

# MKB bundel

Uittreksel uit de Handleiding  
Regelgeving Accountancy

Midden- en  
kleinbedrijf  
MKB

The logo for the Nederlandse Bedrijfs Accountants Vereniging (NBA) consists of a thick orange horizontal bar above the letters 'NBA' in a bold, orange, sans-serif font.

**NBA**

2024

# **MKB bundel 2024**

## **Uittreksel uit de Handleiding Regelgeving Accountancy**

**Disclaimer**

De NBA heeft zich ten doel gesteld voor een zo betrouwbaar mogelijke uitgave te zorgen. Niettemin is de NBA niet aansprakelijk voor onjuistheden die eventueel in deze uitgave voorkomen.

**Copyright**

© 2024 Koninklijke Nederlandse beroepsorganisatie van accountants (NBA), Amsterdam. Niets uit deze uitgave mag worden veeelvoudigd en/of openbaar gemaakt door middel van druk, fotokopie, microfilm, elektronisch op geluidsband of op welke andere wijze dan ook, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de NBA.

**Copyright IFAC**

Delen van de regelgeving van de NBA zijn afgeleid van de door IFAC ontwikkelde en uitgegeven regelgeving. IFAC is de eigenaar van de copyrights van de originele werken. Voor nadere informatie hierover wordt verwezen naar [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

## Voorwoord

Met genoegen presenteren wij u editie 2024 van de MKB bundel. Elk jaar stellen wij deze bundel zorgvuldig samen voor accountants die actief zijn in de samenstellingspraktijk. Als professional in dit vakgebied weet u als geen ander hoe essentieel het is om up-to-date te blijven met de nieuwste ontwikkelingen en te voldoen aan de geldende wet- en regelgeving. Deze bundel biedt u de nodige ondersteuning om hierin te slagen.

Ten opzichte van de editie 2023 zijn er enkele wijzigingen doorgevoerd in artikel 1 van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) als gevolg van aanpassingen in Standaarden 220 en 600.

Wij zijn ervan overtuigd dat deze bundel een waardevolle hulp zal zijn in uw dagelijkse werkzaamheden en zal bijdragen aan het versterken van uw rol als trusted advisor binnen het MKB. Wij wensen u veel succes met het gebruik van deze bundel en met uw werkzaamheden in de samenstellingspraktijk.



Gerdien Vlot  
*Accountant*

Voorzitter Commissie MKB

# Inhoud

<b>Verordeningen (inclusief toelichtingen)</b>	<b>6</b>
<i>Verordening gedrags- en beroepsregels accountants</i>	7
<i>Toelichting bij de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants</i>	14
<b>Nadere voorschriften</b>	<b>67</b>
<i>Nadere voorschriften kwaliteitssystemen</i>	68
<i>Toelichting bij de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen</i>	83
<i>Toelichting bij Nadere voorschriften wijziging NVKS 2020</i>	123
<i>Nadere voorschriften NOCLAR</i>	130
<i>Toelichting bij Nadere voorschriften NOCLAR</i>	136
<b>Nadere voorschriften controle- en overige standaarden</b>	<b>181</b>
<i>000N Aanvulling op de definities in de Standaarden van de NV COS</i>	182
<i>4410 Samenstellingsopdrachten</i>	194
<b>NBA Alerts en NBA Handreikingen</b>	<b>221</b>
<i>Overzicht relevante NBA Alerts en –Handreikingen voor de mkb-praktijk</i>	222

## Verordeningen (inclusief toelichtingen)

# Verordening gedrags- en beroepsregels accountants

## Opschrift

### Hoofdstuk 1 Definities

### Hoofdstuk 2 Fundamentele beginselen

*Paragraaf 2.1 Fundamentele beginselen voor de accountant*

*Paragraaf 2.2 Professionaliteit*

*Paragraaf 2.3 Integriteit*

*Paragraaf 2.4 Objectiviteit*

*Paragraaf 2.5 Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid*

*Paragraaf 2.6 Vertrouwelijkheid*

### Hoofdstuk 3 Zich houden aan de fundamentele beginselen

### Hoofdstuk 4 Intrekking van regelingen

### Hoofdstuk 5 Slotbepalingen

## ***Opschrift***

De ledenvergadering van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants,

Gelet op artikel 19, tweede lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet op het accountantsberoep,

Overwegende dat het onderscheidend kenmerk van het accountantsberoep is de verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang,

Overwegende dat het algemeen belang is gediend met gedrags- en beroepsregels ten behoeve van een goede uitoefening van het accountantsberoep,

Stelt de volgende verordening vast: (Zie Algemeen)

## ***Hoofdstuk 1 Definities***

### *Hoofdstuk 1 definities*

(Zie THoofdstuk 1)

#### **Artikel 1**

In deze verordening en daarop berustende bepalingen wordt, voor zover niet anders is bepaald, verstaan onder: (zie T1)

- *accountant*: accountant als bedoeld in artikel 1 van de Wet op het accountantsberoep;
- *bedreiging*: onaanvaardbaar risico dat de accountant zich niet houdt aan de fundamentele beginselen als gevolg van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdsheid of intimidatie;
- *professionele dienst*: werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend;
- *vakbekwaamheid*: beschikken over en kunnen toepassen van de noodzakelijke theoretische kennis van de vakgebieden, genoemd in artikel 2 van het Besluit accountantsopleiding 2013.

## ***Hoofdstuk 2 Fundamentele beginselen***

### **Paragraaf 2.1 Fundamentele beginselen voor de accountant**

#### **Artikel 2**

Om invulling te geven aan de verantwoordelijkheid van een accountant te handelen in het algemeen belang, houdt de accountant zich aan de volgende fundamentele beginselen: (Zie T2)

- a professionaliteit;
- b integriteit;
- c objectiviteit;
- d vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
- e vertrouwelijkheid.

#### **Artikel 3**

- 1 Het in artikel 2 genoemde fundamentele beginsel professionaliteit is van toepassing op elk handelen of nalaten van de accountant.



- 2 De in artikel 2 genoemde fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, en vertrouwelijkheid zijn van toepassing op de accountant bij de beroepsuitoefening. (Zie T3)

## Paragraaf 2.2 Professionaliteit

(Zie T Paragraaf 2.2)

### Artikel 4

De accountant onthoudt zich van elk handelen of nalaten waarvan de accountant weet of behoort te weten dat dit het accountantsberoep in diskrediet brengt of kan brengen. (Zie T4)

### Artikel 5

De accountant die vermoedt dat de organisatie waarbij deze werkzaam is dan wel waaraan deze is verbonden wet- en regelgeving niet naleeft, treft een redelijkerwijs te nemen maatregel. (Zie T5)

## Paragraaf 2.3 Integriteit

(Zie T Paragraaf 2.3)

### Artikel 6

De accountant treedt eerlijk en oprecht op. (Zie T6)

### Artikel 7

- 1 Als de accountant betrokken is bij of in verband wordt gebracht met niet-integer handelen van anderen, neemt deze een maatregel gericht op het beëindigen van dit handelen.
- 2 Als de maatregel, bedoeld in het eerste lid, niet mogelijk is distantieert de accountant zich van het niet-integer handelen. (Zie T7)

### Artikel 8

De accountant die vermoedt dat de organisatie waarbij deze werkzaam is dan wel waaraan deze is verbonden niet integer handelt, treft een redelijkerwijs te nemen maatregel. (Zie T8)

### Artikel 9

- 1 Als de accountant betrokken is bij of in verband wordt gebracht met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is:
  - a neemt de accountant een maatregel gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding; of
  - b voegt de accountant aan deze informatie een mededeling toe waarin deze de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding aan de beoogde gebruikers van de informatie kenbaar maakt.
- 2 Als de maatregel of mededeling, bedoeld in het eerste lid, niet mogelijk is distantieert de accountant zich van deze informatie. (Zie T9)

### Artikel 10

Als de betrokkenheid van de accountant bij bepaalde informatie door een ander onjuist wordt voorgesteld, treft de accountant een redelijkerwijs te nemen maatregel om aan de beoogde gebruikers van de informatie kenbaar te maken waaruit de betrokkenheid bij die informatie werkelijk bestaat. (Zie T10)

### Artikel 10a

- 1 De accountant zet niet aan of laat niet aanzetten tot onethisch gedrag door het aanbieden of laten aanbieden van een geschenk, persoonlijke uiting van gastvrijheid, belofte of dienst.

- 2 De accountant moedigt een ander niet aan om een geschenk, persoonlijke uiting van gastvrijheid, belofte of dienst aan te bieden of te ontvangen, terwijl de accountant weet of behoort te weten dat de aanbieder de bedoeling heeft daarmee aan te zetten tot onethisch gedrag. (Zie T10a en 11a)

## **Paragraaf 2.4 Objectiviteit**

(Zie T Paragraaf 2.4)

### **Artikel 11**

De accountant laat zich niet ongepast beïnvloeden en vertrouwt niet ongepast op derden, technologie of andere factoren. (Zie T11)

### **Artikel 11a**

De accountant ontvangt geen geschenk, persoonlijke uiting van gastvrijheid, belofte of dienst waarvan de accountant weet of behoort te weten dat dit wordt aangeboden met de bedoeling om aan te zetten tot onethisch gedrag. (Zie T11a en 10a en 11a)

## **Paragraaf 2.5 Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid**

(Zie T Paragraaf 2.5)

### **Artikel 12**

De accountant houdt de eigen vakbekwaamheid op het niveau dat is vereist om een professionele dienst op een adequate wijze te kunnen verlenen. (Zie T12)

### **Artikel 13**

- 1 De accountant past de bij een professionele dienst relevante wet- en regelgeving toe.
- 2 De accountant voert een professionele dienst nauwgezet, grondig en tijdig uit. (Zie T13)

### **Artikel 14**

- 1 De accountant zorgt ervoor dat degene die onder de verantwoordelijkheid van deze accountant werkzaamheden uitvoert ten behoeve van een professionele dienst, hiervoor adequaat is toegerust.
- 2 De accountant zorgt ervoor dat er toereikende begeleiding van, toezicht op en beoordeling van deze werkzaamheden plaatsvindt. (Zie T14)

### **Artikel 15**

De accountant maakt, als daartoe aanleiding bestaat, de gebruikers van de professionele diensten van deze accountant attent op de beperkingen die inherent aan die diensten zijn. (Zie T15)

### **Artikel 15a**

- 1 Voordat de accountant een controleopdracht, beoordelingsopdracht of samenstellingsopdracht van historische financiële informatie aanvaardt, gaat deze bij een andere accountant die bij deze cliënt een dergelijke opdracht uitvoert of in de voorgaande 24 maanden heeft uitgevoerd na of er aanleiding is om de opdracht niet te aanvaarden.
- 2 Het eerste lid geldt niet, als de accountant:
  - a bij deze cliënt al een controleopdracht, beoordelingsopdracht of samenstellingsopdracht van historische financiële informatie uitvoert of in de voorgaande verantwoordingsperiode heeft uitgevoerd; of
  - b de opdracht overneemt van een andere accountant binnen dezelfde accountantspraktijk.
- 3 De accountant beantwoordt een verzoek op grond van het eerste lid binnen een redelijke termijn. (Zie T15a)

## Paragraaf 2.6 Vertrouwelijkheid

(Zie T Paragraaf 2.6)

### Artikel 16

De accountant die de beschikking krijgt over gegevens of inlichtingen waarvan deze het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, is verplicht tot geheimhouding van die gegevens of inlichtingen, behoudens voor zover de accountant: (Zie T16)

- a bij of krachtens een wettelijk voorschrift tot het verstrekken van de gegevens of inlichtingen verplicht is;
- b bij of krachtens een wettelijk voorschrift tot het verstrekken van de gegevens of inlichtingen bevoegd is; (Zie T16, onderdelen a en b)
- c betrokken is in een gerechtelijke procedure of klachtprocedure die jegens de accountant is aangespannen dan wel jegens de organisatie waarbij deze werkzaam of waaraan deze verbonden is of is geweest, en de gegevens of inlichtingen in die procedure van belang zijn; (Zie T16, onderdeel c)
- d van de organisatie waarvoor de accountant een professionele dienst uitvoert of heeft uitgevoerd, in het kader van een specifiek doel schriftelijke toestemming tot het verstrekken van de gegevens of inlichtingen heeft verkregen en dit doel wordt vastgelegd; of (Zie T16, onderdeel d)
- e het noodzakelijk acht om desgevraagd bij dezelfde organisatie waarvoor de accountant een professionele dienst uitvoert of heeft uitgevoerd een andere accountant in staat te stellen een professionele dienst op verantwoorde wijze te aanvaarden en uit te voeren. (Zie T16, onderdeel e)

### Artikel 17

- 1 De accountant betreft in de besluitvorming om op grond van artikel 16, onderdelen b tot en met e, al dan niet tot het verstrekken van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen over te gaan: (Zie T17)
  - a de belangen van betrokken partijen en derden, waaronder het algemeen belang;
  - b de betrouwbaarheid, volledigheid en onderbouwing van die gegevens of inlichtingen; en
  - c de wijze waarop en de persoon of de entiteit aan wie die gegevens of inlichtingen worden verstrekt.
- 2 De accountant legt de overwegingen vast die geleid hebben tot het besluit al dan niet tot het verstrekken van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen over te gaan.

### Artikel 18

De accountant gebruikt vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet voor eigen gewin of het gewin van een derde. (Zie T18)

### Artikel 19

De accountant treft een redelijkerwijs te nemen maatregel om ervoor te zorgen dat degene die onder de verantwoordelijkheid van deze accountant werkzaamheden uitvoert ten behoeve van een professionele dienst of aan wie de accountant advies of ondersteuning vraagt, de vertrouwelijkheidsverplichtingen naleeft zoals deze op grond van de artikelen 16 tot en met 18 voor accountants gelden. (Zie T19)

## Hoofdstuk 3 Zich houden aan de fundamentele beginselen

(Zie T Hoofdstuk 3)

### Artikel 20

Bij het naleven van deze verordening: (Zie T20)

- a heeft de accountant een onderzoekende geest;
- b past de accountant professionele oordeelsvorming toe; en
- c hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht.

## **Artikel 21**

- 1 De accountant identificeert en beoordeelt omstandigheden die een bedreiging kunnen zijn voor het zich houden aan een fundamenteel beginsel en neemt met betrekking tot dergelijke omstandigheden een toereikende maatregel die ertoe leidt dat de accountant zich houdt aan de fundamentele beginselen.
- 2 Als de accountant bij een bedreiging niet in staat is een maatregel als bedoeld in het eerste lid te nemen, weigert of beëindigt de accountant de professionele dienst en beëindigt de accountant zo nodig de relatie met de organisatie waarvoor de accountant een professionele dienst uitvoert of uitvoerde.
- 3 Als sprake is van een bedreiging waarbij een maatregel is genomen die ertoe leidt dat de accountant zich houdt aan de fundamentele beginselen legt de accountant de bedreiging, de beoordeling, de toegepaste maatregel en de conclusie vast teneinde zich tegenover derden te kunnen verantwoorden. (Zie T21 en T Algemeen paragraaf 5)

## **Artikel 22**

Als de accountant constateert dat deze in strijd handelt of heeft gehandeld met een bepaling van deze verordening, treft de accountant zo spoedig mogelijk een toereikende maatregel om de strijdigheid en de gevolgen daarvan weg te nemen. (Zie T22)

## **Hoofdstuk 4 Intrekking van regelingen**

### **Artikel 23**

- 1 De Verordening gedragscode, vastgesteld door de ledenvergadering van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, wordt ingetrokken.
- 2 De Verordening gedragscode, vastgesteld door de ledenvergadering van het Nederlands Instituut van Registeraccountants, wordt ingetrokken. (Zie T23)

## **Hoofdstuk 5 Slotbepalingen**

### **Artikel 24**

Het bestuur van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants kan, gehoord de leden, met betrekking tot de artikelen 2 tot en met 22 nadere voorschriften vaststellen. (Zie T24)

### **Artikel 25**

Vervallen. (Zie T25)

### **Artikel 26**

Deze verordening wordt aangehaald als: Verordening gedrags- en beroepsregels accountants, bij afkorting VGBA. (Zie T26)

### **Artikel 27**

Deze verordening treedt in werking op de eerste dag na publicatie in de Staatscourant en werkt terug tot en met 1 januari 2014. (Zie T27)

---

#### **Regelgeving-technische informatie**

Betreft	Artikel	Besluit	Goedkeuring	Bekendmaking	Inwerkingtreding
Nieuwe regeling		16-12-2013	20-12-2013 FM/2013/2268M	Stcrt. 2014, 163	1-1-2014

Wijziging	10a, 11a, 15a en 25	16-12-2019		Stort 2019, 71312	1-1-2020
Wijziging	Aanvulling artikelen: 11 en 20  Tekstuele wijzigin- gen: 2 tot en met 5, 7 tot en met 12, 14 tot en met 17, 19 tot en met 22.	13-12-2021	n.v.t.	Stort. 2021, 50103	1-1-2022

# Toelichting bij de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants

## Status

## Voorwoord

## Leeswijzer

## Algemeen

*Paragraaf 1 Voor wie geldt de VGBA*

*Paragraaf 2 Uitgangspunten*

*Paragraaf 3 Wanneer gelden welke fundamentele beginselen*

*Paragraaf 4 Professionele dienst*

*Paragraaf 5 Wat als sprake is van een (mogelijke) bedreiging van de fundamentele beginselen*

*Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA*

*Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA*

*Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten*

*Paragraaf 9 Verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang*

*Paragraaf 10 Regelgevingstechnische informatie*

*Paragraaf 11 Tuchtrect*

*Paragraaf 12 Verhouding tot andere wet- en regelgeving*

*Paragraaf 13 Nadere voorschriften*

*Paragraaf 14 Wat als accountants meer artikelen in de VGBA naast elkaar moeten toepassen*

*Paragraaf 15 Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving? Volgens de NV NOCLAR reageren?*

*Paragraaf 16 Beroepsethische conflicten*

*Paragraaf 17 IESBA International Code of Ethics*

*Paragraaf 18 Evaluatie VGBA (2018)*

*Paragraaf 19 Historie gedrags- en beroepsregels*

*Paragraaf 20 Overzicht relevante regelingen, toelichting en handreiking:*

## Artikelsgewijze toelichting

*Hoofdstuk 1 Definities*

*Hoofdstuk 2 Fundamentele beginselen*

*Hoofdstuk 3 Zich houden aan de fundamentele beginselen*

*Hoofdstuk 4 Intrekking van regelingen*

*Hoofdstuk 5 Slotbepalingen*

## **Status**

De Toelichting op de VGBA heeft niet de status van regelgeving. De toelichting is namelijk geen onderdeel van de VGBA. Toch is de toelichting van waarde. Zij voorziet de (artikelen in de) VGBA van context en uitleg en geeft achtergrondinformatie over (de totstandkoming van) de VGBA.

## **Voorwoord**

Dit is een geactualiseerde versie van de Toelichting op de VGBA. Deze versie sluit aan op de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) per 1 januari 2022 (laatste wijziging VGBA). Deze toelichting is gebaseerd op de versie die de NBA heeft gepubliceerd bij de inwerkingtreding van de VGBA op 1 januari 2014. De toelichting is echter verduidelijkt (inhoud en taalgebruik) en uitgebreid met informatie over nieuwe en gewijzigde artikelen sinds de inwerkingtreding van de VGBA.

## **Leeswijzer**

Deze toelichting bestaat uit een algemeen deel, een artikelsgewijs deel en bijlagen.

## **Algemeen**

### **Paragraaf 1 Voor wie geldt de VGBA**

De Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) geldt voor iedere accountant (Accountant-Administratieconsulent of Registeraccountant). Accountants staan ingeschreven in het accountantsregister (artikel 41 Wab) en zijn lid van de beroepsorganisatie (artikel 3, lid 3, Wab).<sup>1</sup>

### **Paragraaf 2 Uitgangspunten**

Uitgangspunt in het doen (handelen) en laten (nalaten) van accountants zijn vijf fundamentele beginselen, te weten:

- professionaliteit;
- integriteit;
- objectiviteit;
- vakbekwaamheid en zorgvuldigheid;
- betrouwbaarheid.

Deze fundamentele beginselen zijn de gedeelde professionele waarden van het accountantsberoep. Ze geven invulling aan het gedrag dat het maatschappelijk verkeer van accountants verwacht (zie Paragraaf 3 Wanneer gelden welke fundamentele beginselen). Door zich aan de fundamentele beginselen te houden, geven accountants invulling aan hun verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang (artikel 2 VGBA). Die verantwoordelijkheid hangt samen met de rol van accountants als vertrouwenspersoon van het maatschappelijk verkeer (zie Paragraaf 9 Verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang). Deze fundamentele beginselen zijn de randvoorwaarden voor het vertrouwen in de uitoefening van het accountantsberoep (zie Paragraaf 10 Regelgevingstechnische informatie). Accountants vragen zich niet pas achteraf af of hun gedrag wel aan de fundamentele beginselen voldoet. Accountants laten zich leiden door

---

<sup>1</sup> Daarop bestaat één uitzondering, maar die laten we hier buiten beschouwing (artikel 2, lid 3, in samenhang met artikel 39, lid 2, Wab).

de fundamentele beginselen. De fundamentele beginselen vormen de basis van hun gedrag. Zie de artikelsgewijze toelichting voor een beschrijving van elk van deze fundamentele beginselen.

Bij het naleven van de VGBA (en daarop gebaseerde nadere voorschriften) hebben accountants een onderzoekende geest, passen ze professionele oordeelsvorming toe en baseren ze zich op hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht (zie de toelichting op artikel 20 VGBA). Accountants letten actief op eventuele bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen en reageren daarop (artikel 21 VGBA). Zie voor meer informatie Paragraaf 5 Wat als sprake is van een (mogelijke) bedreiging van de fundamentele beginselen en Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA.

De fundamentele beginselen en het toetsingskader om te beoordelen of accountants zich aan de fundamentele beginselen houden, zijn vastgelegd in de VGBA. De VGBA is dus niet slechts een van de vele regelingen waar accountants zich aan moeten houden. De VGBA vormt de basis voor elk gedrag van accountants.

Accountants die constateren dat ze in strijd handelen of hebben gehandeld met een of meer fundamentele beginselen, nemen zo spoedig mogelijk maatregelen. Die moeten ervoor zorgen dat zij zich weer aan de fundamentele beginselen houden en de gevolgen van de overtreding wegnemen (zie de toelichting op artikel 22 VGBA).

### *Let op!*

De artikelen 4 tot en met 19 van de VGBA vullen de fundamentele beginselen nader in of met andere woorden: ze werken de fundamentele beginselen uit. Dit geldt ook voor nadere voorschriften gebaseerd op de VGBA (zie Paragraaf 13 Nadere voorschriften). Het gaat om situaties waar al is ingevuld hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen die situaties aankijkt en wat die waarschijnlijk verwacht van accountants in die situaties. Het is echter niet mogelijk om op voorhand voor alle situaties te regelen hoe accountants zich wel of juist niet moeten gedragen. Dit is bovendien niet wenselijk. Het zou leiden tot – nooit volledige – ‘rules based-regelgeving’. De VGBA is ‘principles based-regelgeving’. Dit brengt mee dat de fundamentele beginselen in alle mogelijke situaties gelden waar artikel 3 van de VGBA deze van toepassing heeft verklaard (zie Paragraaf 3 Wanneer gelden welke fundamentele beginselen). Accountants moeten zich dit goed realiseren. In situaties die niet expliciet zijn geregeld, gedragen accountants zich naar de geest van de VGBA. Daarvoor is nodig dat accountants doordrongen zijn van het doel en de strekking van de fundamentele beginselen.

## **Paragraaf 3 Wanneer gelden welke fundamentele beginselen**

Artikel 3 van de VGBA regelt wanneer accountants zich aan welke fundamentele beginselen moeten houden:<sup>2</sup>

- Professionaliteit (lid 1). Accountants houden zich altijd aan het fundamentele beginsel professionaliteit. Dit moet ongeacht hun rol, eventuele functie of de aard van eventuele werkzaamheden. In lid 1 staat ‘elk handelen of nalaten’. ‘Handelen’ verwijst naar een actieve houding (doen). ‘Nalaten’ verwijst naar een passieve houding (niets doen of te weinig doen).
- Integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, vertrouwelijkheid en professionaliteit (lid 2). Bij de beroepsuitoefening houden accountants zich aan elk van de fundamentele beginselen. Dit houdt in wanneer accountants een professionele dienst uitvoeren (zie Paragraaf 10 Regelgevingtechnische informatie). Daarvan is sprake bij werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend. Het maakt daarbij niet uit of sprake is van zakelijk of privé uitvoeren van een professionele dienst (zie Paragraaf 4 Professionele dienst). Het enkele feit dat een AA of RA zichzelf bekend maakt of bekend staat als accountant brengt nog niet mee dat deze zich aan alle fundamentele

<sup>2</sup> Met andere woorden, artikel 3 van de VGBA bepaalt de werkingssfeer of de reikwijdte van de fundamentele beginselen.



beginselen moet houden. Dit moet dus alleen wanneer accountants een professionele dienst uitvoeren. Het vervolg van deze toelichting heeft het over 'professionele diensten uitvoeren' in plaats van 'bij de beroepsuitoefening'.

#### **Paragraaf 4 Professionele dienst**

Professionele diensten zijn: werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend (definitie in artikel 1 VGBA). Het maakt daarbij niet uit op welk terrein die werkzaamheden worden verricht. Met andere woorden, wat accountants bijvoorbeeld controleren of beoordelen is niet van belang om van een professionele dienst te kunnen spreken. De precieze werkzaamheden verschillen natuurlijk per (soort) professionele dienst. In de VGBA staat een definitie van vakbekwaamheid (artikel 1). Dit is beschikbaar over en kunnen toepassen van de noodzakelijke theoretische kennis van de vakgebieden genoemd in artikel 2 van het Besluit accountantsopleiding 2013 (zie de toelichting bij artikel 1). Telkens wanneer accountants werkzaamheden verrichten waarbij zij vakbekwaamheid (kunnen) aanwenden waarover accountants beschikken dan wel behoren te beschikken – dus telkens wanneer accountants een professionele dienst uitvoeren – oefenen zij het beroep uit. Zij moeten zich dan aan alle fundamentele beginselen houden (artikel 3, lid 2, VGBA). Het begrip professionele dienst moet ruim worden uitgelegd. Het is niet beperkt tot zakelijk handelen. Ook werkzaamheden in de privésfeer kunnen een professionele dienst zijn.

Voorbeelden van werkzaamheden waarvoor accountants hun vakbekwaamheid (kunnen) aanwenden en die dus als professionele diensten kwalificeren zijn: controle- en beoordelingsopdrachten van historische financiële informatie; assurance-opdrachten anders dan controle- en beoordelingsopdrachten van historische financiële informatie; opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden; samenstellingsopdrachten; voeren van administraties; inrichten van administraties; overige werkzaamheden op het terrein van financiële verslaglegging, administratieve organisatie, bedrijfseconomie en belastingen; controles naar de bedrijfscultuur van een organisatie en 'the tone at the top'; werkzaamheden op het gebied van ESG en duurzaamheid; overnameonderzoeken, ondersteunen bij onderhandelingen met financiers; het voeren van onderhandelingen om zelf tot een onderneming toe te treden of om voor anderen een onderneming op te zetten; werkzaamheden van een accountant als executeur van nalatenschappen, forensisch onderzoek.

Ook bij privé handelen kan sprake zijn van een professionele dienst uitvoeren. Denk bijvoorbeeld aan werkzaamheden voor jezelf of aan werkzaamheden in vrije tijd voor anderen dan cliënten of de eigen organisatie. Het is niet van belang of anderen daarvoor betalen. Ook werkzaamheden om niet kunnen professionele diensten zijn. Bepalend is of accountants vakbekwaamheid van accountants (kunnen) aanwenden. Hier volgen drie voorbeelden van privé handelen waarbij een accountant een professionele dienst uitvoert:

- Een accountant doet belastingaangifte voor zichzelf.
- Een accountant is als vrijwilliger penningmeester van een sportvereniging, schoolbestuur of kerkbestuur.
- Een accountant vraagt als vriendendienst een uitkering aan voor de bureaus.

#### **Paragraaf 5 Wat als sprake is van een (mogelijke) bedreiging van de fundamentele beginselen**

Accountants letten actief op eventuele bedreigingen voor de naleving van die fundamentele beginselen waar zij zich volgens artikel 3 van de VGBA aan moeten houden. Omstandigheden die een bedreiging kunnen zijn, moeten ze herkennen en beoordelen: is dit inderdaad een bedreiging? Bij een bedreiging nemen ze een maatregel of een combinatie van maatregelen die ertoe leidt dat zij zich aan de fundamentele beginselen houden ('toereikende maatregelen'). Zijn toereikende maatregelen niet mogelijk? Accountants weigeren of beëindigen dan een professionele dienst en beëindigen zo nodig ook de relatie met de organisatie waar ze de professionele dienst voor (zouden gaan) uitvoeren.

Accountants die maatregelen hebben genomen, maken een vastlegging om zich tegenover derden te kunnen verantwoorden. Al deze verplichtingen staan in artikel 21 van de VGBA. Het 'Stappenplan toetsingskader VGBA' maakt ze visueel. Zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA voor het stappenplan zelf en een toelichting op elk van de verplichtingen. Artikel 21 van de VGBA wordt ook wel 'conceptueel raamwerk' genoemd. Dit is in navolging van de IESBA Code of Ethics (zie Paragraaf 17 IESBA International Code of Ethics).

### Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA

De artikelen 20 en 21 van de VGBA vormen het toetsingskader van de VGBA. Deze artikelen hangen nauw met elkaar samen. Artikel 20 verplicht accountants bij het naleven van deze verordening een onderzoekende geest te hebben, professionele oordeelsvorming toe te passen en zich te baseren op hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht (zie de toelichting bij artikel 20). Dit is nodig om artikel 21 (conceptueel raamwerk) goed te kunnen toepassen (zie Paragraaf 5 Wat als sprake is van een (mogelijke) bedreiging van de fundamentele beginselen).

### Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA

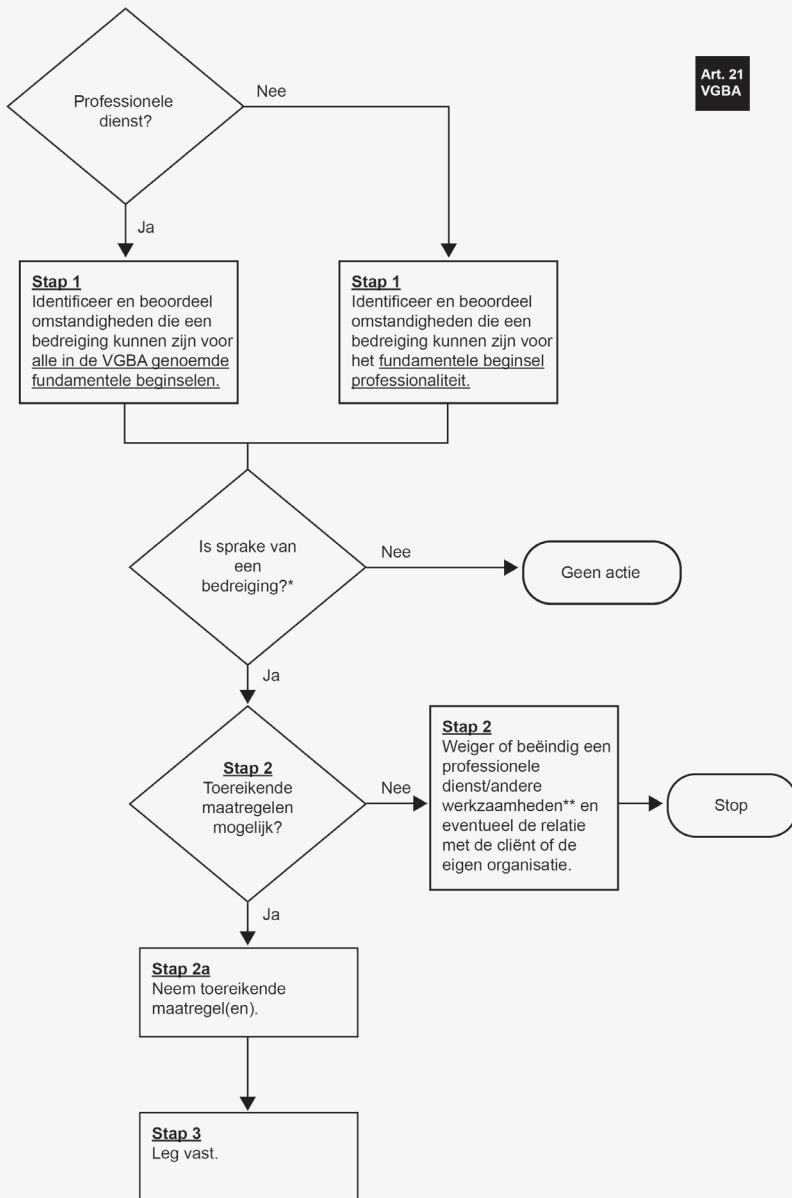
Hierna volgt een 'stappenplan'. Dat maakt het toetsingskader van de VGBA visueel (zie Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA). De stappen 'vertalen' de (opeenvolgende) verplichtingen volgens de artikelen 20 en 21 van de VGBA. Na het stappenplan volgt een toelichting op elk van de stappen. Startpunt van het stappenplan is de vraag of een accountant een professionele dienst uitvoert. Dit bepaalt aan welke fundamentele beginselen deze accountant zich moet houden (zie Paragraaf 3 Wanneer gelden welke fundamentele beginselen). Dit startpunt is de 'vertaling' van 'bij de beroepsuitoefening' in artikel 3 van de VGBA. Het vervolg van deze toelichting heeft het over 'professionele diensten uitvoeren' in plaats van 'bij de beroepsuitoefening'.

#### Opmerkingen

- Voor elk van de stappen geldt: accountants hebben een onderzoekende geest, passen professionele oordeelsvorming toe en baseren zich op hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht (artikel 20 VGBA).
- Een onderzoekende geest vraagt om een actieve alerte houding. Dit brengt mee dat accountants actief letten op tussentijdse wijzigingen en op nieuwe informatie die een ander licht kan werpen op de omstandigheden die (mogelijk) een bedreiging zijn. Denk bij tussentijdse wijzigingen aan bijvoorbeeld bestaande omstandigheden die veranderen of nieuwe omstandigheden die zich voordoen. Nieuwe informatie die een ander licht werpt op de omstandigheden die (mogelijk) een bedreiging zijn, leidt tot de vraag of het nodig is om eerdere conclusies bij te stellen.
- De verplichting om een maatregel te nemen die ertoe leidt dat een accountant zich houdt aan de fundamentele beginselen (artikel 21, lid 1, VGBA) brengt ook mee dat accountants nagaan of een maatregel de naleving van de fundamentele beginselen voldoende waarborgt.
- Accountants passen (één of meer stappen) opnieuw toe, als daar aanleiding toe bestaat! Bijvoorbeeld bij tussentijdse wijzigingen of nieuwe informatie (zie de tweede bullet). Of als blijkt dat een maatregel de fundamentele beginselen niet (langer) voldoende waarborgt (zie de derde bullet). Dit geldt ook als na de afronding van een professionele dienst zich omstandigheden voordoen die aanleiding geven te reageren.
- De artikelen 5 (professionaliteit), 7 tot en met 10 (integriteit), 14 en 15 (vakbekwaamheid en zorgvuldigheid) en 19 (vertrouwelijkheid) van de VGBA beschrijven enkele specifieke situaties. In die situaties is sprake van een bedreiging en moeten accountants een of meerdere maatregelen nemen. De eigen beoordeling van accountants kan die uitgangspunten niet opzij zetten. Wat in die artikelen staat, is wat accountants volgens artikel 21, lid 1, van de VGBA moeten doen. Zie Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten.

Accountants hebben een onderzoekende geest, passen professionele oordeelsvorming toe en baseren zich op hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde, aanvaardbaar en toereikend acht.

Accountants passen (één of meer stappen) toe, als daar aanleiding toe bestaat



\* Accountants in een situatie als beschreven in de artikelen 5, 7 tot en met 10, 14, 15 en 19 van de VGBA doen in eerste instantie wat in de artikelen staat. Zie Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten.

\*\* Accountants die andere werkzaamheden verrichten dan een professionele dienst, bepalen dit aan de hand van de artikelen 4 en 5 VGBA (artikel 21, lid 2, VGBA is niet van toepassing). Dit zal slechts in uitzonderlijke situaties aan de orde zijn.

### *Paragraaf 7.1 Stap 1: is sprake van een bedreiging?*

Stap 1 is: 'identificeer' (herken) en beoordeel omstandigheden die een bedreiging kunnen zijn voor het zich houden aan elk van de fundamentele beginselen (professionele dienst)/het fundamentele beginsel professionaliteit (geen professionele dienst). Dit houdt in dat accountants zich afvragen: heb ik met een bedreiging te maken (artikel 21, lid 1, VGBA)?

Het gaat hier om een bedreiging volgens de VGBA. Dat is een onaanvaardbaar risico dat een accountant zich niet houdt aan de fundamentele beginselen als gevolg van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdeheid of intimidatie. Een aanvaardbaar risico is dus geen bedreiging volgens de VGBA. Zie de toelichting op artikel 1 voor meer informatie over de definitie van bedreiging.

Om stap 1 goed te kunnen toepassen hebben accountants een onderzoekende geest, passen ze professionele oordeelsvorming toe en vragen ze zich af hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt: zou die in de omstandigheden een (mogelijke) bedreiging zien (artikel 20 VGBA)? Daartoe beoordelen accountants de aard van de omstandigheden. Daarnaast overzien zij het 'totaalplaatje'. Met andere woorden, zij bezien alle omstandigheden in onderlinge samenhang. Zo hoeft één omstandigheid zelf nog geen bedreiging te zijn, maar is een combinatie van omstandigheden dat misschien wel. De gedrags- en beroepsregels voor accountants, NBA-handreiking 1130 'Voorbeelden toepassing van de VGBA' en tuchtuitspraken kunnen helpen bij het herkennen van eventuele bedreigingen. Dit geldt ook voor eventuele regelgeving en maatregelen en procedures binnen de eigen organisatie die gericht zijn op het (bevorderen van) ethisch handelen. Denk bijvoorbeeld aan maatregelen op het gebied van corporate governance, klokkenluidersregelingen, disciplinaire maatregelen bij onethisch handelen en communicatie over disciplinaire maatregelen.

#### *Hoe verder?*

- Geen bedreiging (geen risico's of risico's zijn aanvaardbaar): geen actie verplicht volgens het toetsingskader van de VGBA (geen extra stappen).
- Wel een bedreiging (risico's zijn onaanvaardbaar): stap 2 toepassen. Accountants die geen professionele dienst uitvoeren, passen stap 2 ook toe. Accountants mogen eventuele werkzaamheden niet zonder meer uitvoeren!

### *Paragraaf 7.2 Stap 2: toereikende maatregelen mogelijk?*

Accountants zullen eerst moeten beoordelen of toereikende maatregelen wel mogelijk zijn. Stap 2 is aan de orde, als sprake is van een bedreiging (uitkomst stap 1). Soms is een bedreiging namelijk van dien aard of omvang dat geen enkele maatregel toereikend is. Of is een vergaande maatregel nodig, maar niet beschikbaar. Deze beoordeling gaat aan de stappen 2a en 2b vooraf (zie hierna). Dat staat niet letterlijk in artikel 21 van de VGBA. Dit is echter inherent aan die stappen.

In artikel 21, lid 1, van de VGBA staat dat accountants een 'toereikende maatregel' (enkelvoud) moeten nemen. Maar mogelijk is één maatregel niet genoeg. Het is dan nodig een combinatie van maatregelen te nemen die gezamenlijk toereikend is. Daarom staat in (de toelichting op) het stappenplan 'toereikende maatregelen' (meervoud).

Een maatregel of combinatie van maatregelen is toereikend, als die ertoe leidt dat de naleving van de fundamentele beginselen is gewaarborgd. Daartoe is nodig dat elke maatregel of combinatie van maatregelen geschikt is (in staat is ervoor te zorgen dat accountants zich aan de fundamentele beginselen houden) en voortvarend wordt genomen (niet langer mee wachten dan strikt noodzakelijk).

Om goed te kunnen beoordelen of toereikende maatregelen mogelijk zijn, hebben accountants een onderzoekende geest, passen ze professionele oordeelsvorming toe en vragen ze zich af hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt: zou die vinden dat toereikende maatregelen mogelijk zijn (artikel 20 VGBA). Daartoe overzien accountants het 'totaalplaatje'. Met andere woorden, zij bezien alle bedreigingen in onderlinge samenhang.

#### *Hoe verder?*

- Toereikende maatregelen mogelijk: stap 2a toepassen.
- Toereikende maatregelen niet mogelijk: stap 2b toepassen.

**Stap 2a** is: neem een 'toereikende maatregel die ertoe leidt dat een accountant zich houdt aan de fundamentele beginselen' (artikel 21, lid 1, VGBA). **Stap 2a** is aan de orde, als sprake is van een bedreiging (uitkomst stap 1) en accountants geconcludeerd hebben dat toereikende maatregelen mogelijk zijn (uitkomst stap 2). Zie Stap 2: toereikende maatregelen mogelijk? voor wat de VGBA met toereikende maatregelen bedoelt.

Er zijn twee manieren om toereikende maatregelen te nemen:

- De omstandigheid wegnemen die de bedreiging veroorzaakt. Denk bijvoorbeeld aan afstand doen van eventuele (financiële) belangen of het beëindigen van eventuele zakelijke relaties.
- Soms is het echter niet mogelijk om de oorzaak zelf weg te nemen. Dit is geen bezwaar, zolang de maatregelen de bedreiging afdoende ondervangen. In dat geval blijft de oorzaak dus in stand. De maatregelen zorgen er echter voor dat de naleving van de fundamentele beginselen is gewaarborgd. Denk bijvoorbeeld aan een kwaliteitsbeoordeling door een andere accountant die niet betrokken is bij de opdrachttuitvoering, als sprake is van een bedreiging van zelftoetsing of vertrouwdeheid. Of aan de uitbreiding van het opdrachtteam met een senior-teamlid of het volgen van trainingen en opleidingen, als sprake is van een bedreiging voor het fundamentele beginsel vakbekwaamheid of zorgvuldigheid.

Om **stap 2a** goed te kunnen toepassen hebben accountants een onderzoekende geest, passen ze professionele oordeelsvorming toe en vragen ze zich af hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt. Welke maatregelen zou die verwachten (artikel 20 VGBA)? Daartoe overzien accountants het 'totaalplaatje'. Met andere woorden, zij bezien alle bedreigingen en alle maatregelen in onderlinge samenhang. Zo kan het nodig zijn om een combinatie van maatregelen te nemen die samen toereikend zijn en alle bedreigingen adresseren.

#### *Hoe verder?*

Toereikende maatregelen genomen: accountants mogen eventuele werkzaamheden uitvoeren (professionele dienst/geen professionele dienst). Er geldt een vastleggingsverplichting: stap 3 toepassen.

Accountants passen **stap 2b** alleen toe, als sprake is van een bedreiging (uitkomst stap 1) en zij geconcludeerd hebben dat toereikende maatregelen niet mogelijk zijn (uitkomst stap 2). Voor accountants die een professionele dienst uitvoeren, vloeit dit voort uit artikel 2 VGBA en is dit expliciet gemaakt in artikel 21, lid 2, van de VGBA. Voor accountants die andere werkzaamheden dan een professionele dienst uitvoeren, vloeit dit voort uit de artikelen 2 en 4 of 5 van de VGBA. **Stap 2b** houdt in dat accountants als volgt handelen (professionele dienst/andere werkzaamheden):

- In de eerste plaats weigeren of beëindigen ze de werkzaamheden.
- In de tweede plaats beëindigen ze de relatie met hun cliënt of de eigen organisatie. Dit is echter alleen verplicht als ook een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tot de conclusie komt dat accountants écht niet anders kunnen. Het is een uiterste middel. Het is onverstandig om zo'n beslissing lichtvaardig te nemen. Bij andere werkzaamheden dan een professionele dienst zal dit slechts in uitzonderlijke situaties nodig zijn (zie in het bijzonder de toelichting bij artikel 5).

## Opmerkingen:

- Hier gaat een belangenafweging aan vooraf. Daarin betrekken accountants ook andere relevante wet- en regelgeving. De uitkomst van deze belangenafweging zal per situatie verschillen. Het gaat daarbij enerzijds om het belang van een accountant om zich aan de fundamentele beginselen te houden: brengt de aard of omvang van de bedreiging mee dat een accountant echt niet anders kan dan (per direct) te stoppen? Bijvoorbeeld als sprake is van bedrog door een cliënt of de eigen organisatie of sanctiewetgeving hiertoe noodzaakt. Anderzijds gaat het om het belang dat de cliënt of eigen organisatie heeft bij (tijdige) afronding van een professionele dienst. Denk daarbij aan vragen als leidt tussentijdse beëindiging tot onevenredig veel schade? Licht het in de rede de cliënt of de eigen organisatie een redelijke termijn te bieden om een nieuwe accountant te zoeken?
- Accountants die overwegen om de relatie met de eigen organisatie te beëindigen, kunnen eventueel eerst overleggen met een van de door de NBA aangezochte vertrouwenspersonen. Zij doen er daarnaast verstandig aan om juridisch advies in te winnen.

## Hoe verder?

Geen actie verplicht volgens het toetsingskader van de VGBA (geen extra stappen).

### Paragraaf 7.3 Stap 3: leg vast

Stap 3 is: 'leg de bedreiging, de beoordeling, de toegepaste maatregel en de conclusie vast' (artikel 21, lid 3, VGBA). Dit is alleen verplicht, als sprake is van een bedreiging (uitkomst stap 1) en accountants toereikende maatregelen hebben genomen (uitkomst stap 2a).

### Wat vastleggen

Accountants leggen ten minste het volgende vast:

- Welke omstandigheid of omstandigheden een bedreiging vormen en waarom (uitkomst stap 1);
- Welke maatregel(en) zij hebben genomen (uitkomst stap 2a); en
- Waarom zij hebben geconcludeerd dat zij bij deze bedreiging(en) en deze maatregel(en) zich toch aan het bedreigde fundamentele beginsel houden.

### Hoe vastleggen

Accountants leggen hun bevindingen en conclusies op zo'n manier vast dat zij in een later stadium hierop kunnen terugvallen. Zo kunnen accountants zich achteraf tegenover derden verantwoorden waarom ze meenden dat zij zich aan de fundamentele beginselen hielden en eventuele werkzaamheden mochten uitvoeren (een professionele dienst/geen professionele dienst).

Accountants kunnen verwachten dat de buitenwereld kritisch kijkt naar hun reactie op een bedreiging. Het is daarom in hun eigen belang dat ze goed vastleggen wat ze hebben gedaan en waarom. Dit draagt bovendien bij aan het vertrouwen in het accountantsberoep.

### Als vastleggen niet verplicht is

Accountants mogen hun bevindingen en conclusies natuurlijk wel vastleggen, als vastleggen niet verplicht is. Zo kunnen zij zich achteraf tegenover derden verantwoorden (ook nog na langere tijd). Vastleggen is niet verplicht in de volgende situaties:

- Accountants oordelen dat er geen bedreiging is.
- Accountants weigeren of beëindigen hun werkzaamheden vanwege een bedreiging (een professionele dienst/geen professionele dienst).
- Accountants beëindigen de relatie met hun cliënt of eigen organisatie vanwege een bedreiging.

## Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten

De artikelen 5 (professionaliteit), 7 tot en met 10 (integriteit), 14 en 15 (vakbekwaamheid en zorgvuldigheid) en 19 (vertrouwelijkheid) van de VGBA regelen enkele specifieke situaties. Voor deze situaties is al

ingevuld hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde daar waarschijnlijk tegen aankijkt en wat die waarschijnlijk verwacht: de omstandigheden zijn een bedreiging en accountants moeten een bepaald soort maatregel nemen. De eigen beoordeling van accountants kan die uitgangspunten niet opzij zetten. Met andere woorden, de uitkomst van de stappen 1 tot en met 2a van het Stappenplan toetsingskader VGBA staat op voorhand vast (zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA). Zie echter hierna bij 'Let op!'. De maatregelen die accountants moeten nemen zijn:

- een 'redelijkerwijs te nemen maatregel' (artikelen 5 en 8 VGBA);
- een 'maatregel gericht op het beëindigen van niet-integer handelen' (artikel 7, lid 1, VGBA);
- een 'maatregel gericht op het wegnemen van een onjuistheid, onvolledigheid of het misleidende karakter van informatie' of het toevoegen van een mededeling die de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding aan de beoogde gebruikers van de informatie kenbaar maakt (artikel 9, lid 1, VGBA); en
- een 'redelijkerwijs te nemen maatregel om de eigen werkelijke betrokkenheid aan de beoogde gebruikers van de informatie kenbaar te maken' (artikel 10 VGBA);
- zich distantiëren (artikelen 7, lid 2, en 9, lid 2, VGBA);
- in de situatie dat accountants andere personen onder hun verantwoordelijkheid laten meewerken aan een professionele dienst:
  - maatregelen die ervoor zorgen dat die andere personen hiervoor adequaat zijn toegerust en toereikend worden begeleid, en dat er toezicht is op en een beoordeling plaatsvindt van hun werkzaamheden (artikel 14 VGBA); en
  - een 'redelijkerwijs te nemen maatregel' om de vertrouwelijkheid te waarborgen (artikel 19 VGBA);
- gebruikers van een professionele dienst attent maken op eventuele beperkingen die inherent zijn aan die professionele dienst (artikel 15 VGBA).

Accountants bepalen zelf hoe ze dit soort maatregelen precies vormgeven. Dat doen ze op basis van professionele oordeelsvorming (artikel 20, onderdeel b, VGBA). Accountants die volgens de hiervoor genoemde artikelen maatregelen nemen, maken ook een vastlegging (zie Paragraaf 7.3 Stap 3: leg vast). Artikel 21, lid 3, van de VGBA geldt namelijk naast elk van deze artikelen. Zie de artikelsgewijze toelichting op elk van deze artikelen

#### *Let op!*

In de situaties als beschreven in de artikelen 5, 7 tot en met 10, 14, 15 en 19 van de VGBA passen accountants nog wel stap 1 toe van het Stappenplan toetsingskader VGBA! Dat doen ze om na te gaan of er ook nog andere (extra) bedreigingen zijn naast de in die artikelen beschreven omstandigheden. Is dit het geval, dan passen accountants dat stappenplan verder toe. Accountants nemen eventueel aanvullende maatregelen. Dit is nodig, als de maatregel die ze al hebben moeten nemen niet toereikend is in relatie tot die extra bedreiging. Accountants maken ook een vastlegging van eventuele aanvullende maatregelen. Zijn accountants als gevolg van een extra bedreiging niet in staat de naleving van de fundamentele beginselen te waarborgen? Accountants passen dan stap 2b toe van het Stappenplan toetsingskader VGBA. Zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA voor informatie over elk van deze stappen.

### **Paragraaf 9 Verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang**

Accountants hebben een belangrijke verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang. Dat is een onderscheidend kenmerk van het accountantsberoep. Deze verantwoordelijkheid hangt samen met de rol van accountants als vertrouwenspersoon van het maatschappelijk verkeer, of het nu gaat om jaarrekeningen, administratie, bedrijfsprocessen, kredietrapportages, rapportages over de bedrijfscultuur en 'the tone at the top' of duurzaamheidsrapportages. Het vertrouwen dat het maatschappelijk verkeer in accountants heeft, is mede gebaseerd op hun professionele oordeelsvorming, hun fundamentele beginselen (en bij assurance-opdrachten ook hun onafhankelijkheid) en de beroepsregels die voor bepaalde opdrachten gelden. Accountants houden niet alleen rekening met de wensen of eisen van hun cliënt of eigen organisa-

tie, ze houden ook rekening met andere belanghebbenden. Hun verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang brengt dat mee.

Al sinds de jaren '20 van de vorige eeuw worden accountants gezien als vertrouwenspersoon van het maatschappelijk verkeer. Die rol komt voort uit de 'leer van het gewekte vertrouwen' van Théodore Limperg jr., de grondlegger van het accountantsberoep. Limperg constateerde dat het maatschappelijk verkeer behoefte had aan deskundige en onafhankelijke controles. Hij concludeerde dat het maatschappelijk verkeer vertrouwen had in het oordeel van accountants juist vanwege hun deskundigheid en ook de doeltreffendheid van hun controles. De gedachten uit deze leer zitten nog steeds in de beroepsreglementering van accountants en niet langer alleen in relatie tot controles. Het werkkterrein van accountants heeft zich immers fors uitgebreid. Honderd jaar later verrichten accountants professionele diensten op tal van terreinen. Het algemeen belang wordt in de praktijk ook wel aangeduid met maatschappelijk belang of publiek belang.

### Paragraaf 10 Regelgevingtechnische informatie

Zie voor het overzicht artikel 27 VGBA.

De NBA heeft enkele wettelijke taken (artikel 3 Wab). Eén daarvan is een goede beroepsuitoefening door accountants te bevorderen, onder meer door het vaststellen van beroepsreglementering (artikel 3, aanhef en onderdeel a, Wab). Artikel 19 van de Wab vult die taak verder in. Het verplicht de ledenvergadering van de NBA een verordening vast te stellen met gedrags- en beroepsregels ten behoeve van een goede uitoefening van de werkzaamheden van accountants (artikel 19, lid 2, onderdeel a, Wab). Die laatste bepaling is generiek geformuleerd. Dit wijst erop dat het gaat om werkzaamheden die je in het algemeen van accountants kunt verwachten. Dat zijn werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend. Met andere woorden, dat zijn professionele diensten volgens de VGBA (zie Paragraaf 4 Professionele dienst). Ook de memorie van toelichting bij artikel 42 van de Wab wijst in die richting.<sup>3</sup> Dit alles maakt dat de NBA tot de volgende uitleg komt. Met beroepsuitoefening wordt het uitvoeren van professionele diensten bedoeld. De gedrags- en beroepsregels zijn daarop gericht. Ze geven invulling aan het gedrag dat van accountants die professionele diensten uitvoeren mag worden verwacht. Voor het vertrouwen in die accountants is ook nodig dat iedere accountant zich houdt aan het fundamentele beginsel professionaliteit (of die nu een professionele dienst uitvoert of niet). Als een individuele accountant het accountantsberoep in diskrediet brengt (invulling van professionaliteit), leidt dat immers tot minder vertrouwen in accountants in het algemeen. Met de VGBA, met professionaliteit in het bijzonder, geeft de NBA ook invulling aan haar wettelijke taak zorg te dragen voor de eer van de stand van accountants, (artikel 3, aanhef en onderdeel c, Wab en artikel 19, lid 1, Wab).<sup>4</sup>

De VGBA is gebaseerd op artikel 19, lid 2, onderdeel a, van de Wet op het accountantsberoep (Wab). Dat is de wettelijke grondslag van de VGBA. De ledenvergadering van de NBA kan bij verordening de bevoegdheid tot het stellen van nadere voorschriften delegeren aan het bestuur van de NBA (artikel 19, lid 3, Wab). Dat heeft de ledenvergadering gedaan door artikel 24 van de VGBA vast te stellen (delegatiegrondslag). Hierdoor kan het bestuur de fundamentele beginselen verder uitwerken in nadere voorschriften ([meer] gedetailleerde regels). Het bestuur hoort de ledenvergadering voordat het nieuwe nadere voorschriften vaststelt of wijzigingen in bestaande nadere voorschriften vaststelt (dat staat in artikel 24 VGBA). Zie Paragraaf 13 Nadere voorschriften. De VGBA (en daarop gebaseerde nadere voorschriften) regelen geen zaken die niet strikt noodzakelijk zijn voor het doel dat met de VGBA wordt beoogd. Ze beogen de marktwerking niet onnodig te beperken (artikel 19, lid 4, Wab).

<sup>3</sup> Kamerstukken II, 2011–2012, 33 025, nr. 3

<sup>4</sup> Volgens artikel 19, lid 1, van de Wab kan de ledenvergadering verordeningen vaststellen die zij nodig acht ter vervulling van de wettelijke taken van de NBA.



De VGBA en daarop gebaseerde nadere voorschriften zijn wettelijke voorschriften. Een wettelijk voorschrift is een juridisch begrip. Niet alleen een wet is een wettelijk voorschrift. Ook regelingen die gebaseerd zijn op een wet zijn dat. De VGBA is gebaseerd op de Wab. Nadere voorschriften gebaseerd op de VGBA zijn dat indirect ook. Die zijn namelijk via artikel 24 van de VGBA op de Wab gebaseerd. Zie de vorige alinea.

De VGBA is zo veel mogelijk volgens de Aanwijzingen voor de regelgeving (Ar) opgesteld. Dit komt het begrip en de leesbaarheid van de regels ten goede. De Ar vormen het kader dat wetgevingsjuristen van de overheid in acht nemen bij het opstellen van regelgeving. Het ligt voor de hand dat de NBA als publiekrechtelijke beroepsorganisatie dit ook doet.

## **Paragraaf 11 Tuchtrecht**

Gedragingen in strijd met de fundamentele beginselen vallen onder het tuchtrecht (artikel 42 Wab). Dit geldt voor gedragingen in de zakelijke sfeer en in de privésfeer.

## **Paragraaf 12 Verhouding tot andere wet- en regelgeving**

Accountants houden zich vanzelfsprekend ook aan andere wet- en regelgeving naast de VGBA.<sup>5</sup> Zou de invulling van een of meer artikelen in de VGBA onverhoopt tot een strijdigheid met 'hogere' regelgeving leiden, dan gaat die hogere regelgeving vóór op de VGBA (bijvoorbeeld een wet of een Europese verordening). Dit houdt in dat accountants zich dan aan de hogere regelgeving houden (en verder natuurlijk aan de VGBA waar dit niet tot strijdigheid leidt).

## **Paragraaf 13 Nadere voorschriften**

Naast de VGBA moeten accountants ook nadere voorschriften toepassen. Nadere voorschriften regelen wat accountants volgens de VGBA moeten doen in door de VGBA geregelde situaties. Nadere voorschriften zijn regelgeving en geen guidance. Zij vullen de VGBA nader in of met andere woorden, ze werken VGBA-artikelen uit in (meer) gedetailleerde regels (er is dus geen sprake van nieuwe 'hoofdregels'). Of accountants nadere voorschriften moeten toepassen en zo ja, welke hangt af van de soort werkzaamheden die zij verrichten. De volgende nadere voorschriften zijn gebaseerd op de VGBA (zie Paragraaf 10 Regelgevingstechnische informatie):

- Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt (NV NOCLAR);
- Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS);
- Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS); en
- Nadere voorschriften permanente educatie 2019 (NV PE 2019).

Hier volgen twee voorbeelden om het voorgaande te verduidelijken. De VGBA werkt de fundamentele beginselen uit in enkele concrete normen, bijvoorbeeld de artikelen 12 en 13. De NV PE 2019 vullen nader in wat accountants volgens artikel 12 van de VGBA moeten doen: hun vakbekwaamheid op het niveau houden dat vereist is om een professionele dienst op adequate wijze te kunnen verlenen en uitvoeren. De NV COS vullen artikel 13, lid 1, van de VGBA nader in. Dit artikel bepaalt dat accountants de bij een professionele dienst relevante wet- en regelgeving toepassen. Alle hiervoor genoemde nadere voorschriften vullen dus ook de fundamentele beginselen nader in (ze vullen immers de VGBA nader in). Het gaat hier concreet om de volgende fundamentele beginselen: professionaliteit, integriteit en vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

---

<sup>5</sup> Zie ook artikel 21 van de Wab.

## Paragraaf 14 Wat als accountants meer artikelen in de VGBA naast elkaar moeten toepassen

Er kunnen zich situaties voordoen waar meerdere artikelen in de VGBA naast elkaar gelden. Bijvoorbeeld in de situatie dat een cliënt van een accountant willens en wetens de indruk wekt dat die accountant de jaarrekening van de cliënt heeft samengesteld, terwijl dat niet zo is. In dat geval gelden de artikelen 7 en 10 van de VGBA naast elkaar (oftewel tegelijkertijd). Beide artikelen verplichten de accountant om een maatregel te nemen. Artikel 7 van de VGBA regelt wat accountants moeten doen, als zij in verband worden gebracht met niet-integer gedrag van een ander. (In dit voorbeeld gedraagt de cliënt zich niet-integer, want deze verstrekt willens en wetens verkeerde informatie.) Zij moeten proberen het niet-integer gedrag van de cliënt te beëindigen (artikel 7, lid 1, VGBA). Als dat niet lukt, moeten zij zich distantiëren (artikel 7, lid 2, VGBA). Artikel 10 van de VGBA regelt wat accountants moeten doen, als een ander hun betrokkenheid bij informatie anders voorstelt dan deze in werkelijkheid is. Zij moeten duidelijk maken waaruit hun betrokkenheid in werkelijkheid bestaat of heeft bestaan.

In dit voorbeeld passen accountants waarschijnlijk eerst artikel 10 van de VGBA toe. Wanneer twee artikelen tegelijkertijd van toepassing zijn, brengen de 'voorrangsregels' namelijk mee dat je begint met het toepassen van de regels die de situatie het concreetst regelt (lees: het meest specifiek de situatie beschrijven). Daarbij ligt het voor de hand dat accountants zich eerst richten op de situatie waar meteen iets aan gedaan moet worden (de eventuele gebruikers van de jaarrekening waarschuwen). Het is goed mogelijk dat de maatregel die de accountant volgens artikel 10 van de VGBA neemt, er ook toe leidt dat de cliënt het niet-integer gedrag beëindigt (niet langer de indruk wekt dat de accountant de jaarrekening heeft samengesteld). Zekerheidshalve gaat de accountant na of die maatregel ook toereikend is in de artikel 7 VGBA-situatie. Daarbij beoordeelt de accountant de (re)actie van de cliënt en of deze het beoogde effect heeft. Blijft de indruk bestaan dat de accountant de jaarrekening heeft samengesteld? Dan moet de accountant (als nog een maatregel nemen die erop gericht is dat de cliënt hiermee stopt en het beeld bijstelt (artikel 7, lid 1, VGBA geldt immers naast artikel 10 VGBA). Doet de cliënt dat niet, dan distantieert de accountant zich (artikel 7, lid 2, VGBA geldt immers naast 10 VGBA). Dat betekent in dit voorbeeld dat de accountant zich distantieert van de (onjuiste) informatie die de cliënt verstrekt. Zie voor meer informatie de artikelsgewijze toelichting op de artikelen 7 en 10 van de VGBA.

## Paragraaf 15 Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving? Volgens de NV NOCLAR reageren?

Hier volgt eerst een korte toelichting op de NV NOCLAR (zie voor meer informatie de NV NOCLAR zelf en de bijbehorende toelichting). In andere onderdelen van de Toelichting op de VGBA wordt naar deze informatie verwezen.

### *NV NOCLAR*

De NV NOCLAR regelen wat accountants volgens de VGBA moeten doen, als zij vermoeden dat een cliënt of de eigen organisatie wet- en regelgeving (mogelijk) niet naleeft of dreigt niet na te leven (de NV NOCLAR vullen de fundamentele beginselen professionaliteit en integriteit nader in). De NV NOCLAR schrijven de maatregelen voor die accountants dan moeten nemen (in de bijbehorende toelichting ook wel 'stappen' genoemd). Dit zijn de maatregelen die een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk verwacht van accountants in deze situatie (artikel 20, onderdeel c, VGBA). De eigen beoordeling van accountants kan dat uitgangspunt niet opzij zetten. Met andere woorden, de uitkomst van de stappen 1 tot en met 2a van het Stappenplan toetsingskader VGBA staat op voorhand vast (zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA). Bij bepaalde maatregelen kunnen zij wel zelf bepalen hoe ze die maatregelen precies vormgeven.

De NV NOCLAR gelden niet voor alle situaties waar (mogelijk) sprake is van een (dreigende) overtreding. De NV NOCLAR zijn alleen van toepassing in situaties die voldoen aan elk van de volgende voorwaarden:

- accountants voeren voor een cliënt of de eigen organisatie een professionele dienst uit; zij worden zich bewust van informatie die op een 'relevante niet-naleving'<sup>6</sup> wijst;
- het gaat om een relevante niet-naleving bij hun cliënt of eigen organisatie; en
- het gaat om een (mogelijke of dreigende) overtreding van wet- en regelgeving die in artikel 2 van de NV NOCLAR is beschreven (zie de voetnoot bij de tweede bullet hiervoor).

#### *Wanneer NV NOCLAR toepassen?*

De volgende informatie is alleen relevant voor accountants die een professionele dienst uitvoeren (de NV NOCLAR gelden immers alleen voor hen). In een artikel 5 VGBA-situatie is duidelijk dat die accountants zich moeten afvragen of zij volgens de NV NOCLAR moeten reageren. Dat artikel gaat namelijk juist over het niet-naleven van wet- en regelgeving (zij het door de eigen organisatie en niet door een cliënt). Accountants bepalen eerst of zij volgens de NV NOCLAR moeten reageren. Is de NV NOCLAR niet van toepassing, dan reageren zij volgens artikel 5 van de VGBA (zie toelichting bij artikel 5).

Maar ook bij een integriteitskwestie als beschreven in de artikelen 7 tot en met 10 van de VGBA is het soms verplicht om volgens de NV NOCLAR te reageren. Bijvoorbeeld als accountants in verband worden gebracht met niet-integer gedrag van een cliënt (artikel 7 VGBA) en dit gedrag blijkt te bestaan uit een relevante niet-naleving (zie bij 'NV NOCLAR' hiervoor). Wanneer twee verschillende regelingen tegelijkertijd van toepassing zijn brengen de 'voorrangregels' mee dat je begint met het toepassen van de regels die de situatie het concreetst regelt (lees: het meest specifiek de situatie beschrijven). Dit betekent in dit voorbeeld dat accountants de NV NOCLAR moeten toepassen. Niet-integer gedrag omvat namelijk meer dan het overtreden van wet- en regelgeving en de NV NOCLAR zijn juist geschreven voor de situatie dat een cliënt (of de eigen organisatie) wet- en regelgeving niet naleeft. Accountants moeten zich natuurlijk wel afvragen of zij daarmee ook alles hebben gedaan dat artikel 7 van de VGBA van hen verlangt (zij hebben immers ook met een artikel 7 VGBA-situatie te maken). Daartoe beoordelen accountants de (re)actie van hun cliënt. Volgens artikel 7, lid 1, van de VGBA moeten accountants proberen het niet-integer gedrag te beëindigen (artikel 7, lid 1, VGBA). Als dat niet lukt, moeten zij zich distantiëren (artikel 7, lid 2, VGBA).

De maatregelen volgens de NV NOCLAR zijn er met name op gericht dat de cliënt zich weer aan wet- en regelgeving houdt. Dat is in dit voorbeeld ook het doel van de maatregel in artikel 7, lid 1, van de VGBA (want het niet-integer gedrag bestaat uit het overtreden van wet- en regelgeving). Houdt de cliënt zich weer aan wet- en regelgeving, dan is niet meer nodig om een maatregel volgens artikel 7, lid 1, van de VGBA te nemen. Doet een cliënt dit niet of onvoldoende, dan distantiëren accountants zich van de situatie (artikel 7, lid 2, VGBA geldt naast de NV NOCLAR). Wat betekent het voorgaande voor accountants die te maken hebben met een integriteitskwestie als beschreven in de artikelen 7 tot en met 10 van de VGBA en die voldoet aan de volgende voorwaarden: 1) het gaat om het gedrag van een cliënt of de eigen organisatie; én 2) accountants vermoeden dat de cliënt of eigen organisatie wet- en regelgeving niet naleeft? Die accountants

<sup>6</sup> Een relevante niet-naleving is een 'geïdentificeerde, mogelijke of dreigende niet-naleving van wet- en regelgeving als bedoeld in artikel 2 van de NV NOCLAR' (artikel 1 NV NOCLAR). Artikel 2 van de NV NOCLAR beschrijft in algemene bewoordingen wet- en regelgeving waarvan een overtreding gevolgen kan hebben voor de eigen organisatie, de personen die daar werken, beleggers, schuldeisers, andere belanghebbenden of voor de maatschappij. Het kan gaan om wet- en regelgeving die te maken heeft met bijvoorbeeld:

- fraude, corruptie en omkoping;
- witwassen, financiering van terrorisme en opbrengsten van misdrijven;
- effectenmarkten en effectenhandel;
- bancaire diensten en andere financiële producten en diensten;
- databescherming;
- belastingverplichtingen en belastingbetalingen;
- pensioenverplichtingen en pensioenbetalingen;
- milieubescherming;
- volksgezondheid en veiligheid.

beoordelen eerst of de NV NOCLAR van toepassing zijn (is sprake van een relevante niet-naleving volgens de NV NOCLAR?):

- Is dit het geval, dan reageren zij volgens de NV NOCLAR. Zekerheidshalve gaan accountants natuurlijk wel na of zij hiermee elke bedreiging adresseren. Bovendien beoordelen accountants de (re)actie van hun cliënt of eigen organisatie. Reageert deze niet of onvoldoende? Dan is het nodig om meer te doen. Dat doen accountants dan op basis van de VGBA (volgens artikel 7, 8, 9 of 10 VGBA).
- Is dit niet het geval, dan reageren accountants op basis de VGBA (volgens artikel 7, 8, 9 of 10 VGBA). Bij een overtreding door de eigen organisatie gaat daar echter een stap aan vooraf. Zij reageren in eerste instantie volgens artikel 5 van de VGBA.<sup>7</sup>

Zie voor meer informatie de artikelsgewijze toelichting op de artikelen 5 en 7 tot en met 10 van de VGBA.

### Paragraaf 16 Beroepsethische conflicten

In uitzonderlijke situaties zullen accountants kunnen oordelen dat het toepassen van een of meer artikelen in de VGBA of nadere voorschriften, en in het bijzonder het naleven van de fundamentele beginselen, leidt tot een onevenredige consequentie of een consequentie die niet in het algemeen belang is. Het spreekt voor zich dat accountants dan de NBA of de relevante toezichthouder kunnen raadplegen. Accountants kunnen bij beroepsethische conflicten ook overleggen met NBA-vertrouwenspersonen. Zie ook het 'Kader voor het oplossen van beroepsethische conflicten' (bijlage bij NBA- handreiking 1130 Voorbeelden toepassing van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

### Paragraaf 17 IESBA International Code of Ethics

De NBA heeft zich als lid van de International Federation of Accountants (IFAC) verbonden om haar uiterste best te doen de International Code of Ethics for Professional Accountants (Code of Ethics) van de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) om te zetten in nationale regelgeving. De Code of Ethics en daarmee de internationale convergentie, was ooit het startpunt bij het opstellen van de VGBA. Tussentijdse wijzigingen van de Code of Ethics na 1 januari 2014 (datum inwerkingtreding VGBA) zijn waar nodig verwerkt (wijziging van de VGBA op 1 januari 2020 en op 1 januari 2022). Daarbij heeft de NBA telkens vastgehouden aan de bestaande structuur van de VGBA en de volgende uitgangspunten: normen en *guidance* in de Code of Ethics worden geïmplementeerd volgens de Nederlandse wetgevingssystematiek en de regels die hier gelden voor het schrijven van regelgeving. Dit wil zeggen:

- normen zijn opgenomen in de VGBA (in de vorm van artikelen);<sup>8</sup>
- *guidance* is opgenomen in deze toelichting; en
- in de Code of Ethics staan voorbeelden van de toepassing van het conceptueel raamwerk in een aantal in de praktijk voorkomende situaties. Deze voorbeelden zijn opgenomen in NBA- handreiking 1130 Voorbeelden toepassing van de VGBA.

Als Nederlandse accountants meewerken aan een opdracht van een buitenlandse accountant wordt veelal als eis gesteld dat de ethische regels die zij moeten toepassen ten minste gelijkwaardig zijn aan de Code of Ethics. De VGBA en de daarop gebaseerde nadere voorschriften zijn dat. De NBA heeft de International Independence Standards, onderdeel van de Code of Ethics, geïmplementeerd in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO).

<sup>7</sup> Artikel 5 van de VGBA is namelijk juist geschreven voor de situatie dat de eigen organisatie wet- en regelgeving niet naleeft. Zekerheidshalve gaan accountants natuurlijk wel na of zij hiermee elke bedreiging écht adresseren. Bovendien beoordelen accountants de reactie van de eigen organisatie. Reageert deze niet of onvoldoende? Dan is het nodig om meer te doen. Dat doen accountants dan rechtstreeks op basis van de VGBA (volgens artikel 7, 8 of 9 VGBA).

<sup>8</sup> Normen en toelichting in de Sections 260 en 360 van de Code of Ethics (Responding to non-compliance with laws and regulation) zijn opgenomen in de NV NOCLAR en in de Toelichting bij de NV NOCLAR.

## **Paragraaf 18 Evaluatie VGBA (2018)**

In 2018 heeft het Adviescollege voor Beroepsreglementering (ACB) de VGBA geëvalueerd. Hierbij is aan een representatief aantal leden en andere belanghebbenden gevraagd hoe zij de toepasbaarheid en de duidelijkheid van de VGBA ervaren. Dit werd gedaan door middel van enquêtes, ronde tafels en interviews. De uitkomst van de evaluatie was positief en kwam overeen met het resultaat dat het ACB voor ogen had bij de totstandkoming van de VGBA. Namelijk dat de VGBA een duidelijke regeling moet zijn die goed is toe te passen in de praktijk. Deze uitkomst kon worden gezien als een goede basis voor toekomstige wijzigingen van de VGBA. In de zomer van 2019 heeft de NBA de leden geïnformeerd over de uitkomst en relevante bevindingen van de evaluatie.

## **Paragraaf 19 Historie gedrags- en beroepsregels**

De gedrags- en beroepsregels van accountants kennen een lange geschiedenis. Tot de inwerkingtreding van de VGBA gold voor AA's de Verordening gedragscode (VGC) van de NOVAA van 11 december 2006 (voor het laatst gewijzigd op 14 juni 2010) en voor RA's de Verordening gedragscode (VGC) van het NIVRA van 14 december 2006 (voor het laatst gewijzigd op 8 december 2010). De voorganger van de VGC was de Verordening gedrags- en beroepsregels Accountant- Administratieconsulenten (GBAA) en de Verordening gedrags- en beroepsregels registeraccountants 1994 (GBR-1994). Per 1 januari 2013 is de Wet op het accountantsberoep (Wab) in werking getreden. De Wab introduceerde één beroepsorganisatie voor zowel Accountant-Administratieconsulenten als Registeraccountants. Met de inwerkingtreding van de VGBA zijn beide VGC's ingetrokken.

## **Paragraaf 20 Overzicht relevante regelingen, toelichting en handreiking:**

- VGBA per 1 januari 2022
- Wijzigingsverordening VGBA en ViO 2021
- Toelichting op de Wijzigingsverordening VGBA en ViO 2021
- VGBA per 1 januari 2020
- Wijzigingsverordening VGBA 2019
- Toelichting bij Wijzigingsverordening VGBA 2019
- VGBA per 1 januari 2014
- Toelichting bij de VGBA
- NBA-handreiking 1130 Voorbeelden toepassing van de VGBA (januari 2015)

## **Artikelsgewijze toelichting**

### **Artikelsgewijze toelichting (algemeen)**

Hier volgt een toelichting op elk van de artikelen van de VGBA, met uitzondering van artikel 21 (zie daarvoor Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA). De artikelen 4 tot en met 19 van de VGBA vullen de fundamentele beginselen nader in of met andere woorden, ze werken de fundamentele beginselen uit. De toelichting op die artikelen verwijst meestal alleen naar het fundamentele beginsel dat het artikel uitwerkt. Dat maakt de toelichting duidelijker. Maar let op! Eén omstandigheid kan een bedreiging zijn voor meer dan één fundamenteel beginsel. In de beschreven situaties kunnen dus meerdere fundamentele beginselen in het geding zijn.

### **Considerans**

Accountants hebben een verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang. Dat is een onderscheidend kenmerk van het accountantsberoep. De artikelen in de VGBA (en nadere voorschriften die

daarop gebaseerd zijn) moeten in dat licht worden uitgelegd. Zie Paragraaf 9 Verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang en Paragraaf 10 Regelgevingtechnische informatie.

### Hoofdstuk 1 Definities

#### *Eigen organisatie*

In de artikelen 5, 8 en 16, onderdeel c, van de VGBA komt de volgende omschrijving voor: 'de organisatie waarbij deze werkzaam is dan wel waaraan deze is verbonden' (waarbij 'deze' naar de accountant verwijst). In deze toelichting wordt dit de 'eigen organisatie' genoemd, want dat is korter. De term eigen organisatie is niet gedefinieerd in de VGBA. De eigen organisatie is de organisatie waar de accountant bij werkt. Met andere woorden, de organisatie waar een accountant betrokken is bij (meewerkt aan) de opdrachtuitvoering door die organisatie of betrokken is bij (meewerkt aan) de bedrijfsvoering van die organisatie. Het gaat hier dus niet om een cliënt. Voorbeelden van de eigen organisatie zijn:

- de werkgever van een accountant in business;
- de accountantspraktijk waar een openbaar accountant in dienst is;
- de accountantspraktijk waar een accountant partner/(mede)eigenaar is;
- de onderneming waarbinnen een intern accountant werkt;
- de overheidsinstelling waarbinnen een overheidsaccountant werkt;
- de accountantspraktijk waar een accountant als zzp'er meewerkt aan de opdrachtuitvoering voor cliënten;
- de organisatie die een accountant in business inhuurt als interim-controller binnen die organisatie en er in de praktijk sprake is van een gezagsverhouding (geen formele gezagsverhouding zoals bij een arbeidsovereenkomst, want daarvan is immers geen sprake bij inhuren);
- een vereniging of stichting waar een accountant als nevenactiviteit penningmeester is.

De eigen organisatie moet niet puur juridisch beoordeeld worden. Een accountant kijkt in dit kader ook naar eventuele organisaties die met de juridische entiteit verbonden zijn. Bijvoorbeeld omdat zij onder gelijke naam opereren of een andere nauwe relatie met elkaar hebben, waardoor een buitenstaander de indruk zou kunnen krijgen dat van dezelfde organisatie sprake is.

### Toelichting bij artikel 1

In artikel 1 staan definities van termen die voorkomen in de VGBA en daarop gebaseerde nadere voorschriften. Hier volgt, waar nodig, een toelichting daarop.

#### *Accountant*

Geen nadere toelichting nodig op dit begrip.

#### *Bedreiging*

Accountants moeten zich aan fundamentele beginselen houden. Accountants kunnen echter te maken hebben met een onaanvaardbaar risico dat zij zich daar niet aan kunnen houden als gevolg van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwelijkheid of intimidatie. Dát is een bedreiging volgens de VGBA. Of een risico aanvaardbaar of onaanvaardbaar is, bepalen accountants op basis van professionele oordeelsvorming. Daarbij baseren ze zich op wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk aanvaardbaar vindt (artikel 20 VGBA). Omstandigheden waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk concludeert dat deze de fundamentele beginselen feitelijk niet (negatief) beïnvloeden, vormen een aanvaardbaar of zelfs geen risico. Die omstandigheden zijn dan geen bedreiging volgens de VGBA.

Accountants kunnen te maken hebben met meer dan één bedreiging. Eén omstandigheid kan een bedreiging zijn voor meer dan één fundamenteel beginsel.

Bedreigingen voor de fundamentele beginselen kunnen op heel veel verschillende manieren ontstaan. We onderkennen de volgende ontstaanswijzen:

- Bedreiging als gevolg van eigenbelang: dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang. Een eigenbelang kan het oordeel of het gedrag van een accountant ongepast beïnvloeden. Voorbeelden van een bedreiging als gevolg van eigenbelang zijn:
  - Een accountant heeft een financieel belang in een cliënt.
  - Een accountant ontdekt een significante fout bij het evalueren van de resultaten van een eerdere professionele dienst die is uitgevoerd door een kantoorgenoot.
  - Tijdens de uitvoering van werkzaamheden blijken er veel meer uren nodig dan van tevoren ingeschat. Als die extra uren niet meer gefactureerd kunnen worden, dan zou de neiging kunnen ontstaan niet alle benodigde werkzaamheden te verrichten.
  - Een accountant in business maakt onrechtmatigheden binnen de eigen organisatie maar niet bespreekbaar uit angst voor ontslag.
  - Een prestatiebeloning voor een accountant.
- Bedreiging als gevolg van zelftoetsing: dit is de bedreiging die ontstaat als accountants hun werkzaamheden baseren op werkzaamheden die zijzelf, hun eigen organisatie of hun netwerkbeheerder hebben verricht of hun oordeel baseren op een beoordeling die zijzelf, hun eigen organisatie of hun netwerk<sup>10</sup> hebben gemaakt. Dit kan tot gevolg hebben dat zij de resultaten van die eerdere werkzaamheden of die eerdere beoordeling onvoldoende kritisch beoordelen. Voorbeelden van een bedreiging als gevolg van zelftoetsing zijn:
  - Een cliënt vraagt een accountant om mee te denken hoe een bepaalde post in de jaarrekening zou moeten worden verwerkt (bijvoorbeeld de bepaling van de hoogte van de debiteurenvoorziening). Vervolgens beoordeelt de accountant deze post in het kader van de jaarrekeningcontrole.
  - Een accountant in business gaat zonder afkoelingsperiode auditwerkzaamheden verrichten als intern accountant bij het bedrijfsonderdeel waar de accountants in business eerst werkten.
- Bedreiging als gevolg van belangenbehartiging: dit is de bedreiging die ontstaat als accountants zich te veel vereenzelvigen met het belang van de organisatie waarvoor zij een professionele dienst uitvoeren. Daardoor verliezen ze hun objectiviteit. Voorbeelden van een bedreiging als gevolg van belangenbehartiging zijn:
  - Als gemachtigde optreden in geschillen.
  - De belangen van een cliënt behartigen bij een bank.
  - De belangen van een cliënt behartigen bij de Belastingdienst door het standpunt te verdedigen dat de cliënt (belastingplichtige) heeft ingenomen.
  - Onderzoek uitvoeren voor een partij, waarbij een accountant zich laten sturen in de uitkomsten van het onderzoek.
- Bedreiging als gevolg van vertrouwdeheid: dit is de bedreiging die ontstaat als accountants een te nauwe band ontwikkelen met de organisatie waarvoor zij een professionele dienst uitvoeren of als accountants te veel sympathie koesteren voor de belangen van een ander. Daardoor verliezen zij hun objectiviteit. Voorbeelden van een bedreiging als gevolg van vertrouwdeheid zijn:
  - Een opdrachtpartner van een accountantspraktijk is kort geleden naar een cliënt overstapt. Diezelfde accountantspraktijk voert een opdracht uit bij die cliënt. De opdrachtpartner bekleedt (bij de cliënt) een positie van waaruit deze significante invloed op de opdracht kan uitoefenen.
  - Een accountant heeft een nauwe persoonlijke relatie met de opdrachtgever.
- Bedreiging als gevolg van intimidatie: dit is de bedreiging die ontstaat doordat druk wordt uitgeoefend op accountants of wanneer accountants dit zo voelen. Hierdoor worden zij afgehouden van objectief gedrag. Voorbeelden van een bedreiging als gevolg van intimidatie zijn:
  - Een accountant voelt zich onder druk gezet om het oordeel van de organisatie waarvoor de accountant een professionele dienst uitvoert over te nemen, omdat die organisatie meer expertise heeft.
  - Een cliënt dreigt een doorlopende opdracht op te zeggen vanwege een meningsverschil met de accountant.
  - Een cliënt dreigt een tuchtzaak te beginnen tegen de accountant.

### *Professionele dienst*

Zie Paragraaf 4 Professionele dienst.

### *Vakbekwaamheid*

De definitie van vakbekwaamheid luidt: beschikken over en kunnen toepassen van de noodzakelijke theoretische kennis van de vakgebieden genoemd in artikel 2 van het Besluit accountantsopleiding 2013. Artikel 2 van dat besluit verwijst naar artikel 8 van de 'achtste richtlijn' (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). Artikel 8 van de achtste richtlijn stelt regels aan het theoretische examen van de opleiding tot accountant.

Van accountants mag worden verwacht dat zij in elk geval kennis hebben van de vakgebieden die de achtste richtlijn heeft aangewezen en dat zij die kennis ook kunnen toepassen (dit is een minimumnorm). Die vakgebieden zitten namelijk in de theoretische opleiding tot accountant. Dat was het geval in de opleiding zoals deze tot 2016 werd aangeboden. Toen werd iedere student opgeleid tot controlerend accountant. Dit is in principe ook het geval in de huidige opleiding. In principe, want het hangt van de precieze opleiding af wat accountants van een vakgebied zouden moeten weten en wat accountants met die kennis zouden moeten kunnen. De huidige opleidingen hebben een gemeenschappelijke theoretische basis (de vakgebieden die de achtste richtlijn heeft aangewezen komen dus in elk van de opleidingen aan orde). De accenten en de mate van diepgang verschillen echter. Tegenwoordig wordt een student opgeleid voor een assurance-functie (oriëntatie Assurance) of voor een adviserende functie (oriëntatie Accountancy-MKB). Zie voor meer informatie: uitleg theoretische-opleiding en Commissie Eindtermen Accountantsopleiding.

## **Hoofdstuk 2 Fundamentele beginselen**

### *Paragraaf 2.1 Fundamentele beginselen voor de accountant*

#### **Toelichting bij artikel 2**

Artikel 2 van de VGBA regelt dat accountants zich aan fundamentele beginselen moeten houden. Er zijn in totaal vijf fundamentele beginselen. Zie Paragraaf 2 Uitgangspunten. Artikel 2 moet samen met artikel 3 van de VGBA worden gelezen. Artikel 3 bepaalt wanneer welke fundamentele beginselen gelden.

#### **Toelichting bij artikel 3**

Artikel 3 van de VGBA bepaalt de werkingssfeer of reikwijdte van de fundamentele beginselen (zie Paragraaf 3 Wanneer gelden welke fundamentele beginselen). Deze sluit aan op artikel 42 van de Wab (zie Paragraaf 11 Tuchtrecht).

### *Paragraaf 2.2 Professionaliteit*

Accountants houden zich altijd aan het fundamentele beginsel professionaliteit (artikel 2, aanhef en onderdeel a, in samenhang met artikel 3, lid 1, VGBA). Dit moet ongeacht hun rol, eventuele functie of de aard van eventuele werkzaamheden (professionele dienst/geen professionele dienst). De VGBA werkt professionaliteit verder uit in twee concrete normen (artikelen 4 en 5). Professionaliteit geldt in alle mogelijke situaties. In situaties die de VGBA niet expliciet regelt, gedragen accountants zich naar de geest van de VGBA. Zie voor meer informatie Paragraaf 2 Uitgangspunten onder 'Let op!'.

Accountants letten actief op eventuele bedreigingen voor de professionaliteit. De toetssteen is wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht. Zie Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA en Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA.



## **Toelichting bij artikel 4**

### *Wat regelt artikel 4*

Artikel 4 van de VGBA regelt dat accountants zich onthouden van 'elk handelen of nalaten' (gedrag) waarvan ze weten dat dit het accountantsberoep in diskrediet brengt of kan brengen. Ook gedrag waarvan accountants behoren te weten dat dit het accountantsberoep in diskrediet brengt of kan brengen, mag niet. Dit brengt mee dat accountants zich afvragen welk gedrag van accountants een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk ongepast vindt (artikel 20 VGBA). Dat geldt eens te meer voor het (niet) naleven van wet- en regelgeving. Artikel 4 geldt voor alle accountants en altijd (professionele dienst/geen professionele dienst).

### *Achtergrond artikel 4*

Voor het vertrouwen in accountants die professionele diensten uitvoeren is nodig dat iedere accountant zich houdt aan het fundamentele beginsel professionaliteit. Als een individuele accountant het accountantsberoep in diskrediet brengt, leidt dat immers tot minder vertrouwen in accountants in het algemeen. Zie paragraaf 10 Regelgevingtechnische informatie.

## **Toelichting bij artikel 5**

### *Wat regelt artikel 5*

Artikel 5 van de VGBA regelt dat accountants die vermoeden dat hun eigen organisatie wet- en regelgeving niet naleeft, een redelijkerwijs te nemen maatregel treffen. Artikel 5 geldt bij alle soorten werkzaamheden (professionele dienst/geen professionele dienst). Artikel 5 is in reikwijdte beperkt tot (mogelijke of dreigende) overtredingen door de eigen organisatie. Daarbij kan het bijvoorbeeld gaan om overtredingen door het bestuur, management of medewerkers. Artikel 5 geldt dus niet in bijvoorbeeld de volgende situaties: een accountant ziet dat de bureaus een afvalcontainer legen in de naastliggende sloot; een accountant zit na afloop van een sportwedstrijd in de kantine van de tegenstander en ziet daar iets dat niet volgens de regels lijkt te gaan. De VGBA verplicht hen niet om daarop te reageren. Een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde verwacht dat waarschijnlijk niet van hen. Zij reageren natuurlijk wel, als het zou gaan om iets dat een ieder moet melden (denk bijvoorbeeld aan de meldplicht volgens artikel 160 van het Wetboek van Strafvordering) of als burgerplicht dit meebrengt. Zie de toelichting op Hoofdstuk 1 Definities voor wat deze toelichting met 'eigen organisatie' bedoelt.

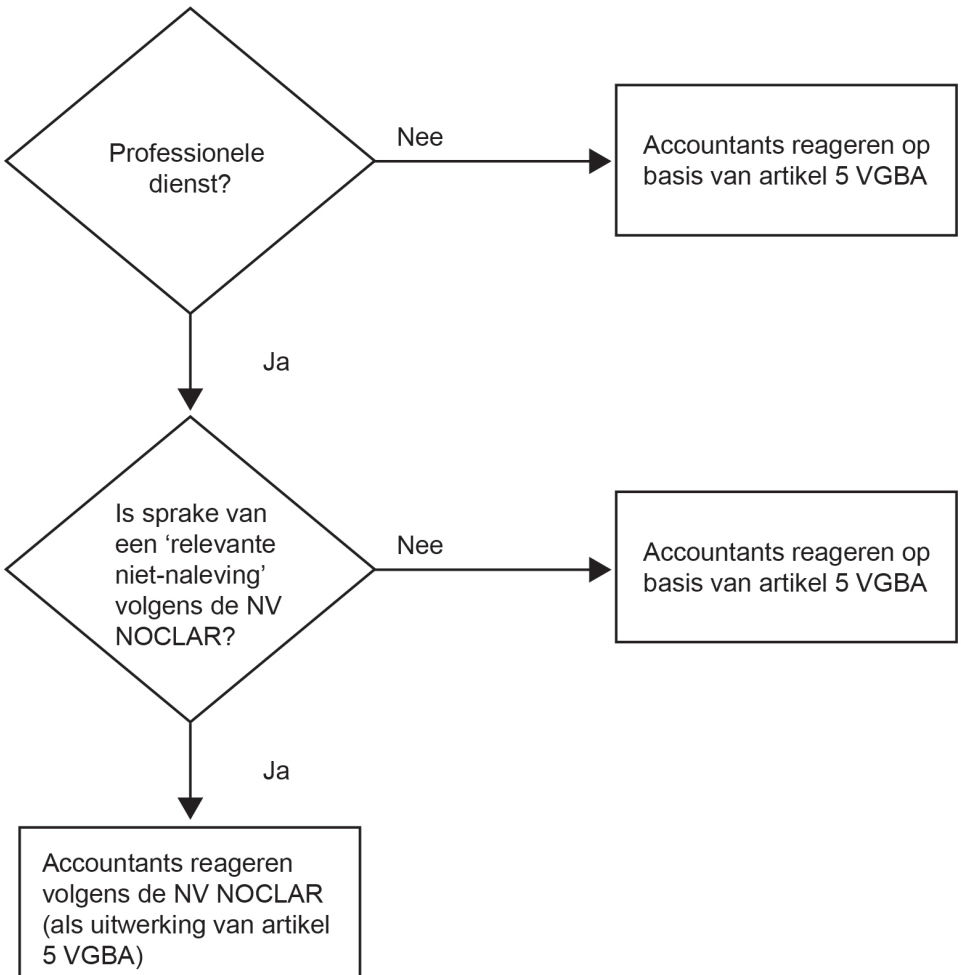
### *Achtergrond artikel 5*

Door de positie die accountants binnen een organisatie innemen, kunnen derden een bepaald vertrouwen hebben in het functioneren van die organisatie. Internationale beroepsorganisaties voor het accountantsberoep vinden het daarom belangrijk dat accountants een bijdrage leveren aan het ethisch handelen van hun eigen organisatie (zie paragraaf 200.5 A3 en Section 260 [NOCLAR] Code of Ethics-versie 2021). Bovendien hebben accountants in deze situatie te maken met een bedreiging voor de naleving van het fundamentele beginsel professionaliteit (en integriteit). Als de eigen organisatie zich niet aan wet- en regelgeving houdt, kan dit de indruk wekken dat de accountants die daar werken betrokken zijn. Dat kan weer negatief afstralen op het accountantsberoep. In elk geval kan de vraag opkomen waarom die accountants niet zo veel mogelijk hebben ingegrepen. Ze hebben toch een verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang. Door te reageren kunnen accountants helpen schade te voorkomen, verkleinen of herstellen. Dat past bij die verantwoordelijkheid. Hier is al ingevuld hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt (er is sprake van een bedreiging) en wat die waarschijnlijk van accountants verwacht (maatregelen). De eigen beoordeling van accountants kan die uitgangspunten niet opzij zetten.

### *Op basis van artikel 5 VGBA reageren of volgens de NV NOCLAR*

Artikel 5 van de VGBA geldt ongeacht de aard van de werkzaamheden die accountants uitvoeren (professionele dienst/geen professionele dienst). Accountants in een artikel 5 VGBA-situatie bepalen eerst of zij volgens de NV NOCLAR moeten reageren óf op basis van artikel 5 van de VGBA. De NV NOCLAR schrijven

de 'redelijkerwijs te nemen maatregelen' voor die accountants op basis van artikel 5 van de VGBA moeten treffen. De NV NOCLAR hoeven alleen te worden toegepast door accountants die professionele diensten verrichten. Hier volgt een schema en een toelichting op artikel 5 van de VGBA. Voor meer informatie over de NV NOCLAR zie Paragraaf 15 Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving (volgens de NV NOCLAR reageren)?



Afbeelding 2: Schema op basis van artikel 5 VGBA reageren of volgens de NV NOCLAR

*Let op!*

Het is van belang dat accountants beoordelen wat er in de wet- en regelgeving staat die in het geding is of dat ze zich hierover laten informeren. Daarin kan namelijk staan hoe de eigen organisatie, zichzelf of 'een ieder' op een (mogelijke of dreigende) overtreding moeten reageren of wat juist niet mag. Denk bijvoorbeeld aan wettelijke meld- of medewerkingsplichten of aan een verbod om bepaalde personen te informeren (bij-

voorbeeld het 'tipping off'-verbod in de Wwft). Als plichten of verboden in die wet- en regelgeving zich expliciet richten tot accountants of 'een ieder' (dit omvat accountants), reageren accountants in de eerste plaats volgens de plichten in die wet- en regelgeving en houden zij zich aan de daarin opgenomen regels (zie toelichting bij artikel 4). Mogelijk is daar geen sprake van of geeft de wet- en regelgeving ruimte om aanvullend te reageren. Accountants handelen dan op basis van artikel 5 van de VGBA of volgens de NV NOCLAR. Daarbij houden accountants rekening met eventuele meld- of medewerkingsplichten en verboden die voor de eigen organisatie gelden. Hun reactie zal er mede op gericht zijn dat meld- of medewerkingsplichten worden nagekomen en dat hun eigen organisatie zich aan wet- en regelgeving houdt.

#### *Wat moeten accountants doen*

Accountants reageren op basis van artikel 5 van de VGBA, wanneer de NV NOCLAR niet van toepassing zijn. Dit is in de volgende situaties aan de orde:

- wanneer accountants wel een professionele dienst uitvoeren maar het om een overtreding gaat waar de NV NOCLAR niet voor zijn geschreven (de overtreding valt buiten de werkingssfeer/reikwijdte van de NV NOCLAR);
- wanneer accountants andere werkzaamheden dan een professionele dienst uitvoeren. Denk bijvoorbeeld aan een accountant die ook advocaat is en vermoedt dat het advocatenkantoor waarvoor de accountant werkt wet- en regelgeving niet naleeft.

Zodra accountants zien, horen of het gevoel krijgen dat hun eigen organisatie zich niet aan wet- en regelgeving houdt, verkrijgen ze zoveel mogelijk inzicht in de situatie (zie bij 'Inzicht verkrijgen' hierna). Als ze daarna vermoeden dat er echt wat mis is, treffen ze een 'redelijkerwijs te nemen maatregel'. Deze maatregel is erop gericht dat de eigen organisatie weer volgens wet- en regelgeving gaat handelen, eventuele gevolgen herstelt en herhaling van de overtreding voorkomt. In artikel 5 van de VGBA staat 'maatregel', dus enkelvoud. Maar mogelijk is het nodig om een combinatie van maatregelen te nemen die gezamenlijk op dat doel zijn gericht. Dan doen accountants dat.

Accountants bepalen op basis van professionele oordeelsvorming wat een redelijkerwijs te nemen maatregel is (artikel 20, onderdeel b, VGBA). Ze zullen zich daarbij ook afvragen wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht (artikel 20, onderdeel c, VGBA).

Hoewel de NV NOCLAR formeel niet van toepassing zijn, kunnen de NV NOCLAR wel het denkproces op gang helpen bij het bepalen wat een redelijkerwijs te nemen maatregel is. Accountants die op basis van artikel 5 van de VGBA reageren en geen professionele dienst uitvoeren, kunnen mogelijk minder (verstrekende) maatregelen nemen dan accountants die wel een professionele dienst uitvoeren en volgens de NV NOCLAR moeten reageren. Van accountants in een senior-positie wordt meer verwacht dan van accountants die geen senior-positie hebben. Accountants in een senior-positie hebben namelijk gewoonlijk meer invloed binnen de eigen organisatie. Zie voor voorbeelden van accountants in een senior-positie bij 'Accountants in een senior-positie' hierna.

#### *Niet reageren op overtreding die duidelijk onbetekenend is*

Accountants hoeven niet te reageren op een mogelijke overtreding die duidelijk onbetekenend is. Ook een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde verwacht dat waarschijnlijk niet van hen. Een overtreding die duidelijk onbetekenend is, stelt weinig voor gezien haar aard en de gevolgen voor de eigen organisatie of voor andere belanghebbenden. Een overtreding die duidelijk onbetekenend is, vraagt meestal om geen of nauwelijks onderzoek. Vrijwel meteen is duidelijk dat het hier om gaat. Is toch eerst meer onderzoek nodig? Ook dan kunnen accountants tot de conclusie komen dat het gaat om iets dat duidelijk onbetekenend is.

#### *Inzicht verkrijgen*

Accountants die zien, horen of het gevoel krijgen dat hun eigen organisatie zich niet aan wet- en regelgeving houdt, verkrijgen eerst zo veel mogelijk inzicht in de situatie. Dit is nodig om zo veel mogelijk te kunnen inschatten of er echt wat mis is. Volgens het toetsingskader van de VGBA moeten accountants immers

omstandigheden identificeren (herkennen) en beoordelen die een bedreiging kunnen zijn voor de fundamentele beginselen (artikelen 21, lid 1, en 20 VGBA). Inzicht verkrijgen houdt in: onderzoek doen om een beter beeld van de situatie te krijgen. Hoeveel inzicht accountants kunnen verkrijgen, hangt in het bijzonder af van hun deskundigheid en hun positie binnen de eigen organisatie. Accountants in een senior-positie kunnen gewoonlijk meer inzicht verkrijgen dan accountants die geen senior-positie hebben. Accountants in een senior-positie zitten namelijk hoger in de organisatie. Ze hebben meer invloed. Daardoor kunnen ze eenvoudiger anderen om een toelichting vragen. Ook zijn ze eerder in staat om de situatie intern te laten onderzoeken. Ze hebben toegang tot meer informatie. Zie voor voorbeelden van accountants in een senior-positie bij 'Accountants in een senior-positie' hierna.

### *Mogelijkheid tot overleg*

Accountants mogen overleggen over hun inschatting van de situatie (hoe kijkt een ander tegen de situatie aan en wat vindt die een redelijkerwijs te nemen maatregel?). Als er bij de eigen organisatie ook andere accountants werken, ligt het voor de hand om eerst met een of meer van hen te overleggen<sup>9</sup>. Accountants kunnen eventueel ook overleggen met het bureau van de NBA of een van de door de NBA aangezochte vertrouwenspersonen. Het kan verstandig zijn om (daarnaast) een ter zake deskundige jurist advies te vragen.

### *Accountants in een senior-positie*

Accountants hebben een senior-positie als ze beleidsbeslissingen of andere belangrijke beslissingen kunnen nemen. Of als ze significante invloed op die beslissingen kunnen uitoefenen. Accountants moeten zelf inschatten of ze significante invloed hebben. Voorbeelden van een senior-positie zijn de functie van algemeen directeur, financieel directeur, technisch directeur, lid van de raad van commissarissen of de raad van toezicht, een dagelijks beleidsbepaler van een accountantspraktijk, het hoofd van een interne afdeling.

### *Inspanningsverplichting*

Artikel 5 van de VGBA is een inspanningsverplichting. Accountants doen hun uiterste best datgene te doen wat zij kunnen doen (zie bij 'Wat moeten accountants doen' hiervoor). Hiervoor is gekozen, omdat accountants in deze situatie het gedrag van een ander moeten proberen te beïnvloeden (immers het gedrag van de eigen organisatie). Bovendien hangt het van hun positie binnen de eigen organisatie af of en zo ja, hoeveel invloed zij kunnen uitoefenen.

### *Verhouding tot artikel 21 VGBA*

Accountants die maatregelen nemen, maken een vastlegging. Artikel 21, lid 3, van de VGBA (de vastleggingsverplichting) geldt namelijk naast artikel 5 van de VGBA. Zie verder Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten.

Accountants passen nog wel stap 1 van het Stappenplan toetsingskader VGBA toe! Dat doen ze om na te gaan of er ook nog andere (extra) bedreigingen zijn naast de bedreiging die ontstaat doordat de eigen organisatie wet- en regelgeving (mogelijk) niet naleeft of dreigt niet na te leven. Is sprake van een extra bedreiging? Accountants passen dat stappenplan dan verder toe (zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA).

Stel nu dat de eigen organisatie inderdaad wet- en regelgeving overtreedt. Het zou kunnen dat accountants dit zo'n grote bedreiging vinden dat zij zich afvragen of ze hun werkzaamheden voor en de relatie met de eigen organisatie nog wel kunnen voortzetten: kunnen zij zich in deze omstandigheden écht aan de fundamentele beginselen houden? Ook de reactie van de eigen organisatie zou daartoe aanleiding kunnen ge-

<sup>9</sup> In de bijbehorende toelichting van de NV NOCLAR wordt in de toelichting op artikel 3 (onder het kopje 'Overleg toegestaan?') geciteerd uit de toelichting op de VGBA van vóór de herziening. De aangehaalde passage is nu anders geformuleerd om de tekst beter leesbaar te maken. Er zijn geen inhoudelijke wijzigingen beoogd.

ven. Zijn toereikende maatregelen niet mogelijk? In dat geval beëindigen accountants hun werkzaamheden en eventueel ook de relatie met de eigen organisatie:

- Voor accountants die een professionele dienst uitvoeren, is dit expliciet gemaakt in artikel 21, lid 2, van de VGBA (zie Paragraaf 7.2 Stap 2b: stop!).
- Voor accountants die andere werkzaamheden uitvoeren (geen professionele dienst), brengt toepassing van artikel 5 van de VGBA dit mee. Het beëindigen van de werkzaamheden en eventueel ook de relatie met de eigen organisatie is dan de redelijkerwijs te nemen maatregel die accountants op basis van artikel 5 van de VGBA moeten nemen. Het zal slechts in uitzonderlijke situaties nodig zijn om de relatie met de eigen organisatie te beëindigen. Dit is alleen verplicht als ook een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tot de conclusie komt dat accountants écht niets anders kunnen doen om een conflict met de VGBA op te lossen. Het is een uiterste middel. Het is onverstandig om zo'n beslissing lichtvaardig te nemen. Accountants die dit overwegen, kunnen eventueel eerst overleggen met een van de door de NBA aangezochte vertrouwenspersonen. Zij doen er bovendien verstandig aan om juridisch advies in te winnen. Zie Paragraaf 7.2 Stap 2b: stop!

### *Paragraaf 2.3 Integriteit*

Accountants houden zich aan het fundamentele beginsel integriteit bij het uitvoeren van een professionele dienst (artikel 2, aanhef en onderdeel b, in samenhang met artikel 3, lid 2, VGBA). De VGBA werkt integriteit verder uit in enkele concrete normen (artikelen 6 tot en met 10a). Integriteit geldt in alle mogelijke situaties (bij een professionele dienst). In situaties die de VGBA niet expliciet regelt, gedragen accountants zich naar de geest van de VGBA. Zie voor meer informatie Paragraaf 2 Uitgangspunten onder 'Let op!'. Accountants letten actief op eventuele bedreigingen voor de integriteit. De toetssteen is wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht. Zie Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA en Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA.

### **Toelichting bij artikel 6**

Artikel 6 van de VGBA regelt dat accountants eerlijk en oprecht optreden bij het verrichten van een professionele dienst. Dit houdt onder meer in dat accountants eerlijk zaken doen, de waarheid geen geweld aan doen en doen wat in de omstandigheden passend is. Dit geldt ook, wanneer druk wordt uitgeoefend om iets anders te doen dan wat passend is of als dit mogelijk nadelige gevolgen heeft voor henzelf of voor hun eigen organisatie. Accountants tonen karakter, staan voor hun principes, houden hun rug recht en durven anderen kritisch te bevragen, ook als ze daarmee tegen de algemene opinie ingaan.

### **Toelichting bij artikel 7**

#### *Wat regelt artikel 7*

Artikel 7 van de VGBA regelt wat accountants moeten doen, als ze betrokken zijn bij niet-integer gedrag van anderen of daarmee in verband worden gebracht (betrokken raken of daarmee geassocieerd worden). In de VGBA staat geen definitie van wat niet-integer gedrag is. Accountants gebruiken in elk geval artikel 6 van de VGBA als leidraad (zie de toelichting op artikel 6). Daarbij vragen ze zich ook af welk gedrag van accountants een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk niet-integer vindt. In artikel 7 staat 'handelen'. Dit kan ten onrechte de indruk wekken dat accountants alleen hoeven te reageren op actief (niet-integer) gedrag. Niet handelen of te weinig doen (passief gedrag) kan echter ook niet-integer zijn. Accountants in een artikel 7 VGBA-situatie moeten ook daarop reageren. Bij niet-integer gedrag van anderen kan het gaan om gedrag van een cliënt, de eigen organisatie of een willekeurige derde. Voorbeelden van artikel 7 VGBA-situaties zijn:

- Een gesprek waarbij een accountant aanwezig is en een ander een onjuiste voorstelling van zaken geeft.
- Iemand zet iemand anders onder onevenredig zware druk, bijvoorbeeld door te chanteren, en een accountant neemt dat waar.
- Een accountant vult de belastingaangifte van een cliënt in en dient deze in bij de Belastingdienst. Later blijkt dat de cliënt bewust onjuiste informatie heeft verstrekt aan de accountant.

- (Voorbereiden van) en deelnemen aan criminele/niet rechtmatige activiteiten.

### *Achtergrond artikel 7*

Accountants mogen natuurlijk helemaal niet betrokken zijn bij niet-integer gedrag van anderen. Zij moeten immers eerlijk en oprecht optreden (artikel 6 VGBA). Daarom zullen accountants over het algemeen willen voorkomen dat zij betrokken raken bij niet-integer gedrag van anderen. Maar als dit toch gebeurt, reageren ze! Het maatschappelijk verkeer zou immers kunnen gaan twifelen aan hun integriteit. Dat kan weer negatief afstralen op het accountantsberoep. In elk geval kan de vraag opkomen waarom accountants in een artikel 7 VGBA-situatie niet hebben ingegrepen. Ze hebben toch een verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang. Door te reageren kunnen accountants helpen schade te voorkomen, verkleinen of herstellen. Dat past bij die verantwoordelijkheid. In deze situatie is sprake van een bedreiging voor de integriteit en moeten accountants maatregelen nemen. Hier is al ingevuld hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt en wat die waarschijnlijk van accountants verwacht. De eigen beoordeling van accountants kan die uitgangspunten niet opzij zetten.

In een artikel 7 VGBA-situatie veroorzaakt niet-integer gedrag van anderen een bedreiging. Accountants kunnen pas daarop reageren, nadat zij zich van dat gedrag bewust zijn geworden. Dit artikel heeft daarom een reactief karakter. Maar zijn accountants zich er op voorhand van bewust dat een ander hen wil betrekken bij of in verband wil brengen met niet-integer gedrag? Dan reageren zij natuurlijk. Ze hebben dan immers ook met een bedreiging te maken.

### *Wat moeten accountants doen: lid 1*

In een artikel 7 VGBA-situatie proberen accountants het niet-integer gedrag van de ander te beëindigen. Daartoe nemen accountants een maatregel 'gericht op het beëindigen van dit handelen.' Hoe ze de maatregel precies vorm geven, bepalen accountants op basis van professionele oordeelsvorming (artikel 20, onderdeel b, VGBA). Ze zullen zich daarbij ook afvragen wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht (artikel 20, onderdeel c, VGBA). In artikel 7, lid 1, van de VGBA staat 'maatregel', dus enkelvoud. Maar mogelijk is het nodig om een combinatie van maatregelen te nemen die gezamenlijk op dat doel zijn gericht. Dan doen accountants dat. In het voorbeeld van een gesprek waarbij een accountant aanwezig is en een ander een onjuiste voorstelling van zaken geeft, handelen accountants bijvoorbeeld als volgt:

- Het gesprek zo bijsturen dat wel een correcte weergave wordt gegeven.
- De ander verzoeken om de onjuiste voorstelling van zaken te corrigeren.
- Weglopen (het ligt echter wel voor de hand de ander eerst hierop aan te spreken en daarbij aan te dringen om de onjuiste voorstelling van zaken te corrigeren).

### *Wat moeten accountants doen: lid 2*

Heeft hun maatregel niet tot gevolg dat de ander het niet-integer gedrag beëindigt (zie bij lid 1)? Accountants distantiëren zich dan van dat gedrag. Het moet voor relevante betrokkenen duidelijk worden dat accountants afstand nemen van dat gedrag. Dat is gelijk een waarschuwing (zij het indirect). Hoe accountants dit duidelijk maken en aan wie precies, bepalen accountants op basis van professionele oordeelsvorming (artikel 20, onderdeel b, VGBA). Daarbij vragen zij zich ook af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht (artikel 20, onderdeel c, VGBA). Een factor om in de professionele oordeelsvorming te betrekken is of bekend is wie van dit gedrag heeft kennisgenomen en of het echt nodig is om zich richting hen te distantiëren. Distantiëren kan bijvoorbeeld door contact op te nemen met de relevante betrokkenen en nadrukkelijk aan te geven afstand te nemen van de door een ander gegeven voorstelling van zaken.

### *Let op!*

De vastleggingsverplichting van artikel 21, lid 3, van de VGBA geldt ook bij distantiëren.

### *Juridisch advies inwinnen*

Accountants kunnen overwegen eerst juridisch advies in te winnen over bijvoorbeeld de volgende zaken: is eventueel sprake van wettelijke meld- of medewerkingsplichten (zie toelichting bij artikel 5 bij 'Let op!' onder 'Op basis van artikel 5 VGBA reageren of volgens de NV NOCLAR'), welke maatregelen zijn mogelijk onder het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid, wat zijn eventuele aansprakelijkheidskwesties waar accountants mee rekening moeten houden, staat de beoogde maatregel in verhouding tot de bedreiging?

### *Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving*

Niet integer-gedrag is een ruim begrip. Dit omvat (afhankelijk van de feiten en de omstandigheden van het geval) het niet-naleven van wet- en regelgeving. Stel accountants zijn betrokken bij of worden in verband gebracht met niet-integer gedrag van een ander en dit gedrag blijkt te bestaan uit het niet-naleven van wet- en regelgeving. Gaat het om het gedrag van een cliënt of de eigen organisatie? In dat geval gaan accountants eerst na of zij (ook) volgens de NV NOCLAR moeten reageren. Zie Paragraaf 15. Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving? Volgens de NV NOCLAR reageren? Als de NV NOCLAR niet van toepassing zijn, reageren accountants op basis van artikel 7 van de VGBA. Dit geldt ook, als het gaat om niet-integer gedrag van een willekeurige derde.

### *Verhouding tot artikel 21 VGBA*

Accountants die maatregelen nemen, maken een vastlegging. Artikel 21, lid 3, van de VGBA (de vastleggingsverplichting) geldt namelijk naast artikel 7 van de VGBA. Zie verder Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten.

Accountants passen nog wel stap 1 toe van het Stappenplan toetsingskader VGBA! Dat doen ze om na te gaan of er ook nog andere (extra) bedreigingen zijn naast de bedreiging die ontstaat doordat zij betrokken zijn bij of in verband worden gebracht met niet-integer gedrag van anderen. Is sprake van een extra bedreiging? Accountants passen dat stappenplan dan verder toe (zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA).

Stel dat accountants betrokken zijn bij of in verband worden gebracht met niet-integer gedrag van een cliënt of de eigen organisatie. Als het nodig is om zich te distantiëren, hebben accountants vaak eerst al bij hen op herstel aangedrongen en laat de cliënt of de eigen organisatie dat na. Accountants hebben dan een extra aanleiding te twijfelen aan de integriteit van de cliënt of de eigen organisatie. Zij hebben dan mogelijk te maken met een nieuwe bedreiging voor het fundamentele beginsel integriteit. In dat geval vragen accountants zich in het bijzonder af of zij een professionele dienst en de relatie met de cliënt of de eigen organisatie nog wel kunnen voortzetten: kunnen zij zich in deze omstandigheden aan de fundamentele beginselen houden? Zij distantiëren zich én passen eventueel stap 2b toe van het Stappenplan toetsingskader VGBA (zie Paragraaf 7.2. Stap 2b).

## **Toelichting bij artikel 8**

### *Wat regelt artikel 8*

Artikel 8 van de VGBA regelt dat accountants die vermoeden dat hun eigen organisatie zich niet-integer gedraagt, een redelijkerwijs te nemen maatregel treffen. In de VGBA staat geen definitie van wat niet-integer gedrag is. Accountants gebruiken in elk geval artikel 6 van de VGBA als leidraad (zie toelichting bij artikel 6). Daarbij vragen zij zich ook af welk gedrag een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk niet-integer vindt. In artikel 8 staat 'handelen'. Dit kan ten onrechte de indruk wekken dat accountants alleen hoeven te reageren op actief (niet-integer) gedrag. Niet handelen of te weinig doen (passief gedrag) kan echter ook niet-integer zijn. Accountants in een artikel 8 VGBA-situatie moeten ook daarop reageren. Een voorbeeld van een artikel 8 VGBA-situatie is een onjuiste voorstelling van feiten of gebeurtenissen geven. Zie toelichting bij artikel 1 voor wat deze toelichting met 'eigen organisatie' bedoelt.

### *Achtergrond artikel 8*

Door de positie die accountants binnen een organisatie innemen, kunnen derden een bepaald vertrouwen hebben in het functioneren van die organisatie. Internationale beroepsorganisaties voor het accountantsberoep vinden het daarom belangrijk dat accountants een bijdrage leveren aan het ethisch handelen van hun eigen organisatie (zie paragraaf 200.5 A3 en Section 260 [NOCLAR] Code of Ethics-versie 2021). Bovendien hebben accountants in deze situatie te maken met een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen. Als de eigen organisatie zich niet-integer gedraagt, kan dit de indruk wekken dat de accountants die daar werken betrokken zijn. Het maatschappelijk verkeer zou daardoor kunnen gaan twifelen aan hun integriteit. Dat kan weer negatief afstralen op het accountantsberoep. In elk geval kan de vraag opkomen waarom accountants die dit vermoeden niet hebben ingegrepen. Ze hebben toch een verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang. Door te reageren kunnen accountants helpen schade te voorkomen, verkleinen of herstellen. Dat past bij die verantwoordelijkheid. In deze situatie is sprake van een bedreiging voor de integriteit en moeten accountants maatregelen nemen. Hier is al ingevuld hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt en wat die van accountants verwacht. De eigen beoordeling van accountants kan die uitgangspunten niet opzij zetten.

### *Wat moeten accountants doen*

Accountants die zien, horen of het gevoel krijgen dat hun eigen organisatie zich niet-integer gedraagt, verkrijgen eerst zo veel mogelijk inzicht in de situatie (zie bij 'Inzicht verkrijgen' hierna). Dit is nodig om zo veel mogelijk te kunnen inschatten of er echt wat mis is. Als ze daarna vermoeden dat er echt wat mis is, treffen ze een 'redelijkerwijs te nemen maatregel'. Deze maatregel is erop gericht dat de eigen organisatie weer integer gaat handelen, eventuele gevolgen herstelt en herhaling voorkomt.

Accountants bepalen op basis van professionele oordeelsvorming wat een redelijkerwijs te nemen maatregel is (artikel 20, onderdeel b, VGBA). Ze zullen zich daarbij ook afvragen wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht (artikel 20, onderdeel c, VGBA).

Hoewel de NV NOCLAR regelen hoe accountants moeten reageren op overtredingen van wet- en regelgeving en dit in een artikel 8 VGBA-situatie niet altijd aan de orde hoeft te zijn, kunnen de NV NOCLAR wel het denkproces op gang helpen bij het bepalen wat een redelijkerwijs te nemen maatregel is (zie Paragraaf 15 Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving? Volgens de NV NOCLAR reageren?) In artikel 8 van de VGBA staat 'maatregel', dus enkelvoud. Maar mogelijk is het nodig om een combinatie van maatregelen te nemen die gezamenlijk op dat doel zijn gericht.

Van accountants in een senior-positie wordt meer verwacht dan van accountants die geen senior-positie hebben. Accountants in een senior-positie hebben namelijk gewoonlijk meer invloed binnen de eigen organisatie. Zie voor voorbeelden van accountants in een senior-positie bij 'Accountants in een senior-positie' hierna.

### *Inzicht verkrijgen*

Accountants die zien, horen of het gevoel krijgen dat hun eigen organisatie zich niet integer gedraagt, verkrijgen eerst zo veel mogelijk inzicht in de situatie. Dit is nodig om zo veel mogelijk te kunnen inschatten of er echt wat mis is. Volgens het toetsingskader van de VGBA moeten accountants immers omstandigheden identificeren (herkennen) en beoordelen die een bedreiging kunnen zijn voor de fundamentele beginselen (artikelen 21, lid 1, en 20 VGBA). Inzicht verkrijgen houdt in: onderzoek doen om een beter beeld van de situatie te krijgen. Hoeveel inzicht accountants kunnen verkrijgen, hangt af van hun positie binnen de eigen organisatie. Accountants in een senior-positie kunnen gewoonlijk meer inzicht verkrijgen dan accountants die geen senior-positie hebben. Accountants in een senior-positie zitten namelijk hoger in de organisatie. Ze hebben meer invloed. Daardoor kunnen ze eenvoudiger anderen om een toelichting vragen. Ook zijn ze eerder in staat om de situatie intern te laten onderzoeken. Ze hebben toegang tot meer informatie. Zie voor voorbeelden van accountants in een senior-positie bij 'Accountants in een senior-positie' hierna.



### *Overleg toegestaan*

Accountants mogen overleggen over hun inschatting van de situatie (hoe kijkt een ander tegen de situatie aan en wat vindt die een redelijkerwijs te nemen maatregel?). Als er bij de eigen organisatie ook andere accountants werken, ligt het voor de hand om eerst met een of meer van hen te overleggen. Accountants kunnen eventueel ook overleggen met het bureau van de NBA of een van de door de NBA aangezochte vertrouwenspersonen. Het kan verstandig zijn om (daarnaast) een ter zake deskundige jurist te raadplegen.

### *Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving*

Niet integer-gedrag is een ruim begrip. Dit omvat (afhankelijk van de feiten en de omstandigheden van het geval) het niet-naleven van wet- en regelgeving. Stel accountants vermoeden dat hun eigen organisatie zich niet integer gedraagt en dat dit gedrag bestaat uit het niet-naleven van wet- en regelgeving. In dat geval gaan accountants eerst na of zij (ook) volgens de NV NOCLAR moeten reageren. Zie Paragraaf 15 Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving? Volgens de NV NOCLAR reageren? Dit is bijvoorbeeld aan de orde in de volgende situatie. Een accountant werkt bij een afvalverwerkingsbedrijf van afgedankte chemicaliën. Het verwerken is erg kostbaar en aan strenge (milieu)regelgeving onderworpen. Het bedrijf heeft nu een (veel goedkopere) manier gevonden om deze stoffen (niet) te verwerken. Namelijk door deze simpelweg via een Afrikaans land aldaar (illegaal) te dumpen.

### *Wat als accountant zelf betrokken is (geraakt)*

Zijn accountants zelf betrokken bij of worden accountants zelf in verband gebracht met niet-integer handelen van de eigen organisatie? Accountants hebben dan ook met een artikel 7 VGBA-situatie te maken. Zie Paragraaf 14 Wat als accountants meer artikelen in de VGBA naast elkaar moeten toepassen en de toelichting op artikel 7 VGBA.

### *Accountants in een senior-positie*

Accountants hebben een senior-positie als ze beleidsbeslissingen of andere belangrijke beslissingen kunnen nemen. Of als ze significante invloed op die beslissingen kunnen uitoefenen. Accountants moeten zelf inschatten of ze significante invloed hebben. Voorbeelden van een senior-positie zijn de functie van algemeen directeur, financieel directeur, technisch directeur, lid van de raad van commissarissen of de raad van toezicht, een dagelijks beleidsbepaler van een accountantspraktijk, het hoofd van een interne afdeling.

### *Inspanningsverplichting*

Artikel 8 van de VGBA is een inspanningsverplichting. Accountants doen hun uiterste best datgene te doen wat zij kunnen doen (zie bij 'Wat moeten accountants doen' hiervoor). Hiervoor is gekozen, omdat accountants in deze situatie het gedrag van een ander moeten proberen te beïnvloeden (namelijk dat van de eigen organisatie). Bovendien hangt het van hun positie binnen die eigen organisatie af of en zo ja, hoeveel invloed zij kunnen uitoefenen.

### *Verhouding tot artikel 21 VGBA*

Accountants die maatregelen nemen, maken een vastlegging. Artikel 21, lid 3, van de VGBA (de vastleggingsverplichting) geldt namelijk naast artikel 8 van de VGBA. Zie verder Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten.

Accountants passen nog wel stap 1 toe van het Stappenplan toetsingskader VGBA. Dat doen ze om na te gaan of er ook nog andere (extra) bedreigingen zijn naast de bedreiging die voortkomt doordat de eigen organisatie zich niet integer gedraagt. Is sprake van een extra bedreiging? Accountants passen dat stappenplan dan verder toe (zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA).

Stel nu dat de eigen organisatie zich inderdaad niet integer gedraagt. Het zou kunnen dat accountants dit zo'n grote bedreiging vinden dat zij zich afvragen of ze een professionele dienst voor en de relatie met de eigen organisatie nog wel kunnen voortzetten: kunnen zij zich in deze omstandigheden écht aan de fun-

damentele beginselen houden? Ook de reactie van de eigen organisatie zou daartoe aanleiding kunnen geven. Zijn toereikende maatregelen niet mogelijk? In dat geval beëindigen accountants de professionele dienst en eventueel ook de relatie met de eigen organisatie (zie Paragraaf 7.2 Stap 2b: stop!).

### Toelichting bij artikel 9

#### *Wat regelt artikel 9*

Artikel 9 van de VGBA regelt wat accountants moeten doen, als zij betrokken zijn bij of in verband worden gebracht (betrokken raken of daarmee geassocieerd worden) met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is. Die informatie is afkomstig van een cliënt, de eigen organisatie of een willekeurige derde. Voorbeelden van een artikel 9 VGBA-situatie zijn: een materiële fout in de jaarrekening, een te positieve voorstelling van zaken in een prognose, een onjuiste belastingaangifte of een onjuiste subsidieaanvraag.

#### *Achtergrond artikel 9*

Accountants mogen natuurlijk helemaal niet betrokken zijn bij informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is. Zij moeten immers eerlijk en oprecht optreden (artikel 6 VGBA). Daarom zullen accountants over het algemeen willen voorkomen dat zij daarbij betrokken raken. Maar als dit toch gebeurt, reageren ze! Het maatschappelijk verkeer zou immers kunnen gaan twijfelen aan hun integriteit. Dat kan weer negatief afstralen op het accountantsberoep. In elk geval kan de vraag opkomen waarom accountants in een artikel 9 VGBA-situatie niet hebben ingegrepen. Ze hebben toch een verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang. Door te reageren kunnen accountants helpen schade te voorkomen, verkleinen of herstellen. Dat past bij die verantwoordelijkheid. In deze situatie is sprake van een bedreiging voor de integriteit en moeten accountants maatregelen nemen. Hier is al ingevuld hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt en wat die waarschijnlijk van accountants verwacht. De eigen beoordeling van accountants kan die uitgangspunten niet opzij zetten.

In een artikel 9 VGBA-situatie veroorzaakt het gedrag van een ander een bedreiging. Accountants kunnen pas daarop reageren, nadat zij zich van dat gedrag bewust zijn geworden. Dit artikel heeft daarom een reactief karakter. Maar zijn accountants zich er op voorhand van bewust dat een ander hen wil betrekken bij of in verband wil brengen met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is? Dan reageren zij natuurlijk. Zij hebben dan immers ook met een bedreiging te maken. Accountants letten er bovendien op dat ze niet zelf de oorzaak zijn van materieel onjuiste, onvolledige of misleidende informatie. Zie bij 'Risico bij beoordelingsruimte' verderop in deze toelichting.

#### *Wat moeten accountants doen: lid 1*

In dit soort situaties proberen accountants de informatie te laten corrigeren of in elk geval de beoogde gebruikers ervoor te waarschuwen dat de informatie niet klopt. Artikel 9, lid 1, van de VGBA schrijft twee soorten maatregelen voor (in de onderdelen a en b). Accountants kunnen hieruit kiezen (zie hierna voor een toelichting op elk van deze maatregelen):

- a Een 'maatregel gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding van de informatie' (onderdeel a).
- b Zelf aan de informatie een mededeling toevoegen waarin accountants de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding van de informatie bekend maken aan de beoogde gebruikers van de informatie (onderdeel b).

#### *Onderdeel a:*

Een 'maatregel gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding van de informatie'. Dit betekent dat accountants proberen de informatie te (laten) corrigeren. Hoe ze de maatregel precies vorm geven, bepalen accountants op basis van professionele oordeelsvorming (artikel 20, onderdeel b, VGBA). Zij zullen zich daarbij ook afvragen wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht. In deze bepaling staat 'maatregel', dus enkelvoud. Maar mogelijk is het nodig

om een combinatie van maatregelen te nemen die gezamenlijk op dat doel zijn gericht. Dan doen accountants dat. Voorbeelden van deze maatregel zijn:

- Aandringen op en erop toezien dat de cliënt artikel 2:362, lid 6, van het Burgerlijk Wetboek (BW) toepast. Die bepaling heeft betrekking op de situatie waarin een onderneming na publicatie van de jaarrekening een fout in de jaarrekening constateert waardoor de jaarrekening in ernstige mate tekortschiet. De bepaling regelt hoe een onderneming daarop moet reageren: zij moet haar leden of aandeelhouders informeren en bij het handelsregister een mededeling deponeren. Bij die mededeling moet de onderneming een accountantsverklaring toevoegen. Dat laatste geldt alleen in de situatie dat sprake is van een wettelijke controle. Als de onderneming doet wat artikel 2:362, lid 6, van het BW, voorschrijft, wordt aangenomen dat de accountant met succes een maatregel heeft genomen die gericht is op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding en daarmee voldoet aan artikel 9 van de VGBA.
- Aandringen op en erop toezien dat de cliënt de fout herstelt in de eerstvolgende jaarrekening. Dit is mogelijk bij materiële fouten (Richtlijnen voor de jaarverslaggeving nr. 150). Dit geldt ook voor de situatie dat een onderneming ervoor kiest IFRS toe te passen (artikel 2:362, lid 2, BW).

#### *Onderdeel b:*

Zelf aan de informatie een mededeling toevoegen waarin accountants de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding van de informatie bekend maken aan de beoogde gebruikers van de informatie.

Voorbeelden van zo'n mededeling zijn: een controleverklaring met een oordeel met beperking (daarin beschrijft een accountant duidelijk wat de beperking inhoudt) of een controleverklaring met een afkeurend oordeel.

#### *Wat moeten accountants doen: lid 2*

Heeft de maatregel niet tot gevolg dat de materieel onjuiste, onvolledige of misleidende informatie wordt gecorrigeerd (artikel 9, lid 1, onderdeel a, VGBA)? Is het ook niet mogelijk om zelf aan de informatie een mededeling toe te voegen die de eventuele gebruikers van de informatie ervoor waarschuwt dat de informatie niet klopt (artikel 9, lid 1, onderdeel b, VGBA)? Accountants distantiëren zich dan van die informatie. Het moet voor alle beoogde gebruikers van de informatie duidelijk worden dat een accountant daarvan afstand neemt. Dit is gelijk een waarschuwing voor de beoogde gebruikers. Hoe accountants dit duidelijk maken en aan wie precies, bepalen ze op basis van professionele oordeelsvorming (artikel 20, onderdeel b, VGBA). Daarbij vragen zij zich ook af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht (artikel 20, onderdeel c, VGBA). Een factor om in de professionele oordeelsvorming te betrekken is of bekend is wie de beoogde gebruikers van de informatie zijn:

- Is sprake van een identificeerbare groep gebruikers? Accountants kunnen dan volstaan met een (mondelijke) kennisgeving aan de beoogde gebruikers. Bijvoorbeeld in de situatie dat materieel onjuiste, onvolledige of misleidende informatie is verstrekt aan een bank.
- Is geen sprake van een identificeerbare groep gebruikers? In dit geval kan het nodig zijn om bijvoorbeeld een persbericht uit te brengen of een advertentie te plaatsen.

#### *Let op!*

De vastleggingsverplichting van artikel 21, lid 3, van de VGBA geldt ook bij distantiëren.

#### *Juridisch advies inwinnen*

Accountants kunnen overwegen eerst juridisch advies in te winnen over bijvoorbeeld de volgende zaken: is eventueel sprake van wettelijke meld- of medewerkingsplichten (zie de toelichting op artikel 5 bij 'Let op!' onder 'Op basis van artikel 5 VGBA reageren of volgens de NV NOCLAR'), welke maatregelen zijn mogelijk onder het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid, wat zijn eventuele aansprakelijkheidskwesties waar accountants rekening mee moeten houden, staat de beoogde maatregel in verhouding tot de bedreiging?

### *Volgens de NV NOCLAR reageren?*

Het verstrekken van materieel onjuiste, onvolledige of misleidende informatie is in strijd met wet- en regelgeving. Stel accountants zijn betrokken bij of worden in verband gebracht met materieel onjuiste, onvolledige of misleidende informatie van een cliënt of de eigen organisatie. In dat geval gaan accountants ook na of zij volgens de NV NOCLAR moeten reageren. Zie Paragraaf 15 Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving? Volgens de NV NOCLAR reageren?

Als de NV NOCLAR niet van toepassing zijn, reageren accountants op basis van artikel 9 van de VGBA. Dit geldt ook, als het gaat om informatie van een willekeurige derde.

### *Inspanningsverplichting*

Artikel 9, lid 1, van de VGBA is een inspanningsverplichting. Hiervoor is gekozen, omdat accountants in deze situatie het gedrag van een ander moeten proberen te beïnvloeden.

### *Verhouding tot artikel 21 VGBA*

Accountants die maatregelen nemen, maken een vastlegging. Dit geldt ook, als accountants zich distantiëren. Artikel 21, lid 3, van de VGBA (de vastleggingsverplichting) geldt namelijk naast artikel 9 van de VGBA. Zie verder Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten.

Accountants passen nog wel stap 1 toe van het stappenplan toetsingskader VGBA! Dat doen ze om na te gaan of er ook nog andere (extra) bedreigingen zijn naast de bedreiging die ontstaan is doordat zij betrokken zijn bij of in verband worden gebracht met materieel onjuiste, onvolledige of misleidende informatie. Is sprake van een extra bedreiging? Accountants passen dat stappenplan dan verder toe (zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA).

Stel dat accountants betrokken zijn bij of in verband worden gebracht met materieel onjuiste, onvolledige of misleidende informatie van hun cliënt of de eigen organisatie. Als het nodig is om zich te distantiëren, hebben accountants vaak eerst al bij hen op herstel aangedrongen en laat de cliënt of de eigen organisatie dat na. Accountants hebben dan een extra aanleiding te twijfelen aan de integriteit van de cliënt of de eigen organisatie. Zij hebben dan mogelijk te maken met een nieuwe bedreiging voor het fundamentele beginsel integriteit. In dat geval vragen accountants zich in het bijzonder af of zij een professionele dienst en de relatie met de cliënt of de eigen organisatie nog wel kunnen voortzetten: kunnen zij zich in deze omstandigheden écht aan de fundamentele beginselen houden? Zij distantiëren zich én passen eventueel stap 2b toe van het Stappenplan toetsingskader VGBA (zie Paragraaf 7.2 Stap 2b).

### *Risico bij beoordelingsruimte*

Beslissingen nemen accountants op basis van professionele oordeelsvorming. Daarbij kunnen accountants een bepaalde mate van vrijheid hebben (beoordelingsruimte). Accountants zijn zich bewust van de risico's van een beoordelingsruimte. Accountants treden eerlijk en oprecht op (artikel 6 VGBA). Zij brengen het accountantsberoep niet in diskrediet (artikel 4 VGBA). De artikelen 4 en 6 van de VGBA brengen mee dat accountants een beoordelingsruimte niet misbruiken om boogde gebruikers van de informatie te misleiden of eventuele wettelijke of contractuele gevolgen op ongepaste wijze te beïnvloeden. In dat geval zouden accountants bewust betrokken zijn bij onjuiste, onvolledige of misleidende informatie. Hier volgen voorbeelden waarbij sprake is van misbruik van een beoordelingsruimte:

- Het toepassen van schattingen. Bijvoorbeeld het toepassen van schattingen om de reële waarde te bepalen met als doel de winst of het verlies verkeerd weer te geven.
- Het selecteren of wijzigen van een waarderingsgrondslag voor financiële verslaggeving, waarbij twee alternatieven zijn toegestaan maar één alternatief in de gegeven omstandigheden minder voor de hand ligt.
- Het bepalen van het tijdstip waarop de transacties plaatsvinden. Bijvoorbeeld het bepalen van het moment van de verkoop van een actief aan het einde van het boekjaar met als doel de stakeholders te misleiden.

- De keuze van informatieverschaffing. Bijvoorbeeld het weglaten of verdoezelen van informatie met betrekking tot financiële of operationele risico's met als doel de gebruikers van de informatie te misleiden.

## **Toelichting bij artikel 10**

### *Wat regelt artikel 10*

Artikel 10 van de VGBA regelt wat accountants moeten doen, als een cliënt, de eigen organisatie of een willekeurige derde hun betrokkenheid bij informatie anders voorstelt dan deze in werkelijkheid is (of was). Dit is met name van belang, als de indruk zou kunnen ontstaan dat 'een accountant ernaar heeft gekeken', terwijl dat niet zo is. Of als de betrokkenheid van een accountant anders of minder intensief is (of was) dan de ander doet voorkomen. De beoogde gebruikers van de informatie zouden hier ten onrechte vertrouwen aan kunnen ontlenuen. Hun verantwoordelijkheid in het algemeen belang brengt mee dat accountants de beoogde gebruikers dan waarschuwen. Voorbeelden van een artikel 10 VGBA-situatie zijn:

- Een onderneming doet ten onrechte voorkomen dat een accountant een goedkeurende controleverklaring bij een rapportage heeft afgegeven.
- Een onderneming verspreidt een jaarrekening en suggereert dat deze door een accountant is samengesteld, terwijl dat niet zo is.

In een artikel 10 VGBA-situatie veroorzaakt het gedrag van een ander een bedreiging. Accountants kunnen pas daarop reageren, nadat zij zich van dat gedrag bewust zijn geworden. Dit artikel heeft daarom een reactief karakter. Maar zijn accountants zich er op voorhand van bewust dat een ander hun betrokkenheid anders wil voorstellen? Dan reageren zij natuurlijk. Zij hebben dan immers ook met een bedreiging te maken.

### *Wat moeten accountants doen*

In een artikel 10 VGBA-situatie treffen accountants een 'redelijkerwijs te nemen maatregel om aan de beoogde gebruikers van de informatie kenbaar te maken waaruit de betrokkenheid bij die informatie werkelijk bestaat'. Hoe accountants dit kenbaar maken, bepalen accountants op basis van professionele oordeelsvorming (artikel 20, onderdeel b, VGBA). Daarbij vragen ze zich ook af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht (artikel 20, onderdeel c, VGBA). Een factor om in de professionele oordeelsvorming te betrekken is of bekend is wie de beoogde gebruikers van de informatie zijn. In artikel 10 van de VGBA staat 'maatregel', dus enkelvoud. Maar mogelijk is het nodig om een combinatie van maatregelen te nemen die gezamenlijk op dat doel zijn gericht. Dan doen accountants dat. Voorbeelden van maatregelen zijn:

- De persoon die hun betrokkenheid onjuist heeft voorgesteld en eventueel ook het governance-organ van de organisatie waar die persoon werkt, verzoeken de situatie te herstellen. Daarbij erop toezien dat die persoon of de organisatie de situatie inderdaad herstelt.
- De daarvoor geschikte functionaris of het daarvoor geschikte governance-organ binnen de eigen organisatie informeren dat dit speelt. Daarbij aandringen op herstel en maatregelen die voorkomen dat dit in de toekomst opnieuw gebeurt.
- Is sprake van een identificeerbare groep beoogde gebruikers? Accountants kunnen hen zelf informeren.
- Is geen sprake van een identificeerbare groep beoogde gebruikers? In dit geval kan het nodig zijn om bijvoorbeeld een persbericht uit te brengen of een advertentie te plaatsen.

### *Juridisch advies inwinnen*

Accountants kunnen overwegen eerst juridisch advies in te winnen over bijvoorbeeld de volgende zaken: welke maatregelen zijn mogelijk onder het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid, wat zijn eventuele aansprakelijkheidskwesties waar accountants mee rekening moeten houden, staat de beoogde maatregel in verhouding tot de bedreiging?

### *Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving*

Stel een ander stelt de betrokkenheid van een accountant bij informatie onjuist voor. Dit zou in strijd met wet- en regelgeving kunnen zijn (dit hangt af van de feiten en omstandigheden van het geval). Denk bijvoorbeeld aan valsheid in geschrifte. Stelt een cliënt of de eigen organisatie de betrokkenheid van een accountant anders voor dan deze in werkelijkheid is (of was)? Vermoeden accountants dat de cliënt of de eigen organisatie hiermee in strijd met wet- en regelgeving handelt? In dat geval gaan accountants na of zij (ook) volgens de NV NOCLAR moeten reageren. Zie Paragraaf 15 Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving? Volgens de NV NOCLAR reageren? Als de NV NOCLAR niet van toepassing zijn, reageren accountants op basis van artikel 10 van de VGBA. Dit geldt ook, als een willekeurige derde doet alsof een accountant bij bepaalde informatie is betrokken.

### *Opmerking*

Bij dit voorbeeld hebben accountants ook met een artikel 7 VGBA-situatie te maken (niet-integer gedrag). Zie Paragraaf 14 Wat als accountants meer artikelen in de VGBA naast elkaar moeten toepassen.

### *Verhouding tot artikel 21 VGBA*

Accountants die maatregelen nemen, maken een vastlegging. Artikel 21, lid 3, van de VGBA (de vastleggingsverplichting) geldt namelijk naast artikel 10 van de VGBA. Zie Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten.

Accountants passen nog wel stap 1 toe van het stappenplan toetsingskader VGBA! Dat doen ze om na te gaan of er ook nog andere (extra) bedreigingen zijn naast de bedreiging die ontstaan is doordat een ander hun betrokkenheid bij informatie anders heeft voorgesteld dan deze in werkelijkheid is. Is sprake van een extra bedreiging? Accountants passen dat stappenplan dan verder toe (zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA).

Stel dat een cliënt of de eigen organisatie de betrokkenheid van een accountant bij informatie anders voorstelt dan dat deze in werkelijkheid is. Accountants zullen dan meestal wel bij hen erop aandringen om dit beeld bij te stellen. Stel de cliënt of de eigen organisatie laat dat na. Accountants hebben dan een extra aanleiding te twijfelen aan de integriteit van hun cliënt of de eigen organisatie. Zij hebben dan mogelijk te maken met een nieuwe bedreiging voor het fundamentele beginsel integriteit. In dat geval vragen accountants zich in het bijzonder af of zij een professionele dienst en de relatie met de cliënt of de eigen organisatie nog wel kunnen voortzetten: kunnen zij zich in deze omstandigheden écht aan de fundamentele beginselen houden? Zijn toereikende maatregelen niet mogelijk? In dat geval beëindigen accountants de professionele dienst en eventueel ook de relatie met de cliënt of de eigen organisatie (zie Paragraaf 7.2. Stap 2b: stop!).

### **Toelichting bij artikel 10a**

Vanwege hun onderlinge samenhang zijn de artikelen 10a en 11a gezamenlijk toegelicht (zie onder 'Artikelen 10a en 11a' hierna).

### **Toelichting bij artikelen 10a en 11a**

#### *Wat regelen artikelen 10a en 11a*

De artikelen 10a en 11a van de VGBA verbieden het aanbieden en ontvangen van geschenken, persoonlijke uitingen van gastvrijheid, beloften of diensten die de bedoeling hebben een ander aan te zetten tot onethisch gedrag. Deze artikelen regelen twee verschillende kanten van dezelfde situatie. Daarom worden ze hier samen toegelicht. Artikel 10a werkt het fundamentele beginsel integriteit uit en artikel 11a het fundamentele beginsel objectiviteit. 'Geschenken, persoonlijke uitingen van gastvrijheid, beloften of diensten' worden hierna 'inducement(s)' genoemd.

### *Achtergrond artikelen 10a en 11a*

Inducements kunnen prikkels zijn tot ongewenst gedrag. Tegelijkertijd is het geheel verbieden ervan niet redelijk. Inducements hoeven immers niet aan te zetten tot onethisch gedrag. Het is belangrijk na te gaan wat de achterliggende reden is en hoe een inducement overkomt op het maatschappelijk verkeer (professionele oordeelsvorming): heeft of lijkt een inducement tot doel te hebben een ander ongepast te beïnvloeden? Inducements die de bedoeling hebben een ander aan te zetten tot onethisch gedrag zijn ongepast. Het is op voorhand duidelijk dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit ook zo ziet. Dit geldt niet alleen in relatie tot assurance-opdrachten (artikel 27 ViO) maar tot alle soorten professionele diensten. Inducements die de bedoeling hebben een ander aan te zetten tot onethisch gedrag, zijn altijd een bedreiging voor de fundamentele beginselen. Dit soort inducements bedreigen de integriteit en de objectiviteit. Het aanbieden en ontvangen ervan kan leiden tot bijvoorbeeld bedreigingen als gevolg van eigenbelang, vertrouwdsheid en intimidatie. De artikelen 10a en 11a van de VGBA vertalen de perceptie van de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde. De eigen beoordeling van accountants kan dat uitgangspunt niet opzij zetten.

### *Reikwijdte artikelen 10a en 11a*

Onder de werkingssfeer van de artikelen 10a en 11a van de VGBA vallen alleen inducements die de bedoeling hebben een ander aan te zetten tot onethisch gedrag. Een accountant kan oordelen dat die bedoeling er niet is en er ook niet lijkt te zijn. Een inducement kan dan nog steeds een bedreiging vormen. In dat geval handelt een accountant volgens het toetsingskader van de VGBA (artikelen 20 en 21).

### *Professionele oordeelsvorming en objectieve, redelijke en geïnformeerde derde*

Het is belangrijk altijd te beoordelen wat de bedoeling is van een inducement en hoe dit overkomt op het maatschappelijk verkeer (hoe kijkt een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde hier waarschijnlijk tegenaan?). Dit geldt voor accountants die inducements aanbieden of laten aanbieden en voor accountants die inducements aangeboden krijgen. De omstandigheden spelen daarbij een belangrijke rol. Voorbeelden van relevante omstandigheden zijn: waarvoor wordt een inducement aangeboden, op welk moment wordt een inducement aangeboden, is het een incidenteel geval of heeft de aanbieder al vaker iets aangeboden (is er dus een patroon), hebben anderen de inducement ook ontvangen, wat is de waarde?

### *Onethisch gedrag*

Het begrip 'onethisch gedrag' in de artikelen 10a en 11a van de VGBA hoort alleen bij de persoon die wordt aangezet tot onethisch gedrag.<sup>12</sup> Accountants gebruiken de vijf fundamentele beginselen als referentiekader om te beoordelen wat ethisch gedrag is. Wordt beoogd het gedrag van een accountant te beïnvloeden? Accountants gedragen zich onethisch, als ze een of meer van de fundamentele beginselen niet naleven.

### *Artikel 10a*

De volgende situaties vallen onder het verbod van artikel 10a van de VGBA:

- Een accountant biedt zelf een inducement aan. Die accountant heeft de bedoeling de ontvanger of iemand anders via de ontvanger aan te zetten tot onethisch gedrag (artikel 10a, lid 1).
- Een accountant laat iemand anders een inducement aanbieden. Die accountant heeft de bedoeling de ontvanger of iemand anders via de ontvanger aan te zetten tot onethisch gedrag (artikel 10a, lid 1).
- Iemand (niet de accountant) biedt een inducement aan. De aanbieder heeft de bedoeling de ontvanger of iemand anders via de ontvanger aan te zetten tot onethisch gedrag. De accountant weet dat of zou dat moeten weten. Toch moedigt de accountant de aanbieder aan om de inducement aan te bieden (artikel 10a, lid 2).

### *Artikel 10a, lid 1*

Accountants die anderen proberen over te halen (aan te zetten) tot onethisch gedrag, handelen zelf niet integer. Als ze een ander de inducement laten aanbieden, dan zetten ze ook nog eens die ander aan tot onethisch gedrag. Ook dat is niet integer.

### *Artikel 10a, lid 2*

In deze situatie heeft de aanbieder de bedoeling een ander aan te zetten tot onethisch gedrag. De accountant doet daar een schepje bovenop door aanmoediging. Accountants die weten of behoren te weten dat dit de bedoeling is, handelen niet integer door een ander aan te moedigen de inducement aan te bieden of in ontvangst te nemen.

### *Artikel 11a*

Artikel 11a van de VGBA verbiedt accountants om inducements in ontvangst te nemen waarvan ze weten of behoren te weten dat die worden aangeboden met de bedoeling om aan te zetten tot onethisch gedrag. Accountants die dit soort inducements ontvangen, hoeven zich natuurlijk niet ongepast te laten beïnvloeden. Maar dit zou wel kunnen. Het heeft in elk geval de schijn tegen. Het risico voor hun objectiviteit is zo groot dat geen enkele maatregel toereikend is. Daarom geldt een verbod. Accountants die zo'n inducement toch in ontvangst nemen, handelen in elk geval in strijd met artikel 11a van de VGBA. Daar komt het volgende bovenop:

- Stel een inducement heeft de bedoeling een accountant zelf aan te zetten tot onethisch gedrag. De accountant gaat daartoe over. Het onethische gedrag van de accountant is dan ook in strijd met een of meer fundamentele beginselen. Welke fundamentele beginselen in het geding zijn, hangt af van waaruit het onethisch gedrag precies bestaat.
- Stel een inducement heeft de bedoeling een ander aan te zetten tot onethisch gedrag via de accountant. De accountant weet dat. De accountant neemt de inducement toch in ontvangst. Proeft de accountant de ander vervolgens over te halen tot onethisch gedrag? De accountant handelt dan in elk geval niet eerlijk en oprecht (artikel 6 VGBA). Geeft de accountant deze of een andere inducement ook nog eens door aan de ander? De accountant handelt dan ook in strijd met artikel 10a van de VGBA.

### *Gedrag van wie beïnvloeden*

De artikelen 10a en 11a van de VGBA laten bewust in het midden wie de aanbieder beoogt aan te zetten tot onethisch gedrag. Dit kan de ontvanger zelf zijn. De aanbieder kan echter ook het gedrag van iemand anders willen beïnvloeden via de ontvanger. Beide situaties vallen onder de artikelen 10a en 11a van de VGBA. Het gedrag van iemand anders beïnvloeden via de ontvanger is echter alleen mogelijk als de ontvanger en die ander een relatie met elkaar hebben waarin de ontvanger die ander kan beïnvloeden. Het kan bijvoorbeeld gaan om een collega, een gezinslid of een persoon met wie de ontvanger intensief sociaal contact heeft.

### *Personen met wie accountants intensief sociaal contact hebben*

Het kan voorkomen dat accountants weten dat een persoon met wie zij intensief sociaal contact hebben een inducement wil gaan aanbieden aan of een inducement aangeboden krijgt door een partij waarvoor deze accountants een professionele dienst uitvoeren. De artikelen 10a en 11a van de VGBA regelen deze situaties niet. In deze situaties handelen accountants volgens het toetsingskader van de VGBA. Zij beoordelen wat de bedoeling is van de inducement en hoe het aanbieden of ontvangen ervan overkomt op het maatschappelijk verkeer:

- Wekt de inducement misschien de indruk dat zijzelf die partij wil beïnvloeden via de persoon met wie ze intensief sociaal contact hebben (de situatie in de eerste bullet)?
- Lijkt de inducement de bedoeling te hebben hen te willen beïnvloeden via de persoon met wie ze intensief sociaal contact hebben (de situatie in de tweede bullet)?

Het kan dan verstandig zijn om te adviseren de inducement niet aan te bieden of niet in ontvangst te nemen.



### *Verhouding tot artikel 21 VGBA*

Stel nu dat een cliënt of de eigen organisatie accountants een inducement aanbiedt. De accountants vermoeden dat dit wordt aangeboden met de bedoeling hen aan te zetten tot onethisch gedrag. Het zou kunnen dat accountants dit zo'n grote bedreiging vinden dat zij zich afvragen of zij een professionele dienst en hun relatie met de cliënt of de eigen organisatie nog wel kunnen voortzetten: kunnen zij zich in deze omstandigheden écht aan de fundamentele beginselen houden? Ook de reactie van de cliënt of de eigen organisatie zou daartoe aanleiding kunnen geven, wanneer accountants de inducement afwijzen (artikel 11a VGBA). Zijn toereikende maatregelen niet mogelijk? In dat geval beëindigen accountants de professionele dienst en eventueel ook de relatie met de cliënt of de eigen organisatie. Zie Paragraaf 7.2 Stap 2b: stop!

### *Verhouding tot andere wet- en regelgeving met uitzondering van de ViO*

Het aanbieden of ontvangen van *inducements* kan strafbaar zijn. Dat is het geval als het gedrag voldoet aan de delictomschrijving van omkoping in het Wetboek van Strafrecht. Het is belangrijk dat accountants dat beoordelen of zich daarover laten informeren om te voorkomen dat ze mogelijk een strafbaar feit begaan. Is dit in een concrete situatie niet strafbaar? Dan kan het nog steeds een bedreiging vormen voor het naleven van de fundamentele beginselen. Het is belangrijk dat accountants dat laatste ook beoordelen.

### *Verhouding tot artikel 27 ViO*

Artikel 27 van de ViO stelt grenzen aan het aanbieden of ontvangen van geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid. Hoe verhouden de artikelen 10a en 11a van de VGBA zich tot artikel 27 van de ViO? Ze gelden naast artikel 27 van de ViO. De reikwijdte van de artikelen 10a en 11a van de VGBA is in een belangrijk opzicht ruimer. Ze gelden voor accountants ongeacht de aard van de professionele dienst. Artikel 27 van de ViO geldt daarentegen alleen bij assurance-opdrachten. Artikel 27 van de ViO verbiedt het uitvoeren van een assurance-opdracht, als sprake is van een geschenk of persoonlijke uiting van gastvrijheid met een waarde die niet verwaarloosbaar of onbeduidend is. Heeft een geschenk of persoonlijke uiting van gastvrijheid de bedoeling een ander aan te zetten tot onethisch gedrag? Dan valt de situatie onder de VGBA én onder de ViO (tenminste, als sprake van een assurance-opdracht is). Geschenken of persoonlijke uitingen van gastvrijheid die met die bedoeling worden aangeboden zijn namelijk nooit verwaarloosbaar en nooit onbeduidend. Dat is ook de reden waarom in de artikelen 10a en 11a van de VGBA geen weerlegbaar vermoeden is opgenomen zoals in artikel 27 van de ViO.<sup>10</sup>

In de ViO staan definities van geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid.<sup>11</sup> Die staan niet in de VGBA. De VGBA bedoelt er echter hetzelfde mee. Artikel 11a van de VGBA gebruikt het woord 'ontvangen'. Dat is overgenomen uit artikel 27 van de ViO.

### *Paragraaf 2.4 Objectiviteit*

Accountants houden zich aan het fundamentele beginsel objectiviteit bij het uitvoeren van een professionele dienst (artikel 2, aanhef en onderdeel c, in samenhang met artikel 3, lid 2, VGBA). De VGBA werkt objectiviteit verder uit in twee concrete normen (artikelen 11 en 11a). Objectiviteit geldt in alle mogelijke situaties (bij een professionele dienst). In situaties die de VGBA niet expliciet regelt, gedragen accountants zich naar de geest van de VGBA. Zie voor meer informatie Paragraaf 2

<sup>10</sup> Artikel 27 ViO verbiedt het aanbieden en ontvangen van geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid met een waarde die niet verwaarloosbaar of onbeduidend zijn (eerste en derde lid). Geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid met een waarde van meer dan € 100 hebben de schijn tegen. Dit is echter een weerlegbaar vermoeden. Een eindverantwoordelijke accountant die een assurance-opdracht wil (blijven) uitvoeren ondanks een geschenk of persoonlijke uiting van gastvrijheid met een waarde van meer dan € 100, zal onderbouwd moeten weerleggen waarom dit toch verwaarloosbaar of onbeduidend is (tweede en derde lid).

<sup>11</sup> Geschenk: iets dat men aan iemand geeft, veelal ter gelegenheid van een speciale gebeurtenis. Persoonlijke uiting van gastvrijheid: voor een derde betaalde kosten van uitstapjes, reizen, lunches, diners en dergelijke die geen zakelijk karakter dragen.

Uitgangspunten onder 'Let op!'. Accountants letten actief op eventuele bedreigingen voor de objectiviteit. De toetssteen is wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht. Zie Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA en Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA.

### Toelichting bij artikel 11

#### *Wat regelt artikel 11*

Artikel 11 van de VGBA regelt dat accountants zich niet ongepast laten beïnvloeden. Het regelt ook dat accountants niet ongepast vertrouwen op derden, technologie of andere factoren (zie hierna). Door zonder meer af te gaan op wat anderen aanreiken of op wat een geautomatiseerd systeem oplevert, kan namelijk ook van on gepaste beïnvloeding sprake zijn. On gepaste beïnvloeding bedreigt de objectiviteit.

#### *Wat moeten accountants doen*

Accountants nemen maatregelen in een situatie waarin hun objectiviteit bedreigd wordt. Zij vermijden elke situatie die hen ongepast beïnvloedt en waarbij toereikende maatregelen niet mogelijk zijn (zie Paragraaf 7.2 Stap 2b: stop!). De eis 'niet ongepast vertrouwen op derden, technologie of andere factoren' brengt mee dat accountants altijd moeten nadenken of en zo ja, in hoeverre zij gepast kunnen steunen op het oordeel van anderen, op informatie afkomstig van anderen (bijvoorbeeld van de cliënt of de eigen organisatie) of op geautomatiseerde systemen (technologie). 'Andere factoren' vormen een restcategorie (ongepast steunen op iets anders dan derden of technologie).

#### *Omstandigheden die de objectiviteit (kunnen) bedreigen*

In de toelichting op de definitie van bedreiging worden vijf soorten bedreigingen onderkend en staan voorbeelden (zie toelichting bij artikel 1). Elk van die soorten kunnen de objectiviteit bedreigen. Hier volgen enkele voorbeelden van omstandigheden die een bedreiging voor de objectiviteit (kunnen) zijn:

- een eigen belang in een cliënt of de eigen organisatie. Aan een eigen belang kleeft het risico van belangverstengeling. Een voorbeeld is (het ontvangen of verstrekken van) een aanbrenghremie of commissie (zie NBA-handreiking 1130 Voorbeelden toepassing van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants [VGBA]);
- vooringenomenheid (zie hierna onder 'Vooringenomenheid');
- een bijzonder belang vertegenwoordigen (zie hierna onder 'Bijzonder belang vertegenwoordigen');
- twee cliënten met onderling strijdige belangen adviseren (zie hierna onder 'Cliënten met strijdige belangen/nog maar één partij vertegenwoordigen');
- een eigen belang dat in strijd is met een belang van een cliënt of de eigen organisatie. Bijvoorbeeld financiële of commerciële belangen of concurrerende activiteiten (zie NBA-handreiking 1130 Voorbeelden toepassing van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants [VGBA]);
- een cliënt met meerdere vertegenwoordigers die onderling ruzie hebben (zie hierna onder 'Enkele aandachtspunten die discussie over de objectiviteit mogelijk voorkomen');
- zelftoetsing (zie toelichting bij artikel 1 bij de definitie van bedreiging);
- onder druk gezet worden (zie NBA-handreiking 1130 Voorbeelden toepassing van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants [VGBA]);
- inducements aangeboden krijgen (zie toelichting bij artikelen 10a en 11a);
- een nevenfunctie.

#### *Enkele aandachtspunten die discussie over de objectiviteit mogelijk voorkomen*

- Accountants vragen zich af hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt. Zou die vinden dat een accountant objectief is?
- Accountants zijn van het begin af aan duidelijk over hun rol, de eventuele bedreigingen voor hun objectiviteit en de maatregelen die ze hebben genomen om hun objectiviteit te waarborgen. Die duidelijkheid moeten zij geven aan alle betrokkenen bij een professionele dienst.
- Accountants letten erop dat zij rekening houden met de belangen van alle betrokkenen. Dit is extra belangrijk in een situatie dat betrokkenen niet dezelfde belangen hebben.

- Weten accountants dat de formele vertegenwoordigers van hun cliënt (bijvoorbeeld de statutair bestuurders van een onderneming) onderling ruzie hebben en hebben zij contact met slechts een van die vertegenwoordigers? Accountants letten er dan op dat informatie bij alle vertegenwoordigers terecht komt.

#### *Bijzonder belang vertegenwoordigen*

Accountants mogen een cliënt of de eigen organisatie vertegenwoordigen (hierna: een bijzonder belang vertegenwoordigen). Daartoe zullen zij wel maatregelen moeten nemen (als dat mogelijk is tenminste). Een bijzonder belang vertegenwoordigen leidt namelijk altijd tot een bedreiging voor de objectiviteit als gevolg van belangenbehartiging (zie de toelichting op artikel 1). Voorbeelden van een bijzonder belang vertegenwoordigen zijn:

- de gerechtvaardigde belangen van de eigen organisatie vertegenwoordigen;
- namens een cliënt onderhandelen bij de aankoop of verkoop van een onderneming;
- een ondernemer adviseren bij het afwickelen van een echtscheiding waarbij de onderneming in de huwelijksgemeenschap valt;
- gegevens verzamelen ter onderbouwing van een partijstandpunt. Let op! Accountants die weten of kunnen verwachten dat hun rapportage bedoeld is voor een gerechtelijke procedure (waarheidsvinding), zijn extra bedacht op hun objectiviteit. Daarnaast letten zij er eens te meer op dat hun eventuele conclusies van een deugdelijke grondslag zijn voorzien;
- een civielrechtelijk standpunt innemen namens een cliënt of de eigen organisatie (zie verderop in de toelichting op dit artikel).

Het is belangrijk dat accountants al bij aanvang van hun werkzaamheden andere betrokkenen duidelijk maken dat zij enkel het belang van hun cliënt vertegenwoordigen. Mogelijk hebben andere betrokkenen onvoldoende kennis en vaardigheden om de eigen belangen afdoende te kunnen behartigen. Wordt een accountant zich dat op enig moment bewust? Het kan dan geboden zijn bij die betrokkenen erop aan te dringen zich ook te laten bijstaan door een deskundige. Als dat voor die betrokkenen geen reële optie is, is dit echter geen toereikende maatregel. Stop!

#### *Cliënten met strijdige belangen/nog maar één partij vertegenwoordigen*

Het komt voor dat accountants verzocht worden professionele diensten te verrichten voor cliënten met onderling strijdige belangen of een onderling conflict. Of dat een accountant die eerst een professionele dienst voor meerdere partijen uitvoerde, verzocht wordt alleen nog de belangen van één van die partijen te vertegenwoordigen. Aan elk van deze situaties kleven risico's. Accountants beoordelen aan de hand van het toetsingskader of zij aan zo'n verzoek gehoor kunnen geven: kunnen zij toereikende maatregelen nemen (zie Paragraaf 7.2 Stap 2: toereikende maatregelen mogelijk?).

Mogelijk is het nodig om bijvoorbeeld eerst alle betrokken partijen toestemming te vragen om onder die omstandigheden een professionele dienst uit te voeren.

#### *Civielrechtelijke standpunten innemen*

Accountants mogen een civielrechtelijk standpunt innemen om voor hun eigen zakelijke belangen op te komen en voor de belangen van een cliënt of de eigen organisatie. Dit geldt in het kader van gerechtelijke procedures en daarbuiten. In principe bedreigt dit niet hun objectiviteit.

Aandachtspunten:

- Voor beide situaties geldt: een civielrechtelijk standpunt moet pleitbaar zijn (voldoende onderbouwd kunnen worden). Het mag (natuurlijk) ook niet bewust onjuist of misleidend zijn of het accountantsberoep in diskrediet brengen.
- Treden accountants op namens een cliënt of de eigen organisatie? Accountants behoren kritisch te zijn over wat zij namens hun cliënt of de eigen organisatie naar voren brengen. Accountants voorko-

men dat hen achteraf kan worden verweten geen pleitbaar standpunt te hebben ingenomen, ook al deden ze dat niet bewust.<sup>12</sup>

### *Hoe verhoudt onafhankelijkheid zich tot objectiviteit*

Onafhankelijkheid is een aspect van objectiviteit. Alle accountants moeten objectief zijn bij het verrichten van een professionele dienst. Dit geldt ongeacht de aard van de professionele dienst die ze uitvoeren. Voor accountants die assurance-opdrachten uitvoeren, komt daar onafhankelijkheid bij (zij zijn dus objectief én onafhankelijk). De onafhankelijkheidsregels staan in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO). Onafhankelijkheid geldt alleen voor accountants die assurance-opdrachten uitvoeren.<sup>13</sup> Accountants die bijvoorbeeld samenstellingsopdrachten uitvoeren moeten dus wel objectief maar hoeven niet onafhankelijk te zijn.

### **Toelichting bij artikel 11a**

Vanwege hun onderlinge samenhang zijn de artikelen 10a en 11a gezamenlijk toegelicht.

### *Paragraaf 2.5 Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid*

#### *Inleiding*

Accountants houden zich aan het fundamentele beginsel 'vakbekwaamheid en zorgvuldigheid' bij het uitvoeren van een professionele dienst (artikel 2, aanhef en onderdeel d, in samenhang met artikel 3, lid 2, VGBA). De VGBA werkt dit fundamentele beginsel verder uit in enkele concrete normen (artikelen 12 tot en met 15a). De Nadere voorschriften permanente educatie 2019, de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS) en de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) doen dat ook. Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid geldt in alle mogelijke situaties (bij een professionele dienst). In situaties die de VGBA of de hiervoor genoemde nadere voorschriften niet expliciet regelen, gedragen accountants zich naar de geest van de VGBA. Zie voor meer informatie Paragraaf 2 Uitgangspunten onder 'Let op!' Ook al bestaat dit fundamentele beginsel uit twee verschillende elementen, het is één fundamenteel beginsel. Er is dus niet zoiets als een fundamenteel beginsel vakbekwaamheid en een fundamenteel beginsel zorgvuldigheid. In de VGBA staat een definitie van de term vakbekwaamheid (zie toelichting bij artikel 1). De VGBA kent geen eigen definitie van zorgvuldigheid (zie toelichting bij artikel 13, lid 2). Accountants letten actief op eventuele bedreigingen voor dit fundamentele beginsel. De toetssteen is wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht. Zie Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA en Paragraaf 7 Stapplan toetsingskader VGBA.

#### *Doel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid*

Dit fundamentele beginsel is erop gericht dat accountants 'op adequate wijze' een professionele dienst uitvoeren. Dit wil zeggen met de voor die professionele dienst vereiste kwaliteit.

#### *Deugdelijke grondslag*

Accountants doen alleen mededelingen over de uitkomst van een professionele dienst, voor zover hun vakbekwaamheid en de door hen verrichte werkzaamheden daarvoor een 'deugdelijke grondslag' vormen. Dit staat niet letterlijk in de VGBA. Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid brengt dat mee.

### **Toelichting bij artikel 12**

Artikel 12 van de VGBA regelt dat accountants die professionele diensten verrichten hun vakbekwaamheid moeten onderhouden (permanente educatie). Die moet op het niveau zijn om een professionele dienst op 'adequate wijze' te kunnen uitvoeren (zie bij 'Doel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid' hiervoor). Welke professionele kennis, inzichten en vaardigheden accountants precies moeten hebben en blijven ontwikke-

<sup>12</sup> Hier zijn ook andere fundamentele beginselen aan de orde: professionaliteit, integriteit en vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

<sup>13</sup> Hierop bestaat een uitzondering, als een opdrachtgever of een gebruiker in het kader van de uitvoering van een opdracht vraagt om onafhankelijkheid.

len bovenop hetgeen alle accountants in de accountantsopleiding hebben geleerd, verschilt per accountant. Dit hangt in het bijzonder af van de soort professionele diensten die zij verrichten en bijvoorbeeld de branches waarin hun cliënten of de eigen organisatie actief zijn. Onderhouden betekent dat accountants een voortdurend besef en begrip moeten hebben van vaktechnische, beroepsmatige, zakelijke en algemene economische ontwikkelingen die van belang zijn voor hun professionele diensten. Het betekent ook dat zij zich nieuwe technieken eigen maken die voor een adequate opdrachtuitvoering nodig zijn. De verplichting tot permanente educatie is verder uitgewerkt in de Nadere voorschriften permanente educatie 2019.

### **Toelichting bij artikel 13**

#### *Artikel 13, lid 1*

Het eerste lid van artikel 13 van de VGBA regelt dat accountants de bij een professionele dienst relevante wet- en regelgeving toepassen. Dit betekent in de eerste plaats dat accountants de eventuele regels toepassen die gelden voor de opdrachtuitvoering van die professionele dienst. Denk bijvoorbeeld aan een specifieke standaard in de NV COS, de ViO, de NV NOCLAR of regels in de NVKS die bepalen onder welke voorwaarden accountants aan een NVKS-opdracht mogen meewerken. Het betekent ook dat accountants bij de uitvoering van een professionele dienst rekening houden met de wet- en regelgeving die voor hun eigen organisatie geldt, zoals bijvoorbeeld de Wwft en binnen hun eigen rol doen wat daarvoor nodig is.

#### *Artikel 13, lid 2*

Het tweede lid van artikel 13 van de VGBA regelt dat accountants een professionele dienst nauwgezet, grondig en op tijd moeten uitvoeren. Wat dat precies is, hangt af van de soort professionele dienst. Dit hangt onder andere af van of bijvoorbeeld de NV COS ook eisen aan de opdrachtuitvoering stellen en de omstandigheden waaronder een professionele dienst wordt uitgevoerd.

### **Toelichting bij artikel 14**

Artikel 14 van de VGBA stelt de volgende voorwaarden aan accountants die anderen onder hun verantwoordelijkheid werkzaamheden laten uitvoeren ten behoeve van een professionele dienst:

- Accountants moeten ervoor zorgen dat die anderen 'hiervoor adequaat zijn toegerust'. Dit betekent dat die anderen de competenties en capaciteiten moeten hebben die voor de uitvoering van de professionele dienst zijn vereist.
- Accountants moeten die anderen voldoende begeleiden, voldoende toezicht houden op hun werkzaamheden en beoordelen of zij die werkzaamheden goed hebben uitgevoerd.

### **Toelichting bij artikel 15**

Artikel 15 van de VGBA regelt dat accountants gebruikers van hun professionele diensten wijzen op eventuele beperkingen die inherent zijn aan die professionele diensten. Bijvoorbeeld een jaarrekeningcontrole betekent niet dat er absolute zekerheid is dat er geen materiële fout in de jaarrekening zit. Een opdracht tot het verrichten van specifiek overeengekomen werkzaamheden leidt niet tot een oordeel of conclusie. Dat is namelijk niet de bedoeling van die opdracht. Samenstellen betekent niet dat alle gebruikte informatie juist is. Het uitgangspunt is namelijk dat accountants uitgaan van de door de cliënt of de eigen organisatie aangeleverde data. Gewoonlijk leggen accountants in een opdrachtbevestiging vast wat een cliënt van hen kan verwachten. De NV COS werken dit voor sommige professionele diensten uit.

### **Toelichting bij artikel 15a**

#### *Wat regelt artikel 15a*

Artikel 15a van de VGBA verplicht tot collegiaal overleg voorafgaand aan het aanvaarden van een

- nieuwe opdracht. Voor welke nieuwe opdrachten precies, zie hierna bij;
- 'Bij welke soort opdrachten verplicht?'; en
- 'Voor wie geldt een uitzondering (lid 2)?'

Artikel 15a regelt ook dat accountants die om collegiaal overleg worden gevraagd daaraan meewerken (lid 3).

### *Achtergrond artikel 15a*

Het is wenselijk om te voorkomen dat cliënten waarvan een accountant om integriteitsredenen afscheid heeft genomen, zonder nadere analyse weer diensten kunnen afnemen bij een andere accountant. Collegiaal overleg kan daar een positieve bijdrage aan leveren. Accountants moeten de integriteit van een cliënt beoordelen voordat ze een opdracht aanvaarden.<sup>14</sup> Collegiaal overleg kan extra informatie opleveren om in die beoordeling te betrekken. Die informatie kan ook relevant zijn in het kader van de Wwft.

Integriteitskwesties bij de cliënt kunnen afstralen op de integriteit van de accountant. Toch is collegiaal overleg in de eerste plaats een invulling van het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. De zorgvuldigheid, onderdeel van dit fundamentele beginsel, brengt mee dat accountants zich vooraf afvragen of ze te maken kunnen krijgen met een bedreiging voor hun integriteit.

### *Bij welke soort opdrachten verplicht?*<sup>15</sup>

Collegiaal overleg is alleen verplicht bij de volgende soort (nieuwe) opdrachten:

- controleopdrachten van historische financiële informatie;
- beoordelingsopdrachten van historische financiële informatie;
- samenstellingsopdrachten van historische financiële informatie.

Collegiaal overleg is verplicht, ongeacht het risicoprofiel van een opdracht of een cliënt.

Collegiaal overleg is *niet* verplicht – maar mag wel – voor het aanvaarden van een andere opdracht dan de hiervoor genoemde (zie hierna bij ‘Wat als collegiaal overleg niet verplicht is?’). Denk bijvoorbeeld aan assurance-opdrachten van niet-financiële informatie, opdrachten tot overeengekomen specifieke werkzaamheden of aangifte-plus-opdrachten.

### *Voor wie geldt een uitzondering (lid 2)?*

Er zijn twee uitzonderingen op de verplichting tot collegiaal overleg. Die staan in artikel 15a, lid 2, van de VGBA. De volgende accountants hoeven geen collegiaal te voeren:

- accountants die bij dezelfde cliënt een controle-, beoordelingsopdracht of samenstellingsopdracht uitvoerden in de voorgaande verantwoordingsperiode. Deze accountants hebben gewoonlijk zelf al voldoende informatie om zich een beeld te kunnen vormen van de integriteit van de cliënt;
- accountants die een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht overnemen van een andere accountant binnen dezelfde accountantspraktijk.

### *Verplicht collegiaal overleg met wie?*

Artikel 15a van de VGBA verplicht tot collegiaal overleg met een andere accountant. Accountants benaderen de volgende accountants voor collegiaal overleg:

- een andere accountant die op dat moment bij dezelfde cliënt een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoert; of
- een andere accountant die in de voorgaande 24 maanden een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoerde bij deze cliënt.<sup>16</sup>

<sup>14</sup> Artikel 10, lid 1, onderdeel a, onder 2, NVKS. Dezelfde eis geldt voor accountantsorganisaties, als ze een wettelijke controle willen aanvaarden (artikel 12, lid 1, onderdeel a, onder 4, Bta).

<sup>15</sup> De VGBA kijkt op dit punt af van de Code of Ethics. Volgens de Code of Ethics is collegiaal overleg alleen verplicht bij controleopdrachten van financiële overzichten en beoordelingsopdrachten van financiële overzichten (R320.8 Code of Ethics).

<sup>16</sup> De opvolgende accountant is dus niet verplicht om collegiaal overleg te voeren met een accountant die langer geleden dan de voorgaande 24 maanden een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoerde. De keuze om een grens te trekken in de tijd komt voort uit een afweging tussen administratieve lasten en het beoogde doel van collegiaal overleg.

### *Opmerking*

Zijn deze accountants er niet? Met andere woorden, voerde er in de afgelopen 24 maanden geen enkele accountant een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uit bij de cliënt en gebeurt dat ook nu niet? Dan is collegiaal overleg niet verplicht. Dit volgt uit artikel 15a, lid 1, van de VGBA.

### *Stel ik heb keus, met wie overleg ik dan?*

In het vervolg van deze toelichting komen de termen 'opvolgende accountant(s)' en 'voorgaande accountant(s)' voor. Met opvolgende accountants worden accountants bedoeld die een nieuwe opdracht willen aanvaarden. Met voorgaande accountants worden accountants bedoeld die al een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoeren bij dezelfde cliënt of dat in de afgelopen 24 maanden deden.

Stel er zijn meerdere voorgaande accountants bij de cliënt. Met wie voert een opvolgende accountant dan collegiaal overleg? Het ligt voor de hand dat een opvolgende accountant overlegt met die voorgaande accountant die vermoedelijk de relevantste informatie kan geven. Dit is niet per definitie de voorgaande accountant die dezelfde soort opdracht verricht(te) of als laatste een opdracht bij de cliënt uitvoerde. Hier volgen voorbeelden om dit toe te lichten:

- Een opvolgende accountant wil een samenstellingsopdracht aanvaarden. Er zijn twee voorgaande accountants bij de cliënt. Een van hen voert op dit moment een samenstellingsopdracht uit. De ander voerde daar een controleopdracht uit in het afgelopen jaar. Die controleopdracht is afgerond. De opvolgende accountant kan ervoor kiezen om overleg te voeren met de voorgaande accountant die de controleopdracht uitvoerde.
- Een opvolgende accountant wil een lopende controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht van de voorgaande accountant overnemen. In dit geval overlegt de opvolgende accountant met de accountant van wie deze de opdracht overneemt.
- Is er op dit moment geen enkele accountant die bij de cliënt een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoert? Waren er in de voorgaande 24 maanden wel accountants die een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoerden bij de cliënt? Dan voert een opvolgende accountant collegiaal overleg met die voorgaande accountant die vermoedelijk de relevantste informatie kan geven. Dit hoeft niet per se de accountant te zijn die als laatste die opdracht uitvoerde.
- Is er bij de cliënt alleen een accountant die een adviesopdracht uitvoert? Dan is collegiaal overleg niet verplicht. Dit mag wel (zie verderop bij 'Wat als collegiaal overleg niet verplicht is?')

### *Waar moeten opvolgende accountants naar vragen?*

Opvolgende accountants vragen of er aanleiding is om een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht niet te aanvaarden. Het zal daarbij vooral om integriteitsredenen gaan, bijvoorbeeld betrokkenheid bij oneerlijke of criminele activiteiten. Het collegiaal overleg is natuurlijk niet bedoeld om zaken te bespreken die (mogelijk) in strijd zijn met het mededingingsrecht. Uiteraard mogen accountants wel informatie delen op grond van specifieke regelgeving in de EU-verordening,<sup>17</sup> de Wta, het Bta en de NV COS. Het betalingsgedrag van een cliënt is geen onderwerp van collegiaal overleg, tenzij dit een relatie heeft met integriteit.

### *Verplichting tot meewerken en geen toestemming van de cliënt nodig (lid 3)*

Artikel 15a, lid 3, van de VGBA regelt dat voorgaande accountants moeten meewerken aan collegiaal overleg op grond van artikel 15a, lid 1, VGBA. Dit is in overeenstemming met artikel 16, onderdeel a, van de VGBA en voor externe accountants met artikel 26, lid 1, van de Wta ('bij of krachtens wettelijk voorschrift' tot delen verplicht). Artikel 17 van de VGBA geldt in dit geval niet (geen voorafgaande belangenafweging).

<sup>17</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 (PbEU 2014, L 158)

Uiteraard mag de uitwisseling van informatie niet leiden tot eigen gewin, het gewin van de opvolgende accountant of het gewin van een ander (artikel 18).

Voorgaande accountants hoeven geen toestemming te hebben van hun (voormalige) cliënt om een verzoek tot collegiaal overleg volgens artikel 15a van de VGBA te kunnen beantwoorden. Volgens de Nederlandse wet- en regelgeving is toestemming niet noodzakelijk (niet vooraf en ook niet achteraf). Accountants zijn in principe verplicht om de vertrouwelijke gegevens en inlichtingen van hun cliënten geheim te houden (fundamentele beginsel vertrouwelijkheid). Dat geldt ook voor voorgaande accountants. Hierop bestaan uitzonderingen. Volgens die uitzonderingen moeten of mogen voorgaande accountants vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verstrekken aan een opvolgende accountant in – voor zover hier van belang - de volgende situaties:

- dit bij wettelijk voorschrift verplicht is (dit is dus in artikel 15a VGBA aan de orde);
- een opvolgende accountant hiernaar vraagt en een voorgaande accountant meent dat dit noodzakelijk is om de opvolgende accountant in staat te stellen (op verantwoorde wijze) de aanvaardbaarheid (en uitvoerbaarheid) van een professionele dienst te beoordelen. Deze uitzondering staat in artikel 16, onderdeel e, van de VGBA, en voor externe accountants in artikel 38a, eerste lid, onderdeel a, onder 6, en eerste lid, onderdeel b, van het Bta.<sup>18</sup>

*Wat is een redelijke termijn (lid 3)?*

Voorgaande accountants antwoorden binnen een redelijke termijn. Een periode van twee tot drie weken zal meestal voldoende zijn om te kunnen antwoorden.

*Verhouding tot geheimhoudingsbepalingen in andere wet- en regelgeving*

Artikel 15a van de VGBA doorbreekt niet alle andere geheimhoudingsbepalingen, zoals bijvoorbeeld die uit de Wwft. Voorgaande accountants mogen dus wel aangeven wat er heeft gespeeld, ook als dit leidt tot een mogelijke grond voor een Wwft-melding. Maar voorgaande accountants mogen niet aangeven of er daadwerkelijk een melding is gedaan bij FIU-Nederland.

*Verhouding tot de NV NOCLAR*

Informatie over een relevante niet-naleving<sup>19</sup> wordt gedeeld volgens de regels in de NV NOCLAR. Daarin staat wanneer dat verplicht is.<sup>20</sup>

*Collegiaal overleg is vormvrij*

Collegiaal overleg is vormvrij. Opvolgende accountants mogen dus zelf bepalen hoe ze dit doen. Dat maakt het mogelijk voor de vorm te kiezen die het best bij de situatie past. Collegiaal overleg kan bijvoorbeeld mondeling (bij elkaar of telefonisch) of schriftelijk (elektronisch of per gewone post).

Welke vorm opvolgende accountants ook kiezen, het collegiaal overleg is geen formele exercitie. Het heeft juist een inhoudelijk karakter!

<sup>18</sup> Artikel 15a VGBA is later ingevoerd dan artikel 16, aanhef en onderdeel e, van de VGBA en artikel 38a, eerste lid, onderdeel a, onder 6, en eerste lid, onderdeel b, van het Bta. Gezien die bepalingen kon opvolgende accountants de verplichting tot collegiaal overleg worden opgelegd (Wijzigingsverordening VGBA 2020).

<sup>19</sup> Definities in de NV NOCLAR:

- Relevante niet-naleving: geïdentificeerde, mogelijke of dreigende niet-naleving van wet- en regelgeving als bedoeld in artikel 2 van de NV NOCLAR.
- Niet-naleving: opzettelijk of niet-opzettelijk in strijd met de wet- en regelgeving uitvoeren of niet uitvoeren van handelingen begaan door de eigen organisatie of door de cliënt, of door de met governance belaste personen, het management of andere personen werkzaam bij of verbonden aan de eigen organisatie of de cliënt. Onder niet-naleving wordt niet verstaan persoonlijke misdrijven die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de eigen organisatie of van de cliënt.

<sup>20</sup> Artikelen 14 en 15 NV NOCLAR.



### *Wat als collegiaal overleg niet verplicht is?*

Accountants mogen ook (collegiaal) overleg voeren in situaties waar dit niet verplicht is. Het maakt niet uit dat dit niet is geregeld. Vragen accountants aan andere accountants om collegiaal overleg? Dan bepalen die andere accountants eerst of dit mogelijk is op basis van de uitzonderingen op de verplichting tot vertrouwelijkheid (zie hiervoor bij 'Verplichting tot meewerken en geen toestemming van de cliënt nodig'). Accountants mogen ook niet-accountants benaderen. Of niet-accountants daaraan kunnen meewerken, hangt af van de wet- en regelgeving die mogelijk voor hen geldt.

Voorbeelden van situaties waarin collegiaal overleg niet verplicht is maar accountants wel (collegiaal) overleg mogen voeren:

- Een accountant wil een andere opdracht aanvaarden dan een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht.
- Een accountant wil een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht aanvaarden. Er is een andere accountant die bij de cliënt een opdracht uitvoert. Maar die voert een andere opdracht uit dan een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht.
- Een accountant wil een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht aanvaarden. Er is geen enkele andere accountant die bij de cliënt een opdracht uitvoert. Er is wel een niet-accountant die bij de cliënt een opdracht uitvoert.
- Een accountant wil een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht aanvaarden (opvolgende accountant). Er is een andere accountant die bij de cliënt een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoert (voorgaande accountant). De opvolgende accountant voert hoe dan ook collegiaal overleg met de voorgaande accountant. Dat moet immers volgens artikel 15a van de VGBA. Er is echter ook een niet-accountant die een opdracht uitvoert bij de cliënt. Bestaat het vermoeden dat die niet-accountant relevante informatie kan verstrekken? Dan mag de opvolgende accountant ook met die niet-accountant overleggen.

### *Let op!*

Bij de laatste twee bullets staat dat accountants ook niet-accountants mogen vragen om collegiaal overleg. Andersom werkt dit niet zo. Voorgaande accountants mogen alleen informatie verschaffen aan andere accountants. Stel dat een niet-accountant hen om informatie vraagt, dan mogen zij die informatie niet geven. Het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid kent daar namelijk geen uitzondering voor. Dit mag wel als zij hiervoor toestemming hebben verkregen van de organisatie waarvoor ze een professionele dienst uitvoer(d)en. In dat geval is wel sprake van een uitzondering (zij het dat hier wel een belangenafweging aan voorafgaat: zie de toelichting op de artikelen 16 en 17).

## **Paragraaf 2.6 Vertrouwelijkheid**

### *Inleiding*

Het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid geldt alleen voor accountants die een professionele dienst uitvoeren of uitvoerden (artikel 2, aanhef en onderdeel e, in samenhang met artikel 3, lid 2, VGBA). Dit fundamentele beginsel maakt het voor cliënten of de eigen organisatie mogelijk om gegevens of inlichtingen met hun accountants te delen zonder dat deze bij anderen terechtkomen. De VGBA werkt vertrouwelijkheid verder uit in enkele concrete normen (artikelen 16 tot en met 19). In situaties die de VGBA niet expliciet regelt, gedragen accountants zich naar de geest van de VGBA. Zie voor meer informatie Paragraaf 2 Uitgangspunten onder 'Let op!'. De verplichting tot vertrouwelijkheid is niet absoluut. Er bestaan enkele uitzonderingen op (artikel 16, onderdelen a tot en met e, VGBA). Accountants letten actief op eventuele bedreigingen voor de vertrouwelijkheid. De toetssteen is wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht. Zie Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA en Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA.

### *Opmerking*

Externe accountants houden zich aan de regels die de Wta en het Bta aan vertrouwelijkheid stellen.<sup>21</sup> De vertrouwelijkheidsregels en uitzonderingen in de VGBA zijn daarmee vergelijkbaar. Deze toelichting gaat verder niet in. Een externe accountant is een accountant die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een wettelijke controle volgens de Wta (artikel 1, lid 1, aanhef en onderdeel f, Wta).

### *Wat moeten accountants doen*

Accountants moeten vertrouwelijke gegevens of inlichtingen geheim houden. Op deze regel bestaan enkele uitzonderingen. In die uitzonderingssituaties moeten of mogen accountants vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verstrekken aan anderen die deze gegevens of inlichtingen niet kennen (hierna: derden). Of accountants dat ook echt doen in situaties waar dit mag (niet waar dit moet), hangt af van de belangenafweging die zij eerst moeten maken. Zie toelichting bij artikelen 16 en 17.

### *Vertrouwelijke gegevens of inlichtingen*

Onder het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid vallen vertrouwelijke gegevens of inlichtingen waarvan accountants kennismaken voorafgaand aan of bij de uitvoering van een professionele dienst. Het gaat in de eerste plaats om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen van de persoon of organisatie waar accountants een professionele dienst voor (gaan) verrichten (hierna: cliënt of eigen organisatie). Maar accountants moeten ook vertrouwelijk omgaan met vertrouwelijke gegevens of inlichtingen van of over anderen waarvan zij kennismaken bij het verrichten van een professionele dienst. Denk bijvoorbeeld aan vertrouwelijke gegevens of inlichtingen van of over een mogelijke overnamekandidaat bij een due diligence onderzoek in opdracht van de potentiële koper. Het gaat om gegevens of inlichtingen waarvan accountants weten of behoren te begrijpen dat deze vertrouwelijk zijn ('waarvan deze het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden' in artikel 16 VGBA). 'Redelijkerwijs moet vermoeden' brengt mee dat accountants zich afvragen hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit waarschijnlijk ziet: zou die vinden dat de gegevens of inlichtingen een vertrouwelijk karakter hebben? Gegevens of inlichtingen die algemeen verkrijgbaar zijn, zijn niet vertrouwelijk.

### *Opmerking*

Het komt soms voor dat een eindverantwoordelijke accountant tussentijds 'van een opdracht afgaat' en een accountant binnen dezelfde organisatie de opdracht (professionele dienst) overneemt. Voor een zorgvuldige overdracht van de professionele dienst is het nodig dat de eindverantwoordelijke accountant het dossier of andere relevante informatie overdraagt aan de nieuwe accountant en dat zij met elkaar overleggen over vertrouwelijke gegevens en inlichtingen in het dossier. Dit mag onder artikel 16 van de VGBA. Beiden zijn immers bekend met de gegevens en inlichtingen daarin (in hun onderlinge relatie is geen sprake van een vertrouwelijk karakter). Voor het overige geldt artikel 16 van de VGBA natuurlijk wel.

### *Waar en wanneer geldt vertrouwelijkheid*

Vertrouwelijkheid geldt overal en altijd (tenzij sprake is van een uitzonderingssituatie): in de werkomgeving en privé sfeer, tijdens het verrichten van een professionele dienst, na afronding daarvan en na het beëindigen van de relatie met de organisatie waarvoor accountants een professionele dienst verrichtten. Accountants mogen eerder opgedane kennis en ervaring wel toepassen in een nieuwe zakelijke omgeving. Daarbij mogen zij zich natuurlijk niet concreet uitlaten over vertrouwelijke gegevens en inlichtingen waar zij eerder van hebben kennisgenomen (die mogen niet tot een specifieke cliënt of organisatie te herleiden zijn).

### *Opmerking*

Accountants mogen onder voorwaarden vertrouwelijke gegevens en inlichtingen delen met anderen die een bijdrage leveren aan een professionele dienst. Zie toelichting bij artikel 19.

<sup>21</sup> Artikel 26 van de Wta en de artikelen 38 en 38a van het Bta.

## **Toelichting bij artikel 16**

### *Wat regelt artikel 16*

Artikel 16 van de VGBA regelt dat accountants vertrouwelijke gegevens en inlichtingen geheim moeten houden. Daar bestaan enkele uitzonderingen op. Die staan ook in artikel 16. In de uitzonderingssituaties moeten of mogen accountants vertrouwelijke gegevens of inlichtingen aan derden verstrekken. Aan de uitzonderingen zitten echter wel grenzen: accountants mogen vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet verstrekken aan anderen dan aan wie dit volgens een uitzonderingsbepaling moet of mag. Hier volgt een overzicht en daarna een toelichting op elk van de uitzonderingssituaties:

- Een accountant is 'bij of krachtens wettelijk voorschrift' verplicht tot het verstrekken van gegevens of inlichtingen (artikel 16, onderdeel a, VGBA).
- Een accountant is 'bij of krachtens wettelijk voorschrift' bevoegd tot het verstrekken van gegevens of inlichtingen (artikel 16, onderdeel b, VGBA).
- De gegevens of inlichtingen zijn van belang voor een gerechtelijke procedure of klachtprocedure (artikel 16, onderdeel c).
- De cliënt of eigen organisatie heeft toestemming gegeven om de gegevens of inlichtingen te verstrekken. Er gelden voorwaarden (artikel 16, onderdeel d).
- In het kader van collegiaal overleg om een andere accountant in staat te stellen de aanvaardbaarheid van een nieuwe professionele dienst te kunnen beoordelen (artikel 16, onderdeel e).

### *Uitzonderingssituatie in onderdelen a en b*

Artikel 16, onderdelen a en b, van de VGBA zijn uitzonderingen op de verplichting om vertrouwelijke gegevens en inlichtingen geheim te houden. Het gaat om de situatie dat accountants 'bij of krachtens wettelijk voorschrift' verplicht zijn (onderdeel a) of bevoegd zijn (onderdeel b) om gegevens of inlichtingen aan derden te verstrekken. Met andere woorden, als in een wettelijk voorschrift staat dat accountants dit moeten of mogen. De uitzondering geldt ook als dit moet of mag volgens de VGBA of nadere voorschriften gebaseerd op de VGBA zoals de NV COS of NV NOCLAR. Dat zijn namelijk ook wettelijke voorschriften (zie Paragraaf 10 Regelgevingtechnische informatie).

### *Let op bij bevoegdheid (onderdeel b)!*

Accountants die overwegen van deze bevoegdheid gebruik te maken, gaan daar niet zonder meer toe over. Daar gaat een zorgvuldige besluitvorming aan vooraf. Zie toelichting bij artikel 17.

### *Voorbeelden*

Hier volgen voorbeelden van uitzonderingen op de verplichting om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen geheim te houden:

- de verplichting om vragen te beantwoorden in het kader van collegiaal overleg volgens artikel 15a, lid 3, van de VGBA;
- de bevoegdheid om eindverantwoordelijke accountants van buiten de cliënt over een relevante niet-naleving bij de cliënt te informeren (artikel 14 NV NOCLAR);
- openbaarmaking die door de wet wordt gevorderd (bijvoorbeeld door de Wta, de Wet ter voorkoming van witwassen en de financiering van terrorisme [Wwft] of de Comptabiliteitswet 2016);
- openbaarmaking van vertrouwelijke gegevens aan door de Ondernemingskamer benoemde personen in een enquête als bedoeld in titel 8, afdeling 2, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek;
- openbaarmaking aan in het openbaar bestuur functionerende onderzoekscommissies en aan de Algemene Rekenkamer;
- openbaarmaking in een rechtszaak waar een rechter een accountant heeft opgeroepen om als getuige te horen;
- openbaarmaking aan gerechtelijke instanties of bij wet ingestelde toezichthouders en tuchtrechtorganen;

- het verstrekken van de administratie van een cliënt op vordering van een curator in het faillissement van deze cliënt (artikel 105b Faillissementswet). Dit geldt uitsluitend voor de administratie en niet voor overige vertrouwelijke gegevens of inlichtingen.

### *Uitzonderingssituatie in onderdeel c*

Artikel 16, onderdeel c, van de VGBA is een uitzondering op de verplichting om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen geheim te houden. Het gaat om de situatie dat een gerechtelijke procedure of klachtprocedure is aangespannen tegen een accountant of de eigen organisatie van een accountant. De vertrouwelijke gegevens of inlichtingen moeten 'in die procedure van belang zijn'. Daarbij kan worden gedacht aan de verdediging van de accountant of de eigen organisatie of voor de waarheidsvinding. De uitzondering geldt voor elke soort gerechtelijke procedure (bijvoorbeeld civiel recht/strafrecht/bestuursrecht/tuchtrecht).

### *Let op bij bevoegdheid!*

Waar accountants zelf kunnen beslissen of zij vertrouwelijke gegevens of inlichtingen inbrengen in een gerechtelijke procedure of klachtprocedure, is sprake van een bevoegdheid. Accountants die overwegen van deze bevoegdheid gebruik te maken, gaan daar niet zonder meer toe over. Daar gaat een zorgvuldige besluitvorming aan vooraf. Zie toelichting bij artikel 17. Accountants zijn verplicht om mee te werken aan het onderzoek naar de gegrondheid van een klacht over hun gedrag (tuchtrecht). Deze verplichting gaat echter niet zo ver dat accountants zonder meer alle (vertrouwelijke) vertrouwelijke gegevens of inlichtingen moeten verstrekken die in verband kunnen worden gebracht met de klacht. Immers, het is aan de klager om te bewijzen.

### *Uitzonderingssituatie in onderdeel d*

Artikel 16, onderdeel d, van de VGBA is een uitzondering op de verplichting om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen geheim te houden. Het gaat om de situatie dat de organisatie (of persoon) voor wie een accountant een professionele dienst verricht(te) (een cliënt of de eigen organisatie), de accountant toestemming heeft gegeven om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen aan derden te verstrekken. Soms vraagt een cliënt of de eigen organisatie daar zelf naar. Er gelden voorwaarden. Aan elk van deze voorwaarden moet zijn voldaan:

- De cliënt of de eigen organisatie moet schriftelijk toestemming hebben gegeven. Dit geldt ook als deze zelf aan een accountant vraagt om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen te verstrekken.
- Accountants moeten vooraf toestemming hebben verkregen.
- Accountants verstrekken de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen voor een specifiek doel. Dit mag nooit geheel ongeclausuleerd. Om die reden worden vertrouwelijke gegevens en inlichtingen meestal maar aan een beperkte kring van gebruikers verstrekt.
- Er wordt vastgelegd voor welk doel de vertrouwelijke informatie wordt verstrekt. Het ligt voor de hand dat de cliënt of de eigen organisatie zelf expliciet beschrijft waar deze toestemming voor geeft (zie eerste bullet).

### *Let op!*

De uitzonderingssituatie in onderdeel d is een bevoegdheid om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen te verstrekken. Accountants die overwegen van deze bevoegdheid gebruik te maken, gaan daar niet zonder meer toe over. Daar gaat een zorgvuldige besluitvorming aan vooraf. Zie toelichting bij artikel 17.

### *Uitzonderingssituatie in onderdeel e*

Artikel 16, onderdeel e, is een uitzondering op de verplichting om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen geheim te houden. De uitzondering geldt voor collegiaal overleg tussen accountants A en B. Accountant A verricht(te) reeds een professionele dienst bij organisatie (of persoon) X. Accountant B overweegt bij organisatie (of persoon) X een professionele dienst te aanvaarden. Accountant B vraagt accountant A of er op voorhand belemmeringen zijn om de professionele dienst op verantwoorde wijze te kunnen aanvaarden en

uitvoeren. Accountant A mag accountant B alleen vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verstrekken, als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- accountant A meent dat dit noodzakelijk is om accountant B in staat te stellen op verantwoorde wijze de aanvaardbaarheid en uitvoerbaarheid van de professionele dienst te beoordelen. Hier gaat een belangenafweging aan vooraf (zie bij 'Let op!' hierna); en
- accountant B benadert accountant A.

Accountant A heeft geen toestemming nodig van de cliënt of de eigen organisatie.

### *Let op!*

De uitzonderingssituatie in onderdeel e is een bevoegdheid om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen te verstrekken. Accountants die overwegen van deze bevoegdheid gebruik te maken, gaan daar niet zonder meer toe over. Daar gaat een zorgvuldige besluitvorming aan vooraf. Zie toelichting bij artikel 17. Hier is dus onder andere de volgende vraag aan de orde. Is het voor een opvolgende accountant noodzakelijk van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen kennis te nemen om op verantwoorde wijze een professionele dienst te kunnen aanvaarden en uitvoeren?

### *Opmerking*

Zie voor meewerken aan verplicht collegiaal overleg op grond van artikel 15a, de toelichting hierop.

## **Toelichting bij artikel 17**

### *Lid 1*

Artikel 17 van de VGBA geldt alleen als accountants bevoegd zijn om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen te verstrekken (de uitzonderingssituaties in artikel 16, onderdelen b tot en met e, VGBA). Het geldt dus niet in de uitzonderingssituatie dat accountants bij of wettelijk voorschrift verplicht zijn om gegevens of inlichtingen te verstrekken (artikel 16, onderdeel a, VGBA). Accountants die overwegen om van een bevoegdheid gebruik te maken, gaan daar niet zonder meer toe over. Daar gaat een zorgvuldige besluitvorming aan vooraf. Zij zullen eerst verschillende aspecten van de situatie moeten beoordelen. Artikel 17, lid 1, van de VGBA brengt mee dat accountants hun besluit mede baseren op:

- een belangenafweging (onderdeel a);
- een beoordeling van de betrouwbaarheid, volledigheid en onderbouwing van de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen (onderdeel b);
- wie de beoogde ontvanger van de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen is en of de vertrouwelijkheid verder kan worden gewaarborgd (onderdeel c).

Een bevoegdheid laat enige ruimte voor accountants om te bepalen of het passend is vertrouwelijke gegevens of inlichtingen aan derden te verstrekken. Artikel 17 van de VGBA beoogt te waarborgen dat accountants daarbij zorgvuldig handelen. Bij hun beoordeling van bovengenoemde en eventuele andere aspecten hebben accountants een onderzoekende geest, passen zij professionele oordeelsvorming toe en vragen zij zich af hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk naar elk van deze aspecten kijkt (artikel 20 VGBA).

### *Onderdeel a*

Onderdeel a komt erop neer dat accountants een belangenafweging moeten maken. Dit helpt accountants bij het inschatten van de situatie. De vraag is of het belang dat anderen bij vertrouwelijke gegevens of inlichtingen hebben zwaarder weegt dan het belang dat de cliënt of de eigen organisatie bij vertrouwelijkheid heeft. Accountants beoordelen volgens onderdeel a de belangen van 'betrokken partijen en derden, waaronder het algemeen belang'. Met betrokken partijen wordt bedoeld: partijen die een rechtsreeks belang hebben bij het geheimhouden van de gegevens of inlichtingen. Met derden wordt bedoeld: het belang van de beoogde ontvangers. Daarbij kan het ook gaan om het maatschappelijk verkeer.

### *Onderdeel b*

Volgens onderdeel b moeten accountants de betrouwbaarheid, volledigheid en onderbouwing van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen beoordelen. Zij letten er bijvoorbeeld op dat vertrouwelijke gegevens of inlichtingen waarvan de betrouwbaarheid in twijfel kan worden getrokken, geen verkeerde verwachtingen kunnen wekken bij de ontvanger. Bepaalde deelinformatie of stukken in het accountantsdossier kunnen minder betrouwbaar zijn, zeker als die informatie niet kan worden gezien in relatie tot het hele dossier. Daar kleven bij openbaarmaking risico's aan. Of accountants minder betrouwbare informatie ook verstrekken, bepalen ze op basis van professionele oordeelsvorming.

### *Onderdeel c*

Volgens onderdeel c beoordelen accountants ook 'de wijze waarop en de persoon of de entiteit aan wie die gegevens of inlichtingen worden verstrekt' (onderdeel c). Een zorgvuldige wijze van communicatie is van belang om te voorkomen dat vertrouwelijke gegevens of inlichtingen terecht komen bij personen waar zij niet voor bestemd zijn of door de beoogde ontvanger verkeerd wordt begrepen. Accountants moeten zeker weten dat degene met wie zij communiceren de beoogde ontvanger is en dat het verstrekken van de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen onder de juiste voorwaarden plaatsvindt. Onderdeel c beoogt te voorkomen dat vertrouwelijke gegevens of inlichtingen bij een ruimere kring van ontvangers terecht komen dan het doel van verstrekken rechtvaardigt. Het is denkbaar dat verstrekken plaatsvindt onder de voorwaarde dat een ontvanger vooraf schriftelijk verklaart in te staan voor verdere geheimhouding (aan de accountant én aan de cliënt of de eigen organisatie).

### *Lid 2*

Accountants leggen de overwegingen vast die tot hun besluit hebben geleid. Accountants doen dit ook, als zij besluiten om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet te verstrekken. Zo kunnen zij zich op een later moment verantwoorden.

## **Toelichting bij artikel 18**

Accountants gebruiken vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet voor eigen gewin of het gewin van een ander (dat is de 'derde' in artikel 18 VGBA). Dit regelt artikel 18 van de VGBA. Accountants die dit wel doen, handelen in strijd met dit artikel (vertrouwelijkheid) en mogelijk ook in strijd met andere fundamentele beginselen.

## **Toelichting bij artikel 19**

Accountants schakelen geregeld andere personen in bij de uitvoering van een professionele dienst. Accountants zullen vertrouwelijke gegevens of inlichtingen met hen willen delen, als dit nodig is om een zinnige bedrage aan de professionele dienst te kunnen leveren. Het is dan van belang dat de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet terecht komen buiten de kring van ingeschakelde personen. Als accountants andere accountants inschakelen gaat dit in principe goed. Ingeschakelde accountants moeten zich immers ook aan het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid houden. Dat geldt echter niet voor ingeschakelde personen die zelf geen accountant zijn. Artikel 19 van de VGBA beoogt ook de vertrouwelijkheid te waarborgen in situaties dat accountants niet-accountants inschakelen (het is 'het slot op de deur'). Artikel 19 verplicht accountants een 'redelijkerwijs te nemen' maatregel te treffen. Dit mag ook een combinatie van maatregelen zijn. Die maatregel is erop gericht dat ingeschakelde personen die kennisnemen van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen zich houden aan het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid zoals dit voor accountants geldt (de artikelen 16 tot en met 18 VGBA). Een voorbeeld is het gebruik van een geheimhoudingsverklaring die ingeschakelde personen vooraf moeten ondertekenen.

## **Hoofdstuk 3 Zich houden aan de fundamentele beginselen**

Hoofdstuk 3 bestaat uit de artikelen 20 en 21 van de VGBA. De artikelen 20 en 21 vormen het toetsingskader van de VGBA. Zie de volgende paragrafen voor meer informatie:

- Paragraaf 5 Wat als sprake is van een (mogelijke) bedreiging van de fundamentele beginselen
- Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA
- Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA

## **Toelichting bij artikel 20**

### *Inleiding*

Artikel 20 verplicht accountants bij het naleven van deze verordening een onderzoekende geest te hebben (onderdeel a), professionele oordeelsvorming toe te passen (onderdeel b) en zich te baseren op hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht (onderdeel c). Een onderzoekende geest, toepassen van professionele oordeelsvorming en de toets aan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde hangen nauw met elkaar samen. Accountants moeten een professioneel oordeel vormen over de vraag of zij zich aan de fundamentele beginselen houden. Daarvoor is nodig dat ze alle omstandigheden in beeld hebben die daarvoor van belang zijn. Een onderzoekende geest is een voorwaarde om die omstandigheden in beeld te krijgen. De toets aan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde brengt mee dat accountants zich onder meer het volgende afvragen:

- Vindt een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk ook dat ik alle omstandigheden die van belang zijn in beeld heb?
- Legt een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde de beschikbare informatie waarschijnlijk op dezelfde manier uit als ik?
- Vindt een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk ook dat ik mij aan de fundamentele beginselen houd?

### *Artikel 20, onderdeel a (onderzoekende geest)*

Accountants hebben een onderzoekende geest. De volgende opsomming beoogt de term 'onderzoekende geest' te duiden:

- Een onderzoekende geest is erop gericht dat accountants alle omstandigheden in beeld hebben die van belang zijn om een professioneel oordeel te kunnen vormen over de vraag of een accountant zich aan de fundamentele beginselen houdt.
- Een onderzoekende geest is een grondhouding. Deze houding staat los van de soort werkzaamheden die accountants verrichten.
- Een onderzoekende geest kenmerkt zich door nieuwsgierigheid, door de neiging zichzelf telkens weer vragen te stellen en door niet zo maar af te gaan op informatie (al dan niet geautomatiseerd) of op wat anderen zeggen.

Een onderzoekende geest vraagt om een actieve alerte houding. Dit brengt het volgende mee:

- Accountants vragen zich het volgende af: is de informatie die ik heb voldoende en geschikt om een professioneel oordeel te kunnen vormen over de naleving van de fundamentele beginselen? Daartoe onderzoeken accountants de relevantie, de bron en de volledigheid van de informatie. Daarbij stellen ze zich bijvoorbeeld de volgende vragen:
  - Is sprake van gewijzigde omstandigheden of is nieuwe informatie bekend geworden?
  - Kan vooringenomenheid of eigenbelang de informatie of de bron hebben beïnvloed?
  - Zijn er omstandigheden die erop kunnen wijzen dat relevante informatie ontbreekt?
  - Bestaat inconsistentie tussen de omstandigheden die de accountant al kent en de verwachtingen van deze accountant?
  - Biedt de informatie een redelijke basis om tot een conclusie te komen?
  - Kunnen uit de informatie andere redelijke conclusies worden getrokken over de naleving van de fundamentele beginselen?
- Accountants staan open voor en zijn alert op de noodzaak tot verder onderzoek of andere actie. Professionele oordeelsvorming is immers pas mogelijk als ze alle omstandigheden in beeld hebben die daarvoor van belang zijn. Voorbeelden van andere acties zijn: extra informatie opvragen voor verder onderzoek of besluiten om bepaalde informatie niet te gebruiken.

### *Opmerking*

Accountants vragen zich ook af of personen die zij inschakelen bij de uitvoering van een professionele dienst een bedreiging vormen voor de naleving van de fundamentele beginselen. Volgens de artikelen 14 en 19 hebben zij ook bepaalde verplichtingen in de situatie dat zij anderen inschakelen (zie de toelichting op die artikelen). Accountants kunnen daarbij gebruik maken van het kwaliteitssysteem dat de eigen organisatie in veel gevallen zal moeten hebben.

### *Verskil met professioneel-kritische instelling (PKI)*

Alle accountants hebben een onderzoekende geest als grondhouding. Een onderzoekende geest draagt eraan bij dat accountants zich houden aan de fundamentele beginselen. Het begrip professionele-kritische instelling is gedefinieerd (zie de Begrippenlijst bij de HRA 2022). PKI ziet toe op werkzaamheden die accountants verrichten, als zij assurance-opdrachten of bepaalde<sup>22</sup> aan assurance verwante opdrachten uitvoeren. PKI brengt mee dat accountants bij die werkzaamheden ook alert zijn op omstandigheden die kunnen duiden op eventuele afwijkingen (die het gevolg zijn van fouten of fraude) en de informatie die gebruikt wordt bij het vormen van een oordeel, een conclusie of een feitelijke bevinding kritisch evalueren.

### *Artikel 20, onderdeel b (professionele oordeelsvorming)*

Accountants passen professionele oordeelsvorming toe. Dit doen ze bij elk van de stappen van het Stapplan toetsingskader van de VGBA (zie Paragraaf 7 Stapplan toetsingskader VGBA). Zo komen accountants tot passende en weloverwogen conclusies en beslissingen die erop gericht zijn dat zij zich aan de fundamentele beginselen houden.

Professionele oordeelsvorming omvat het toepassen van relevante training, kennis en ervaring<sup>23</sup> bij het maken van weloverwogen conclusies en beslissingen. Welke training, kennis en ervaring precies relevant zijn, hangt af van de situatie zoals de aard en omvang van de eventuele werkzaamheden en de (mogelijk) aanwezige belangen en relaties.

Professionele oordeelsvorming brengt ook mee dat accountants zich afvragen of ze wel tot passende en weloverwogen conclusies en beslissingen kunnen komen. Zij stellen zich bij deze afweging bijvoorbeeld de volgende vragen:

- Heb ik voldoende expertise en ervaring?
- Is het nodig dat ik anderen met relevante expertise en ervaring raadpleeg?

### *Vooringenomenheid*

Accountants letten op eventuele vooringenomenheid. Dat kan hun professionele oordeelsvorming beïnvloeden. Vooringenomenheid kan namelijk iemands oordeel vertekenen en informatie 'kleuren'. Daardoor wordt informatie mogelijk onvoldoende beoordeeld. Om dat risico te verkleinen, moeten accountants zich altijd afvragen hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dezelfde informatie waarschijnlijk uitlegt.

Voorbeelden van manieren van denken/handelen waarbij sprake is van vooringenomenheid zijn:

- Een eerder stukje informatie als anker gebruiken waar je latere informatie onvoldoende aan toetst.
- Zonder meer aannemen dat geautomatiseerde systemen betrouwbaar(der) zijn dan je eigen beoordeling.
- 'Niet verder kijken dan je neus lang is'
- Meer waarde hechten aan informatie die een bestaande overtuiging bevestigt dan aan informatie die een bestaande overtuiging tegenspreekt of in twijfel trekt.

22 Of PKI verplicht is bij een aan assurance verwante opdracht, staat in de Standaard van de NV COS die voor die opdracht geldt.

23 Ervaring brengt vaardigheden mee.



- Minder kritisch, zonder of met minder creativiteit en verantwoordelijkheidsgevoel iets beoordelen of tot een besluit komen door groepsdenken. Groepsdenken heeft ook als risico dat je geen alternatieven overweegt.
- Jezelf overschatten voor wat betreft het eigen vermogen om nauwkeurige risico-inschattingen en andere beoordelingen te maken en om zorgvuldig besluiten te nemen.
- Vertrouwen op een patroon van ervaringen, gebeurtenissen of overtuigingen waarvan wordt aangenomen dat ze representatief zijn.
- Hoe je naar een bepaalde kwestie of persoon kijkt, laten beïnvloeden door wat je verwacht (selectieve perceptie).

Voorbeelden van maatregelen die het risico kunnen verkleinen dat eventuele vooringenomenheid de professionele oordeelsvorming beïnvloedt:

- Advies inwinnen bij deskundigen op een specifiek terrein (om eventuele vooringenomenheid op dat terrein weg te nemen)
- Een vakinhoudelijke discussie voeren met anderen over de feiten, onderkende bedreigingen en mogelijke maatregelen (vragen, doorvragen, de situatie nog eens vanuit andere perspectieven bekijken). Komen die anderen met punten waardoor je ook tot andere conclusies en beslissingen zou kunnen komen?
- Het volgen van trainingen waarin je leert en blijft oefenen om eventuele vooringenomenheid te herkennen.

#### *Artikel 20, onderdeel c (objectieve, redelijke en geïnformeerde derde)*

Accountants baseren zich op hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht. Dit zorgt ervoor dat accountants hun oordeel objectiveren. Dit draagt eraan bij dat accountants handelen in het algemeen belang. Eigenlijk gaat het hier om een toets. Deze norm maakt het namelijk noodzakelijk dat accountants bij alles wat ze met het oog op de naleving van de fundamentele beginselen onderzoeken, beoordelen, concluderen en doen, zich afvragen hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde hier waarschijnlijk tegen aankijkt zoals:

- Vindt een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk ook dat ik alle omstandigheden die van belang zijn in beeld heb?
- Legt een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde de beschikbare informatie waarschijnlijk op dezelfde manier uit als ik?
- Vindt een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk ook dat ik mij aan de fundamentele beginselen houd?

Een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde is een fictief persoon. Deze persoon hoeft geen accountant te zijn. Maar deze persoon beschikt wel over voldoende relevante kennis en ervaring om de conclusies en beslissingen van een accountant te kunnen beoordelen. Deze persoon is bekend met alle relevante feiten en omstandigheden die een accountant weet of behoort te weten. Met het begrip objectieve, redelijke en geïnformeerde derde is aangesloten op artikel 25a, derde lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties.

#### **Toelichting bij artikel 21**

Zie Paragraaf 5 Wat als sprake is van een (mogelijke) bedreiging van de fundamentele beginselen en Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA.

#### **Toelichting bij artikel 22**

Accountants die constateren dat ze in strijd handelen of hebben gehandeld met een of meer fundamentele beginselen, nemen zo spoedig mogelijk 'toereikende' maatregelen. Die maatregelen moeten ervoor zorgen dat zij zich weer aan de fundamentele beginselen houden ('strijdigheid wegnemen') en de gevolgen van de overtreding wegnemen. Wat een toereikende maatregel is, hangt af van de situatie: welke maatregelen zijn

nodig, liggen binnen bereik en kunnen zo snel mogelijk worden genomen? Een maatregel kan bijvoorbeeld zijn dat een accountant de geconstateerde strijdigheid onder de aandacht brengt van degenen die erdoor zijn geraakt.

De vastleggingsverplichting uit artikel 21, lid 3, is van overeenkomstige toepassing als een of, indien nodig, meer maatregelen worden genomen als bedoeld in artikel 21, lid 1. Soms kan het verstandig zijn om ook in de niet-verplichte gevallen te documenteren.

Accountants leggen ten minste het volgende vast:

- Wat de overtreding was en welke gevolgen deze heeft;
- Welke maatregel(en) ze hebben genomen; en
- Waarom zij hebben geconcludeerd dat zij zich bij deze maatregelen weer aan de fundamentele beginselen houden.

### **Hoofdstuk 4 Intrekking van regelingen**

#### **Toelichting bij artikel 23**

Artikel 23 is niet langer relevant. Dit artikel regelde dat de VGC werd ingetrokken. De VGC is de voorganger van de VGBA. Zie Paragraaf 19 Historie gedrags- en beroepsregels.

### **Hoofdstuk 5 Slotbepalingen**

#### **Toelichting bij artikel 24**

Artikel 24 regelt dat het bestuur van de NBA nadere voorschriften mag vaststellen die de VGBA verder uitwerken. Zie Paragraaf 13 Nadere voorschriften.

#### **Toelichting bij artikel 25**

Artikel 25 is op 1 januari 2020 komen te vervallen. Vanaf dat moment was het artikel niet langer relevant. Het bood een nieuwe grondslag voor nadere voorschriften die tot de inwerkingtreding van de VGBA op de VGC gebaseerd. Die nadere voorschriften zijn op 1 januari 2018 ingetrokken (door de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen).

#### **Toelichting bij artikel 26**

In artikel 26 staat de aanbevolen citeertitel van deze verordening. De afkorting 'VGBA' kan ook worden gebruikt.

#### **Toelichting bij artikel 27**

Artikel 27 regelt de inwerkingtreding van de VGBA.

#### *Opmerking*

Dit artikel wijzigt niet bij wijzigingen van de VGBA. Dit betekent niet dat wijzigingen in de VGBA met terugwerkende kracht gelden met ingang van 1 januari 2014. Vanaf wanneer wijzigingen dan wel gelden, staat in de verordeningen die wijzigingen doorvoeren (zie Paragraaf 10 Regelgevingstechnische informatie).

## Nadere voorschriften

## **Nadere voorschriften kwaliteitssystemen**

### **Opschrift**

### **Paragraaf 1 Algemene bepalingen**

### **Paragraaf 2 Kwaliteitsbepaler**

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

### **Paragraaf 4 Vereisten kwaliteitssysteem**

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

### **Paragraaf 6 Kwaliteitsbeheersing**

### **Paragraaf 7 Verlicht regime kleine accountantseenheden**

### **Paragraaf 8 Hardheidsclausule**

### **Paragraaf 9 Overgangs- en slotbepalingen**

## **Opschrift**

Het bestuur van de Koninklijke Nederlandse beroepsorganisatie van accountants;

Gelet op artikel 24 van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants;

Overwegende dat artikel 3 van de Wet op het accountantsberoep de beroepsorganisatie verplicht regels vast te stellen om een goede beroepsuitoefening te bevorderen;

Overwegende dat een goede beroepsuitoefening wordt gerealiseerd door de individuele accountant en de accountantseenheid tezamen en dat het van belang is op het niveau van de accountantseenheid een kwaliteitssysteem in te richten dat als doel heeft een redelijke mate van zekerheid te geven dat personen betrokken bij de opdrachttuitvoering of bedrijfsvoering de van toepassing zijnde wet- en regelgeving naleven;

Stelt de volgende nadere voorschriften vast:

## **Paragraaf 1 Algemene bepalingen**

### **Artikel 1**

In deze nadere voorschriften wordt verstaan onder: (Zie T1) en (T1 wijziging)

- *aan assurance verwante opdracht*: aan assurance verwante opdracht als bedoeld in paragraaf 8 van Standaard 000N van de NV COS;
- *accountantsafdeling*: organisatorische eenheid binnen een organisatie, waar een accountant een NVKS-opdracht uitvoert in opdracht van deze organisatie;
- *accountantseenheid*: accountantseenheid als bedoeld in artikel 1 van de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten;
- *accountantskantoor*: organisatie waar een accountant een NVKS-opdracht uitvoert in opdracht van een externe opdrachtgever;
- *accountantspraktijk*: accountantspraktijk als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de ledengroepen;
- *accountantsverklaring*: accountantsverklaring als bedoeld in paragraaf 8 van Standaard 000N van de NV COS;
- *andere eindverantwoordelijke professional*: niet-accountant anders dan een IFAC-professional of een wettelijk aangewezen professional, die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een gelijkwaardige opdracht;
- *assurance-opdracht*: assurance-opdracht als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel a, van Standaard 3000A van de NV COS;
- *auditkantoor*: auditkantoor als bedoeld in artikel 1, onderdeel c, van de Wta;
- *eindverantwoordelijke accountant*: accountant die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance- of aan assurance verwante opdracht onder toepassing van de NV COS en de accountantsverklaring ondertekent;
- *eindverantwoordelijke professional*: IFAC-professional, wettelijk aangewezen professional of andere eindverantwoordelijke professional;
- *gelijkwaardige opdracht*: opdracht die als assurance- of aan assurance verwante opdracht zou kwalificeren als deze door een accountant zou worden uitgevoerd;
- *IFAC-professional*: niet-accountant die lid is van een buitenlandse beroepsorganisatie die volwaardig lid is van IFAC;
- *kwaliteit*: mate van voldoen aan kwaliteitsnormen;
- *kwaliteitsambitie*: kwaliteit die de accountantseenheid nastreeft;

- *kwaliteitsbeleid*: kwaliteitsbeleid als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen;
- *kwaliteitsbepaler*: accountant die verantwoordelijk is voor het kwaliteitssysteem;
- *kwaliteitsmanager*: persoon die operationeel verantwoordelijk is voor het opzetten, implementeren en bewaken van het stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- *kwaliteitssysteem*: kwaliteitssysteem als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen;
- *netwerk*: netwerk als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel g, van Standaard 220 van de NV COS;
- *netwerkonderdeel*: netwerkonderdeel als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel f, van Standaard 220 van de NV COS;
- *NV COS*: Nadere voorschriften controle- en overige standaarden;
- *NVKS-opdracht*: assurance- of aan assurance verwante opdracht uitgevoerd door een eindverantwoordelijke accountant onder toepassing van de NV COS en gelijkwaardige opdrachten uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS;
- *opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar*: partner, andere persoon binnen de accountantseenheid, toereikende gekwalificeerde externe persoon of 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 verklaring of rapport zijn getrokken, objectief te evalueren;
- *opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling*: opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel b, van Standaard 220 van de NV COS;
- *opdrachtteam*: opdrachtteam als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel d, van Standaard 220 van de NV COS, betrokken bij de uitvoering van een NVKS-opdracht;
- *redelijke mate van zekerheid*: hoge, maar niet absolute mate van zekerheid als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel m van Standaard 200 van de NV COS;
- *stelsel van kwaliteitsbeheersing*: stelsel van kwaliteitsbeheersing als bedoeld in artikel 1, onderdeel t van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen;
- *ViO*: Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten;
- *VGBA*: Verordening gedrags- en beroepsregels accountants;
- *Wab*: Wet op het accountantsberoep;
- *wettelijk aangewezen professional*: niet-accountant die bij of krachtens wet aangemerkt is voor het mogen uitvoeren van een specifieke gelijkwaardige opdracht;
- *Wta*: Wet toezicht accountantsorganisaties.

### Artikel 2

Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op de kwaliteitsbeheersing van NVKS-opdrachten met uitzondering van wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, onderdeel p, van de Wta. (Zie T2)

### Paragraaf 2 Kwaliteitsbepaler

#### Artikel 3

- 1 In iedere accountantseenheid bestaat de functie van kwaliteitsbepaler. (Zie T3)
- 2 Een kwaliteitsbepaler:
  - a is beleidsbepaler in de accountantseenheid;
  - b beschikt over kennis en ervaring met betrekking tot kwaliteitssystemen;
  - c beschikt over de noodzakelijke bevoegdheid en voldoende gezag binnen de accountantseenheid om de taken van kwaliteitsbepaler uit te voeren.
- 3 In afwijking van het tweede lid, onderdeel a, wordt, indien geen van de accountants binnen de accountantseenheid een beleidsbepaler is, een andere accountant aangesteld als kwaliteitsbepaler.

#### Artikel 4

- 1 De kwaliteitsbepaler is verantwoordelijk voor een kwaliteitssysteem dat een redelijke mate van zekerheid geeft dat NVKS-opdrachten worden uitgevoerd conform de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. (Zie T4)
- 2 Het kwaliteitssysteem, bedoeld in het eerste lid, omvat de volgende onderdelen:
  - a het vaststellen en vastleggen van een kwaliteitsbeleid dat ten minste voldoet aan de paragrafen 4 en 5 van deze nadere voorschriften;
  - b het periodiek beoordelen van de effectiviteit van het kwaliteitsbeleid;
  - c het identificeren van risico's die het behalen van de doelstellingen uit het kwaliteitsbeleid kunnen bedreigen;
  - d het opzetten, implementeren en vastleggen van een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat invulling geeft aan de doelstellingen uit het kwaliteitsbeleid en het beheersen van de risico's als bedoeld in onderdeel c;
  - e het toegankelijk maken en het informeren van de bij de opdrachttuitvoering of bedrijfsvoering betrokken personen over:
    - 1 de kwaliteitsambitie;
    - 2 het kwaliteitsbeleid; en
    - 3 het stelsel van kwaliteitsbeheersing;
  - f het bewaken van de naleving en effectiviteit van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
- 3 De kwaliteitsbepaler kan zich, onverminderd zijn verantwoordelijkheid, laten ondersteunen door een ander met voldoende kennis en ervaring om de aan de kwaliteitsbepaler opgelegde taken te kunnen uitvoeren.
- 4 De kwaliteitsbepaler kan, onverminderd zijn verantwoordelijkheid, voor de operationele taken genoemd in het tweede lid, onderdelen c tot en met f, een kwaliteitsmanager aanwijzen.
- 5 Een kwaliteitsmanager als bedoeld in het vierde lid, beschikt over de kennis en ervaring met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing die ten minste omvat:
  - a kennis van de accountantseenheid en de soort opdrachten die worden uitgevoerd;
  - b deskundigheid en ervaring met betrekking tot risicoanalyse en kwaliteitsbeheersing;
  - c vaardigheden om de doelstellingen uit het kwaliteitsbeleid om te zetten in maatregelen en procedures;
  - d communicatieve en sociale vaardigheden die nodig zijn om het stelsel van kwaliteitsbeheersing in de accountantseenheid te implementeren en bewaken.
- 6 De kwaliteitsbepaler die geen kwaliteitsmanager aanwijst, beschikt zelf over de kennis en ervaring, bedoeld in het vijfde lid.
- 7 De kwaliteitsbepaler ziet erop toe dat de kwaliteitsmanager zijn taken in overeenstemming met deze nadere voorschriften uitvoert.
- 8 De kwaliteitsbepaler is ervoor verantwoordelijk dat het kwaliteitssysteem binnen een redelijke termijn wordt aangepast als de uitkomsten van de jaarlijkse evaluatie, bedoeld in artikel 22, of een wijziging van omstandigheden hiertoe aanleiding geeft.

#### Artikel 5

- 1 Voordat een accountant zijn functie als kwaliteitsbepaler aanvaardt, stelt hij vast dat de accountantseenheid aan de volgende randvoorwaarden voldoet: (Zie T5)
  - a de accountantseenheid:
    - 1 heeft een kwaliteitsambitie geformuleerd;
    - 2 bevordert een interne cultuur waarin kwaliteit een essentieel onderdeel van de opdrachttuitvoering en bedrijfsvoering is;
    - 3 accepteert alleen cliënten waarvan is vastgesteld dat er geen informatie is die tot de conclusie zou moeten leiden dat de cliënt niet integer is;

- 4 draagt er zorg voor dat personen van binnen en buiten de accountantseenheid zonder gevaar voor hun rechtspositie, klachten en beschuldigingen over het niet-naleven van het kwaliteitssysteem aan de orde kunnen stellen;
- b de meerderheid van de stemrechten, voor zover deze betrekking hebben op besluiten die direct of indirect van invloed zijn op de uitvoering van NVKS-opdrachten, in een accountantskantoor dat assurance-opdrachten laat uitvoeren door een eindverantwoordelijke accountant onder toepassing van de NV COS of hieraan gelijkwaardige opdrachten laat uitvoeren door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS, wordt gehouden door:
  - 1 accountantspraktijken;
  - 2 auditkantoren;
  - 3 accountants of andere natuurlijke personen die beschikken over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 54, eerste lid, van de Wab;
- c het dagelijks beleid van een accountantskantoor dat assurance-opdrachten laat uitvoeren door een eindverantwoordelijke accountant onder toepassing van de NV COS of hieraan gelijkwaardige opdrachten laat uitvoeren door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS, wordt in meerderheid bepaald door:
  - 1 accountantspraktijken;
  - 2 auditkantoren;
  - 3 accountants of andere natuurlijke personen die beschikken over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 54, eerste lid, van de Wab.
- 2 Indien het dagelijks beleid van het accountantskantoor als bedoeld in het eerste lid, onderdeel c, door twee beleidsbepalers wordt bepaald, voldoet ten minste een van deze beleidsbepalers aan die bepaling.
- 3 Indien de kwaliteitsbepaler vaststelt dat de accountantseenheid niet voldoet of niet meer voldoet aan de randvoorwaarden en ook na zijn aandringen niet daaraan gaat voldoen, aanvaardt de kwaliteitsbepaler zijn functie als bedoeld in het eerste lid niet, dan wel legt hij die functie neer en maakt hij dit bekend aan alle bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering betrokken eindverantwoordelijke accountants en eindverantwoordelijke professionals.
- 4 Het bestuur van de NBA kan in bijzondere gevallen op verzoek van de kwaliteitsbepaler ontheffing verlenen van het eerste lid, aanhef en onderdeel b, voor een maximumduur van zes jaren, indien de kwaliteitsbepaler aantoont dat:
  - a geen van de aandeelhouders of andere eigenaren kwalificeert als accountantspraktijk, auditkantoor, accountant of natuurlijke persoon als bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, onder 3;
  - b het accountantskantoor minder dan tien procent van zijn jaaromzet en minder dan tien procent van zijn jaarlijkse uren besteedt aan assurance-opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten; en
  - c op andere wijze is gewaarborgd dat accountantspraktijken, auditkantoren, accountants of andere natuurlijke personen als bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, onder 3, de besluiten nemen die direct of indirect van invloed zijn op de uitvoering van NVKS-opdrachten.Aan de ontheffing kunnen voorschriften worden verbonden.
- 5 De kwaliteitsbepaler aan wie een ontheffing is verleend en die weet of behoort te weten dat niet wordt voldaan aan een voorwaarde als bedoeld in het vierde lid of in strijd met ontheffingsvoorschriften wordt gehandeld, meldt dit binnen 6 weken aan het bestuur van de NBA.
- 6 Een ontheffing als bedoeld in het vierde lid vervalt, indien de kwaliteitsbepaler geen melding doet als bedoeld in het vijfde lid.
- 7 Het bestuur van de NBA kan een ontheffing als bedoeld in het vierde lid intrekken of de ontheffing dan wel de hieraan gestelde voorschriften wijzigen, indien:
  - a de kwaliteitsbepaler een melding als bedoeld in het vijfde lid heeft gedaan;
  - b de kwaliteitsbepaler om wijziging of intrekking verzoekt;
  - c het bestuur van de NBA vaststelt dat niet wordt voldaan aan een voorwaarde als bedoeld in het vierde lid of in strijd met ontheffingsvoorschriften wordt gehandeld.



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

### **Artikel 6**

Een eindverantwoordelijke accountant voert alleen NVKS-opdrachten uit indien bij de accountantseenheid: (Zie T6)

- a een kwaliteitsbepaler is aangesteld;
- b een kwaliteitsbeleid is vastgesteld; en
- c een stelsel van kwaliteitsbeheersing is ingericht.

### **Artikel 7**

- 1 De kwaliteitsbepaler wijst voor het namens het accountantskantoor uitvoeren van een gelijkwaardige opdracht, een eindverantwoordelijke professional aan die toezegt zich te houden aan het gestelde in het tweede lid en derde lid.
- 2 Een IFAC-professional of een andere eindverantwoordelijke professional past bij de uitvoering van een opdracht als bedoeld in het eerste lid regels toe die ten minste gelijkwaardig zijn aan de regels die een accountant zou moeten toepassen, indien deze de opdracht uitvoerde als een assurance-opdracht of een aan assurance verwante opdracht.
- 3 Een opdracht als bedoeld in het eerste lid mag geen betrekking hebben op historische financiële informatie, indien deze uitgevoerd wordt door een andere eindverantwoordelijke professional.
- 4 De kwaliteitsbepaler ziet erop toe dat een andere eindverantwoordelijke professional die voor een opdracht is aangewezen op grond van het eerste lid, voldoet aan de volgende vereisten:
  - a de andere eindverantwoordelijke professional heeft met goed gevolg een erkend examen afgelegd van een opleiding waarvan het niveau overeenkomt met een afgesloten universitaire opleiding of gelijkwaardig niveau als bedoeld in artikel 6 van de 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;
  - b de andere eindverantwoordelijke professional heeft voldoende kennis en ervaring van het vakgebied en de regelgeving ter zake van een opdracht als bedoeld in het eerste lid;
  - c de andere eindverantwoordelijke professional houdt zich aan de volgende regels ter zake van een goede beroepsuitoefening en waar van toepassing onafhankelijkheid:
    - 1 de VGBA en ViO; of
    - 2 gedrags- en beroepsregels en waar relevant onafhankelijkheidsregels die minimaal gelijkwaardig zijn aan de VGBA en de ViO.
- 5 De kwaliteitsbepaler ziet erop toe dat een eindverantwoordelijke professional in uitingen naar gebruikers kenbaar maakt vanuit welk kennis- en ervaringsgebied een opdracht als bedoeld in het eerste lid wordt uitgevoerd en welke regels hierbij worden toegepast. (zie T7 en T7 wijziging)

### **Artikel 8**

Een accountant is alleen lid van het opdrachtteam bij: (zie T8 en T8 wijziging)

- a een door een accountantseenheid uitgevoerde assurance- of aan assurance verwante opdracht waarop de NV COS van toepassing zijn, indien een eindverantwoordelijke accountant verantwoordelijk is;
- b een door een accountantskantoor uitgevoerde gelijkwaardige opdracht, indien een eindverantwoordelijke professional verantwoordelijk is;
- c een door een netwerkonderdeel van een accountantskantoor uitgevoerde gelijkwaardige opdracht, indien:
  - i die opdracht voor hem niet kwalificeert als controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht van historische financiële informatie volgens de NV COS; en
  - ii de accountant zich niet bewust is van handelen door het netwerkonderdeel dat tot reputatieschade voor het accountantskantoor kan leiden;

- d een door een organisatie uitgevoerde gelijkwaardige opdracht, indien de accountant:
  - i geen substantiële betrokkenheid heeft bij een opdracht die voor een accountant zou kwalificeren als controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht van historische financiële informatie volgens de NV COS;
  - ii niet eindverantwoordelijk is voor de opdracht; en
  - iii bij het uitvoeren van de opdracht kan voldoen aan de fundamentele beginselen in de VGBA, en die organisatie niet kwalificeert als accountantseenheid of als onderdeel van het netwerk van een accountantskantoor;
- e een door een accountantsafdeling uitgevoerde gelijkwaardige opdracht, indien de accountant bij de uit te voeren werkzaamheden kan voldoen aan de fundamentele beginselen in de VGBA.

### Artikel 8a

Een accountant die zich bewust wordt van informatie die erop wijst dat een in Nederland gevestigd netwerkonderdeel:

- a de reputatie van het accountantskantoor in belangrijke mate bedreigt; of
- b een opdracht die voor een accountant zou kwalificeren als controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht van historische financiële informatie volgens de NV COS laat uitvoeren onder eindverantwoordelijkheid van een andere eindverantwoordelijke professional,

informeert de kwaliteitsbepaler hierover. (Zie T8a Nieuw)

### Artikel 8b

- 1 Een kwaliteitsbepaler die zich bewust wordt van informatie als bedoeld in artikel 8a bespreekt deze informatie met de leiding van het netwerkonderdeel of een hiërarchisch hoger netwerkonderdeel en dringt daarbij aan om zo spoedig mogelijk passende maatregelen te nemen;
- 2 Als niet tijdig passende maatregelen worden genomen door het netwerkonderdeel als bedoeld in het eerste lid, neemt de kwaliteitsbepaler zelf redelijkerwijs te nemen maatregelen of dringt er bij de leiding van het accountantskantoor op aan dit te doen;
- 3 Wanneer de kwaliteitsbepaler vaststelt dat in een situatie als bedoeld in de vorige twee leden niet binnen een redelijke termijn passend zal worden gereageerd, informeert hij de andere accountants in de accountantseenheid en geeft zijn functie van kwaliteitsbepaler terug. (Zie T8b nieuw)

### Artikel 8c

- 1 Een accountant is alleen betrokken bij de bedrijfsvoering van een accountantseenheid, indien de accountant geen informatie heeft die erop wijst dat:
  - a de accountantseenheid of een in Nederland gevestigd ander onderdeel van het netwerk dat kwalificeert als accountantseenheid, een opdracht als bedoeld in artikel 8, onderdelen a en b, laat uitvoeren door een ander dan een eindverantwoordelijke accountant of eindverantwoordelijke professional; of
  - b een in Nederland gevestigd ander onderdeel van het netwerk dat niet kwalificeert als accountantseenheid, een opdracht laat uitvoeren die gelijkwaardig is aan een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht van historische financiële informatie volgens de NV COS.
- 2 Een accountant onthoudt zich van elk handelen of nalaten waarvan de accountant weet of behoort te weten dat dit in strijd is met deze nadere voorschriften. (Zie T8c nieuw)

## Paragraaf 4 Vereisten kwaliteitssysteem

### Artikel 9

- 1 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat: (Zie T9)

- a voldoende personen met de juiste vakbekwaamheid beschikbaar zijn om NVKS-opdrachten van de accountantseenheid in overeenstemming met de van toepassing zijnde wet- en regelgeving uit te voeren;
  - b personen betrokken bij de opdrachttuitvoering of bedrijfsvoering beschikken over, voor zover voor hun rol binnen de accountantseenheid relevant:
    - 1 actuele kennis van het stelsel van kwaliteitsbeheersing;
    - 2 actuele kennis van wet- en regelgeving; en
    - 3 vaardigheden om de kennis, bedoeld onder 1 en 2, toe te passen;
  - c de taken en bevoegdheden van een eindverantwoordelijke accountant worden vastgelegd.
- 2 De kwaliteitsbepaler stelt disciplinaire maatregelen vast voor categorieën van schendingen van het kwaliteitsbeleid of het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
- 3 Indien de accountantseenheid niet is aangesloten bij een klachten- of geschillencommissie, stelt de kwaliteitsbepaler een klachtenregeling vast ter zake van vermeende schendingen van het kwaliteitsbeleid of het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

#### **Artikel 10**

- 1 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat: (Zie T10)
- a een eindverantwoordelijke accountant, alvorens hij namens de accountantseenheid een NVKS-opdracht accepteert of continueert:
    - 1 alle informatie verzamelt die van belang kan zijn voor de opdrachtacceptatie of -continuering;
    - 2 de integriteit van de opdrachtgever overweegt en vaststelt dat hij geen informatie heeft die erop wijst dat de opdrachtgever niet integer is;
    - 3 vaststelt dat hij voldoende deskundigheid, tijd en middelen beschikbaar heeft om de NVKS-opdracht in overeenstemming met de van toepassing zijnde wet- en regelgeving uit te voeren;
    - 4 vaststelt dat de accountantseenheid en het opdrachtteam de van toepassing zijnde ethische voorschriften kunnen naleven;
  - b een eindverantwoordelijke accountant de beoordeling van de aanvaarding of continuering van de NVKS-opdracht vastlegt;
  - c de naam van een eindverantwoordelijke accountant bekend is bij het leidinggevende orgaan en indien van toepassing bij het toezichthoudende orgaan van de opdrachtgever.
- 2 Ter uitvoering van het eerste lid, onderdeel a, onder 1 en 2, kan een eindverantwoordelijke accountant gebruik maken van eerder verkregen informatie in de accountantseenheid.

#### **Artikel 11**

De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat een eindverantwoordelijke accountant een NVKS-opdracht beëindigt of wijzigt als informatie bekend wordt die, was deze bekend geweest op het moment van aanvaarding of continuering, ertoe zou hebben geleid dat deze opdracht niet, dan wel in gewijzigde vorm zou zijn aanvaard of gecontinueerd.

#### **Artikel 12**

- 1 De kwaliteitsbepaler wijst voor elke NVKS-opdracht een eindverantwoordelijke accountant of eindverantwoordelijke professional aan. (Zie T12)
- 2 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat een persoon als bedoeld in het eerste lid:
- a actief betrokken is bij de uitvoering van de NVKS-opdracht waarvoor hij eindverantwoordelijk is;
  - b voldoende tijd besteedt aan de NVKS-opdracht;
  - c voldoende middelen en personen inzet;
  - d of een ander ervaren lid van het opdrachtteam, minder ervaren leden van het opdrachtteam begeleidt en beoordeelt bij het uitvoeren van de NVKS-opdracht;

- e signalen van fraude opvolgt in overeenstemming met de vereisten voor de NVKS-opdracht en waar van toepassing de wettelijke verplichtingen van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme;
  - f de NVKS-opdracht gestructureerd documenteert waardoor:
    - 1 in ieder geval voldaan wordt aan de relevante documentatievereisten van de VGBA, de NV COS of andere voor deze opdracht van toepassing zijnde wet- en regelgeving en waar van toepassing de ViO;
    - 2 het mogelijk is effectief intern en extern toezicht te houden;
  - g ten aanzien van de NVKS-opdracht zo nodig advies vraagt aan een deskundige persoon waarbij hij:
    - 1 rekening houdend met de kennis van het opdrachtteam, advies vraagt over moeilijke of omstrede zaken;
    - 2 de conclusies naar aanleiding van de adviesvraag afstemt met de geconsulteerde persoon;
    - 3 opvolging geeft aan conclusies als bedoeld in dit onderdeel, onder 2;
    - 4 de adviesvraag, conclusies en de hieruit volgende acties, vastlegt in het opdracht dossier;
  - h een voor de NVKS-opdracht relevant verschil van mening behandelt en oplost waarbij hij:
    - 1 het meningsverschil en de bereikte conclusies ter zake van de oplossing in het opdracht dossier vastlegt;
    - 2 de accountantsverklaring niet eerder dateert dan nadat het meningsverschil is opgelost;
  - i de accountantsverklaring naar aanleiding van de NVKS-opdracht persoonlijk ondertekent;
  - j het definitieve opdracht dossier uiterlijk twee maanden na de datering en ondertekening van de accountantsverklaring afsluit.
- 3 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat een bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering van de accountseenheid betrokken persoon gegevens of inlichtingen waarvan hij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, zich houdt aan de geheimhoudingsvereisten, bedoeld in artikel 16 van de VGBA.

### Artikel 13

- 1 De kwaliteitsbepaler stelt toetsingscriteria vast op basis waarvan wordt bepaald of voor een NVKS-opdracht een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is. (Zie T13)
- 2 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat bij de opdrachten, bedoeld in het eerste lid:
  - a een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar wordt aangewezen;
  - b de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is voltooid voordat de accountantsverklaring wordt gedateerd.

### Artikel 14

- 1 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat een andere eindverantwoordelijke accountant of eindverantwoordelijke professional wordt aangewezen die de uitvoering of afronding van een NVKS-opdracht waarneemt voor een eindverantwoordelijke accountant of een eindverantwoordelijke professional als die niet in staat is deze opdracht zorgvuldig uit te voeren of af te ronden; (Zie T14)
- 2 Indien er binnen de accountantseenheid slechts één eindverantwoordelijke accountant NVKS-opdrachten uitvoert, maakt deze afspraken met een accountant van buiten de accountantseenheid die voor hem kan waarnemen als bedoeld in het eerste lid.

### Artikel 15

- 1 De kwaliteitsbepaler draagt zorg voor een beroepsaansprakelijkheidsverzekering die in redelijke mate de risico's verzekert van de beroepsuitoefening door: (Zie T15)
  - a een accountantskantoor; en
  - b bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering betrokken personen.

- 2 De beroepsaansprakelijkheidsverzekering, bedoeld in het eerste lid, voldoet ten minste aan de volgende vereisten:
  - a de verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar van wie het aannemelijk is dat deze voldoet aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit;
  - b de verzekering biedt jaarlijks dekking voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag per aanspraak;
  - c onder de dekking van de verzekering vallen alle werkzaamheden die door het accountantskantoor en de eventueel aan haar verbonden accountantsorganisatie als bedoeld in artikel 1, onderdeel a, van de Wta worden verricht, ongeacht door wie de claim wordt ingediend;
  - d het eigen risico per aanspraak brengt de solvabiliteit van het accountantskantoor niet in gevaar;
  - e de verzekering heeft ten minste Europa als dekkinggebied;
  - f de inloop- en uitlooprisico's zijn gedurende ten minste twee jaren gedekt;
  - g de verzekering dekt de kosten van benodigde juridische bijstand in het kader van het in procedures te voeren verweer.
- 3 Het bestuur van de NBA stelt de minimale hoogte van de verzekerde bedragen en het maximale eigen risico per aanspraak als bedoeld in het tweede lid, onderdeel d, vast, waarbij deze afhankelijk worden gesteld van de jaaronzet.
- 4 De kwaliteitsbepaler beoordeelt te allen tijde of er specifieke omstandigheden zijn die het noodzakelijk of wenselijk maken een verzekering af te sluiten met een hogere dekking of lager eigen risico dan op grond van het derde lid door het bestuur van de NBA is vastgesteld.
- 5 Het bestuur van de NBA kan op verzoek van de kwaliteitsbepaler ontheffing verlenen van het eerste lid, indien de kwaliteitsbepaler aantoont dat daaraan vanwege erkende gemoedsbezwaren redelijkerwijs niet kan worden voldaan en dat het doel dat het eerste lid beoogt te bereiken anderszins wordt bereikt. Aan de ontheffing kunnen voorschriften worden verbonden.
- 6 Een ontheffing kan worden ingetrokken, indien de erkende gemoedsbezwaren zijn komen te vervallen of in strijd met de ontheffingsvoorschriften wordt gehandeld.

#### **Artikel 16**

- 1 Indien de kwaliteitsbepaler in een accountantskantoor een eindverantwoordelijke professional heeft aangewezen voor het uitvoeren van een NVKS-opdracht, handelt hij overeenkomstig de vereisten in deze paragraaf met dien verstande dat voor: (Zie T16)
  - a "eindverantwoordelijke accountant" telkens wordt gelezen: "eindverantwoordelijke professional";
  - b "accountantsverklaring" telkens wordt gelezen: "rapportage naar aanleiding van de uitvoering van een NVKS-opdracht".
- 2 Dit artikel is niet van toepassing op de artikelen 12, tweede lid, onderdeel i, en 14.

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

#### **Artikel 17**

Deze paragraaf is van toepassing op: (Zie T17)

- a assurance-opdrachten die worden uitgevoerd onder toepassing van de NV COS;
- b hieraan gelijkwaardige opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS.

#### **Artikel 18**

De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat jaarlijks wordt vastgesteld dat: (Zie T18)

- a personen betrokken bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering beschikken over de voor hen relevante kennis en vaardigheden als bedoeld in artikel 9, eerste lid, onderdeel b;
- b eindverantwoordelijke accountants en andere accountants betrokken bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering aan hun verplichtingen uit hoofde van permanente educatie hebben voldaan.

## Artikel 19

- 1 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat: (Zie T19)
  - a de accountantseenheid geen betrekkingen onderhoudt die een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van opdrachten als bedoeld in artikel 17 kunnen zijn;
  - b een eindverantwoordelijke accountant de uitvoering van een opdracht als bedoeld in artikel 17 weigert of beëindigt, als hij de onafhankelijke uitvoering van die opdracht niet kan waarborgen in overeenstemming met de ViO;
  - c het accountantskantoor geen opdracht als bedoeld in artikel 17 laat uitvoeren ten behoeve van een eigenaar van het accountantskantoor;
  - d de accountantseenheid bij het beoordelen of belonen van een lid van het assurance-team artikel 46 van de ViO in acht neemt;
  - e registraties plaatsvinden van omstandigheden waarvan het aangewezen is dat deze op het niveau van de accountantseenheid worden geïdentificeerd ter ondersteuning van degene die beoordeelt of een opdracht als bedoeld in artikel 17 onafhankelijk wordt uitgevoerd; en
  - f een systematische, toegankelijke en actuele cliëntadministratie wordt bijgehouden waarin per cliënt van opdrachten als bedoeld in artikel 17 de volgende gegevens worden vastgelegd:
    - 1 de naam, het adres en de vestigingsplaats;
    - 2 of de cliënt een organisatie van openbaar belang is;
    - 3 de naam van de voor een opdracht als bedoeld in artikel 17 eindverantwoordelijke accountant;
    - 4 de per boekjaar in rekening gebrachte vergoedingen voor opdrachten als bedoeld in artikel 17 en de in rekening gebrachte vergoedingen voor de overige verleende diensten.
- 2 Of een betrekking een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van een opdracht kan zijn als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, en of een bedreiging ertoe leidt dat een eindverantwoordelijke accountant een opdracht zou moeten weigeren of beëindigen als bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, wordt beoordeeld op basis van:
  - a hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht; en
  - b de omstandigheden die degene die de onafhankelijkheid beoordeelt, weet of behoort te weten.
- 3 Dit artikel is niet van toepassing op betrekkingen tussen een in het buitenland gevestigd onderdeel van het netwerk of een daaraan verbonden persoon en:
  - a een in het buitenland gevestigde verbonden derde; of
  - b een persoon verbonden aan een in het buitenland gevestigde verbonden derde, als wordt vastgesteld en geregistreerd dat identificatie en beoordeling van een bedreiging als gevolg van die betrekkingen en het nemen van een maatregel plaatsvindt aan de hand van regels die ten minste gelijkwaardig zijn aan de Code of Ethics van The International Ethics Standards Board for Accountants.

## Artikel 20

- 1 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat indien een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van een opdracht als bedoeld in artikel 17 plaatsvindt: (Zie T20)
  - a de eindverantwoordelijke accountant:
    - 1 relevante documenten en informatie aan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar verstrekt;
    - 2 de significante aangelegenheden die aan het licht zijn gekomen tijdens de uitvoering van deze opdracht, waaronder zaken die tijdens de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zijn vastgesteld, met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bespreekt;
  - b de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar de diepgang van de uit te voeren opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling laat afhangen van de aard en omvang van de opdracht en zijn overwegingen documenteert;
  - c de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar een objectieve evaluatie uitvoert van:
    - 1 de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam; en

- 2 de conclusies die zijn getrokken bij de formulering van de voorgestelde accountantsverklaring;
- d de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar vastlegt:
  - 1 dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is uitgevoerd in overeenstemming met het stelsel van kwaliteitsbeheersing;
  - 2 dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling tijdig, in overeenstemming met artikel 13, tweede lid, is afgerond; en
  - 3 wat zijn conclusie is over de uitkomst die door de eindverantwoordelijke accountant is verwoord in de voorgestelde accountantsverklaring.
- 2 De evaluatie, bedoeld in het eerste lid, onderdeel c, houdt het volgende in:
  - a bespreking van significante aangelegenheden met de eindverantwoordelijke accountant;
  - b beoordeling van het object van onderzoek en de voorgestelde accountantsverklaring;
  - c beoordeling van geselecteerde documentatie met betrekking tot de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die zijn getrokken; en
  - d beoordeling of de voorgestelde accountantsverklaring passend is.
- 3 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling plaatsvindt bij controleopdrachten van financiële overzichten bij organisaties van openbaar belang.
- 4 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar die een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van een opdracht als bedoeld in het derde lid bij een organisatie van openbaar belang uitvoert:
  - a beoordeelt hoe de eindverantwoordelijke accountant de onafhankelijke uitvoering van de opdracht heeft gewaarborgd;
  - b vaststelt dat passende adviesvragen als bedoeld in artikel 12, tweede lid, onder g, zijn gesteld en de daaruit voortvloeiende conclusies zijn beoordeeld;
  - c beoordeelt of de geselecteerde documentatie een goede weergave is van de uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot significante oordeelsvormingen en of deze de conclusies onderbouwt die zijn getrokken.

## **Artikel 21**

Indien de kwaliteitsbepaler in een accountantskantoor een eindverantwoordelijke professional heeft aangewezen voor het uitvoeren van een NVKS-opdracht, handelt hij overeenkomstig de vereisten in deze paragraaf met dien verstande dat voor: (Zie T21)

- a "eindverantwoordelijke accountant" telkens wordt gelezen: "eindverantwoordelijke professional";
- b "accountantsverklaring" telkens wordt gelezen: "rapportage naar aanleiding van de uitvoering van een NVKS-opdracht";
- c "in overeenstemming met de ViO" wordt gelezen: "in overeenstemming met onafhankelijkheidsregels die minimaal gelijkwaardig zijn aan de ViO".

## **Paragraaf 6 Kwaliteitsbeheersing**

### **Artikel 22**

- 1 Ter uitvoering van artikel 4, tweede lid, onderdeel f, evalueert de kwaliteitsmanager ten minste jaarlijks of het stelsel van kwaliteitsbeheersing: (Zie T22)
  - a relevant en toereikend is;
  - b wordt nageleefd op opdrachtniveau, door middel van dossierreviews waarbij periodiek een afgerond dossier van iedere eindverantwoordelijke accountant wordt onderzocht.
- 2 De kwaliteitsmanager:
  - a legt de evaluatie, bedoeld in het eerste lid, vast;
  - b verwerkt de uitkomsten van de in het eerste lid genoemde evaluatie in het stelsel van kwaliteitsbeheersing of stelt verbeteringen in het kwaliteitsbeleid voor aan de kwaliteitsbepaler;
  - c registreert schendingen als bedoeld in artikel 9, tweede lid;

- d adviseert de kwaliteitsbepaler over het opleggen van mogelijke disciplinaire maatregelen als bedoeld in artikel 9, tweede lid, tegen degenen die een schending hebben begaan, in het bijzonder tegen degenen die dat herhaaldelijk doen;
- e registreert de disciplinaire maatregelen;
- f communiceert de uitkomsten van de in het eerste lid genoemde evaluatie jaarlijks binnen de accountantseenheid waarbij hij ten minste aandacht besteedt aan de systematische, zich herhalende of andere belangrijke onvolkomenheden en de maatregelen die zijn getroffen om deze onvolkomenheden op te lossen;
- g evalueert de effectiviteit van de aangebrachte wijzigingen en verbeteringen in het stelsel van kwaliteitsbeheersing en het kwaliteitsbeleid, en van de disciplinaire maatregelen als bedoeld in onderdeel e.

### Artikel 23

- 1 De kwaliteitsbepaler handelt klachten ter zake van vermeende schendingen als bedoeld in artikel 9, derde lid, af.
- 2 De kwaliteitsmanager:
  - a adviseert de kwaliteitsbepaler inzake de zorgvuldige afhandeling van klachten ter zake van vermeende schendingen;
  - b registreert klachten en de afhandeling hiervan. (Zie T23)

### Artikel 24

De kwaliteitsmanager zorgt ervoor dat een eindverantwoordelijke accountant die door een ander dan de opdrachtgever wordt betrokken in een tuchtrechtsgeding, de leiding van de betrokken opdrachtgever zo snel mogelijk op de hoogte brengt en houdt van de behandeling van de klacht. (Zie T24)

### Artikel 25

- 1 De kwaliteitsmanager bewaart ten minste zeven jaren, tenzij bij of krachtens wet anders is bepaald: (Zie T25)
  - a nadat het zijn geldigheid heeft verloren, de in artikel 4, tweede lid, onderdelen a en d genoemde vastlegging van het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing;
  - b na vastlegging, de evaluatie van het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing, bedoeld in artikel 22, eerste lid;
  - c na vastlegging, de registratie van schendingen en disciplinaire maatregelen, bedoeld in artikel 22, tweede lid, onderdelen c en e;
  - d na vastlegging, de registratie van klachten en de afhandeling hiervan, bedoeld in artikel 23, onderdeel b;
  - e opdrachtdossiers nadat deze zijn afgesloten.
- 2 Op het moment dat een accountantseenheid ophoudt te bestaan, zorgt de kwaliteitsmanager ervoor dat:
  - a opdrachtdossiers in overeenstemming met het eerste lid, aanhef en onderdeel e, worden bewaard;
  - b de vertrouwelijkheid van gegevens in opdrachtdossiers is geborgd;
  - c opdrachtdossiers gedurende de bewaartermijn, bedoeld in het eerste lid, toegankelijk zijn voor de eindverantwoordelijke accountant en voor de andere accountants die bij de uitvoering van de opdracht waren betrokken.

### Artikel 26

Indien de kwaliteitsbepaler in een accountantskantoor een eindverantwoordelijke professional heeft aangewezen voor het uitvoeren van een NVKS-opdracht, handelen hij of de kwaliteitsmanager overeenkomstig de vereisten in deze paragraaf met dien verstande dat voor "eindverantwoordelijke accountant" telkens wordt gelezen: "eindverantwoordelijke professional". (Zie T26)



## **Paragraaf 7 Verlicht regime kleine accountantseenheden**

### **Artikel 27**

- 1 In afwijking van artikel 4, tweede lid, onderdelen a en d, kunnen bepalingen uit paragraaf 4 en 5 van deze nadere voorschriften, met uitzondering van de artikelen 14 en 15, achterwege worden gelaten of beperkt worden toegepast, indien deze vanwege de aard en omvang van een accountantseenheid niet relevant zijn voor de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering van een accountantseenheid.
- 2 De artikelen 3, 4, 5, eerste lid, aanhef en onderdeel c, 5, tweede en derde lid, 6, 9 tot en met 13 en 16 tot en met 23 zijn niet van toepassing als binnen een accountantseenheid maximaal twee eindverantwoordelijke accountants of één eindverantwoordelijke accountant en één eindverantwoordelijke professioneel werkzaam zijn en naast deze personen maximaal vijf personen betrokken zijn bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering, mits een eindverantwoordelijke accountant:
  - a op andere wijze waarborgt dat wordt voldaan aan het vereiste van artikel 4, eerste lid, dat NVKS-opdrachten worden uitgevoerd conform de van toepassing zijnde wet- en regelgeving; en
  - b jaarlijks namens de accountantseenheid ten minste:
    - 1 een evaluatie uitvoert van de kwaliteitsambitie en van de wijze waarop hij heeft gewaarborgd dat NVKS-opdrachten conform de van toepassing zijnde wet- en regelgeving zijn uitgevoerd;
    - 2 de evaluatie als bedoeld onder 1, bespreekt met een accountant van buiten de accountantseenheid die beschikt over deskundigheid en ervaring met betrekking tot kwaliteitsbeheersing; en
    - 3 de evaluatie als bedoeld onder 1, en de uitkomsten van de bespreking als bedoeld onder 2, vastlegt.
- 3 Bij kwaliteitsbeheersing onder het regime, bedoeld in het tweede lid, handelt een eindverantwoordelijke accountant overeenkomstig de artikelen 5, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b, 7, 14, 15, 24 tot en met 26. (Zie T27)

## **Paragraaf 8 Hardheidsclausule**

### **Artikel 27a**

In het geval dat de kwaliteitsbeheersing binnen de accountantseenheid door een uitzonderlijke omstandigheid niet langer aan deze nadere voorschriften voldoet, continueert een eindverantwoordelijke accountant een NVKS-opdracht alleen nadat door een accountant namens de accountantseenheid gezamenlijk met het bestuur van de NBA schriftelijk:

- a is vastgesteld dat het continueren van de opdracht maatschappelijk wenselijk is; en
- b overeenstemming is bereikt over de wijze waarop wordt gewaarborgd dat de verdere uitvoering van de opdracht conform de van toepassing zijnde wet- en regelgeving plaatsvindt. (Zie T27a)

## **Paragraaf 9 Overgangs- en slotbepalingen**

### **Artikel 28**

De volgende nadere voorschriften worden ingetrokken: (Zie T28-29)

- a Tijdelijke nadere voorschriften kwaliteitssystemen;
- b Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten, vastgesteld door het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten;
- c Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten, vastgesteld door het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants;
- d Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten, vastgesteld door het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten;
- e Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten, vastgesteld door het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants.

**Artikel 29**

- 1 Deze nadere voorschriften treden in werking op 1 januari 2017 en worden toegepast met ingang van 1 januari 2018.
- 2 In afwijking van het eerste lid treedt artikel 28 op 1 januari 2018 in werking.
- 3 Deze nadere voorschriften mogen, integraal, worden toegepast met ingang van 1 januari 2017, in welk geval de nadere voorschriften, genoemd in artikel 28, buiten toepassing blijven. (Zie T28-29)

**Artikel 30**

Deze nadere voorschriften worden aangehaald als: Nadere voorschriften kwaliteitssystemen, bij afkorting NVKS.

Betreft	Artikel	Besluit	Bekendmaking	Inwerkingtreding
Wijziging	1 definities	9-1-2024	Stcrt. 2024 nr. 1438 18 januari 2024	19-01-2024
Wijziging	1 definities	8-11-2022	Stcrt. 2022 nr. 32936 7 december 2022	8-12-2022
Wijziging	1; 7; 8; 8a (nieuw); 8b (nieuw); 8c (nieuw)	23-10-2020	Stcrt. 2020 nr. 56223 28 oktober 2020	29-10-2020
Wijziging	1; 4, lid 8; nieuw); 5, lid 4, onderdeel b; 7, lid 1; 8, lid 1, onderdeel b; 17, onderdeel b; 27, lid 1; 27a (nieuw)	6-11-2018	Stcrt. 2018 nr. 64603 15 november 2018	16-11-2018
Nieuwe regeling		8-11-2016	Stcrt. 2016, nr. 67634 13 december 2016	1-1-2017

## Toelichting bij de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen

### Status

#### **Algemene toelichting**

*Hoofdstuk 1 Inleiding*

*Hoofdstuk 2 Reikwijdte*

*Hoofdstuk 3 Opbouw kwaliteitssystemen*

*Hoofdstuk 4 Inhoud kwaliteitssysteem*

*Hoofdstuk 5 Kwaliteitsbeheersing*

*Hoofdstuk 6 Hardheidsclausule*

#### **Artikelsgewijze toelichting**

*Paragraaf 1 Algemene bepalingen*

*Paragraaf 2 Kwaliteitsbepaler*

*Paragraaf 3 Eindverantwoordelijke accountant, eindverantwoordelijke professional en accountant*

*Paragraaf 4 Vereisten kwaliteitssysteem*

*Paragraaf 5 Aanvullende eisen kwaliteitssysteem assurance-opdrachten*

*Paragraaf 6 Kwaliteitsbeheersing*

*Paragraaf 7 Verlicht regime kleine accountantseenheden*

*Paragraaf 8 Hardheidsclausule*

*Paragraaf 9 Overgangs- en slotbepalingen*

## Status

De Toelichting bij de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen heeft niet de status van regelgeving. Deze Toelichting is een geactualiseerde versie van de Toelichting bij de NVKS van 6 november 2018 (laatste wijziging NVKS). Deze toelichting is gebaseerd op de versie die de NBA heeft gepubliceerd bij de inwerking-treding van de NVKS op 1 januari 2019.

## Algemene toelichting

### Hoofdstuk 1 Inleiding

#### *Paragraaf 1.1 Wat regelen de NVKS en waarom*

De Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) bevatten regels voor het inrichten van een kwaliteits-systeem 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 Par. 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.

#### *Paragraaf 1.2 Waarvoor zijn de NVKS in de plaats gekomen*

Sinds 1 januari 2018 moeten de NVKS worden toegepast. Regels voor kwaliteitssystemen waren niet nieuw. Deze waren 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.)

Accountantsafdelingen baseerden hun kwaliteitssysteem op de Richtlijn voor de kwaliteitsbeheersing voor accountantsafdelingen (RKB<sup>1</sup>). Op 1 januari 2018 zijn deze regelingen ingetrokken en is RKB1 niet langer relevant. De NVKS zijn voor deze regelingen in de plaats gekomen.

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

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

2 De NVKS stellen ook eisen aan het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor (niet: accountantsafdeling) van waaruit een eindverantwoordelijke professional gelijkwaardige opdrachten uitvoert onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS (Zie Par. 2.2 en 2.3).

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 NV COS. Een accountant die betrokken is bij de opdrachttuitvoering of bedrijfsvoering van een accountantskantoor of accountantsafdeling is openbaar, intern of overheidsaccountant.

In onderstaande tabel is weergegeven welke regelgeving tot 1 januari 2018 gold en voor welke accountants. De tabel laat ook zien dat zij vanaf 1 januari 2018 de NVKS moeten toepassen.

Ledengroepen	Regelgeving tot 1-1-2018	Regelgeving vanaf 1-1-2018
Openbaar accountant	Tijdelijke NVKS (RA en AA) NVAK-ass. (RA of AA) NVAK-aav. (RA of AA)	NVKS
Intern accountants	Tijdelijke NVKS (RA en AA) vaak wordt RKB-1 vrijwillig toegepast	
Overheidsaccountants	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)<sup>3</sup> en, voor wat betreft wettelijke controles bij een organisatie van openbaar belang, ook in de Europese verordening (EU-verordening).

In de volgende tabel is op het niveau van de accountantseenheid weergegeven welke wet- of regelgeving tot 1 januari 2018 gold en welke wet- en regelgeving vanaf 1 januari 2018 geldt (EU-verordening van 17 juni 2016 uitgezonderd). Het begrip accountantseenheid is het overkoepelende begrip voor accountantspraktijk en accountantsafdeling. Dit begrip wordt ook gebruikt in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO).

Accountantseenheid	Regelgeving tot 1-1-2018	Regelgeving vanaf 1-1-2018
Accountantsorganisatie	EU-verordening / Wta/ Bta/ VAO	EU-verordening / Wta / Bta / VAO
Accountantskantoor	Tijdelijke NVKS NVAK-ass. (RA of AA) NVAK-aav (RA of AA)	NVKS
Accountantsafdeling	Tijdelijke NVKS vaak wordt RKB-1 vrijwillig toegepast	

<sup>3</sup> Mogelijk worden de bepalingen van de VAO te zijner tijd in het Bta geïmplementeerd. In dat geval zal de VAO worden ingetrokken.

Sommige accountantspraktijken (overkoepelend begrip voor accountantsorganisatie<sup>4</sup> 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.

### *Paragraaf 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. 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.

### *Paragraaf 1.4.1 Overzicht wijzigingen NVKS per 16 november 2018*

De NVKS zijn gewijzigd door de *Nadere voorschriften van 6 november 2018 houdende regels tot wijziging van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen*. Die regeling en een toelichting op de wijzigingen staan op de website van de NBA. De wijzigingen zijn in lijn met de bedoeling van de NVKS zoals deze op 1 januari 2017 in werking zijn getreden. Daarbovenop is sprake van de volgende inhoudelijke wijzigingen:

- artikel 4 is uitgebreid met een achtste lid. Volgens dit achtste lid moet het kwaliteitssysteem binnen een redelijke termijn worden aangepast, als de uitkomsten van de jaarlijkse evaluatie of een wijziging van omstandigheden hiertoe aanleiding geven;
- nieuw is een hardheidsclausule (Art. 27a). (Zie Par. 6 van deze Toelichting).

<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).

### *Paragraaf 1.4.2 Voornaamste wijzigingen ten opzichte van de regelgeving tot 1-1-2018*

Nieuw ten opzichte van de regelgeving van vóór de NVKS waren:

- 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 Par. 2.5);
- een discretionaire bevoegdheid van het bestuur van de NBA om in bijzondere gevallen een onthef-fing te verlenen van de eis dat de meerderheid van de stemrechten in een accountantskantoor dat assurance-opdrachten laat uitvoeren, bij accountants moet liggen (Zie Par. 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 Par. 3.6);
- de verplichting om een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren bij controleopdrachten van financiële overzichten bij organisaties van openbaar belang (Zie Par. 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 Par. 2.1 en 3.4). Een kwaliteitsmanager is de persoon die operationeel verantwoordelijk is voor het opzetten, implementeren en bewaken van het stel-sel van kwaliteitsbeheersing (Zie Par. 5.2). De term kwaliteitsbepaler is weliswaar nieuw, zijn verantwoor-delijkheden 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 Par. 2.2).

### *Paragraaf 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.

### *Paragraaf 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 onder-werp, 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 kwaliteitsbeoor-delingen 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.

### *Paragraaf 1.7 Leeswijzer*

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

### *Paragraaf 1.8 Overzicht regeling, toelichting en handreiking*

- NVKS per 16 november 2018;
- Toelichting bij de NVKS geldend per 16 november 2018;
- NBA-handreiking 1140, *De NVKS in vraag en antwoord*;

- Nadere voorschriften van 6 november 2018 houdende regels tot wijziging van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen inclusief toelichting.

## Hoofdstuk 2 Reikwijdte

### *Paragraaf 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:

Normadressaat	Vereisten op het niveau van
eindverantwoordelijke accountant	individuele opdrachten
Kwaliteitsbepaler	het kwaliteitssysteem
ander lid van een opdrachtteam of anderszins betrokken bij de bedrijfsvoering	zijn eigen functioneren

#### *Eindverantwoordelijke accountant<sup>5</sup>*

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

#### *Kwaliteitsbepaler*

De functie van kwaliteitsbepaler (Zie Par. 3.4) bevat de verantwoordelijkheid voor het inrichten van een kwaliteitssysteem dat een redelijke mate van zekerheid geeft dat NVKS-opdrachten (Zie Par. 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 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 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.

<sup>5</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.



### *Paragraaf 2.2 Eindverantwoordelijke professional*

In de NVKS is, net als in de daarvóór geldende NVAK-ass. en NVAK-aav., rekening gehouden met andere professionals die eindverantwoordelijk zijn voor de uitvoering van gelijkwaardige opdrachten onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS. De NVKS stellen eisen aan accountants wanneer niet-accountants gelijkwaardige opdrachten uitvoeren vanuit een accountantskantoor of het Nederlandse onderdeel van het netwerk. Deze eisen zijn bedoeld om de kwaliteit te borgen. Deze eisen schrijven voor dat gelijkwaardige opdrachten alleen door 'eindverantwoordelijke professionals' mogen worden uitgevoerd. Een eindverantwoordelijke professional is een niet-accountant in een accountantskantoor of een Nederlands netwerkonderdeel van een accountantskantoor die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een gelijkwaardige opdracht onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS.

Onder de NVKS zijn de regels met betrekking tot de samenwerking met eindverantwoordelijke professionals versoepeld ten opzichte van de regelgeving die vóór de inwerkingtreding van de NVKS gold. Onder de NVKS (samengevat):

- mag in een accountantskantoor worden samengewerkt met alle beroepsgenoten die zijn aangesloten bij een buitenlandse beroepsorganisatie die volwaardig lid is van IFAC;
- 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 is komen 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 NVKS-opdrachten met betrekking tot financiële informatie voorbehouden aan Nederlandse accountants, buitenlandse beroepsgenoten of aan bij of krachtens wet aangewezen professionals (Zie Toelichting op Art. 7, eerste lid).

Een eindverantwoordelijke professional volgens de NVKS voert een 'gelijkwaardige opdracht' uit (Zie Par. 2.3). Deze opdrachten vertonen een inhoudelijke gelijkenis met NVKS-opdrachten die accountants uitvoeren (uiting naar het maatschappelijk verkeer), ook al worden gelijkwaardige opdrachten onder andere regelgeving dan de NV COS uitgevoerd. De inhoudelijke gelijkenis brengt het risico mee dat het maatschappelijk verkeer verwacht dat gelijkwaardige opdrachten met dezelfde kwaliteit en ethiek worden uitgevoerd (met name vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, objectiviteit en integriteit). Gelijkwaardige opdrachten dragen daarmee bij aan de uitstraling van een accountantskantoor. Het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor strekt zich daarom mede over deze opdrachten uit. Voor een accountantsafdeling gelden deze eisen niet. 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 ervoor verantwoordelijk dat hij een gelijkwaardige opdracht in een accountantskantoor alleen toewijst aan een eindverantwoordelijke professional die aan bepaalde kwaliteitseisen voldoet. 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. Eindverantwoordelijke professionals die zijn aangesloten bij een buitenlandse beroepsorganisatie die volwaardig lid is van IFAC, voldoen aan deze eisen. Dit komt door de verplichtingen die IFAC stelt aan de bij haar aangesloten beroepsorganisaties.

Deze kwaliteitseisen golden ook al vóór de inwerkingtreding van de NVKS. Wat bij de inwerkingtreding wel nieuw was, is dat de 'kwaliteitsbepaler' erop toeziet dat de eindverantwoordelijke professional aan deze eisen voldoet. Het systeem waarbij een eindverantwoordelijke professional moet zijn aangesloten bij een beroepsorganisatie die vooraf door het bestuur van de NBA is erkend, is op 1 januari 2018 komen te vervallen.

Het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor waar een buitenlandse 'accountant' onder toepassing van zijn eigen regelgeving gelijkwaardige opdrachten uitvoert, 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 buitenlandse 'accountant' die niet in het register van de NBA is ingeschreven, is namelijk geen accountant in de zin van de Wab. Hij is daarom niet gebonden aan de regels van de NBA, zoals de VGBA en de NV COS. Hij kwalificeert wel als eindverantwoordelijke professional.

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 kon ook niet onder de regelgeving die tot 1 januari 2018 gold. 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.

### *Paragraaf 2.3 Tot welke werkzaamheden richten de NVKS zich*

De NVKS richten zich op de kwaliteitsborging van NVKS-opdrachten. Bij de inwerkingtreding van de NVKS was 'NVKS-opdracht' een nieuw begrip in de regelgeving.

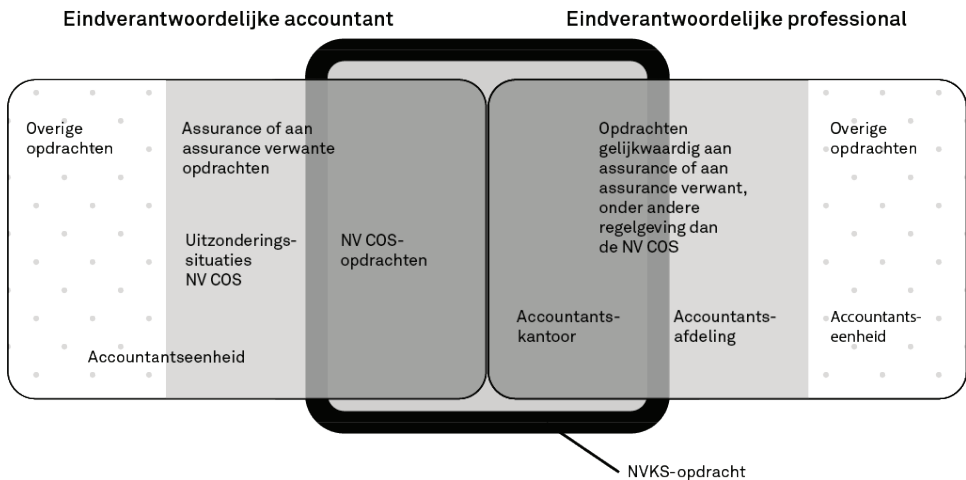
Wat zijn NVKS-opdrachten? Dit zijn in de eerste plaats assurance- of aan assurance verwante opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke accountant onder toepassing van de NV COS. Werkzaamheden en opdrachten als bedoeld in het derde lid van de NV COS vallen niet onder de definitie,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

Wat zijn ook NVKS-opdrachten? Gelijkwaardige opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van zijn eigen beroepsregelgeving (Zie Par. 2.2). Een gelijkwaardige opdracht is een opdracht die als assurance- of aan assurance verwante opdracht zou kwalificeren en waarop de NV COS zouden zijn toegepast, als deze door een accountant zou worden uitgevoerd. Een voorbeeld van een gelijkwaardige opdracht is een opdracht van een EDP-auditor tot het afgeven van een assurance-rapport betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie. In de volgende twee situaties is *geen* sprake van een gelijkwaardige opdracht:

- een niet-accountant voert een opdracht uit die 'niet' als assurance- of aan assurance verwante opdracht zou kwalificeren, als deze door een accountant zou worden uitgevoerd;
- een niet-accountant voert een opdracht uit die 'wel' als een assurance- of aan assurance verwante opdracht in de zin van de NV COS zou kwalificeren. Maar een accountant zou deze opdracht niet volgens de NV COS hebben uitgevoerd, omdat sprake is van situatie waarvoor in de NV COS een uitzondering is opgenomen (Zie Par. 2.4).

Gelijkwaardige opdrachten in een accountantsafdeling vallen niet onder de NVKS (Zie Par. 2.2).

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



**Paragraaf 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.

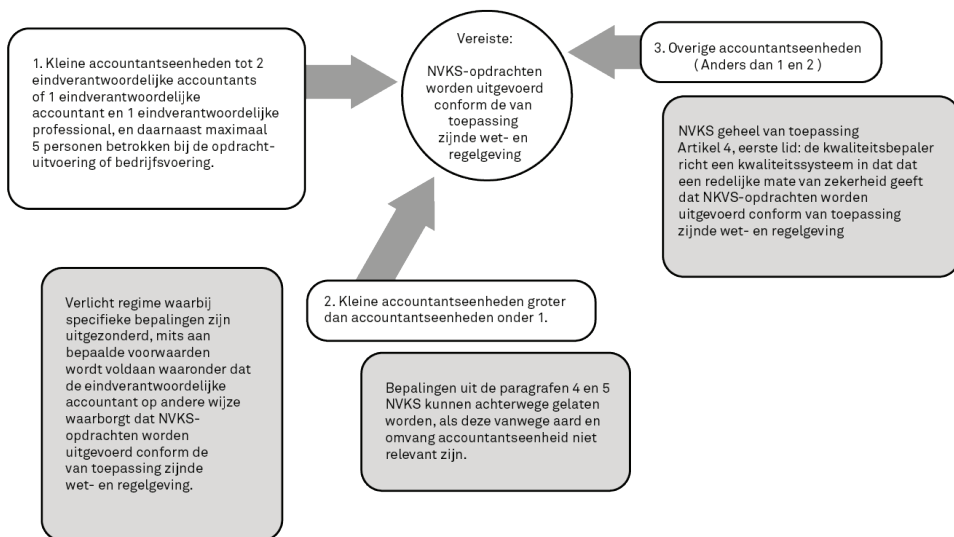
Op grond van bepalingen in het algemene deel van de NV COS moeten alle in Nederland werkzame openbaar, intern en overheidsaccountants bij alle assurance- en aan assurance verwante opdrachten de NV COS toepassen. Hiervan zijn enkele specifieke situaties uitgezonderd. Zo is rekening gehouden met de opdrachtuitvoering 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.

**Paragraaf 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: 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.

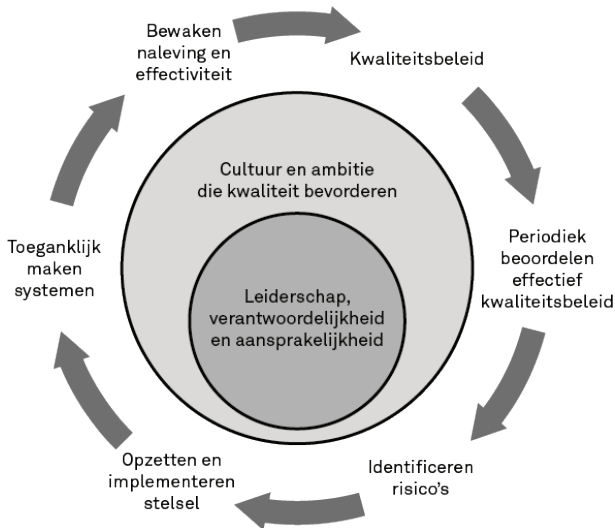


### Hoofdstuk 3 Opbouw kwaliteitssystemen

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.

#### Paragraaf 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.

### Paragraaf 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.

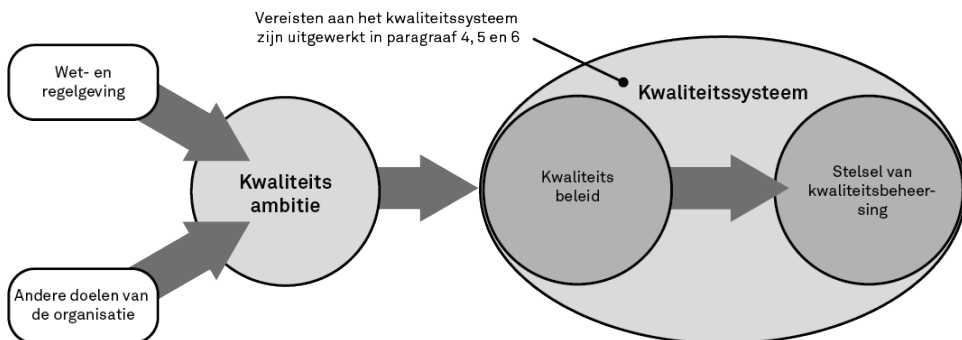
De NV COS vereisen dat de accountant zich minimaal houdt aan de doelstelling van de opdracht zoals beschreven in de Standaarden, de fundamentele beginselen van de VGBA en, in geval van assurance-opdrachten, ook aan de onafhankelijkheidsvereisten van de ViO.

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.

### Paragraaf 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 accounts-eenheid 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.



### Paragraaf 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 Art. 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 Par. 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.

Bij de inwerkingtreding van de NVKS was de term kwaliteitsbepaler weliswaar nieuw<sup>6</sup> maar zijn verantwoordelijkheid was dat niet. In de tot die tijd geldende NVAK-ass. stond 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. was 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 werd de openbaar accountant bedoeld die:

<sup>6</sup> De NVAK-ass. richtten zich tot de dagelijks beleidsbepaler van een accountantskantoor. In de NVAK-aav. werden ook andere accountants aangesproken omdat de beleidsbepaler hier geen accountant hoefde te zijn.

- 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."

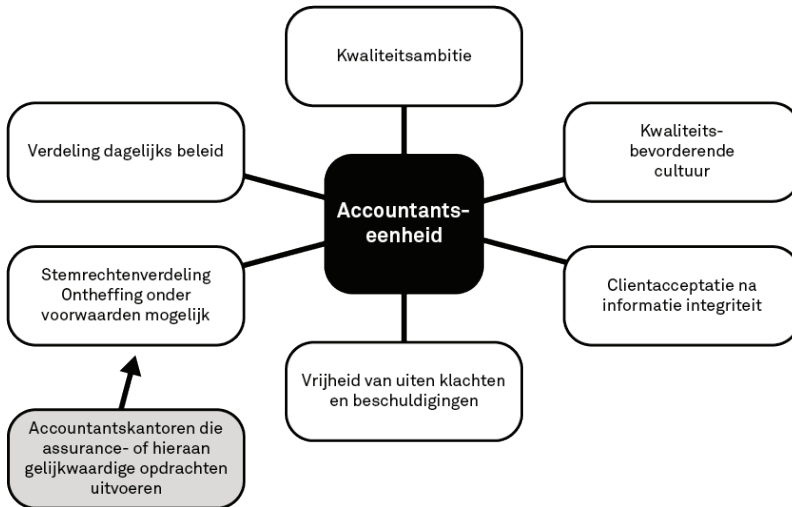
De verantwoordelijkheden komen overeen met die van de kwaliteitsbepaler. De tuchtrechtelijke aansprakelijkheid komt eveneens overeen. Zie onder andere artikel 5 van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen:

- 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>7</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.

### Paragraaf 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:



7 Organisatie van openbaar belang.

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.

#### *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>8</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.

Het bestuur van de NBA kan in bijzondere gevallen een ontheffing verlenen. Die ontheffing maakt het mogelijk om een assurance-opdracht of een hieraan gelijkwaardige opdracht uit te voeren, ook al wordt niet aan de vereiste stemrechtverdeling voldaan. Kwaliteitsbepalers die een ontheffing verzoeken zullen in elk geval moeten aantonen dat:

- 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-opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten wordt besteed; en
- zij op andere wijze waarborgen dat de accountants binnen het accountantskantoor de zeggenschap over de uitvoering van NVKS-opdrachten hebben.

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

<sup>8</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).



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.

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

Accountantskantoor dat	Randvoorwaarden	Ontheffing mogelijk
<ul style="list-style-type: none"> <li>- een accountant als aandeelhouder heeft;<sup>9</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>10</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 ligt.<sup>11</sup></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>12</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

9 Verkort en vereenvoudigd weergegeven. Voor de precieze eisen: zie artikel 5, vierde lid, onderdeel a, van de NVKS.

10 Zie voetnoot 16.

11 Zie voetnoot 16.

12 En eventuele overige opdrachten anders dan assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten.

- 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.

### *Paragraaf 3.6 Samenwerking met netwerkonderdelen (bijvoorbeeld administratiekantoor)*

De NBA heeft als taak een goede beroepsuitoefening door accountants te waarborgen. Dit is ook van belang voor de wettelijke bescherming van de accountantstitel. Om een goede beroepsuitoefening door accountants te waarborgen, heeft de NBA 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 verplicht gesteld bij het samenstellen van BW2-jaarrekeningen en historische financiële overzichten. 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 en duidelijkheid voor het maatschappelijk verkeer is het niet wenselijk dat deze uitgangspunten door een andere organisatiestructuur ontploen kunnen worden. Daarom stellen de NVKS eisen aan de samenwerking tussen accountantskantoren en andere organisaties in het netwerk, bijvoorbeeld administratiekantoren (artikel 8, tweede lid, onderdeel b). Er is aansluiting gezocht bij het begrip 'netwerk'. Dit is een in de regelgeving op conceptueel niveau gedefinieerd begrip.<sup>13</sup> Het is bijna niet mogelijk om een allesomvattende grens te trekken tussen wat wel en niet mag. Om die reden is er gekozen voor – hier komt het feitelijk op neer – het stellen van randvoorwaarden aan die samenwerking. Deze randvoorwaarden leiden ertoe dat in een Nederlands netwerkonderdeel dat zelf geen accountantskantoor is<sup>14</sup> gelijkwaardige opdrachten alleen kunnen worden uitgevoerd door eindverantwoordelijke professionals. Als discussie zou ontstaan over de kwaliteit van de uitvoering van die opdrachten, dan kan dat namelijk negatief afstralen op het accountantskantoor in het netwerk. De randvoorwaarden richten zich tot de individuele accountant, omdat de NBA geen regels aan accountantskantoren kan opleggen.

## **Hoofdstuk 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.

### *Paragraaf 4.1 Algemeen*

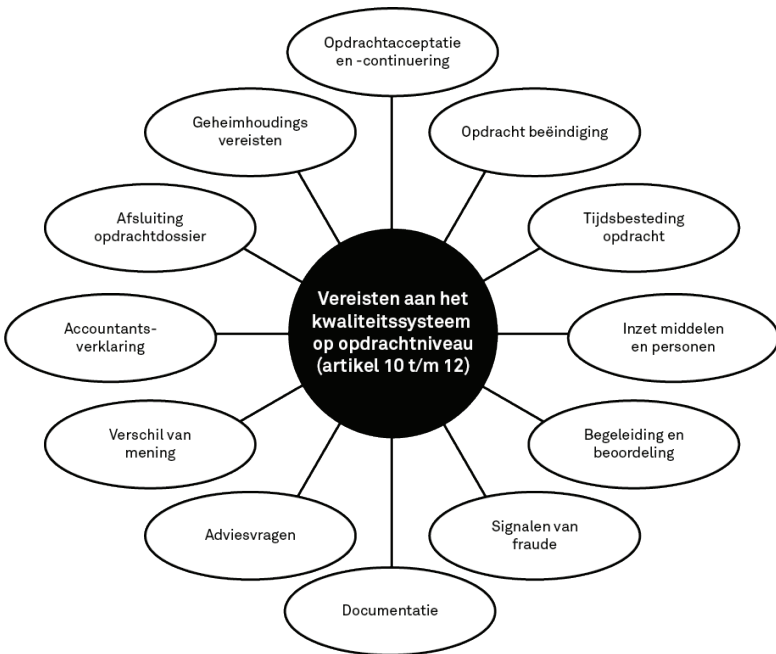
Het kwaliteitssysteem omvat een kwaliteitsbeleid en een stelsel van kwaliteitsbeheersing. In de NVKS zijn onderwerpen opgenomen die geregeld moeten worden in het kwaliteitsbeleid en die beheerst moeten worden door middel van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. De onderwerpen zijn niet nieuw en de meeste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

13 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."

14 Is een accountant betrokken bij de uitvoering van bijvoorbeeld een samenstelopdracht voor een externe opdrachtgever? Dan is de organisatie van waaruit hij die opdracht uitvoert een accountantskantoor in de zin van de NVKS.

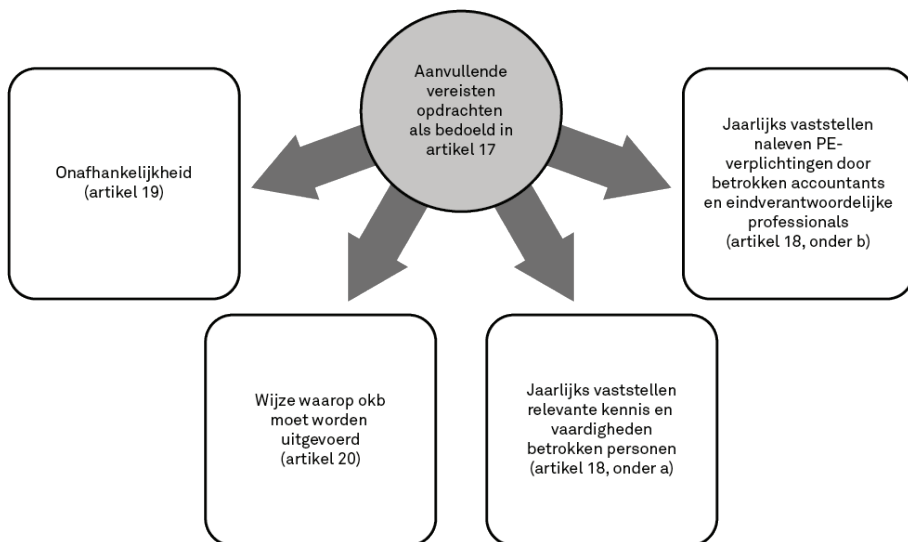


Als het gaat om opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is de belangrijkste bepaling dat de accountantseenheid moet regelen voor welke NVKS-opdrachten een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling nodig is. De wijze waarop een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt uitgevoerd, althans ten aanzien van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

(Zie Par. 4.2 voor assurance-opdrachten). De kwaliteit van aan assurance verwante opdrachten en hieraan gelijkwaardige opdrachten is hiermee voldoende geborgd.

#### Paragraaf 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 ontlenen aan een assurance-opdracht groter dan bij een andere opdracht. De aanvullende eisen hebben betrekking op onafhankelijkheid, personeelsbeleid en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.



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 accountantseenheid moet regelen op welke opdrachten een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet worden uitgevoerd (Zie Par. 4.1). De NVKS verplichten tot een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling bij 'alle' controleopdrachten van financiële overzichten<sup>15</sup> bij organisaties van openbaar belang, bijvoorbeeld bij vrijwillige controles, controles van subsidieverklaringen en verzekerd belangcontroles. Dit is in lijn met ISQC1.

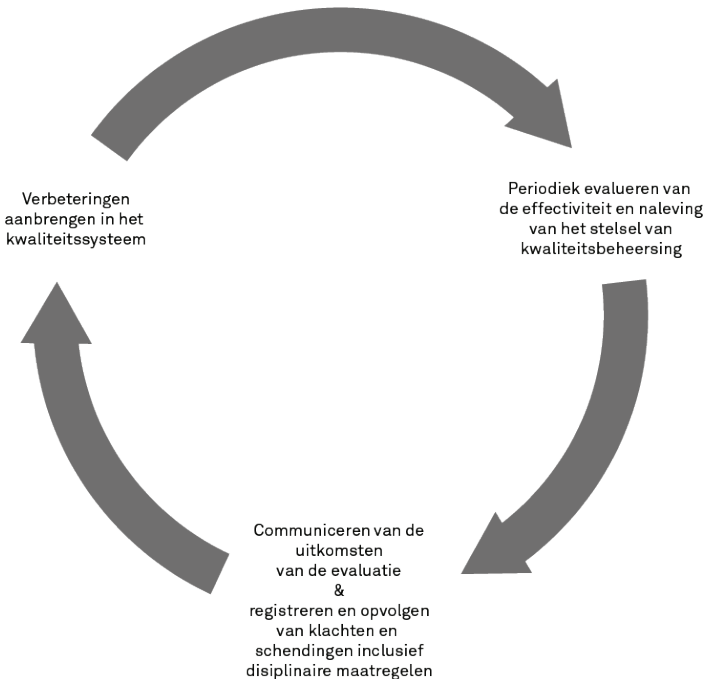
## Hoofdstuk 5 Kwaliteitsbeheersing

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.

<sup>15</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.

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

## Paragraaf 5.2 Kwaliteitssysteem aanpassen binnen redelijke termijn

Wijzigingen in het kwaliteitssysteem moeten binnen een redelijke termijn worden doorgevoerd (artikel 4, achtste lid). Een periode van drie maanden zal meestal voldoende zijn om wijzigingen door te voeren. Wanneer is het nodig om het kwaliteitssysteem aan te passen?

- het stelsel van kwaliteitsbeheersing wordt jaarlijks geëvalueerd. Uit die evaluatie kan volgen dat het nodig is om het stelsel van kwaliteitsbeheersing of het kwaliteitsbeleid aan te passen (Zie art. 22);
- dit kan ook nodig zijn als de situatie verandert. Bijvoorbeeld als een accountantseenheid besluit om ook assurance-opdrachten te gaan uitvoeren. In dat geval gaat ook paragraaf 5 van de NVKS gelden. Of als een accountantseenheid uitbreidt. Denk hierbij aan een kleine accountantseenheid die het verlicht regime van artikel 27, tweede lid, toepaste maar waarvoor door uitbreiding de normale regels gaan gelden.

### *Paragraaf 5.3 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.

## **Hoofdstuk 6 Hardheidsclausule**

In de NVKS is een hardheidsclausule opgenomen. Deze staat in artikel 27a Het kan door onvoorziene omstandigheden gebeuren dat de kwaliteitsbeheersing van NVKS-opdrachten niet meer voldoet aan de NVKS. Denk aan een situatie waarbij de kwaliteitsbepaler van de accountantseenheid plotseling zijn functie neerlegt of komt te overlijden. Een eindverantwoordelijke accountant zal de uitvoering van lopende NVKS-opdrachten dan moeten beëindigen. Voor de uitvoering van een NVKS-opdracht is het immers volgens deze nadere voorschriften noodzakelijk dat een kwaliteitsbepaler is aangesteld (Zie NVKS, Art. 6).

Het tussentijds beëindigen van NVKS-opdrachten kan echter grote consequenties hebben voor de opdrachtgever en/of derden-belanghebbenden. Deze kunnen niet in verhouding staan tot het doel en de strekking van de NVKS. Bijvoorbeeld als het niet-continueren van de opdracht tot gevolg heeft dat een opdrachtgever met continuïteitsproblemen niet in staat is een noodzakelijke financiering af te sluiten of aan zijn wettelijke rapportageverplichtingen te voldoen. Het is voorspelbaar dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde op dat moment ook zou concluderen dat doorgaan beter is dan de opdracht tussentijds te beëindigen. Voor dergelijke onvoorziene en uitzonderlijke gevallen wordt een hardheidsclausule opgenomen.

In deze gevallen neemt een accountant namens de accountantseenheid contact op met de NBA. Deze persoon beoordeelt samen met de NBA of de beëindiging van (een) door de accountantseenheid voorgelegde NVKS-opdracht(en) tot een maatschappelijk onwenselijke situatie leidt en zo ja, onder welke voorwaarden het afronden van de opdracht(en) toch kan. Doel is om gezamenlijk tot een oplossing te komen in de gevallen dat dit maatschappelijk noodzakelijk is.

Het is gewenst om in het dossier van een NVKS-opdracht waar dit aan de orde is vast te leggen dat overeenstemming over de voortzetting bestaat en onder welke voorwaarden de opdracht mag worden gecontinueerd (Zie Art. 12, tweede lid, onderdeel f, van de NVKS). Vanzelfsprekend moeten accountants alert zijn op situaties waarin de kwaliteitsbeheersing binnen een accountantseenheid niet langer aan de NVKS voldoet.

Deze hardheidsclausule heeft betrekking op een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen als gevolg van een gebrek in de kwaliteitsbeheersing door de accountantseenheid. Deze eisen staan in de NVKS. Daarom is de hardheidsclausule in de NVKS opgenomen en niet in de VGBA.

## **Artikelsgewijze toelichting**

Omwillen 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**

#### **Toelichting bij 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>16</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 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 ac-

<sup>16</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.

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 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>17</sup>.

#### *Eindverantwoordelijke professional: zie paragraaf 2.2 van de Toelichting*

#### *Gelijkwaardige opdracht: zie paragraaf 2.2 en 2.3 van de Toelichting*

Op sommige plaatsen in de NVKS staat 'hieraan gelijkwaardige opdrachten'. Dan gaat het om opdrachten die alleen gelijkwaardig zijn aan assurance-opdrachten of die alleen gelijkwaardig zijn aan aan assurance verwante opdrachten. Naar welke opdrachten 'hieraan' verwijst, volgt uit de tekst van de bepaling.

#### *Kwaliteit: zie paragraaf 3.2 van de Toelichting*

#### *Kwaliteitsambitie: zie paragraaf 3.3 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 de Toelichting*

#### *Kwaliteitsmanager: zie paragraaf 5.3 van de Toelichting*

#### *Kwaliteitssysteem: zie paragraaf 3-6 van de Toelichting*

#### *NVKS-opdracht: zie paragraaf 2.3 van de Toelichting*

#### *Oprichtinggerichte kwaliteitsbeoordelaar*

De definitie van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar is in de NVKS uitgebreider dan de definitie in de herziene Standaard 220 van de NV COS. In de definitie in de NVKS worden namelijk voorwaarden gesteld

17 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.



aan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (OKB-er), zoals 'voldoende en geschikte ervaring en autoriteit'. In de definitie in de herziene Standaard 220 komen deze voorwaarden te vervallen. In plaats daarvan worden in de International Standard on Quality Management 2 (ISQM-2) eisen gesteld aan de OKB-er. In Nederland is echter de *International Standard on Quality Management 2* nog niet geïmplementeerd. Daarom is de definitie uit de voorgaande versie van Standaard 220 in afwachting van de implementatie van ISQM in Nederland gehanteerd in de NVKS. Overigens bestaan voor de wettelijke controle voorwaarden voor een OKB-er in art. 18, lid 2 Bta en art. 8 EU-Verordening.

### *Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling*

De definitie van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling verwijst naar de definitie zoals opgenomen in Standaard 220. Voor de toelichting op de definitie wordt naar Standaard 220 verwezen.

### *Opdrachtteam*

De definitie van opdrachtteam verwijst naar de definitie zoals opgenomen in Standaard 220. Voor de toelichting op de definitie wordt naar Standaard 220 verwezen.

*Stelsel van kwaliteitsbeheersing: zie paragraaf 4 en 5 van de Toelichting*

## **Toelichting bij 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
- gelijkwaardige opdrachten die 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
- gelijkwaardige opdrachten die 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 Par. 2.4 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 Par. 1.2 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 de Toelichting.

## **Paragraaf 2 Kwaliteitsbepaler**

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

## **Toelichting bij 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 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.

#### *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.

### **Toelichting bij artikel 4**

Voor een uitgebreide toelichting op het kwaliteitssysteem wordt verwezen naar de paragrafen 3, 4 en 5 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 paragraaf 3.4 van de toelichting is de verantwoordelijkheid van de kwaliteitsbepaler beschreven. 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 voor het kwaliteitssysteem ziet op NVKS-opdrachten. In een accountantskantoor omvat deze verantwoordelijkheid ook eventuele gelijkwaardige opdrachten die

worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS. 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 Par. 2.1 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 (Art.12, eerste lid). Denk bijvoorbeeld ook aan personen die een eindverantwoordelijke accountant in specifieke onafhankelijkheidskwesities 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 Art. 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.

#### *Achtste lid*

Het achtste lid regelt dat wijzigingen in het kwaliteitssysteem binnen een redelijke termijn worden doorgevoerd. (Zie Par. 5.2 van de Toelichting)

### **Toelichting bij artikel 5**

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

#### *Eerste lid, onderdelen b en c*

Deze randvoorwaarden gelden alleen voor accountantskantoren waar eindverantwoordelijke accountants assurance-opdrachten of eindverantwoordelijke professionals hieraan gelijkwaardige opdrachten uitvoeren.<sup>18</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 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 'ontheftingsvoorschriften'). 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 Verorde-

<sup>18</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.

ning 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 de toelichting.

#### **Toelichting bij 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.

#### **Toelichting bij artikel 7**

Dit artikel is alleen relevant voor accountantskantoren waar NVKS-opdrachten worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional. Dit zijn gelijkwaardige opdrachten die een eindverantwoordelijke professional uitvoert onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS. De inhoudelijke kenmerken van deze opdrachten zijn gelijk aan die van NVKS-opdrachten die eindverantwoordelijke accountants uitvoeren. Daarom gelden ook eisen aan de kwaliteitsbeheersing van NVKS-opdrachten die eindverantwoordelijke professionals uitvoeren. Dit artikel regelt de kwaliteitsbeheersing van die opdrachten. NVKS-opdrachten van eindverantwoordelijke professionals vallen onder hetzelfde kwaliteitssysteem als NVKS-opdrachten van eindverantwoordelijke accountants. Voor een toelichting op het begrip eindverantwoordelijke professional wordt verwezen naar paragraaf 2.2 van de toelichting. Voor een toelichting op het begrip gelijkwaardige opdracht wordt verwezen naar de paragrafen 2.2 en 2.3 van de toelichting.

#### *Eerste lid*

Het eerste lid regelt dat de kwaliteitsbepaler een eindverantwoordelijke professional aanwijst voor de uitvoering van een NVKS-opdracht. De kwaliteitsbepaler mag alleen een eindverantwoordelijke professional aanwijzen die over voldoende kwalificaties beschikt om de eindverantwoordelijkheid voor die opdracht te kunnen dragen. Die kwalificaties staan in het tweede lid. De kwaliteitsbepaler mag een eindverantwoordelijke professional alleen aanwijzen voor NVKS-opdrachten die geen betrekking hebben op financiële informatie. Hierop zijn twee uitzonderingen. Een eindverantwoordelijke professional mag wél een opdracht met betrekking tot financiële informatie uitvoeren in de volgende situaties:

- de uitvoering van deze opdrachten is bij of krachtens wet aan de beroepsgroep van deze eindverantwoordelijke professional toegewezen;
- de eindverantwoordelijke professional is aangesloten bij een buitenlandse 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. Een eindverantwoordelijke professional die is aangesloten bij een beroepsorganisatie die volwaardig lid is van IFAC, voldoet aan die vereisten. Dit komt door 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 Par. 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.

## **Toelichting bij artikel 8**

### *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 NVKS-opdracht een eindverantwoordelijke accountant of een eindverantwoordelijke professional 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 bepaalde opdrachten (Zie het slot van deze alinea) worden uitgevoerd door anderen dan eindverantwoordelijke accountants of eindverantwoordelijke professionals, 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 (eerste lid) of bedrijfsvoering (tweede lid) van deze accountantseenheid betrokken zijn. Het gaat hier alleen om de uitvoering van assurance- en aan assurance verwante opdrachten waarop de NV COS van toepassing zijn én gelijkwaardige opdrachten die onder andere regelgeving dan de NV COS worden uitgevoerd. De NVKS zijn namelijk alleen op die opdrachten van toepassing.

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*

Het tweede lid stelt in wezen randvoorwaarden aan de samenwerking tussen accountantskantoren en onderdelen uit hun Nederlandse netwerk, bijvoorbeeld administratiekantoren. Dit is toegelicht in paragraaf 3.6 van de Toelichting. Voor een toelichting op het begrip bedrijfsvoering wordt verwezen naar paragraaf 2.1 van de Toelichting.

Het tweede lid, aanhef en onderdeel b, is niet van belang voor accountantsafdelingen. De NVKS gebruiken het begrip 'netwerk' alleen in relatie tot een accountantskantoor. 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 de toelichting.

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

### **Toelichting bij 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.

## **Toelichting bij 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.

## **Toelichting bij 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 planningssysteem 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 opdracht dossier. 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 Art. 16, onderdeel b).



### *Derde lid*

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

### **Toelichting bij 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. Bij de inwerkingtreding van de NVKS was deze eis 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-opdrachten en hieraan gelijkwaardige opdrachten gelden aanvullende eisen (Zie 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.

### **Toelichting bij 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.

#### **Toelichting bij artikel 15**

De beroepsaansprakelijkheidsverzekering is alleen geregeld voor accountantskantoren. Accountants-afdelingen 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 beroep-suitoefening 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 Art. 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 uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt. Dit houdt in dat werkzaamheden die zijn verricht in de twee jaren voorafgaand aan het sluiten van de verzekering 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 uitlooprisico 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.

## **Toelichting bij 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>19</sup> (Zie Art. 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 de toelichting. Het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor beslaat mede NVKS-opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional.

<sup>19</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.

## **Toelichting bij artikel 17**

Zie de inleiding hiervoor.

## **Toelichting bij artikel 18**

### *Onderdeel a*

De kwaliteitsbepaler kan op meerdere manieren vaststellen dat personen betrokken bij de opdrachtn uitvoering 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 overleggen aan de hand waarvan kan worden vastgesteld dat zij voldaan hebben aan hun verplichtingen uit hoofde van permanente educatie.

## **Toelichting bij 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 aan assurance-opdrachten gelijkwaardige opdrachten.

### *Eerste lid, onderdeel a*

Met deze bepaling wordt beoogd te voorkomen dat de accountantseenheid zelf een onafhankelijke uitvoering van assurance-opdrachten 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 (Zie Art. 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:

- 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 Art. 10 van de ViO).

### **Toelichting bij 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 meedeeld.

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 Par. 4.2 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 Art. 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.

### **Toelichting bij 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 de toelichting. Het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor beslaat mede NVKS-opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional.

### **Toelichting bij 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.

### **Toelichting bij 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.

### **Toelichting bij 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.

### **Toelichting bij 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.

### **Toelichting bij artikel 26**

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

## Paragraaf 7 Verlicht regime kleine accountantseenheden

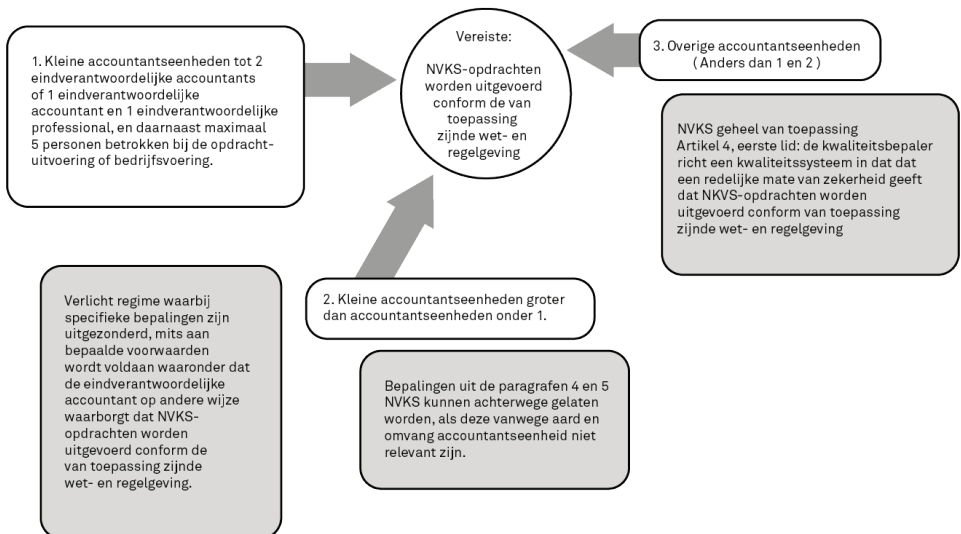
### Toelichting bij artikel 27

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 opdrachtuitvoering 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 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.



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 opdrachttuitvoering.

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, behoeft 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>20</sup>.

## **Paragraaf 8 Hardheidsclausule**

### **Toelichting bij artikel 27a**

Artikel 27a is een hardheidsclausule. (Zie Par. 6 van de Toelichting)

## **Paragraaf 9 Overgangs- en slotbepalingen**

### **Toelichting bij artikelen 28 en 29**

De NVKS zijn op 1 januari 2017 in werking getreden. Ze hoefden pas een jaar later voor het eerst te worden toegepast, namelijk met ingang van 1 januari 2018 (Art. 29, eerste lid). In de tussentijd bleven de regelingen genoemd in artikel 28 van kracht en moest een kwaliteitssysteem aan de daarin gestelde eisen voldoen. Op 1 januari 2018 zijn de in artikel 28 genoemde regelingen ingetrokken (Art. 29, tweede lid). De NVKS zijn hiervoor in de plaats gekomen. Vanaf die datum is RKB1 niet langer relevant. De NVKS mochten al eerder worden toegepast. Dat kon op elk moment in 2017. In dat geval was het van belang dat een kwaliteitsbepaler precies kon aangeven vanaf welk moment hij de NVKS toepaste. Eerdere toepassing van de NVKS mocht onder de voorwaarde dat de gehele regeling werd nageleefd en niet slechts enkele artikelen daaruit (Art. 29, derde lid). De in artikel 28 genoemde regelingen golden niet langer voor een kwaliteitsbepaler die ervoor koos om de NVKS al in 2017 toe te passen (Art. 29, derde lid).

---

<sup>20</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.

## **Toelichting bij Nadere voorschriften wijziging NVKS 2020**

**Status**

**Inleiding**

**Aanleiding wijzigingen**

**Wijzigingen op hoofdlijnen**

**Artikelsgewijze toelichting**

**Inwerkingtreding**

## **Status**

Deze Toelichting bij de Nadere voorschriften wijziging NVKS 2020 heeft niet de status van regelgeving. Deze toelichting heeft betrekking op de NVKS van 23 oktober 2020.

## **Inleiding**

De wijzigingen die deze nadere voorschriften doorvoeren hangen grotendeels met elkaar samen. Zie onder 'Wijzigingen op hoofdlijnen' voor een korte toelichting en onder 'Artikelsgewijze toelichting' voor een toelichting op detailniveau.

## **Aanleiding wijzigingen**

### *Werkzaamheden door niet-accountants in een accountantskantoor*

Accountants kunnen binnen hun accountantseenheid samenwerken met andere professionals, zoals fiscalisten. Rapportages van niet-accountants op papier van een accountantskantoor kunnen de reputatie van het accountantskantoor aantasten. Daarom worden er sinds enkele jaren eisen gesteld aan het onder verantwoordelijkheid van een niet-accountant uitvoeren van gelijkwaardige opdrachten in een accountantskantoor.

In de Nadere voorschriften accountantskantoren (NVAK) was het alleen voor leden van door het bestuur van NIVRA / NOVAA geaccrediteerde beroepsgroepen mogelijk om bepaalde assurance- en aan assurance verwante opdrachten uit te voeren. Daarvoor was dit formeel voor geen enkele niet-accountant mogelijk. Met de invoering van de NVKS is de verantwoordelijkheid om te bepalen wie welke NVKS-opdrachten mag uitvoeren overgebracht naar de kantoren. Daarbij worden tot nu toe randvoorwaarden gesteld om te bepalen wie kwalificeert als eindverantwoordelijke professional. Die randvoorwaarden zijn vergelijkbaar met de eisen die IFAC stelt aan professional accountants. Deze eisen hebben betrekking op vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, aanspreekbaarheid en kwaliteitsbeheersing. Daarnaast zijn werkzaamheden vergelijkbaar met controle, beoordeling en samenstelling van historisch financiële informatie voorbehouden aan accountants. Leden van buitenlandse 'full members' van IFAC mogen in principe dezelfde werkzaamheden uitvoeren als accountants.

Met de invoering van de NVKS was het de bedoeling dat het mogelijk werd voor andere professionals met een wettelijke taak om werkzaamheden met betrekking tot historische financiële informatie uit te voeren binnen een accountantskantoor. In de praktijk leek dat nog niet altijd te kunnen op grond van de regels in de NVKS.

### *Samenwerking in het netwerk*

Accountants werken ook buiten hun accountantseenheid op verschillende manieren samen met andere professionals. Vaak gebeurt dit binnen een netwerk onder een centrale naam waarbij kosten, middelen en winsten worden gedeeld.

In het NVAK-tijdperk werden er in principe geen eisen gesteld aan de samenwerking binnen een netwerk. Het bleek echter dat door het oprichten van netwerkonderdelen regels voor accountants op het gebied van kwaliteitsmanagement en opdrachtuitvoering werden ontweken.

Bij de invoering van de NVKS is – mede op aangeven van de leden – geconstateerd dat er regels moesten komen die dit gedrag binnen netwerken zouden tegengaan met als uitgangspunt dat wat geregeld was op

het gebied van assurance- en aan assurance verwante opdrachten in principe ook zou moeten gelden in een netwerkonderdeel.

### ***Wijzigingen op hoofdlijnen***

Het bleek dat de stringente eisen die golden voor eindverantwoordelijke professionals er onbedoeld toe leidden dat in de praktijk andere professionals niet in staat waren gelijkwaardige opdrachten uit te voeren binnen een accountantskantoor. Daarnaast was het voor accountantskantoren onduidelijk welke regels er golden voor de uitvoering van gelijkwaardige opdrachten in een netwerkonderdeel. Daarbij ontstond de vraag of de kwaliteitsbepaler binnen een accountantskantoor ook verantwoordelijkheden had voor de eindverantwoordelijk professional in een netwerkonderdeel. Deze nadere voorschriften nemen die onbedoelde gevolgen en onduidelijkheid weg. Deze nadere voorschriften voeren de volgende wijzigingen door:

- De regels voor de eindverantwoordelijk professional binnen een accountantskantoor worden meer principle based zonder inhoudelijk afbreuk te doen aan de eisen van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, kwaliteitsbewaking en aanspreekbaarheid op fouten (artikel 7).
- Voor Nederlandse netwerkonderdelen gaan alleen nog beperkingen aan opdrachten gelden met betrekking tot controle-, beoordelings- en samenstellingsopdrachten van historische financiële informatie (artikelen 8 en 8c).
- Nederlandse netwerkonderdelen die zaken doen die de reputatie van accountants bedreigen zullen daarop aangesproken worden door het accountantskantoor en de bedreiging moeten wegnemen (artikel 8b).
- Het wordt duidelijk gemaakt dat de kwaliteitsbepaler van een accountantskantoor alleen verantwoordelijk is voor de kwaliteitsbeheersing binnen het accountantskantoor en niet verantwoordelijk is voor wat er in andere onderdelen van het netwerk gebeurt. De kwaliteitsbepaler zal andere netwerkonderdelen in bepaalde situaties wel moet aanspreken (artikel b).

### ***Artikelsgewijze toelichting***

#### **Toelichting bij wijziging artikel 1**

In dit artikel zijn een aantal nieuwe definities opgenomen en zijn twee bestaande definities gewijzigd.

In de NVKS kunnen gelijkwaardige opdrachten worden uitgevoerd onder de verantwoordelijkheid van een eindverantwoordelijke professional. In de NVKS worden in dat kader drie verschillende categorieën van eindverantwoordelijke professionals onderkend, waarvoor verschillende regels gelden. Deze categorieën zijn:

- 'IFAC-professionals'. Dit zijn leden van buitenlandse beroepsorganisaties die volwaardig lid zijn van de International Federation of Accountants (IFAC). Voor deze eindverantwoordelijke professionals gelden op grond van de IFAC-lidmaatschapsverplichtingen regels die gelijkwaardig zijn aan die van de NBA. Op grond hiervan mogen deze eindverantwoordelijke professionals in principe alle opdrachten verrichten in een accountantskantoor, mits ze dit doen op basis van voor hen van toepassing zijnde beroepsregels.
- 'Wettelijk aangewezen professionals'. Dit zijn beroepsbeoefenaren die opdrachten uitvoeren die bij of krachtens wet aan professionals met hun kwalificaties zijn opgedragen. Dit geldt ook voor beroepsbeoefenaren, als het uitvoeren van een dienst aan een beperkt aantal soorten professionals is opgedragen maar waarbij anderen de dienst niet mogen leveren. (Denk bijvoorbeeld aan actuarissen die de actuariële gegevens van pensioenfondsen certificeren en ook aan belastingadviseurs en boekhouders die een derdenverklaring afgeven bij een aanvraag tot vaststelling van de NOW-subsidie van cliënten.) Wanneer deze beroepsbeoefenaren andere (vrijwillige) opdrachten uitvoeren, kwalificeren ze voor deze opdrachten niet als wettelijk aangewezen professional (dus niet als eindverantwoordelijke professional). Beroepsbeoefenaren die werkzaamheden uitvoeren die bij of krachtens wet zijn

voorgeschreven maar die niet zijn opgedragen aan professionals met specifieke beroepskwalificaties, vallen niet onder deze categorie.

- 'Andere eindverantwoordelijke professionals'. Dit zijn alle andere professionals die optreden als eindverantwoordelijk professional. Ze mogen geen opdrachten uitvoeren met betrekking tot historische financiële informatie. Ze moeten voldoen aan vereisten van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, en aan kwaliteitsmanagement en aanspreekbaarheid die deze nadere voorschriften voorschrijven.

Van elk van deze categorieën is een definitie opgenomen. Dit is gedaan om de artikelen die beschrijven wat de verschillende eindverantwoordelijke professionals mogen doen eenvoudiger te houden. De definitie van 'eindverantwoordelijke professional' is hierop aangepast.

Daarnaast is de definitie van gelijkwaardige opdracht gewijzigd. Een gelijkwaardige opdracht wordt gedefinieerd als een opdracht die, als deze zou worden uitgevoerd door een accountant, zou kwalificeren als een assurance- of een aan assurance verwante opdracht. De verwijzing naar de NV COS is daarbij komen te vervallen. Dit is gedaan omdat er vragen waren over wat nu precies een gelijkwaardige opdracht was. Achterliggende gedachte bij de gewijzigde definitie is dat accountants verondersteld worden te kunnen bepalen wat kwalificeert als een assurance- of een aan assurance verwante opdracht.

### **Toelichting bij wijziging artikel 7**

Artikel 7 stelt eisen aan de opdrachtuitvoering van gelijkwaardige opdrachten vanuit een accountantskantoor.

Het eerste lid bepaalt dat de kwaliteitsbepaler een eindverantwoordelijke professional moet aanwijzen voor de uitvoering van een gelijkwaardige opdracht. De kwaliteitsbepaler is er ook verantwoordelijk voor om vast te stellen dat de eindverantwoordelijk professional voldoet aan de voorwaarden om een opdracht te mogen uitvoeren. De kwaliteitsbepaler kan deze verantwoordelijkheid mandateren, maar blijft er verantwoordelijk voor dat dit volgens de regels gebeurt.

Het tweede lid regelt dat de eindverantwoordelijk professional regels moet toepassen die vergelijkbaar zijn met de regels die een accountant zou moeten toepassen. Dit moet ervoor zorgen dat de kwaliteit van de uitvoering van een gelijkwaardige opdracht is geborgd. Het tweede lid geldt niet voor wettelijk aangewezen professionals. Die moeten de regels volgen die bij of krachtens wet zijn voorgeschreven.

Het derde lid regelt dat andere eindverantwoordelijke professionals geen opdrachten mogen uitvoeren met betrekking tot historische financiële informatie. Uitgangspunt is dat dergelijke opdrachten binnen een accountantskantoor uitgevoerd moeten worden door een accountant.

Het vierde lid bevat een aantal randvoorwaarden waaraan andere eindverantwoordelijke professionals moeten voldoen om binnen een accountantskantoor gelijkwaardige opdrachten te mogen uitvoeren. Deze eisen hebben betrekking op opleiding, deskundigheid en de toepassing van gedrags- en beroepsregels. Het aanspreekbaar zijn (via klachtrecht) en het toetsen van de kwaliteit (via dossierreviews) is geregeld in andere artikelen van de NVKS.

Het vijfde lid regelt dat een eindverantwoordelijke professional duidelijk is over de expertise die de professional bezit in uitingen naar gebruikers. Dit is alleen verplicht bij uitingen in het kader van gelijkwaardige opdrachten. Geadviseerd wordt om dit ook bij andere opdrachten te doen. Dit draagt bij aan transparantie en het verkleinen van het risico dat de indruk wordt gewekt dat de professional optreedt als accountant.

### **Toelichting bij wijziging artikel 8**

Artikel 8 regelde een aantal verschillende zaken. In de nieuwe situatie is dit artikel opgesplitst in de artikelen 8 en 8c.

In het nieuwe artikel 8 wordt uitgelegd onder welke voorwaarden een accountant aan NVKS-opdrachten mee kan werken binnen een accountantseenheid, bij een netwerkonderdeel van een accountantskantoor of bij een andere organisatie. Voor overige opdrachten gelden geen beperkingen.

*Onderdelen a en b.* Accountants kunnen in principe aan alle NVKS-opdrachten meewerken in een accountantskantoor, mits aan een paar randvoorwaarden van de NVKS wordt voldaan. Voor het meewerken aan een gelijkwaardige opdracht binnen een accountantsafdeling, zie de toelichting op onderdeel e. Er zijn geen regels gesteld wanneer een accountant aan een overige opdracht kan deelnemen binnen een accountantseenheid. Uiteraard geldt wel het uitgangspunt dat voldaan moet worden aan de regels uit de VGBA. Maar dit volgt niet specifiek uit de NVKS

*Onderdeel c.* Ook voor netwerkonderdelen geldt dat de accountant daar mee kan werken aan gelijkwaardige opdrachten en overige opdrachten. De randvoorwaarden die hierbij gesteld zijn, zijn gebaseerd op de gedachte dat accountants in het kader van de goede beroepsuitoefening alleen samenwerken met organisaties die geen controle-, beoordelings- en samenstellingsopdrachten volgens de NV COS uitvoeren en die de reputatie van het accountantskantoor niet aantasten.

*Onderdeel d.* Ook buiten een accountantseenheid en het netwerk van een accountantskantoor geldt dat accountants in principe kunnen meewerken aan opdrachten voor zover het geen samenstellings-, beoordelings- of controleopdrachten zijn. Het is niet zo dat accountants geen enkele betrokkenheid mogen hebben bij samenstellings-, beoordelings- of controleopdrachten. Een accountant mag bijvoorbeeld best voor een samenstellingsopdracht een beperkt advies uitbrengen over de juiste verwerkingswijze van een bepaalde post. Maar een substantiële betrokkenheid is verboden. Wat dat is, is *professional judgment* van de accountant. Synoniemen voor substantieel zijn: wezenlijk, aanzienlijk, beduidend. Er is sprake van substantiële betrokkenheid als de accountant (feitelijk) verantwoordelijk is voor de uitvoering van de werkzaamheden, ook al wordt een rapportage afgetekend door een niet-accountant. Een ander voorbeeld is als de betrokken organisatie het beeld schept dat accountants betrokken zijn bij de uitvoering van de opdrachten. Maar ook als een accountant een verantwoordelijkheid heeft die lijkt op de verantwoordelijkheid van een key assurance partner of van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, zal veelal sprake zijn van een substantiële betrokkenheid. Ook ligt het niet voor de hand dat een accountant leiding geeft aan een administratiekantoor, maar doordat de accountant niet direct betrokken is bij de uitvoering stelt dat dit is toegestaan. Het leiding geven aan professionals maakt ook dat sprake is van substantiële betrokkenheid.

Bij het bovenstaande moet er wel rekening mee worden gehouden dat eindverantwoordelijkheid bij een NVKS-opdracht er vaak toe zal leiden dat de organisatie kwalificeert als accountantseenheid (zie de toelichting op artikel 8b).

*Onderdeel e.* Onderdeel e regelt dat een accountant binnen een accountantsafdeling kan meewerken aan een gelijkwaardige opdracht. De NVKS zijn alleen van toepassing op NVKS-opdrachten. In een accountantsafdeling zijn daarbij geen eisen gesteld aan gelijkwaardige opdrachten. Het is namelijk niet de bedoeling om voor accountants binnen accountantsafdelingen te regelen, wanneer zij mogen meewerken aan een opdracht onder eindverantwoordelijkheid van een niet-accountant (zie paragraaf 2.2 van de Toelichting bij de NVKS). Uiteraard geldt wel het uitgangspunt dat een accountant de VGBA moet kunnen naleven. Vanwege het belang daarvan, wordt dat in de regeling expliciet benoemt.

*Overige opdrachten.* Een accountant kan zoals hierboven beschreven meewerken aan overige opdrachten die uitgevoerd worden onder de verantwoordelijkheid van anderen. De situatie doet zich ook voor als een accountant een advocaat ondersteunt bij een opdracht die niet kwalificeert als gelijkwaardige opdracht. Als de opdracht van de advocaat kwalificeert als gelijkwaardige opdracht, dan moet voldaan worden aan onderdeel d.

### **Toelichting bij artikel 8a nieuw**

Van Nederlandse netwerkonderdelen wordt verwacht dat zij de reputatie van een Nederlands accountantskantoor in het netwerk niet aantasten. Ook wordt van deze netwerkonderdelen verwacht dat zij geen opdrachten die als controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht van historische financiële informatie volgens de NV COS kwalificeren, laten uitvoeren door andere eindverantwoordelijke professionals. Artikel 8a regelt dat als dat toch gebeurt en een accountant zich daarvan bewust wordt, deze accountant dat meldt bij de kwaliteitsbepaler.

Als een accountant in een netwerkonderdeel of een andere organisatie een assurance- of aan assurance verwante opdracht uitvoert voor een externe opdrachtgever, dan wordt de organisatie aangemerkt als een accountantskantoor. Dit volgt uit de definitie van accountantskantoor. De definitie van accountantskantoor in de NVKS luidt: *'organisatie waar een accountant een NVKS-opdracht uitvoert in opdracht van een externe opdrachtgever'*.

Deze definitie is niet expliciet over de vraag wat bedoeld wordt met uitvoeren. Betekent dit dat de accountant eindverantwoordelijk moet zijn? De definitie is daar niet helder over. In het verleden is uitvoeren ruim opgevat om misbruik te voorkomen. Uitvoeren betekende toen niet uitsluitend dat de accountant eindverantwoordelijk moest zijn om een opdracht uit te voeren. Nu met deze wijziging van de NVKS nieuwe grenzen worden voorgesteld aan het meewerken aan opdrachten als opdrachtteamlid, kiest de NBA voor de volgende interpretatie: *Een accountant voert een NVKS-opdracht uit zoals bedoeld in de definitie van accountantskantoor in de regeling, wanneer de accountant eindverantwoordelijk is voor een opdracht die op grond van de NV COS voor accountants kwalificeert als assurance- of aan assurance verwante opdracht waarop de NV COS van toepassing zijn.*

In lijn met artikel 8, onderdelen c en d, kan een accountant dus meewerken aan bepaalde gelijkwaardige opdrachten uitgevoerd bij een netwerkonderdeel of in een andere organisatie.

### **Toelichting bij artikel 8b nieuw**

In aanvulling op artikel 8a regelt artikel 8b wat de kwaliteitsbepaler moet doen als deze een melding krijgt op grond van artikel 8a of hier zelf achter komt. In het eerste lid is geregeld dat de kwaliteitsbepaler de bedreiging van de reputatie of het uitvoeren van uitgesloten opdrachten bespreekt met de leiding van het netwerkonderdeel of van een hiërarchisch hoger netwerkonderdeel. De kwaliteitsbepaler dringt er daarbij op aan om passende maatregelen te nemen om het ongepaste gedrag op te heffen. Als deze maatregelen niet worden genomen zal de accountantseenheid voor zover mogelijk zelf maatregelen moeten nemen. In het geval dat niet binnen een redelijke termijn afdoende maatregelen worden getroffen, zal de kwaliteitsbepaler collega-accountants moeten informeren en de functie van kwaliteitsbepaler moeten teruggeven. Als er geen andere kwaliteitsbepaler kan worden gevonden, betekent dit dat de accountantseenheid geen NVKS-opdrachten meer kan uitvoeren.

Dit laatste lijkt een zware maatregel, maar de verwachting is dat deze situatie niet gauw zal ontstaan. Het niet mogen uitvoeren van controle-, beoordelings- en samenstellingsopdrachten van historische financiële informatie is al sinds de invoering van de NVKS verboden. Netwerkonderdelen zullen normaal gesproken ook willen voorkomen dat ze elkaars reputatie aantasten. Veelal zullen dit soort zaken ook worden besproken bij het aangaan van een samenwerking. De verwachting is dan ook dat netwerkonderdelen bereid zullen zijn om maatregelen te nemen als dit accountants in de problemen brengt.

### **Toelichting bij artikel 8c nieuw**

Dit artikel bestaat uit bepalingen die vergelijkbaar zijn met het tweede en derde lid van artikel 8 (oud). Het tweede lid van artikel 8 (oud), nu het eerste lid van artikel 8c, is aangepast. Dit was nodig, omdat de vereisten voor onderdelen van het netwerk die niet kwalificeren als accountantseenheid zijn aangepast. Het eerste lid, onderdeel a, maakt ook duidelijk dat in (het Nederlandse deel van) een netwerk meerdere accountantseenheden kunnen voorkomen.



Een accountantsorganisatie is ook een accountantseenheid, maar het eerste lid regelt niets voor wettelijke controles. Wettelijke controles kwalificeren niet als NVKS-opdracht en vallen dus niet onder (de reikwijdte van) de NVKS.

### ***Inwerkingtreding***

Deze paragraaf regelt de inwerkingtreding van de wijzigingen. Deze tussentijdse wijziging is nodig, zodat eventuele belastingadviseurs en boekhouders binnen een accountantskantoor of het Nederlandse deel van het netwerk in staat zijn om een derdenverklaring af te geven. Een derdenverklaring kwalificeert voor accountant als een aan assurance verwante opdracht. Met ingang van 7 oktober 2020 kunnen aanvragers van een NOW-subsidie een derdenverklaring indienen bij het UWV voor de definitieve subsidieberekening van de NOW 1.0. Belastingadviseurs ('belastingdeskundigen' volgens de Eerste tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid) en boekhouders zijn (net als accountants) per 13 oktober 2020 door de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid aangewezen als 'deskundigen derden' die zo'n derdenverklaring mogen afgeven (Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 7 oktober 2020, nr. 2020-0000132880, tot wijziging van de Eerste tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid in verband met het vaststellen van het accountantsprotocol en het formulier voor de derdenverklaring, Stcrt. 2020 nr. 53089). Door de eisen die de huidige NVKS aan (opdrachtuitvoering door) eindverantwoordelijke professionals stellen, kunnen belastingadviseurs en boekhouders binnen een accountantskantoor of het netwerk geen gebruik maken van deze bij ministeriële regeling verkregen bevoegdheid. Het is daarom van belang om de NVKS op dit punt zo snel mogelijk aan te passen. Het ligt voor de hand om de overige wijzigingen dan gelijk mee te nemen. Na deze wijziging van de NVKS kwalificeren belastingadviseurs en boekhouders als 'wettelijk aangewezen professionals' volgens de NVKS, voor zover zij een derdenverklaring afgeven.

## **Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt**

### **Opschrift**

### **Paragraaf 1 Algemene bepalingen**

### **Paragraaf 2 Onmiddellijk melden**

### **Paragraaf 3 Relevante niet-naleving bij de eigen organisatie**

### **Paragraaf 4 Relevante niet-naleving bij de cliënt**

### **Paragraaf 5 Slotbepalingen**

## **Opschrift**

Het bestuur van de Koninklijke Nederlandse beroepsorganisatie van accountants;

Gelet op artikel 24 van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants;

Overwegende dat accountants moeten reageren als ze een professionele dienst uitvoeren voor de eigen organisatie of voor de cliënt en zich bewust worden van informatie die erop wijst dat bij die eigen organisatie of bij die cliënt wet- en regelgeving niet wordt nageleefd, mogelijk niet wordt nageleefd of dreigt niet te worden nageleefd;

Overwegende dat de fundamentele beginselen uit de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants nadere invulling behoeven, zodat duidelijk is wat in deze situatie van accountants wordt verwacht;

Gehoord de leden;

Stelt de volgende nadere voorschriften vast:

## **Paragraaf 1 Algemene bepalingen**

### **Artikel 1**

In deze nadere voorschriften wordt verstaan onder: (Zie T1)

- *aanzienlijke schade*: ernstige nadelige gevolgen voor de eigen organisatie of voor de cliënt, de daarbij werkzame of daaraan verbonden personen, beleggers, schuldeisers, andere belanghebbenden of voor de maatschappij;
- *accountant van een groepsonderdeel*: accountant van een groepsonderdeel als bedoeld in paragraaf 14, onderdeel c, van Standaard 600 van de NV COS;
- *bevoegde instantie*: autoriteit die bij of krachtens wet is aangewezen om een relevante niet-naleving te onderzoeken;
- *cliënt*: externe opdrachtgever van een professionele dienst waarbij geen gezagsverhouding bestaat tussen de accountant en de opdrachtgever;
- *controleopdracht*: opdracht tot controle van financiële overzichten;
- *eigen organisatie*: organisatie waarbij een accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
- *eindverantwoordelijke accountant*: eindverantwoordelijke accountant als bedoeld in artikel 1 van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen;
- *groepsaccountant*: groepsaccountant als bedoeld in paragraaf 14, onderdeel h, van Standaard 600 van de NV COS;
- *groepscontrole*: groepscontrole als bedoeld in paragraaf 14, onderdeel g, van Standaard 600 van de NV COS;
- *groepsonderdeel*: groepsonderdeel als bedoeld in paragraaf 14, onderdeel b, van Standaard 600 van de NV COS;
- *management*: management als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel h, van Standaard 200 van de NV COS;
- *met governance belaste personen*: de met governance belaste personen als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel 0, van Standaard 200 van de NV COS;
- *niet-naleving*: opzettelijk of niet-opzettelijk in strijd met de wet- en regelgeving uitvoeren of niet uitvoeren van handelingen begaan door de eigen organisatie of door de cliënt, of door de met governance belaste personen, het management of andere personen werkzaam bij of verbonden aan de eigen

organisatie of de cliënt. Onder niet-naleving wordt niet verstaan persoonlijke misdragingen die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de eigen organisatie of van de cliënt;

- *NV COS*: Nadere voorschriften controle- en overige standaarden;
- *opdrachtpartner op groepsniveau*: opdrachtpartner op groepsniveau als bedoeld in paragraaf 14, onderdeel j, van Standaard 600 van de NV COS;
- *professionele dienst*: professionele dienst als bedoeld in artikel 1 van de VGBA;
- *relevante niet-naleving*: geïdentificeerde, mogelijke of dreigende niet-naleving van wet- en regelgeving als bedoeld in artikel 2;
- *senior-positie*: positie van waaruit een accountant besluiten kan nemen met betrekking tot het verwerven, inzetten en beheersen van de personele, financiële, technische, materiële en immateriële middelen van de eigen organisatie of op die besluiten significante invloed kan uitoefenen;
- *VGBA*: Verordening gedrags- en beroepsregels accountants.

## Artikel 2

Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op iedere accountant die een professionele dienst uitvoert voor de eigen organisatie of voor de cliënt en zich bewust wordt van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij deze eigen organisatie of bij deze cliënt van wet- en regelgeving die:

- a in het algemeen geacht wordt van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn; of
- b geen directe invloed heeft op de vaststelling van de bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten maar waarvan het naleven van fundamenteel belang kan zijn voor:
  - i de operationele aspecten van een eigen organisatie of van een cliënt;
  - ii de mogelijkheid van een eigen organisatie of van een cliënt om de activiteiten voort te zetten; of
  - iii het voorkomen van sancties van materieel belang. (Zie T2)

## Artikel 3

De accountant die zich bewust wordt van informatie die wijst op een relevante niet-naleving: (Zie T3)

- a verkrijgt voor zover redelijkerwijs mogelijk in zijn positie inzicht in de aard, omstandigheden en in de mogelijke gevolgen van de relevante niet-naleving; en
- b gaat na hoe hij op de relevante niet-naleving moet reageren.

## Artikel 4

- 1 De paragrafen 2 tot en met 4 zijn niet van toepassing op een relevante niet-naleving die duidelijk onbetekend is. (Zie T4, lid 1)
- 2 De paragrafen 3 en 4 zijn niet van toepassing op de accountant die er redelijkerwijs op mag vertrouwen dat een andere accountant passend heeft gereageerd of passend reageert op de relevante niet-naleving. (Zie T4, lid 2)
- 3 Een plicht om iemand te informeren als bedoeld in de artikelen 7, 9, 11 en 12 tot en met 16, is niet van toepassing voor zover een wettelijk voorschrift of zwaarwegende belangen zich ertegen verzetten dat de accountant die persoon informeert. (Zie T4, lid 3)

## Artikel 5

- 1 De accountant kan op de relevante niet-naleving reageren volgens een door de eigen organisatie of door de cliënt opgestelde procedure als:
  - a hij er redelijkerwijs op mag vertrouwen dat deze procedure toereikend is; en
  - b dit mogelijk is onder andere wet- en regelgeving die bepaalt hoe de accountant op deze relevante niet-naleving moet reageren.
- 2 De accountant die volgens een procedure van de eigen organisatie of van de cliënt reageert, hoeft de paragrafen 3 en 4 niet toe te passen. (Zie T5)

## **Paragraaf 2 Onmiddellijk melden**

### **Artikel 6**

- 1 De accountant meldt de relevante niet-naleving onmiddellijk aan een bevoegde instantie, als direct handelen door de bevoegde instantie noodzakelijk lijkt om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken.
- 2 Het eerste lid is niet van toepassing, als de accountant weet dat een andere accountant deze melding heeft gedaan. (Zie T6)

## **Paragraaf 3 Relevante niet-naleving bij de eigen organisatie**

### **Artikel 7**

- 1 De accountant bespreekt de relevante niet-naleving bij de eigen organisatie met zijn direct leidinggevende.
- 2 De accountant bespreekt de relevante niet-naleving bij de eigen organisatie met een persoon op het eerstvolgende gezagsniveau die niet betrokken lijkt als:
  - a zwaarwegende belangen zich ertegen verzetten dat hij de relevante niet-naleving met zijn direct leidinggevende bespreekt;
  - b hij de relevante niet-naleving met zijn direct leidinggevende heeft besproken en hij vermoedt dat die bij de relevante niet-naleving is betrokken.
- 3 De accountant in een senior-positie zorgt er daarnaast voor dat de relevante niet-naleving bij de eigen organisatie met het management en met de met governance belaste personen wordt besproken. (zie T7)

### **Artikel 8**

De accountant in een senior-positie neemt zo spoedig mogelijk vanuit zijn positie redelijkerwijs te nemen maatregelen die:

- a een dreigende niet-naleving bij de eigen organisatie voorkomen;
- b de gevolgen van een niet-naleving bij de eigen organisatie zoveel mogelijk wegnemen;
- c voorzien in een melding van de relevante niet-naleving bij de eigen organisatie aan de bevoegde instantie, als de eigen organisatie bij of krachtens wet daartoe verplicht is; of
- d herhaling van de relevante niet-naleving bij de eigen organisatie voorkomen. (Zie T8)

### **Artikel 9**

De accountant in een senior-positie informeert eindverantwoordelijke accountants van buiten de eigen organisatie over de relevante niet-naleving bij de eigen organisatie, als hij weet dat:

- a zij bij zijn eigen organisatie een opdracht uitvoeren waarvoor het van belang is hiervan op de hoogte te zijn; en
- b de eigen organisatie hen niet heeft geïnformeerd en hij verwacht dat deze hen niet op tijd informeert. (Zie T9)

### **Artikel 10**

- 1 De accountant in een senior-positie beoordeelt of de eigen organisatie passend heeft gereageerd of passend reageert op de relevante niet-naleving.
- 2 In zijn beoordeling betreft de accountant in elk geval of:
  - a de relevante niet-naleving toereikend is onderzocht of wordt onderzocht;
  - b tijdig is of wordt gereageerd;
  - c maatregelen zijn of worden genomen om een dreigende niet-naleving te voorkomen;
  - d de relevante niet-naleving is of wordt gemeld aan de bevoegde instantie, als de eigen organisatie bij of krachtens wet daartoe verplicht is;

- e maatregelen zijn of worden genomen om de gevolgen van de niet-naleving zoveel mogelijk weg te nemen;
- f maatregelen zijn of worden genomen om herhaling te voorkomen. (Zie T10)

#### **Artikel 11**

- 1 De accountant in een senior-positie beoordeelt of hij nog maatregelen in het algemeen belang moet nemen naast de maatregelen die hij volgens de artikelen 7 tot en met 10 heeft genomen.
- 2 De accountant in een senior-positie die oordeelt dat hij maatregelen in het algemeen belang moet nemen, neemt deze.
- 3 De accountant in een senior-positie die als maatregel de relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie gaat melden, informeert vooraf de eigen organisatie hierover. (Zie T11)

#### **Paragraaf 4 Relevante niet-naleving bij de cliënt**

#### **Artikel 12**

- 1 De accountant bespreekt de relevante niet-naleving bij de cliënt met:
  - a zijn opdrachtgever; en
  - b indien passend, het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau of met de met governance belaste personen van de cliënt.
- 2 De accountant kan de relevante niet-naleving met de interne auditfunctie van de cliënt bespreken, voor zover hij dit in de omstandigheden passend vindt. (Zie T12)

#### **Artikel 13**

- 1 De accountant dringt bij zijn opdrachtgever en indien passend bij het management of bij de met governance belaste personen van de cliënt aan om zo spoedig mogelijk maatregelen te nemen die:
  - a een dreigende niet-naleving bij de cliënt voorkomen;
  - b de gevolgen van een niet-naleving bij de cliënt zoveel mogelijk wegnemen;
  - c voorzien in een melding van de relevante niet-naleving bij de cliënt aan de bevoegde instantie, als de cliënt bij of krachtens wet daartoe verplicht is; of
  - d herhaling van de relevante niet-naleving bij de cliënt voorkomen.
- 2 De accountant die oordeelt dat zijn opdrachtgever, het management of de met governance belaste personen hun verplichtingen bij of krachtens wet onvoldoende onderkennen, adviseert hen deskundige bijstand in te schakelen. (Zie T13)

#### **Artikel 14**

De accountant informeert eindverantwoordelijke accountants van buiten de cliënt over de relevante niet-naleving bij de cliënt, als hij weet dat:

- a zij bij de cliënt een opdracht uitvoeren waarvoor het van belang is hiervan op de hoogte te zijn; en
- b de cliënt hen niet heeft geïnformeerd en hij verwacht dat deze hen niet op tijd informeert. (Zie T14)

#### **Artikel 15**

- 1 De accountant van een groepsonderdeel informeert de groepsaccountant over de relevante niet-naleving bij het groepsonderdeel.
- 2 De opdrachtpartner op groepsniveau informeert de accountant van een groepsonderdeel over de relevante niet-naleving, als deze informatie van belang is voor de werkzaamheden voor de groepscontrole bij dat groepsonderdeel.
- 3 De opdrachtpartner op groepsniveau informeert de eindverantwoordelijke accountants die een controleopdracht uitvoeren bij een groepsonderdeel over de relevante niet-naleving als:
  - a bij dat groepsonderdeel werkzaamheden worden uitgevoerd voor de groepscontrole; en
  - b de opdrachtnemer op groepsniveau weet dat zij bij dat groepsonderdeel een andere controleopdracht uitvoeren waarvoor het van belang is hiervan op de hoogte te zijn. (Zie T15)

## Artikel 16

- 1 Een accountant beoordeelt of hij nog maatregelen in het algemeen belang moet nemen naast de maatregelen die hij volgens de artikelen 12 tot en met 15 heeft genomen.
- 2 Ter onderbouwing van zijn beoordeling in het eerste lid gaat de accountant met een controleopdracht na of de cliënt passend heeft gereageerd of passend reageert op de relevante niet-naleving. Hij betreft hierbij in elk geval of:
  - a de relevante niet-naleving toereikend is onderzocht of wordt onderzocht;
  - b tijdig is of wordt gereageerd;
  - c maatregelen zijn of worden genomen om een dreigende niet-naleving te voorkomen;
  - d de relevante niet-naleving is of wordt gemeld aan de bevoegde instantie, als de cliënt bij of krachtens wet daartoe verplicht is;
  - e maatregelen zijn of worden genomen om de gevolgen van de niet-naleving zoveel mogelijk weg te nemen;
  - f maatregelen zijn of worden genomen om herhaling te voorkomen.
- 3 De accountant die oordeelt dat hij maatregelen in het algemeen belang moet nemen, neemt deze.
- 4 De accountant die als maatregel de relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie gaat melden, informeert vooraf de cliënt hierover. (Zie T16)

## Paragraaf 5 Slotbepalingen

### Artikel 17

Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op:

- a een relevante niet-naleving die gedeeltelijk of geheel plaatsvindt op of na 1 januari 2019;
- b een relevante niet-naleving die plaatsvond vóór 1 januari 2019 waarvan een accountant zich bewust wordt op of na 1 januari 2019 en die van belang is voor een professionele dienst die hij op of na 1 januari 2019 uitvoert;
- c een relevante niet-naleving die plaatsvond vóór 1 januari 2019 waarvan een accountant zich bewust wordt vóór 1 januari 2019 en het proces van reageren op 31 maart 2019 nog niet is afgerond. (Zie T17)

### Artikel 18

Deze nadere voorschriften worden aangehaald als: Nadere voorschriften NOCLAR, bij afkorting NV NO-CLAR. (Zie T18)

### Artikel 19

Deze nadere voorschriften treden in werking op 1 januari 2019.

### Regelgeving-technische informatie

Betreft	Artikel	Besluit	Bekendmaking	Inwerkingtreding
Wijziging	1 en 15	9-1-2024	Strcrt. 2024 nr. 1438 18 januari 2024	19-01-2024
Wijziging	1 definities	8-11-2022	Strcrt. 2022 nr. 32936 7 december 2022	8-12-2022
Nieuwe regeling		4-12-2018	Strcrt. 2018, nr. 67999	1-1-2019

## **Toelichting behorende bij de Nadere voorschriften NOCLAR**

### **Status**

### **Leeswijzer**

#### **Algemeen deel**

- 1 Inleiding*
- 2 Een overzicht van de NV NOCLAR*
- 3 De structuur van de NV NOCLAR*
- 4 Nadere voorschriften op basis van de VGBA*
- 5 Wat zijn de te verwachten effecten en neveneffecten van de NV NOCLAR?*
- 6 Als andere wet- en regelgeving bepaalt hoe accountants moeten reageren*
- 7 De NV NOCLAR en de NV COS*

#### **Artikelsgewijs deel**

- Paragraaf 1 Algemene bepalingen*
- Paragraaf 2 Onmiddellijk melden*
- Paragraaf 3 Relevante niet-naleving bij de eigen organisatie*
- Paragraaf 4 Relevante niet-naleving bij de cliënt*
- Paragraaf 5 Slotbepalingen*



## **Status**

De Toelichting behorende bij de Nadere voorschriften NOCLAR heeft niet de status van regelgeving. Dit is een geactualiseerde versie van de Toelichting op de NV NOCLAR. Deze versie sluit aan op de Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt (NV NOCLAR) per 1 januari 2024 (laatste wijziging NV NOCLAR). Deze toelichting is gebaseerd op de versie die de NBA heeft gepubliceerd bij de inwerkingtreding van de NV NOCLAR op 1 januari 2019.

## **Leeswijzer**

Deze toelichting bij de NV NOCLAR bestaat uit een algemeen deel en een artikelsgewijs deel.

Het algemeen deel bestaat uit de volgende paragrafen:

- 1 Inleiding
- 2 Een overzicht van de NV NOCLAR
- 3 De structuur van de NV NOCLAR
- 4 Nadere voorschriften op basis van de VGBA
- 5 Wat zijn de te verwachten effecten en neveneffecten van de NV NOCLAR?
- 6 Als andere wet- en regelgeving bepaalt hoe accountants moeten reageren
- 7 De NV NOCLAR en de NV COS

Er is voor gekozen om het algemeen deel en het artikelsgewijs deel zelfstandig leesbaar te maken. Dit geldt ook voor de toelichting op elk van de artikelen in het artikelsgewijs deel. Hierdoor staat sommige informatie op meerdere plaatsen in de toelichting.

## **Algemeen deel**

### **1 Inleiding**

Het kan dat accountants zien, horen of het gevoel krijgen dat de eigen organisatie of de cliënt zich niet houdt aan wet- en regelgeving. Als dit gebeurt, reageren accountants! Ze doen dit altijd, ook al is het de verantwoordelijkheid van de eigen organisatie of van de cliënt om maatregelen te nemen. Dit past bij de verantwoordelijkheid van accountants om te handelen in het algemeen belang. Wat ze dan moeten doen, staat in de Nadere voorschriften NOCLAR (NV NOCLAR). Door te reageren, helpen ze schade te voorkomen, te verkleinen of te herstellen. De NV NOCLAR helpen accountants om op de juiste manier te reageren. Ook maken de NV NOCLAR aan het maatschappelijk verkeer duidelijk wat het in dit soort situaties van accountants mag verwachten. De NV NOCLAR gelden alleen voor accountants die een professionele dienst uitvoeren.

Met het uitbrengen van de NV NOCLAR sluit de NBA aan bij internationale ontwikkelingen. In de *Code of Ethics for Professional Accountants* van de International Ethics Standards Board for Accountants zijn ook regels over dit onderwerp opgenomen. U kunt hier meer over lezen in paragraaf 4 van deze toelichting.

### **2 Een overzicht van de NV NOCLAR**

*Wie moeten de NV NOCLAR toepassen in welke situaties?*

Alle accountants moeten de NV NOCLAR toepassen. Dit moeten ze alleen in situaties die voldoen aan alle vier de volgende voorwaarden:

- accountants voeren voor de eigen organisatie of voor de cliënt een *professionele dienst*<sup>1</sup> uit;
- ze *worden zich bewust van informatie* die op een relevante niet-naleving wijst;
- het gaat om een relevante niet-naleving *bij de eigen organisatie of bij de cliënt*;
- het gaat om een relevante niet-naleving van *wet- en regelgeving die in artikel 2 is beschreven*.

### Opmerkingen:

#### Wat betekent 'zich bewust worden van informatie'?

Dit wil zeggen dat accountants zien, horen of het gevoel krijgen dat sprake is van een relevante niet-naleving. Het maakt niet uit op welk moment, hoe en waar ze zich bewust worden van die informatie:

- Het maakt niet uit *op welk moment* accountants zich bewust worden van die informatie. Als dit maar is tijdens de periode waarin ze de professionele dienst uitvoeren. Ze hoeven op dat moment niet bezig te zijn met de professionele dienst. Dit kan bijvoorbeeld ook in hun vrije tijd zijn of als ze andere werkzaamheden uitvoeren dan een professionele dienst;
- Het maakt niet uit *hoe* en *waar* accountants zich bewust worden van die informatie. Ze kunnen hier zelf op stuiten. Het kan ook dat een ander hen hierop wijst. Bijvoorbeeld tijdens een gesprek bij de koffieautomaat of op een borrel buiten de eigen organisatie of buiten de cliënt. Mogelijk lezen ze iets in de krant dat hen alarmeert.

#### Wat betekent 'relevante niet-naleving'?

Dit is een 'geïdentificeerde, mogelijke of dreigende niet-naleving van wet- en regelgeving als bedoeld in artikel 2'. De NV NOCLAR gelden voor deze drie mogelijke vormen van 'niet houden aan wet- en regelgeving'. 'Relevante' bedoelt niet de mate van invloed van een niet-naleving aan te geven. De NV NOCLAR gebruiken 'relevante niet-naleving' als overkoepelend begrip wanneer van alle drie vormen sprake kan zijn. Soms gaat het in de NV NOCLAR of in deze toelichting maar over één van deze drie vormen. Dan volgt dat uit de tekst. In welke situaties is sprake van een geïdentificeerde, mogelijke of dreigende niet-naleving?

- Geïdentificeerde niet-naleving: in situaties waarin een accountant er niet aan twijfelt dat wet- en regelgeving niet wordt nageleefd;
- Mogelijke niet-naleving: in situaties waarin het kan zijn dat wet- en regelgeving niet wordt nageleefd;
- Dreigende niet-naleving: in situaties waarin het dreigt dat wet- en regelgeving niet wordt nageleefd.

#### Vanaf welk moment passen accountants de NV NOCLAR toe?

De NV NOCLAR gelden pas *zodra* accountants zich bewust worden van informatie die op een relevante niet-naleving wijst. Vanaf dat moment passen ze de NV NOCLAR toe. Wat 'zich bewust worden van informatie' betekent, kunt u lezen bij 'Opmerkingen' hiervoor.

#### Situaties waar de NV NOCLAR niet gelden

De NV NOCLAR regelen het gedrag van accountants in situaties waar het waarschijnlijk is dat het maatschappelijk verkeer van hen actie verwacht. Er zijn ook situaties waar het waarschijnlijk is dat het maatschappelijk verkeer juist geen actie van hen verwacht. Die situaties vallen buiten de NV NOCLAR. Dit is bijvoorbeeld als accountants geen of andere werkzaamheden uitvoeren dan een professionele dienst. Alleen van accountants die een professionele dienst uitvoeren wordt namelijk verwacht dat zij hun vakbekwaamheid als accountant gebruiken. Het maatschappelijk verkeer zal waarschijnlijk ook niet verwachten dat accountants reageren op een relevante niet-naleving bij een derde partij. Een derde partij is een ander dan de eigen organisatie of de cliënt. Accountants hebben normaal gesproken geen invloed op een derde partij.

<sup>1</sup> *Professionele dienst*: 'werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend' (definitie in de VGBA). U kunt hier meer over lezen bij artikel 1 in het artikelsgewijs deel van deze toelichting.

### Voorbeelden:

Hier volgen voorbeelden van situaties waar de NV NOCLAR niet gelden. Het maatschappelijk verkeer zal in deze situaties ook niet zo snel denken dat de accountant bij de relevante niet-naleving betrokken is.

- Een accountant is in zijn privéleven klant van een schilder. Als klant hoort hij dat de schilder zich ook zwart wil laten betalen voor zijn klus bij de accountant. De accountant geeft de opdracht om te schilderen maar betaalt hem gewoon wit;
- Een accountant is lid van een voetbalvereniging. Hij heeft bij de vereniging geen functie die ertoe leidt dat hij een professionele dienst uitvoert. De vereniging heeft een trainer in dienst. De accountant vermoedt dat de vereniging de trainer contant betaalt zonder dat zij loonheffing inhoudt;
- Een accountant voert namens zijn cliënt een due diligence-onderzoek uit bij een andere onderneming. Daar ziet hij een relevante niet-naleving. Hij reageert niet volgens de NV NOCLAR. Die andere onderneming is namelijk niet zijn cliënt. Wel stemt hij daar de feiten mee af (hoor en wederhoor). Dat is onderdeel van de due diligence-opdracht. Normaal gesproken informeert de accountant in dit soort situaties ook de cliënt.

### Let op!

De NV NOCLAR leggen uit hoe accountants omgaan met 'hun' fundamentele beginselen uit de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA). In de situatie dat ze een professionele dienst uitvoeren en er een relevante niet-naleving is bij de eigen organisatie of bij de cliënt. Als een ander wet- en regelgeving niet naleeft, dan kan dat een bedreiging zijn volgens de VGBA voor het naleven van de fundamentele beginselen. U kunt hier meer over lezen in paragraaf 4 van deze toelichting. De fundamentele beginselen gelden met name bij het uitvoeren van een professionele dienst. Alleen professionaliteit geldt ook als accountants geen professionele dienst uitvoeren. Zou een accountant op basis van zijn professionaliteit vinden dat hij op een niet-naleving moet reageren waar hij geen professionele dienst uitvoert? Dan reageert hij volgens de VGBA. In deze situatie gelden de NV NOCLAR namelijk niet. De NV NOCLAR kunnen hem wel helpen bij het bepalen van de maatregelen tegen deze bedreiging. Het kan dat hij zich dan afvraagt of hij een ander over de niet-naleving mag informeren. In deze situatie gelden de uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht in de NV NOCLAR niet direct<sup>2</sup>. Maar in een aantal gevallen geeft de VGBA daar wel ruimte voor.

### Welke stappen moeten accountants volgens de NV NOCLAR nemen?

In grote lijnen nemen accountants de volgende stappen:

	<b>Stappen</b>	<b>Art. in NV NOCLAR</b>
1	<i>Inzicht krijgen</i>	3
	Accountants gaan onderzoek doen om een beter beeld van de situatie te krijgen. Dit doen ze om: <ul style="list-style-type: none"><li>- zo veel mogelijk te kunnen inschatten of er echt wat mis is; en</li><li>- te beoordelen of ze op dit moment meer moeten doen en zo ja wat.</li></ul>	
2	<i>Bespreken</i>	7 en 12
	Accountants bespreken de relevante niet-naleving met de eigen organisatie of met de cliënt.	

<sup>2</sup> Verderop in deze paragraaf kunt u bij het kopje 'Uitzondering op geheimhouding' lezen voor welke situaties de NV NOCLAR een uitzondering maken op de geheimhoudingsplicht.

3	<i>Aandringen op maatregelen door de eigen organisatie of door de cliënt</i>	
	- <i>Eigen organisatie</i> : Accountants nemen zelf maatregelen of dringen binnen eigen organisatie op maatregelen aan - <i>Cliënt</i> : Accountants dringen bij de cliënt op maatregelen aan.	8 13
4	<i>Beoordelen</i>	10 en 16
	Accountants beoordelen of de eigen organisatie of de cliënt passend heeft gereageerd.	
5	<i>Maatregelen nemen in het algemeen belang</i>	11 en 16
	Accountants beoordelen of ze zelf nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen. Zo ja, dan nemen ze deze ook.	
6	<i>Andere accountants informeren</i>	9, 14 en 15
	Accountants informeren andere accountants over de relevante niet-naleving.	

*Let op!*

- Iedere accountant neemt stap 1. Het is niet zo dat iedere accountant ook de stappen 2 tot en met 6 moet nemen. Het is ook niet zo dat accountants al deze stappen na elkaar moeten nemen. In de artikelen zelf en in de toelichting op elk van die artikelen staan de voorwaarden wanneer accountants deze artikelen moeten toepassen;
- Soms lijkt het nodig dat een bevoegde instantie direct iets doet om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken. Dan meldt de accountant de relevante niet-naleving onmiddellijk bij deze bevoegde instantie. Hij wacht niet op maatregelen van de eigen organisatie of van de cliënt. Daar is geen tijd voor (artikel 6).

*Uitzondering op geheimhouding*

Enkele artikelen in de NV NOCLAR verplichten accountants om anderen over een relevante niet-naleving te informeren: ze hebben dus een informatieplicht. Maar accountants zijn ook verplicht om vertrouwelijke informatie geheim te houden. Uiteraard hoeven ze die informatie niet geheim te houden voor een bepaalde persoon of voor een bepaalde instantie die deze informatie toch al had moeten krijgen.

*Opmerkingen:*

- Het geheim houden van vertrouwelijke informatie volgt uit artikel 16 van de VGBA en voor accountants die een wettelijke controle uitvoeren uit artikel 26 van de Wet toezicht accountantsorganisaties. Volgens enkele artikelen in de NV NOCLAR moeten accountants anderen over een relevante niet-naleving informeren. Als accountants dit volgens de NV NOCLAR doen, handelen ze niet in strijd met hun plicht om vertrouwelijke informatie geheim te houden. De VGBA en het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) geven accountants namelijk in bepaalde situaties een vrijstelling van die plicht. De VGBA geeft een vrijstelling voor situaties waarin een accountant 'bij of krachtens een wettelijk voorschrift' verplicht is om anderen te informeren. Dat is hier het geval. De NV NOCLAR zijn namelijk ook wet-

telijke voorschriften.<sup>3</sup> De tekst van de vrijstelling in het Bta regelt hetzelfde en is in een voetnoot opgenomen;<sup>4</sup>

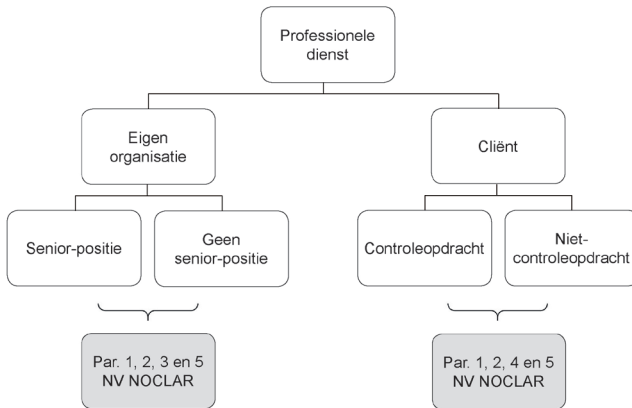
- De wetgever heeft voor sommige meldplichten een vrijwaringsbepaling opgenomen. Regelgeving van de NBA kan geen vrijwaring regelen. Uit de jurisprudentie over wettelijke meldplichten valt het volgende af te leiden. Accountants die te goeder trouw een melding doen bij een bevoegde instantie, handelen niet snel tuchtrechtelijk verwijtbaar en zijn niet snel aansprakelijk voor schade. Ze moeten wel zorgvuldig hebben gehandeld. Accountants die anderen volgens de NV NOCLAR gaan informeren, doen er verstandig aan om net zo te handelen als bij wettelijke meldplichten.

### 3 De structuur van de NV NOCLAR

Hoe accountants volgens de NV NOCLAR op een relevante niet-naleving moeten reageren, hangt af van de volgende factoren:

- Voeren ze de professionele dienst uit voor de eigen organisatie of voor de cliënt?
- Hebben ze een senior-positie of niet? Dit is alleen relevant als accountants moeten reageren op een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie;
- Voeren ze een controleopdracht uit of een niet-controleopdracht? Dit is alleen relevant als accountants op een relevante niet-naleving bij de cliënt moeten reageren.

In afbeelding 1 is te zien hoe deze factoren met elkaar samenhangen en welke regels gelden. De NV NOCLAR bestaan uit paragrafen. Die paragrafen bestaan uit 'artikelen'. In die artikelen staan de regels. Afbeelding 1 verwijst naar de paragrafen en niet naar de artikelen zelf. Dit is duidelijker.



Afbeelding 1 De structuur van de NV NOCLAR

- 3 Het begrip 'wettelijk voorschrift' is een juridisch begrip. Niet alleen een wet is een wettelijk voorschrift. Deze nadere voorschriften zijn dat dus ook. De bevoegdheid van het bestuur om wettelijke voorschriften/nadere voorschriften vast te stellen is terug te voeren op de Wet op het accountantsberoep (Wab). De ledenvergadering moet bij verordening gedrags- en beroepsregels vaststellen 'ten behoeve van een goede uitoefening van de werkzaamheden van accountants' (artikel 19, tweede lid, onderdeel a, Wab). Dit heeft de ledenvergadering gedaan door de VGBA vast te stellen. De ledenvergadering kan bij verordening de bevoegdheid tot het stellen van nadere voorschriften delegeren aan het bestuur (artikel 19, derde lid, Wab). Artikel 24 VGBA doet dat voor nadere voorschriften die de VGBA uitwerken.
- 4 Artikel 38a, eerste lid, onderdeel b, Bta: 'Een externe accountant kan vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij het verrichten van een wettelijke controle, aan derden verstrekken: [...] b. indien dit plaatsvindt in het kader van de naleving van de verordeningen en nadere voorschriften krachtens artikel 19, tweede lid, aanhef en onderdelen a en b, van de Wet op het accountantsberoep, in andere gevallen dan bedoeld in onderdeel a, en de externe accountant vastlegt op welke onderdelen van die verordeningen en nadere voorschriften het verstrekken betrekking heeft.

### *Welke regels van de NV NOCLAR gelden precies?*

Er zijn regels die voor *alle* accountants gelden. Deze staan in de paragrafen 1 en 2 van de NV NOCLAR. Er zijn ook regels die afhangen van de plaats waar de relevante niet-naleving optreedt:

- Regels die gelden voor een relevante niet-naleving *bij de eigen organisatie* van accountants. Deze staan in paragraaf 3 van de NV NOCLAR;
- Regels die gelden voor een relevante niet-naleving *bij de cliënt* van accountants. Deze staan in paragraaf 4 van de NV NOCLAR.

Net als in de VGBA hangt het dus niet af van de ledengroep welke regels gelden.

Alle accountants bepalen volgens de artikelen in paragrafen 1 en 2 of ze volgens de NV NOCLAR moeten reageren. De NV NOCLAR houden er rekening mee dat een andere accountant al kan reageren. Ze houden er ook rekening mee dat de eigen organisatie of de cliënt zelf een procedure kan hebben voor het reageren op een relevante niet-naleving die daar is. Voor die twee situaties gelden andere regels. Deze staan in paragraaf 1. De regels in de paragrafen 3 en 4 vormen de 'normale procedure' van de NV NOCLAR. De NV NOCLAR regelen daarnaast wanneer accountants een relevante niet-naleving onmiddellijk moeten melden bij een bevoegde instantie. Er is dan geen tijd om de normale procedure te volgen (paragraaf 2). In paragraaf 5 van de NV NOCLAR staan slotbepalingen. Daarin staat bijvoorbeeld overgangsrecht. Nu volgt een toelichting op de belangrijkste begrippen uit de structuur van de NV NOCLAR.

### *Wat is 'bij de eigen organisatie'?*

Een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie is bij de organisatie waar de accountant bij werkt<sup>5</sup>. De NV NOCLAR gelden voor alle accountants die een professionele dienst uitvoeren voor de eigen organisatie. Ze gelden dus voor:

- accountants in business;
- intern accountants;
- overheidsaccountants;
- openbaar accountants, als sprake is van een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie.

### *Opmerking:*

Worden *openbaar accountants* zich bewust van een relevante niet-naleving bij de accountantsorganisatie of bij het accountantskantoor waar ze bij werken? Dan reageren ze volgens de regels voor een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie. Openbaar accountants zijn namelijk accountant in business in relatie tot 'hun' accountantsorganisatie of 'hun' accountantskantoor.

### *Wat is 'bij de cliënt'?*

Een relevante niet-naleving bij de cliënt is bij *een externe opdrachtgever van een accountant met wie geen gezagsverhouding bestaat*<sup>6</sup>. De NV NOCLAR gelden voor alle accountants die een professionele dienst uitvoeren voor de cliënt. Ze gelden dus voor:

- openbaar accountants;
- accountants in business, als sprake is van een relevante niet-naleving bij de cliënt.

### *Opmerkingen:*

- In artikel 1 van de NV NOCLAR staat een definitie van 'cliënt'. De regels voor een relevante niet-naleving bij de cliënt in de NV NOCLAR gelden als de externe opdrachtgever *volgens de NV NOCLAR* een cliënt is. De vraag 'Wat als de situatie niet helemaal duidelijk is?' verderop in de toelichting op deze paragraaf gaat in op de gezagsverhouding;

<sup>5</sup> *Eigen organisatie*: 'organisatie waarbij een accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden' (definitie in de NV NOCLAR).

<sup>6</sup> *Cliënt*: 'externe opdrachtgever van een professionele dienst waarbij geen gezagsverhouding bestaat tussen de accountant en de opdrachtgever' (definitie in de NV NOCLAR).

- Het maakt niet uit of accountants de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS) toepassen op de professionele dienst. Het kan dus bijvoorbeeld gaan om een openbaar accountant die een controleopdracht uitvoert waarop de NV COS van toepassing zijn. Het kan ook gaan om bijvoorbeeld een accountant in business die als consultant een niet-controleopdracht uitvoert.

#### *Eigen organisatie, cliënt of derde partij?*

Gaat het om een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie, bij de cliënt of bij een derde partij? Het hangt daar vanaf of een accountant moet reageren en zo ja, volgens welke regels. Voorbeelden van verschillende situaties:

- Voert een intern accountant of een overheidsaccountant een professionele dienst uit bij een onderdeel van dezelfde onderneming of van dezelfde overheidsinstelling waar hij bij werkt? Doet hij dit in opdracht van de eigen organisatie? Dan reageert hij volgens de regels die gelden voor een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie;
- Voert een intern accountant of een overheidsaccountant eens een professionele dienst uit voor een cliënt? Dan reageert hij volgens de regels die gelden voor een relevante niet-naleving bij de cliënt;
- Soms werkt een accountant in opdracht van de eigen organisatie of van de cliënt bij een derde partij. De accountant kan zich dan bewust worden van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij die derde partij. Is die derde partij geen onderdeel van de eigen organisatie of van de cliënt? Dan gelden de NV NOCLAR niet. De derde partij is namelijk niet de eigen organisatie en ook niet de cliënt van de accountant. Voorbeelden van deze situatie:
  - een intern accountant voert assurance-werkzaamheden uit bij een onderneming waar de eigen organisatie werk aan uitbesteedt;
  - een overheidsaccountant voert bij een andere organisatie dan de eigen organisatie een subsidie-onderzoek uit of controleert of deze zich aan bepaalde regels houdt;
  - een openbaar accountant voert een due diligence onderzoek uit bij een andere onderneming dan de cliënt.
- Accountants die bij een toezichthouder werken, kunnen zich bewust worden van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij de organisatie waar ze toezicht op houden. De organisatie waar ze toezicht op houden, is geen cliënt maar een derde partij. De NV NOCLAR gelden niet in deze situatie.

#### *Wat als de situatie niet helemaal duidelijk is?*

In sommige situaties is het niet helemaal duidelijk welke rol een accountant heeft. Bijvoorbeeld als een accountant in business bij een externe opdrachtgever als interim controller werkt. Of als een openbaar accountant tijdelijk als controller werkt bij een cliënt van zijn accountantsorganisatie of kantoor. Of de NV NOCLAR de opdrachtgever in deze voorbeelden ziet als de eigen organisatie of de cliënt, hangt af van de afspraken met de opdrachtgever. Van belang is of er een gezagsverhouding bestaat of niet. Dit kan bijvoorbeeld blijken uit het feit dat de accountant zich naar buiten toe presenteert als medewerker van zijn opdrachtgever. Dat zou er dan op wijzen dat de opdrachtgever een eigen organisatie is. Is er geen gezagsverhouding? Dan is de opdrachtgever voor de NV NOCLAR een cliënt. Accountants moeten steeds zelf uitzoeken welke regels voor hen gelden. Ze doen dit op basis van de definities van eigen organisatie en van cliënt in de NV NOCLAR. Ze passen professionele oordeelsvorming toe.

#### *Relevante niet-naleving bij de eigen organisatie?*

Accountants die zich bewust worden van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie reageren volgens de artikelen in paragraaf 3 van de NV NOCLAR. Paragraaf 3 komt bovenop de paragrafen 1 en 2 van de NV NOCLAR. Welke artikelen uit paragraaf 3 ze precies moeten toepassen, hangt niet af van de soort professionele dienst die ze uitvoeren. Dit hangt af van de positie die ze bij de eigen organisatie hebben:

- Er zijn regels die gelden voor alle accountants, wat voor positie ze ook hebben;
- Er zijn extra regels voor accountants in een senior-positie.

### *Senior-positie:*

De NV NOCLAR vragen meer van accountants in een senior-positie dan van accountants die geen senior-positie hebben. Accountants in een senior-positie hebben namelijk meer invloed binnen de eigen organisatie. Accountants hebben een senior-positie als ze beleidsbeslissingen of andere belangrijke beslissingen kunnen nemen. Of als ze significante invloed op die beslissingen kunnen uitoefenen. Accountants moeten zelf inschatten of ze significante invloed hebben. Bij de eigen organisatie hoeft niet altijd een accountant in een senior-positie te werken.

### *Voorbeelden van accountants in een senior-positie:*

Een accountant die algemeen directeur is, financieel directeur, technisch directeur, lid van de raad van commissarissen, of lid van de raad van toezicht. Of een accountant die dagelijks beleidsbepaler is van een accountantsorganisatie of van een accountantskantoor, of die hoofd is van een interne afdeling.

### *Relevante niet-naleving bij de cliënt?*

Accountants die zich bewust worden van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij de cliënt reageren volgens de artikelen in paragraaf 4 van de NV NOCLAR. Paragraaf 4 komt bovenop de paragrafen 1 en 2 van de NV NOCLAR. Welke artikelen uit paragraaf 4 ze precies moeten toepassen, hangt af van de soort professionele dienst die ze uitvoeren. De NV NOCLAR maken op onderdelen verschil tussen accountants met een controleopdracht en accountants met een niet-controleopdracht:

- Er zijn regels die gelden voor alle accountants. Het maakt daarbij niet uit wat voor soort opdracht ze uitvoeren;
- Er zijn extra regels voor accountants met een controleopdracht.

### *Accountants met een controleopdracht:*

De NV NOCLAR gaan ervan uit dat accountants met een controleopdracht normaal gesproken meer kunnen doen bij een relevante niet-naleving dan accountants met een niet-controleopdracht. Dit heeft twee redenen:

- Accountants met een controleopdracht hebben een bijzondere verantwoordelijkheid ten opzichte van de maatschappij. Die verantwoordelijkheid is vaak groter dan bij andere opdrachten van accountants;
- Accountants met een controleopdracht hebben normaal gesproken contact met bestuurders en eventuele commissarissen of andere interne toezichthouders van de cliënt. Ook hebben ze meestal meer toegang tot andere informatiebronnen bij de cliënt. Bijvoorbeeld een interne auditdienst of een interne auditfunctie. Ze spreken meestal met de cliënt af dat deze hen alle informatie over een relevante niet-naleving geeft (opdrachtvoorwaarden). Dit is nodig om Standaard 250 van de NV COS te kunnen toepassen. Volgens die standaard moeten ze het onderwerp naleven van wet- en regelgeving bespreken met het management en in sommige gevallen ook met de met governance belaste personen. Het doel is om inzicht te krijgen in de risico's van het niet-naleven van wet- en regelgeving. Dit is een vast onderdeel van de controleopdracht.

### *Accountants met een niet-controleopdracht:*

Een 'niet-controleopdracht' kan van alles zijn. Bijvoorbeeld een beoordelingsopdracht of samenstellingsopdracht van financiële informatie maar ook een adviesopdracht. Accountants met bijvoorbeeld een kleine adviesopdracht hebben vaak niet zo veel contact met de cliënt. Ze hebben ook niet altijd contact met het management op het hoogste niveau of met de met governance belaste personen.

## **4 Nadere voorschriften op basis van de VGBA**

### *Titel en achtergrond NV NOCLAR*

De afkorting 'NOCLAR' in de titel van deze nadere voorschriften staat voor 'Non-Compliance with Laws and Regulations'. Dit is de Engelse term voor het niet-voldoen aan wet- en regelgeving. De term komt uit



de regels van de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). Deze staan in de internationale Code of Ethics for Professional Accountants (CoE). De NBA is lid van de International Federation of Accountants (IFAC). Leden van IFAC verwerken deze regels zo veel als mogelijk in hun nationale regelgeving. Dat gebeurt in Nederland met de NV NOCLAR. Veel buitenlandse accountants zullen vergelijkbare regels hebben. De afkorting 'NOCLAR' maakt de regeling internationaal herkenbaar. Waar dat nodig was, zijn de regels uit de CoE zó aangepast dat zij aansluiten bij de Nederlandse situatie. Zo passen ze in het bestaande systeem van gedrags- en beroepsregels en sluiten ze aan bij wat het maatschappelijk verkeer in Nederland van accountants verwacht.

#### *Waarom (aparte) nadere voorschriften?*

Het gaat hier om een nadere normstelling van de VGBA. Normen horen in een regeling en niet in een toelichting. Door te regelen hoe accountants bij een relevante niet-naleving moeten handelen, zijn ze ook aan te spreken op hun gedrag bij een relevante niet-naleving. Nadere normen van de VGBA horen in nadere voorschriften. Zo passen ze in het bestaande systeem van gedrags- en beroepsregels. Het gaat hier bovendien om normen die bij alle soorten professionele diensten moeten worden toegepast. Dus niet alleen voor professionele diensten waarop de NV COS van toepassing zijn. De normen zijn daarom in een aparte regeling opgenomen.

#### *De NV NOCLAR werken de VGBA uit*

De NV NOCLAR werken uit wat accountants al moeten doen volgens de VGBA. Volgens de VGBA houden accountants zich aan fundamentele beginselen, zoals professionaliteit en integriteit. Het toetsingskader van de VGBA helpt hen daarbij. Volgens dit toetsingskader beoordelen ze of er een bedreiging is voor hun naleving van deze fundamentele beginselen. Als er een bedreiging is volgens de VGBA<sup>7</sup>, nemen ze maatregelen. Dit moeten 'toereikende maatregelen' zijn 'die ertoe leiden dat ze zich houden aan de fundamentele beginselen' (artikel 21, eerste lid, VGBA). Volgens dit toetsingskader passen ze professionele oordeelsvorming toe. Ze vragen zich dan ook af hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt (artikel 20 VGBA). Zou die hier een bedreiging in zien? Wat zou die nu van hen verwachten? De redenering is als volgt.

#### 1 *Niet-naleven van wet- en regelgeving is een bedreiging*

Voeren accountants een professionele dienst uit en leeft de eigen organisatie of de cliënt wet- en regelgeving niet na? Dan bedreigt dat hun professionaliteit en integriteit. Een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde vindt dit waarschijnlijk ook.

#### 2 *Specifieke maatregelen tegen deze bedreiging*

Deze regeling schrijft de maatregelen voor die accountants tegen die bedreiging moeten nemen. Door deze maatregelen voor te schrijven is al ingevuld welke maatregelen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van accountants verwacht. Sommige maatregelen geven accountants beoordelingsruimte. Daar passen accountants professionele oordeelsvorming toe. Accountants die zich bewust worden van informatie die op een relevante niet-naleving wijst, moeten eerst inzicht in de situatie verkrijgen. Die stap gaat aan de maatregelen vooraf.

#### 3 *Zich houden aan de fundamentele beginselen*

Als laatste maatregel beoordelen accountants of ze zelf nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen. Als ze dit nodig vinden, dan nemen ze deze. Accountants die volgens de NV NOCLAR hebben gehandeld, hebben alles gedaan wat van hen in het algemeen belang mag worden verwacht bij een relevante niet-naleving. Deze accountants hebben toereikende maatregelen genomen die ertoe leiden dat ze zich houden aan de fundamentele beginselen. Het zou kunnen dat een accountant de relevante niet-naleving zó erg vindt dat hij de professionele dienst tussentijds beëindigt. Ook de reactie van de eigen organisatie of van de cliënt zou daar aanleiding toe kunnen geven. Het zou kunnen dat de accountant zelfs aanleiding ziet om zijn relatie met de eigen organisatie of met de cliënt beëindigen.

<sup>7</sup> *Bedreiging*: 'onaanvaardbaar risico dat de accountant zich niet houdt aan de fundamentele beginselen als gevolg van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdeheid of intimidatie' (definitie in de VGBA).

Kiezen voor het beëindigen van de professionele dienst of de relatie mag nooit het enige zijn. Om zich aan de fundamentele beginselen te houden, nemen accountants alle maatregelen die de NV NOCLAR voorschrijven.

### *Let op!*

Niet alle plichten staan in de NV NOCLAR maar ze gelden wel. Overal waar de NV NOCLAR de VGBA niet verder uitwerken, geldt namelijk gewoon de VGBA. Dit geldt bijvoorbeeld voor de plicht om professionele oordeelsvorming toe te passen en om een vastlegging te maken als de professionele dienst wordt voortgezet. In de *Toelichting bij de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* kunt u bij de artikelen 20 en 21 meer lezen over het toetsingskader, professionele oordeelsvorming en vastleggen.

### *Vastleggen volgens de VGBA?*

Gaan accountants ondanks deze bedreiging door met de professionele dienst? Dan moeten ze vastleggen wat ze tegen deze bedreiging hebben gedaan. In artikel 21, derde lid, van de VGBA staan de precieze voorwaarden wanneer en wat accountants moeten vastleggen.

### *Opmerkingen:*

- In dit soort situaties is het algemeen belang in het geding. Accountants kunnen verwachten dat de buitenwereld kritisch kijkt naar hun reactie op de relevante niet-naleving. Het is daarom ook in hun eigen belang dat ze goed vastleggen wat ze hebben gedaan bij een relevante niet-naleving. Zo kunnen ze achteraf altijd nog verantwoording afleggen, eventueel in een procedure bij de rechter. Ook zorgt het voor meer vertrouwen in het accountantsberoep;
- Oordeelt een accountant dat maatregelen in het algemeen belang niet nodig zijn? Of besluit een accountant een professionele dienst te beëindigen? Ook dan is het verstandig om duidelijk vast te leggen waarom de accountant dit vindt. Zo kunnen ze achteraf altijd nog verantwoording afleggen;
- Accountants mogen gebruik maken van een schriftelijke terugkoppeling van een ander. Ze hoeven dan niet alles zelf vast te leggen.

## **5 Wat zijn de te verwachten effecten en neveneffecten van de NV NOCLAR?**

Door volgens de NV NOCLAR op een relevante niet-naleving te reageren, helpen accountants eventuele schade te voorkomen, te verkleinen of te herstellen:

- Accountants nemen zelf maatregelen namens de eigen organisatie. Of ze dringen bij de eigen organisatie of bij de cliënt op maatregelen aan. Accountants nemen daarnaast zelf nog maatregelen in het algemeen belang als ze dit nodig vinden;
- Accountants hebben een meldplicht als direct handelen door een bevoegde instantie noodzakelijk lijkt om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken. Daardoor kunnen bevoegde instanties in dit soort situaties eerder handelen;
- In bepaalde situaties stellen accountants andere accountants van de relevante niet-naleving op de hoogte. Daardoor kunnen andere accountants hier rekening mee houden bij de uitvoering en de uitkomst van hun opdracht.

De NV NOCLAR hebben mogelijk ook tot gevolg dat:

- Eigen organisaties of cliënten minder snel wet- en regelgeving overtreden;
- Eigen organisaties of cliënten (eerder) hun verantwoordelijkheid nemen door een relevante niet-naleving zorgvuldig af te handelen en herhaling te voorkomen;
- Cliënten minder snel naar een minder kritische accountant overstappen.

## 6 Als andere wet- en regelgeving bepaalt hoe accountants moeten reageren

Het is belangrijk dat accountants beoordelen wat er in de wet- en regelgeving staat die in het geding is of dat ze zich laten informeren. Daarin kan namelijk staan hoe ze op een relevante niet-naleving moeten reageren of wat ze juist niet mogen doen. Ze reageren in de eerste plaats volgens die wet- en regelgeving. Deze gaat namelijk vóór de NV NOCLAR. De NV NOCLAR gelden als een aanvulling, als die wet- en regelgeving daar de ruimte voor geeft. Wat moeten accountants in elk geval doen:

- Ze beoordelen of zij zélf volgens die wet- en regelgeving op een bepaalde manier moeten reageren. Zo beoordelen ze of ze bijvoorbeeld wettelijke meldplichten of andere wettelijke medewerkingsplichten hebben;
- Ze beoordelen of het volgens die wet- en regelgeving verboden is om bepaalde personen over de relevante niet-naleving te informeren. Daar houden de NV NOCLAR rekening mee (artikel 4, derde lid, NV NOCLAR);
- Accountants die een wettelijke controle uitvoeren bij een organisatie van openbaar belang beoordelen eerst of ze volgens de EU-verordening<sup>8</sup> moeten handelen en zo ja, hoe;
- Lijkt direct handelen door een bevoegde instantie nodig om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken? Dan melden accountants een relevante niet-naleving onmiddellijk aan die bevoegde instantie volgens artikel 6 van de NV NOCLAR. Artikel 6 is een aanvulling op de wet- en regelgeving die in het geding is.

## 7 De NV NOCLAR en de NV COS

De International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) van IFAC heeft in oktober 2016 een aantal wijzigingen in de internationale standaarden aangebracht. Deze wijzigingen zorgen ervoor dat de internationale standaarden aansluiten op de regels voor 'Non-Compliance with Laws and Regulations' in de Code of Ethics van IESBA. Dezelfde wijzigingen zijn verwerkt in Standaarden 210, 220, 240, 250, 260, 450, 500, 2400, 3000A, 3000D, 3402, 3410, 3850N, 4400N en 4410 van de NV COS. Zo ontstaat er een logische samenhang tussen de NV NOCLAR en de NV COS. De NV NOCLAR regelen het gedrag van accountants. De bepalingen uit de NV COS regelen de opdrachtuitvoering. Accountants die een opdracht uitvoeren volgens de NV COS, kunnen zich bewust worden van informatie die op een relevante niet-naleving wijst. Zodra zij zich dit bewust worden, gelden de NV NOCLAR naast de standaard die op de opdracht van toepassing is. Volgens de NV NOCLAR hebben deze accountants extra verantwoordelijkheden bij een relevante niet-naleving. De gewijzigde standaarden maken dat duidelijk. De gewijzigde standaarden treden tegelijk met de NV NOCLAR in werking.

### *De NV NOCLAR en Standaard 250 van de NV COS*

Accountants die een controleopdracht uitvoeren, moeten Standaard 250 van de NV COS toepassen. De titel van die standaard is 'Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten'. Een controle van financiële overzichten volgens Standaard 250 is een controleopdracht volgens de NV NOCLAR. Hoe verhouden de NV NOCLAR en Standaard 250 zich tot elkaar?

- Volgens Standaard 250 moeten accountants met een controleopdracht inzicht krijgen in de risico's van het niet-naleven van wet- en regelgeving door de cliënt en hoe deze hiermee omgaat. Dit is een vast onderdeel van de opdrachtuitvoering. De NV NOCLAR zijn alleen van toepassing, als accountants zich bewust worden van informatie die op een relevante niet-naleving wijst. Pas vanaf dat moment moeten accountants ze toepassen;
- Een accountant die Standaard 250 toepast kan zich bewust worden van informatie die op een relevante niet-naleving wijst. Vanaf dat moment past hij ook de NV NOCLAR toe naast Standaard 250;
- Beide regelingen zijn in reikwijdte beperkt tot een (relevante) niet-naleving van *bepaalde* wet- en regelgeving. Die wet- en regelgeving is onder beide regelingen gelijk;

8 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, p. 77.

- Beide regelingen gaan over een geïdentificeerde niet-naleving en over een mogelijke niet-naleving. De NV NOCLAR spreken van een 'mogelijke' niet-naleving waar Standaard 250 spreekt van een 'vermoede' niet-naleving;
- De NV NOCLAR gaan ook over een 'dreigende niet-naleving'. Die valt niet onder Standaard 250;
- Beide regelingen gaan niet over persoonlijke misdragingen die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de cliënt;
- Beide regelingen gaan niet over een niet-naleving die duidelijk onbetekenend is.

## Artikelsgewijs deel

### Paragraaf 1 Algemene bepalingen

#### Toelichting bij artikel 1

##### *Definities en toelichting op definities*

In artikel 1 van de NV NOCLAR staan begrippen die in de NV NOCLAR voorkomen. Soms zijn dit bestaande begrippen waarvoor de VGBA en de NV COS een definitie hebben. In dat geval verwijst artikel 1 naar de regeling waar die definitie in staat. Soms gaat het om nieuwe begrippen. In dat geval staat de definitie in artikel 1 van de NV NOCLAR. In tabel 1 staan alle begrippen uit artikel 1, hun definitie en een toelichting daarop.

*Tabel 1 Begrippen, definities en toelichting*

Begrip	Definitie en toelichting
aanzienlijke schade	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitie: 'ernstige nadelige gevolgen voor de eigen organisatie of voor de cliënt, de daarbij werkzame of daaraan verbonden personen, beleggers, schuldeisers, andere belanghebbenden of voor de maatschappij';</li> <li>- De toelichting op artikel 6 legt dit begrip uit.</li> </ul>
accountant van een groepsonderdeel	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS;</li> <li>- Definitie: 'accountant die voor de groepscontrole controlewerkzaamheden uitvoert met betrekking tot een groepsonderdeel. Een accountant van een groepsonderdeel is onderdeel van het opdrachtteam van een groepscontrole.'</li> </ul>
bevoegde instantie	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitie: 'autoriteit die bij of krachtens wet is aangewezen om een relevante niet-naleving te onderzoeken';</li> <li>- De toelichting op artikel 6 legt dit begrip uit.</li> </ul>
cliënt	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitie: 'externe opdrachtgever van een professionele dienst waarbij geen gezagsverhouding bestaat tussen de accountant en de opdrachtgever';</li> <li>- In paragraaf 3 van de toelichting kunt u hier meer over lezen.</li> </ul>
controleopdracht	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitie: 'opdracht tot controle van financiële overzichten';</li> <li>- Wettelijke of vrijwillige controle;</li> <li>- Accountants voeren controleopdrachten uit volgens de Standaarden 200-999 van de NV COS;</li> <li>- De NV NOCLAR gebruiken dit begrip alleen in relatie tot een relevante niet-naleving bij de cliënt. In paragraaf 3 van de toelichting kunt u hier meer over lezen.</li> </ul>

eigen organisatie	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitie: 'organisatie waarbij een accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden';</li> <li>- De woorden 'werkzaam bij of waaraan hij is verbonden' in de definitie komen uit artikel 5 van de VGBA. Het gaat kort gezegd om de organisatie waar accountants bij werken. De <i>Toelichting bij de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants</i> legt bij artikel 5 uit wat deze woorden precies betekenen;</li> <li>- De eigen organisatie kan bijvoorbeeld een bedrijf, een overheidsinstantie of een stichting zijn;</li> <li>- Openbaar accountants hebben ook een 'eigen organisatie'. Dit is de accountantsorganisatie of het accountantskantoor waar ze bij werken;</li> <li>- In paragraaf 3 van de toelichting kunt u hier meer over lezen.</li> </ul>
eindverantwoordelijke accountant	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dit is de definitie uit de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS);</li> <li>- Definitie: 'accountant die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance- of aan assurance verwante opdracht onder toepassing van de NV COS en de accountantsverklaring ondertekent'.</li> </ul>
groepsaccountant	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS;</li> <li>- Definitie: opdrachtspartner op groepsniveau en de leden van het opdrachtteam anders dan de accountants van de groepsonderdelen. De groepsaccountant is verantwoordelijk voor: <ul style="list-style-type: none"> <li>i het vaststellen van de algehele controleaanpak en controleprogramma op groepsniveau;</li> <li>ii het aansturen van en toezicht houden op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden;</li> <li>iii het evalueren van de conclusies die worden getrokken op basis van de verkregen controle-informatie als de basis voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten van de groep.</li> </ul> </li> </ul>
groepscontrole	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS;</li> <li>- Definitie: 'de controle van de financiële overzichten van een groep'.</li> </ul>
groepsonderdeel	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS;</li> <li>- Definitie: 'een entiteit of zakelijke activiteit waarvoor het management op groepsniveau of op het niveau van een groepsonderdeel financiële informatie opstelt die in de financiële overzichten van de groep moet worden opgenomen'.</li> </ul>
management	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS;</li> <li>- Definitie: 'de persoon (personen) met de met het dagelijks bestuur verband houdende verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van de activiteiten van de entiteit. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden behoren sommige of alle met governance belaste personen tot het management, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governance-orgaan of een eigenaar bestuurder'.</li> </ul>

<p>met governance belaste personen</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS;</li> <li>- Definitie: 'de persoon (personen) of organisatie(s), met verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van toezicht op de strategische richting van de entiteit en op de verantwoordingsplicht van de entiteit. Deze verantwoordelijkheid omvat het uitvoeren van toezicht op het proces van financiële verslaggeving. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden kan ook leidinggevend personeel behoren tot de met governance belaste personen, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governance-orgaan van een entiteit in de private of publieke sector of een eigenaar-bestuurder'.</li> </ul>
<p>niet-naleving</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitie: 'opzettelijk of niet-opzettelijk in strijd met de wet- en regelgeving uitvoeren of niet uitvoeren van handelingen begaan door de eigen organisatie of door de cliënt, of door de met governance belaste personen, het management of andere personen werkzaam bij of verbonden aan de eigen organisatie of de cliënt. Onder niet-naleving wordt niet verstaan persoonlijke misdragingen die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de eigen organisatie of van de cliënt';</li> <li>- In Standaard 250 van de NV COS staat ook een definitie van niet-naleving. Beide definities zijn inhoudelijk gelijk. Alleen de formulering is iets anders. Zo sluit de definitie beter aan op de NV NOCLAR. In deze definitie staat bijvoorbeeld 'de eigen organisatie of de cliënt' in plaats van de 'entiteit' zoals in Standaard 250;</li> <li>- De eigen organisatie of de cliënt handelt door middel van natuurlijke personen. Dat verklaart waarom persoonlijke misdragingen die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de eigen organisatie of van de cliënt, niet onder deze definitie vallen. Accountants hoeven daar niet op te reageren volgens de NV NOCLAR;</li> <li>- Voorbeelden van persoonlijke misdragingen die geen verband houden met de zakelijke activiteiten zijn:             <ul style="list-style-type: none"> <li>- een bewust foutieve aangifte inkomstenbelasting;</li> <li>- het zwart bijklussen naast de werkzaamheden voor de eigen organisatie.</li> </ul> </li> </ul>
<p>opdrachtpartner op groepsniveau</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS;</li> <li>- Definitie: opdrachtpartner die verantwoordelijk is voor de groepscontrole.</li> </ul>
<p>professionele dienst</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dit is de definitie uit de VGBA;</li> <li>- Definitie: 'werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend';</li> <li>- De <i>Toelichting bij de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants</i> schrijft bij artikel 1 over professionele dienst: 'Werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt aangewend zijn in ieder geval het uitvoeren van controle-, beoordelings- en andere assurance-opdrachten, aan assurance verwante opdrachten en overige werkzaamheden op het terrein van financiële verslaggeving, administratieve organisatie, bedrijfsconomie en belastingen [.....]'</li> </ul>

relevante niet-naleving	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitie: 'geïdentificeerde, mogelijke of dreigende niet-naleving van wet- en regelgeving als bedoeld in artikel 2';</li> <li>- De NV NOCLAR gelden voor deze drie mogelijke vormen van 'niet houden aan wet- en regelgeving'. De NV NOCLAR gebruiken 'relevante niet-naleving' als overkoepelend begrip wanneer van alle drie vormen sprake kan zijn. 'Relevante' bedoelt niet de mate van invloed van een niet-naleving aan te geven;</li> <li>- In welke situaties is sprake van een geïdentificeerde, mogelijke of dreigende niet-naleving? <ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Geïdentificeerden</i>-naleving: In situaties waarin een accountant er niet aan twijfelt dat wet- en regelgeving niet wordt nageleefd;</li> <li>- <i>Mogelijken</i>-naleving: In situaties waarin het 'kan zijn' dat wet- en regelgeving niet wordt nageleefd;</li> <li>- <i>Dreigenden</i>-naleving: In situaties waarin het 'dreigt' dat wet- en regelgeving niet wordt nageleefd.</li> </ul> </li> </ul>
senior-positie	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitie: 'positie van waaruit een accountant besluiten kan nemen met betrekking tot het verwerven, inzetten en beheersen van de personele, financiële, technische, materiële en immateriële middelen van de eigen organisatie of op die besluiten significante invloed kan uitoefenen';</li> <li>- De NV NOCLAR gebruiken dit begrip alleen in relatie tot een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie. In paragraaf 3 van de toelichting kunt u hier meer over lezen;</li> <li>- Een accountant heeft een senior-positie als hij beleidsbeslissingen of andere belangrijke beslissingen kan nemen. Of als hij significante invloed op die beslissingen kan uitoefenen. Een accountant moet zelf inschatten of hij significante invloed heeft;</li> <li>- Voorbeelden van een accountant in een senior-positie zijn een accountant die algemeen directeur is, financieel directeur, technisch directeur, lid van de raad van commissarissen, of lid van de raad van toezicht. Of een accountant die dagelijks beleidsbepaler is van een accountantsorganisatie of van een accountantskantoor, of die hoofd is van een interne afdeling;</li> <li>- Bij de eigen organisatie hoeft niet altijd een accountant in een senior-positie te werken.</li> </ul>

## Toelichting bij artikel 2

### *Wie moeten de NV NOCLAR toepassen in welke situaties?*

Alle accountants moeten de NV NOCLAR toepassen. Dit is alleen verplicht in situaties die voldoen aan alle vier de volgende voorwaarden:

- Accountants voeren voor de eigen organisatie of voor de cliënt een professionele dienst uit;
- Ze worden zich bewust van informatie die op een relevante niet-naleving wijst;
- Het gaat om een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie of bij de cliënt;
- Het gaat om een relevante niet-naleving van wet- en regelgeving die in artikel 2 is beschreven.

### *'Zich bewust worden van informatie'?*

'Zich bewust worden van informatie' betekent dat accountants zien, horen of het gevoel krijgen dat sprake is van een relevante niet-naleving. Het maakt niet uit op welk moment, hoe en waar ze zich bewust worden van die informatie:

- Het maakt niet uit op welk moment accountants zich bewust worden van die informatie. Als dit maar is tijdens de periode waarin ze de professionele dienst uitvoeren. Ze hoeven op dat moment niet bezig te zijn met de professionele dienst. Dit kan bijvoorbeeld ook in hun vrije tijd zijn of als ze andere werkzaamheden uitvoeren dan een professionele dienst;

- Het maakt niet uit hoe en waar accountants zich bewust worden van die informatie. Ze kunnen hier zelf op stuiten. Het kan ook dat een ander hen hierop wijst. Bijvoorbeeld tijdens een gesprek bij de koffieautomaat of op een borrel buiten de eigen organisatie of buiten de cliënt. Mogelijk lezen ze iets in de krant dat hen alarmeert.

### *Vanaf welk moment passen accountants de NV NOCLAR toe?*

De NV NOCLAR gelden pas zodra accountants zich bewust worden van informatie die op een relevante niet-naleving wijst. Vanaf dat moment passen ze de NV NOCLAR toe. Wat 'zich bewust worden van informatie' betekent, kunt u lezen bij de vorige vraag.

### *Wet- en regelgeving beschreven in artikel 2?*

Accountants moeten de NV NOCLAR toepassen bij een relevante niet-naleving van wet- en regelgeving die is beschreven in artikel 2. Als de eigen organisatie of de cliënt deze wet- en regelgeving niet naleeft, kan dat gevolgen hebben voor de eigen organisatie of voor de cliënt zelf, de personen die daar werken, beleggers, schuldeisers, andere belanghebbenden of voor de maatschappij. Het kan gaan om wet- en regelgeving die te maken heeft met bijvoorbeeld:

- fraude, corruptie en omkoping;
- witwassen, financiering van terrorisme en opbrengsten van misdrijven;
- effectenmarkten en effectenhandel;
- bancaire diensten en andere financiële producten en diensten;
- databescherming;
- belastingverplichtingen en belastingbetalingen;
- pensioenverplichtingen en pensioenbetalingen;
- milieubescherming;
- volksgezondheid en veiligheid.

Het gaat hier om dezelfde wet- en regelgeving als die in Standaard 250 van de NV COS. De omschrijving van de wet- en regelgeving is daaruit overgenomen. Daar waar Standaard 250 'bedrijf' of 'entiteit' gebruikt, staat 'eigen organisatie' of 'cliënt' in onderdeel b van artikel 2. Zo sluit de tekst aan op de NV NOCLAR.

### *Wet- en regelgeving in artikel 2, onderdeel a?*

In onderdeel a van artikel 2 staat wet- en regelgeving die:

*"in het algemeen geacht wordt van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn".*

Deze wet- en regelgeving bepaalt de vorm en inhoud van de financiële overzichten van de eigen organisatie of van de cliënt. Het gaat hier om bijvoorbeeld wet- en regelgeving op het gebied van verslaggeving, voorzieningen, belastingen en pensioenen.

### *Wet- en regelgeving in artikel 2, onderdeel b?*

In onderdeel b van artikel 2 staat wet- en regelgeving die:

*"geen directe invloed heeft op de vaststelling van de bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten, maar waarvan het naleven van fundamenteel belang kan zijn voor de operationele aspecten van een eigen organisatie of van een cliënt, de mogelijkheid van een eigen organisatie of van een cliënt om de activiteiten voort te zetten of het voorkomen van sancties van materieel belang".*

Een niet-naleving van deze wet- en regelgeving heeft zelf dus geen directe invloed op de financiële overzichten van de eigen organisatie of van de cliënt. Maar haar gevolgen kunnen dat wel hebben. De volgende voorbeelden maken duidelijk om wat voor situaties het hier kan gaan:

- Is er een niet-naleving van wet- en regelgeving die van fundamenteel belang is voor de operationele aspecten? Bijvoorbeeld van wet- en regelgeving voor arbeidsomstandigheden en gelijke kansen op



het werk? Dan kan dit tot boetes, rechtszaken of andere gevolgen leiden. De eigen organisatie of de cliënt moet in dat geval de kosten in de financiële overzichten verwerken;

- Is er een niet-naleving van wet- en regelgeving die van fundamenteel belang is voor de activiteiten? Bijvoorbeeld een relevante niet-naleving van de voorwaarden van een vergunning voor het uitvoeren van een activiteit? Dan kan dit tot gevolg hebben dat een toezichthouder die vergunning voor de bedrijfsactiviteiten intrekt. De eigen organisatie of de cliënt moet dan de activiteiten stoppen. Is sprake van een relevante niet-naleving van solvabiliteitseisen die een toezichthoudende instantie stelt? Dan kan de continuïteit van de eigen organisatie of van de cliënt in gevaar komen. De eigen organisatie of de cliënt moet beide situaties in de financiële overzichten verwerken;
- Een 'sanctie van materieel belang' is bijvoorbeeld het betalen van een hoge boete of van een hoge schadevergoeding. De eigen organisatie of de cliënt moet de kosten mogelijk in de financiële overzichten verwerken.

#### *Wanneer relevante niet-naleving opmerken?*

Wanneer zouden accountants zich in elk geval bewust moeten worden van een relevante niet-naleving? Dit moet gebeuren als het gaat om wet- en regelgeving die ze zouden moeten kennen om hun professionele dienst vakbekwaam en zorgvuldig te kunnen uitvoeren. De NV NOCLAR verwachten niet van accountants dat ze alle wet- en regelgeving kennen die op de eigen organisatie of de cliënt van toepassing is. Ze horen dus wel de wet- en regelgeving te kennen waar ze in hun professionele dienst mee te maken hebben.

#### *Let op!*

Wijst iemand hen op een relevante niet-naleving van wet- en regelgeving die ze voor hun professionele dienst niet hoeven te kennen? Dan passen ze wél de NV NOCLAR toe!

### **Toelichting bij artikel 3**

#### *Wie moeten artikel 3 toepassen?*

Alle accountants die volgens artikel 2 de NV NOCLAR moeten toepassen, passen artikel 3 van de NV NOCLAR toe.

#### *Wat moeten accountants doen?*

Accountants gaan onderzoek doen om een beter beeld van de situatie te krijgen. Dit doen ze om zo veel mogelijk te kunnen inschatten of er echt wat mis is. Dit doen ze ook om te beoordelen of ze op dit moment meer moeten doen en zo ja, wat. Dat betekent 'inzicht verkrijgen' en 'nagaan hoe hij op de relevante niet-naleving moet reageren'. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe wanneer ze dit doen. Ze zullen zich dus ook afvragen of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht dat ze op de relevante niet-naleving reageren en zo ja hoe.

#### *Let op!*

Van accountants wordt niet verwacht dat ze juridisch specialist zijn. Accountants maken een inschatting.

#### *Overleg toegestaan?*

Accountants mogen overleggen over hun inschatting van de situatie. Misschien willen ze met een collega overleggen om te horen hoe die tegen de situatie aankijkt. Of om te bespreken hoe ze moeten reageren. Bij artikel 5<sup>9</sup> in de *Toelichting op de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* staat: 'Indien meerdere accountants werkzaam zijn bij de organisatie, kan het verstandig zijn dat de accountant overlegt met één of meer van die accountants over zijn inschatting en de redelijkerwijs te nemen maatregel. Als dit niet mogelijk is, bijvoorbeeld omdat de betreffende accountant geen collega's heeft binnen de organisatie, kan de accountant contact opnemen met een van de door de NBA aangezochte vertrouwenspersonen, het bureau van de NBA of een gespecialiseerde advocaat.' Wat daar staat, geldt hier ook.

<sup>9</sup> Hoewel artikel 5 van de VGBA alleen gaat over het niet-naleven van wet- en regelgeving door de eigen organisatie, is het ook mogelijk om te overleggen over een relevante niet-naleving bij de cliënt.

### *Hoeveel inzicht krijgen bij de eigen organisatie?*

Hoeveel inzicht kunnen accountants krijgen bij een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie? Dit hangt af van hun positie binnen de eigen organisatie. De NV NOCLAR gaan ervan uit dat accountants in een senior-positie meer inzicht kunnen krijgen dan accountants die geen senior-positie hebben. Accountants in een senior-positie zitten namelijk hoger in de organisatie. Ze hebben meer invloed. Daardoor kunnen ze eenvoudiger anderen om een toelichting vragen. Ook zijn ze eerder in staat om een relevante niet-naleving intern te laten onderzoeken. Ze hebben toegang tot meer informatie.

### *Hoeveel inzicht krijgen bij de cliënt?*

Hoeveel inzicht kunnen accountants krijgen bij een relevante niet-naleving *bij de cliënt*? Dit hangt af van de soort opdracht. Accountants met een *controleopdracht* kunnen meestal meer inzicht krijgen dan accountants met een niet-controleopdracht. Hoe komt dat?

- Accountants met een *controleopdracht* hebben normaal gesproken contact met bestuurders en eventuele commissarissen of andere interne toezichthouders van de cliënt. Ook hebben ze meestal meer toegang tot andere informatiebronnen bij de cliënt. Bijvoorbeeld een interne accountantsdienst of een interne auditfunctie. Ze spreken meestal met de cliënt af dat deze hem alle informatie over een relevante niet-naleving geeft (opdrachtvoorwaarden). Dit is nodig om Standaard 250 van de NV COS te kunnen toepassen. Volgens die standaard moeten ze het onderwerp naleven van wet- en regelgeving bespreken met het management en in sommige gevallen ook met de met governance belaste personen. Het doel is om inzicht te krijgen in de risico's van het niet-naleven van wet- en regelgeving. Dit is een vast onderdeel van de controleopdracht;
- Voor accountants met een *niet-controleopdracht* is het mogelijk lastiger om inzicht te krijgen. Ze hebben vaak minder toegang tot informatie. Accountants met bijvoorbeeld een kleine adviesopdracht hebben vaak niet zo veel contact met hun cliënt. Ze hebben ook niet altijd contact met het management op het hoogste niveau of met de met governance belaste personen.

### *Wat staat in de wet- en regelgeving die in het geding is?*

Het is belangrijk dat accountants beoordelen wat er in de wet- en regelgeving staat die in het geding is of dat ze zich laten informeren. Daarin kan namelijk staan hoe ze op een relevante niet-naleving moeten reageren of wat ze juist niet mogen doen. Ze reageren in de eerste plaats volgens die wet- en regelgeving. Deze gaat namelijk vóór de NV NOCLAR. De NV NOCLAR gelden aanvullend als die wet- en regelgeving daar de ruimte voor geeft. Wat moeten accountants in elk geval doen:

- Ze beoordelen of zij zélf volgens die wet- en regelgeving op een bepaalde manier moeten reageren. Zo beoordelen ze of ze bijvoorbeeld wettelijke meldplichten of andere wettelijke medewerkingsplichten hebben;
- Ze beoordelen of het volgens die wet- en regelgeving verboden is om bepaalde personen over de relevante niet-naleving te informeren. Daar houden de NV NOCLAR rekening mee (artikel 4, derde lid, NV NOCLAR);
- Accountants die een wettelijke controle uitvoeren bij een organisatie van openbaar belang beoordelen eerst of ze volgens de EU-verordening<sup>10</sup> moeten handelen en zo ja, hoe;
- Lijkt direct handelen door een bevoegde instantie noodzakelijk om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken? Dan melden accountants een relevante niet-naleving onmiddellijk aan die bevoegde instantie volgens artikel 6 van de NV NOCLAR. Artikel 6 is een aanvulling op de wet- en regelgeving die in het geding is.

<sup>10</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, p. 77.

### *Volgens de NV NOCLAR reageren*

Volgens artikel 3, onderdeel b, gaan accountants na of ze op dit moment meer moeten doen en zo ja, volgens welke wet- en regelgeving. Moeten accountants volgens de NV NOCLAR reageren? Hoe ze dan reageren, hangt af van de volgende factoren:

- Voeren ze de professionele dienst uit voor de eigen organisatie of voor de cliënt?
- Hebben ze een senior-positie of niet? Dit is alleen relevant als accountants moeten reageren op een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie;
- Voeren ze een controleopdracht uit of een niet-controleopdracht? Dit is alleen relevant als accountants moeten reageren op een relevante niet-naleving bij de cliënt;
- Lijkt direct handelen door een bevoegde instantie noodzakelijk om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken? Dan melden accountants de relevante niet-naleving onmiddellijk aan deze bevoegde instantie volgens artikel 6 van de NV NOCLAR.

Tabel 1 laat zien welke regels, 'artikelen' of 'bepalingen', voor welke accountants gelden. De artikelen in de paragrafen 3 en 4 vormen de 'normale procedure' van de NV NOCLAR. De NV NOCLAR houden er rekening mee dat een andere accountant al kan reageren. Ze houden er ook rekening mee dat de eigen organisatie of de cliënt zelf een procedure kan hebben voor het reageren op een relevante niet-naleving te reageren. Voor die twee situaties gelden andere regels (artikel 4, tweede lid, en artikel 5). In de situatie van artikel 6 melden accountants een relevante niet-naleving onmiddellijk bij een bevoegde instantie. Er is dan geen tijd om de normale procedure te volgen. Artikel 17 is overgangsrecht.

<b>Wie / Waar relevante niet-naleving</b>	<b>Paragraaf 1 en 2</b>	<b>Paragraaf 3</b>	<b>Paragraaf 4</b>	<b>Paragraaf 5</b>
Accountant met senior-positie bij de eigen organisatie	artikelen 1 t/m 3 en mogelijk artikelen 4 t/m 6	alle artikelen		artikel 17
Accountant zonder senior-positie bij de eigen organisatie	artikelen 1 t/m 3 en mogelijk artikelen 4 t/m 6	artikel 7, eerste en tweede lid		artikel 17
Accountant met controle opdracht bij de cliënt	artikelen 1 t/m 3 en mogelijk artikelen 4 t/m 6		alle artikelen	artikel 17
Accountant met niet-controle opdracht bij de cliënt	artikelen 1 t/m 3 en mogelijk artikelen 4 t/m 6		alle artikelen m.u.v. 15 en 16, tweede lid	artikel 17

*Tabel 1 Welke artikelen gelden voor welke accountant?*

### **Toelichting bij artikel 4, eerste lid**

#### *Uitzondering als duidelijk onbetekenend*

Accountants hoeven niet te reageren op een relevante niet-naleving die *duidelijk onbetekenend* is.

Een niet-naleving die duidelijk onbetekenend is stelt weinig voor, gezien haar aard en gevolgen voor de eigen organisatie, de cliënt of voor andere belanghebbenden. Een niet-naleving die duidelijk onbetekenend is, vraagt meestal om geen of nauwelijks onderzoek. Vrijwel meteen is duidelijk dat het hier om gaat. Is toch eerst meer onderzoek nodig? Ook dan kunnen accountants tot de conclusie komen dat het gaat om iets dat

duidelijk onbetekenend is. De kwalificatie 'duidelijk onbetekenend' komt ook voor in Standaard 250 van de NV COS.

### **Toelichting bij artikel 4, tweede lid**

*Wat te doen als een andere accountant al reageert?*

Mogen accountants er redelijkerwijs op vertrouwen dat een andere accountant passend heeft gereageerd of passend reageert? Dan hoeven ze dit niet ook nog eens zelf te doen. Dit betekent dat ze de artikelen in de paragrafen 3 of 4 van de NV NOCLAR niet hoeven toe te passen.

*Geen excuus*

Deze bepaling is absoluut niet bedoeld als excuus om maar niet te reageren!

*Let op!*

- Krijgen accountants op enig moment aanwijzingen dat die andere accountant toch niet passend heeft gereageerd en ook niet passend reageert? Dan moeten ze toch nog zelf reageren. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Wat te doen bij aanwijzingen dat toch niet passend is gereageerd?' verderop in de toelichting op dit artikel;
- Hebben accountants bepaalde plichten volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Dan doen ze wat ze volgens die wet- en regelgeving moeten doen. Ook als ze er redelijkerwijs op mogen vertrouwen dat een andere accountant passend heeft gereageerd of passend reageert. De uitzondering van artikel 4, tweede lid, geldt dan dus niet;
- De uitzondering van artikel 4, tweede lid, geldt niet voor de meldplicht volgens artikel 6 van de NV NOCLAR.

*Waarom deze bepaling?*

Deze bepaling voorkomt dat meer dan één accountant op dezelfde relevante niet-naleving moet reageren. Dit is beter werkbaar in situaties waar bijvoorbeeld een hele accountantsafdeling of een opdrachtteam met dezelfde relevante niet-naleving te maken heeft.

*'Passend' reageren?*

Deze bepaling geldt alleen als accountants er redelijkerwijs op mogen vertrouwen dat een andere accountant *passend* heeft gereageerd of *passend* reageert. Het hangt af van de situatie wat passend reageren is. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk verwacht: welke maatregelen zou een accountant in deze situatie moeten en kunnen nemen, en op welk moment? Van accountants wordt verwacht dat ze volgens de NV NOCLAR handelen. Buitenlandse accountants hebben mogelijk hun eigen regels.

*'Redelijkerwijs erop mogen vertrouwen'?*

De uitzondering in artikel 4, tweede lid, geldt alleen als accountants er redelijkerwijs op mogen vertrouwen dat een andere accountant passend heeft gereageerd of passend reageert. Wat betekent 'redelijkerwijs erop mogen vertrouwen'? Dit betekent dat accountants goede redenen moeten hebben voor dit vertrouwen. Ze hebben er goed over nagedacht of ze het aan een andere accountant mogen overlaten om te reageren. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit waarschijnlijk ziet. Zou die vinden dat ze het nemen van maatregelen aan een ander mogen overlaten? Of zou die derde juist verwachten dat ze zelf reageren op de relevante niet-naleving? Accountants kunnen dit vertrouwen bijvoorbeeld baseren op:

- Afspraken die ze met elkaar hebben gemaakt. Bijvoorbeeld over wie de relevante niet-naleving binnen de eigen organisatie of met de cliënt bespreekt. Wie maatregelen in het algemeen belang neemt. Wie een eventuele melding bij een bevoegde instantie doet. Wie andere accountants over de relevante niet-naleving informeert. Maken accountants afspraken over wie wat doet? Dan is het

verstandig om ook af te spreken om elkaar over de afhandeling te informeren. Dat wordt hierna 'terugkoppeling' genoemd;

- De verhoudingen binnen bijvoorbeeld een controleteam;
- De positie en de reputatie van de accountant die waarschijnlijk al heeft gereageerd of reageert;
- Een mededeling van de eigen organisatie of van de cliënt. Die kan bijvoorbeeld aan accountants laten weten dat er een relevante niet-naleving is. Dat ze nu bezig zijn om maatregelen te nemen en hierover met een accountant in gesprek zijn;
- Een mededeling dat een andere accountant de relevante niet-naleving heeft gemeld volgens een daarvoor opgestelde procedure bij de eigen organisatie of bij de cliënt;
- Berichten in de media over een relevante niet-naleving. In dit geval moeten ze wel eerst vaststellen of er een *accountant* hierover in gesprek is met de eigen organisatie of met de cliënt.

#### *Wat betekent 'redelijkerwijs erop mogen vertrouwen' niet?*

'Redelijkerwijs erop mogen vertrouwen' betekent niet dat accountants achterover mogen leunen. Als er bijvoorbeeld nog 25 andere accountants zijn, dan mogen ze er niet zomaar van uitgaan dat een van hen wel reageert. Het betekent ook niet dat ze er zo maar van uit mogen gaan dat de accountant die een controleopdracht van de jaarrekening uitvoert wel reageert.

#### *Vaststellen of andere accountant passend reageert?*

Accountants hoeven niet actief vast te stellen of een andere accountant inderdaad passend heeft gereageerd of passend reageert. Ze moeten zich wel achteraf kunnen verantwoorden. Ze moeten kunnen uitleggen waarom ze het in deze situatie aan een ander mochten overlaten om op de relevante niet-naleving te reageren. Waarom ze erop mochten vertrouwen dat die ander passend reageerde. Actief vaststellen is niet verplicht omdat er vooral in grote organisaties geen terugkoppeling is. Een terugkoppeling is juist vaak nodig om dit te kunnen vaststellen.

#### *Wat te doen bij aanwijzingen dat toch niet passend is gereageerd?*

Krijgen accountants aanwijzingen dat de andere accountant toch niet passend heeft gereageerd of niet passend reageert? Dan ligt het voor de hand dat accountants dit nagaan en toch nog zelf reageren als dit nodig is. Ze blijven er namelijk zelf verantwoordelijk voor dat passend wordt gereageerd. Het is dan waarschijnlijk niet nodig om de maatregelen te nemen die al zijn genomen. Het ligt voor de hand om rekening te houden met de maatregelen die de andere accountant, de eigen organisatie of de cliënt al heeft genomen.

#### *Heeft de eigen organisatie een procedure voor opdrachten bij cliënten?*

Accountantsorganisaties, accountantskantoren en misschien ook wel andere dienstverleners hebben mogelijk procedures voor een relevante niet-naleving bij hun cliënten. Bijvoorbeeld een interne meldingsprocedure van accountantsorganisaties of accountantskantoren voor ongebruikelijke transacties bij hun cliënten (Wwft<sup>11</sup>). Zulke procedures schrijven bijvoorbeeld voor dat accountants een relevante niet-naleving eerst moeten melden bij een centraal meldpunt bij de eigen organisatie. Bijvoorbeeld bij een risk manager of bij een compliance officer. Die beoordeelt dan de melding. De NV NOCLAR regelen niets over dit soort procedures. In normale omstandigheden kunnen accountants deze procedures volgen. Overleg is namelijk toegestaan. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Overleg toegestaan?' in de toelichting op artikel 3. Wat daar staat, geldt hier ook.

#### *Let op!*

- Dit soort procedures kunnen ook voorschrijven wie een relevante niet-naleving met de cliënt bespreekt. Of wie een relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie meldt. Misschien wijst de procedure hier een accountant voor aan. Mogen andere accountants er redelijkerwijs op vertrouwen dat die accountant passend reageert? Dan hoeven ze niet zelf te reageren. Dit volgt uit artikel 4,

<sup>11</sup> Wwft: Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme.

tweede lid. Volgens de NV NOCLAR blijven ze er wel zelf voor verantwoordelijk dat passend wordt gereageerd. Mogelijk stelt wet- en regelgeving eisen aan dit soort procedures en gelden andere verantwoordelijkheden. Die gaan vóór op de NV NOCLAR;

- Lijkt direct handelen door een bevoegde instantie noodzakelijk om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken? Dan melden accountants de relevante niet-naleving onmiddellijk aan die bevoegde instantie volgens artikel 6 van de NV NOCLAR. Er is eigenlijk geen tijd om dan een procedure te volgen.

### **Toelichting bij artikel 4, derde lid**

#### *Uitzondering op informatieplicht*

Volgens de NV NOCLAR moeten accountants bepaalde personen over de relevante niet-naleving informeren: ze hebben dus een informatieplicht. In bepaalde gevallen geldt een informatieplicht niet. Een accountant informeert die personen dan niet. Dit is in de volgende situaties:

- Als een informatieplicht in de NV NOCLAR in strijd is met de wet- en regelgeving die in het geding is;
- Als het beter is om bepaalde personen niet te informeren. Artikel 4, derde lid, spreekt van 'zwaarwegende belangen die zich ertegen verzetten dat de accountant bepaalde personen informeert'.

Artikel 4, derde lid, noemt de artikelen waar een informatieplicht in staat. Het is daarom niet nodig om in die artikelen zelf deze uitzondering op te nemen.

#### *Let op!*

Wanneer een bepaalde informatieplicht niet geldt, gelden de overige informatieplichten waar mogelijk wel.

#### *Welke informatieplichten?*

Het derde lid van artikel 4 noemt de artikelen in de NV NOCLAR waar een informatieplicht in staat. In die artikelen is geregeld onder welke voorwaarden accountants een informatieplicht hebben en wie ze moeten informeren. U kunt hier meer over lezen in de toelichting op die artikelen. Het gaat om de volgende informatieplichten:

- Accountants bespreken een relevante niet-naleving met bepaalde personen bij de eigen organisatie of bij de cliënt (artikelen 7 en 12);
- Accountants dringen bij bepaalde personen bij de cliënt op maatregelen aan (artikel 13);
- Accountants informeren bepaalde eindverantwoordelijke accountants van buiten de eigen organisatie of van buiten de cliënt (artikelen 9 en 14);
- Een accountant bij een groepsonderdeel informeert de groepsaccountant (artikel 15, eerste lid);
- De opdrachtpartner op groepsniveau informeert de accountant van een groepsonderdeel (artikel 15, tweede lid);
- De opdrachtpartner op groepsniveau informeert eindverantwoordelijke accountants die een controle-opdracht uitvoeren bij een groepsonderdeel (artikel 15, derde lid);
- Accountants informeren de eigen organisatie of de cliënt dat ze de relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie gaan melden (artikelen 11 en 16).

#### *Voorbeeld van informatieplicht in strijd met wet- en regelgeving*

Volgens artikel 16, vierde lid, NV NOCLAR informeren accountants de cliënt dat ze de relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie gaan melden. Volgens de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft) is het verboden om een cliënt te informeren over een melding van een ongebruikelijke transactie. In dit geval informeren ze de cliënt dus niet.

#### *Voorbeelden van zwaarwegende belangen*

Voorbeelden van zwaarwegende belangen die zich ertegen verzetten dat een accountant bepaalde personen over de relevante niet-naleving informeert:

- De accountant verwacht dat dit de veiligheid van personen in gevaar brengt;

- De accountant verwacht dat dit tot gevolg heeft dat bewijsmateriaal verdwijnt. Of dat de personen die betrokken zijn bij de relevante niet-naleving hun reactie op elkaar gaan afstemmen. Dit kan het opsporen van de relevante niet-naleving moeilijker of onmogelijk maken.

## **Toelichting bij artikel 5**

### *Over welke procedures gaat artikel 5?*

In artikel 5 gaat het om een procedure bij de eigen organisatie of bij de cliënt voor het intern melden, onderzoeken en afhandelen van een relevante niet-naleving die daar is. In de toelichting op artikel 4, tweede lid, staat de vraag 'Heeft de eigen organisatie een procedure voor opdrachten bij cliënten?'. Daar gaat het om procedures van accountantsorganisaties, accountantskantoren en misschien ook wel andere dienstverleners voor een relevante niet-naleving bij hun cliënten. Over dat soort procedures gaat artikel 5 niet.

### *Wat te doen als de eigen organisatie of de cliënt zelf een procedure heeft?*

Accountants mogen reageren volgens een procedure van de eigen organisatie of van de cliënt, als de situatie voldoet aan de volgende twee voorwaarden:

Accountants mogen er redelijkerwijs op vertrouwen dat een procedure van de eigen organisatie of van de cliënt toereikend is (eerste lid, onderdeel a); én

Dit moet mogelijk zijn onder andere wet- en regelgeving die bepaalt hoe de accountant op deze relevante niet-naleving moet reageren (eerste lid, onderdeel b).

Accountants die volgens de procedure van de eigen organisatie of van de cliënt reageren, hoeven de artikelen in de paragrafen 3 of 4 van de NV NOCLAR niet toe te passen (tweede lid).

### *Opmerking*

Dit soort procedures regelen meestal bij wie een relevante niet-naleving kan worden gemeld. Dit kunnen andere personen zijn dan met wie de accountant de relevante niet-naleving bespreekt volgens de normale procedure van de NV NOCLAR. Bijvoorbeeld een compliance officer, vertrouwenspersoon, interne auditfunctie of een auditcommissie. Dit is geen bezwaar. Accountants kunnen dan nog steeds volgens die procedure reageren, als ze er redelijkerwijs op mogen vertrouwen dat deze toereikend is.

### *Let op!*

- Krijgen accountants op enig moment aanwijzingen dat de procedure toch niet toereikend is? Dan moeten ze toch nog zelf reageren. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Wat te doen bij aanwijzingen dat toch niet passend is gereageerd?' verderop in de toelichting op dit artikel;
- Lijkt direct handelen door een bevoegde instantie noodzakelijk om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken? Dan melden accountants de relevante niet-naleving onmiddellijk aan die bevoegde instantie volgens artikel 6 van de NV NOCLAR. Er is dan geen tijd om een procedure te volgen.

### *Procedure 'toereikend'?*

Een procedure is toereikend als die ertoe leidt dat de eigen organisatie of de cliënt een melding onderzoekt en de maatregelen neemt die in de situatie nodig zijn. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of een procedure toereikend is. Ze vragen zich dan ook af hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit waarschijnlijk ziet. Vragen die ze zich ook stellen zijn bijvoorbeeld:

- Regelt de procedure dat de eigen organisatie of de cliënt passend reageert? In de toelichting op de artikelen 10 en 16 kunt u lezen wat de NV NOCLAR met passend reageren bedoelen;
- Meldt de eigen organisatie of de cliënt de relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie? Dit is helemaal van belang als dit volgens wet- en regelgeving zou moeten;
- Informeert de eigen organisatie of de cliënt anderen over de relevante niet-naleving als dit voor hen van belang is?

### *'Redelijkerwijs erop mogen vertrouwen'?*

Wat betekent 'redelijkerwijs erop mogen vertrouwen' dat een procedure van de eigen organisatie of van de cliënt toereikend is? Dit betekent dat accountants goede redenen moeten hebben voor dit vertrouwen. Ze hebben er goed over nagedacht of ze volgens die procedure mogen reageren. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of ze dit vertrouwen mogen hebben. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk vindt dat ze volgens die procedure mogen reageren. Of dat die derde juist verwacht dat ze toch reageren volgens de normale procedure van de NV NOCLAR.

### *'Als dit mogelijk is onder andere wet- en regelgeving die bepaalt hoe de accountant op deze relevante niet-naleving moet reageren'?*

Andere wet- en regelgeving moet wel de ruimte geven om te reageren volgens een procedure bij de eigen organisatie of bij de cliënt. Schrijft bijvoorbeeld de wet- en regelgeving die in het geding is voor hoe accountants moeten reageren? Dan doen ze wat ze volgens die wet- en regelgeving moeten doen. Artikel 5 geldt dan *niet*. Daarnaast is het bij sommige soorten professionele diensten niet mogelijk om te reageren volgens een procedure bij de cliënt. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Procedure bij een cliënt?' verderop in de toelichting op dit artikel.

### *Procedure bij de eigen organisatie?*

Accountants in een senior-positie weten meestal wel hoe een procedure bij de eigen organisatie gewoonlijk verloopt. Hun positie brengt bovendien mee dat ze toegang hebben tot voldoende informatiebronnen om dit te kunnen nagaan. Accountants die geen senior-positie hebben, kunnen vaak alleen afgaan op eigen ervaringen of ervaringen van anderen.

### *Procedure bij de cliënt?*

Accountants die een professionele dienst bij een cliënt uitvoeren, vallen in principe ook onder de uitzondering van artikel 5. Maar het hangt af van de soort opdracht of accountants voor die procedure kunnen kiezen. Er zijn bijvoorbeeld standaarden in de NV COS die accountants verplichten om een relevante niet-naleving met de cliënt te bespreken. Accountants met een controleopdracht moeten dit bijvoorbeeld doen.

### *Vaststellen of procedure toereikend is?*

Accountants hoeven niet actief vast te stellen of een procedure toereikend is. Ze moeten zich achteraf wel kunnen verantwoorden. Ze moeten kunnen uitleggen waarom ze in deze situatie volgens deze procedure mochten reageren. Waarom ze erop mochten vertrouwen dat deze procedure toereikend is. Actief vaststellen is niet vereist, omdat vooral in grote organisaties geen terugkoppeling plaatsvindt. Een terugkoppeling is juist vaak nodig om dit te kunnen vaststellen.

### *Wat te doen bij aanwijzingen dat de procedure toch niet toereikend is?*

Krijgen accountants aanwijzingen dat de procedure toch niet toereikend is? Dan ligt het voor de hand dat accountants dit nagaan en toch nog zelf reageren als dit nodig is. Ze blijven er namelijk zelf verantwoordelijk voor dat passend wordt gereageerd. Het ligt voor de hand om rekening te houden met de maatregelen die de andere accountant, de eigen organisatie of de cliënt al heeft genomen.

### *Verhouding tot Wet Huis voor klokkenluiders (Whvk)*

De NV NOCLAR houden rekening met de Wet Huis voor klokkenluiders (Whvk)<sup>12</sup>. Die wet verplicht werkgevers een procedure te hebben die regelt hoe zij omgaan met een melding van een vermoeden van een

<sup>12</sup> De Whvk is op 1 juli 2016 in werking getreden. De Whvk wil twee doelen bereiken. De Whvk wil rechtsbescherming aan klokkenluiders bieden. De Whvk wil daarnaast helpen om maatschappelijke misstanden op te lossen. Met de Whvk moet het voor werknemers en opdrachtnemers gemakkelijker worden om een misstand te melden. En ze worden beter beschermd tegen benadeling. Een klokkenluider mag niet worden benadeeld omdat hij te goeder trouw en naar behoren een vermoeden van een misstand meldt. Onder benadeling vallen onder ander ontslag, demoties, het onthouden van promotie, disciplinaire maatregelen, het opzeggen van de opdracht, maar ook pesten en andere vormen van intimidatie.



misstand binnen de organisatie. Het gaat om misstanden waarbij het maatschappelijk belang in het geding is. Volgens de Whvk moet in deze procedure worden vastgelegd bij wie in de organisatie een vermoeden van een misstand kan worden gemeld. Het begrip 'werknemer' in de Whvk is ruim gedefinieerd. Opdrachtnemers vallen er ook onder. Een relevante niet-naleving volgens de NV NOCLAR valt ook onder de Whvk en dus ook onder een procedure volgens de Whvk. Een procedure volgens de Whvk is verplicht voor werkgevers met meer dan 50 werknemers. Werkgevers met minder dan 50 werknemers kunnen ook kiezen voor een procedure zoals die volgens de Whvk. Het maakt voor artikel 5 van de NV NOCLAR niet uit of de eigen organisatie of de cliënt wel of niet volgens de Whvk een procedure moet hebben.

#### *Anonieme melding?*

Een procedure volgens de Whvk kent gewoonlijk de mogelijkheid om anoniem te melden. Ook dan mogen accountants ervoor kiezen volgens de procedure van de eigen organisatie of van de cliënt te reageren. De situatie moet dan wel aan de voorwaarden voldoen die artikel 5 stelt.

## **Paragraaf 2 Onmiddellijk melden**

### **Toelichting bij artikel 6**

#### *Over welke situaties gaat artikel 6?*

Er dreigt gevaar! Uitstel is niet mogelijk. Het lijkt noodzakelijk dat een bevoegde instantie nu wat doet. Het gaat hier om situaties waar aanzienlijke schade lijkt te ontstaan door het handelen van de eigen organisatie of de cliënt. Het gaat hier vooral om:

- maatschappelijk gevaar;
- maatschappelijke schade.

Daar is het raakvlak met het algemeen belang en met de verantwoordelijkheid van een accountant om te handelen in het algemeen belang. Een accountant zou toevallig kunnen zien dat de eigen organisatie of de cliënt bijvoorbeeld olie op het oppervlaktewater loost. Of dat deze gevaarlijke stoffen opslaat en er gevaar dreigt voor de veiligheid van werknemers of van de omgeving. Meer voorbeelden staan bij de vraag 'Aanzienlijke schade?' verderop in de toelichting op dit artikel.

#### *Wie moeten dit artikel toepassen?*

Alle accountants moeten artikel 6 toepassen. Het maakt niet uit of ze wel of geen senior-positie hebben, of dat ze een controleopdracht of een niet-controleopdracht uitvoeren. De enige uitzondering op de meldplicht staat in het tweede lid van artikel 6. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Een andere accountant meldt al. Wat nu?' verderop in de toelichting op dit artikel. Artikel 6 is een aanvulling op de wet- en regelgeving die in het geding is.

#### *Wat moeten accountants doen?*

Lijkt het noodzakelijk dat een bevoegde instantie direct handelt om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken? Dan moeten accountants de relevante niet-naleving onmiddellijk aan een bevoegde instantie melden! Dit is belangrijk, want er lijkt aanzienlijke schade te ontstaan. De bevoegde instantie beoordeelt zelf of en zo ja hoe zij reageert. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of ze de relevante niet-naleving moeten melden. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit waarschijnlijk van hen verwacht.

#### *Hoe vaak komen deze situaties voor?*

Situaties als deze zijn zeldzaam. Het gaat om situaties waarin accountants waarschijnlijk ook wel naar een bevoegde instantie zouden zijn gegaan, als ze geen accountant zouden zijn geweest. Situaties waarin het dus logisch is om te melden. Omdat accountants de verantwoordelijkheid hebben om te handelen in het algemeen belang, staat er een meldplicht in de NV NOCLAR. Volgens de VGBA hadden ze de relevante niet-naleving eigenlijk ook al moeten melden.

### *Aanzienlijke schade<sup>13</sup> ?*

Wat aanzienlijke schade is, zal per situatie verschillen. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of aanzienlijke schade lijkt te ontstaan. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk vindt dat er aanzienlijke schade ontstaat. Het hoeft niet altijd te gaan om schade die direct in geld is uit te drukken.

### *Voorbeelden van situaties waarin aanzienlijke schade lijkt te ontstaan:*

- Wanneer de eigen organisatie of de cliënt het water ernstig vervuult. Daardoor kunnen ernstige nadelige gevolgen optreden voor de volksgezondheid en het milieu;
- Wanneer bij de eigen organisatie of bij de cliënt giftige stoffen vrijkomen die schadelijk zijn voor werknemers en de omgeving;
- Wanneer de eigen organisatie of de cliënt op het punt staat om producten te verkopen die schadelijk zijn voor de volksgezondheid of de veiligheid van consumenten. Bijvoorbeeld bedorven of besmette producten of producten met explosiegevaar;
- Wanneer de eigen organisatie of de cliënt op het punt staat om wapens te leveren aan landen die op sanctielijst staan.

Het gaat in deze situaties om maatschappelijk gevaar of maatschappelijke schade. Wanneer bijvoorbeeld de belangen van werknemers of schuldeisers in het geding zijn, is er een raakvlak met het algemeen belang. Maar accountants hebben geen meldplicht als bijvoorbeeld alleen een directeur-groootaandeelhouder schade lijdt.

### *Verklaring vragen van eigen organisatie of cliënt?*

In dit soort situaties is geen tijd om de eigen organisatie of de cliënt eerst om een verklaring te vragen. Het is nodig dat accountants onmiddellijk melden, omdat aanzienlijke schade lijkt te ontstaan.

### *Opmerking*

Is er wel tijd om een verklaring te vragen? Wat accountants dan moeten doen, kunt u lezen bij de vraag 'Wel tijd om de eigen organisatie of cliënt om een verklaring te vragen?' verderop in de toelichting op dit artikel.

### *Overleg toegestaan?*

Accountants mogen overleggen over hun inschatting van de situatie. Bijvoorbeeld om te polsen of een andere accountant in deze situatie de relevante niet-naleving ook zou melden. Ze moeten wel meteen overleggen. Overleg mag ook niet tot vertraging leiden. Op basis van de feiten lijkt direct handelen door een bevoegde instantie namelijk noodzakelijk. Daarom is het nodig dat ze de relevante niet-naleving onmiddellijk melden.

### *Eigen organisatie of cliënt vooraf informeren over melding?*

Accountants informeren de eigen organisatie of de cliënt *niet* dat ze de relevante niet-naleving gaan melden. Daar is geen tijd voor. Het ligt voor de hand om deze achteraf hierover te informeren. Behalve als dit niet kan vanwege andere wet- en regelgeving of zwaarwegende belangen (artikel 4, derde lid).

### *Opmerking*

Het kan dat een accountant al met de eigen organisatie of met de cliënt in gesprek is over de relevante niet-naleving. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Lijkt aanzienlijke schade te ontstaan tijdens de normale procedure?' verderop in de toelichting op dit artikel.

<sup>13</sup> *Aanzienlijke schade*: 'ernstige nadelige gevolgen voor de eigen organisatie of voor de cliënt, de daarbij werkzame of daaraan verbonden personen, beleggers, schuldeisers, andere belanghebbenden of voor de maatschappij'(definitie in de NV NOCLAR).

### *Welke bevoegde instantie?*

De NV NOCLAR regelen niet bij welke bevoegde instantie accountants een relevante niet-naleving volgens artikel 6 moeten melden. Als accountants niet weten bij welke bevoegde instantie ze moeten zijn, ligt het voor de hand om de relevante niet-naleving te melden bij een algemene bevoegde instantie. Bijvoorbeeld de politie of de brandweer. Zo gaat geen tijd verloren. Normaal gesproken wijst de wet- en regelgeving die in het geding is een bevoegde instantie aan. Dit kan een toezichthouder zijn. Voorbeelden van bevoegde instanties zijn:

- AFM;
- Autoriteit Consument & Markt (ACM);
- Divisie Inlichtingen- en Opsporingsdienst van de Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit (NVWA- IOD);
- DNB;
- FIOD (Belastingdienst);
- FIU-Nederland;
- Fraudemeldpunt KLPD.

### *Hoe melden?*

De NV NOCLAR regelen niet hoe een melding bij de bevoegde instantie eruit moet zien. De NV NOCLAR regelen alleen dat accountants een relevante niet-naleving onmiddellijk moeten melden. Als een bevoegde instantie meer informatie nodig heeft, dan vraagt die daar waarschijnlijk om.

### *Niet in strijd met geheimhoudingsplicht*

Accountants die volgens artikel 6 melden, handelen niet in strijd met hun geheimhoudingsplicht. Ook niet als ze stukken aan de bevoegde instantie afgeven waarmee ze de melding onderbouwen. Een melding volgens artikel 6 is een uitzondering op deze plicht. U kunt hier meer over lezen in paragraaf 2 van deze toelichting onder het kopje 'Uitzondering op geheimhoudingsplicht'.

In verschillende wetten is er voor sommige meldplichten een 'vrijwaringsbepaling'. Regelgeving van de NBA kan geen vrijwaring regelen. Uit de jurisprudentie over wettelijke meldplichten valt het volgende af te leiden. Accountants die te goeder trouw een melding doen bij een bevoegde instantie, handelen niet snel tuchtrechtelijk verwijtbaar en zijn niet snel aansprakelijk voor schade. Ze moeten wel zorgvuldig hebben gehandeld. Het ligt voor de hand dat accountants die volgens artikel 6 melden, net zo handelen als bij wettelijke meldplichten.

### *Wel tijd om de eigen organisatie of cliënt om een verklaring te vragen?*

Schatten accountants in dat er wel tijd is om de eigen organisatie of de cliënt eerst om een verklaring te vragen? Dan reageren ze volgens de normale procedure uit paragraaf 3 of 4 van de NV NOCLAR. Ze bespreken de relevante niet-naleving met de eigen organisatie of met de cliënt. Ze dringen aan op maatregelen. Ze blijven in gesprek zo lang dit kan. Ze houden in de gaten of de eigen organisatie of de cliënt reageert en hoe. Schiet de eigen organisatie of de cliënt niet op met het nemen van maatregelen en is uitstel niet langer mogelijk? Dan onderbreken accountants de normale procedure. Ze melden de relevante niet-naleving onmiddellijk bij een bevoegde instantie.

### *Lijkt aanzienlijke schade te ontstaan tijdens de normale procedure?*

Accountants die volgens de normale procedure van paragraaf 3 of 4 van de NV NOCLAR reageren, kunnen ook met artikel 6 te maken krijgen. Er kan namelijk onverwachts iets gebeuren waardoor aanzienlijke schade lijkt te ontstaan. Ze onderbreken dan de normale procedure. Ze melden de relevante niet-naleving onmiddellijk bij een bevoegde instantie.

*Een andere accountant meldt al. Wat nu?*

Weten accountants dat een andere accountant de relevante niet-naleving al bij een bevoegde instantie heeft gemeld volgens artikel 6? Dan hoeven ze niet zelf te melden (artikel 6, tweede lid). Dit is een uitzondering op de meldplicht van artikel 6. Accountants moeten dus weten dat een ander heeft gemeld. Het is niet voldoende dat ze daar redelijkerwijs op mogen vertrouwen zoals in een 'normale' situatie (artikel 4, tweede lid). Waarom geldt de uitzondering alleen als accountants dit weten? Omdat het van groot belang is dat de bevoegde instantie écht op de hoogte wordt gesteld. Het is niet erg als meer accountants dezelfde relevante niet-naleving melden. De maatschappelijke schade of het maatschappelijk gevaar rechtvaardigt dit.

Hoe kunnen accountants weten dat een andere accountant de relevante niet-naleving al heeft gemeld? Bijvoorbeeld doordat ze ernaast stonden toen die ander met de bevoegde instantie belde. Heeft een andere accountant de relevante niet-naleving al gemeld? Dan mogen accountants ervan uitgaan dat die dat goed heeft gedaan. Twijfelen ze hieraan? Dan melden ze de relevante niet-naleving toch nog zelf en wel onmiddellijk! Er is in deze situatie namelijk geen tijd om eerst na te gaan of een melding juist en volledig is.

**Paragraaf 3 Relevante niet-naleving bij de eigen organisatie**

*Wie moeten paragraaf 3 toepassen?*

Het volgende schema laat zien welke artikelen gelden voor accountants die zich bewust worden van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie. De artikelen in paragraaf 3 vormen de 'normale procedure' van de NV NOCLAR. Het kan dat een andere accountant al reageert of dat de eigen organisatie zelf een procedure heeft om op de relevante niet-naleving te reageren. Voor die situaties gelden andere regels (artikel 4, tweede lid, en artikel 5). Accountants die deze regels mogen toepassen, hoeven niet te reageren volgens paragraaf 3 van de NV NOCLAR. In de situatie van artikel 6 doen accountants onmiddellijk een melding bij een bevoegde instantie. Er is dan geen tijd om de normale procedure te volgen. Artikel 17 is overgangsrecht.

Wie / Waar relevante niet-naleving	Paragraaf 1 en 2	Paragraaf 3	Paragraaf 4	Paragraaf 5
Accountant met senior-positie bij de eigen organisatie	artikelen 1 t/m 3 en mogelijk artikelen 4 t/m 6	alle artikelen		artikel 17
Accountant zonder senior-positie bij de eigen organisatie	artikelen 1 t/m 3 en mogelijk artikelen 4 t/m 6	artikel 7, eerste en tweede lid		artikel 17

*Tabel 2 Welke artikelen gelden voor welke accountant (relevante niet-naleving bij de eigen organisatie)?*

**Toelichting bij artikel 7**

*Wie moeten artikel 7 toepassen?*

- Accountants in een senior-positie passen heel artikel 7 toe. Ze hoeven niet altijd een direct leidinggevende te hebben. In dat geval gelden het eerste en tweede lid niet voor hen;
- Accountants die geen senior-positie hebben, hoeven alleen de eerste twee leden van artikel 7 toe te passen. Ze mogen het derde lid wel toepassen.

### *Wat moeten accountants doen?*

Accountants bespreken de relevante niet-naleving binnen de eigen organisatie. Met wie ze de relevante niet-naleving bespreken, hangt af van hun positie.

#### *Let op!*

Zijn er zwaarwegende belangen om de relevante niet-naleving niet te bespreken met bepaalde personen binnen de eigen organisatie? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Dan bespreken accountants de relevante niet-naleving niet met hen. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

#### *Relevante niet-naleving met de direct leidinggevende bespreken (eerste lid)*

Accountants bespreken de relevante niet-naleving met hun direct leidinggevende. Misschien heeft die een verklaring. Mogelijk vinden ze daarna dat er toch geen relevante niet-naleving is. Dan hoeven ze niets meer te doen. Vinden ze dat de eigen organisatie wat aan de relevante niet-naleving moet doen? Dan bespreken accountants ook de vraag 'hoe verder?' Dit zorgt er mogelijk voor dat de direct leidinggevende de relevante niet-naleving laat onderzoeken. En dat de eigen organisatie alle maatregelen neemt die in deze situatie nodig zijn.

#### *Direct leidinggevende betrokken (tweede lid)?*

Lijkt de direct leidinggevende bij de relevante niet-naleving betrokken? Dan kan het toch goed zijn om de relevante niet-naleving met hem te bespreken (hoor en wederhoor). Natuurlijk is dit niet verstandig als dit er waarschijnlijk toe leidt dat deze persoon het opsporen moeilijker of onmogelijk maakt. Accountants bespreken de relevante niet-naleving dan niet met hun direct leidinggevende of ze doen dit later. Dit zijn namelijk zwaarwegende belangen die zich tegen bespreken verzetten (artikel 4, derde lid).

*(Tweede lid, onderdeel a)* Bespreken accountants de relevante niet-naleving niet met hun direct leidinggevende? Dan bespreken ze deze wél met de direct leidinggevende van hun direct leidinggevende. Vermoeden ze dat die ook bij de relevante niet-naleving betrokken is? Of dat meer personen betrokken zijn in de hiërarchische lijn om verantwoording aan af te leggen? Dan bespreken ze de relevante niet-naleving met een andere leidinggevende. Dit kan iemand uit dezelfde hiërarchische lijn zijn maar dit hoeft niet. Ook kunnen ze de relevante niet-naleving met bijvoorbeeld een compliance officer bespreken. Accountants beoordelen zelf met wie ze in dit geval het best de relevante niet-naleving kunnen bespreken. Ze passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af met wie een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde de relevante niet-naleving waarschijnlijk zou bespreken.

*(Tweede lid, onderdeel b)* Vermoeden accountants pas na het gesprek met hun direct leidinggevende dat die betrokken is? Dan bespreken ze de relevante niet-naleving ook met zijn direct leidinggevende. Wat bij artikel 7, tweede lid, onderdeel a, staat over mogelijke betrokkenheid, geldt hier ook.

#### *Accountants in een senior-positie?*

Accountants in een senior-positie bespreken de relevante niet-naleving ook met het management en met de met governance belaste personen van de eigen organisatie. Of ze zorgen ervoor dat een ander dit doet (artikel 7, derde lid). Er zijn drie situaties mogelijk:

- Hebben ze zelf toegang tot het management en de met governance belaste personen? Dan ligt het voor de hand dat ze de relevante niet-naleving meteen zelf met hen bespreken;
- Laten ze een ander dit doen? Dan stellen ze vast of die ander dit inderdaad heeft gedaan;
- Blijkt die ander dit toch niet te hebben gedaan of twijfelen ze hieraan? Dan bespreken ze de relevante niet-naleving toch nog zelf met het management en met de met governance belaste personen.

Vinden accountants in een senior-positie het nodig dat de eigen organisatie maatregelen neemt? Kunnen ze deze maatregelen vanuit hun eigen positie redelijkerwijs niet zelf nemen? Dan ligt het voor de hand dat

ze aandringen op deze maatregelen in het gesprek met het management of met de met governance belaste personen. Of ze zorgen ervoor dat een ander bij hen daarop aandringt

### *Hoe verder?*

Accountants in een senior-positie nemen maatregelen als dit nodig is (artikel 8).

Accountants die geen senior-positie hebben zijn nu klaar. Ze mogen wel meer doen.

### **Toelichting bij artikel 8**

#### *Wie moeten artikel 8 toepassen?*

Alleen accountants in een senior-positie moeten artikel 8 toepassen. Dit hoeft alleen als maatregelen nodig zijn.

#### *Wat moeten accountants doen?*

Accountants nemen de maatregelen die nodig zijn en die ze zelf kunnen nemen. Zijn maatregelen nodig die ze niet zelf kunnen nemen? Dan dringen ze bij anderen binnen de eigen organisatie erop aan om die maatregelen te nemen.

#### *Maatregelen in de onderdelen a tot en met d?*

Artikel 8 noemt verschillende soorten maatregelen. Welke maatregelen nodig zijn, hangt van de situatie af. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af welke maatregelen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk verwacht. Enkele opmerkingen over deze maatregelen:

- Soms zijn meerdere soorten maatregelen nodig. 'Of' in onderdeel c betekent 'en/of';
- De maatregelen in de onderdelen a en d hoeven geen alternatieven van elkaar te zijn. Soms zijn beide soorten maatregelen nodig: maatregelen die een dreigende niet-naleving voorkomen (onderdeel a) én maatregelen die voorkomen dat deze relevante niet-naleving nog eens dreigt (onderdeel d);
- De maatregelen in onderdeel b zijn erop gericht de situatie te herstellen. Deze maatregelen moeten de gevolgen van een niet-naleving zo veel mogelijk wegnemen. Ze moeten er ook toe leiden dat de eigen organisatie weer volgens de wet- en regelgeving handelt;
- De maatregel in onderdeel c is geen meldplicht voor accountants. Onderdeel c gaat over de situatie dat de eigen organisatie een meldplicht heeft. De eigen organisatie moet dus melden. Heeft de eigen organisatie een accountant in een senior-positie aangewezen om dit soort meldingen te doen? Dan doet die dat. Hij doet dat dan namens de eigen organisatie en volgens de wet- en regelgeving die op de eigen organisatie van toepassing is. Heeft de eigen organisatie een andere persoon hiervoor aangewezen? Dan dringen accountants bij die persoon erop aan om de relevante niet-naleving te melden. Is dat vanuit hun positie redelijkerwijs niet mogelijk? Dan proberen ze van de met governance belaste personen instemming te krijgen om die persoon de relevante niet-naleving te laten melden.

#### *'Redelijkerwijs te nemen maatregelen'?*

Het hangt van hun precieze positie af welke maatregelen accountants redelijkerwijs kunnen nemen. Die positie brengt meestal bepaalde bevoegdheden mee. Ze nemen die maatregelen die ze in hun positie en met hun bevoegdheden kunnen nemen. Ze kunnen deze maatregelen zelf nemen. Of ze laten een ander deze maatregelen nemen. Dan moeten ze die ander daar opdracht toe kunnen geven.

Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen welke maatregelen ze redelijkerwijs kunnen nemen vanuit hun positie. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht dat ze deze maatregelen nemen.

Geven accountants een ander opdracht om maatregelen te nemen? Dan stellen ze vast of die ander dit inderdaad heeft gedaan. Ze moeten namelijk achteraf kunnen uitleggen dat ze alle maatregelen hebben genomen die ze redelijkerwijs konden nemen. Blijkt die ander toch geen maatregelen te hebben genomen of onvoldoende maatregelen? Dan nemen ze deze maatregelen toch nog zelf.

### *Wat als accountants maatregelen niet kunnen nemen?*

Zijn maatregelen nodig die accountants redelijkerwijs niet zelf kunnen nemen of niet door een ander kunnen laten nemen? Dan dringen ze bij anderen binnen de eigen organisatie erop aan om deze maatregelen te nemen. Ze kunnen dit in elk geval doen bij de personen met wie ze de relevante niet-naleving bespreken. Nemen die personen die maatregelen niet en geven ze ook anderen daar geen opdracht voor? Dan proberen accountants instemming te krijgen van de met governance belaste personen om die maatregelen te laten nemen. Dit is dan een maatregel die ze redelijkerwijs wel kunnen nemen.

### *Let op!*

Zijn er zwaarwegende belangen om de relevante niet-naleving niet te bespreken met bepaalde personen binnen de eigen organisatie? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Dan dringen accountants niet bij hen op maatregelen aan. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

### *Overleg toegestaan?*

Accountants mogen overleggen of ze maatregelen moeten nemen en zo ja welke. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Mogen accountants overleggen?' in de toelichting op artikel 3. Wat daar staat, geldt hier ook.

### *Hoe verder?*

Hebben accountants bij anderen moeten aandringen om maatregelen te nemen? Dan moeten ze beoordelen of hun eigen organisatie passend heeft gereageerd (artikel 10). Ze moeten ook beoordelen of ze zelf nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen (artikel 11). Ze beoordelen daarnaast of ze andere accountants moeten informeren (artikel 9).

Hebben accountants zelf alle maatregelen genomen of laten nemen die in deze situatie nodig zijn? Dan zijn ze klaar. Er is geen aanleiding om de reactie van de eigen organisatie te beoordelen. De eigen organisatie heeft namelijk, via hen, op tijd en passend gereageerd. Accountants hoeven ook niet te beoordelen of ze nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen. Ze hebben al alles gedaan wat in het algemeen belang van hen mocht worden verwacht.

## **Toelichting bij artikel 9**

### *Wie moeten artikel 9 toepassen?*

Alleen accountants in een senior-positie moeten artikel 9 toepassen. Ze passen artikel 9 alleen toe in de situatie die voldoet aan de volgende voorwaarden:

- Ze weten dat een andere accountant 'van buiten de eigen organisatie' een opdracht uitvoert waarvoor het 'van belang' is om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn; én
- Ze weten dat de eigen organisatie die andere accountant nog niet zelf heeft geïnformeerd en ze verwachten dat de eigen organisatie dit niet op tijd doet.

### *'Eindverantwoordelijke accountants van buiten de eigen organisatie'*

Een eindverantwoordelijke accountant<sup>14</sup> van buiten de eigen organisatie werkt bij een andere organisatie dan de eigen organisatie van de accountant in een senior-positie. De eigen organisatie is cliënt van een eindverantwoordelijke accountant van buiten de eigen organisatie. Een eindverantwoordelijke accountant van buiten de eigen organisatie is bijvoorbeeld een accountant die de wettelijke controle van de jaarrekening uitvoert of een accountant die een subsidieverantwoording controleert.

---

<sup>14</sup> *Eindverantwoordelijke accountant*: 'accountant die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance- of aan assurance verwante opdracht onder toepassing van de NV COS en de accountantsverklaring ondertekent' (definitie in artikel 1 van de NVKS).

### *Wat moeten accountants doen?*

In deze situatie informeren accountants de eindverantwoordelijke accountants van buiten de eigen organisatie over de relevante niet-naleving. Door deze accountants te informeren, 'worden die zich bewust van informatie die op een relevante niet-naleving wijst' (artikel 2). Deze accountants reageren ook weer op de relevante niet-naleving. Nederlandse accountants doen dit volgens de NV NOCLAR. Volgens de regels die gelden voor een relevante niet-naleving bij de cliënt. Buitenlandse accountants hebben mogelijk hun eigen regels.

### *Let op!*

Zijn er zwaarwegende belangen om de relevante niet-naleving niet te bespreken met andere accountants? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Dan bespreken accountants de relevante niet-naleving niet met hen. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

### *Geen onderzoeksplicht*

Accountants hoeven niet te onderzoeken of accountants van buiten de eigen organisatie bij hen opdrachten uitvoeren. Ze hoeven alleen de accountants te informeren waarvan ze weten dat die een opdracht uitvoeren.

### *Let op!*

Als de eigen organisatie een wettelijke controle moet laten uitvoeren, ligt dit anders! U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Wettelijke controle?' verderop in de toelichting op dit artikel.

### *'Van belang'?*

Wanneer is het voor eindverantwoordelijke accountants van buiten de eigen organisatie van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte zijn? Als ze daarmee fouten in de uitvoering of in de uitkomst van hun opdracht kunnen voorkomen. Helemaal als het waarschijnlijk is dat ook gebruikers van buiten de eigen organisatie op het resultaat van deze opdracht afgaan. Dit is bijvoorbeeld het geval bij een controleopdracht van de jaarrekening. Accountants die op de hoogte zijn, kunnen beoordelen wat de mogelijke gevolgen voor hun opdracht zijn. Ze kunnen met de relevante niet-naleving rekening houden. Accountants in een senior-positie passen professionele oordeelsvorming toe, als ze zich afvragen of deze informatie van belang is voor een eindverantwoordelijke accountant van buiten de eigen organisatie. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht dat ze hem informeren. Hierbij past ook de vraag wie naast de eigen organisatie belang heeft bij de uitkomst van de opdracht.

### *Wettelijke controle?*

Als de eigen organisatie een wettelijke controle moet laten uitvoeren, dan weten accountants dat. De NV NOCLAR gaan ervan uit dat ze dan ook weten wie daar eindverantwoordelijk voor is: wie de externe accountant is volgens de Wta. Weten ze dat hun eigen organisatie de externe accountant nog niet heeft geïnformeerd en verwachten ze dat deze dit niet op tijd doet? Dan informeren ze de externe accountant zelf. Het is voor een externe accountant namelijk altijd van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn. Hierdoor stellen ze de externe accountant ook in staat om Standaard 250 van de NV COS na te leven.

### *Vrijwillige controle van de jaarrekening?*

Als de eigen organisatie een accountant een vrijwillige controle van de jaarrekening laat uitvoeren, geldt bijna hetzelfde als wanneer de eigen organisatie een wettelijke controle moet laten uitvoeren. Wat is het verschil? Accountants hoeven niet te weten dat hun eigen organisatie een vrijwillige controle van de jaarrekening laat uitvoeren. Wat als ze dit wel weten? Dan informeren ze die accountant zelf. Dit moet als ze weten dat de eigen organisatie dit nog niet heeft gedaan en als ze verwachten dat de eigen organisatie dit niet op tijd doet.



### *Beoordelings- of samenstelopdrachten?*

Zijn er eindverantwoordelijke accountants van buiten de eigen organisatie die een beoordelings- of samenstelopdracht van financiële informatie uitvoeren bij de organisatie van een accountant in een seniorpositie?

Het is voor deze accountants meestal ook van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn. Accountants in een senior-positie passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of ze hen moeten informeren. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit waarschijnlijk van hen verwacht.

### *Niet in strijd met geheimhoudingsplicht*

Accountants die volgens artikel 9 andere accountants informeren, handelen niet in strijd met hun plicht om vertrouwelijke informatie geheim te houden. Artikel 9 is een uitzondering op deze plicht. U kunt hier meer over lezen in paragraaf 2 van deze toelichting onder het kopje 'Uitzondering op geheimhouding'.

### *Waarom niet meteen zelf andere accountants informeren?*

Het is de verantwoordelijkheid van de eigen organisatie om maatregelen te nemen. Daarbij past het dat de eigen organisatie zelf andere accountants informeert.

## **Toelichting bij artikel 10**

### *Wie moeten artikel 10 toepassen?*

Alleen accountants in een senior-positie moeten artikel 10 toepassen. Dit is alleen nodig als ze bij anderen binnen de eigen organisatie op maatregelen hebben aangedrongen toen ze artikel 8 toepasten. Ze hoeven artikel 10 dus niet toe te passen op de maatregelen die ze zelf al hebben genomen of anderen hebben laten nemen (artikel 8).

### *Wat moeten accountants doen?*

Accountants beoordelen of de eigen organisatie passend heeft gereageerd of passend reageert. In het tweede lid van artikel 10 staan zaken die ze in elk geval in hun beoordeling meenemen.

### *Eenmalige beoordeling of vaker?*

Het hangt van de situatie af of accountants de reactie van de eigen organisatie eenmalig beoordelen of dat ze dit vaker doen. Voeren ze deze beoordeling uit terwijl de eigen organisatie nog bezig is met een onderzoek naar de relevante niet-naleving? Of is deze nog bezig met maatregelen nemen? Dan blijven accountants in de gaten houden of de eigen organisatie doet wat die zou moeten doen. Accountants moeten namelijk ook beoordelen of de eigen organisatie inderdaad alle maatregelen heeft genomen die nodig zijn. Wanneer beoordelen accountants voor het eerst of de eigen organisatie passend heeft gereageerd of passend reageert? Ook dat hangt van de situatie af. Is het nodig dat hun eigen organisatie opschiet? Dan ligt het voor de hand dat ze dit snel gaan beoordelen.

### *'Passend reageren'?*

Het hangt van de situatie af wat passend reageren is. Heeft de eigen organisatie alle maatregelen genomen die nodig en redelijkerwijs mogelijk zijn? Dan heeft de eigen organisatie passend gereageerd. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van de eigen organisatie verwacht. Welke maatregelen zou de eigen organisatie moeten en kunnen nemen, en op welk moment? Vragen die accountants zich stellen zijn bijvoorbeeld:

- Neemt de eigen organisatie alle maatregelen die in deze situatie nodig en redelijkerwijs mogelijk zijn?
- Zorgen de maatregelen er bijvoorbeeld voor dat een dreigende niet-naleving geen echte niet-naleving wordt? Of dat schade wordt voorkomen of wordt beperkt? Of dat de relevante niet-naleving zich niet zal herhalen?

- Meldt de eigen organisatie de relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie als zij de relevante niet-naleving volgens wet- en regelgeving zou moeten melden?

### *Hoe verder?*

Of accountants zelf nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen, hangt af van hoe hun eigen organisatie reageert. Heeft de eigen organisatie niet passend gereageerd? Dan moeten ze artikel 11 toepassen. Heeft de eigen organisatie wel passend gereageerd? Dan zijn ze klaar.

### **Toelichting bij artikel 11**

#### *Wie moeten artikel 11 toepassen?*

Alleen accountants in een senior-positie moeten artikel 11 toepassen. Dit is alleen nodig als ze hebben vastgesteld dat de eigen organisatie niet passend heeft gereageerd of niet passend reageert.

#### *Wat moeten accountants doen?*

Accountants beoordelen of zij zelf nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen (eerste lid). Oordelen ze dat dit nodig is? Dan nemen ze deze maatregelen (tweede lid). Accountants informeren de eigen organisatie als ze een melding gaan doen bij een bevoegde instantie (derde lid).

#### *Zelf maatregelen in het algemeen belang nemen?*

Het gaat om maatregelen die accountants vanuit hun positie redelijkerwijs niet namens de eigen organisatie konden nemen toen ze artikel 8 toepasten. Het zijn maatregelen die ze redelijkerwijs wel kunnen nemen vanuit hun persoonlijke verantwoordelijkheid als accountant. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of zij nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen en zo ja welke. Ze vragen zich dan ook af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht. Vragen die accountants zich stellen zijn bijvoorbeeld:

#### *Zijn maatregelen dringend nodig?*

- Heeft de eigen organisatie meld- of andere medewerkingsverplichtingen volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Komt de eigen organisatie deze wettelijke plichten na?
- Is het niet-naleven van wet- en regelgeving in aanzienlijke mate doorgewerkt in de bedrijfscultuur van de eigen organisatie?
- Hebben accountants nog voldoende vertrouwen in de integriteit van de personen in het management en van de met governance belaste personen?
- Welke maatregelen kunnen ze redelijkerwijs nemen?

#### *Let op!*

Het kan dat direct handelen door een bevoegde instantie inmiddels noodzakelijk lijkt om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken. In dat geval meldt een accountant de relevante niet-naleving onmiddellijk bij die bevoegde instantie volgens artikel 6 van de NV NOCLAR.

#### *Voorbeelden van maatregelen in het algemeen belang*

Accountants kunnen bijvoorbeeld zelf het volgende doen als maatregel in het algemeen belang:

- De maatregelen nemen die de eigen organisatie zou moeten nemen volgens de wet- en regelgeving die in het geding is. Accountants zouden dit nodig kunnen vinden als de eigen organisatie bijvoorbeeld meldplichten en andere medewerkingsplichten heeft en deze niet nakomt. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Melding als maatregel in het algemeen belang' hierna in de toelichting op dit artikel;
- Cliënten van de eigen organisatie over de relevante niet-naleving informeren. Accountants zouden dit nodig kunnen vinden als de relevante niet-naleving de belangen van deze cliënten raakt;

- De moedermaatschappij van de eigen organisatie over de relevante niet-naleving informeren. Accountants zouden dit nodig kunnen vinden als het voor de moedermaatschappij van belang is om hiervan op de hoogte te zijn.

#### *Melding als maatregel in het algemeen belang?*

Moet de eigen organisatie de relevante niet-naleving bijvoorbeeld aan een bevoegde instantie melden maar doet deze dit niet? Dan zou een accountant het nodig kunnen vinden om de relevante niet-naleving zelf te melden. De eigen organisatie heeft namelijk niet voor niets een meldplicht volgens de wet. De wetgever heeft het noodzakelijk gevonden dat de bevoegde instantie van de relevante niet-naleving op de hoogte is. Accountants informeren de eigen organisatie dat ze een melding gaan doen (artikel 11, derde lid). Zijn er zwaarwegende belangen waardoor het niet mogelijk is om de eigen organisatie hierover te informeren? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Dan informeren accountants de eigen organisatie niet dat ze een melding gaan doen. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

#### *Overleg toegestaan?*

Accountants mogen overleggen of ze nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen en zo ja welke. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Mogen accountants overleggen?' in de toelichting op artikel 3. Wat daar staat, geldt hier ook.

### **Paragraaf 4 Relevante niet-naleving bij de cliënt**

#### *Wie moeten paragraaf 4 toepassen?*

Het volgende schema laat zien welke artikelen gelden voor accountants die zich bewust worden van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij de cliënt. De artikelen in paragraaf 4 vormen de 'normale procedure' van de NV NOCLAR. Het kan dat een andere accountant al reageert of dat de cliënt zelf een procedure heeft om op de relevante niet-naleving te reageren. Voor die situaties gelden andere regels (artikel 4, tweede lid, en artikel 5). Accountants die deze regels mogen toepassen, hoeven niet te reageren volgens paragraaf 4 van de NV NOCLAR. In de situatie van artikel 6 melden accountants een relevante niet-naleving onmiddellijk bij een bevoegde instantie. Er is dan geen tijd om de normale procedure te volgen. Artikel 17 is overgangsrecht.

<b>Wie/ Waar relevante niet-naleving</b>	<b>Paragraaf 1 en 2</b>	<b>Paragraaf 3</b>	<b>Paragraaf 4</b>	<b>Paragraaf 5</b>
Accountant met controleopdracht bij de cliënt	artikelen 1 t/m 3 en mogelijk artikelen 4 t/m 6		alle artikelen	artikel 17
Accountant met niet-controleopdracht bij de cliënt	artikelen 1 t/m 3 en mogelijk artikelen 4 t/m 6		alle artikelen m.u.v. de artikelen 15 en 16, tweede lid	artikel 17

*Tabel 3 Welke artikelen gelden voor welke accountant (relevante niet-naleving bij de cliënt)?*

### **Toelichting bij artikel 12**

#### *Wie moeten artikel 12 toepassen?*

Accountants met een controleopdracht en accountants met een niet-controleopdracht passen artikel 12 toe.

### *Wat moeten accountants doen?*

Accountants bespreken de relevante niet-naleving met de cliënt.

### *Let op!*

Zijn er zwaarwegende belangen waardoor het niet mogelijk is om de relevante niet-naleving met bepaalde personen bij de cliënt te bespreken? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die onderwerp van de relevante niet-naleving is? Dan bespreken accountants de relevante niet-naleving niet met hen. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

### *Met wie bespreken accountants de relevante niet-naleving?*

- Accountants bespreken de relevante niet-naleving in elk geval met hun opdrachtgever;
- Is dit 'passend' in de situatie? Dan bespreken ze de relevante niet-naleving ook met het management op het 'passende verantwoordelijkheidsniveau' van de cliënt;
- Is dit 'passend' in de situatie? Dan bespreken ze de relevante niet-naleving ook met de met governance belaste personen van de cliënt;
- Accountants mogen de relevante niet-naleving daarnaast met de interne auditfunctie van de cliënt bespreken (tweede lid). Dit mag niet in de plaats komen voor het bespreken van de relevante niet-naleving met de opdrachtgever en als dit passend is, met het management en/of met de met governance belaste personen.

### *Opmerking*

'Of' in onderdeel b van artikel 12 moet worden gelezen als 'en/of'.

Misschien heeft de cliënt een verklaring voor de relevante niet-naleving. Mogelijk vinden accountants na dit gesprek dat er toch geen relevante niet-naleving is. Dan hoeven ze niets meer te doen.

Vinden ze dat de cliënt wat aan de relevante niet-naleving moet doen? Dan bespreken accountants ook de vraag 'hoe verder?' Dit zorgt er mogelijk voor dat de cliënt de relevante niet-naleving zal laten onderzoeken en alle maatregelen neemt die in deze situatie nodig zijn. Het ligt voor de hand dat accountants bij hun cliënt daarop aandringen (artikel 13).

### *Oprachtgever?*

Het ligt voor de hand om de relevante niet-naleving in elk geval met de opdrachtgever te bespreken. De opdrachtgever namens de cliënt kan het management zijn maar dit hoeft niet. Dat verklaart waarom artikel 12 de opdrachtgever noemt naast het management.

### *Management op het 'passende verantwoordelijkheidsniveau'?*

Het hangt van de situatie af wat het passende verantwoordelijkheidsniveau is. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af met wie ze de relevante niet-naleving waarschijnlijk moeten bespreken volgens een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde. In elk geval zijn de volgende zaken hierbij van belang:

- De aard, de omstandigheden en de mogelijke gevolgen van de relevante niet-naleving;
- De soort opdracht. Zijn accountants volgens de NV COS verplicht om de relevante niet-naleving met het management te bespreken? Dan doen ze dat;
- Tot welke personen hebben ze toegang om de relevante niet-naleving mee te bespreken?
- Lijkt het management in staat om de relevante niet-naleving te onderzoeken en de nodige maatregelen te nemen?
- Is het aannemelijk dat sprake is van samentopping?
- Lijken personen in het management bij de relevante niet-naleving betrokken? Dan is het passende verantwoordelijkheidsniveau een of meer niveaus hoger dan het niveau van de personen die mogelijk betrokken zijn. Het kan dan toch goed zijn om de relevante niet-naleving ook met de mogelijk betrokken personen te bespreken (hoor en wederhoor). Natuurlijk is dit niet verstandig als dit er waarschijn-

lijk toe leidt dat zij het opsporen moeilijker of onmogelijk maken. Accountants bespreken de relevante niet-naleving dan niet met hen of ze doen dit later. Dit zijn namelijk zwaarwegende belangen die zich tegen bespreken verzetten (artikel 4, derde lid);

- Is de cliënt onderdeel van een groep? Dan kan het passende verantwoordelijkheidsniveau het management zijn van de entiteit die overheersende zeggenschap in de cliënt heeft.

#### *Wanneer is het 'passend' om met de met governance belaste personen te spreken?*

Het hangt af van de situatie of het passend is om de relevante niet-naleving te bespreken met de met governance belaste personen. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht dat ze de relevante niet-naleving met hen bespreken. In elk geval zijn de volgende zaken hier van belang:

- De aard, de omstandigheden en de mogelijke gevolgen van de relevante niet-naleving;
- De soort opdracht. Zijn accountants volgens de NV COS verplicht om de relevante niet-naleving met de met governance belaste personen te bespreken? Dan doen ze dat;
- Zitten de met governance belaste personen ook in het management? Dan hoeven accountants de relevante niet-naleving niet ook nog apart te bespreken met de met governance belaste personen. Die zijn namelijk al op de hoogte;
- Lijkt het management betrokken? Dan bespreken accountants de relevante niet-naleving altijd met de met governance belaste personen. Ze moeten dan wel toegang tot hen hebben;
- Lijken de met governance belaste personen betrokken? Het kan dan toch goed zijn om de relevante niet-naleving met hen te bespreken (hoor en wederhoor). Natuurlijk is dit niet verstandig als dit er waarschijnlijk toe leidt dat zij het opsporen moeilijker of onmogelijk maken. Accountants bespreken de relevante niet-naleving dan niet met hen of ze doen dit later. Dit zijn namelijk zwaarwegende belangen die zich tegen bespreken verzetten (artikel 4, derde lid).

#### *Accountants met een niet-controleopdracht?*

Voor accountants met een niet-controleopdracht is het niet altijd mogelijk om de relevante niet-naleving met de met governance belaste personen te bespreken.

### **Toelichting bij artikel 13**

#### *Wie moeten artikel 13 toepassen?*

Accountants met een controleopdracht en accountants met een niet-controleopdracht moeten artikel 13 toepassen. Dit artikel geldt alleen als maatregelen nodig zijn.

#### *Wat moeten accountants doen?*

Accountants moeten het volgende doen:

- Ze dringen bij hun opdrachtgever erop aan om alle maatregelen te nemen die nodig zijn. Bespreken ze de relevante niet-naleving ook met het management en/of met de met governance belaste personen van de cliënt (artikel 12)? Dan dringen ze ook bij hen daarop aan (artikel 13, eerste lid);
- Accountants hebben een indruk of hun opdrachtgever zijn verplichtingen volgens wet- en regelgeving kent en begrijpt. Hetzelfde geldt voor personen in het management en de met governance belaste personen, als accountants met hen spreken. Denken ze dat een of meer van deze personen hun verplichtingen onvoldoende kennen of begrijpen? Dan adviseren ze die personen om juridisch advies in te winnen of andere specialistische kennis die in deze situatie nodig is (artikel 13, tweede lid).

#### *Let op!*

Zijn er zwaarwegende belangen waardoor het niet mogelijk is om de relevante niet-naleving met bepaalde personen bij de cliënt te bespreken? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Dan dringen accountants niet bij hen op maatregelen aan. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

### *Maatregelen in de onderdelen a tot en met d?*

Artikel 13 noemt verschillende soorten maatregelen. Welke maatregelen nodig zijn, hangt van de situatie af. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af welke maatregelen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van de cliënt verwacht. Enkele opmerkingen over deze maatregelen:

- Soms zijn meerdere soorten maatregelen nodig. 'Of' in onderdeel c betekent 'en/of';
- De maatregelen in de onderdelen a en d hoeven geen alternatieven van elkaar te zijn. Soms zijn beide soorten maatregelen nodig: maatregelen die een dreigende niet-naleving voorkomen (onderdeel a) én maatregelen die voorkomen dat deze relevante niet-naleving nog eens dreigt (onderdeel d);
- De maatregelen in onderdeel b zijn erop gericht de situatie te herstellen. Deze maatregelen moeten de gevolgen van een niet-naleving zo veel mogelijk wegnemen. Ze moeten er ook toe leiden dat de cliënt weer volgens de wet- en regelgeving handelt;
- De maatregel in onderdeel c is geen meldplicht voor accountants. Onderdeel c gaat over de situatie dat de cliënt een meldplicht heeft. De cliënt moet dus melden.

### *Andere accountants met opdrachten?*

Mogelijk is de cliënt ook cliënt van andere accountants. Het kan voor die accountants van belang zijn om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn. Het ligt voor de hand dat accountants bij hun cliënt erop aandringen om die andere accountants te informeren. Het kan dat ze die accountants op enig moment zelf moeten informeren (artikel 14).

### *Hoe verder?*

Accountants met een controleopdracht en accountants met een niet-controleopdracht moeten beoordelen of ze zelf nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen (artikel 16). Ze beoordelen daarnaast of ze andere accountants moeten informeren (artikel 14 en bij een controleopdracht ook artikel 15).

## **Toelichting bij artikel 14**

### *Wie moeten artikel 14 toepassen?*

Accountants met een controleopdracht en accountants met een niet-controleopdracht moeten artikel 14 toepassen. Ze passen artikel 14 alleen toe in de situatie die voldoet aan de volgende voorwaarden:

- Ze weten dat een andere accountant 'van buiten de cliënt' een opdracht uitvoert waarvoor het van belang is om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn; én
- Ze weten dat de cliënt die andere accountant nog niet zelf heeft geïnformeerd en ze verwachten dat de cliënt dit niet op tijd doet.

### *'Eindverantwoordelijke accountants van buiten de cliënt'?*

De cliënt van de accountant met een controleopdracht of met een niet-controleopdracht is ook cliënt van de 'eindverantwoordelijke accountant'<sup>15</sup> van buiten de cliënt'. Een eindverantwoordelijke accountant van buiten de cliënt werkt dus bij een andere organisatie dan die waar de relevante niet-naleving is.

### *Wat moeten accountants doen?*

In deze situatie informeren accountants de eindverantwoordelijke accountants van buiten de cliënt over de relevante niet-naleving. Door deze accountants te informeren, 'worden die zich bewust van informatie die op een relevante niet-naleving wijst' (artikel 2). Deze accountants reageren ook weer op de relevante niet-naleving. Nederlandse accountants doen dit volgens de NV NOCLAR. Buitenlandse accountants hebben mogelijk hun eigen regels.

<sup>15</sup> *Eindverantwoordelijke accountant*: 'accountant die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance- of aan assurance verwante opdracht onder toepassing van de NV COS en de accountantsverklaring ondertekent' (definitie in artikel 1 van de NVKS).

### *Let op!*

Zijn er zwaarwegende belangen waardoor het niet mogelijk is om de relevante niet-naleving met andere accountants te bespreken? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Dan bespreken accountants de relevante niet-naleving niet met hen. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

### *Geen onderzoeksplicht*

Accountants hoeven niet te onderzoeken of er ook andere accountants bij hun cliënt opdrachten uitvoeren. Ze hoeven alleen de accountants te informeren waarvan ze weten dat die een opdracht uitvoeren.

### *Let op!*

Als de cliënt een wettelijke controle moet laten uitvoeren, ligt dit anders! U kunt hier meer over lezen bij vraag 'Wettelijke controle?' verderop in de toelichting op dit artikel.

### *'Van belang'?*

Wanneer is het voor andere accountants van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte zijn? Als ze daarmee fouten in de uitvoering of in de uitkomst van hun opdracht kunnen voorkomen. Helemaal als het waarschijnlijk is dat ook gebruikers van buiten de cliënt op het resultaat van deze opdracht afgaan. Dit is bijvoorbeeld het geval bij een controleopdracht van de jaarrekening. Accountants die op de hoogte zijn, kunnen beoordelen wat de mogelijke gevolgen voor hun opdracht zijn. Ze kunnen met de relevante niet-naleving rekening houden. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe, als ze zich afvragen of deze informatie van belang is voor een andere accountant. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht dat ze die ander informeren. Hierbij past ook de vraag wie naast de cliënt belang heeft bij de uitkomst van de opdracht.

### *Wettelijke controle?*

Als de cliënt een wettelijke controle moet laten uitvoeren, dan weten accountants dat. De NV NOCLAR gaan ervan uit dat ze dan ook weten wie daar eindverantwoordelijk voor is: wie de externe accountant is volgens de Wta. Weten ze dat hun cliënt de externe accountant nog niet heeft geïnformeerd en verwachten ze dat de cliënt dit niet op tijd doet? Dan informeren ze de externe accountant zelf. Het is voor een externe accountant namelijk altijd van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn. Hierdoor stellen ze de externe accountant ook in staat om Standaard 250 van de NV COS na te leven.

### *Vrijwillige controle van de jaarrekening?*

Als de cliënt een accountant een vrijwillige controle van de jaarrekening laat uitvoeren, geldt bijna hetzelfde als wanneer de cliënt een wettelijke controle moet laten uitvoeren. Wat is het verschil? Accountants hoeven niet te weten dat de cliënt een vrijwillige controle van de jaarrekening laat uitvoeren. Wat als ze dit wel weten? Dan informeren ze die accountant zelf. Dit moet als ze weten dat de cliënt dit nog niet heeft gedaan en als ze verwachten dat de cliënt dit niet op tijd doet.

### *Beoordelings- of samenstelopdrachten?*

Zijn er eindverantwoordelijke accountants van buiten de cliënt die beoordelings- en samenstelopdrachten van financiële informatie uitvoeren bij de cliënt? Het is voor deze accountants meestal ook van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn. Accountants met een controleopdracht of met een niet-controleopdracht passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of ze hen moeten informeren. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit waarschijnlijk van hen verwacht.

### *Opvolgend accountant?*

Mogelijk beëindigen accountants hun opdracht volgens artikel 21, derde lid, van de VGBA, voordat ze de opdracht hebben afgerond. Misschien vraagt de cliënt daarna aan een andere accountant om deze opdracht over te nemen. De voormalige accountant hoeft niet uit te zoeken of dit gebeurt en wie de beoogd opvolgend accountant is. Meldt de opvolgend accountant zich bij de voormalige accountant? Vraagt die of er bezwaren zijn om de opdracht te aanvaarden en uit te voeren? Dan informeert de voormalige accountant de opvolgend accountant over de relevante niet-naleving. Hij doet dit volgens artikel 16, onderdeel e, van de VGBA.

### *Niet in strijd met geheimhoudingsplicht*

Accountants die volgens artikel 14 andere accountants informeren, handelen niet in strijd met hun plicht om vertrouwelijke informatie geheim te houden. Artikel 14 is een uitzondering op deze plicht. U kunt hier meer over lezen in paragraaf 2 van deze toelichting onder het kopje 'Uitzondering op geheimhouding'.

### *Waarom niet meteen zelf andere accountants informeren?*

Het is de verantwoordelijkheid van de cliënt om maatregelen te nemen. Daarbij past het dat de cliënt zelf andere accountants informeert.

## **Toelichting bij artikel 15**

### *Wie moeten artikel 15 toepassen?*

- Accountants van een groepsonderdeel passen het eerste lid toe;
- De opdrachtpartners op groepsniveau passen het tweede en het derde lid toe.

### *Opmerking*

Het maakt bij artikel 15 niet uit of deze accountants zelf achter een relevante niet-naleving zijn gekomen of dat een ander hen informeerde.

### *Wat moeten accountants van een groepsonderdeel<sup>16</sup> doen (eerste lid)?*

Accountants van een groepsonderdeel voeren bij een groepsonderdeel werkzaamheden uit voor de groepscontrole. Ze informeren de groepsaccountant over de relevante niet-naleving bij hun groepsonderdeel<sup>17</sup>. Het is voor de groepsaccountant altijd van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn.

### *Wat moeten de opdrachtpartners op groepsniveau doen (tweede lid)?*

De opdrachtpartner op groepsniveau informeert de accountant van een groepsonderdeel over de relevante niet-naleving. Hij doet dit alleen als deze informatie van belang is voor de werkzaamheden voor de groepscontrole bij dát groepsonderdeel. De opdrachtpartners op groepsniveau passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of ze een accountant van een groepsonderdeel moeten informeren. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit waarschijnlijk van hen verwacht.

### *Wat moeten de opdrachtpartners op groepsniveau doen (derde lid)?*

De opdrachtpartner op groepsniveau informeert eindverantwoordelijke accountants<sup>18</sup> die een 'andere' controleopdracht uitvoeren bij een groepsonderdeel. Hij doet dit alleen als de situatie voldoet aan de volgende voorwaarden:

---

16 *Accountant van een groepsonderdeel*: een accountant die, op verzoek van de groepsaccountant, ten behoeve van de groepscontrole werkzaamheden uitvoert met betrekking tot financiële informatie die verband houdt met een groepsonderdeel (definitie in de begrippenlijst van de NV COS).

17 *Groepsonderdeel*: een entiteit of zakelijke activiteit waarvoor het management op groepsniveau of op het niveau van een groepsonderdeel financiële informatie opstelt die in de financiële overzichten van de groep moet worden opgenomen (definitie in de begrippenlijst van de NV COS).

18 *Eindverantwoordelijke accountant*: accountant die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance- of aan assurance verwante opdracht onder toepassing van de NV COS en de accountantsverklaring ondertekent (definitie in artikel 1 van de NVKS).



- De eindverantwoordelijke accountants voeren een controleopdracht uit bij een groepsonderdeel waar ook werkzaamheden voor de groepscontrole worden uitgevoerd; én
- De opdrachtpartner op groepsniveau weet dat die eindverantwoordelijke accountants bij dat groepsonderdeel een 'andere' controleopdracht uitvoeren waarvoor het van belang is om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn.

#### *Opmerking*

De informatieplicht in het derde lid is dus beperkt tot groepsonderdelen waar werkzaamheden voor de groepscontrole worden uitgevoerd.

#### *'Andere' controleopdracht?*

Een 'andere' controleopdracht is een controleopdracht die wordt uitgevoerd naast de werkzaamheden voor een groepscontrole. Bijvoorbeeld een statutaire controle van dat groepsonderdeel of een controle van een subsidieverantwoording van dat groepsonderdeel.

#### *Van belang?*

Wanneer is het voor eindverantwoordelijke accountants die een andere controleopdracht uitvoeren van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte zijn? Als ze daarmee fouten in de uitvoering of in de uitkomst van hun opdracht kunnen voorkomen. Helemaal als het waarschijnlijk is dat ook gebruikers van buiten het groepsonderdeel op het resultaat van deze opdracht afgaan. Accountants die op de hoogte zijn, kunnen beoordelen wat de mogelijke gevolgen voor hun opdracht zijn. Ze kunnen met de relevante niet-naleving rekening houden. De opdrachtpartners op groepsniveau passen professionele oordeelsvorming toe, als ze zich afvragen of deze informatie van belang is voor een eindverantwoordelijke accountant die een andere controleopdracht uitvoert bij het groepsonderdeel. De opdrachtpartners op groepsniveau vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht dat ze die eindverantwoordelijke accountant informeren. Hierbij past ook de vraag wie naast het groepsonderdeel belang heeft bij de uitkomst van de opdracht.

#### *Let op!*

Zijn er zwaarwegende belangen waardoor het niet mogelijk is om de relevante niet-naleving met andere accountants te bespreken? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die onderwerp van de relevante niet-naleving is? Dan bespreken accountants de relevante niet-naleving niet met hen. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

#### *Waarom andere accountants informeren?*

Door andere accountants te informeren, worden die 'zich bewust van informatie die op een relevante niet-naleving wijst' (artikel 2). Deze accountants reageren ook weer op de relevante niet-naleving. Ze gaan inzicht in de situatie krijgen. Ze vragen zich af of ze meer moeten doen. Nederlandse accountants doen dit volgens de NV NOCLAR. Buitenlandse accountants hebben mogelijk hun eigen regels. Wat doen deze accountants?

- Opdrachtpartners op groepsniveau vragen zich af wat de mogelijke gevolgen voor de groepscontrole zijn en of ze meer moeten doen (artikel 3). Als ze meer moeten doen, bespreken ze de relevante niet-naleving met het management op groepsniveau, dringen ze daar op maatregelen aan, enzovoort;
- Accountants van een groepsonderdeel vragen zich af wat de mogelijke gevolgen voor hun werkzaamheden voor de groepscontrole zijn en of ze meer moeten doen (artikel 3). Als ze meer moeten doen, bespreken ze de relevante niet-naleving met het management van 'hun' groepsonderdeel, dringen ze daar op maatregelen aan, enzovoort;
- Eindverantwoordelijke accountants die een andere controleopdracht uitvoeren bij het groepsonderdeel vragen zich af wat de mogelijke gevolgen zijn voor hun controleopdracht (artikel 3). Het groepsonderdeel is hun cliënt. Als ze meer moeten doen, bespreken ze de relevante niet-naleving met het management van hun cliënt, dringen ze daar op maatregelen aan, enzovoort;

- Accountants die zijn geïnformeerd, kunnen vervolgens andere accountants met een opdracht bij de cliënt informeren als dit zou moeten volgens artikel 14.

### *Wat als de cliënt hen al heeft geïnformeerd?*

Accountants passen artikel 15 ook toe als hun cliënt deze accountants al heeft geïnformeerd. Dit is een verschil met artikel 14.

### *Niet in strijd met geheimhoudingsplicht*

Accountants die volgens artikel 15 andere accountants informeren, handelen niet in strijd met hun plicht om vertrouwelijke informatie geheim te houden. Artikel 15 is een uitzondering op deze plicht. U kunt hier meer over lezen in paragraaf 2 van deze toelichting onder het kopje 'Uitzondering op geheimhouding'.

## **Toelichting bij artikel 16**

### *Wie moeten artikel 16 toepassen?*

- Accountants met een controleopdracht passen heel artikel 16 toe;
- Accountants met een niet-controleopdracht hoeven alleen het eerste, derde en vierde lid van artikel 16 toe te passen.

### *Wat moeten accountants doen?*

Accountants met een controleopdracht én met een niet-controleopdracht beoordelen of zij zelf nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen (eerste lid). Accountants met een controleopdracht gaan dan ook na of hun cliënt passend heeft gereageerd of passend reageert op de relevante niet-naleving (tweede lid). U kunt hier meer over lezen onder het kopje 'Accountants met een controleopdracht (tweede lid)' aan het einde van de toelichting op dit artikel.

Accountants die dit nodig vinden, nemen zelf maatregelen. Dit geldt voor accountants met een controleopdracht én met een niet-controleopdracht (derde lid).

### *Accountants met een niet-controleopdracht?*

Als de NV COS accountants met een niet-controleopdracht verplichten om de reactie van hun cliënt te beoordelen, dan doen ze dat. Het ligt voor de hand dat ze die informatie meewegen wanneer ze beoordelen of zij zélf nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen volgens het eerste lid van artikel 16.

### *Maatregelen in het algemeen belang?*

Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of ze nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen en zo ja welke. Ze zullen zich dan ook afvragen wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht. Dit hangt ook af van of en zo ja, hoe goed ze kunnen beoordelen hoe de cliënt op de relevante niet-naleving heeft gereageerd. Vragen die accountants zich stellen zijn bijvoorbeeld:

- Zijn maatregelen dringend nodig?
- Heeft de cliënt meldplichten of andere medewerkingsplichten volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Komt de cliënt zijn wettelijke plichten na?
- Is het niet-naleven van wet- en regelgeving in aanzienlijke mate doorgewerkt in de bedrijfscultuur van de cliënt?
- Hebben accountants nog voldoende vertrouwen in de integriteit van de opdrachtgever, de personen in het management en van de met governance belaste personen van de cliënt?
- Welke maatregelen kunnen ze redelijkerwijs nemen?

### *Let op!*

Het kan dat direct handelen door een bevoegde instantie inmiddels noodzakelijk lijkt om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken. In dat geval meldt een accountant de relevante niet-naleving onmiddellijk aan de bevoegde instantie volgens artikel 6 van de NV NOCLAR.

### *Voorbeelden van maatregelen in het algemeen belang?*

Accountants kunnen zelf bijvoorbeeld het volgende doen als maatregel in het algemeen belang:

- De maatregelen nemen die de cliënt zou moeten nemen volgens de wet- en regelgeving die in het geding is. Accountants zouden dit nodig kunnen vinden als de cliënt bijvoorbeeld meldplichten of andere medewerkingsplichten heeft en deze niet nakomt. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Melding als maatregel in het algemeen belang?' hierna in de toelichting op dit artikel;
- Cliënten van de cliënt over de relevante niet-naleving informeren. Accountants zouden dit nodig kunnen vinden als de relevante niet-naleving de belangen van deze cliënten raakt;
- De moedermaatschappij van de cliënt over de relevante niet-naleving informeren. Accountants zouden dit nodig kunnen vinden als het voor de moedermaatschappij van belang is om hiervan de op de hoogte te zijn.

### *Melding als maatregel in het algemeen belang?*

Moet de cliënt de relevante niet-naleving bijvoorbeeld aan een bevoegde instantie melden maar doet deze dit niet? Dan zou een accountant het nodig kunnen vinden om de relevante niet-naleving zelf te melden. Zijn cliënt heeft namelijk niet voor niets een meldplicht volgens de wet. De wetgever vond het noodzakelijk dat de bevoegde instantie van de relevante niet-naleving op de hoogte is. Accountants informeren de cliënt dat ze een melding gaan doen (artikel 16, vierde lid). Zijn er zwaarwegende belangen waardoor het niet mogelijk is om de cliënt hierover te informeren? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Dan informeren accountants de cliënt niet dat ze een melding gaan doen. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

### *Overleg toegestaan?*

Accountants mogen overleggen of ze nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen en zo ja welke. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Mogen accountants overleggen?' in de toelichting op artikel 3. Wat daar staat, geldt hier ook.

### *Accountants met een controleopdracht (tweede lid)*

Accountants met een controleopdracht moeten nagaan of de cliënt passend heeft gereageerd of passend reageert op de relevante niet-naleving. Als de cliënt passend heeft gereageerd, is het niet nodig om zelf nog maatregelen in het algemeen belang te nemen. Als de cliënt niet passend heeft gereageerd, zouden accountants het nodig kunnen vinden om maatregelen in het algemeen belang te nemen. In het tweede lid staan zaken waar ze in elk geval naar kijken als ze dit nagaan.

### *Passend reageren?*

Het hangt af van de situatie wat passend reageren is. Heeft de cliënt alle maatregelen genomen die nodig en redelijkerwijs mogelijk zijn? Dan heeft de cliënt passend gereageerd. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van de cliënt verwacht. Welke maatregelen zou de cliënt moeten en kunnen nemen, en op welk moment? Vragen die accountants zich stellen zijn bijvoorbeeld:

- Neemt de cliënt alle maatregelen die in deze situatie nodig en redelijkerwijs mogelijk zijn?
- Zorgen de maatregelen er bijvoorbeeld voor dat een dreigende niet-naleving geen echte niet-naleving wordt? Of dat schade wordt voorkomen of wordt beperkt? Of dat de relevante niet-naleving zich niet zal herhalen?
- Meldt de cliënt de relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie als deze de relevante niet-naleving volgens wet- en regelgeving zou moeten melden?

### *Waarom alleen accountants met een controleopdracht?*

Waarom is het tweede lid alleen op accountants met een controleopdracht van toepassing? De NV NO-CLAR gaan ervan uit dat accountants met een controleopdracht kunnen nagaan hoe hun cliënt reageert.

Want normaal gesproken hebben ze contact met bestuurders en eventuele commissarissen of andere interne toezichthouders van de cliënt. Accountants met een niet-controleopdracht kunnen dit niet altijd nagaan. Ze hebben niet altijd toegang tot de informatie die daarvoor nodig is.

### Paragraaf 5 Slotbepalingen

#### Toelichting bij artikel 17

Dit artikel regelt het 'overgangsrecht'. Het overgangsrecht regelt volgens welke regels accountants op een relevante niet-naleving moeten reageren wanneer de NV NOCLAR in werking zijn getreden. De NV NOCLAR treden op 1 januari 2019 in werking.

##### *Onderdelen a en b?*

Accountants die zich op of na 1 januari 2019 bewust worden van informatie die op een relevante niet-naleving wijst, reageren daarop volgens de NV NOCLAR. Twee opmerkingen hierover:

- In onderdeel a staat een relevante niet-naleving die 'gedeeltelijk' plaatsvindt. Een relevante niet-naleving die op 1 januari 2019 *gedeelte*lijk plaatsvindt, vond voor het eerst plaats vóór 1 januari 2019 en vindt op 1 januari 2019 nog steeds plaats;
- Accountants die zich op of na 1 januari 2019 bewust worden van een relevante niet-naleving die plaatsvond vóór 1 januari 2019 hoeven niet altijd daarop te reageren. Ze moeten dit alleen als de relevante niet-naleving van belang is voor de professionele dienst die ze op dat moment uitvoeren (onderdeel b).

##### *Onderdeel c?*

Het kan dat accountants zich vóór 1 januari 2019 bewust worden van informatie die op een relevante niet-naleving wijst. Daar zouden ze dan volgens de VGBA op moeten reageren. Het kan dat ze op 1 januari 2019 nog niet daarmee klaar zijn. Volgens welke regels moeten ze dan reageren? Met ingang van 1 januari 2019 reageren ze volgens deze nadere voorschriften. Daar is één uitzondering op. Ze mogen volgens de VGBA blijven reageren als ze uiterlijk op 31 maart 2019 hiermee klaar zijn.

#### Toelichting bij artikel 18 en 19

Geen toelichting.

# Nadere voorschriften controle- en overige standaarden

## Nadere voorschriften controle- en overige standaarden

### Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS)

#### Nadere voorschriften controle- en overige standaarden vastgesteld bij bestuursbesluit van 27 december 2023

Het bestuur van de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA);  
Gelet op artikel 24 van de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA);  
Gehoord de leden;

Stelt de volgende nadere voorschriften vast:

- 1 Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op in deze nadere voorschriften behandelde opdrachten die uitgevoerd worden door een accountant als bedoeld in artikel 1 van de wet op het accountantsberoep.
- 2 Een accountant die een opdracht als bedoeld in het vorige lid verricht, voert de werkzaamheden uit met inachtneming van de relevante standaard van deze nadere voorschriften.
- 3 Het vorige lid is niet van toepassing indien de accountant op andere wijze voldoet aan het fundamenteel beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, bedoeld in artikel 2 van de VGBA en:
  - a de werkzaamheden worden uitgevoerd met betrekking tot een opdracht waarop op grond van buitenlands recht andere beroepsregels van toepassing zijn;
  - b de werkzaamheden uitsluitend worden uitgevoerd ten behoeve van de controles van financiële overzichten van de groep waarbij op grond van groepsvoorschriften andere beroepsregels van toepassing zijn;
  - c de accountant betrokken is bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering van een in het buitenland gevestigde accountantseenheid als bedoeld in artikel 1 van de ViO;
  - d de accountant ten behoeve van een organisatie in de publieke of semipublieke sector een controlopracht van financiële overzichten uitvoert conform de International Standards of Supreme Audit Institutions van de International Organization of Supreme Audit Institutions;
  - e de accountant ten behoeve van intern gebruik door de organisatie waarbij de accountant betrokken is bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering, een andere opdracht dan een opdracht tot de controle of beoordeling van financiële overzichten uitvoert en middels een kwaliteitssysteem op accountantseenheid niveau de kwaliteit wordt geborgd;
  - f de accountant financiële overzichten opstelt vanuit een serviceorganisatie om namens die serviceorganisatie verantwoording af te leggen aan een opdrachtgever over de voor de opdrachtgever uitgevoerde werkzaamheden die verder gaan dan het simpelweg administreren van activiteiten van de opdrachtgever; of
  - g de accountant meewerkt aan een opdracht die uitgevoerd wordt door een eindverantwoordelijke professional als bedoeld in artikel 1 van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen.
- 4 Het bestuur kan op verzoek, geheel of gedeeltelijk, ontheffing verlenen van het tweede lid indien de accountant aantoont dat daaraan redelijkerwijs niet kan worden voldaan en dat het doeleinde van artikel 13 van de VGBA anderszins wordt bereikt. Aan de ontheffing kunnen voorschriften worden verbonden. Een ontheffing kan worden ingetrokken indien in strijd met de ontheffingsvoorschriften wordt gehandeld.
- 5 Het bestuur kan vrijstelling verlenen van de verplichting in het tweede lid. Aan een vrijstelling kunnen beperkingen worden gesteld en voorschriften worden verbonden.
- 6 De NBA als lid van de International Federation of Accountants (IFAC) onderschrijft de strategische doelstelling van IFAC om een accountantsberoep te ontwikkelen en te bevorderen dat in staat is op uniforme wijze diensten te verlenen van hoge kwaliteit ten behoeve van het algemeen belang. Voor het bereiken van deze doelstelling faciliteert IFAC de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) die is belast met het ontwikkelen en uitbrengen van Standards en Practice Statements.

- 7 De NBA is als lid van IFAC verplicht het werk van IFAC te ondersteunen door haar leden te informeren over alle uitspraken van de door IFAC gefaciliteerde regelgevende boards en met name de implementatie van de Standaarden van de IAASB in de Nederlandse wet- en regelgeving te bewerkstelligen, voor zover dat onder de plaatselijke wet- en regelgeving mogelijk is.
- 8 Het bestuur van de NBA heeft besloten de IAASB-Standaarden welke gepubliceerd zijn als International Standards on Auditing (ISA's), International Standards on Review Engagements (ISREs), International Standards on Assurance Engagements (ISAEs) en International Standards on Related Services (ISRSs) welke gezamenlijke aangeduid worden als IAASB's Engagement Standards in Nederland te implementeren door deze als basis te gebruiken bij de totstandkoming van de Nadere voorschriften Controle- en overige standaarden.
- 9 De vaststelling betreft meer specifiek de volgende Standaarden:
- 000N, *Aanvulling op de definities in de Standaarden van de NV COS*
  - 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*
  - 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*
  - 220, *Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten*
  - 230, *Controledocumentatie*
  - 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*
  - 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*
  - 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*
  - 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*
  - 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*
  - 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*
  - 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*
  - 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*
  - 402, *Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruikmaken van een serviceorganisatie*
  - 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*
  - 500, *Controle-informatie*
  - 501, *Controle-informatie – Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen*
  - 505, *Externe bevestigingen*
  - 510, *Initiële controleopdrachten – Beginsaldi*
  - 520, *Cijferanalyses*
  - 530, *Het gebruiken van steekproeven bij een controle*
  - 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*
  - 550, *Verbonden partijen*
  - 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*
  - 570, *Continuïteit*
  - 580, *Schriftelijke bevestigingen*
  - 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*
  - 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*
  - 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige*
  - 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*
  - 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*
  - 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*

- 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*
  - 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie – Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten*
  - 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie*
  - 800, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*
  - 805, *Bijzondere overwegingen – Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht*
  - 810, *Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten*
  - 2400, *Opdrachten tot het beoordelen van historische financiële overzichten*
  - 2410, *Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit*
  - 3000A, *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)*
  - 3000D, *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (directe-opdrachten)*
  - 3400, *Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie*
  - 3402, *Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie*
  - 3410, *Assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen*
  - 3420, *Assurance-opdrachten om te rapporteren over het opstellen van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen*
  - 3810N, *Assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving*
  - 3850N, *Assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen*
  - 3900N, *Accountantsopdracht bij de NOW-regeling – Assurance*
  - 3950N, *Assurance-opdrachten inzake het voldoen aan de criteria voor het opstellen van een digitaal verantwoordingsdocument*
  - 4400, *Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden*
  - 4410, *Samenstellingsopdrachten*
  - 4415N, *Accountantsopdracht bij de NOW-regeling – Aan assurance verwant*
  - 4416N, *Aan assurance verwante opdracht bij een Covid-19 gerelateerde subsidieregeling*
  - 5500N, *Transactiegerelateerde adviesdiensten*
- 10 Het soort opdracht bepaalt welke standaard van toepassing is. De omvang van de per Standaard uit te voeren werkzaamheden wordt bepaald met inachtneming van de specifieke omstandigheden van de opdracht.
- 11 In bijzondere situaties kan het noodzakelijk zijn af te wijken van een Standaard teneinde het doel van de opdracht te bereiken. In een dergelijke situatie dient de reden voor het afwijken te worden vastgelegd.
- 12 De manier waarop de standaarden 200 t/m 810, standaarden 2400, 3000A, 3000D, 3402, 3410, 3420, 3810N, 3850N, 3900N, 3950N, 4400, 4410, 4415N en 4416N moeten worden toegepast is uiteengezet in Standaard 200 of in de standaard zelf.
- 13 De standaarden 2410, 3400 en 5500N bevatten vetgedrukte grondslagen en essentiële werkzaamheden en niet vetgedrukte toelichtingen op de grondslagen en essentiële werkzaamheden. Dat betekent dat de niet vetgedrukte teksten geen aanvullende grondslagen en essentiële werkzaamheden bevatten. Voor een goed begrip van de standaarden is kennis noodzakelijk van de grondslagen en essentiële werkzaamheden en van de toelichtingen daarop.
- 14 ISAE 3000 van de IAASB richt zich primair op attest-opdrachten. ISAE 3000 kan met aanpassingen toegepast worden voor directe opdrachten. In Nederland is ISAE 3000 uitgewerkt naar een specifieke standaard voor Attest-opdrachten, welke wordt aangeduid als 3000A en een specifieke standaard voor Directe-opdrachten welke wordt aangeduid met 3000D.



- 15 Diverse standaarden verwijzen naar Standaard 3000. Deze verwijzingen worden geacht afhankelijk van de toepasselijke standaard te verwijzen naar Standaard 3000A of Standaard 3000D.
- 16 Indien het noodzakelijk wordt geacht, worden specifiek Nederlandse standaarden en of alinea's vastgesteld voor de voor Nederland van belang zijnde onderwerpen:
  - waarvoor geen IAASB standaarden bestaan;
  - die niet in de IAASB standaarden zijn verwerkt; dan wel
  - waar de implementatie van de IAASB standaarden nog op zich laat wachten.De specifiek Nederlandse standaarden zijn te herkennen aan de letter N achter het standaardnummer. De aanvullende paragrafen zijn opgenomen in de nummering van de IAASB's Engagement Standard en krijgen waar nodig een letter achter het paragraafnummer (bijv. A51A).
- 17 De voor de beroepsuitoefening in Nederland geldende afwijkingen of aanvullingen worden in de standaarden cursief afgedrukt. In het geval dat een IAASB Engagement Standard bepalingen bevat die voor de beroepsuitoefening in Nederland niet van toepassing zijn, worden deze bepalingen niet in de standaarden opgenomen. In dat geval wordt dit aangegeven met een '-'.  
De afwijkingen worden aangegeven met een 'A'.
- 18 De begrippenlijst in de NV COS is ingetrokken en overgenomen in een begrippenlijst bij de HRA. De definities in de NV COS zijn alleen nog in de betreffende Standaarden opgenomen. Een aantal begrippen is in een afzonderlijke Nederlandse Standaard 000N opgenomen om aansluiting te behouden tussen de Standaarden van de NV COS en de Standards in het Handbook van de IAASB.
- 19 Het is niet mogelijk om standaarden te ontwikkelen die op alle situaties en omstandigheden die de accountant kan aantreffen van toepassing zijn. Indien sprake is van situaties en omstandigheden waarin de standaarden niet voorzien dient de aard en de omvang van de werkzaamheden te worden bepaald op basis van vakkundige oordeelsvorming en met inachtneming van het stramien.
- 20 De individuele standaarden worden aangehaald met Standaard (dus bijvoorbeeld Standaard 200).

**000N Aanvulling op de definities in de Standaarden van de NV COS**

<b>Inleiding</b>	<b>1-6</b>
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-4
<i>Definities publieke sector en accounting</i>	5
<i>Ingangsdatum</i>	6
<b>Doelstellingen</b>	<b>7</b>
<b>Definities</b>	<b>8</b>
<b>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</b>	<b>A1-A5</b>
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	A1-A5

## Inleiding

### Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 De definities in deze Standaard 000N zijn van toepassing op de Standaarden 100 - 5699 van de NV COS. Standaard 000N bevat een aanvulling op de paragrafen 'Definities' in de Standaarden. (Zie Par. A1, A2, A3 en A4)
- 2 In deze Standaard zijn een aantal begrippen opgenomen uit de *Glossary of terms* uit het *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* (2018 Edition) van de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Deze begrippen zijn niet gedefinieerd in de afzonderlijke Standards in het Handbook van de IAASB en de daarmee overeenkomende Standaarden van de NV COS.
- 3 De begrippen zijn in een afzonderlijke Nederlandse Standaard 000N opgenomen om aansluiting te behouden tussen de Standaarden van de NV COS en de Standards in het Handbook van de IAASB.
- 4 In de NV COS waren tot en met de editie 2021 definities opgenomen in:
  - de paragrafen *Definities* in de Standaarden (overeenkomend met de Standards in het Handbook van de IAASB); en
  - de overkoepelende begrippenlijst (overeenkomend met de *Glossary of terms* in het Handbook van de IAASB).

Gelijktijdig met de invoering van een begrippenlijst bij de *Handleiding Regelgeving Accountancy* (HRA) is de begrippenlijst in de NV COS ingetrokken. De definities in de NV COS zijn alleen nog in de Standaarden opgenomen. De begrippenlijst bij de HRA<sup>1</sup> bestaat uit een overzicht van definities uit alle regelgeving in de HRA. Deze begrippenlijst bij de HRA is bedoeld als hulpmiddel, maar heeft geen status van regelgeving. Door Standaard 000N krijgen een aantal begrippen die door het intrekken van de begrippenlijst in de NV COS zijn komen te vervallen een juridische grondslag in de NV COS.

### Definities publieke sector en accounting

- 5 In het geval van publieke sector opdrachten, worden de begrippen onder het kopje Definities in de Standaarden gelezen als verwijzend naar hun publieke sector equivalenten. Waar accounting begrippen niet zijn gedefinieerd in de Standaarden van de NV COS, wordt verwezen naar verslaggevingsstandaarden.

### Ingangsdatum

- 6 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

### Doelstellingen

- 7 De doelstellingen van Standaard 000N zijn:
  - a het definiëren van begrippen die voorkomen in de *Glossary of terms* in het Handbook van de IAASB, maar niet zijn opgenomen in de Standaarden 100-5699 van de NV COS; en
  - b een consistente toepassing en interpretatie van de Standaarden te bevorderen. (Zie Par. A5)

---

<sup>1</sup> Dit overzicht is te vinden op: [www.NBA.nl/hra-begrippenlijst](http://www.NBA.nl/hra-begrippenlijst)

## Definities

- 8 In het kader van de Standaarden 100-5699 hebben de volgende termen de hierna aangegeven betekenissen:
- *aan assurance verwante opdrachten* - omvatten opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en samenstellingsopdrachten.
  - *aanvullende informatie* - informatie die gepresenteerd wordt in samenhang met de financiële overzichten en die niet vereist is op grond van de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving, die zijn gebruikt bij het opstellen van de financiële overzichten, in het algemeen gepresenteerd in de vorm van aanvullende schema's of aanvullende toelichtingen.
  - *accountantsverklaring* - schriftelijke verklaring van een accountant naar aanleiding van een assurance- of aan assurance verwante opdracht<sup>2</sup>
  - *algehele controleaanpak* - bepaalt de reikwijdte, timing en de te volgen stappen van de controle en ontwikkelt het meer gedetailleerde controleprogramma.
  - *andere beursgenoteerde onderneming*<sup>3</sup> - beursgenoteerde onderneming die geen organisatie van openbaar belang (oob) is. Het gaat hier om beursgenoteerde ondernemingen die niet op een gereguleerde beurs in de Europees Economische Ruimte (EER) zijn genoteerd.
  - *application controls in informatietechnologie* - handmatige of geautomatiseerde procedures die doorgaans op het niveau van een bedrijfsproces werken. Application controls kunnen preventief of detecterend van aard zijn en zijn opgezet om te zorgen voor de integriteit van de administratieve vastleggingen. Application controls hebben derhalve betrekking op procedures die worden gehanteerd om transacties of andere financiële gegevens tot stand te brengen, vast te leggen, te verwerken en te rapporteren.
  - *associëren van de accountant met financiële informatie* - een accountant wordt geacht betrokken te zijn bij een object van onderzoek wanneer de accountant een rapportage hecht aan die informatie of indien de accountant toestaat dat de naam van de accountant in professioneel opzicht daarmee in verband wordt gebracht.
  - *auditsoftwaretoepassingen* - geautomatiseerde controlewerkzaamheden waarbij gebruik wordt gemaakt van de computer als een audit tool.
  - *beoordeling (in relatie tot kwaliteitsbeheersing)* - beoordeling van de kwaliteit van het uitgevoerde werk en getrokken conclusies door anderen.
  - *beoordelingsopdracht* - de doelstelling van de accountant in een beoordeling van financiële overzichten is om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen, voornamelijk door het verzoeken om inlichtingen en het uitvoeren van cijferanalyses, over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten. Hierdoor wordt de accountant in staat gesteld een conclusie tot uitdrukking te brengen dat de accountant niets is gebleken op grond waarvan de accountant zou moeten concluderen dat de financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
  - *evalueren* - identificeren en analyseren van de relevante kwesties, inclusief het uitvoeren van verdere werkzaamheden indien noodzakelijk om tot een specifieke conclusie over een aangelegenheid te komen. 'Evaluatie' wordt volgens afspraak alleen gebruikt in relatie tot een reeks van aangelegenheden, inclusief controle-informatie, de resultaten van werkzaamheden en de effectiviteit van de wijze van inspelen van management op een risico. (Zie ook 'Inschatten').
  - *fout* - onopzettelijke handeling die leidt tot een afwijking in de financiële overzichten, inclusief het weglaten van een bedrag of een in de financiële overzichten op te nemen toelichting.

<sup>2</sup> Dit is een Nederlands begrip dat niet voorkomt in de Glossary of terms uit het Handbook van de IAASB.

<sup>3</sup> Dit is een Nederlands begrip dat niet voorkomt in de Glossary of terms uit het Handbook van de IAASB. 'Andere beursgenoteerde onderneming' wordt gebruikt in samenhang met het begrip 'Organisatie van openbaar (oob)'.

- *frauduleuze financiële verslaggeving* - omvat opzettelijke afwijkingen, met inbegrip van het weglaten van bedragen of toelichtingen in de financiële overzichten, om de gebruikers van de financiële overzichten te misleiden.
- *governance* - omschrijft de rol van de perso(o)n(en) of organisatie(s) met verantwoordelijkheid voor het toezicht op de strategische aansturing van de entiteit en verplichtingen van de entiteit met betrekking tot het afleggen van verantwoording.
- *herberekening* - bestaat uit het controleren van de mathematische nauwkeurigheid van documenten of vastleggingen. Een herberekening kan handmatig of elektronisch worden uitgevoerd.
- *informatiesysteem dat van belang is voor de financiële verslaggeving* - onderdeel van de interne beheersing waartoe het systeem van financiële verslaggeving behoort en dat bestaat uit de procedures en vastleggingen die zijn opgezet om transacties (alsmede gebeurtenissen en omstandigheden) van de entiteit tot stand te brengen, vast te leggen, te verwerken en om hierover te rapporteren alsmede om over de daarmee verband houdende activa, verplichtingen en vermogenscomponenten verantwoording af te leggen.
- *inschatten* - analyseren van geïdentificeerde risico's om tot een conclusie te komen over hun significantie. 'Inschatten' wordt volgens afspraak alleen gebruikt in relatie tot risico. (Zie ook 'Evalueren')
- *inspectie (als controlemaatregel)* - onderzoeken van vastleggingen of documenten, hetzij intern of extern, op papier, elektronisch of vastgelegd in andere media dan wel een fysiek onderzoek van een actief.
- *interne beheersingsactiviteiten* - beleidslijnen en -procedures die ervoor helpen te zorgen dat de instructies van het management worden uitgevoerd. Interne beheersingsactiviteiten vormen een bestanddeel van de interne beheersing.
- *interne beheersingsomgeving* - omvat de governance- en managementfuncties alsmede de houding, de bekendheid met en de acties van de met governance belaste personen en het management met betrekking tot de interne beheersing van de entiteit en het belang daarvan in de entiteit. De beheersingsomgeving is een bestanddeel van de interne controle.
- *kleinere entiteit* – entiteit die normaal gesproken typische kwalitatieve kenmerken bezit zoals:
  - a concentratie van eigendom en management bij een klein aantal individuen (vaak één enkel individu hetzij een natuurlijk persoon, hetzij een andere onderneming die de entiteit in eigendom heeft op voorwaarde dat de eigenaar de relevante kwalitatieve kenmerken vertoont); en
  - b één of meer van de onderstaande:
    - 1 eenvoudige en ongecompliceerde transacties;
    - 2 eenvoudige administratie;
    - 3 weinig productlijnen en een beperkt aantal producten binnen de productlijnen;
    - 4 weinig interne beheersingsmaatregelen;
    - 5 beperkt aantal niveaus van management met verantwoordelijkheid voor een brede groep van interne beheersingsmaatregelen; of
    - 6 weinig personeel waarvan velen een breed scala aan taken hebben.
 Deze kwalitatieve kenmerken zijn niet uitputtend, zij hebben niet uitsluitend betrekking op kleinere entiteiten, en kleinere entiteiten hebben niet noodzakelijk al deze kenmerken.
- *lijncontrole* - volgen van enkele transacties door het financiële verslaggevingssysteem.
- *monitoring van de interne beheersingsmaatregelen* - proces om de effectieve werking van de interne beheersing in de tijd in te schatten. Dit houdt onder meer in dat de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen tijdig wordt ingeschat en dat de noodzakelijke corrigerende maatregelen worden genomen. Monitoring van de interne beheersingsmaatregelen is een component van interne beheersing.

- *onafhankelijkheid*<sup>4</sup> - bestaat uit:
  - a *onafhankelijkheid in wezen* - geesteshouding die het tot uitdrukking brengen van een conclusie toestaat zonder beïnvloed te worden door invloeden die professionele oordeelsvorming in gevaar brengen, waardoor een individu met integriteit kan handelen, alsmede objectiviteit en een professioneel-kritische instelling kan uitoefenen;
  - b *onafhankelijkheid in schijn* - vermijden van feiten en omstandigheden die dermate significant zijn dat een redelijke en geïnformeerde derde partij waarschijnlijk zou concluderen, alle feiten en omstandigheden afwegend, inclusief toegepaste maatregelen, dat de integriteit, objectiviteit of professioneel-kritische instelling van een accountantseenheid of van een lid van het assurance-team in gevaar is gebracht.
- *onderzoeken* - verzoeken om inlichtingen betreffende aangelegenheden die voortkomen uit andere werkzaamheden teneinde deze op te lossen.
- *oneigenlijke toe-eigening van activa* - houdt diefstal van activa van een entiteit in en wordt vaak door werknemers begaan voor relatief kleine en niet van materieel belang zijnde bedragen. Er kunnen echter ook leden van het management bij betrokken zijn, die gewoonlijk beter in staat zijn om oneigenlijke toe-eigeningen zodanig te verbergen of te verhullen dat ze moeilijk te detecteren zijn.
- *onzekerheid* - aangelegenheid waarvan de uitkomst afhangt van toekomstige acties of gebeurtenissen niet direct onder de invloed van de entiteit maar die de financiële overzichten kunnen beïnvloeden.
- *opdrachtbevestiging* - schriftelijke opdrachtvoorwaarden opgenomen in een brief.
- *opdrachtdocumentatie* - vastlegging van het uitgevoerde werk, de behaalde resultaten en de conclusies die de accountant heeft getrokken (soms wordt ook een term als 'werkdocumenten' gebruikt).
- *prognose* - toekomstgerichte financiële informatie welke is gebaseerd op veronderstellingen omtrent toekomstige gebeurtenissen waarvan het management verwacht dat deze zullen plaatsvinden en de op grond daarvan te nemen acties, voor zover bekend op het moment dat de informatie wordt opgesteld (schattingen).
- *projectie* - toekomstgerichte financiële informatie welke is gebaseerd op:
  - a hypothesen omtrent toekomstige gebeurtenissen en door het management te nemen acties, waarvan niet vaststaat dat ze daadwerkelijk zullen plaatsvinden, zoals in het geval van entiteiten die zich in een aanloopfase bevinden of overwegen een belangrijke wijziging in de aard van de bedrijfsactiviteiten aan te brengen; of
  - b een combinatie van schattingen en hypothesen.
- *publieke sector* - nationale overheid en regionale overheden (bv. Staat, provincie, territoriaal), plaatselijke overheden (bv. grootstad, stad) en verwante overheidsentiteiten (bv. agentschappen, raden, commissies en ondernemingen).
- *risico-inschattingsproces van de entiteit* - onderdeel van interne beheersing is het proces van de entiteit voor het identificeren van bedrijfsrisico's die relevant zijn in het kader van de doelstellingen van de financiële verslaggeving en om te beslissen tot het ondernemen van acties om op deze risico's in te spelen, en anderzijds over de resultaten van dit proces.
- *significantie* - relatieve belang van een aangelegenheid, gezien in context. De significantie van een aangelegenheid wordt beoordeeld door de accountant in de context waarin het beschouwd wordt. Dit kan bijvoorbeeld omvatten de redelijke verwachting dat het beslissingen van beoogde gebruikers van de rapportage van de accountant verandert of beïnvloedt; of als ander voorbeeld waar de context een beoordeling is of een aangelegenheid gerapporteerd zal worden aan de met governance belaste personen, of de aangelegenheid door hen als belangrijk zou worden geacht in relatie tot hun taken. Significantie kan worden beschouwd in de context van kwantitatieve en

<sup>4</sup> Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO) en andere voor de opdracht relevante regelgeving.

kwalitatieve factoren, zoals relatieve orde van grootte, de aard en effect op het object van onderzoek en de uitgedrukte belangen van beoogde gebruikers of ontvangers.

- *toegangsbeveiligingsmaatregelen* - procedures die ontworpen zijn om de vrije toegang tot online terminal-apparatuur, programma's en gegevens te beperken. Toegangsbeveiligingsmaatregelen omvatten de aspecten 'verifiëren van de authenticiteit van gebruikers' en 'gebruikersautorisatie'. 'Verifiëren van de authenticiteit van gebruikers' richt zich specifiek op het identificeren van een gebruiker door middel van gebruikersnamen, wachtwoorden, toegangskaarten of meetbare fysieke kenmerken. 'Gebruikersautorisatie' bestaat uit toegangsregels om aan te geven tot welke computerbestanden elke gebruiker toegang heeft. Deze procedures zijn specifiek ontworpen om de volgende situaties te voorkomen of te detecteren:
  - a ongeautoriseerde toegang tot online terminal-apparatuur, programma's en gegevens;
  - b invoer van ongeautoriseerde transacties;
  - c ongeautoriseerde wijzigingen in gegevensbestandenverzamelingen;
  - d het gebruik van computerprogramma's door ongeautoriseerd personeel; en
  - e het gebruik van niet geautoriseerde computerprogramma's.
- *toekomstgerichte financiële informatie - financiële informatie welke is gebaseerd op verwachtingen* omtrent toekomstige gebeurtenissen en mogelijke acties van een entiteit. Toekomstgerichte financiële informatie wordt onderscheiden in prognoses en projecties of een combinatie van beide. (Zie 'Prognose' en 'Projectie')
- *tussentijdse financiële informatie of overzichten* - financiële informatie (die minder kan zijn dan een complete set financiële overzichten) gepubliceerd op tussentijdse data (gewoonlijk per halfjaar of per kwartaal) met betrekking tot een financiële periode.
- *verzoeken om inlichtingen* - verzoeken om inlichtingen bestaat uit het trachten te verkrijgen van informatie bij goed ingelichte personen met een financiële of niet-financiële functie binnen of buiten de entiteit.
- *waarneming* - bestaat uit het gadeslaan van een proces dat of een procedure die door anderen wordt uitgevoerd, bijvoorbeeld het waarnemen door de accountant van de voorraadopname door het personeel van de entiteit of van de uitvoering van interne beheersingsactiviteiten.
- *wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement* - afhankelijk van de situatie Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)/Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)/Verordening accountantsorganisaties (VAO) of Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS).

## Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

### Toepassingsgebied van deze Standaard

A1 Onder de paragraaf *Definities* in de Standaarden is aangegeven op welke Standaarden deze betrekking hebben. Samenvattend komt dit op het volgende neer:

Waar gedefinieerd (bron)		Toepassingsgebied definities (bereik)
Standaard 000N	Aanvulling op de definities	Standaarden 100-5699 <sup>5</sup> ; tenzij in de betreffende Standaard anders is aangegeven
Standaarden 100 t/m 800	Opdrachten tot controle van historische financiële informatie	

<sup>5</sup> In het Handbook van de IAASB zijn de definities in ISA 100 t/m 800 van toepassing verklaard op ISA 100 t/m 999 en geldt de verkoepelende Glossary of Terms ook voor ISRE 2400 en ISRS 4410.

Standaard 2400	Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten	Standaarden 2400 en 2410; tenzij in de Standaard anders is aangegeven
Standaard 3000A	Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)	Standaarden 3000-3999 <sup>6</sup> ; tenzij in de betreffende Standaard anders is aangegeven
Standaard 4410	Samenstellingsopdrachten	Standaarden 4410, 4415N, 4416N <sup>7</sup> ; tenzij in de Standaard anders is aangegeven

De definities uit de overige Standaarden hebben enkel betrekking op de Standaard zelf. Bijvoorbeeld als volgt:

Waar gedefinieerd (bron)		Toepassingsgebied definities (bereik)
Standaard 810	Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten	Standaard 810
Standaard 3000D	Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (directe opdrachten)	Standaard 3000D
Standaard 3410	Assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen	Standaard 3410
Etc.		

- A2 De paragrafen *Definities* uit de Standaarden 000N – 800, Standaard 2400, Standaard 3000A en Standaard 4410 omvatten beschrijvingen van begrippen die ook in andere Standaarden gelden. Uiteraard geldt dit voor zover de begrippen in de betreffende Standaard voorkomen. Bijvoorbeeld de begrippen 'management' en 'de met governance belaste personen'.
- A3 Begrippen hebben dezelfde betekenis, tenzij anders wordt aangegeven. Soms komt het voor dat begrippen meerdere definities hebben: een algemene definitie vanuit de controle-standaarden (Standaard 100-999) en een specifieke definitie in de overige Standaarden. In de begrippenlijst bij de HRA<sup>8</sup> is aangegeven op welke Standaarden een definitie van toepassing is.

Bijvoorbeeld het begrip 'andere informatie' is zowel gedefinieerd in Standaard 720 als in Standaard 3000A. Het begrip is in Standaard 720 gericht op het jaarverslag, daar waar deze in Standaard 3000A is gericht op een ander document ('een document waarin de informatie over het onderzoeksobject en het daarbij horende assurance-rapport zijn opgenomen'). De algemene definitie geldt voor de Stan-

6 In het Handboek van de IAASB zijn de definities in ISAE 3000 van toepassing verklaard op ISAE 3000-3420. In de NV COS zijn hier de Nederlandse Standaarden 3810N, 3850N en 3900N aan toegevoegd.

7 In het Handboek van de IAASB zijn de definities in ISRS 4410 van toepassing verklaard op ISRS 4410. In de NV COS zijn hier de Nederlandse Standaarden 4415N en 4416N aan toegevoegd.

8 Dit overzicht is te vinden op: [www.NBA.nl/hra-begrippenlijst](http://www.NBA.nl/hra-begrippenlijst)



daarden 100-2699 respectievelijk de Standaarden 4000-5699. De specifieke definitie in Standaard 3000A geldt voor de Standaarden 3000A/D – 3999.

- A4 De volgorde van begrippen in de paragraaf 'Definities' in de Standaarden is conform de Standards in het *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* van de IAASB (zijnde een alfabetische rangschikking van de Engelstalige begrippen). Dit is om aansluiting te behouden tussen de vertaalde Standaarden van de NV COS en de Standards in het Handbook van de IAASB. In de begrippenlijst bij de HRA<sup>9</sup> is een alfabetische sortering van de begrippen opgenomen.
- A5 De doelstelling van definities is het bevorderen van het consistent toepassen en interpreteren van de Standaarden. De definities in de Standaarden doen geen afbreuk aan definities uit andere wet- en regelgeving.

---

<sup>9</sup> Dit overzicht is te vinden op: [www.NBA.nl/hra-begrippenlijst](http://www.NBA.nl/hra-begrippenlijst).

## 4410 Samenstellingsopdrachten

<b>Inleiding</b>	<b>1-15</b>
<i>Toepassingsgebied van deze standaard</i>	1-4
<i>De samenstellingsopdracht</i>	5-10
<i>Autoriteit van deze standaard</i>	11-14
<i>Ingangsdatum</i>	15
<b>Doelstellingen</b>	<b>16</b>
<b>Definities</b>	<b>17-17A</b>
<b>Vereisten</b>	<b>18-41A</b>
<i>Het uitvoeren van een samenstellingsopdracht overeenkomstig deze standaard</i>	18-20
<i>Ethische voorschriften</i>	21
<i>Professionele oordeelsvorming</i>	22
<i>Het managen en bereiken van kwaliteit bij samenstellingsopdrachten</i>	23
<i>Aanvaarding en continuering van de opdracht</i>	24-26
<i>Communicatie met het management en de met governance belaste personen</i>	27
<i>Het uitvoeren van de opdracht</i>	28-37
<i>Documentatie</i>	38-38A
<i>De samenstellingsverklaring</i>	39-41A
<b>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</b>	<b>A1-A69</b>
<i>Toepassingsgebied van deze standaard</i>	A1-A11
<i>De samenstellingsopdracht</i>	A12-A18
<i>Ethische voorschriften</i>	A19-A26
<i>Professionele oordeelsvorming</i>	A27-A29
<i>Kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau</i>	A30-A32
<i>Aanvaarding en continuering van de opdracht</i>	A33-A45
<i>Communicatie met het management en de met governance belaste personen</i>	A46-A47
<i>Het uitvoeren van de opdracht</i>	A48-A58
<i>Documentatie</i>	A59-A61A
<i>De samenstellingsverklaring</i>	A62-A69

## Inleiding

### Toepassingsgebied van deze standaard

- 1 Deze standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant<sup>1</sup> :
  - wanneer deze de opdracht heeft gekregen om het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie zonder enige zekerheid over die historische financiële informatie te verkrijgen; en
  - overeenkomstig deze standaard over de opdracht te rapporteren. (Zie Par. A1, A1A en A2)
- 2 Deze standaard bevat vereisten voor samenstellingsopdrachten<sup>2</sup> van historische financiële informatie: (Zie Par. A3)
  - 1 *de Standaard moet worden toegepast voor het opstellen en presenteren van:*
    - a *een jaarrekening die wordt opgemaakt op grond van titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (Zie Par. A3C);*
    - b *een financieel overzicht waarbij deskundigheid op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving wordt aangewend (Zie Par. A3A); of*
    - c *een onderdeel of bijlage van een rapportage, die zelfstandig kwalificeert als financieel overzicht als bedoeld in het vorige lid.*
  - 2 *de Standaard kan worden toegepast voor het opstellen en presenteren van:*
    - a *financiële overzichten, met uitzondering van eventuele onderdelen of bijlagen daarvan die vallen onder lid 1 onder c, die worden opgesteld als uitvloeisel van een opdracht waarbij primair andere deskundigheid dan deskundigheid op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving wordt aangewend (Zie Par. A3B);*
    - b *historische financiële informatie waar de rapportage niet kwalificeert als financieel overzicht.*
  - 3 *de Standaard kan, aangepast waar nodig, worden toegepast voor het opstellen en presenteren van:*
    - a *financiële informatie anders dan historische financiële informatie;*
    - b *niet-financiële informatie (Zie Par. A4).*
- 2A *Deze standaard is niet van toepassing wanneer een accountant in het kader van zijn controle- of beoordelingsopdracht wordt gevraagd om een entiteit te ondersteunen bij het opstellen van historische financiële informatie. Het bovenstaande geldt alleen wanneer de accountant deze werkzaamheden zelf uitvoert of laat uitvoeren door een accountant werkzaam bij het Nederlandse deel van het netwerk dat de controle- of beoordelingsopdracht uitvoert (Zie Par. A3D).*
- 3 *Door bespreking met het management, of een andere opdrachtgevende partij verkrijgt een accountant inzicht in het beoogde gebruik en de verspreidingskring. Dit kan leiden tot de keuze om de standaard toe te passen bij historische financiële informatie, anders dan een financieel overzicht. De volgende factoren kunnen de accountant daarbij behulpzaam zijn: (Zie Par. A5)*

Of externe partijen, anders dan de beoogde gebruikers van de samengestelde historische financiële informatie, de accountant waarschijnlijk met de historische financiële informatie zullen associëren en

1 Zie *Definities*, paragraaf 17; wanneer een term voor het eerst voorkomt vóór paragraaf 17 wordt daarnaar verwezen.

2 Zie *Definities*, paragraaf 17; wanneer een term voor het eerst voorkomt vóór paragraaf 17 wordt daarnaar verwezen.

er een risico bestaat dat het niveau van de betrokkenheid van de accountant bij de informatie verkeerd zou worden begrepen, bijvoorbeeld:

- indien de historische financiële informatie bedoeld is voor gebruik door partijen anders dan het management of de met governance belaste personen, of als deze kan worden verschaft aan, of verkregen door, partijen die niet de beoogde gebruikers van die informatie zijn;
- indien de naam van de accountant met de historische financiële informatie wordt geïdentificeerd.

### *Relatie met de regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement*

- 4 Het kwaliteitsmanagementsysteem en de beleidslijnen of procedures zijn de verantwoordelijkheid van de accountantseenheid. Als een accountantseenheid samenstellingsopdrachten uitvoert, gelden de *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS)*<sup>3</sup>. In deze Standaard zijn bepalingen over kwaliteitsmanagement op het niveau van afzonderlijke samenstellingsopdrachten opgenomen. Hierbij is het uitgangspunt dat de accountantseenheid onderworpen is aan de NVKS. (Zie Par. A6, A7, A8, A9, A10 en A11)

### **De samenstellingsopdracht**

- 5 Het management kan een accountant verzoeken om te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie van een entiteit. Voor gebruikers van historische financiële informatie is de waarde van een samenstellingsopdracht, in overeenstemming met deze standaard, gelegen in het toepassen van de deskundigheid van de accountant op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving. Daarnaast leeft de accountant gedrags- en beroepsregels na, waaronder relevante ethische voorschriften, en communiceert hij duidelijk over de aard en omvang van zijn betrokkenheid bij de samengestelde historische financiële informatie. (Zie Par. A12, A13, A14 en A15)
- 6 Een samenstellingsopdracht is geen assurance-opdracht. Van de accountant wordt derhalve bij een samenstellingsopdracht niet vereist om de nauwkeurigheid of de volledigheid van de door het management verschaft informatie voor het samenstellen te verifiëren, of anderszins onderbouwende informatie te verzamelen om een controleoordeel of een beoordelingsconclusie over het opstellen van de historische financiële informatie tot uitdrukking te brengen.
- 7 Het management blijft verantwoordelijk voor de historische financiële informatie en voor de basis waarop deze is opgesteld en gepresenteerd. Die verantwoordelijkheid omvat het toepassen door het management van oordeelsvormingen die voor het opstellen en presenteren van de historische financiële informatie zijn vereist, inclusief de selectie en toepassing van passende grondslagen voor financiële verslaggeving en, waar nodig, het ontwikkelen van redelijke schattingen. (Zie Par. A12 en A13)
- 8 Deze standaard legt het management of de met governance belaste personen geen verantwoordelijkheden op of doet geen afbreuk aan wet- en regelgeving die deze verantwoordelijkheden bepalen. Het uitgangspunt voor een opdracht die overeenkomstig deze standaard wordt uitgevoerd, is dat het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen bepaalde verantwoordelijkheden hebben aanvaard die fundamenteel zijn voor de uitvoering van de samenstellingsopdracht. (Zie Par. A12 en A13)
- 9 Historische financiële informatie die het onderwerp is van een samenstellingsopdracht kan voor diverse doeleinden zijn vereist, waaronder:
- a het naleven van verplichte vereisten inzake periodieke financiële verslaggeving die in wet- of regelgeving zijn vastgesteld; of
  - b voor doeleinden die niet gerelateerd zijn aan verplichte financiële verslaggeving onder relevante wet- of regelgeving, bijvoorbeeld historische financiële informatie:

<sup>3</sup> NVKS artikel 2.

- die is opgesteld voor het management of de met governance belaste personen op een basis die voor hun specifieke doeleinden geschikt is (zoals het opstellen van historische financiële informatie voor intern gebruik);
  - in de vorm van periodieke financiële verslaggeving die voor externe partijen onder een contract of andere vorm van overeenkomst wordt uitgevoerd (zoals historische financiële informatie die aan een financierende instantie wordt verschaft om de toekenning of voortzetting van financiële bijdrage te ondersteunen);
  - voor doeleinden in verband met een transactie, bijvoorbeeld om een transactie waarbij de eigendomsstructuur of financieringsstructuur van de entiteit verandert, te ondersteunen (zoals een fusie of een overname).
- 10 Verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen gebruikt worden om historische financiële informatie op te stellen en te presenteren. Dit kan variëren van eenvoudige door de entiteit gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving tot vastgestelde verslaggevingsstandaarden. Het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door het management wordt gehanteerd om de historische financiële informatie op te stellen en te presenteren, zal afhankelijk zijn van de aard van de entiteit en het beoogde gebruik van de historische financiële informatie. (Zie Par. A16, A17 en A18)

### **Autoriteit van deze standaard**

- 11 Deze standaard bevat de doelstellingen van de accountant bij het opvolgen van de standaard die de context bieden waarin de vereisten van deze standaard zijn vastgesteld. Zij zijn bedoeld de accountant te ondersteunen bij het begrijpen van wat nodig is om te bereiken in een samenstellingsopdracht.
- 12 Deze standaard bevat vereisten die erop gericht zijn om de accountant in staat te stellen de vermelde doelstelling te halen. Deze vereisten worden uitgedrukt door gebruik te maken van het hulpwoord 'dienen' (in: 'iets dienen te doen').
- 13 Daarnaast bevat deze standaard inleidende teksten, definities en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die relevante context bieden voor een goed inzicht in de standaard.
- 14 De toepassingsgerichte en overige verklarende teksten bieden verdere uitleg over de vereisten en leidraden bij het uitvoeren ervan. Hoewel dergelijke leidraden op zichzelf geen vereiste opleggen, zijn ze relevant voor de correcte toepassing van de vereisten. De toepassingsgerichte en overige verklarende teksten kunnen tevens achtergrondinformatie verschaffen betreffende aangelegenheden die in deze standaard worden behandeld en die ondersteunen bij het toepassen van de vereisten.

### **Ingangsdatum**

- 15 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de Slotbepalingen.*

### **Doelstellingen**

- 16 De doelstellingen van de accountant bij een samenstellingsopdracht onder deze standaard zijn om:
- a deskundigheid op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving toe te passen om het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving op basis van informatie die door het management wordt verschaft; en
  - b in overeenstemming met de vereisten van deze standaard te rapporteren.

### **Definities**

- 17 In het kader van deze standaard hebben de volgende termen de hierna aangegeven betekenissen.
- a *accountant* - accountant als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel d, van Standaard 200 van de NV COS.

- b *afwijking* - een verschil tussen het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting van een gerapporteerd element in de historische financiële informatie, en het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting dat/die voor dat item vereist is opdat het element in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Afwijkingen kunnen voortkomen uit fouten of uit fraude. Ingeval de historische financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel bevatten afwijkingen ook aanpassingen van de bedragen, rubriceringen, presentaties of toelichtingen die, naar de oordeelsvorming van de accountant, noodzakelijk zijn opdat de historische financiële informatie in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave vormt dan wel een getrouw beeld geeft.
- c *de met governance belaste personen – de met governance belaste personen, bedoeld in paragraaf 13, onderdeel o, van Standaard 200 van de NV COS.* (Zie Par. A12)
- d *financiële overzichten- financiële overzichten als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel f, van Standaard 200 van de NV COS.* (Zie Par. A3A)
- e *historische financiële informatie - historische financiële informatie als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel g, van Standaard 200 van de NV COS.* (Zie Par. A3A)
- f *management - management als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel h, van Standaard 200 van de NV COS.* (Zie Par. A12)
- g *opdrachtspartner* - partner of andere persoon, aangesteld door de accountantseenheid, die verantwoordelijk is voor de opdracht, voor de uitvoering daarvan en voor de rapportage die namens de accountantseenheid wordt uitgebracht en aan wie, indien vereist, door een beroepsorganisatie of een wettelijke, regelgevende of toezichthoudende instantie passende bevoegdheden zijn toegekend.
- h *opdrachtteam* - opdrachtteam als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel h, van Standaard 3000A van de NV COS.
- i *publicatiestukken – een jaarrekening die openbaar wordt gemaakt op grond van artikel 2:394 BW, niet zijnde de inrichtingsjaarrekening.*
- j *relevante ethische voorschriften* – beginselen van professionele ethiek en ethische voorschriften die van toepassing zijn op het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar wanneer zij samenstellingsopdrachten uitvoeren. Relevante ethische voorschriften betreffen gewoonlijk de bepalingen van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA), samen met nationale vereisten die stringenter zijn. (Zie Par. A21)
- k *samenstellingsopdracht* - een opdracht waarbij een accountant deskundigheid inzake administratieve verwerking en financiële verslaggeving toepast om:
  - het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie van een entiteit in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving; en
  - hierover te rapporteren zoals dat door deze standaard wordt vereist. In deze standaard worden in deze context de woorden 'samenstellen', 'het samenstellen' en 'samengesteld' gebruikt.
- l *van toepassing zijnd(e) stelsel inzake financiële verslaggeving* - het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door het management en, in voorkomend geval, door de met governance belaste personen wordt gehanteerd bij het opstellen van de historische financiële informatie, dat aanvaardbaar is in het licht van de aard van de entiteit en de doelstelling van die historische financiële informatie, dan wel dat op grond van wet- of regelgeving is vereist; (Zie Par. A35, A36 en A37)
- m *professionele oordeelsvorming – toepassen van relevante training, kennis en ervaring in de context van deze Standaard, bij het maken van weloverwogen keuzes over de te treffen maatregelen in de omstandigheden van de samenstellingsopdracht.*
- 17A *De definities in de Standaarden 000N t/m 800 zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.*

## Vereisten

### Het uitvoeren van een samenstellingsopdracht overeenkomstig deze standaard

- 18 De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van deze standaard, inclusief de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten, om de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen.

#### *Het naleven van relevante vereisten*

- 19 De accountant dient te voldoen aan alle vereisten van deze standaard tenzij een bepaalde vereiste voor de samenstellingsopdracht niet relevant is, bijvoorbeeld als de omstandigheden aangegeven in de vereiste niet van toepassing zijn in de opdracht.
- 20 De accountant dient geen naleving van deze standaard te vermelden tenzij de accountant alle vereisten van deze standaard heeft nageleefd die voor de samenstellingsopdracht relevant zijn.

### Ethische voorschriften

- 21 De accountant dient relevante ethische voorschriften na te leven. (Zie Par. A19, A20, A21, A22, A23, A24, A25 en A26)

### Professionele oordeelsvorming

- 22 De accountant dient professionele oordeelsvorming toe te passen bij het uitvoeren van een samenstellingsopdracht. (Zie Par. A27, A28 en A29)

### Het managen en bereiken van kwaliteit bij samenstellingsopdrachten

- 23 De opdrachtpartner dient de algehele verantwoordelijkheid te nemen voor:
- a het managen en bereiken van kwaliteit bij iedere samenstellingsopdracht die aan die opdrachtpartner is toegewezen en het in voldoende mate en op passende wijze betrokken zijn gedurende de opdracht; en
  - b het uitvoeren van de opdracht in overeenstemming met de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid op het gebied van kwaliteitsmanagement, door: (Zie Par. A30).
    - i het volgen van de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid met betrekking tot de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en samenstellingsopdrachten; (Zie Par. A31)
    - ii het vaststellen dat voldoende en passende middelen zijn toegewezen of ter beschikking zijn gesteld om de opdracht tijdig uit te voeren, rekening houdend met de aard en de omstandigheden van de opdracht, de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid en alle veranderingen die kunnen optreden gedurende de opdracht;
    - iii het zich ervan vergewissen dat het opdrachtteam collectief over de passende competentie en capaciteiten beschikt, waaronder voldoende tijd, om de samenstellingsopdracht uit te voeren;
    - iv het alert zijn op aanwijzingen van het overtreden van relevante ethische voorschriften door leden van het opdrachtteam, en het bepalen van de passende actie als er aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften hebben overtreden; (Zie Par. A32)
    - v de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam, de beoordeling van hun werkzaamheden, en de uitvoering van de opdracht in overeenstemming met professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
    - vi het nemen van de verantwoordelijkheid voor het samenstellen, het passend onderhouden en het bewaren van geschikte opdrachtdocumentatie; en

- vii Indien een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is vereist in overeenstemming met de NVKS of de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, niet dateren van het rapport tot de afronding van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.<sup>4</sup>

### Aanvaarding en continuering van de opdracht

#### *Continuering van cliëntrelaties, opdracht aanvaarding en het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden*

- 24 De accountant dient de opdracht niet te aanvaarden tenzij de accountant de opdrachtvoorwaarden met het management, of een andere opdrachtgevende partij, overeen is gekomen, inclusief:
- a het beoogde gebruik en de verspreiding van de historische financiële informatie en eventuele beperkingen betreffende het gebruik of de verspreiding ervan; (Zie Par. A20, A33, A37 en A38)
  - b identificatie van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; (Zie Par. A20, A30, A35, A36, A37 en A38)
  - c de doelstelling en reikwijdte van de samenstellingsopdracht; (Zie Par. A20)
  - d de verantwoordelijkheden van de accountant, inclusief het vereiste om relevante ethische voorschriften na te leven; (Zie Par. A20)
  - e de verantwoordelijkheden van het management voor: (Zie Par. A39, A40 en A41)
    - i de historische financiële informatie, en voor het opstellen en presenteren daarvan, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat aanvaardbaar is gelet op het beoogde gebruik van de historische financiële informatie en de beoogde gebruikers;
    - ii de nauwkeurigheid en de volledigheid van de vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie die door het management worden verschaft voor de samenstellingsopdracht; en
    - iii oordeelsvormingen die bij het opstellen en presenteren van de historische financiële informatie nodig zijn, inclusief die waarvoor de accountant in de loop van de samenstellingsopdracht ondersteuning kan bieden; (Zie Par. A27)
  - f de verwachte vorm en inhoud van de samenstellingsverklaring.
- 25 De accountant dient, voorafgaand aan het uitvoeren van de opdracht, de overeengekomen opdrachtvoorwaarden in een opdrachtbevestiging of andere schriftelijke overeenkomst vast te leggen. (Zie Par. A42, A43 en A44)

#### *Doorlopende opdrachten*

- 26 Voor doorlopende samenstellingsopdrachten dient de accountant te evalueren of omstandigheden, waaronder veranderingen in de oordeelsvormingen van de accountantseenheid over een cliëntrelatie of de opdracht, vereisen dat de opdrachtvoorwaarden moeten worden herzien. Ook evalueert de accountant of het nodig is om het management te herinneren aan de bestaande opdrachtvoorwaarden. (Zie Par. A45)

### Communicatie met het management en de met governance belaste personen

- 27 De accountant dient met het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, tijdens de samenstellingsopdracht tijdig aangelegenheden betreffende de samenstellingsopdracht te communiceren. Dit betreft de aangelegenheden die, op grond van professionele oordeelsvorming van de accountant, belangrijk genoeg zijn om de aandacht van het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, te verdienen. (Zie Par. A46 en A47)

<sup>4</sup> Artikel 13(2)(b) van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen



## Het uitvoeren van de opdracht

### *Het inzicht van de accountant*

- 28 De accountant dient voldoende inzicht in de volgende aangelegenheden te verwerven om de samenstellingsopdracht te kunnen uitvoeren: (Zie Par. A48, A49 en A50)
- a de activiteiten van de entiteit, inclusief het administratieve systeem en administratieve vastleggingen van de entiteit; en
  - b het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief de toepassing hiervan in de sector van de entiteit.

### *Het samenstellen van historische financiële informatie*

- 29 De accountant dient de historische financiële informatie samen te stellen door gebruik te maken van vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie inclusief significante oordeelsvormingen die door het management worden verschaft.
- 30 Als de accountant in de loop van het samenstellen van de historische financiële informatie ondersteuning voor significante oordeelsvormingen heeft geboden, dient hij deze te bespreken met het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen. (Zie Par. A51)
- 31 Voorafgaand aan de afronding van de samenstellingsopdracht dient de accountant de samengestelde historische financiële informatie te lezen in het licht van het inzicht van de accountant in de activiteiten van de entiteit, en in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. (Zie Par. A52)
- 32 Indien de accountant zich gedurende de samenstellingsopdracht ervan bewust wordt dat de vastleggingen, documenten, uitleg of overige informatie, inclusief significante oordeelsvormingen, die door het management worden verschaft niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend zijn – *waaronder geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving* -, dient de accountant dat onder de aandacht van het management te brengen. Hij dient ook om de aanvullende of gecorrigeerde informatie te verzoeken. *De accountant dringt waar nodig aan op adequate opvolging van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving.* (Zie Par. A47)
- 33 Indien de accountant niet in staat is om de opdracht te voltooien omdat het management geen vastleggingen, documenten, uitleg of overige informatie, inclusief significante oordeelsvormingen, verschaft zoals was verzocht, dan dient de accountant de opdracht terug te geven. *Dit is ook het geval als het management geen adequate opvolging geeft aan geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving.* Hij dient ook het management en de met governance belaste personen in te lichten over de redenen voor teruggave. (Zie Par. A47 en A58)
- 34 Indien de accountant zich er tijdens het verloop van de opdracht van bewust wordt dat:
- a de samengestelde historische financiële informatie niet op adequate wijze het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving beschrijft of daarnaar verwijst; (Zie Par. A53)
  - b aanpassingen aan de samengestelde historische financiële informatie vereist zijn zodat de historische financiële informatie geen afwijking van materieel belang bevat; of (Zie Par. A54, A55 en A56)
  - c de samengestelde historische financiële informatie op andere wijze misleidend is – *waaronder geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving* – (Zie Par. A57)

dan dient de accountant de geschikte aanpassingen aan het management voor te stellen. *De accountant dringt waar nodig aan op adequate opvolging van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving.* (Zie Par. A47)

- 35 Indien het management weigert, of het de accountant niet toestaat de voorgestelde aanpassingen aan de samengestelde historische financiële informatie aan te brengen, dient de accountant de opdracht terug te geven. *Dit is ook het geval als het management geen adequate opvolging geeft aan*

*geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving.* Hij dient ook het management en de met governance belaste personen in te lichten over de redenen voor de teruggave. (Zie Par. A47 en A58)

- 36 Indien teruggave van de opdracht niet mogelijk is, dient de accountant te bepalen welke professionele en wettelijke verantwoordelijkheden in de omstandigheden van toepassing zijn.
- 37 De accountant dient een erkenning van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen te verkrijgen dat het de verantwoordelijkheid heeft genomen voor de definitieve versie van de samengestelde historische financiële informatie. (Zie Par. A68)

### Documentatie

- 38 De accountant dient het volgende in de opdrachtdocumentatie op te nemen: (Zie Par. A59, A60 en A61)
- a significante aangelegenheden die zich tijdens de samenstellingsopdracht voordoen en hoe de accountant hiermee is omgegaan;
  - b een aansluiting van de samengestelde historische financiële informatie op de onderliggende vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie die door het management is verschaft; en
  - c een kopie van de definitieve versie van de samengestelde historische financiële informatie waarvoor het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen hun verantwoordelijkheid hebben erkend, en de samenstellingsverklaring. (Zie Par. A68)
- 38A *De accountant dient de opdrachtdocumentatie samen te voegen in een opdracht dossier en het administratieve proces van het samenstellen van het definitieve opdracht dossier tijdig na de datum van de samenstellingsverklaring te voltooien.* (Zie Par. A61A)

### De samenstellingsverklaring

- 39 Een belangrijk doel van de samenstellingsverklaring is het duidelijk communiceren van de aard van de samenstellingsopdracht en de rol en de verantwoordelijkheden van de accountant tijdens de opdracht. De samenstellingsverklaring is geen middel om een oordeel of een conclusie over de historische financiële informatie tot uitdrukking te brengen, in welke vorm dan ook.
- 40 De samenstellingsverklaring die voor de samenstellingsopdracht wordt uitgebracht dient schriftelijk te zijn en dient de volgende elementen te omvatten: (Zie Par. A62, A63, A67 en A69)
- a de titel van de verklaring;
  - b de geadresseerde(n), zoals door de opdrachtvoorwaarden wordt vereist; (Zie Par. A64)
  - c een vermelding dat de accountant de historische financiële informatie heeft samengesteld op basis van de informatie die door het management is verschaft;
  - d een beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen met betrekking tot de samenstellingsopdracht en met betrekking tot de historische financiële informatie;
  - e identificatie van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien er een stelsel voor bijzondere doeleinden wordt gehanteerd, een beschrijving van of een verwijzing naar de beschrijving van dat stelsel voor bijzondere doeleinden in de historische financiële informatie;
  - f identificatie van de historische financiële informatie, inclusief de titel van ieder element van de historische financiële informatie indien deze meer dan één element bevat, en vermelding van de datum van de historische financiële informatie of de verslagperiode waarop de historische financiële informatie betrekking heeft;
  - g een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant bij het samenstellen van de historische financiële informatie, waaronder dat de opdracht overeenkomstig deze standaard is uitgevoerd en dat de accountant relevante ethische voorschriften heeft nageleefd;

- h een beschrijving van wat een samenstellingsopdracht overeenkomstig deze standaard inhoudt;
  - i uitleg dat van de accountant niet vereist wordt de kwaliteit of de volledigheid van de informatie die door het management ten behoeve van de samenstelling wordt verschaft, te verifiëren; (Zie Par. A67A)
  - j indien de historische financiële informatie is opgesteld door gebruik te maken van een stelsel voor bijzondere doeleinden, een toelichtende paragraaf die: (Zie Par. A65, A66 en A67)
    - i het doel beschrijft waarvoor, en, indien nodig, de beoogde gebruikers voor wie, de historische financiële informatie is opgesteld, of een verwijzing naar een toelichting in de historische financiële informatie bevat die deze informatie toelicht; en
    - ii de aandacht van de lezers van de verklaring vestigt op het feit dat de historische financiële informatie overeenkomstig een stelsel voor bijzondere doeleinden is opgesteld en dat als gevolg daarvan de informatie mogelijk niet voor andere doeleinden geschikt is;
  - k de datum van de samenstellingsverklaring;
  - l de handtekening van de accountant; en
  - m het adres van de accountant.
- 41 De accountant dient de verklaring te dateren op de datum waarop de accountant de samenstellingsopdracht overeenkomstig deze standaard heeft voltooid. (Zie Par. A68)

#### *Uitzondering op de rapporteringsvereiste bij publicatiestukken*

- 41A *In het geval van publicatiestukken kan toepassing van de paragrafen 40 en 41 achterwege blijven.*  
(Zie Par. A62)

## **Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten**

### **Toepassingsgebied van deze standaard**

#### *Algemene overwegingen*

(Zie Par. 1)

- A1 In een samenstellingsopdracht waar de opdrachtgevende partij een andere partij is dan het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, kan deze standaard worden toegepast en voor zover nodig aangepast.
- A1A *Deze standaard is van toepassing op een accountant, waaronder een intern- of overheidsaccountant, die op grond van een overeenkomst van opdracht specifiek het samenstellen van historische financiële informatie is overeengekomen;*  
*Deze standaard is niet gericht op een accountant die uit hoofde van zijn functie verantwoordelijk is voor de totstandkoming van historische financiële informatie voor de entiteit waarbij hij werkzaam is dan wel waaraan hij is verbonden. Een dergelijke functie kan worden uitgevoerd op grond van een arbeidsovereenkomst, benoeming of opdracht.*  
*Voorbeelden hiervan zijn:*
- *een accountant die in een dienstverband werkzaam is als controller;*
  - *een accountant die werkzaam is als penningmeester van een vereniging of stichting;*
  - *een accountant die op een tijdelijke basis werkzaam is als hoofd financiële administratie, controller of in een vergelijkbare functie en de resultaten van zijn werkzaamheden presenteert onder de naam van de entiteit van zijn opdrachtgever.*
- A2 De betrokkenheid van een accountant bij diensten of activiteiten in het kader van ondersteuning van het management van een entiteit bij het opstellen en het presenteren van de historische financiële informatie van de entiteit kan vele vormen aannemen. Wanneer de accountant de opdracht heeft gekregen om onder deze standaard een entiteit dergelijke diensten of activiteiten te verschaffen, wordt de associatie van de accountant met de historische financiële informatie gecommuniceerd door de

samenstellingsverklaring, in de vorm die door deze standaard is vereist. De samenstellingsverklaring van de accountant bevat de expliciete bewering van de accountant dat hij deze standaard naleeft.

### *Het toepassingsgebied van de standaard*

(Zie Par. 2)

- A3 Deze standaard heeft betrekking op opdrachten waar de accountant het management ondersteunt bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie

#### *Verplichte toepassing*

*Een samenstellingsopdracht houdt onder meer in het toepassen van de deskundigheid van de accountant op het gebied van financiële verslaggeving. Dit kenmerk komt vooral tot uiting bij het opstellen en presenteren van financiële overzichten. Om een goede beroepsuitoefening op een belangrijk deskundigheidsgebied van accountants te bevorderen, is deze standaard verplicht gesteld in het geval van opstellen en presenteren van financiële overzichten. Toepassing van de standaard is niet verplicht als bij het opstellen van financiële overzichten primair andere deskundigheid dan de deskundigheid van de accountant op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving wordt toegepast.*

#### *Vrijwillige toepassing*

*Bij het tot stand brengen van andere vormen van historische financiële informatie kan de accountant vrijwillig besluiten om deze standaard toe te passen.*

Deze standaard mag ook worden toegepast, voor zover nodig aangepast, wanneer de accountant de opdracht heeft gekregen om het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van andere dan historische financiële informatie. Voorbeelden zijn:

- pro forma financiële informatie;
- toekomstgerichte financiële informatie, inclusief budgetten of prognoses.

*Deze standaard heeft geen betrekking op eventuele activiteiten voorafgaand aan het samenstellen van (financiële) informatie van de entiteit.*

### *Gebruik van de termen 'financiële overzichten' en 'historische financiële informatie'*

(Zie Par. 2, 17(d), 17(e))

- A3A *Een kenmerkend verschil van financiële overzichten ten opzichte van overige vormen van historische financiële informatie is dat financiële overzichten toelichtingen bevatten. De toelichtingen omvatten gewoonlijk een overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere, tekstuele of cijfermatige, toelichtingen (zoals in een jaarrekening). In deze standaard wordt onder toelichtingen niet verstaan enkel cijfermatige specificaties, zoals een verdere uitsplitsing of rubricering van de post algemene kosten.*

*Voorbeelden van financiële overzichten zijn onder meer:*

- *bij een complete set van financiële overzichten:*
  - *een jaarrekening, bestaande uit een balans, een winst-en-verliesrekening en een toelichting;*
  - *een tussentijds overzicht met een toelichting dat gebaseerd is op het verslaggevingsstelsel van de jaarrekening.*  
*Dit betreft een financiële verantwoording die sterk op een jaarrekening lijkt en om die reden niet of nauwelijks daarvan is te onderscheiden;*
- *bij samengevatte financiële overzichten: publicatiestukken;*
- *bij een enkel financieel overzicht:*
  - *een balans met toelichting;*
  - *een winst-en-verliesrekening met toelichting;*
  - *een overzicht van ontvangsten en uitgaven met toelichting.*

*Financiële overzichten kunnen zowel in hard copy als op elektronische wijze zijn uitgebracht.*

*Voorbeelden van andere historische financiële informatie dan een financieel overzicht zijn onder andere: een balans en/of winst-en-verliesrekening zonder toelichtingen, een debiteurenoverzicht zonder toelichting, een uitdraai van grootboekrekeningen of een saldbalans.*

**A3B** *Een belastingaangifte inclusief eventuele specificaties wordt in het kader van deze standaard niet aangemerkt als een financieel overzicht. Kenmerkend voor het opstellen van een belastingaangifte inclusief eventuele specificaties is dat de fiscale kennis leidend is: het toepassen van kennis op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving is daaraan ondergeschikt. Indien sprake is van een bijlage bij de belastingaangifte gaat de accountant na of al dan niet sprake is van een financieel overzicht. Aan een belastingaangifte kunnen specificaties zijn toegevoegd ter rekenkundige of anderszins technische verduidelijking van (bedragen in) de aangifte. Indien de bijlage bij de aangifte echter kwalificeert als een 'financieel overzicht', is deze standaard hierop verplicht van toepassing. In dat geval is geen sprake meer van een specificatie bij de aangifte maar van een op zich zelf staande bijlage waarin een financieel overzicht is opgenomen.*

*Toepassing voor een aangifte 'IB-plus'*

*Zo komt het in de praktijk voor dat bij ondernemers (niet zijnde een rechtspersoon) aan de belastingaangifte een bijlage wordt toegevoegd om inzage te geven in de financiële positie van de ondernemer (een zogenaamde 'aangifte IB-plus'). Bijvoorbeeld:*

- in de bijlage bij de belastingaangifte is een jaarrekening opgenomen: in de bijlage is sprake van een financieel overzicht waarop Standaard 4410 verplicht van toepassing is;*
- in de bijlage bij de belastingaangifte is een balans en/of een winst-en-verliesrekening zonder toelichting opgenomen: in de bijlage is geen sprake van financieel overzicht maar van een andere vorm van historische financiële informatie. De accountant hoeft de standaard niet toe te passen, dit mag wel.*

*Ook een opdracht tot het opstellen van een pensioenberekening in het kader van RJ271/IAS 19 of een toerekening van de kostprijs aan de verworven activa op de overnamedatum vallen veelal niet verplicht onder de standaard. Deze opdrachten zijn voorbeelden van werkzaamheden die primair betrekking hebben op een deskundigheidsgebied anders dan administratieve verwerking en financiële verslaggeving.*

**A3C** *De betrokkenheid van een accountant bij het opstellen van een jaarrekening van een organisatie die is onderworpen aan de vereisten van BW2 is van zodanig belang dat dit los van de vraag of een dergelijke jaarrekening aan alle vereisten van een financieel overzicht voldoet het toepassen van deze Standaard rechtvaardigt.*

**A3D** *Het afgeven van een controle- of een beoordelingsverklaring en een samenstellingsverklaring door één accountantseenheid of een ander onderdeel van het Nederlandse netwerk is maatschappelijk niet wenselijk en kan tot verwarring leiden. Bovendien worden de vereisten in het kader van de uitvoering van een samenstellingsopdracht inhoudelijk afgedekt door de standaarden voor controle- of beoordelingsopdrachten waardoor het verplicht toepassen van deze standaard maatschappelijk geen meerwaarde heeft.*

**A4** *Accountants kunnen tevens opdrachten aanvaarden om het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van niet-financiële informatie, bijvoorbeeld emissieverslagen en kengetallen. In die omstandigheden kan de accountant deze standaard toepassen, voor zover noodzakelijk aangepast, als dat voor die soorten opdrachten relevant is.*

*Overwegingen die relevant zijn voor het toepassen van deze standaard*

*(Zie Par. 3)*

- A5 *Door (vrijwillig) gebruik te maken van deze standaard, wordt de verantwoordelijkheid van de accountant ten opzichte van het management geregeld en wordt zijn betrokkenheid bij de samengestelde informatie duidelijk gemaakt bij de gebruikers in de vorm van een samenstellingsverklaring. Standaard 4410 is een hulpmiddel voor een accountant waarmee hij invulling kan geven aan de VGBA. Hij kan zo voorkomen dat zijn betrokkenheid bij bepaalde informatie door een ander verkeerd wordt begrepen dan wel onjuist wordt voorgesteld (het laatste is beschreven in artikel 10 van de VGBA).*

*Een accountant stelt bijvoorbeeld een tussentijdse winst-en-verliesrekening op zonder toelichtingen. De opdrachtgever wil deze gebruiken voor een financieringsaanvraag bij potentiële geldschieters. Als de betrokkenheid van de accountant voor potentiële geldschieters zichtbaar is, bijvoorbeeld door het gebruik van zijn naam op de tussentijdse winst-en-verliesrekening, dan is het mogelijk dat zij een bepaalde waarde ontfemen aan de betrokkenheid van de accountant. In dat geval heeft het de voorkeur om door middel van een samenstellingsverklaring de wijze van betrokkenheid van de accountant bij de opdracht aan te geven.*

#### *Relatie met de regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement*

(Zie Par. 4)

- A6 De NVKS behandelt onder meer de verantwoordelijkheid van de accountantseenheid om een kwaliteitsmanagementsysteem voor aan assurance verwante opdrachten, waaronder samenstellingsopdrachten op te zetten, te implementeren en in werking te houden. De NVKS behandelt ook de verantwoordelijkheid van de accountantseenheid om beleidslijnen of procedures op te zetten voor het bepalen van opdrachten waarvoor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling nodig is.<sup>5</sup> De NVKS behandelt de benoeming van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, en de uitvoering en documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.
- A7 Onder de in Nederland geldende wet- en regelgeving voor kwaliteitsmanagement is vereist dat de accountantseenheid een kwaliteitsmanagementsysteem voor aan assurance verwante opdrachten, waaronder samenstellingsopdrachten, opzet, implementeert en in werking houdt dat aan de accountantseenheid een redelijke mate van zekerheid verschaft dat:
- a de accountantseenheid en het personeel hun verantwoordelijkheden vervullen in overeenstemming met professionele standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten en opdrachten uitvoeren in overeenstemming met dergelijke standaarden en vereisten; en
  - b de door de accountantseenheid of opdrachtpartners uitgebrachte opdrachtreportages in de omstandigheden passend zijn.<sup>6</sup>
- A8 Een rechtsgebied dat de NVKS niet heeft overgenomen met betrekking tot samenstellingsopdrachten kan eisen hebben gesteld aan het kwaliteitsmanagement van accountantspraktijken die dergelijke opdrachten verrichten. De bepalingen in deze Standaard over kwaliteitsmanagement op het niveau van afzonderlijke opdrachten veronderstellen dat de betreffende vereisten op het gebied van kwaliteitsmanagement minstens zo veeleisend zijn als de vereisten uit de NVKS. Dit wordt bereikt wanneer deze vereisten de vereisten van de NVKS behandelen en de accountantseenheid verplichtingen opleggen om de doelstellingen van de NVKS te bereiken. Een kwaliteitsmanagementsysteem kan betrekking hebben op de volgende acht componenten:
- a het proces van de accountantseenheid voor het inschatten van risico's;
  - b governance en leiderschap;
  - c relevante ethische voorschriften;
  - d aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten;
  - e het uitvoeren van de opdracht;
  - f middelen;
  - g informatie en communicatie;
  - h het monitorings- en herstelproces.

<sup>5</sup> Artikel 13(1) van de NVKS

<sup>6</sup> NVKS, artikel 4.

- A9 Binnen de context van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid hebben opdrachtteams een verantwoordelijkheid om kwaliteitsbeheersingsprocedures te implementeren die op de opdracht van toepassing zijn.
- A10 Gewoonlijk mag het opdrachtteam vertrouwen op het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid, tenzij:
- het inzicht of de praktische ervaring van het opdrachtteam doet vermoeden dat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid de aard en de omstandigheden van de opdracht niet op effectieve wijze zullen ondervangen; of
  - informatie die is verschaft door de accountantseenheid of andere partijen, over de effectiviteit van dergelijke beleidslijnen of procedures het tegendeel doet veronderstellen.
- Het opdrachtteam kan bijvoorbeeld vertrouwen op het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid met betrekking tot:
- competentie en capaciteiten van personeel op grond van hun indienstneming en formele training;
  - het onderhouden van cliëntrelaties op grond van de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid voor aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en opdrachten;
  - het naleven van door wet- en regelgeving gestelde vereisten door middel van het monitorings- en herstelproces van de accountantseenheid.
- Bij het overwegen van tekortkomingen van het kwaliteitsmanagementsysteem die op de samenstellingsopdracht van invloed kunnen zijn, kan de opdrachtpartner rekening houden met herstelacties die de accountantseenheid heeft genomen om die tekortkomingen te rectificeren en die de opdrachtpartner in de context van die samenstellingsopdracht voldoende acht.
- A11 Een tekortkoming in het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid wijst er niet noodzakelijkerwijs op dat:
- een specifieke samenstellingsopdracht niet in overeenstemming met de professionele Standaarden en van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten was uitgevoerd; of
  - de samenstellingsverklaring niet passend was.

## **De samenstellingsopdracht**

*Gebruik van de term ‘management’ en ‘de met governance belaste personen’*  
(Zie Par. 5, 7 en 8, 17(c), 17(f))

- A12 De respectieve verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen zullen tussen rechtsgebieden en tussen soorten entiteiten verschillen. Deze verschillen beïnvloeden de manier waarop de accountant de vereisten van deze standaard toepast met betrekking tot het management of de met governance belaste personen. Derhalve is de zinsnede ‘management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen’ die op verschillende plekken in deze standaard wordt gebruikt, bedoeld om de accountant alert te maken op het feit dat verschillende omgevingen van entiteiten verschillende management- en governancestructuren en -regelingen kunnen hebben.
- A13 Verschillende verantwoordelijkheden met betrekking tot het opstellen van historische financiële informatie en externe financiële verslaggeving vallen onder hetzij het management, hetzij de met governance belaste personen afhankelijk van factoren als:
- de middelen en structuur van de entiteit;
  - de respectieve rollen van het management en de met governance belaste personen binnen de entiteit zoals in relevante wet- en regelgeving is uiteengezet, of, indien de entiteit niet gereguleerd is, in alle formele governance- of verantwoordelijkheidsregelingen die voor de entiteit zijn vastgesteld (bijvoorbeeld, zoals vastgelegd in contracten, statuten of ander soort oprichtingsdocument).

In veel kleine entiteiten is er vaak geen onderscheid in de rollen op het gebied van management en governance, of de met governance belaste personen van de entiteit kunnen ook betrokken zijn bij het

managen van de entiteit. In de meeste andere gevallen, in het bijzonder in grotere entiteiten, is het management verantwoordelijk voor de uitvoering van de activiteiten van de entiteit en voor het rapporteren daarover, terwijl de met governance belaste personen toezicht houden op het management. In grotere entiteiten zullen de met governance belaste personen vaak de verantwoordelijkheid hebben of op zich nemen om de historische financiële informatie van de entiteit goed te keuren, in het bijzonder wanneer deze bedoeld is voor gebruik door externe partijen. In grote entiteiten wordt vaak een subgroep van de met governance belaste personen, zoals een auditcomité, met bepaalde toezichtverantwoordelijkheden belast.

In sommige rechtsgebieden is het opstellen van de financiële overzichten voor een entiteit in overeenstemming met een gespecificeerd stelsel de verantwoordelijkheid van de met governance belaste personen, in andere rechtsgebieden is dit de verantwoordelijkheid van het management.

### *Betrokkenheid bij andere activiteiten met betrekking tot het opstellen en presenteren van historische financiële informatie*

(Zie Par. 5, 17(e))

- A14 De uitvoering van een samenstellingsopdracht zal variëren afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht. In elk geval zal er sprake zijn van het ondersteunen van het management bij het opstellen en presenteren van de historische financiële informatie van de entiteit in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Dit gebeurt op basis van informatie die door het management wordt verschaft. Bij sommige samenstellingsopdrachten kan het management de historische financiële informatie zelf al (*geheel of gedeeltelijk*) in een conceptversie of in een voorlopige vorm hebben opgesteld.
- A15 Naast de samenstellingsopdracht kan een accountant ook de opdracht krijgen om namens het management bepaalde andere activiteiten te ondernemen. Zo kan de accountant worden verzocht om tevens de onderliggende administratieve gegevens te verzamelen, te rubriceren en samen te vatten in de vorm van administratieve vastleggingen tot en met de productie van een saldbalans. De saldbalans zou dan als de onderliggende informatie worden gebruikt waaruit de accountant de historische financiële informatie kan samenstellen die het onderwerp is van een samenstellingsopdracht die overeenkomstig deze standaard wordt uitgevoerd. Dit is vaak het geval bij kleinere entiteiten die niet beschikken over goed ontwikkelde administratieve systemen, of bij entiteiten die het opstellen van de administratie bij voorkeur aan externe dienstverleners uitbesteden. Deze standaard heeft geen betrekking op dergelijke aanvullende activiteiten die de accountant zou kunnen uitvoeren om het management in andere gebieden te ondersteunen, voorafgaand aan het samenstellen van de historische financiële informatie van de entiteit.

### *Stelsels inzake financiële verslaggeving*

(Zie Par. 10)

- A16 De historische financiële informatie kan zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving dat erop gericht is te voorzien in:
- de gemeenschappelijke behoefte aan historische financiële informatie van een grote groep gebruikers (d.w.z. een 'stelsel inzake financiële verslaggeving voor algemene doeleinden'); of
  - de behoefte aan historische financiële informatie van specifieke gebruikers (d.w.z. een 'stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden').
- De vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving bepalen de vorm en inhoud van de financiële overzichten. In sommige gevallen kan er naar het stelsel inzake financiële verslaggeving worden verwezen als de 'basis voor financiële verslaggeving'.
- A17 Voorbeelden van veel gebruikte stelsels inzake financiële verslaggeving voor algemene doeleinden omvatten:
- *vastgestelde nationale standaarden inzake financiële verslaggeving die van toepassing zijn op kleine en middelgrote entiteiten – bijvoorbeeld Titel 9 Boek 2 BW (inclusief fiscale grondslagen, toegestaan voor onder andere kleine rechtspersonen) en RJ-Richtlijnen, en International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities (IFRS for SMEs);*



- International Financial Reporting Standards (IFRS) en vastgestelde nationale standaarden inzake financiële verslaggeving die van toepassing zijn op oob's<sup>7</sup>.

A18 Voorbeelden van stelsels inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden die kunnen worden gebruikt, afhankelijk van het specifieke doel van de historische financiële informatie, omvatten:

- de fiscale grondslagen voor financiële verslaggeving die in een bepaald rechtsgebied worden gebruikt om de historische financiële informatie op te stellen om aan de verplichtingen inzake naleving van fiscale wet- en regelgeving te voldoen. *Deze situatie is te onderscheiden van het geval dat fiscale grondslagen worden gehanteerd (inclusief toelichtingen van verschillen tussen fiscale en actuele waarderings) om te voldoen aan het stelsel voor algemene doeleinden in Titel 9 Boek 2 BW en dat is toegestaan voor kleine rechtspersonen;*
- voor entiteiten waarvan niet vereist wordt dat zij een vastgesteld stelsel inzake financiële verslaggeving gebruiken:
  - grondslagen voor financiële verslaggeving die in de historische financiële informatie van een bepaalde entiteit worden gebruikt die geschikt zijn voor het beoogde gebruik van de historische financiële informatie en de omstandigheden van de entiteit (bijvoorbeeld, financiële verslaggeving op kasbasis met geselecteerde toerekeningen, zoals debiteuren en crediteuren, die leiden tot een balans en een winst-en-verliesrekening; of het gebruik van een vastgesteld stelsel inzake financiële verslaggeving dat is aangepast om te voldoen aan het specifieke doel waarvoor de historische financiële informatie is opgesteld);
  - de financiële verslaggeving op kasbasis die leidt tot een overzicht van ontvangsten en uitgaven (bijvoorbeeld ten behoeve van het toewijzen van het kasoverschot aan de eigenaren van een gebouw; of om mutaties vast te leggen in de kleine kas van een club).

## Ethische voorschriften

(Zie Par. 21)

A19 De VGBA stelt de fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast. De fundamentele beginselen zijn:

- a professionaliteit;
- b integriteit;
- c objectiviteit;
- d vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
- e vertrouwelijkheid.

Accountants moeten zich aan de fundamentele beginselen houden om invulling te geven aan het handelen in het algemeen belang.

De VGBA verschaft een toetsingskader op grond waarvan een accountant bij een bedreiging een of meer maatregelen neemt die ertoe leiden dat een accountant zich aan de fundamentele beginselen houdt.

### *Ethische overwegingen met betrekking tot de associatie van de accountant met informatie*

(Zie Par. 21, 24(a)-(d))

A20 De VGBA<sup>8</sup> vereist van de accountant die betrokken is bij of in verband wordt gebracht met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is, dat de accountant:

- maatregelen neemt gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding; dan wel

<sup>7</sup> In ISRS 4410 wordt gesproken over 'publicly listed entities', in Clarified ISAs over 'listed entities'.

<sup>8</sup> VGBA artikel 9.

- aan deze vereiste informatie een mededeling toevoegt waarin de accountant de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding aan de beoogde gebruikers kenbaar maakt. Indien dit niet mogelijk is distantieert de accountant zich van deze informatie. Deze eisen vormen een invulling van het fundamentele beginsel integriteit.

### *Onafhankelijkheid*

(Zie Par. 17(j), 21)

A21 De Verordening inzake de onafhankelijke uitvoering van assurance-opdrachten is niet van toepassing op samenstellingsopdrachten.

### *Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit en andere verantwoordelijkheden*

A22 Wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen:

- van de accountant vereisen om geïdentificeerde of vermoede *fraude of* niet-naleving van wet- en regelgeving te rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit;
- verantwoordelijkheden vaststellen die maken dat rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit in de gegeven omstandigheden passend kan zijn.<sup>9</sup>

A23 Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede *fraude of* niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan vereist worden of passend zijn in de omstandigheden omdat:

- wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften van de accountant vereisen om te rapporteren;
- de accountant bepaald heeft dat rapporteren een passende actie is om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving in overeenstemming met relevante ethische voorschriften; of
- wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften de accountant het recht verschaffen om dit te doen.

A24 Onder paragraaf 28 van deze Standaard wordt niet van de accountant verwacht dat hij een bepaald begrip van wet- en regelgeving heeft dat verder gaat dan wat nodig is om de samenstellingsopdracht uit te voeren. Echter, wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen van de accountant verwachten dat hij kennis, professionele oordeelsvorming en deskundigheid toepast bij het inspelen op *fraude of* niet-naleving. *De accountant kan vermoeden of identificeren dat een handeling fraude of niet-naleving vormt, maar stelt niet juridisch vast of al dan niet sprake is van niet naleving van wet- en regelgeving. Dit is uiteindelijk een zaak die door een rechtbank of andere bevoegde gerechtelijke instantie moet worden vastgesteld.*

A25 In bepaalde omstandigheden kan het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede gevallen van *fraude of* niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit worden uitgesloten door de geheimhoudingsplicht van de accountant uit hoofde van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften. In andere gevallen zou het rapporteren van gevallen of vermoede gevallen van niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit niet worden beschouwd als een schending van de geheimhoudingsplicht uit hoofde van de relevante ethische voorschriften.<sup>10</sup>

<sup>9</sup> Zie NV NOCLAR.

<sup>10</sup> *In de Nederlandse context wordt de accountant op grond van artikel 16 van de VGBA in een aantal situaties ontslagen van de geheimhoudingsplicht. Dit betreft onder meer de situatie dat de accountant bij wet verplicht of bevoegd is om vertrouwelijke informatie en gegevens te verstrekken aan een bevoegde instantie buiten de entiteit.*

A26 De accountant kan overwegen om intern te consulteren (bijv. binnen de accountantseenheid of een netwerkonderdeel) *of te consulteren bij de waarnemer (in het geval van een kleine accountantseenheid)*, juridisch advies in te winnen om de professionele of juridische implicaties van het ondernemen van een bepaalde actie te begrijpen of op een vertrouwelijke basis te consulteren met een regelgever of toezichthouder of beroepsorganisatie (tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is of de geheimhoudingsplicht zou schenden).

## Professionele oordeelsvorming

(Zie Par. 22, 24(e)(iii))

A27 Professionele oordeelsvorming is van essentieel belang voor het op passende wijze uitvoeren van een samenstellingsopdracht. Dit is zo omdat de interpretatie van relevante ethische voorschriften en van de vereisten van deze standaard, en de behoefte aan weloverwogen beslissingen tijdens het uitvoeren van een samenstellingsopdracht, de toepassing van relevante kennis van en ervaring met de feiten en van de omstandigheden van de opdracht vereisen. Professionele oordeelsvorming is noodzakelijk, in het bijzonder wanneer bij de opdracht het management van de entiteit wordt ondersteund met betrekking tot het nemen van beslissingen over:

- de aanvaardbaarheid van het te gebruiken stelsel inzake financiële verslaggeving om de historische financiële informatie van de entiteit op te stellen en te presenteren, in het licht van het beoogde gebruik van de historische financiële informatie en de beoogde gebruikers daarvan;
- het toepassen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, waaronder:
  - de selectie van geschikte grondslagen voor financiële verslaggeving onder dat stelsel;
  - de ontwikkeling van schattingen die nodig zijn voor de historische financiële informatie die onder dat stelsel moeten worden opgesteld en gepresenteerd; en
  - het opstellen en presenteren van historische financiële informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Wanneer de accountant het management ondersteunt, is altijd het uitgangspunt dat het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen inzicht hebben in de significante oordeelsvormingen die in de historische financiële informatie worden weerspiegeld en de verantwoordelijkheid voor die oordeelsvormingen op zich nemen.

A28 Professionele oordeelsvorming omvat het toepassen van relevante training, kennis en ervaring, in de context die door deze standaard en standaarden inzake verslaggeving en ethiek wordt geboden, bij het nemen van weloverwogen beslissingen over de te ondernemen acties die in de omstandigheden van de samenstellingsopdracht passend zijn.

A29 Het toepassen van professionele oordeelsvorming bij afzonderlijke opdrachten is gebaseerd op de feiten en omstandigheden die bij de accountant bekend zijn tot aan de datum van de samenstellingsverklaring bij de opdracht, waaronder:

- kennis die is opgedaan bij de uitvoering van andere opdrachten die voor de entiteit zijn uitgevoerd, voor zover van toepassing (bijvoorbeeld fiscale dienstverlening);
- het inzicht van de accountant in de activiteiten van de entiteit, inclusief haar administratieve systeem, en in de toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de sector waarin de entiteit werkzaam is;
- de mate waarin voor het opstellen en presenteren van de historische financiële informatie het toepassen van oordeelsvorming door het management is vereist.

## Kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau

(Zie Par. 23(b))

- A30 Bij het nemen van de algehele verantwoordelijkheid voor het managen en bereiken van kwaliteit van elke opdracht, wordt door de handelingen van de opdrachtpartner en passende berichten aan de andere leden van het opdrachtteam het belang van het bereiken van kwaliteit van de opdracht benadrukt door het volgende:
- het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
  - het naleven van de van toepassing zijnde beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid voor zover van toepassing; en
  - het uitbrengen van de samenstellingsverklaring in overeenstemming met deze Standaard.

#### *Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en samenstellingsopdrachten*

(Zie Par. 23(b)(i))

- A31 De NVKS vereist van de accountantseenheid om kwaliteitsdoelstellingen vast te stellen die betrekking hebben op de geschiktheid van haar oordeelsvormingen over het aanvaarden of continueren van een cliëntrelatie of opdracht op basis van informatie die is verkregen over de aard en omstandigheden van de samenstellingsopdracht en de integriteit en ethische waarden van de cliënt (met inbegrip van het management, en, indien van toepassing, de met governance belaste personen) die voldoende is om zulke oordeelsvormingen te ondersteunen.

#### *Naleving van relevante ethische voorschriften bij het uitvoeren van de opdracht*

(Zie Par. 23(b)(iii))

- A32 In de NVKS is opgenomen dat de accountantseenheid ervoor verantwoordelijk is een kwaliteitssysteem dat betrekking heeft op de vervulling van de verantwoordelijkheden in verband met relevante ethische voorschriften vast te stellen. In deze Standaard zijn de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner met betrekking tot de naleving van relevante ethische voorschriften door het opdrachtteam uiteengezet.<sup>11</sup>

### **Aanvaarding en continuering van de opdracht**

#### *Het identificeren van het beoogd gebruik van de historische financiële informatie*

(Zie Par. 24(a))

- A33 Het beoogd gebruik van de historische financiële informatie wordt geïdentificeerd door verwijzing naar van toepassing zijnde wet- of regelgeving, dan wel andere regelingen die met betrekking tot het verstrekken van historische financiële informatie van de entiteit zijn vastgesteld, waarbij rekening wordt gehouden met de behoeften aan historische financiële informatie van partijen binnen of buiten de entiteit die de beoogde gebruikers zijn. Voorbeelden zijn historische financiële informatie waarvan vereist is te worden verschaft door een entiteit in verband met het doen van transacties of van financieringsaanvragen met externe partijen zoals leveranciers, banken of andere verschaffers van financiering of financiële middelen.
- A34 Het door de accountant identificeren van het beoogd gebruik van de historische financiële informatie betreft ook inzicht in factoren zoals het/de bijzondere doel(en) van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen of een andere opdrachtgevende partij waarin bedoeld is te voorzien door om de samenstellingsopdracht te verzoeken. Zo kan een instantie die financiële bijdragen toekent van de entiteit vereisen om historische financiële informatie te verschaffen die door een accountant is samengesteld om informatie over bepaalde aspecten van de activiteiten van een entiteit te verkrijgen. Deze historische financiële informatie wordt in een gespecificeerde vorm opgesteld, om het toekennen van een financiële bijdrage of het continueren van een bestaande financiële bijdrage te onderbouwen.

<sup>11</sup> Artikel 4 en artikel 12 van de NVKS

### *Identificatie van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving*

(Zie Par. 17(l), 24(b))

- A35 Het besluit over het stelsel inzake financiële verslaggeving dat het management hanteert voor de historische financiële informatie wordt genomen in de context van het beoogde gebruik van de historische financiële informatie zoals is beschreven in de overeengekomen opdrachtvoorwaarden en de vereisten van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving.
- A36 Hieronder staan voorbeelden van factoren die erop wijzen dat het relevant kan zijn om te overwegen of het stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is:
- de aard van de entiteit en de vraag of het een gereguleerde vorm betreft, of het bijvoorbeeld een onderneming met winstoogmerk, een entiteit in de publieke sector of een non-profit organisatie betreft;
  - het beoogde gebruik van de historische financiële informatie en de beoogde gebruikers. De historische financiële informatie zou bijvoorbeeld kunnen zijn bedoeld te worden gebruikt door een grote groep gebruikers, of kunnen worden gebruikt door het management of door bepaalde externe gebruikers in de context van een bepaald doel dat is gespecificeerd in de opdrachtvoorwaarden;
  - de vraag of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt voorgeschreven of gespecificeerd, hetzij in van toepassing zijnde wet- of regelgeving, of in een contract of andere vorm van overeenkomst met een externe partij, of als onderdeel van regelingen inzake governance of verantwoordingsplicht die door de entiteit vrijwillig zijn gehanteerd;
  - de aard en vorm van de historische financiële informatie (om) op te stellen en te presenteren onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, bijvoorbeeld een volledige set van financiële overzichten, een enkel financieel overzicht of historische financiële informatie die is gepresenteerd in een andere opmaak die partijen van een contract zijn overeengekomen, of een andere vorm van overeenkomst.

### *Relevante factoren wanneer historische financiële informatie voor een bepaald doel is bedoeld*

(Zie Par. 24(a)-(b))

- A37 De opdrachtgevende partij komt doorgaans met de beoogde gebruikers de aard en vorm van historische financiële informatie die is bedoeld voor een bepaald doel overeen, bijvoorbeeld zoals gespecificeerd onder de bepalingen van de financiële verslaggeving van een contract of een projectsubsidie of zoals noodzakelijk is om de transacties of activiteiten van de entiteit te onderbouwen. Het relevante contract kan het gebruik van een vastgesteld stelsel inzake financiële verslaggeving vereisen, zoals een stelsel inzake financiële verslaggeving voor algemene doeleinden dat door een bevoegde of erkende instantie die standaarden vaststelt of dat door wet- en regelgeving is vastgesteld. Anderzijds kunnen de contractpartijen het gebruik van een stelsel voor algemene doeleinden met wijzigingen of aanpassingen overeenkomen die voorzien in hun specifieke behoeften. In dat geval kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de historische financiële informatie en in de samenstellingsverklaring worden beschreven als zijnde de bepalingen van de financiële verslaggeving van het gespecificeerde contract in plaats van met verwijzing naar het aangepaste stelsel inzake financiële verslaggeving. In dergelijke gevallen is het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving een stelsel voor bijzondere doeleinden, ook al kan de samengestelde historische financiële informatie breder beschikbaar worden gesteld en van de accountant wordt vereist dat hij alle relevante rapporteringvereisten van deze standaard naleeft.
- A38 Wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden is, wordt door deze standaard van de accountant vereist om eventuele beperkingen in het beoogde gebruik of in de verspreidingskring van de historische financiële informatie in de opdrachtbevestiging vast te leggen, en in de samenstellingsverklaring te vermelden dat de historische financiële informatie is opgesteld door gebruik te maken van een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden, en derhalve mogelijk niet geschikt is voor andere doeleinden.

*Verantwoordelijkheden van het management*

(Zie Par. 24(e))

- A39 Onder deze standaard wordt van de accountant vereist om de overeenstemming van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen te verkrijgen inzake de verantwoordelijkheden van het management met betrekking tot zowel de historische financiële informatie als de samenstellingsopdracht. De overeenstemming is een voorwaarde die voorafgaat aan de aanvaarding van de opdracht. In kleinere entiteiten kunnen het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen niet goed geïnformeerd zijn over wat die verantwoordelijkheden precies inhouden, inclusief die welke zich voordoen bij van toepassing zijnde wet- of regelgeving. Om de instemming van een geïnformeerd management te verkrijgen, kan de accountant het noodzakelijk achten om die verantwoordelijkheden met het management te bespreken voorafgaand aan verkrijgen van de instemming van het management hierover.
- A40 Indien het management zijn verantwoordelijkheden in de context van een samenstellingsopdracht niet erkent, is de accountant niet in staat om de opdracht uit te voeren, en is het voor de accountant niet passend om de opdracht te aanvaarden tenzij dit onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving is vereist. In omstandigheden waaronder het van de accountant niettemin vereist is om de opdracht te aanvaarden, kan de accountant het nodig achten om met het management te communiceren over het belang van deze aangelegenheden en de implicaties voor de opdracht.
- A41 De accountant kan zich beroepen op het management om nauwkeurig, volledig en tijdig alle informatie te verschaffen die voor de samenstellingsopdracht relevant is. De vorm van de informatie die ten behoeve van de opdracht door het management is verschaft, zal in verschillende opdrachtomstandigheden verschillen. In grote lijnen zal dit vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie omvatten die relevant zijn voor de samenstelling van de historische financiële informatie, gebruikmakend van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. De versochte informatie kan bijvoorbeeld informatie bevatten over veronderstellingen van het management, bedoelingen of plannen. Deze liggen ten grondslag aan de ontwikkeling van schattingen die noodzakelijk zijn voor het samenstellen van de informatie onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

*Opdrachtbevestiging of een andere schriftelijke overeenkomst*

(Zie Par. 25)

- A42 Het is in het belang van zowel het management, eventuele andere opdrachtgevende partijen, als de accountant, dat de accountant vóór het uitvoeren van de samenstellingsopdracht een opdrachtbevestiging verstuurt naar het management en, voor zover van toepassing, de opdrachtgevende partijen, om misverstanden met betrekking tot de samenstellingsopdracht te voorkomen. Een opdrachtbevestiging bevestigt de aanvaarding van de opdracht door de accountant en bevestigt aangelegenheden als:
- de doelstellingen en de reikwijdte van de opdracht, inclusief het begrip van de opdrachtpartijen dat de opdracht geen assurance-opdracht betreft;
  - het beoogde gebruik en de beoogde verspreiding van de historische financiële informatie, en (voor zover van toepassing) eventuele beperkingen in het gebruik of de verspreiding ervan;
  - de verantwoordelijkheden van het management met betrekking tot de samenstellingsopdracht;
  - de omvang van de verantwoordelijkheden van de accountant, inclusief het feit dat de accountant geen controleoordeel of een beoordelingsconclusie over de historische financiële informatie tot uitdrukking zal brengen;
  - de vorm en inhoud van de verklaring die door de accountant voor de opdracht wordt uitgebracht.

*Vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging*

- A43 De vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging kan voor iedere opdracht verschillen. Naast de aangelegenheden die op grond van deze standaard worden vereist kan een opdrachtbevestiging een verwijzing maken naar bijvoorbeeld:

- afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van andere accountants en deskundigen bij bepaalde aspecten van de samenstellingsopdracht;
- afspraken die in het geval van een eerste opdracht moeten worden gemaakt met de eventuele voorgaande accountant;
- de mogelijkheid dat aan het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen wordt verzocht om bepaalde informatie of uitleg die tijdens de opdracht mondeling is overgebracht aan de accountant schriftelijk te bevestigen;
- eigendom van de informatie die voor de doeleinden van de samenstellingsopdracht wordt gebruikt, daarbij onderscheid makend tussen documenten en informatie van de entiteit die voor de opdracht wordt verschaft en de opdrachtdocumentatie van de accountant, daarbij rekening houdend met de van toepassing zijnde wet- en regelgeving;
- een verzoek aan het management, en een eventuele andere opdrachtgevende partij, om de ontvangst van de opdrachtbevestiging te erkennen en in te stemmen met de opdrachtvoorwaarden die daarin zijn uiteengezet.

#### Voorbeeld van een opdrachtbevestiging

A44 Voor voorbeeldteksten van een opdrachtbevestiging voor een samenstellingsopdracht wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op [www.nba.nl/voorbeeldteksten](http://www.nba.nl/voorbeeldteksten).

#### *Doorlopende opdrachten*

(Zie Par. 26)

A45 De accountant kan beslissen om niet iedere verslagperiode een nieuwe opdrachtbevestiging of een andere schriftelijke overeenkomst te sturen. De volgende factoren kunnen er echter op duiden dat het passend is om de voorwaarden van de samenstellingsopdracht te herzien, of om het management of, voor zover van toepassing, de opdrachtgevende partij, te herinneren aan de bestaande opdrachtvoorwaarden:

- elke indicatie dat het management of, voor zover van toepassing, de opdrachtgevende partij, de doelstelling en de reikwijdte van de opdracht verkeerd begrijpt;
- elke herziene of speciale opdrachtvoorwaarde;
- een recente wijziging in het senior management van de entiteit;
- een significante wijziging in de eigendom van de entiteit;
- een significante wijziging in de aard of omvang van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
- een wijziging in door wet-of regelgeving gestelde eisen die invloed hebben op de entiteit;
- een wijziging in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

#### **Communicatie met het management en de met governance belaste personen**

(Zie Par. 27, 32, 33, 34 en 35)

A46 De geschikte timing voor communicatie zal afhankelijk zijn van de omstandigheden van de samenstellingsopdracht. Relevante omstandigheden omvatten de significantie en aard van de aangelegenheid en elke verwachte te ondernemen actie door het management of de met governance belaste personen. Het kan bijvoorbeeld passend zijn om een significante moeilijkheid die zich tijdens de opdracht heeft voorgedaan zo snel mogelijk te communiceren indien het management of de met governance belaste personen in staat zijn om de accountant te ondersteunen bij het verhelpen van de moeilijkheid.

A47 Relevante ethische voorschriften kunnen een vereiste omvatten om geïdentificeerde of vermoede *fraude of* niet-naleving van wet- en regelgeving te *communiceren* met het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau of de met governance belaste personen. In bepaalde rechtsgebieden kan wet- of regelgeving de communicatie van de accountant van bepaalde aangelegenheden met het management of de met governance belaste personen beperken. Wet- of regelgeving kan specifiek communicatie, of andere actie, verbieden die een onderzoek door een bevoegde instantie

naar een actuele of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden, inclusief het hierop attenderen van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer van de accountant wordt vereist om de geïdentificeerde of vermoede *fraude* of niet-naleving te rapporteren aan een bevoegde instantie krachtens anti-witwas wetgeving (*Wwft*). In deze omstandigheden kunnen de kwesties die worden overwogen door de accountant complex zijn en de accountant kan het passend achten juridisch advies in te winnen.

## Het uitvoeren van de opdracht

### *Het inzicht van de accountant*

(Zie Par. 28)

- A48 Het verwerven van inzicht in de activiteiten van de entiteit, inclusief het administratieve systeem en vastleggingen van de entiteit, is een voortdurend proces dat gedurende de samenstellingsopdracht plaatsvindt. Het inzicht geeft een referentiekader waarbinnen de accountant professionele oordeelsvorming toepast bij het samenstellen van de historische financiële informatie.
- A49 De omvang van het inzicht dat de accountant heeft of dat hij over de activiteiten van de entiteit verwerft, is minder dan waarover het management beschikt. Het is gericht op het niveau dat voor de accountant voldoende is om onder de opdrachtvoorwaarden de historische financiële informatie te kunnen samenstellen.
- A50 Voorbeelden van aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen bij het verwerven van inzicht in de activiteiten van de entiteit en in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving omvatten:
- de omvang en complexiteit van de entiteit en haar activiteiten;
  - de complexiteit van het stelsel inzake financiële verslaggeving;
  - de verplichtingen of vereisten inzake de financiële verslaggeving van de entiteit, de vraag of deze onder van toepassing zijnde wet- en regelgeving, onder de bepalingen van een contract of andere vorm van overeenkomst met derden, of in de context van vrijwillige regelingen inzake financiële verslaggeving bestaan;
  - het niveau van ontwikkeling van de management- en governance-structuur van de entiteit met betrekking tot management van en toezicht op de vastleggingen en financiële verslaggevings-systemen van de entiteit die het opstellen van de historische financiële informatie van de entiteit ondersteunen;
  - het niveau van ontwikkeling en complexiteit van de systemen voor de administratie en financiële verslaggeving van de entiteit en daaraan gerelateerde interne beheersingsmaatregelen;
  - de aard van de activa, passiva, opbrengsten en kosten van de entiteit.

### *Het samenstellen van de historische financiële informatie*

#### Significante oordeelsvormingen

(Zie Par. 30)

- A51 Bij sommige samenstellingsopdrachten biedt de accountant geen ondersteuning aan het management bij significante oordeelsvormingen. Bij andere opdrachten kan de accountant bijvoorbeeld dergelijke ondersteuning bieden met betrekking tot een vereiste schatting of door het management te ondersteunen bij het overwegen van passende grondslagen voor financiële verslaggeving. Waar ondersteuning geboden wordt, is het nodig te overleggen zodat het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen inzicht hebben in en hun verantwoordelijkheid nemen voor de significante oordeelsvormingen die in de historische financiële informatie zijn weerspiegeld.

#### Het lezen van de historische financiële informatie

(Zie Par. 31)



A52 De accountant leest de historische financiële informatie ter ondersteuning bij het voldoen aan de ethische verplichtingen die voor de samenstellingsopdracht relevant zijn.

Het voorstellen van aanpassingen aan de historische financiële informatie

Verwijzing naar of beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

(Zie Par. 34(a))

A53 Er kunnen omstandigheden bestaan wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving een vastgesteld stelsel inzake financiële verslaggeving is met significante afwijkingen daarvan. Indien de beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de samengestelde historische financiële informatie een verwijzing maakt naar het vastgestelde stelsel met significante afwijkingen, kan het noodzakelijk zijn dat de accountant in overweging neemt of de verwijzing naar het vastgestelde stelsel in de omstandigheden van de opdracht misleidend is.

Aanpassingen voor afwijkingen van materieel belang en om te zorgen dat de informatie niet misleidend is

(Zie Par. 34(b)-(c))

A54 Het overwegen van de materialiteit door de accountant vindt plaats binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving behandelen het concept van materialiteit binnen de context van het opstellen en het presenteren van historische financiële informatie. Ook al kunnen stelsels inzake financiële verslaggeving materialiteit in verschillende termen omschrijven, in het algemeen zetten zij uiteen dat:

- *afwijkingen - mede door geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving* - inclusief weglatingen, worden geacht van materieel belang te zijn indien hiervan, afzonderlijk of gezamenlijk, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij invloed hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de historische financiële informatie nemen;
- oordeelsvormingen over materialiteit worden gemaakt in het licht van de gegeven omstandigheden en worden beïnvloed door de aard of de omvang van een afwijking, dan wel door een combinatie van beide; en
- oordeelsvormingen over aangelegenheden die van materieel belang zijn voor de gebruikers van historische financiële informatie worden gebaseerd op een overweging van de gemeenschappelijke behoefte aan historische financiële informatie van gebruikers als groep beschouwd. Het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke individuele gebruikers, van wie de behoeften ver uiteen kunnen lopen, wordt niet in aanmerking genomen.

A55 Een uiteenzetting van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving – indien aanwezig – verschaft de accountant een referentiekader bij het inzicht in de materialiteit ten behoeve van de samenstellingsopdracht. Indien niet aanwezig voorzien de bovenstaande overwegingen de accountant van een referentiekader.

A56 De perceptie van de accountant ten aanzien van de behoeften van gebruikers van de historische financiële informatie beïnvloedt de visie van de accountant op materialiteit. In deze context is het redelijk voor de accountant om aan te nemen dat gebruikers:

- een redelijke kennis hebben van bedrijfs- en economische activiteiten, en van administratieve verwerking, en een bereidheid om de historische financiële informatie met een redelijke toewijding te bestuderen;
- begrijpen dat historische financiële informatie is opgesteld en gepresenteerd rekening houdend met materialiteitsniveaus;

- de onzekerheden herkennen die inherent zijn aan de bepaling van bedragen die gebaseerd zijn op het gebruik van schattingen, oordeelsvormingen en het in overweging nemen van toekomstige gebeurtenissen; en
- redelijke economische beslissingen nemen op basis van de informatie in de historische financiële informatie.

A57 Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan als uitgangspunt bevatten dat de historische financiële informatie is opgesteld op basis van continuïteit. Indien de accountant zich ervan bewust wordt dat er onzekerheden bestaan met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kan de accountant, in voorkomend geval een meer passende presentatie onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voorstellen of passende toelichtingen voorstellen met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, om dat stelsel na te leven en om te voorkomen dat de historische financiële informatie misleidend is.

Omstandigheden die van de accountant vereisen dat hij de opdracht teruggeeft

(Zie Par. 33 en 35)

A58 In omstandigheden die zijn aangegeven in de vereisten van deze standaard en waarbij het noodzakelijk is om de opdracht terug te geven, verschaft de verantwoordelijkheid om het management en de met governance belaste personen op de hoogte te stellen van de redenen voor teruggave, de gelegenheid om de ethische verplichtingen van de accountant uit te leggen.

## Documentatie

(Zie Par. 38 en 38A)

- A59 De documentatie die door deze standaard wordt vereist dient een aantal doelen, waaronder de volgende:
- het verschaffen van een vastlegging van aangelegenheden die voor toekomstige samenstellingsopdrachten relevant zullen blijven;
  - het opdrachtteam in staat te stellen, waar van toepassing, verantwoording af te leggen voor zijn werk, inclusief het vastleggen van het voltooien van de opdracht.
- A60 De accountant kan tevens overwegen of hij een kopie van de saldbalans van de entiteit, een samenvatting van significante vastleggingen of andere informatie die de accountant heeft gebruikt om de samenstelling uit te voeren, in de opdrachtdocumentatie op te nemen.
- A61 De accountant legt vast hoe de samengestelde historische financiële informatie aansluit op de onderliggende vastleggingen, documenten, uitleg en andere informatie die door het management zijn verschaft ten behoeve van de samenstellingsopdracht. Hij kan hierbij bijvoorbeeld een schema bijhouden dat de aansluiting laat zien van de rekeningsaldi in het grootboek van de entiteit met de samengestelde historische financiële informatie, inclusief aanpassingen via journaalposten of andere aanpassingen in de historische financiële informatie die de accountant met het management in de loop van de opdracht is overeengekomen.
- A61A *Een geschikte termijn waarbinnen de samenstelling van het definitieve opdracht dossier moet worden afgerond, is in het algemeen een termijn van niet meer dan 2 maanden na de datum van de samenstellingsverklaring.*  
*Met het administratieve proces van het samenstellen wordt niet bedoeld op het verrichten van administratieve diensten voor de cliënt of het samenstellen van de jaarrekening maar op werkzaamheden om het dossier te ordenen.*

## De samenstellingsverklaring

(Zie Par. 40 en 41A)

A62 De schriftelijke verklaring omvat zowel verklaringen die zijn uitgebracht in hard copy als verklaringen die op elektronische wijze zijn uitgebracht.

*Het uitbrengen van een samenstellingsverklaring maakt onderdeel uit van een samenstellingsopdracht. De enige uitzondering hierop is een samenstellingsverklaring bij publicatiestukken: bij die samenstellingsopdracht, uit te voeren in overeenstemming met deze standaard, mag een samenstellingsverklaring achterwege blijven. Ingeval van een wettelijke controle wordt bij publicatiestukken op grond van Titel 9 Boek 2 BW een controleverklaring vereist. Vooralsnog lijkt in het maatschappelijk verkeer geen behoefte te zijn aan een samenstellingsverklaring bij publicatiestukken.*

A63 De accountant kan ervan op de hoogte zijn dat de samengestelde historische financiële informatie en de samenstellingsverklaring zullen worden opgenomen in een document dat andere informatie bevat, zoals een jaarrapport. Hij kan dan overwegen, indien de presentatievorm dit toelaat, de nummers van de pagina's waarop de historische financiële informatie wordt gepresenteerd te vermelden. Dit ondersteunt de gebruikers om de historische financiële informatie te identificeren waarop de samenstellingsverklaring betrekking heeft.

### *Geadresseerden van de verklaring*

(Zie Par. 40(b))

A64 In wet- of regelgeving kan worden gespecificeerd aan wie de samenstellingsverklaring te adresseren in het specifieke rechtsgebied. De samenstellingsverklaring wordt doorgaans geadresseerd aan de partij die de accountant de opdracht heeft gegeven, gewoonlijk het management van de entiteit.

*Historische financiële informatie die is opgesteld door gebruik te maken van een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden*

(Zie Par. 40 (j))

A65 Indien de historische financiële informatie is opgesteld door gebruik te maken van een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden, is het onder deze standaard vereist dat de samenstellingsverklaring de aandacht van de lezers van de verklaring vestigt op het stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden dat in de historische financiële informatie wordt gebruikt. Tevens is het vereist om te vermelden dat de historische financiële informatie derhalve mogelijk niet geschikt is voor andere doeleinden. Dit kan worden aangevuld door een additionele clause die de verspreiding of het gebruik, of beide, van de samenstellingsverklaring aan alleen de beoogde gebruikers beperkt.

A66 Historische financiële informatie die is opgesteld voor een bepaald doel kan door andere partijen dan de beoogde gebruikers worden verkregen die de informatie zouden willen gebruiken voor andere doeleinden dan die waarvoor de informatie bedoeld was. Zo kan een regelgever of toezichthouder van bepaalde entiteiten vereisen dat zij financiële overzichten verschaffen die zijn opgesteld door gebruik te maken van een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden, en dat die financiële overzichten openbaar zijn. Het feit dat die financiële overzichten ook beschikbaar zijn voor andere partijen dan de beoogde gebruikers houdt niet in dat deze financiële overzichten dan financiële overzichten voor algemene doeleinden zouden worden. De vermeldingen van de accountant die moeten worden opgenomen in de samenstellingsverklaring zijn noodzakelijk om de aandacht van de lezers te vestigen op het feit dat de financiële overzichten zijn opgesteld onder een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden en derhalve mogelijk niet geschikt zijn voor andere doeleinden.

Beperking in gebruik en verspreiding van de samenstellingsverklaring

(Zie Par. 40)

A67 De accountant kan het passend achten om erop te wijzen dat de samenstellingsverklaring slechts is bestemd voor de specifieke gebruikers van de historische financiële informatie. Afhankelijk van de wet- of regelgeving van het bepaalde rechtsgebied kan dit worden bereikt door een beperking in de verspreiding van de samenstellingsverklaring of het gebruik hiervan, of beide, aan alleen de beoogde gebruikers.

*Facultatief vermelden dat geen controle- of beoordelingsverklaring wordt verstrekt*

A67A *De vereisten met betrekking tot de in de verklaring op te nemen elementen staan er borg voor dat op een deugdelijke wijze wordt toegelicht wat de opdrachtgever en eventuele andere lezers van de verklaring mogen verwachten van de accountant bij een samenstellingsopdracht. Er geldt dan ook geen vereiste voor de accountant om in zijn verklaring tot uitdrukking te brengen dat er geen sprake is van een controle- of beoordelingsverklaring. Accountants kunnen een dergelijke zinsnede wel opnemen, bijvoorbeeld om convergentie te bereiken binnen een internationaal netwerk.*

*Het voltooien van de samenstellingsopdracht en het dateren van de samenstellingsverklaring*

(Zie Par. 37, 38 en 41)

A68 Het proces dat binnen de entiteit bestaat voor het vaststellen van de historische financiële informatie door het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen is voor de accountant een relevante overweging bij het voltooien van de samenstellingsopdracht. Afhankelijk van de aard en het doel van de historische financiële informatie kan er een vastgesteld goedkeuringsproces bestaan waarbij van het management of de met governance belaste personen wordt vereist dat zij dit volgen, of waarbij dat wordt voorgeschreven in van toepassing zijnde wet- en regelgeving, voor het opstellen en afronden van historische financiële informatie of financiële overzichten van de entiteit.

Voorbeelden van rapporten

(Zie Par. 40)

A69 *Voor voorbeeldteksten van samenstellingsverklaringen wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op [www.nba.nl/Voorbeeldteksten](http://www.nba.nl/Voorbeeldteksten)*

## NBA Alerts en NBA-handreikingen

## NBA Alerts

Voor de samenstellingspraktijk zijn de volgende NBA Alerts nuttig:

**NBA Alert 45** – Gevolgen van de oorlog in Oekraïne en de wetgeving op accountants

U kunt deze vinden op <https://www.nba.nl/wet--en-regelgeving/alerts/>

## NBA-handreikingen

Voor de samenstellingspraktijk zijn er, rekening houdend met de verschillende soorten opdrachten in deze praktijk, diverse NBA-handreikingen die nuttig kunnen zijn:

**NBA-handreiking 1149** – OKB uitvoering en documentatie

**NBA-handreiking 1140** – De NVKS in vraag en antwoord

**NBA-handreiking 1136** – Standaard 4410 inzake samenstellingsopdrachten

**NBA-handreiking 1133** – Balanstest en uitkeringstoets door het bestuur van een bv: ondersteunende rol van de accountant

**NBA-handreiking 1130** – Voorbeeld toepassing van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA)

**NBA-handreiking 1129** – Storting van aandelen anders dan geld (inbreng in natura)

**NBA-handreiking 1124** – Richtsnoeren ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (WWFT) voor belastingadviseurs en accountants

**NBA-handreiking 1121** – Horizontaal toezichtsconvenant voor accountant optredend als fiscaal dienstverlener

**NBA-handreiking 1114** – SBR samenstellen kredietrapportages

**NBA-handreiking 1111** – Onderscheid tussen overige opdrachten enerzijds en assurance- en aan assurance verwante opdrachten anderzijds

Bovenstaande NBA-handreikingen kunt u vinden op de NBA site: <https://www.nba.nl/wet--en-regelgeving/handreikingen/>. De handreikingen worden regelmatig vernieuwd of gewijzigd. In dat geval nemen we hierover een bericht op in NBA Nieuws. Raadpleeg ook met enige regelmaat de NBA-website.

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants

The logo for the Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) features a thick orange horizontal bar above the letters 'NBA' in a bold, orange, sans-serif font.

**NBA**

Mercuriusplein 3  
2132 HA Hoofddorp  
Postbus 242  
2130 AE Hoofddorp

T 088 4960 301  
E [nba@nba.nl](mailto:nba@nba.nl)  
I [www.nba.nl](http://www.nba.nl)