountantseenheden accountants betrokken moeten worden bij opdrachten waarbij ondernemers ondersteund worden bij het opstellen van hun jaarrekening. Daarom is Standaard 4410 van de NV COS bij het samenstellen van BW2-jaarrekeningen en financiële overzichten verplicht gesteld. Standaard 4410 maakt dat een accountant die eindverantwoordelijk is, aanspreekbaar is in het kader van kwaliteitstoetsing en tuchtrecht.

Met het oog op een goede beroepsuitoefening is niet wenselijk dat deze uitgangspunten door een andere organisatiestructuur ontlopen kunnen worden. Daarom stellen de NVKS eisen aan de samenwerking tussen accountants- en andere organisaties in het netwerk (bijv. administratiekantoren). Er is aansluiting gezocht bij het begrip 'netwerk', een in de regelgeving op conceptueel niveau gedefinieerd begrip<sup>20</sup>. Als binnen het netwerk van een accountantseenheid opdrachten die eigenlijk als NVKS-opdracht kwalificeren door anderen dan eindverantwoordelijke accountants en daarmee niet onder de voor accountants geldende kwaliteitseisen worden uitgevoerd, dan straalt dat negatief af op de accountantseenheid binnen het netwerk. Ook ten aanzien van deze regels geldt dat deze zijn ingegeven vanuit de wettelijke bescherming van het accountantsberoep en eveneens het belang van duidelijkheid naar het maatschappelijk verkeer.

Het is bijna niet mogelijk om een allesomvattende grens te trekken tussen wat wel en niet mag. Om die reden is gekozen voor – hier komt het feitelijk op neer – het stellen van randvoorwaarden aan de samenwerking. Deze richten zich tot de individuele accountant, omdat de NBA geen regels aan accountantskantoren kan opleggen. Op grond van artikel 8, tweede lid, aanhef en onderdeel b, is het accountants niet toegestaan om betrokken te zijn bij de bedrijfsvoering van een accountantskantoor, wanneer een netwerkonderdeel daarvan opdrachten die eigenlijk als NVKS-opdrachten kwalificeren, laat uitvoeren door anderen dan eindverantwoordelijke accountants of eindverantwoordelijke professionals. Als bijvoorbeeld een accountant op enigerlei wijze betrokken is bij de bedrijfsvoering van een administratiekantoor van waaruit 'assurance-' en 'aan assurance verwante' opdrachten worden uitgevoerd, zal al snel de indruk worden gewekt met een accountantskantoor te maken te hebben. Bij het maatschappelijk verkeer kan de verwachting bestaan dat ook hij betrokken is bij de opdrachtuitvoering en wel onder toepassing van de voor accountants geldende gedrags- en beroepsregels binnen een werkomgeving waarin de kwaliteit wordt gewaarborgd en het kwaliteitssysteem wordt getoetst.

## 4 Inhoud kwaliteitssysteem

Het kwaliteitssysteem binnen een accountantskantoor is, indien aan de orde, mede gericht op de kwaliteitsbeheersing van NVKS-opdrachten die door eindverantwoordelijke professionals worden uitgevoerd. Omwille van de leesbaarheid is ervoor gekozen deze paragraaf te beperken tot NVKS-opdrachten die door eindverantwoordelijke accountants worden uitgevoerd. In een enkel geval worden opdrachten van eindverantwoordelijke professionals wel expliciet benoemd om eventuele onduidelijkheid op dit punt te voorkomen.

### 4.1 Algemeen

Het kwaliteitssysteem omvat een kwaliteitsbeleid en een stelsel van kwaliteitsbeheersing. In de NVKS zijn onderwerpen opgenomen die geregeld moeten worden in het kwaliteitsbeleid en die beheerst moeten worden door middel van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. De onderwerpen zijn niet nieuw

<sup>20</sup> De definitie van netwerk in de zin van de Begrippenlijst NV COS:

*“Een grotere structuur:*

- a. *die gericht is op samenwerking; en*
- b. *die duidelijk gericht is op winst- of kostendeling, of het delen van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur, gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing, een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam, of een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen.”*

en de meeste bepalingen zijn herkenbaar vanuit de NV COS. In de NV COS zijn dergelijke onderwerpen geregeld op het niveau van de individuele opdracht, daar waar het in deze NVKS gaat om bepalingen die betrekking hebben op het inrichten van een kwaliteitssysteem op organisatieniveau.

De voor het kwaliteitssysteem verplichte onderwerpen zijn in onderstaande twee figuren weergegeven. De eerste figuur betreft de vereisten die op organisatieniveau en de tweede figuur betreft de vereisten die op opdrachtniveau relevant zijn.

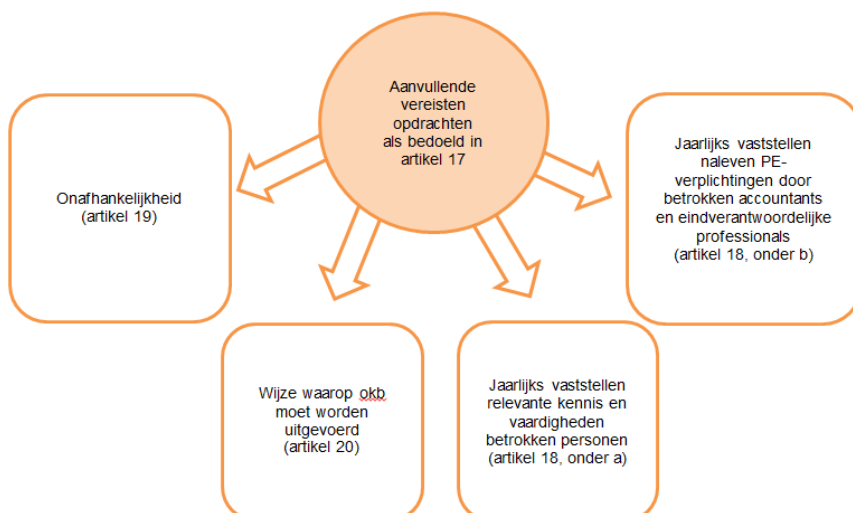




Als het gaat om opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is de belangrijkste bepaling dat de accountantseenheid moet regelen *voor welke NVKS-opdrachten* een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling nodig is. *De wijze waarop* een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt uitgevoerd, althans ten aanzien van aan assurance verwante en hieraan gelijkwaardige opdrachten, wordt door de accountantseenheid zelf ingevuld (*voor assurance-opdrachten, zie paragraaf 4.2*). De kwaliteit van aan assurance verwante opdrachten en hieraan gelijkwaardige opdrachten is hiermee voldoende geborgd.

**4.2 Aanvullende vereisten voor assurance-opdrachten**

Voor assurance-opdrachten en hieraan gelijkwaardige opdrachten gelden aanvullende vereisten omdat een accountant bij assurance-opdrachten zekerheid geeft aan derden. Daarmee is het vertrouwen dat de maatschappij mag ontleen aan een assurance-opdracht groter dan bij een andere opdracht. De aanvullende eisen hebben betrekking op onafhankelijkheid, personeelsbeleid en opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (hierna ook wel afgekort als: okb).





Ten aanzien van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van assurance-opdrachten en hieraan gelijkwaardige opdrachten zijn minimumeisen *aan de wijze van uitvoering* gesteld. Deze eisen komen bovenop de bepaling dat een accountants eenheid moet regelen op welke opdrachten een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet worden uitgevoerd (zie paragraaf 4.1). De NVKS verplichten tot een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling bij *alle* controleopdrachten van financiële overzichten<sup>21</sup> bij organisaties van openbaar belang, bijvoorbeeld bij vrijwillige controles, controles van subsidieverklaringen en verzekerd belang-controles. Dit is in lijn met ISQC1.

## 5 Kwaliteitsbeheersing

Het kwaliteitssysteem binnen een accountantskantoor is, indien aan de orde, mede gericht op de kwaliteitsbeheersing van NVKS-opdrachten die door eindverantwoordelijke professionals worden uitgevoerd. Omwille van de leesbaarheid is ervoor gekozen deze paragraaf te beperken tot NVKS-opdrachten die door eindverantwoordelijke accountants worden uitgevoerd. In een enkel geval worden opdrachten van eindverantwoordelijke professionals wel expliciet benoemd om eventuele onduidelijkheid op dit punt te voorkomen.

### 5.1 Algemeen

Zoals weergegeven in de figuur in paragraaf 3.1 onder 'kwaliteitssysteem', is het bewaken van de naleving en effectiviteit van het kwaliteitssysteem een essentieel onderdeel van dit systeem. De opzet en implementatie kunnen immers goed geregeld zijn maar als vereisten niet worden nageleefd of niet worden geactualiseerd, dan is de kwaliteit van de werkzaamheden onvoldoende geborgd. Daarom bevatten de NVKS de volgende vereisten ten aanzien van kwaliteitsbeheersing wanneer het systeem eenmaal is ingericht:



De reikwijdte van het stelsel van kwaliteitsbeheersing is gelijk aan die van het kwaliteitsbeleid.

Registraties die relevant zijn voor het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing dienen in beginsel ten minste zeven jaren te worden bewaard, te rekenen vanaf het moment waarop (de betreffende onderdelen van) het kwaliteitsbeleid of het stelsel van kwaliteitsbeheersing hun geldigheid

<sup>21</sup> Met uitzondering van wettelijke controles (die zijn van de reikwijdte van de NVKS uitgesloten). Bij wettelijke controles bij een organisatie van openbaar belang moet overigens ook een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling worden uitgevoerd. Dit is in de EU-verordening geregeld.

hebben verloren. Onderdelen die zijn gewijzigd bijvoorbeeld zullen nog gedurende minimaal zeven jaren moeten worden bewaard nadat zij zijn gewijzigd.

## 5.2 Kwaliteitsmanager

Omdat kwaliteitsbeheersing vraagt om competenties die niet elke accountant hoeft te hebben is het verstandig, zeker bij grotere accountantseenheden, om iemand met deze expertise aan te stellen. Daarom is hiervoor de functie van kwaliteitsmanager ingevoerd. De kwaliteitsmanager is als procesmanager operationeel verantwoordelijk voor het opzetten, implementeren en bewaken van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en legt verantwoording aan de kwaliteitsbepaler af. De kwaliteitsbepaler kan een of meer kwaliteitsmanagers aanwijzen. De kwaliteitsbepaler blijft (vaktechnisch) eindverantwoordelijk voor het kwaliteitssysteem.

De kwaliteitsmanager hoeft geen accountant te zijn. Voor de functie van kwaliteitsmanager is het van belang dat hij over voldoende deskundigheid en ervaring beschikt met betrekking tot kwaliteit en procesbeheersing, rekening houdend met de specifieke kenmerken van de accountantseenheid. Afhankelijk van de aard en omvang van de accountantseenheid kunnen de taken van de kwaliteitsmanager ook worden verdeeld over meerdere personen, waarbij bijvoorbeeld een *compliance officer* een deel van de taken uitvoert. Desgewenst kunnen de functies van kwaliteitsbepaler en kwaliteitsmanager worden gecombineerd.

## Artikelsgewijze toelichting op de NVKS

Omwille van de leesbaarheid van de regeling en de artikelsgewijze toelichting is ervoor gekozen de artikelen in de paragrafen 4 tot en met 6 grotendeels toe te spitsen op opdrachtuitvoering door een eindverantwoordelijke accountant. Het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor beslaat echter mede NVKS-opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional en voldoet, tenzij anders is bepaald, aan dezelfde vereisten. De kwaliteitsbepaler past de tot hem gerichte normen mutatis mutandis toe. In dat geval moet in de artikelen voor 'eindverantwoordelijke accountant', eindverantwoordelijke professional worden gelezen, en voor 'accountantsverklaring', rapportage naar aanleiding van de uitvoering van een NVKS-opdracht onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS (zie de *schakelbepalingen artikelen 16, 21 en 26*). Op enkele plaatsen in de regeling en de artikelsgewijze toelichting wordt de opdrachtuitvoering door eindverantwoordelijke professionals wel expliciet benoemd om eventuele onduidelijkheid te voorkomen.

Onder opdrachtuitvoering door een eindverantwoordelijke accountant of eindverantwoordelijke professional wordt bedoeld dat een NVKS-opdracht onder zijn eindverantwoordelijkheid wordt uitgevoerd. Vaak wordt een eindverantwoordelijke accountant of eindverantwoordelijke professional ondersteund door een opdrachtteam.

### Paragraaf 1 Algemene bepalingen

#### Artikel 1

Voor de begripsomschrijvingen is waar mogelijk aangesloten bij begrippen uit andere relevante wet- en regelgeving. Daar waar het niet mogelijk is een begrip letterlijk over te nemen, is de term 'op overeenkomstige wijze toegepast' gebruikt.

#### *Accountantsafdeling*

Kenmerkend voor een accountantsafdeling is dat een accountant NVKS-opdrachten uitvoert in opdracht van de organisatie waarvan de accountantseenheid onderdeel is. Dit kan zowel in de functie van eindverantwoordelijke accountant als in de functie van een ander lid van een opdrachtteam zijn. In deze definitie is niet bepaald voor wie de opdracht wordt uitgevoerd. Dit betekent dat de opdracht zowel voor de organisatie zelf als voor een nader bepaalde kring van gebruikers als gedefinieerd in artikel 1 van de ViO<sup>22</sup> kan worden uitgevoerd.

#### *Accountantskantoor*

Kenmerkend voor een accountantskantoor is dat een accountant NVKS-opdrachten uitvoert in opdracht van een externe opdrachtgever. Er is al sprake van een accountantskantoor, als minimaal één NVKS-opdracht ten behoeve van een externe opdrachtgever wordt uitgevoerd (door een accountant). Als daarnaast ook NVKS-opdrachten uitgevoerd worden zonder dat sprake is van een externe opdrachtgever, dan heeft dit geen consequenties voor de kwalificatie accountantskantoor. Een voorbeeld hiervan is een opdracht voor consolidatiedoeleinden die wordt verkregen van een groepsaccountant. Een accountant kan NVKS-opdrachten zowel in de functie van eindverantwoordelijke accountant als in de functie van een ander lid van een opdrachtteam uitvoeren.

#### *Accountantspraktijk*

Een accountantspraktijk kan bestaan uit zowel een accountantsorganisatie als een accountantskantoor. Zodra een accountant een wettelijke controle uitvoert, zal moeten worden voldaan aan de eisen voor accountantsorganisaties in de Wta, het Bta, de VAO en, indien wettelijke controles voor organisaties van openbaar belang worden uitgevoerd, ook in de EU-verordening. Voor zover NVKS-opdrachten niet-zijnde een wettelijke controle worden uitgevoerd, moet voldaan worden aan de NVKS. Omdat beide typen regelgeving een stelsel van kwaliteitsbeheersing vereisen, zou dit kunnen leiden tot twee stelsels binnen één accountantspraktijk, hetgeen ongewenst kan zijn.

#### *Accountantsverklaring*

Sinds de aanpassing van de NV COS per 15 december 2010, waarbij aansluiting is gezocht bij de Nederlandse vertaling van de ISA's voor Nederland en België, is de term accountantsverklaring niet meer beperkt tot een controleopdracht. De term accountantsverklaring omvat alle verklaringen en

<sup>22</sup> Nader bepaalde kring van gebruikers: personen die door de opdrachtgever, de verantwoordelijke partij en de eindverantwoordelijke accountant of de accountantseenheid vóór aanvang van de assurance-opdracht als de beperkte verspreidingskring zijn aangemerkt.

rapporten van een accountant naar aanleiding van een assurance- of aan assurance verwante opdracht. Dit zijn een controleverklaring, beoordelingsverklaring, samenstellingsverklaring, assurance-rapport of een rapport van feitelijke bevindingen.

Met de term schriftelijk wordt beoogd het onderscheid met een mondelinge verklaring duidelijk te maken. Een schriftelijke verklaring valt immers te raadplegen, dateren en identificeren, en de authenticiteit kan worden gewaarborgd. Onder schriftelijk valt ook elektronische vastlegging.

*Eindverantwoordelijke accountant:* dit is dezelfde persoon als de eindverantwoordelijke accountant in de zin van de ViO<sup>23</sup>.

*Eindverantwoordelijke professional:* zie paragraaf 2.2 van het algemene deel van de toelichting.

*Kwaliteit:* zie paragraaf 3.2 van het algemene deel van de toelichting.

*Kwaliteitsambitie:* zie paragraaf 3.3 van het algemene deel van de toelichting.

#### *Kwaliteitsbeleid*

Het beleid omvat de meetbare doelstellingen voor de gehele accountantseenheid en voor de verschillende onderdelen van de accountantseenheid.

*Kwaliteitsbepaler:* zie paragraaf 3.4 van het algemene deel van de toelichting.

*Kwaliteitsmanager:* zie paragraaf 5.2 van het algemene deel van de toelichting.

*Kwaliteitssysteem:* zie de paragrafen 3 tot en met 6 van het algemene deel van de toelichting.

*NVKS-opdracht:* zie paragraaf 2.3 van het algemene deel van de toelichting.

#### *Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar*

De omschrijving in de Begrippenlijst NV COS luidt als volgt: “Een partner, een andere persoon binnen het kantoor, een toereikend gekwalificeerde externe persoon of een team samengesteld uit dergelijke individuen, die niet tot het opdrachtteam behoren, met voldoende en geschikte ervaring en autoriteit om de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die bij het formuleren van de controleverklaring zijn getrokken, objectief te evalueren.” In de NV COS is dit begrip toegespitst op de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van controle-opdrachten van financiële overzichten. De NVKS gebruiken dit begrip echter met betrekking tot alle NVKS-opdrachten, met uitzondering van wettelijke controles.

#### *Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling*

De omschrijving in de Begrippenlijst NV COS luidt als volgt: “Een proces opgezet om op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring, een objectieve evaluatie te verschaffen van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van de controleverklaring. Het proces van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling geldt alleen voor controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en eventuele andere controleopdrachten waarvoor het kantoor heeft vastgesteld dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vereist is.” In de NV COS is dit begrip toegespitst op de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van controleopdrachten van financiële overzichten. De NVKS gebruiken dit begrip echter met betrekking tot alle NVKS-opdrachten, met uitzondering van wettelijke controles.

#### *Opdrachtteam*

De omschrijving in de Begrippenlijst NV COS luidt als volgt: “Alle partners en staf die de opdracht uitvoeren, alsmede alle door het kantoor of een kantoor dat tot een netwerk behoort ingehuurd personen die werkzaamheden voor de opdracht uitvoeren. Uitgesloten zijn dus door het kantoor of een kantoor dat tot een netwerk behoort ingeschakelde externe deskundigen”. In de NV COS is dit begrip toegespitst op de opdrachtuitvoering binnen een accountantskantoor. De NVKS gebruiken dit

---

<sup>23</sup> In de ViO is echter opgenomen dat deze verantwoordelijk voor de opdracht is, terwijl eindverantwoordelijk is bedoeld. Dit lijkt eveneens de ‘hoofdverantwoordelijke’ te zijn in de definitie van ‘voornaamste vennoot’ in Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad.

begrip echter in relatie tot de opdrachtuitvoering binnen accountantseenheden, dit wil zeggen accountantskantoren én accountantsafdelingen. Onder de leden van het opdrachtteam vallen ook personen die bij de opdrachtuitvoering van de accountantseenheid betrokken zijn namens een 'shared service center' of een vergelijkbaar onderdeel van het netwerk dat werkzaamheden uitvoert ten behoeve van NVKS-opdrachten.

*Stelsel van kwaliteitsbeheersing: zie de paragrafen 4 en 5 van het algemene deel van de toelichting.*

## **Artikel 2**

De NVKS zijn van toepassing op:

- assurance- en aan assurance verwante opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke accountant in een accountantskantoor of een accountantsafdeling onder toepassing van de NV COS; en
- opdrachten die gelijkwaardig zijn aan assurance- of aan assurance verwante opdrachten en worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS.

De NVKS zijn *niet* van toepassing op:

- opdrachten als bedoeld in het derde lid van de NV COS;
- wettelijke controles; en
- opdrachten die gelijkwaardig zijn aan assurance- of aan assurance verwante opdrachten en worden uitgevoerd onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS door een niet-accountant in een accountantsafdeling;
- opdrachten die geen assurance- of aan assurance verwante opdracht zijn en worden uitgevoerd onder de eindverantwoordelijkheid van een accountant.

Opdrachten als bedoeld in het derde lid van de NV COS zijn van de definitie van NVKS-opdracht uitgezonderd (*zie paragraaf 2.4 van het algemene deel van de toelichting*).

Wettelijke controles zijn van de reikwijdte van de NVKS uitgesloten omdat de vereisten met betrekking tot het kwaliteitsbeleid rondom wettelijke controles zijn opgenomen in andere wet- en regelgeving (*zie paragraaf 1.2 van het algemene deel van de toelichting*)

Voor een toelichting waarom NVKS-opdrachten uitgevoerd door eindverantwoordelijke professionals in een accountantskantoor wel en door niet-accountants in een accountantsafdeling niet onder de NVKS vallen, wordt verwezen naar paragraaf 2.2 van het algemene deel van de toelichting.

## **Paragraaf 2 Kwaliteitsbepaler**

Voor een uitgebreide toelichting op het begrip kwaliteitsbepaler wordt verwezen naar paragraaf 3.4 van het algemene deel van de toelichting. Een kwaliteitsbepaler kan operationele taken uitbesteden aan anderen zoals de kwaliteitsmanager (*zie artikel 4*), maar hij blijft te allen tijde (vaktechnisch) eindverantwoordelijk voor het kwaliteitssysteem.

## **Artikel 3**

### *Eerste lid*

In het eerste lid wordt de functie van kwaliteitsbepaler in de accountantseenheid geïntroduceerd. Dit is de accountant die ervoor verantwoordelijk is dat de accountantseenheid een kwaliteitssysteem heeft dat met een redelijke mate van zekerheid waarborgt dat NVKS-opdrachten worden uitgevoerd volgens de relevante wet- en regelgeving. Het is aan de accountantseenheid wie de kwaliteitsbepaler aanwijst. Dit kan bijvoorbeeld de (groep van) beleidsbepaler(s) zijn, die al dan niet accountant is (zijn), of (een selectie uit) de groep van eindverantwoordelijke accountants van de accountantseenheid. De bepaling in het eerste lid houdt ook in dat zo snel mogelijk een plaatsvervangend kwaliteitsbepaler wordt aangesteld wanneer de kwaliteitsbepaler niet langer in staat is zijn functie uit te oefenen. Het is raadzaam om bij het aanstellen van een kwaliteitsbepaler tegelijkertijd een plaatsvervanger aan te stellen.

### *Tweede lid*

In dit lid wordt aangegeven aan welke eisen een kwaliteitsbepaler moet voldoen om aan deze functie binnen een accountantseenheid een juiste invulling te kunnen geven.

*Tweede lid, onderdeel a*

Het begrip beleidsbepaler wordt in de Wta omschreven als de personen die het dagelijks beleid bepalen. Het zijn van beleidsbepaler is voor de NVKS relevant omdat deze vanwege zijn functie, het gezag en de bevoegdheid heeft die noodzakelijk zijn om de verantwoordelijkheid van kwaliteitsbepaler te kunnen dragen.

*Tweede lid, onderdelen b en c*

De competenties die nodig zijn om de functie van kwaliteitsbepaler te vervullen, raken aan de kwalificaties van het accountantsberoep rondom interne beheersing en veronderstellen adequate kennis van de relevante wet- en regelgeving. Dit betekent niet dat iedere accountant per definitie de kennis en ervaring heeft om deze functie voor iedere accountantseenheid adequaat in te vullen. Evident is dat de kwaliteitsbepaler kennis heeft van de accountantseenheid en van de soorten opdrachten die worden uitgevoerd.

*Derde lid*

Het derde lid is geschreven voor accountantsafdelingen en accountantskantoren die geen accountant als dagelijks beleidsbepaler hebben. Dit is niet aan de orde bij accountantskantoren die assurance-opdrachten laten uitvoeren. Artikel 5, eerste lid, onderdeel c, stelt immers als randvoorwaarde dat het dagelijks beleid van deze accountantskantoren in meerderheid wordt bepaald door accountantspraktijken, auditkantoren, accountants of andere natuurlijke personen die beschikken over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 54, eerste lid, van de Wab.

**Artikel 4**

Voor een uitgebreide toelichting op het kwaliteitssysteem wordt verwezen naar de paragrafen 3, 4 en 5 van het algemene deel van de toelichting.

*Eerste lid*

Het kwaliteitssysteem wordt zodanig ingericht dat de kwaliteitsbepaler met een redelijke mate van zekerheid kan waarborgen dat NVKS-opdrachten worden uitgevoerd volgens de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. In het algemene deel van de toelichting is de verantwoordelijkheid van de kwaliteitsbepaler beschreven (*zie paragraaf 3.4*). Als een eindverantwoordelijke accountant een fout maakt bij de opdrachtuitvoering die te herleiden is naar het kwaliteitssysteem, bijvoorbeeld omdat het kwaliteitssysteem dit had moeten signaleren of omdat het kwaliteitssysteem niet afdoende functioneert, dan kan naast de eindverantwoordelijke accountant ook de kwaliteitsbepaler tuchtrechtelijk worden aangesproken.

De verantwoordelijkheid van de kwaliteitsbepaler beperkt zich niet tot het beschikbaar stellen van de juiste middelen maar omvat ook het vaststellen van een kwaliteitsbeleid, binnen de kwaliteitsambitie van de accountantseenheid, en het controleren en evalueren of tot de gewenste resultaten is gekomen.

De verantwoordelijkheid van de kwaliteitsbepaler ziet op NVKS-opdrachten. In een accountantskantoor omvat deze verantwoordelijkheid ook eventuele opdrachten die gelijkwaardig zijn aan assurance- of aan assurance verwante opdrachten en worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional. In een accountantsafdeling ziet de verantwoordelijkheid van de kwaliteitsbepaler alleen op assurance- en aan assurance verwante opdrachten die door eindverantwoordelijke accountants worden uitgevoerd. Het kwaliteitssysteem dat een accountantsafdeling op grond van de NVKS moet hebben, behoeft zich niet over de opdrachtuitvoering onder de eindverantwoordelijkheid van niet-accountants uit te strekken. Het staat een accountantsafdeling echter vrij om dergelijke opdrachten wel onder hetzelfde kwaliteitssysteem te laten uitvoeren.

*Tweede lid, onderdeel b*

Deze bepaling verplicht tot een periodieke beoordeling van de effectiviteit van het kwaliteitsbeleid. Om bedrijfsblindheid te voorkomen kan ervoor worden gekozen het kwaliteitsbeleid periodiek door een externe functionaris te laten beoordelen. Dit kan zinvol zijn voor zowel een accountantseenheid waar slechts één eindverantwoordelijke accountant werkzaam is als voor een grotere accountantseenheid.

*Tweede lid, onderdeel d*

De wijze waarop het stelsel van kwaliteitsbeheersing wordt vastgelegd, is niet aan vormvoorschriften gebonden. Waar het om gaat is dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing toegankelijk is. De wijze van vastlegging is afhankelijk van de specifieke kenmerken van de accountantseenheid.

*Tweede lid, onderdeel e*

Het informeren van bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering betrokken personen ziet op alle personen, niet alleen op eindverantwoordelijke accountants of eindverantwoordelijke professionals. Onder personen betrokken bij de bedrijfsvoering vallen bijvoorbeeld ook secretaresses en facilitair medewerkers (*zie paragraaf 2.1 van het algemene deel van de toelichting*). De wijze van informeren, welke informatie wordt verstrekt en hoeveel informatie, is afhankelijk van de aard van de werkzaamheden van degenen die betrokken zijn bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering van de accountantseenheid.

*Derde lid*

De kwaliteitsbepaler kan zich bij de uitvoering van zijn taken als kwaliteitsbepaler laten ondersteunen door een of meer anderen, mits deze personen voldoende zijn toegerust om de taken van de kwaliteitsbepaler te kunnen uitvoeren. Zo kunnen bijvoorbeeld, naast de kwaliteitsbepaler, meerdere accountants belast zijn met de uitvoering van de taak om voor elke NVKS-opdracht een eindverantwoordelijke accountant of eindverantwoordelijke professional aan te wijzen (artikel 12, eerste lid). Denk bijvoorbeeld ook aan personen die een eindverantwoordelijke accountant in specifieke onafhankelijkheidskwesies moet raadplegen als de ViO hem daartoe verplicht (bij geschenken of langdurige betrokkenheid). De kwaliteitsbepaler blijft (vaktechnisch) eindverantwoordelijk. Verder kunnen enkele specifieke operationele taken worden uitbesteed aan een kwaliteitsmanager (*zie artikel 4, derde lid*).

*Vierde lid*

Een kwaliteitsbepaler kan een of meer kwaliteitsmanagers aanwijzen voor de uitvoering van enkele operationele taken. Doet hij dit niet, dan voert hij de operationele taken zelf uit. Een eventuele kwaliteitsmanager valt onder de (vaktechnische) verantwoordelijkheid van de kwaliteitsbepaler.

Het kan zijn dat de kwaliteitsbepaler naast de kwaliteitsmanager nog een functionaris benoemt die bijvoorbeeld toeziet op de naleving van onderdelen van het kwaliteitssysteem. Deze functionaris valt eveneens onder de (vaktechnische) verantwoordelijkheid van de kwaliteitsbepaler.

*Vijfde lid*

De verantwoordelijkheid van de kwaliteitsmanager heeft betrekking op het proces rondom kwaliteitsbeheersing en omvat in het kader van deze functie geen vaktechnische verantwoordelijkheid voor de kwaliteit van opdrachten op opdrachtniveau. Gezien de taken en verantwoordelijkheden van de kwaliteitsmanager, is het niet noodzakelijk dat hij accountant is. Deze eis wordt dan ook niet gesteld. Wel moet de kwaliteitsmanager als vanzelfsprekend beschikken over de deskundigheid en ervaring die nodig is om als zodanig te kunnen functioneren. Indien de kwaliteitsmanager een accountant is, kan hij rechtstreeks op grond van deze nadere voorschriften tuchtrechtelijk worden aangesproken indien hij zijn verantwoordelijkheid met betrekking tot kwaliteitsbeheersing onvoldoende invult.

*Zesde en zevende lid*

Het is ook mogelijk dat de kwaliteitsbepaler zelf een deel van of alle taken van de kwaliteitsmanager voor zijn rekening neemt. Hij dient dan zelf over de voor kwaliteitsmanager relevante competenties te beschikken, rekening houdend met de aard en omvang van de accountantseenheid. Zoals aangegeven blijft de kwaliteitsbepaler eindverantwoordelijk voor alle werkzaamheden die in het kader van kwaliteitsbeheersing worden uitgevoerd. Om die reden houdt hij toezicht op de werkzaamheden van de kwaliteitsmanager zoals in het zevende lid verplicht is gesteld.

**Artikel 5**

Voor een uitgebreide toelichting op de randvoorwaarden wordt verwezen naar paragraaf 3.5 van het algemene deel van de toelichting.

*Eerste lid, onderdelen b en c*

Deze randvoorwaarden gelden alleen voor accountantskantoren waar eindverantwoordelijke accountants assurance-opdrachten of eindverantwoordelijke professionals opdrachten die

gelijkwaardig zijn aan assurance-opdrachten uitvoeren<sup>24</sup>. Het doel van deze bepalingen is te waarborgen dat de accountantspraktijken, auditkantoren, accountants of andere natuurlijke personen die beschikken over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 54, eerste lid, van de Wab. de zeggenschap over de uitvoering van NVKS-opdrachten hebben.

De meerderheid van de stemrechten heeft betrekking op het beslissingsbevoegde orgaan van het accountantskantoor, zoals de algemene vergadering van aandeelhouders in een BV, het bestuur van een stichting, of de maatschaps- of vennotenvergadering.

In bijvoorbeeld een besloten vennootschap waarin de algemene vergadering van aandeelhouders uit één accountant en één fiscalist bestaat die beiden 50% van de aandelen in handen hebben, kan bijvoorbeeld door middel van het uitbrengen van prioriteitsaandelen worden bewerkstelligd dat de zeggenschap over de uitvoering van NVKS-opdrachten bij de accountant ligt. De speciale rechten die aan een prioriteitsaandeel zijn verbonden, zijn in de statuten vastgelegd.

Bij de formulering van de onderdelen b en c is aangesloten bij de artikelen 16, tweede lid, en 16a van de Wta. Stemrechten kunnen ook worden gehouden door gebruik te maken van een holdingconstructie (in lijn met de Memorie van Toelichting bij artikel 16a van de Wta).

#### *Vierde tot en met zevende lid*

Voor de voorwaarden op basis waarvan een kwaliteitsbepaler in aanmerking voor een ontheffing kan komen, wordt verwezen naar paragraaf 3.5 van het algemene deel van de toelichting. De bevoegdheid van het bestuur van de NBA is een discretionaire bevoegdheid. Dit betekent dat het bestuur de vrijheid heeft om in concrete gevallen, binnen de kaders van het vierde en zevende lid, te besluiten om al dan niet een ontheffing te verlenen. Ook kan het bestuur bij het verlenen van een ontheffing eisen stellen (dit zijn de in het artikel genoemde 'ontheffingsvoorschriften'). De ontheffing wordt verleend voor een bepaalde termijn, maximaal zes jaren. Deze maximumtermijn is ontleend aan de toetsingscyclus door de Raad van Toezicht op grond van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen (ten minste eenmaal in de zes jaren). Een eventuele volgende aanvraag tot ontheffing wordt beoordeeld op basis van de actuele feiten en omstandigheden.

In de situatie, bedoeld in het zesde lid, vervalt een ontheffing van rechtswege. De ontheffing vervalt met terugwerkende kracht tot het moment waarop de melding aan het bestuur uiterlijk had moeten worden gedaan. Dit wil zeggen 6 weken nadat de kwaliteitsbepaler wist of behoorde te weten dat niet (langer) wordt voldaan aan de voorwaarden voor het verkrijgen van een ontheffing of de eisen gesteld aan een verleende ontheffing.

Het zevende lid benoemt de gronden voor wijziging of intrekking van een ontheffing door het bestuur van de NBA. Een voorbeeld van een grond als bedoeld in onderdeel c is de situatie dat uit een toetsing van het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing door de Raad van Toezicht van de NBA blijkt dat niet langer wordt voldaan aan de ontheffingsvoorschriften.

Bij een eventuele wijziging (of intrekking) van de NVKS zal het bestuur bezien of er aanleiding is overgangsrecht uit te vaardigen ten aanzien van bestaande ontheffingen.

### **Paragraaf 3 Eindverantwoordelijke accountant, eindverantwoordelijke professional en accountant**

Voor een uitgebreide toelichting op elk van deze functies wordt verwezen naar paragraaf 2.1 van het algemene deel van de toelichting.

#### **Artikel 6**

Als een kwaliteitsbepaler is aangesteld, een kwaliteitsbeleid is vastgesteld en een stelsel van kwaliteitsbeheersing is ingericht, dan zijn voor een eindverantwoordelijke accountant in beginsel voldoende waarborgen op het niveau van de accountantseenheid aanwezig om NVKS-opdrachten volgens de van toepassing zijnde wet- en regelgeving te kunnen uitvoeren.

---

<sup>24</sup> Dit betreft assurance-opdrachten die worden uitgevoerd onder toepassing van de NV COS én hieraan gelijkwaardige opdrachten die worden uitgevoerd onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS.



**Artikel 7**

Dit artikel is alleen relevant voor accountantskantoren waar NVKS-opdrachten worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional. Voor een uitgebreide toelichting op de eindverantwoordelijke professional wordt verwezen naar paragraaf 2.2 van het algemene deel van de toelichting.

*Eerste lid*

Deze bepaling ziet op opdrachten die voldoen aan de kenmerken van een assurance- of aan assurance verwante opdracht en worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional. Ten behoeve van de kwaliteitsbeheersing van deze opdrachten zijn deze gelijkgesteld aan assurance- of aan assurance verwante opdrachten en wordt de kwaliteit binnen hetzelfde kwaliteitssysteem beheerst. Dit betekent onder andere dat een eindverantwoordelijke professional moet worden aangewezen die over voldoende kwalificaties beschikt om deze eindverantwoordelijkheid te kunnen dragen.

Een niet-accountant kan alleen worden aangewezen als eindverantwoordelijke professional van een NVKS-opdracht die geen betrekking heeft op financiële informatie. Hierop zijn twee uitzonderingen. Een eindverantwoordelijke professional mag wel een opdracht met betrekking tot financiële informatie uitvoeren, als de uitvoering van deze opdrachten bij of krachtens wet aan de beroepsgroep van deze eindverantwoordelijke professional is toegewezen of als hij is aangesloten bij een beroepsorganisatie die volwaardig lid is van de IFAC.

*Tweede lid*

Omdat een eindverantwoordelijke professional geen accountant is, dient op andere wijze getoetst en geborgd te worden dat deze eindverantwoordelijke professional over de juiste kwalificaties beschikt. De vereisten in het tweede lid zijn vergelijkbaar met de eisen die gelden voor inschrijving in het accountantsregister. Indien het gaat om een eindverantwoordelijke professional die is aangesloten bij een beroepsorganisatie die volwaardig lid is van IFAC, dan wordt verondersteld dat hij aan de vereisten voldoet. Die veronderstelling is gebaseerd op de verplichtingen die IFAC stelt aan de bij haar aangesloten beroepsorganisaties.

*Tweede lid, onderdeel d, onder 2*

Tuchtrecht draagt bij aan kwaliteitsbeheersing. Daarom wordt als eis gesteld dat een eindverantwoordelijke professional lid is van een beroepsgroep die aan tuchtrecht is onderworpen. Als dit niet het geval is, wordt niet voldaan aan de vereisten om als eindverantwoordelijke professional een NVKS-opdracht in een accountantskantoor te mogen uitvoeren. Deze eis is niet nieuw. Het was een van de criteria waaraan het bestuur van de NBA een verzoek tot erkenning van een beroepsorganisatie toetste (*zie paragraaf 1 van de Toelichting bij de NVAK-ass. of NVAK-avv.*)

*Derde lid*

De bepaling dat een eindverantwoordelijke professional zijn kennis en ervaringsgebied kenbaar maakt en aangeeft welke regels hij heeft toegepast, draagt bij aan transparantie en het verkleinen van het risico dat de indruk wordt gewekt dat hij optreedt als accountant dan wel beschikt over gelijkwaardige kennis. Een eindverantwoordelijke professional voert een NVKS-opdracht uit onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS.

**Artikel 8**

Het tweede lid stelt in wezen randvoorwaarden aan de samenwerking tussen accountants- en onderdelen uit hun Nederlandse netwerk, bijvoorbeeld administratiekantoren (*zie paragraaf 3.6 van het algemene deel van de toelichting*).

*Eerste en tweede lid*

Deze bepalingen gelden zowel voor opdrachten waarbij een accountant zelf onderdeel is van het opdrachtteam (eerste lid), als voor andere opdrachten die de accountantseenheid (of onderdelen van haar netwerk) laat uitvoeren (tweede lid). Deze bepalingen vormen een extra waarborg ten opzichte van artikel 12, eerste lid. Dat artikel verplicht een kwaliteitsbepaler voor de uitvoering van elke assurance-opdracht of aan assurance verwante opdracht waarop de NV COS van toepassing zijn, een eindverantwoordelijke accountant aan te wijzen. Artikel 8 legt bij *iedere* accountant in de accountantseenheid een verantwoordelijkheid neer om na te gaan of op dit specifieke punt de NVKS wel worden nagekomen, als hij een vermoeden heeft dat dit niet zo is.

Als een accountant informatie heeft die erop wijst dat opdrachten worden uitgevoerd door anderen dan eindverantwoordelijke accountants, dan onderzoekt de accountant deze informatie. Als de informatie klopt dan moet de accountant erop toezien dat de accountantseenheid corrigerende maatregelen neemt of hij neemt zelf maatregelen om niet langer bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering betrokken te zijn. Als een dergelijke overtreding van het kwaliteitssysteem eenmalig voorkomt en de nodige corrigerende maatregelen zijn getroffen, dan kan de accountant bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering betrokken blijven. Als een dergelijke overtreding blijft voorkomen ondanks de signalen van de accountant, dan kan hij niet langer bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering van deze accountantseenheid betrokken zijn.

Het voorgaande geldt mutatis mutandis ten aanzien van opdrachten die gelijkwaardig zijn aan assurance- of aan assurance verwante opdrachten die, als zij worden uitgevoerd vanuit een accountantskantoor, alleen door een eindverantwoordelijke professional mogen worden uitgevoerd.

Aan het slot van het tweede lid is de volgende zin opgenomen: *‘een opdracht als bedoeld in het eerste lid laat uitvoeren door een ander dan een eindverantwoordelijke accountant of eindverantwoordelijke professional’*. Deze zin heeft op zowel onderdeel a als onderdeel b betrekking.

*Tweede lid, aanhef en onderdeel b*

Op grond van, deze bepaling is het accountants niet langer toegestaan om betrokken te zijn bij de bedrijfsvoering van een netwerkonderdeel dat opdrachten die eigenlijk als NVKS-opdrachten kwalificeren, laat uitvoeren door anderen dan eindverantwoordelijke accountants. Het voorgaande geldt mutatis mutandis ten aanzien van opdrachten die gelijkwaardig zijn aan assurance- of aan assurance verwante opdrachten en vanuit het netwerk van een accountantskantoor worden uitgevoerd. Die dienen door een eindverantwoordelijke professional te worden uitgevoerd.

Voor een toelichting op het begrip bedrijfsvoering wordt verwezen naar paragraaf 2.1 van het algemene deel van de toelichting.

Onder netwerk wordt netwerk in de zin van de Begrippenlijst NV COS verstaan:

*“Een grotere structuur:*

- a. die gericht is op samenwerking; en*
- b. die duidelijk gericht is op winst- of kostendeling, of het delen van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur, gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing, een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam, of een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen.”*

#### **Paragraaf 4 Vereisten kwaliteitssysteem**

Voor een uitgebreide toelichting op de inhoud van het kwaliteitssysteem wordt verwezen naar paragraaf 4 van het algemene deel van de toelichting.

Het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor beslaat mede NVKS-opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional.

#### **Artikel 9**

*Eerste lid, onderdeel b*

De woorden *“voor zover relevant voor hun rol binnen de accountantseenheid”* betekenen bijvoorbeeld voor een medewerker van de receptie of beveiliging van de accountantseenheid dat hij op de hoogte is van de door de accountantseenheid gebruikte regels met betrekking tot het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid en dat hij weet hoe hij deze regels moet toepassen. Dit kan bereikt worden door het beschikbaar stellen van actuele informatie, bijvoorbeeld procedures of werkafspraken, in een toegankelijke vorm.

Voor een eindverantwoordelijke accountant die zich uitsluitend bezighoudt met samenstellingsopdrachten zijn onder andere de VGBA, de NVKS en Standaard 4410 van de NV COS relevant. Worden onder toepassing van de NV COS assurance-opdrachten uitgevoerd, dan is bijvoorbeeld ook de ViO relevant en wel niet alleen voor de eindverantwoordelijke accountant maar voor iedere persoon binnen de accountantseenheid die invloed op de uitkomst van die assurance-opdrachten kan uitoefenen.

*Tweede lid*

Schendingen zijn alle handelingen die in strijd zijn met het kwaliteitsbeleid of het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

*Derde lid*

De vereiste klachtenregeling is erop gericht dat binnen de accountantseenheid wordt onderzocht of daadwerkelijk sprake is van een schending van het kwaliteitsbeleid of het stelsel van kwaliteitsbeheersing en zo ja, dat klachten worden afgehandeld door het nemen van passende maatregelen. Dit artikel moet in samenhang met artikel 23 worden gelezen.

**Artikel 10**

Bij accountantsafdelingen worden vaak jaarlijks afspraken over de uit te voeren opdrachten gemaakt en vastgelegd in een audit charter of audit plan. Hierin worden kwaliteit, eindverantwoordelijkheid, informatieverstrekking, ethische voorschriften en algemene en specifieke deskundigheid, tijd en middelen geregeld. Dergelijke plannen kunnen de taken van de kwaliteitsbepaler vereenvoudigen. Indien gebruik wordt gemaakt van een audit charter of audit plan, kan de kwaliteitsbepaler volstaan met het jaarlijks evalueren van de audit charter of het audit plan waarbij hij de aspecten genoemd in dit artikel overweegt. Indien een accountantsafdeling geen audit charter of audit plan heeft, dan gelden de bepalingen van artikel 10 per opdracht en dat geldt ook voor opdrachten die buiten de audit charter of het audit plan vallen.

*Eerste lid, onderdeel a, onder 2*

Bij het overwegen van de integriteit van een opdrachtgever gaat het voor zover relevant ook om de integriteit van de belangrijkste houders van kapitaalbelangen, van kernpersonen binnen het management en van de met governance belaste personen van de opdrachtgever.

*Eerste lid, onderdeel b*

De beoordeling van de aanvaarding of continuering van een NVKS-opdracht en de vastlegging daarvan is inclusief mogelijke kwesties die de eindverantwoordelijke accountant is tegengekomen in het beoordelingsproces en de wijze waarop hij daarmee is omgegaan.

**Artikel 11:** *geen toelichting.*

**Artikel 12**

*Eerste lid*

Het gaat hierbij om het aanwijzen van een eindverantwoordelijke accountant of eindverantwoordelijke professional die qua competenties, vaardigheden en beschikbaarheid (het meest) geschikt is om de NVKS-opdracht uit te voeren. De kwaliteitsbepaler kan hierbij gebruik maken van het planningsstelsel van de accountantseenheid. De eisen waaraan een persoon moet voldoen om in een accountantskantoor als eindverantwoordelijke professional te kunnen worden aangewezen, zijn opgenomen in artikel 7.

*Tweede lid, onderdeel f*

Het gestructureerd documenteren van opdrachten draagt bij aan duidelijkheid en consistentie en kan bereikt worden door gebruik te maken van een model voor de inrichting van een opdrachtdossier. Afhankelijk van de dienstverlening en de omvang van de accountantseenheid kan ook sprake zijn van een andere vorm van gestructureerd documenteren, bijvoorbeeld door gebruik te maken van een inhoudsopgave die is gebaseerd op balans- en resultaatposten van een model jaarrekening.

*Tweede lid, onderdeel h*

Het gaat om een verschil van mening tussen verschillende personen die betrokken zijn bij een NVKS-opdracht:

- de eindverantwoordelijke accountant of een eindverantwoordelijke professional;
- de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar;
- een persoon bij wie advies is ingewonnen; of
- een ander lid van het opdrachtteam.

Bij een relevant verschil van mening gaat het niet om verschillen van inzicht die gedurende de opdrachtuitvoering worden opgelost door bijvoorbeeld 'training on the job'. Het oplossen van een verschil van mening kan ook omvatten het inwinnen van advies bij een derde, indien de personen tussen wie het verschil van mening ontstaan is er onderling niet uitkomen.

*Tweede lid, onderdeel i*

Deze bepaling is niet van toepassing in geval van opdrachtuitvoering onder de eindverantwoordelijkheid van een eindverantwoordelijke professional (*zie artikel 16, onderdeel b*).

*Derde lid*

Het kwaliteitssysteem geeft een redelijke mate van zekerheid dat de vertrouwelijkheidsregels worden nageleefd door accountants en anderen die betrokken zijn bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering van de accountantseenheid.

**Artikel 13**

De eis om toetsingscriteria vast te stellen op basis waarvan wordt bepaald of voor een assurance- of aan assurance verwante opdracht een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is, is in lijn met ISQC1. Deze eis is nieuw ten opzichte van de NVAK-aav. Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan ook aangewezen zijn voor NVKS-opdrachten die door een eindverantwoordelijke professional worden uitgevoerd.

Voor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van assurance- en hieraan gelijkwaardige opdrachten gelden aanvullende eisen (*zie de toelichting op artikel 20*).

*Eerste lid*

Voorbeelden van toetsingscriteria op basis waarvan wordt bepaald of voor een NVKS-opdracht een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is, zijn:

- de aard van de opdracht inclusief in hoeverre de opdracht van maatschappelijk belang kan zijn;
- ongebruikelijke omstandigheden die mogelijk relevant zijn voor de opdracht;
- risico's die de uitvoering van de opdracht volgens de relevante wet- en regelgeving kunnen bedreigen;
- wet- of regelgeving die voorschrijft dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet worden uitgevoerd.

Het kan voorkomen dat binnen een accountantseenheid geen opdrachten bestaan die voldoen aan de toetsingscriteria en als gevolg daarvan geen opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling plaatsvindt.

Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling beperkt de verantwoordelijkheden van de eindverantwoordelijke accountant niet.

*Tweede lid*

Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar kan zowel van binnen als van buiten een accountantseenheid afkomstig zijn.

**Artikel 14**

.

*Eerste lid*

Een situatie waarin moet worden waargenomen kan zich bijvoorbeeld voordoen wanneer een eindverantwoordelijke accountant langdurig arbeidsongeschikt is of komt te overlijden. Het gaat hierbij om het overnemen en zorgvuldig afwickelen van de NVKS-opdracht door een nieuw aangewezen eindverantwoordelijke accountant.

NVKS-opdrachten uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional kunnen ook door een eindverantwoordelijke accountant worden waargenomen, mits laatstgenoemde over de kennis en ervaring beschikt om deze opdracht volgens de relevante wet- en regelgeving te kunnen uitvoeren. NVKS-opdrachten uitgevoerd door een eindverantwoordelijke accountant kunnen in beginsel ook door een eindverantwoordelijke professional worden waargenomen, als hij over de juiste kennis en ervaring beschikt. Uiteraard moet hij ook aan de voorwaarden van artikel 7 voldoen.

*Tweede lid*

Deze bepaling ziet op kleinere accountantseenheden. Omdat er in de hier bedoelde situatie maar één eindverantwoordelijke accountant is, is het noodzakelijk de afspraken op voorhand te maken. Ook binnen een accountantseenheid met meerdere eindverantwoordelijke accountants kan het nodig zijn om waarneming met iemand van buiten de accountantseenheid te regelen.

### **Artikel 15**

De beroepsaansprakelijkheidsverzekering is alleen geregeld voor accountantskantoren. Accountantsafdelingen werken in beginsel intern, waardoor het risico van beroepsaansprakelijkheid zich niet of nauwelijks zal voordoen.

Een beroepsaansprakelijkheidsverzekering verzekert eveneens in redelijke mate de risico's van de beroepsuitoefening door eventuele eindverantwoordelijke professionals.

Dit artikel moet in samenhang met het bestuursbesluit bedoeld in het derde lid worden gelezen. In dat besluit stelt het bestuur van de NBA de minimale hoogte van de verzekerde bedragen en het maximale eigen risico per aanspraak vast. Dit besluit zal van kracht worden.

#### *Eerste lid, onderdeel b*

Onder de bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering betrokken personen vallen tevens de personen die waarnemen bij ziekte of overlijden of andere omstandigheden waarin waarneming vereist is (*zie artikel 14*). Dit betekent dat de verzekering de aansprakelijkheid in geval van waarneming op vergelijkbare wijze moet dekken als hier voorgeschreven.

#### *Tweede lid, onderdeel a*

De verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar die voldoet, of van wie aannemelijk is dat deze voldoet, aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit. In Nederland gevestigde verzekeraars vallen ingevolge de Wet toezicht verzekeringsbedrijf 1993 onder het toezicht van De Nederlandsche Bank (DNB) en worden aldus geacht aan deze eisen van solvabiliteit te voldoen. Buitenlandse verzekeraars die onder onafhankelijk toezicht staan dat ten minste gelijkwaardig is aan het in Nederland door DNB uitgevoerde toezicht, worden eveneens geacht te voldoen aan de eisen van solvabiliteit. Indien een zogenaamde *captive* aan een dergelijk toezicht is onderworpen, wordt deze als een in dit verband acceptabele verzekeringsmaatschappij aangemerkt. Een *captive* kan bijvoorbeeld zijn de (her)verzekeringsmaatschappij die onderdeel is van de accountantspraktijk of haar netwerk en die zich primair bezighoudt met het (her)verzekeren van de beroepsaansprakelijkheidsrisico's van de tot het netwerk behorende organisaties.

#### *Tweede lid, onderdeel c*

Het verdient aanbeveling in de polis de werkzaamheden die onder de dekking van de verzekering vallen expliciet te omschrijven, zodat hierover geen onduidelijkheid of meningsverschil kan ontstaan tussen de verzekerde en de verzekeraar op het moment dat een claim wordt ingediend. Indien een accountantspraktijk bestaat uit zowel een accountantskantoor als een accountantsorganisatie, dan vallen zowel de NVKS-opdrachten (en eventuele overige opdrachten) als de wettelijke controles onder de dekking. De verzekering dient alle werkzaamheden te dekken ongeacht wie de claim indient. Het laatste deel van deze bepaling ziet op de situatie waarin een derde een claim indient in plaats van de cliënt.

#### *Tweede lid, onderdeel e*

Deze bepaling ziet op situaties waarin claims van cliënten en derden afkomstig uit Europa met betrekking tot werkzaamheden verricht naar Nederlands recht, in Nederland worden ingediend.

#### *Tweede lid, onderdeel f*

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

*Tweede lid, onderdeel g*

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

*Vierde lid*

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

Een beroepsaansprakelijkheidsverzekering die slechts voldoet aan de minimumeisen kan in dergelijke situaties onvoldoende zijn, zodat van de minimumeisen naar boven toe afgeweken moet worden. De kwaliteitsbepaler dient ervoor te zorgen dat de dekking van de beroepsaansprakelijkheidsverzekering ook in redelijke mate toereikend is voor deze specifieke omstandigheden.

**Artikel 16**

Deze schakelbepaling is alleen relevant voor accountantskantoren waar een eindverantwoordelijke professional NVKS-opdrachten uitvoert.

Omwille van de leesbaarheid van de regeling is ervoor gekozen de artikelen in deze paragraaf op onderdelen toe te spitsen op opdrachtuitvoering door een eindverantwoordelijke accountant. Het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor beslaat echter mede NVKS-opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional en voldoet, tenzij anders is bepaald, aan dezelfde vereisten. De kwaliteitsbepaler past de tot hem gerichte normen mutatis mutandis toe. In dat geval moet voor 'eindverantwoordelijke accountant', eindverantwoordelijke professional worden gelezen, en voor 'accountantsverklaring', rapportage naar aanleiding van de uitvoering van een NVKS-opdracht onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS).

Artikel 12, tweede lid, onderdeel i, is van de schakelbepaling uitgesloten (onderdeel b). Dit onderdeel heeft betrekking op het persoonlijk ondertekenen van de accountantsverklaring.

De schakelbepaling is ook niet van toepassing op artikel 14 (waarneming). Dat artikel regelt zelf al waarneming van en door eindverantwoordelijke professionals.

**Paragraaf 5 Aanvullende eisen kwaliteitssysteem assurance-opdrachten**

Deze paragraaf stelt aanvullende eisen aan het kwaliteitssysteem als assurance-opdrachten of, in geval van accountantskantoren, hieraan gelijkwaardige opdrachten worden uitgevoerd<sup>25</sup> (zie artikel 17). Deze eisen komen bovenop de eisen in de artikelen in paragraaf 3. Voor een algemene toelichting op de aanvullende eisen wordt verwezen naar paragraaf 4.2 van het algemene deel van de toelichting.

Het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor beslaat mede NVKS-opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional.

**Artikel 17:** zie de inleiding hiervoor.

**Artikel 18**

*Onderdeel a*

De kwaliteitsbepaler kan op meerdere manieren vaststellen dat personen betrokken bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering beschikken over de voor hen relevante kennis en vaardigheden. Zo kunnen bijvoorbeeld bij de beoordelings- of functioneringsgesprekken vragen opgenomen worden waaruit de relevante kennis en vaardigheden blijken. Ook kan de kwaliteitsbepaler jaarlijks een kennistoets initiëren waarbij het behalen van een minimumscore vereist is.

De gekozen manier moet voldoende zijn om te toetsen of de relevante kennis en vaardigheden daadwerkelijk aanwezig zijn.

*Onderdeel b*

De kwaliteitsbepaler kan aan deze bepaling effectief invulling geven door voor te schrijven dat accountants en eindverantwoordelijke professionals jaarlijks aan de kwaliteitsbepaler bewijs

---

<sup>25</sup> Dit betreft assurance-opdrachten die worden uitgevoerd onder toepassing van de NV COS en hieraan gelijkwaardige opdrachten die worden uitgevoerd onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS.

overleggen aan de hand waarvan kan worden vastgesteld dat zij voldaan hebben aan hun verplichtingen uit hoofde van permanente educatie.

### **Artikel 19**

Op grond van artikel 3 van de ViO waarborgt een eindverantwoordelijke accountant dat een assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd. Artikel 19 beoogt de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te waarborgen, zodat de eindverantwoordelijke accountant aan deze verplichting op grond van de ViO kan voldoen. Artikel 7, tweede lid, onderdeel c, onder 2, vereist van een eindverantwoordelijke professional dat hij zich houdt aan de ViO of onafhankelijkheidsregels die minimaal gelijkwaardig zijn aan de ViO. Mede om die reden kan ook van een eindverantwoordelijke professional in een accountantskantoor onafhankelijkheid worden verlangd en heeft artikel 19 eveneens betrekking op opdrachten die gelijkwaardig zijn aan assurance-opdrachten.

#### *Eerste lid, onderdeel a*

Met deze bepaling wordt beoogd te voorkomen dat de accountantseenheid zelf een onafhankelijke uitvoering van assurance- of hieraan gelijkwaardige opdrachten in gevaar brengt.

#### *Eerste lid, onderdeel b*

Een eindverantwoordelijke accountant is verplicht een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te waarborgen (artikel 3 van de ViO). Hij doet dit mede aan de hand van het toetsingskader van paragraaf 2.3 van de ViO. Onderdeel b moet in het bijzonder in samenhang met artikel 6 van de ViO worden gezien. De leden 3 en 4 van artikel 6 van de ViO schrijven voor in welke situaties een eindverantwoordelijke accountant een assurance-opdracht dient te weigeren of beëindigen:

#### *Artikel 6 van de ViO:*

1. *“De eindverantwoordelijke accountant identificeert en beoordeelt omstandigheden die een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht kunnen zijn.*
2. *Bij specifieke omstandigheden waarin zich een bedreiging voordoet waartegen geen enkele maatregel toereikend kan zijn, in de hoofdstukken 3 tot en met 13 aangeduid met een verbod, is het de eindverantwoordelijke accountant niet toegestaan de assurance-opdracht uit te voeren.*
3. *De eindverantwoordelijke accountant weigert of beëindigt de assurance-opdracht als hij een omstandigheid identificeert en beoordeelt waarvan in de hoofdstukken 3 tot en met 13 is bepaald dat deze een bedreiging is die:
 
  - a. *een specifieke maatregel vereist en deze niet is of wordt genomen; of*
  - b. *een nader te bepalen maatregel vereist die de onafhankelijke uitvoering waarborgt en deze niet is of wordt genomen.**
4. *De eindverantwoordelijke accountant weigert of beëindigt de assurance-opdracht als hij een niet in de hoofdstukken 3 tot en met 13 benoemde bedreiging heeft geïdentificeerd en beoordeeld, en geen maatregel is of wordt genomen die de onafhankelijke uitvoering waarborgt.”*

(Specifieke) omstandigheden en (specifieke) maatregelen zijn nader toegelicht in de ViO.

Paragraaf 2.3 van de ViO omvat enkele specifieke bepalingen voor situaties waarin alleen onder bepaalde voorwaarden een assurance-opdracht mag worden voortgezet.

Vanzelfsprekend zal een kwaliteitsbepaler in de situatie waarin een eindverantwoordelijke accountant een opdracht weigert of beëindigt, beoordelen of de onafhankelijke uitvoering wel kan worden gewaarborgd als hij voor de uitvoering een andere eindverantwoordelijke accountant zou aanwijzen. Neemt die maatregel de bedreiging voor de onafhankelijkheid niet weg, dan zal de kwaliteitsbepaler erop toezien dat ook de accountantseenheid de opdracht weigert of beëindigt.

#### *Eerste lid, onderdeel d*

Artikel 46 van de ViO waarnaar wordt verwezen luidt:

#### *Artikel 46*

1. *“Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als een beoordeling of beloning van een lid van het assurance-team voor zijn aan de verantwoordelijke partij gerelateerde commerciële prestaties van niet te verwaarlozen betekenis is.*

2. *Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren, als een beoordeling of beloning van de eindverantwoordelijke accountant afhankelijk is van de uitkomst van zijn oordeel inzake die assurance-opdracht.”*

*Eerste lid, onderdeel e*

Dit is een andere eis dan artikel 12, tweede lid, onderdeel f, onder 1, van de NVKS. Die bepaling heeft betrekking op vastleggingsverplichtingen op grond van de ViO zelf (*zie in het bijzonder artikel 12 van de ViO*). In het derde lid, onderdeel a, wordt bedoeld de registratie van feiten en omstandigheden die een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering kunnen vormen. Registratie stelt een eindverantwoordelijke accountant en eventuele anderen in staat om te beoordelen of een assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd en of het noodzakelijk is maatregelen te nemen. Een voorbeeld is een opgave van financiële belangen of nauwe persoonlijke relaties van leden van het assurance-team.

*Eerste lid, onderdeel f*

Deze eis stelt een eindverantwoordelijke accountant en eventuele anderen in staat om te beoordelen of een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht wordt bedreigd door ontvangen vergoedingen (*zie in het bijzonder paragraaf 5.2 van de ViO met betrekking tot relatieve omvang van vergoedingen*).

*Tweede lid*

Bij het beoordelen van de onafhankelijkheid betreft degene die de onafhankelijkheid beoordeelt alle omstandigheden die hij kent of behoort te kennen en die kunnen duiden op een bedreiging van de onafhankelijkheid, om vervolgens tot logische, realistische en gegronde beslissingen en conclusies te komen. Om de objectiviteit van deze beoordeling van de onafhankelijkheid te garanderen, vraagt hij zich af of zijn eigen oordeel zal worden gedeeld door een ander die beschikt over een objectieve en redelijke oordeelsvorming en die bekend is met alle relevante feiten en omstandigheden. Dit is in overeenstemming met artikel 5 van de ViO waarin eisen aan een professionele oordeelsvorming van de eindverantwoordelijke accountant worden gesteld. Artikel 5 is onderdeel van het toetsingskader van paragraaf 2.3 van de ViO.

*Derde lid*

Deze bepaling is gelijk aan artikel 9 van de ViO, met dien verstande dat de eis om de betreffende betrekkingen te registreren extra is. Registratie stelt een eindverantwoordelijke accountant in staat te beoordelen of deze betrekkingen wel of niet van de toepassing van bepaalde artikelen van de ViO zijn uitgezonderd (*zie artikel 10 van de ViO*).

**Artikel 20**

Dit artikel gaat met name over *de wijze waarop* een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet worden uitgevoerd. Het artikel bevat zowel bepalingen ten aanzien van de eindverantwoordelijke accountant (eerste lid, onderdeel a) als ten aanzien van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (eerste lid, onderdeel b t/m d en vierde lid), net zoals in Standaard 220 van de NV COS.

Overeenkomstig Standaard 220 paragraaf A28 kunnen significante oordeelsvormingen betrekking hebben op:

- significante risico's die tijdens de uitvoering van de opdracht zijn geïdentificeerd en de manieren om op deze risico's in te spelen, met inbegrip van de inschatting van en het inspelen op het frauderisico door het opdrachtteam;
- oordeelsvormingen, met name met betrekking tot materieel belang en significante risico's;
- de significantie van en de wijze waarop wordt omgegaan met gecorrigeerde en ongecorrigeerde afwijkingen die tijdens de opdracht zijn geïdentificeerd;
- de aangelegenheden die aan het management en aan de met governance belaste personen en, indien van toepassing, aan derden zoals regelgevende of toezichhoudende instanties moeten worden meegedeeld.

Het begrip significante aangelegenheden is in Standaard 220 niet nader toegelicht. Met significante aangelegenheden worden in de NVKS aangelegenheden bedoeld die van invloed kunnen zijn op de accountantsverklaring.

*Derde lid en vierde lid:*



De NVKS stellen een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling verplicht voor controleopdrachten van financiële overzichten bij een organisatie van openbaar belang (zie paragraaf 4.2 van het algemene deel van de toelichting).

*Vierde lid, onderdeel a*

Het ligt voor de hand dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar dit doet aan de hand van de vastlegging in het controledossier. Op grond van artikel 12 van de ViO is een eindverantwoordelijke accountant ervoor verantwoordelijk dat in het controledossier is opgenomen hoe hij de onafhankelijke uitvoering van de -controleopdracht waarborgt (zie artikel 12 van de ViO). Het controledossier bevat in elk geval een vastlegging van de aard en omvang van elke geïdentificeerde bedreiging, van elke met betrekking tot die bedreiging genomen maatregel, en een onderbouwde conclusie hoe de getroffen maatregel de onafhankelijke uitvoering waarborgt. Het voorgaande omvat mede bedreigingen op het niveau van en maatregelen genomen door de accountantseenheid.

#### **Artikel 21**

Deze schakelbepaling is alleen relevant voor accountantskantoren waar een eindverantwoordelijke professional NVKS-opdrachten uitvoert. Voor een toelichting wordt verwezen naar artikel 16. Overigens heeft artikel 21, onderdeel c, uitsluitend betrekking op artikel 19 (onafhankelijkheid).

### **Paragraaf 6 Kwaliteitsbeheersing**

Voor een algemene toelichting op kwaliteitsbeheersing wordt verwezen naar paragraaf 5 van het algemene deel van de toelichting.

Het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor beslaat mede NVKS-opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional.

#### **Artikel 22**

*Eerste lid, onderdeel b*

Aan het periodieke karakter van dossierreviews kan bijvoorbeeld invulling worden gegeven door deze eens in de drie jaren uit te voeren.

*Tweede lid, onderdeel a*

De vastlegging is inclusief de mogelijke wijzigingen die naar aanleiding van de evaluatie worden gemaakt in het kwaliteitsbeleid of het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

*Tweede lid, onderdeel c*

Schendingen als bedoeld in artikel 9, tweede lid, zijn schendingen van het kwaliteitsbeleid of het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

*Tweede lid, onderdeel d*

Het opleggen van disciplinaire maatregelen kan gedaan worden door de kwaliteitsbepaler, de kwaliteitsmanager, het bestuur of een andere functionaris, afhankelijk van de afspraken die hierover binnen de accountantseenheid zijn gemaakt. Hierbij kunnen ook de aard en omvang van de schending een rol spelen.

*Tweede lid, onderdeel f*

De communicatie van de uitkomsten van de evaluatie kan ook communicatie richting degene die verantwoordelijk is voor training en persoonlijke ontwikkeling inhouden.

#### **Artikel 23**

Dit artikel moet in samenhang met artikel 9, derde lid, worden gelezen. Artikel 9, derde lid, verplicht de kwaliteitsbepaler tot het opstellen van een klachtenregeling ter zake van vermeende schendingen van het kwaliteitsbeleid of het stelsel van kwaliteitsbeheersing, indien de accountantseenheid niet is aangesloten bij een klachten- of geschillencommissie. De klachtenregeling is erop gericht dat binnen de accountantseenheid wordt onderzocht of daadwerkelijk sprake is van een schending en zo ja, dat klachten worden afgehandeld door het nemen van passende maatregelen.

#### **Artikel 24**

Het ligt in de rede dat een eindverantwoordelijke accountant de kwaliteitsmanager zo snel mogelijk informeert, als tegen de eindverantwoordelijke accountant een klacht is ingediend.

## Artikel 25

### Eerste lid

Het eerste lid bevat een uitzondering voor de situatie waarin wet- of regelgeving tot een andere bewaartermijn verplicht. Andere termijnen kunnen bijvoorbeeld voortvloeien uit privacywetgeving of de Archiefwet, in het bijzonder van belang bij overheidsaccountants.

### Tweede lid

De kwaliteitsmanager kan aan deze bepaling bijvoorbeeld invulling geven door een contract af te sluiten met een archiefbureau.

## Artikel 26

Deze schakelbepaling is alleen relevant voor accountantskantoren waar een eindverantwoordelijke professional NVKS-opdrachten uitvoert (zie de toelichting op artikel 16).

## Paragraaf 7 Verlicht regime kleine accountantseenheden

### Artikel 27

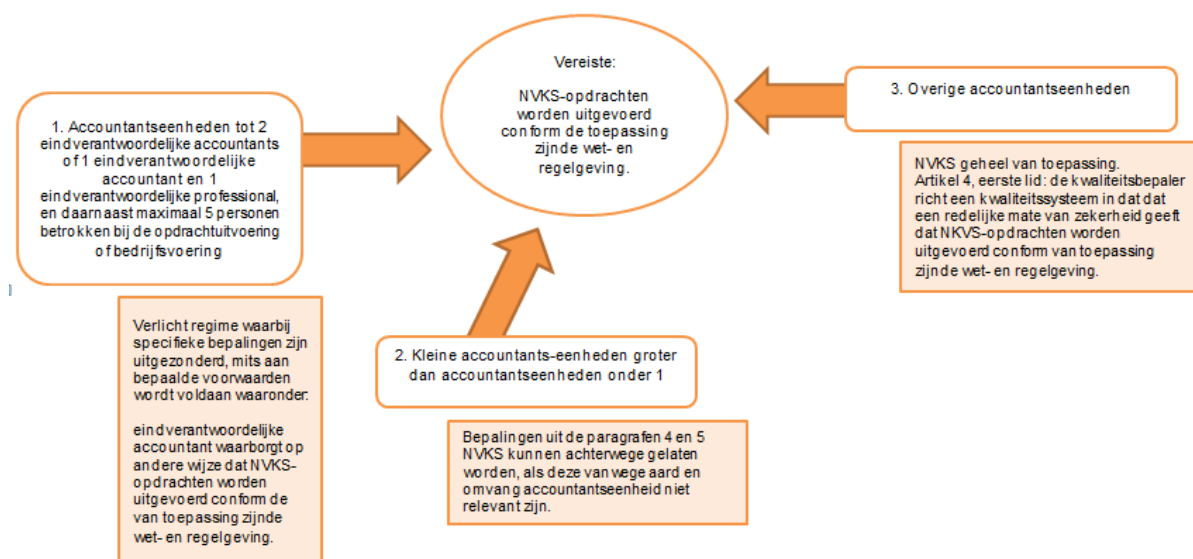
De NVKS geven de mogelijkheid om rekening te houden met de aard en omvang van een accountantseenheid. Hiermee krijgen kleine accountantseenheden de mogelijkheid om een kwaliteitssysteem op maat in te richten.

Het eerste lid voorziet in een algemene bepaling op basis waarvan de nadere eisen gesteld aan het kwaliteitssysteem, niet of beperkt mogen worden toegepast als deze vanwege de aard en omvang van een accountantseenheid niet relevant zijn voor de opdrachttuitvoering of bedrijfsvoering.

Het tweede lid en derde lid voorzien in een speciaal regime voor accountantseenheden die de NVKS als klein aanmerken. Dit zijn accountantseenheden waar:

- maximaal twee eindverantwoordelijke accountants werkzaam zijn en daarnaast maximaal vijf andere personen betrokken zijn bij de opdrachttuitvoering of bedrijfsvoering; of
- één eindverantwoordelijke accountant en één eindverantwoordelijke professional werkzaam zijn en daarnaast maximaal vijf personen betrokken zijn bij de opdrachttuitvoering of bedrijfsvoering.

In de figuur hieronder zijn de vereisten voor de verschillende soorten accountantseenheden visueel weergegeven.



Bovenstaande figuur kan helpen bij de vraag onder welke regime een accountantseenheid valt. Daarnaast is het uiteraard van belang dat het regime aansluit bij de specifieke kenmerken van de accountantseenheid.

*Tweede lid*

Het verlichte regime van het tweede lid is alleen van toepassing op kleine accountantseenheden als beschreven in het tweede lid. In dit verlichte regime zijn bepaalde kwaliteitseisen uitgesloten omdat evident is dat deze kleine accountantseenheden daaraan voldoen.

Een consequentie van dit verlichte regime is dat een kleine accountantseenheid geen gebruik hoeft te maken van een kwaliteitshandboek. In feite is een eindverantwoordelijke accountant bij een dergelijke accountantseenheid zelf de belangrijkste kwaliteitswaarborg, in combinatie met periodiek overleg met een accountant van buiten de accountantseenheid. Met dit verlichte regime krijgen kleine accountantseenheden de mogelijkheid om zonder uitgebreide administratieve verplichtingen inhoudelijk vorm te geven aan de kernbepalingen van de NVKS, maar niet vrijblijvend (wel vormgevend maar niet normgevend).

Het toepassen van het verlichte regime van het tweede lid is aan voorwaarden verbonden. Ten eerste zal een eindverantwoordelijke accountant binnen de accountantseenheid op andere wijze moeten waarborgen dat NVKS-opdrachten worden uitgevoerd volgens de relevante wet- en regelgeving (tweede lid, onderdeel a). Ten tweede zal een eindverantwoordelijke accountant jaarlijks de kwaliteitsambitie van de accountantseenheid moeten evalueren en de wijze waarop de kwaliteit van NVKS-opdrachten wordt gewaarborgd. Hij kan dit doen door te evalueren en vast te leggen hoe hij invulling heeft gegeven aan de belangrijkste elementen van kwaliteitsbeheersing zoals:

- waarneming;
- capaciteit qua mensen en middelen;
- planning;
- kennis van wet- en regelgeving;
- intervisiemomenten met waarnemer;
- eigen betrokkenheid bij opdrachtuitvoering.

Tijdens het gesprek met een accountant van buiten de accountantseenheid kan de eindverantwoordelijke accountant met behulp van een (willekeurig) opdracht-dossier aantonen hoe hij invulling heeft gegeven aan zijn betrokkenheid en aan de andere elementen van kwaliteitsbeheersing.

Als een accountantseenheid gebruik maakt van het verlichte regime van het tweede lid, is het voor de kwaliteitsbeheersing van belang een klankbord van buiten de accountantseenheid te hebben. Een accountantseenheid met maximaal twee eindverantwoordelijke accountants of één eindverantwoordelijke accountant en één eindverantwoordelijke professional wordt als te gering beschouwd voor een representatieve en kritische blik die nodig is voor kwaliteit. Om die reden moet de evaluatie met een accountant van buiten de accountantseenheid worden besproken.

Bij accountantseenheden waarbij één eindverantwoordelijke accountant betrokken is, zal de accountant van buiten de accountantseenheid vaak dezelfde persoon zijn als de waarnemer als bedoeld in artikel 14. Bij accountantseenheden waarbij twee eindverantwoordelijke accountants betrokken en elkaars waarnemer zijn, wordt de bespreking als bedoeld in het tweede lid, onderdeel b, onder 2, gevoerd met een andere accountant die buiten de accountantseenheid staat.

*Derde lid*

Als het verlichte regime van het tweede lid wordt toegepast, hoeft geen kwaliteitsbepaler te worden aangewezen en kwaliteitsmanagers zullen er veelal ook niet zijn. Het derde lid noemt de artikelen die onder het verlichte regime van toepassing blijven. Een eindverantwoordelijke accountant zal de in die artikelen gestelde eisen moet naleven, ook al richten deze artikelen zich tot de kwaliteitsbepaler of kwaliteitsmanager. Zo zal een eindverantwoordelijke accountant bijvoorbeeld moeten vaststellen dat de accountantseenheid voldoet aan de randvoorwaarden, bedoeld in artikel 5, eerste lid, onderdelen a en b. En als een eindverantwoordelijke accountant met een eindverantwoordelijke professional samenwerkt, zal hij erop moeten toezien dat die eindverantwoordelijke professional aan de eisen gesteld in artikel 7 voldoet.

Het verschil met het normale regime is dat onder dit verlichte regime de verantwoordelijkheid voor het invullen van de vereisten bij (één van) de eindverantwoordelijke accountant(s) ligt in plaats van bij de kwaliteitsbepaler<sup>26</sup>.

<sup>26</sup> Ook al richten enkele van de in het derde lid genoemde artikelen zich tot de kwaliteitsmanager, een kwaliteitsbepaler is (vaktechnische) verantwoordelijk voor de werkzaamheden van een kwaliteitsmanager.

## **Paragraaf 8 Overgangs- en slotbepalingen**

### **Artikelen 28 en 29**

De NVKS treden op 1 januari 2017 in werking maar behoeven pas een jaar later, namelijk met ingang van 1 januari 2018, voor het eerst te worden toegepast (artikel 29, eerste lid). In de tussentijd blijven de regelingen genoemd in artikel 28 van kracht en voldoet een kwaliteitssysteem aan de daarin gestelde eisen. De in artikel 28 genoemde regelingen gelden niet langer voor een accountant die ervoor kiest om de NVKS al in 2017 toe te passen (artikel 29, derde lid). Dit kan op elk moment. In dat geval is het van belang dat een kwaliteitsbepaler precies kan aangeven vanaf welk moment hij de NVKS toepast. Eerdere toepassing van de NVKS is toegestaan onder de voorwaarde dat de gehele regeling wordt nageleefd en niet slechts enkele artikelen daaruit (artikel 29, derde lid). Op 1 januari 2018 worden de in artikel 28 genoemde regelingen ingetrokken (artikel 29, tweede lid). De NVKS komen hiervoor in de plaats. RKB1 is dan niet langer relevant.