

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

**NBA-handreiking 1130**

# **Voorbeelden toepassing van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA)**

30 januari 2015

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants

The logo of the Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) consists of a solid black horizontal bar above the letters 'NBA' in a bold, sans-serif font.

Disclaimer. Deze handreiking is met de grootste zorgvuldigheid opgesteld. Mochten er desalniettemin discrepanties zijn met de ViO, dan is de ViO leidend. Nadrukkelijk wordt aanbevolen ook de ViO te lezen. De NBA is niet aansprakelijk voor schade als gevolg van onjuistheden die eventueel in deze handreiking voorkomen.

## NBA-handreiking 1130 Voorbeelden toepassing van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA)

NBA-handreiking 1130:	<b>Voorbeelden toepassing van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA)</b>
Van toepassing op:	Alle accountants
Onderwerp:	Voorbeelden van toepassing van de VGBA
Datum:	30 januari 2015
Status:	NBA-handreiking, geen dwingende bepalingen. Wanneer in de tekst het woord 'dient' of een synoniem daarvan wordt gebruikt, betreft het een verwijzing naar wettelijke of overige verplichtingen.
Relevante regelgeving:	<ul style="list-style-type: none"><li>• Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA)</li></ul>

De NBA is voornemens dit document in 2015 door te ontwikkelen als een zogenaamd levend document.

Deze handreiking kan gedurende die periode teksten bevatten die:

- na consultatie onder de leden en andere belanghebbenden door het bestuur zijn vastgesteld;
- die voorgelegd zijn aan de leden ter consultatie en waarvan de reacties nog niet zijn verwerkt;
- die voorgelegd worden aan de leden en andere belanghebbenden ter consultatie.

In deze handreiking is middels kleurcodering aangegeven welk deel is geconsulteerd en vastgesteld door het bestuur en welk deel van de tekst nog ter consultatie ligt bij de leden.

Overzicht kolommen:

A = definitieve tekst, geconsulteerd en daarna aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties en vastgesteld door het bestuur;

B = concept tekst, die op het moment van uitgifte aan de leden wordt voorgelegd ter consultatie (huidige consultatieperiode: 1 februari t/m 15 maart 2015);

C = concept tekst, die wordt aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties.

Meer informatie hierover vindt u op de website van de NBA (onder 'wet- en regelgeving'; 'VGBA, ViO en Tijdelijke NVKS').

## Voorbeelden toepassing van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA)

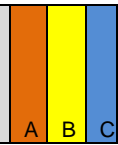
### Inhoudsopgave

<b>Inleiding</b>	<b>6</b>
<b>1 Het aangaan en voortzetten van een dienstverband of een cliëntrelatie</b>	<b>8</b>
1.1 Inleiding	8
1.2 Wat is een professionele relatie?	8
1.3 Hoe kan een cliëntrelatie of dienstverband het naleven van de fundamentele beginselen bedreigen?	8
1.4 Hoe kan een accountant bedreigingen onderkennen?	8
1.5 Welke maatregelen zijn mogelijk om de naleving van de fundamentele beginselen te waarborgen?	9
<b>2 Het aanvaarden en continueren van een professionele dienst</b>	<b>10</b>
2.1 Inleiding	10
2.2 Wat is een professionele dienst?	10
2.3 Hoe kan een professionele dienst het naleven van de fundamentele beginselen bedreigen?	10
2.4 Hoe kan een accountant bedreigingen onderkennen?	10
2.5 Welke maatregelen zijn mogelijk om de naleving van de fundamentele beginselen te waarborgen?	10
<b>3 A. Vergoedingen - Honorarium en budget</b>	<b>12</b>
3.1 Inleiding	12
3.2 Wat is een honorarium of budget?	12
3.3 Hoe kan een honorarium of budget het naleven van de fundamentele beginselen bedreigen?	12
3.4 Hoe kan een accountant bedreigingen onderkennen?	12
3.5 Welke maatregelen zijn mogelijk om de naleving van de fundamentele beginselen te waarborgen?	12
<b>3 B. Vergoedingen - Aanbrenghpremie of commissie</b>	<b>14</b>
3.1 Inleiding	14
3.2 Wat is een aanbrenghpremie of commissie?	14
3.3 Hoe kan een aanbrenghpremie of commissie het naleven van de fundamentele beginselen bedreigen?	14
3.4 Hoe kan een accountant bedreigingen onderkennen?	15
3.5 Welke maatregelen zijn mogelijk om de naleving van de fundamentele beginselen te waarborgen?	15
<b>4 Financiële belangen in een organisatie waarvoor de accountant een professionele dienst verricht</b>	<b>16</b>
4.1 Inleiding	16
4.2 Wat zijn financiële belangen?	16
4.3 Hoe kunnen financiële belangen het naleven van de fundamentele beginselen bedreigen?	16
4.4 Hoe kan een accountant bedreigingen onderkennen?	17

4.5	Welke maatregelen zijn mogelijk om de naleving van de fundamentele beginselen te waarborgen?	17
<b>5</b>	<b>Strijdige belangen</b>	<b>19</b>
5.1	Inleiding	19
5.2	Wat is een strijdig belang?	19
5.3	Hoe kan een strijdig belang het naleven van de fundamentele beginselen bedreigen?	19
5.4	Hoe kan een accountant bedreigingen onderkennen?	19
5.5	Welke maatregelen zijn mogelijk om de naleving van de fundamentele beginselen te waarborgen?	19
<b>6</b>	<b>Potentiële conflicten tussen de accountant en zijn opdrachtgever</b>	<b>21</b>
6.1	Inleiding	21
6.2	Wat is een potentieel conflict?	21
6.3	Hoe kan een potentieel conflict het naleven van de fundamentele beginselen bedreigen?	21
6.4	Hoe kan een accountant bedreigingen onderkennen?	21
6.5	Welke maatregelen zijn mogelijk om de naleving van de fundamentele beginselen te waarborgen?	21
6.6	Wat als de accountant al betrokken is geraakt in een onwenselijke situatie door het handelen van anderen?	22
<b>7</b>	<b>Marketing van professionele diensten</b>	<b>23</b>
7.1	Inleiding	23
7.2	Wat is marketing van een professionele dienst?	23
7.3	Hoe kan marketing van een professionele dienst het naleven van de fundamentele beginselen bedreigen?	23
7.4	Hoe kan een accountant bedreigingen onderkennen?	23
7.5	Welke maatregelen zijn mogelijk om de naleving van de fundamentele beginselen te waarborgen?	23
<b>8</b>	<b>Beheer van gelden of andere bezittingen van een cliënt</b>	<b>24</b>
8.1	Inleiding	24
8.2	Wat is het beheren van gelden of andere bezittingen?	24
8.3	Hoe kan het beheren van gelden of andere bezittingen het naleven van de fundamentele beginselen bedreigen?	24
8.4	Hoe kan een accountant bedreigingen onderkennen?	24
8.5	Welke maatregelen zijn mogelijk om de naleving van de fundamentele beginselen te waarborgen?	24
	<b>Bijlage: Kader voor het oplossen van beroepsethische conflicten</b>	<b>26</b>

Overzicht kolommen

- A** = definitieve tekst, geconsulteerd en aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties en vastgesteld door het bestuur;
- B** = concept tekst, aan de leden voorgelegd ter consultatie;
- C** = concept tekst, die wordt aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties.



Overzicht kolommen A = definitieve tekst, geconsulteerd en aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties en vastgesteld door het bestuur; B = concept tekst, aan de leden voorgelegd ter consultatie; C = concept tekst, die wordt aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties.	A	B	C
<p><b>Inleiding</b></p> <p>Op 1 januari 2014 is de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) in werking getreden. In tegenstelling tot de voormalige Verordening gedragscode (VGC) zijn in de verordening alleen normen opgenomen en geen voorbeelden. De Toelichting op de VGBA<sup>1</sup> geeft uitleg bij de normen in de VGBA. Deze handreiking bevat ter ondersteuning van de leden een aantal voorbeelden van de toepassing van het toetsingskader uit de VGBA op een aantal in de praktijk voorkomende situaties. Hierbij staan de volgende vragen centraal:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• hoe kunnen bepaalde omstandigheden leiden tot een bedreiging?</li> <li>• welke maatregelen, voor zover aanwezig, kan een accountant nemen om de fundamentele beginselen na te leven als een bedreiging zich voordoet?</li> </ul> <p>Uiteraard zijn er ook bedreigingen waarbij de accountant concludeert dat er geen maatregelen mogelijk zijn die er toe leiden dat de accountant de fundamentele beginselen kan naleven. In dat geval zal de accountant een professionele dienst niet kunnen uitvoeren.</p> <p><i>Relatie tussen de VGBA, toelichting op de VGBA en de handreiking</i></p> <p>De handreiking staat in relatie tot de VGBA en de toelichting op de VGBA en kan niet los gezien worden van deze twee documenten. De handreiking bevat voorbeelden van enkele specifieke in de praktijk voorkomende situaties en deze voorbeelden zijn zeker niet uitputtend. Verder is de handreiking bedoeld ter illustratie en bevat geen nieuwe of aanvullende normen ten opzicht van de VGBA. Deze handreiking is met de grootste zorgvuldigheid opgesteld. Mochten er desalniettemin discrepanties zijn met de VGBA dan is de VGBA leidend.</p> <p><i>Voorbeelden in relatie tot de ledengroepen</i></p> <p>De voorbeelden zijn gebaseerd op de Code of Ethics for Professional Accountants (CoE) van de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). In de CoE is bij de uitwerking van de voorbeelden op basis van de werkomgeving onderscheid gemaakt tussen accountants in business<sup>2</sup> (deel C) en accountants in public practice<sup>3</sup> (deel B). Deze structuur is hier niet gevolgd. Bij de onderwerpen is aangesloten op de overeenkomsten die er zijn in de diverse werkomgevingen: in essentie komen de bedreigingen en maatregelen namelijk met elkaar overeen. Wel zijn in het uitschrijven van de voorbeelden variaties aangebracht zodat deze herkenbaar zijn voor accountants in verschillende werkomgevingen.</p> <p>Denk bijvoorbeeld aan een bedreiging van het fundamentele beginsel 'vakbekwaamheid en zorgvuldigheid' door een gebrek aan kennis of tijd bij het aanvaarden van een professionele dienst. De omgevingsfactoren voor wie de werkzaamheden worden verricht (een cliënt of eigen organisatie) of in welke vorm deze worden gedaan (een opdracht, een project of een vast onderdeel van een takenpakket) maken de aard van de bedreiging en de kern van de te nemen maatregel niet anders.</p> <p><i>Toetsingskader en vastleggingen</i></p> <p>De handreiking geeft voor enkele specifieke omstandigheden mogelijke bedreigingen weer. Deze mogelijke bedreigingen zijn echter niet uitputtend. In vergelijkbare omstandigheden kan een accountant concluderen dat sprake is van meer of andere bedreigingen dan</p>			

<sup>1</sup> De Toelichting op de VGBA maakt geen onderdeel uit van de VGBA, maar is van waarde door het geven van uitleg over de bepalingen en het weergeven van de totstandkomingsgeschiedenis.

<sup>2</sup> In de CoE, *A professional accountant employed or engaged in an executive or non-executive capacity in such areas as commerce, industry, service, the public sector, education, the not for profit sector, regulatory bodies or professional bodies, or a professional accountant contracted by such entities.*

<sup>3</sup> In de CoE *A professional accountant, irrespective of functional classification (for example, audit, tax or consulting) in a firm that provides professional services. This term is also used to refer to a firm of professional accountants in public practice.*

Overzicht kolommen <b>A</b> = definitieve tekst, geconsulteerd en aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties en vastgesteld door het bestuur; <b>B</b> = concept tekst, aan de leden voorgelegd ter consultatie; <b>C</b> = concept tekst, die wordt aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties.	A	B	C
<p>weergegeven in deze handreiking.</p> <p>Bij het identificeren en beoordelen van omstandigheden of vaststellen of sprake is van een bedreiging past de accountant zijn professionele oordeelsvorming toe en houdt hij rekening met hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde zou verwachten (artikelen 20 en 21 VGBA). Dat de accountant zich laat leiden door zijn professioneel oordeel is niet voldoende: de accountant moet ook nagaan of zijn eigen oordeel zal worden gedeeld door een ander die beschikt over een objectieve en redelijke oordeelsvorming en daarnaast beschikt over alle relevante feiten en gegevens. Iedere accountant betreft in zijn professionele oordeelsvorming de omstandigheden die hij weet dan wel behoort te weten.</p> <p>Het identificeren en beoordelen van omstandigheden is een continu proces. Gewijzigde omstandigheden vormen dan ook een aanleiding voor de accountant om te heroverwegen of hij nog steeds voldoet aan de fundamentele beginselen. Een voorbeeld zijn bezuinigingen waardoor de kwaliteit van de financiële verslaggeving onder druk komt of kan komen te staan. De accountant, in welke rol dan ook, gaat dan na of hij bijvoorbeeld zijn vakbekwaamheid en zorgvuldigheid wel kan waarborgen.</p> <p>Daarnaast is in artikel 21 derde lid van de VGBA opgenomen welke vastleggingsvereisten van toepassing zijn wanneer sprake is van een bedreiging.</p> <p>Verdere uitleg over het toetsingskader en de vastleggingsvereisten is opgenomen in de Toelichting op de VGBA (artikel 20 t/m 22).</p> <p><i>Maatregelen</i></p> <p>De accountant dient zelf te beoordelen of de voorbeelden van maatregelen die in deze handreiking worden genoemd passend zijn voor de door hem geïdentificeerde bedreiging. Afhankelijk van de bedreiging kan het zijn dat geen maatregelen mogelijk zijn, een combinatie van maatregelen noodzakelijk is dan wel maatregelen passend zijn die niet in deze handreiking zijn genoemd.</p> <p><i>Kader voor het oplossen van beroepsethische conflicten</i></p> <p>Het naleven van de fundamentele beginselen door de accountant kan leiden tot een beroepsethisch conflict. In de bijlage is een kader gegeven ter beoordeling van een beroepsethisch conflict en wat de accountant kan doen als het beroepsethisch conflict onopgelost blijft.</p> <p><i>Tot slot</i></p> <p>Het navolgende is een uitwerking die rekening houdt met het gestelde in de VGBA en in de Toelichting op de VGBA. De uitwerking moet derhalve in samenhang gezien worden met de normen en toelichting op de normen zoals in die stukken opgenomen.</p>			

Overzicht kolommen	A	B	C
<p><b>1 Het aangaan en voortzetten van een dienstverband of een cliëntrelatie</b></p> <p><b>1.1 Inleiding</b></p> <p>Dit voorbeeld legt uit hoe het aangaan en voortzetten van een dienstverband of een professionele relatie met een cliënt (cliëntrelatie) het naleven van de fundamentele beginselen zoals professionaliteit (paragraaf 2.2 van de VGBA) en integriteit (paragraaf 2.3 van de VGBA) kan bedreigen. Daarnaast wordt ingegaan op de maatregelen die de accountant kan treffen om het naleven van de fundamentele beginselen te waarborgen en hoe te handelen als een dergelijke maatregel niet genomen kan worden en de bedreiging blijft bestaan.</p> <p><b>1.2 Wat is een professionele relatie?</b></p> <p>Een professionele relatie betreft de relatie tussen de accountant en de organisatie waarvoor hij een professionele dienst uitvoert. De organisatie kan een cliënt (cliëntrelatie) of werkgever (dienstverband) zijn.</p> <p><b>1.3 Hoe kan een cliëntrelatie of dienstverband het naleven van de fundamentele beginselen bedreigen?</b></p> <p>Wanneer een accountant een cliëntrelatie of een dienstverband aangaat of voortzet kan dit leiden tot een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen zoals integriteit of de professionaliteit. Bijvoorbeeld als de cliënt of werkgever betrokken is bij onwettige activiteiten als de aanwezigheid van zwart geld (belastingfraude) of misleidende of discutabele methoden van financiële verslaggeving. Of wanneer de accountant wordt belemmerd om zijn vaktechnische kennis op peil te houden.</p> <p><b>1.4 Hoe kan een accountant bedreigingen onderkennen?</b></p> <p>Het verwerven van kennis en inzicht over de (potentiële) cliënt of werkgever (bijvoorbeeld met betrekking tot de eigenaren, managers, degenen die toezichhouden) en de bedrijfsactiviteiten helpt de accountant om de aanwezigheid van een bedreiging in te schatten. Eén van de mogelijkheden deze kennis te verwerven is door contact op te nemen met de voorgaande of fungerende accountant (collegiaal overleg) of een andere professional.</p> <p><i>Contact met de voorgaande accountant, fungerende accountant of andere professional</i></p> <p>Wanneer de accountant contact opneemt met de voorgaande of fungerende accountant kan bijvoorbeeld blijken dat de door de (potentiële) cliënt of werkgever gegeven motivatie niet overeenstemt met de informatie van de voorgaande of fungerende accountant. Als de accountant aanwijzingen krijgt over het bestaan van onenigheid met de voorgaande of de fungerende accountant, kan dit van invloed zijn op de beslissing om een professionele relatie met een werkgever of cliënt al dan niet aan te gaan.</p> <p>Ook als geen sprake is van een accountant als voorganger, maar wel van een andere relevante professional (zoals een controller, administrateur of fiscalist) kan het zinvol zijn met de voorganger contact op te nemen. Het is zorgvuldig om de cliënt of werkgever te informeren dat contact met de voorgaande of fungerende accountant dan wel andere professional zal worden gezocht voordat de professionele relatie wordt aanvaard. Dit kan bijvoorbeeld door vermelding in de offerte of in een oriënterend gesprek.</p> <p><i>Reageren van voorgaande of fungerende accountant op verzoek tot informatie</i></p> <p>Als de voorgaande of de nog fungerende accountant een verzoek tot informatie van een</p>			



Overzicht kolommen	A	B	C
<p>(opvolgend) accountant ontvangt is hij op grond van artikel 16, onderdeel 'e' van de VGBA vrijgesteld van de plicht tot geheimhouding. Wanneer de voorgaande of de nog fungerende accountant overgaat tot het verstrekken van informatie, houdt hij het belang van alle partijen in het oog.</p> <p>In het geval van een bestaande cliëntrelatie respectievelijk werkgeversrelatie is het van belang dat de accountant geregeld beoordeelt of sprake is van gewijzigde omstandigheden of andere signalen die, alleen of gezamenlijk kunnen leiden tot een bedreiging van de fundamentele beginselen.</p> <p><b>1.5 Welke maatregelen zijn mogelijk om de naleving van de fundamentele beginselen te waarborgen?</b></p> <p>Een voorbeeld van een maatregel is het verkrijgen van de toezegging van een cliënt of werkgever dat (mits opgevolgd):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• de omstandigheid die leidt tot de bedreiging wordt stopgezet; en</li> <li>• de corporate governance of de interne beheersingsmaatregelen worden aangepast om omstandigheden die leiden tot de bedreiging in de toekomst te voorkomen.</li> </ul> <p>Als de mogelijk te nemen maatregelen er niet toe leiden dat de accountant zijn integriteit of professionaliteit kan waarborgen, zal hij op grond van artikel 21, tweede lid VGBA af moeten zien van het aangaan en voortzetten van de cliëntrelatie of het dienstverband.</p> <p>Het beëindigen van het dienstverband kan een ingrijpende maatregel zijn en is een laatste middel voor de accountant. Bij het maken van de afwegingen die leiden tot het beëindigen van het dienstverband is het in acht nemen van een redelijke termijn aanvaardbaar. Bij het bepalen van die termijn zullen de belangen van alle betrokken partijen worden meegewogen.</p>			

Overzicht kolommen	A	B	C
<p><b>2 Het aanvaarden en continueren van een professionele dienst</b></p> <p><b>2.1 Inleiding</b></p> <p>Dit voorbeeld legt uit hoe het aanvaarden of voortzetten van een professionele dienst het naleven van de fundamentele beginselen zoals vakbekwaamheid en zorgvuldigheid (paragraaf 2.5 van de VGBA) kan bedreigen. Daarnaast wordt ingegaan op de maatregelen die de accountant bij een dergelijke bedreiging kan nemen en hoe te handelen als een dergelijke maatregel niet genomen kan worden en de bedreiging blijft bestaan.</p> <p><b>2.2 Wat is een professionele dienst?</b></p> <p>Een professionele dienst betreft werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend. Denk aan het uitvoeren van controle-, beoordelings- en andere assurance-opdrachten, aan assurance verwante opdrachten en overige werkzaamheden op het terrein van financiële verslaglegging, administratieve organisatie, bedrijfseconomie en belastingen.</p> <p>Het begrip professionele dienst moet hier ruim worden opgevat. Hieronder vallen ook werkzaamheden die een accountant als dienst ten behoeve van anderen dan een werkgever of cliënt zou kunnen uitvoeren of de werkzaamheden ten behoeve van zichzelf. Denk hierbij bijvoorbeeld aan werkzaamheden die de accountant als privépersoon uitvoert ten behoeve van een derde waarbij hij al dan niet een vergoeding vraagt. Als de accountant bij deze diensten zijn vakbekwaamheid aanwendt, is sprake van een professionele dienst. De afweging om dergelijke werkzaamheden wel of niet te gaan verrichten wordt ook beschouwd als een aanvaarding of continuering van een professionele dienst.</p> <p><b>2.3 Hoe kan een professionele dienst het naleven van de fundamentele beginselen bedreigen?</b></p> <p>Wanneer een accountant een professionele dienst aanvaardt, kan dit leiden tot een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen zoals vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Bijvoorbeeld als de accountant of zijn teamleden niet de noodzakelijke deskundigheid bezitten om een opdracht of een taak naar behoren uit te voeren of deze deskundigheid niet kunnen verkrijgen.</p> <p>Andere voorbeelden van potentiële bedreigingen voor de vakbekwaamheid en zorgvuldigheid zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• het beschikken over onvoldoende tijd voor het naar behoren uitvoeren of afmaken van de professionele dienst;</li> <li>• (het op voorhand bekend zijn van) onvolledige, beperkte of anderszins inadequate informatie voor het behoorlijk uitvoeren van de professionele dienst;</li> <li>• inadequate middelen voor het behoorlijk uitvoeren van professionele dienst.</li> </ul> <p><b>2.4 Hoe kan een accountant bedreigingen onderkennen?</b></p> <p>Een accountant kan bedreigingen onderkennen door allereerst inzicht te krijgen in de aard en complexiteit van de activiteiten van de cliënt/werkgever, de specifieke vereisten en doelstelling van de opdracht/taak en de daarvoor te verrichten werkzaamheden. De accountant kan de mogelijke bedreigingen inschatten door de benodigde kennis, capaciteit en tijd te vergelijken met de aanwezige kennis en beschikbare capaciteit en tijd.</p> <p><b>2.5 Welke maatregelen zijn mogelijk om de naleving van de fundamentele beginselen te waarborgen?</b></p> <p>Voorbeelden van maatregelen zijn:</p>			

Overzicht kolommen	A	B	C
<p><b>A</b> = definitieve tekst, geconsulteerd en aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties en vastgesteld door het bestuur;  <b>B</b> = concept tekst, aan de leden voorgelegd ter consultatie;  <b>C</b> = concept tekst, die wordt aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• het beschikbaar krijgen van voldoende tijd:             <ul style="list-style-type: none"> <li>○ het inzetten van voldoende medewerkers die over de vereiste deskundigheid beschikken;</li> <li>○ het maken van afspraken met de opdrachtgever over een realistisch tijdschema voor de uitvoering van de opdracht/taak;</li> <li>○ het uitbreiden van de capaciteit.</li> </ul> </li> <li>• met de potentiële cliënt bespreken welke informatie nog kan worden verkregen en welke consequentie het ontbreken van relevante informatie heeft voor de reikwijdte van de professionele dienst of het oordeel van de accountant;</li> <li>• het verkrijgen van (verdere) kennis ten behoeve van de professionele dienst bijvoorbeeld door:             <ul style="list-style-type: none"> <li>○ het verwerven van kennis over de relevante bedrijfstak en van het object van onderzoek;</li> <li>○ het verwerven van kennis van de voor de uitvoering van de opdracht/taak relevante wettelijke- en verslaggevingseisen;</li> <li>○ het opnemen van contact met een andere accountant (zoals in de situatie dat een opdracht wordt verricht naast een andere accountant die werkzaam is voor of bij de professionele relatie).</li> </ul> </li> <li>• het verwerven van de noodzakelijke deskundigheid door:             <ul style="list-style-type: none"> <li>○ een training te volgen;</li> <li>○ aanvullend advies in te winnen, bijvoorbeeld bij een leidinggevende, een onafhankelijke deskundige of de NBA;</li> <li>○ het verkrijgen van assistentie van een persoon met de vereiste deskundigheid;</li> <li>○ Het inschakelen van een extern deskundige.</li> </ul> </li> <li>• stelsel van kwaliteitsbeheersing (accountantspraktijk of accountantsafdeling):             <ul style="list-style-type: none"> <li>○ het voldoen aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Dit stelsel moet waarborgen dat opdrachten uitsluitend mogen worden geaccepteerd als deze redelijkerwijs kunnen worden uitgevoerd in overeenstemming met de daaraan te stellen eisen.</li> </ul> </li> </ul> <p><i>Gebruikmaken van een deskundige</i></p> <p>Wanneer een accountant gebruik wil maken van de werkzaamheden van een deskundige, beoordeelt de accountant of zijn vertrouwen in de deskundige is gerechtvaardigd. Factoren ter overweging zijn: reputatie, expertise, beschikbaarheid en de voor de deskundige geldende beroeps- en ethische voorschriften. Dergelijke informatie kan worden verkregen uit eerdere ervaring met de deskundige of door anderen daarover te raadplegen.</p> <p>Als de mogelijk te nemen maatregelen er niet toe leiden dat de accountant zijn vakbekwaamheid en zorgvuldigheid kan waarborgen, dan zal hij op grond van artikel 21, tweede lid VGBA af moeten zien van het aanvaarden of continueren van de professionele dienst.</p> <p>Er kan sprake zijn van een structurele bedreiging van het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Bijvoorbeeld als gevolg van bezuinigingen waardoor de (kwalitatieve) bezetting onder druk komt te staan en daarmee de kwaliteit van financiële verslaggeving. De accountant zal een afweging maken van de bedreiging en mogelijk te nemen maatregelen. Hij kan bijvoorbeeld de cliënt/werkgever duidelijk maken wat zijn (on)mogelijkheden zijn en tot een aanpassing komen van taken/werkzaamheden of prioriteiten. Als hij structureel zijn vakbekwaamheid en zorgvuldigheid niet kan waarborgen, zal hij op grond van artikel 21, tweede lid VGBA af moeten zien van het voortzetten van de cliëntrelatie of het dienstverband. Het beëindigen van het dienstverband kan een ingrijpende maatregel zijn en is een laatste middel voor de accountant. Bij het maken van de afwegingen die leiden tot het beëindigen van het dienstverband is het in acht nemen van een redelijke termijn aanvaardbaar. Bij het bepalen van die termijn zullen de belangen van alle betrokken partijen worden meegewogen.</p>			

Overzicht kolommen <b>A</b> = definitieve tekst, geconsulteerd en aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties en vastgesteld door het bestuur; <b>B</b> = concept tekst, aan de leden voorgelegd ter consultatie; <b>C</b> = concept tekst, die wordt aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties.	A	B	C
<p><b>3 A. Vergoedingen - Honorarium en budget</b></p> <p><b>3.1 Inleiding</b></p> <p>Dit voorbeeld legt uit hoe het honorarium of budget voor een professionele dienst het naleven van het fundamentele beginselen zoals vakbekwaamheid en zorgvuldigheid (paragraaf 2.5 van de VGBA) kan bedreigen. Daarnaast wordt ingegaan op de maatregelen die de accountant bij een dergelijke bedreiging kan nemen en hoe te handelen als een dergelijke maatregel niet genomen kan worden en de bedreiging blijft bestaan.</p> <p><b>3.2 Wat is een honorarium of budget?</b></p> <p>Een honorarium is de geldelijke beloning voor het uitvoeren van een professionele dienst betaald door een cliënt. Een budget is het (intern) te besteden bedrag voor het uitvoeren van een professionele dienst. Hier zal met name een intern of overheidsaccountant vaak mee te maken hebben.</p> <p><b>3.3 Hoe kan een honorarium of budget het naleven van de fundamentele beginselen bedreigen?</b></p> <p>De hoogte van het gevraagde honorarium dan wel het beschikbaar gestelde budget voor de professionele dienst kan een bedreiging vormen voor het naleven van de fundamentele beginselen zoals de vakbekwaamheid en zorgvuldigheid van de accountant.</p> <p>Een bedreiging ontstaat bijvoorbeeld wanneer het beschikbare budget dermate laag is dat het moeilijk zal zijn om binnen die randvoorwaarde een opdracht in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften uit te voeren.</p> <p>Daarnaast kan een honorarium zo laag zijn dat een negatieve prikkel wordt gegeven aan het vast te stellen budget waardoor een vergelijkbare bedreiging ontstaat of kan ontstaan.</p> <p>Een accountant kan een honorarium vragen dat hij passend acht. Dat een accountant voor dezelfde professionele dienst een andere vergoeding vraagt dan een andere accountant is op zich niet strijdig met de beroepsethiek.</p> <p><b>3.4 Hoe kan een accountant bedreigingen onderkennen?</b></p> <p>De aanwezigheid van een bedreiging is afhankelijk van de hoogte van het honorarium of budget in verhouding tot de aard van de betreffende diensten. Het verkrijgen van inzicht in de complexiteit van een opdracht en het vaststellen van een honorarium of budget aan de hand van een realistische planning van de benodigde uren, helpt de accountant om het bestaan van een bedreiging in te schatten.</p> <p><b>3.5 Welke maatregelen zijn mogelijk om de naleving van de fundamentele beginselen te waarborgen?</b></p> <p>Voorbeelden van maatregelen die de accountant kan treffen zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• het informeren van de cliënt of persoon belast met governance over de voorwaarden van de opdracht en met name over de grondslag waarop het honorarium of budget is gebaseerd en over de diensten die voor het honorarium zullen worden verleend;</li> <li>• het vrijmaken van voldoende tijd en van voor de uitvoering van de opdracht gekwalificeerde medewerkers;</li> <li>• het budget laten toetsen door iemand die niet betrokken is bij de professionele dienst;</li> <li>• het maken van afspraken binnen de organisatie over de verwachte realisatie van een opdracht op basis van de benodigde tijd om een kwalitatief goede opdracht uit te voeren;</li> <li>• de kwaliteit van de uitvoering van de opdracht laten toetsen door iemand die niet betrokken is bij de professionele dienst;</li> </ul>			

Overzicht kolommen	A	B	C
<p> <span style="background-color: orange; border: 1px solid black; padding: 2px;">A</span> = definitieve tekst, geconsulteerd en aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties en vastgesteld door het bestuur;  <span style="background-color: yellow; border: 1px solid black; padding: 2px;">B</span> = concept tekst, aan de leden voorgelegd ter consultatie;  <span style="background-color: lightblue; border: 1px solid black; padding: 2px;">C</span> = concept tekst, die wordt aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties.         </p> <ul style="list-style-type: none"> <li>het bespreken met de persoon of personen die belast is respectievelijk zijn met governance van een aanpassing van de inhoud van de professionele dienst bij het aangegeven budget (voor zover dit mogelijk is gezien de doelstelling van de opdracht).</li> </ul> <p>Als de mogelijk te nemen maatregelen er niet toe leiden dat de accountant zijn vakbekwaamheid en zorgvuldigheid kan waarborgen, dan zal hij op grond van artikel 21, tweede lid VGBA af moeten zien van het aanvaarden of continueren van de professionele dienst.</p>			

Overzicht kolommen A = definitieve tekst, geconsulteerd en aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties en vastgesteld door het bestuur; B = concept tekst, aan de leden voorgelegd ter consultatie; C = concept tekst, die wordt aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties.	A	B	C
<p><b>3 B. Vergoedingen - Aanbrengpremie of commissie</b></p> <p><b>3.1 Inleiding</b></p> <p>Dit voorbeeld legt uit hoe een aanbrengpremie of commissie voor een professionele relatie of dienst het naleven van de fundamentele beginselen zoals objectiviteit (paragraaf 2.4 van de VGBA) respectievelijk vakbekwaamheid en zorgvuldigheid (paragraaf 2.5 van de VGBA) kan bedreigen. Daarnaast wordt ingegaan op de maatregelen die de accountant bij een dergelijke bedreiging kan nemen en hoe te handelen als een dergelijke maatregel niet genomen kan worden en de bedreiging blijft bestaan.</p> <p>Dit voorbeeld heeft uitsluitend betrekking op non-assurancediensten. In het geval van een assurance-opdracht is namelijk de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) van toepassing. In dat kader wordt verwezen naar artikel 23 van de ViO over resultaatafhankelijke vergoedingen. Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als een resultaatafhankelijke vergoeding voor de assurance-opdracht is overeengekomen. Een aanbrengpremie of commissie wordt aangemerkt als resultaatafhankelijke beloning (zie de Toelichting op de ViO [artikel T1]).</p> <p><b>3.2 Wat is een aanbrengpremie of commissie?</b></p> <p>Een aanbrengpremie of commissie is een vergoeding die een accountant verstrekt aan een derde als de accountant een professionele dienst of relatie verwerft die door die derde naar de accountant is doorverwezen. Andersom kan een accountant ook een aanbrengpremie of commissie verkrijgen van een andere partij als vergoeding voor het doorverwijzen van een derde.</p> <p>Een financiële tegenprestatie voor een geheel of gedeeltelijk door de accountant overgenomen accountantspraktijk (aankoopprijs) wordt niet beschouwd als aanbrengpremie of commissie.</p> <p><b>3.3 Hoe kan een aanbrengpremie of commissie het naleven van de fundamentele beginselen bedreigen?</b></p> <p>In bepaalde omstandigheden kan het voorkomen dat een accountant een aanbrengpremie of een commissie met betrekking tot een professionele relatie of dienst ontvangt. Bijvoorbeeld wanneer de accountant zelf niet in staat is de gevraagde diensten te verlenen en hij een cliënt daarom doorverwijst naar een andere accountant of een andere expert, die hem daarvoor een aanbrengpremie betaalt. Ook kan een accountant van een derde partij (bijvoorbeeld een softwareverkoper) een commissie ontvangen die in verband staat met de verkoop van goederen of diensten aan een cliënt.</p> <p>Het aanvaarden van een aanbrengpremie of commissie door een accountant kan leiden tot een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen zoals objectiviteit en vakbekwaamheid en zorgvuldigheid als gevolg van bijvoorbeeld het behartigen van het eigen belang. Bijvoorbeeld door een onvoldoende kritische houding van de accountant over de dienstverlening van de derde partij.</p> <p>Ook is het mogelijk dat een accountant een aanbrengpremie betaalt om een cliënt of opdracht te verkrijgen. Dit als tegenprestatie voor het doorverwijzen naar zijn gespecialiseerde diensten. Bijvoorbeeld als de cliënt zijn relatie continueert met een fungerende accountant maar specialistische diensten vraagt die de betreffende accountant niet aanbiedt. Ook de betaling van een dergelijke aanbrengpremie kan een bedreiging voor de fundamentele beginselen creëren zoals de objectiviteit en vakbekwaamheid en zorgvuldigheid als gevolg van het behartigen van het eigen belang. Bijvoorbeeld omdat de accountant de gemaakte kosten van de aanbrengpremie wil terugverdienen tijdens de</p>			

Overzicht kolommen	A	B	C
<p>uitvoering van de opdracht door minder tijd te besteden aan de opdracht dan op basis van vaktechnische en overige beroepsvoorschriften benodigd is. Zoals bij Hoofdstuk 3A van deze handreiking is aangegeven, kan sprake zijn van een bedreiging als hierdoor het beschikbare budget onder druk komt te staan.</p>			
<p><b>3.4 Hoe kan een accountant bedreigingen onderkennen?</b></p>			
<p>De accountant kan een mogelijke bedreiging onderkennen door de aanwezigheid en impact na te gaan van factoren zoals:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• de omvang van de aanbrenghpremie of commissie, absoluut en in verhouding tot het honorarium voor de opdracht;</li> <li>• of de dienstverlening van de partij betrokken bij de premie / commissie van invloed is op de opdracht of de werkzaamheden van de accountant (afhankelijkheid);</li> <li>• of de accountant de werkzaamheden van de partij betrokken bij de premie / commissie beoordeelt.</li> </ul>			
<p><b>3.5 Welke maatregelen zijn mogelijk om de naleving van de fundamentele beginselen te waarborgen?</b></p>			
<p>Voorbeelden van maatregelen zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• de cliënt informeren over afspraken om een aanbrenghpremie te betalen aan een andere accountant voor doorverwezen werkzaamheden en hiervoor toestemming verkrijgen;</li> <li>• de cliënt informeren over afspraken om een aanbrenghpremie te ontvangen van een andere accountant voor het doorverwijzen naar de betreffende accountant en hiervoor toestemming verkrijgen;</li> <li>• het vooraf krijgen van toestemming van de cliënt voor het krijgen van commissie voor de verkoop door een derde partij van goederen of diensten aan de cliënt;</li> <li>• het vrijmaken van voldoende tijd en van voor de uitvoering van de opdracht gekwalificeerde medewerkers;</li> <li>• het maken van afspraken binnen de organisatie over de verwachte realisatie van een opdracht op basis van de benodigde tijd om een kwalitatief goede opdracht uit te voeren.</li> </ul> <p>Als de mogelijk te nemen maatregelen er niet toe leiden dat de accountant zijn objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid kan waarborgen, dan kan de accountant alleen nog afzien van het aanvaarden of betalen van een aanbrenghpremie of commissie of zal hij op grond van artikel 21, tweede lid VGBA af moeten zien van het aanvaarden of continueren van de professionele dienst.</p>			



Overzicht kolommen A = definitieve tekst, geconsulteerd en aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties en vastgesteld door het bestuur; B = concept tekst, aan de leden voorgelegd ter consultatie; C = concept tekst, die wordt aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties.	A	B	C
<p><b>4 Financiële belangen in een organisatie waarvoor de accountant een professionele dienst verricht</b></p> <p><b>4.1 Inleiding</b></p> <p>Dit voorbeeld legt uit hoe financiële belangen bij de organisatie waar de accountant werkzaam is dan wel waaraan hij is verbonden<sup>4</sup> het naleven van de fundamentele beginselen zoals integriteit (paragraaf 2.3 van de VGBA), objectiviteit (paragraaf 2.4 van de VGBA) of vertrouwelijkheid (paragraaf 2.6 van de VGBA) kan bedreigen. Daarnaast wordt ingegaan op de maatregelen die de accountant bij een dergelijke bedreiging kan nemen en hoe te handelen als een dergelijke maatregel niet genomen kan worden en de bedreiging blijft bestaan. Van de accountant wordt verwacht dat hij zich bewust is van de bedreigingen indien hij te maken heeft met financiële belangen.</p> <p>Onderstaand voorbeeld heeft geen betrekking op assurance-opdrachten. Daarvoor geldt de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en wordt verwezen naar hoofdstuk 8 van de ViO over Financiële belangen.</p> <p><b>4.2 Wat zijn financiële belangen<sup>5</sup>?</b></p> <p>Financieel belang: aandelenbelang of belang in andere waardepapieren, waaronder gewone en preferente obligaties, participatiebewijzen, claims, warrants, opties en andere afgeleide rechten of verplichtingen om dergelijke belangen of afgeleide instrumenten die met dergelijke belangen rechtstreeks verband houden, te verkrijgen.</p> <p>Het verkrijgen van een financieel belang kan onderdeel uitmaken van de financiële beloning voor het uitoefenen van een functie door een accountant.</p> <p><b>4.3 Hoe kunnen financiële belangen het naleven van de fundamentele beginselen bedreigen?</b></p> <p>Een accountant met een financieel belang in de organisatie waar hij als (tijdelijk) functionaris werkzaam is, heeft een persoonlijk voordeel bij de resultaatontwikkeling en continuïteit van deze organisatie. Hierdoor kan een bedreiging ontstaan voor de naleving van de fundamentele beginselen zoals integriteit, vertrouwelijkheid of objectiviteit van de accountant als gevolg van bijvoorbeeld het behartigen van het eigenbelang.</p> <p>Denk hierbij aan de situatie dat een accountant invloed heeft op de cijfers en via dit financieel belang een persoonlijk voordeel kan behalen bij het gunstig voorstellen van de cijfers. Of iemand invloed heeft op de cijfers hangt af van de specifieke omstandigheden. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een accountant in business die financieel directeur is van een onderneming of een accountant die de jaarrekening opstelt van een onderneming waarin hij een financieel belang heeft. Eenzelfde bedreiging kan ontstaan als een van de nauwe persoonlijke relaties van de accountant een financieel belang heeft.</p> <p>Voorbeelden van omstandigheden die zulke bedreigingen kunnen creëren, zijn situaties waarin de accountant (of een nauwe persoonlijke relatie):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• een direct of indirect financieel belang heeft in de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant werkzaam is en de waarde van dat financiële belang rechtstreeks kan worden beïnvloed door besluiten die zijn genomen door de accountant;</li> <li>• in aanmerking komt voor een winstafhankelijke bonus en de waarde van die bonus direct</li> </ul>			

<sup>4</sup> Met 'verbonden aan een organisatie' wordt onder meer bedoeld op de situatie waarin een accountant als partner verbonden is aan een entiteit respectievelijk een accountant die in het kader van een overeenkomst van een opdracht een taak uitvoert en optreedt namens de betreffende organisatie, bijvoorbeeld een zzp-er die als interim-controller werkzaam is (zie VGBA Toelichting art. 5).

<sup>5</sup> In de NBA-handreiking ViO is een uitgebreidere toelichting opgenomen bij het onderwerp 'financiële belangen'.



Overzicht kolommen	A	B	C
<p><b>A</b> = definitieve tekst, geconsulteerd en aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties en vastgesteld door het bestuur;  <b>B</b> = concept tekst, aan de leden voorgelegd ter consultatie;  <b>C</b> = concept tekst, die wordt aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties.</p> <p>kan worden beïnvloed door besluiten die zijn genomen door de accountant;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• directe of indirecte aandelenopties heeft in de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant werkzaam is, waarvan de waarde direct kan worden beïnvloed door besluiten die zijn genomen door de accountant;</li> <li>• directe of indirecte aandelenopties heeft in de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant werkzaam is en die opties op korte termijn kunnen worden uitgeoefend; of</li> <li>• in aanmerking kan komen voor aandelenopties in de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant werkzaam is, dan wel een resultaatafhankelijke bonus als bepaalde doelen zijn gehaald.</li> </ul> <p><b>4.4 Hoe kan een accountant bedreigingen onderkennen?</b></p> <p>Het al dan niet aanwezig zijn van een bedreiging is afhankelijk van de omvang van het financieel belang en de rol van de accountant in de organisatie: de mogelijkheid tot beïnvloeden. Een medewerker die meewerkt aan de totstandkoming van de cijfers, een controller die (eind)verantwoordelijk is of een manager/directeur die besluiten neemt hebben meer invloed dan een accountant werkzaam als AO/IB-medewerker. Wat in een specifieke situatie als een omvangrijk financieel belang kan worden aangemerkt, is afhankelijk van de persoonlijke omstandigheden en zal daarom van situatie tot situatie verschillen. Naast de waarde van het financieel belang is dit afhankelijk van de verhouding ten opzichte van de vaste beloning en de persoonlijke financiële omstandigheden.</p> <p>Op het moment dat hij een aanbod ontvangt om een financieel belang te verkrijgen in de organisatie waarvoor hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, zal hij alert moeten zijn op een mogelijke bedreiging en kan hij onder andere nagaan wat over het houden van een financieel belang is overeengekomen met het toezichthoudend orgaan en of daarmee de bedreiging is weggenomen.</p> <p>Op het moment dat een accountant overweegt voor een organisatie te gaan werken kan hij bijvoorbeeld:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• navragen bij de organisatie wie houders van financiële belangen zijn;</li> <li>• zijn eigen financiële belangen doornemen op mogelijke bedreigingen;</li> <li>• hierover navraag doen bij nauwe persoonlijke relaties waarvan hij vermoedt dat ze in het bezit kunnen zijn van financiële belangen.</li> </ul> <p>Andere acties die de accountant kan ondernemen bij het nagaan of sprake is van een bedreiging zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• het laten beoordelen van beleid en procedures rondom de hoogte en de vorm van de beloningen, door een onafhankelijke remuneratie-commissie;</li> <li>• overleggen met de leiding van de organisatie waar of ten behoeve waarvan de accountant werkzaam is;</li> <li>• overleggen met één of meerdere van de personen belast met governance bij de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant werkzaam is.</li> </ul> <p><b>4.5 Welke maatregelen zijn mogelijk om de naleving van de fundamentele beginselen te waarborgen?</b></p> <p>Voorbeelden van maatregelen die de accountant kan treffen zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• de uitgevoerde werkzaamheden laten beoordelen door een deskundig persoon die geen financiële belangen houdt;</li> <li>• steunen op toereikende interne en externe controleprocedures;</li> <li>• aan een daarvoor aangestelde persoon of instantie melden van alle relevante financiële belangen en voornemens om te handelen in aandelen of schuldpapieren uitgegeven door de organisatie zodat deze de invloed daarvan op de uitgevoerde werkzaamheden kunnen meewegen.</li> </ul>			

Overzicht kolommen <b>A</b> = definitieve tekst, geconsulteerd en aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties en vastgesteld door het bestuur; <b>B</b> = concept tekst, aan de leden voorgelegd ter consultatie; <b>C</b> = concept tekst, die wordt aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties.	A	B	C
<p>De genoemde maatregelen zijn niet limitatief. Daarnaast is het ook mogelijk om een combinatie van maatregelen te treffen om de objectiviteit of vertrouwelijkheid te waarborgen.</p> <p>Als de mogelijk te nemen maatregelen er niet toe leiden dat de accountant zijn integriteit, objectiviteit of vertrouwelijkheid kan waarborgen, dan ziet hij af van het aanvaarden van het financieel belang, vermindert hij het financieel belang, stoot hij het financieel belang af of zal hij op grond van artikel 21, tweede lid VGBA af moeten zien van het aanvaarden of continueren van de professionele dienst.</p>			

Overzicht kolommen A = definitieve tekst, geconsulteerd en aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties en vastgesteld door het bestuur; B = concept tekst, aan de leden voorgelegd ter consultatie; C = concept tekst, die wordt aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties.	A	B	C
<p><b>5 Strijdige belangen</b></p> <p><b>5.1 Inleiding</b></p> <p>Dit voorbeeld legt uit hoe strijdige belangen met een werkgever of een cliënt het naleven van de fundamentele beginselen zoals objectiviteit (paragraaf 2.4 van de VGBA), vertrouwelijkheid (paragraaf 2.6 van de VGBA) en professionaliteit (paragraaf 2.2 van de VGBA) kunnen bedreigen. Daarnaast wordt ingegaan op de maatregelen die de accountant bij een dergelijke bedreiging kan nemen en hoe te handelen als een dergelijke maatregel niet genomen kan worden en de bedreiging blijft bestaan.</p> <p><b>5.2 Wat is een strijdig belang?</b></p> <p>Strijdige belangen betreffen belangen van de accountant enerzijds en van de cliënt of werkgever anderzijds die conflicteren met elkaar. Dit kan zijn door uiteenlopende financiële of commerciële belangen of concurrerende activiteiten. Bijvoorbeeld:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• een accountant concurreert rechtstreeks met een cliënt of werkgever dan wel via een nevenfunctie;</li> <li>• een accountant participeert gezamenlijk met een belangrijke concurrent van een cliënt of werkgever in een joint venture of een soortgelijk samenwerkingsverband;</li> <li>• een accountant verricht professionele diensten voor cliënten met onderling strijdige belangen of een onderling conflict dan wel voor zijn werkgever en een derde die strijdige belangen hebben of een onderling conflict;</li> <li>• een accountant verricht tegelijkertijd professionele diensten voor onderdelen van zijn werkgever die binnen de organisatie van de werkgever enerzijds vanuit een opdrachtgevers-rol functioneren en anderzijds vanuit een opdrachtnemersrol.</li> </ul> <p><b>5.3 Hoe kan een strijdig belang het naleven van de fundamentele beginselen bedreigen?</b></p> <p>Een accountant kan een persoonlijk voordeel hebben door zijn kennis over degene met wie hij een strijdig belang heeft, zoals een concurrent. Het kan ook voorkomen dat de accountant een cliënt of werkgever benadeelt doordat hij kennis ten gunste van een andere cliënt of derde aanwendt.</p> <p><b>5.4 Hoe kan een accountant bedreigingen onderkennen?</b></p> <p>Het is van belang om een potentiële bedreiging te identificeren en te beoordelen voordat een accountant een professionele relatie met een cliënt of werkgever aangaat dan wel een professionele dienst aanvaardt.</p> <p>Andersom geldt dat ook op het moment dat hij overweegt om een bepaalde activiteit te starten, een zakelijke relatie aan te gaan of een financieel belang te verwerven, hij na moet gaan of dit strijdig is met de belangen van een cliënt of de werkgever.</p> <p>Voorafgaand aan het aangaan van een professionele relatie met een cliënt of werkgever, of voorafgaand aan het aangaan een zakelijke relatie of het verwerven van een financieel belang, verkrijgt de accountant inzicht in de verschillende belangen van de cliënt of werkgever. Vervolgens beoordeelt hij hoe deze belangen zich verhouden tot elkaar en tot zijn eigen belangen en kan hij concluderen of al dan niet sprake is van strijdige belangen.</p> <p>Indien de accountant onverhoopt pas in een later stadium constateert dat sprake is van een bestaand strijdig belang, neemt hij zo spoedig mogelijk maatregelen.</p> <p><b>5.5 Welke maatregelen zijn mogelijk om de naleving van de fundamentele beginselen te waarborgen?</b></p>			

Overzicht kolommen	A	B	C
<p>Het kan noodzakelijk zijn dat de accountant de cliënt of werkgever en mogelijk ook de andere betrokken partij informeert over een zakelijke relatie, een financieel belang of andere activiteiten die een strijdigheid van belangen vormen en om toestemming vraagt om onder die omstandigheden de professionele dienst uit te voeren. Wanneer een accountant geen toestemming verkrijgt, zal hij een strijdig belang beëindigen.</p> <p>Voorbeelden van aanvullende / andere maatregelen in de situatie dat een accountant een opdracht uitvoert voor een cliënt of werkgever zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• het gebruikmaken van gescheiden opdrachtteams;</li> <li>• procedures in te voeren waardoor wordt voorkomen dat een derde toegang krijgt tot informatie over de opdracht, onder meer door een fysieke scheiding aan te brengen tussen de teams en tussen de beveiligde opslag van vertrouwelijke gegevens;</li> <li>• duidelijke richtlijnen te geven aan het opdrachtteam met betrekking tot de beveiliging en de vertrouwelijkheid van specifieke gegevens;</li> <li>• het gebruikmaken van geheimhoudingsverklaringen die door medewerkers van de accountantspraktijk of accountantsafdeling zijn ondertekend;</li> <li>• een senior-functionaris van de accountantspraktijk of -afdeling, die bij geen van de desbetreffende partijen en opdrachten is betrokken, periodiek te laten beoordelen of de maatregelen juist worden toegepast.</li> </ul> <p>Als de mogelijk te nemen maatregelen er niet toe leiden dat de accountant zich houdt aan de fundamentele beginselen, dan zal hij op grond van artikel 21, tweede lid VGBA af moeten zien van het aanvaarden of continueren van de professionele relatie met de cliënt of werkgever.</p>			

Overzicht kolommen A = definitieve tekst, geconsulteerd en aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties en vastgesteld door het bestuur; B = concept tekst, aan de leden voorgelegd ter consultatie; C = concept tekst, die wordt aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties.	A	B	C
<p><b>6 Potentiële conflicten tussen de accountant en zijn opdrachtgever</b></p> <p><b>6.1 Inleiding</b></p> <p>Dit voorbeeld legt uit hoe potentiële conflicten met een werkgever of een cliënt het naleven van de fundamentele beginselen professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid of vertrouwelijkheid (paragraaf 2.1 en verder van de VGBA) kan bedreigen. Daarnaast wordt ingegaan op de maatregelen die de accountant bij een dergelijke bedreiging kan nemen en hoe te handelen als een dergelijke maatregel niet genomen kan worden en de bedreiging blijft bestaan.</p> <p><b>6.2 Wat is een potentieel conflict?</b></p> <p>Een potentieel conflict ziet op de situatie waarin de accountant, dan wel een andere persoon binnen de accountantseenheid waaraan de accountant is verbonden, constateert dat mogelijk een discussie kan ontstaan tussen een cliënt/werkgever of andere partij en de accountant, c.q. de accountantseenheid of een daarbij betrokken persoon en die mogelijke discussie (c.q. die acties die de accountant onderneemt om de discussie te voorkomen) er toe zou kunnen leiden dat de accountant zich niet houdt aan de fundamentele beginselen.</p> <p><b>6.3 Hoe kan een potentieel conflict het naleven van de fundamentele beginselen bedreigen?</b></p> <p>Een accountant kan directe of indirecte druk ervaren van zijn werkgever of een cliënt om zich te gedragen op een wijze die tot een bedreiging leidt. Deze bedreigingen ontstaan bijvoorbeeld als gevolg van loyaliteit of verantwoordelijkheidsgevoel over zijn werkomgeving, een grote mate van vertrouwdheid met een cliënt of door intimidatie. De druk kan afkomstig zijn van een manager, een directeur, een toezichthouder of andere personen.</p> <p>Een accountant kan bijvoorbeeld druk ervaren om:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• te handelen in strijd met wet- of regelgeving;</li> <li>• te handelen in strijd met door de NBA uitgevaardigde beroepsreglementering;</li> <li>• medewerking te verlenen aan een onethische of illegale methode van het presenteren van resultaten, zoals het manipuleren daarvan;</li> <li>• de waarheid geweld aan te doen of anderszins medewerking te verlenen aan misleiding, of te zwijgen op het moment dat spreken opportuun is;</li> <li>• medewerking te verlenen aan, of worden geassocieerd met, het tot stand komen van onjuiste, onvolledige of misleidende informatie zoals een jaarrekening, een belastingaangifte, een rapportage over het voldoen aan specifieke wettelijke voorschriften, of een rapport uitgebracht aan de relevante toezichthouder.</li> </ul> <p><b>6.4 Hoe kan een accountant bedreigingen onderkennen?</b></p> <p>Een accountant kan bedreigingen onderkennen door zich bewust te zijn van de fundamentele beginselen en zich bij verzoeken of impliciete verwachtingen van anderen af te vragen of deze in overeenstemming zijn met de fundamentele beginselen. Het al dan niet aanwezig zijn van een bedreiging is onder meer afhankelijk van de herkomst van de druk, zoals:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• is sprake van loyaliteits- of verantwoordelijkheidsgevoel van de accountant;</li> <li>• groepsdruk (accountant staat in zijn zienswijze alleen tegenover een meerderheid);</li> <li>• een organisatiecultuur die niet overeenstemt met de fundamentele beginselen;</li> <li>• de accountant wordt door anderen expliciet gevraagd om mee te werken dan wel er wordt macht uitgeoefend om mee te werken (denk aan een gezagsverhouding, beschadiging van de arbeidsrelatie of dreiging van ontslag).</li> </ul> <p><b>6.5 Welke maatregelen zijn mogelijk om de naleving van de fundamentele</b></p>			

Overzicht kolommen A = definitieve tekst, geconsulteerd en aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties en vastgesteld door het bestuur; B = concept tekst, aan de leden voorgelegd ter consultatie; C = concept tekst, die wordt aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties.	A	B	C
<p style="text-align: center;"><b>beginselen te waarborgen?</b></p> <p>Voorbeelden van maatregelen die de accountant kan treffen zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• een werkgever of cliënt bewust maken van het feit dat een accountant zich moet houden aan gedragsregels;</li> <li>• het raadplegen van een leidinggevende binnen de werkgever;</li> <li>• het bespreken van de kwestie met andere accountants of collega's;</li> <li>• het verkrijgen van advies vanuit de werkgever, een onafhankelijke professionele adviseur of de NBA (commissie vertrouwenspersonen integriteit NBA, helpdesk vaktechniek);</li> <li>• het bestaan en volgen van een formele procedure bij de werkgever gericht op het oplossen van conflicten;</li> <li>• het bespreken van de kwestie met het auditcomité of degenen belast met governance bij de werkgever;</li> <li>• het inwinnen van juridisch advies.</li> </ul> <p>Als de mogelijk te nemen maatregelen er niet toe leiden dat de accountant zich houdt aan de fundamentele beginselen, dan zal hij op grond van artikel 21, tweede lid VGBA de professionele relatie met een werkgever of cliënt dienen te beëindigen.</p> <p><b>6.6 Wat als de accountant al betrokken is geraakt in een onwenselijke situatie door het handelen van anderen?</b></p> <p>Het kan voorkomen dat een accountant geconfronteerd wordt met een bedreiging die ontstaat door een handeling van anderen. Een voorbeeld is een gesprek waarbij de accountant aanwezig is en waarin door een ander een onjuiste voorstelling van zaken wordt gegeven. Een ander voorbeeld is als door een ander een (onjuiste) jaarrekening wordt verspreid waarbij wordt gesuggereerd dat de accountant deze heeft samengesteld zonder dat hij daarbij betrokken is geweest.</p> <p>In de VGBA zijn als uitwerking van het fundamenteel beginsel 'integriteit' enkele normen opgenomen waarin is aangegeven hoe een accountant dient te handelen indien:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• de accountant betrokken is bij of in verband wordt gebracht met het niet-integer handelen van anderen (art. 7 VGBA);</li> <li>• sprake is van een situatie waar de accountant betrokken is bij of in verband wordt gebracht met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is (art. 9 VGBA);</li> <li>• de betrokkenheid van de accountant bij bepaalde informatie door een ander onjuist wordt voorgesteld, (art. 10 VGBA).</li> </ul> <p>Verwezen wordt naar de toelichting op de betreffende artikelen in de VGBA waar voorbeelden van situaties en maatregelen zijn opgenomen.</p>			

Overzicht kolommen A = definitieve tekst, geconsulteerd en aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties en vastgesteld door het bestuur; B = concept tekst, aan de leden voorgelegd ter consultatie; C = concept tekst, die wordt aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties.	A	B	C
<p><b>7 Marketing van professionele diensten</b></p> <p><b>7.1 Inleiding</b></p> <p>Dit voorbeeld legt uit hoe de marketing van professionele diensten het naleven van het fundamentele beginselen zoals professionaliteit (paragraaf 2.2 van de VGBA) kan bedreigen. Daarnaast wordt ingegaan op de maatregelen die de accountant bij een dergelijke bedreiging kan nemen en hoe te handelen als een dergelijke maatregel niet genomen kan worden en de bedreiging blijft bestaan.</p> <p><b>7.2 Wat is marketing van een professionele dienst?</b></p> <p>Onder marketing van een professionele dienst wordt het geheel van promotionele activiteiten bedoeld die er op gericht zijn nieuwe opdrachten tot stand te brengen of te bevorderen.</p> <p><b>7.3 Hoe kan marketing van een professionele dienst het naleven van de fundamentele beginselen bedreigen?</b></p> <p>Bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen kunnen onder meer ontstaan als de accountant het accountantsberoep in diskrediet brengt bij het zichzelf aanprijzen. Dit kan bijvoorbeeld gebeuren door:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• bij het zichzelf aanprijzen een overtrokken verwachting te wekken met betrekking tot de door hem aangeboden diensten, zijn kwaliteit of ervaring;</li> <li>• geringschattende verwijzingen te maken naar of niet onderbouwde vergelijkingen te maken met de werkzaamheden van een derde.</li> </ul> <p><b>7.4 Hoe kan een accountant bedreigingen onderkennen?</b></p> <p>De accountant vraagt zich voor het doen van een marketinguiting af hoe het maatschappelijk verkeer tegen deze uiting zal aankijken. Hierbij kan hij zichzelf bijvoorbeeld de vraag stellen hoe de marketinguiting op hemzelf zou overkomen wanneer deze door een collega-accountant zou worden gedaan. Daarnaast kan de accountant bedreigingen onderkennen door alert te zijn op reacties van het maatschappelijk verkeer en collega-accountants ten aanzien van verrichte vormen van marketing door hem of de accountantspraktijk waaraan hij is verbonden.</p> <p><b>7.5 Welke maatregelen zijn mogelijk om de naleving van de fundamentele beginselen te waarborgen?</b></p> <p>Voorbeelden van mogelijke maatregelen zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• een aanprijzing die toeziet op een specifieke sector of deskundigheid bespreken met een persoon binnen de accountantspraktijk die beschikt over de inhoudelijk benodigde kennis en kunde;</li> <li>• bij twijfel of een marketingcampagne of aanprijzing een bedreiging vormt, de marketingcampagne of aanprijzing bespreken met een collega-accountant of de NBA.</li> </ul> <p>Als de mogelijk te nemen maatregelen er niet toe leiden dat de accountant zijn professionaliteit kan waarborgen, dan resteert als enige toereikende maatregel op grond van artikel 21, tweede lid VGBA het afzien van de wijze van marketing van de professionele dienst.</p>			



Overzicht kolommen <b>A</b> = definitieve tekst, geconsulteerd en aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties en vastgesteld door het bestuur; <b>B</b> = concept tekst, aan de leden voorgelegd ter consultatie; <b>C</b> = concept tekst, die wordt aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties.	A	B	C
<p><b>8 Beheer van gelden of andere bezittingen van een cliënt</b></p> <p><b>8.1 Inleiding</b></p> <p>Dit voorbeeld legt uit hoe het beheer van gelden of andere bezittingen van een cliënt waarvoor een non-assurancedienst wordt uitgevoerd de naleving van de fundamentele beginselen zoals professionaliteit, integriteit en objectiviteit kan bedreigen. Daarnaast wordt ingegaan op de maatregelen die de accountant bij een dergelijke bedreiging kan nemen en hoe te handelen als een dergelijke maatregel niet genomen kan worden en de bedreiging blijft bestaan.</p> <p>Dit voorbeeld heeft uitsluitend betrekking op non-assurancediensten. In het geval van een assurance-opdracht is namelijk de ViO van toepassing. Volgens artikel 43 van de ViO is het voor een persoon verbonden aan een accountantseenheid niet toegestaan een nevenfunctie als beheerder uit te voeren bij een assurancecliënt van die accountantseenheid.</p> <p><b>8.2 Wat is het beheren van gelden of andere bezittingen?</b></p> <p>Voorbeelden van situaties waarin sprake kan zijn van het optreden als beheerder van gelden of andere bezittingen van een ander zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• het beheren van een nalatenschap;</li> <li>• het optreden als bewindvoerder in een situatie van schuldhulpverlening;</li> <li>• de afwikkeling van een batig saldo na liquidatie van een onderneming waarbij de accountant de mogelijkheid heeft over de rekening waarop het saldo staat te beschikken;</li> <li>• het optreden als gevolmachtigde bij een levenstestament;</li> <li>• het bewaren van gelden die aan de cliënt toekomen maar zijn gestort op een rekening van de accountantspraktijk.</li> </ul> <p><b>8.3 Hoe kan het beheren van gelden of andere bezittingen het naleven van de fundamentele beginselen bedreigen?</b></p> <p>Het door de accountant beheren van gelden of andere bezittingen van een cliënt kan leiden tot een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen zoals zijn professionaliteit, integriteit of objectiviteit als gevolg van bijvoorbeeld belangenbehartiging.</p> <p><b>8.4 Hoe kan een accountant bedreigingen onderkennen?</b></p> <p>De accountant dient zich bewust te zijn van de bedreiging die ontstaat wanneer hij in verband wordt gebracht met het beheer van gelden of andere bezittingen van de cliënt, als zou blijken dat deze gelden of andere bezittingen afkomstig zijn uit illegale of onethische activiteiten, zoals het witwassen van gelden. Voordat hij een opdracht tot het beheren aanvaardt, voert hij daarom onderzoek uit naar de herkomst van de gelden of andere bezittingen.</p> <p><b>8.5 Welke maatregelen zijn mogelijk om de naleving van de fundamentele beginselen te waarborgen?</b></p> <p>Voorbeelden van maatregelen zijn:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a de accountant doet gedegen onderzoek naar de herkomst van de te beheren gelden of andere bezittingen en naar de redenen voor het uitbesteden van het beheer ervan aan de accountant;</li> <li>b de accountant legt het doel van het beheer en het mandaat op grond waarvan het beheer plaatsvindt vast in een door de cliënt te ondertekenen opdrachtbevestiging;</li> <li>c de accountant houdt de in beheer gegeven gelden of andere bezittingen gescheiden van zijn persoonlijke bezittingen en van de bezittingen van de accountantspraktijk waaraan hij is verbonden of waarbij hij werkzaam is;</li> <li>d de accountant wendt de in beheer gegeven gelden of andere bezittingen uitsluitend aan</li> </ol>			



Overzicht kolommen	A	B	C
<p>voor het doel waarvoor deze zijn bestemd;</p> <p>e de accountant legt geregeld verantwoording af over het gevoerde beheer en de daarmee behaalde resultaten aan de daarvoor in aanmerking komende persoon of personen en is te allen tijde bereid additionele verantwoording af te leggen;</p> <p>f de accountant leeft alle afspraken en eventuele wet- en regelgeving na die van toepassing zijn op het beheer van en het afleggen van verantwoording over de in beheer gegeven gelden of andere bezittingen.</p> <p>Als de mogelijk te nemen maatregelen er niet toe leiden dat de accountant zijn professionaliteit, integriteit en objectiviteit kan waarborgen, dan zal hij op grond van artikel 21 tweede lid VGBA af moeten zien van het beheer van gelden of andere bezittingen van een cliënt.</p>			

Overzicht kolommen	A	B	C
<p><b>A</b> = definitieve tekst, geconsulteerd en aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties en vastgesteld door het bestuur;  <b>B</b> = concept tekst, aan de leden voorgelegd ter consultatie;  <b>C</b> = concept tekst, die wordt aangepast a.d.h.v. de consultatiereacties.</p> <p><b>Bijlage: Kader voor het oplossen van beroepsethische conflicten</b></p> <p>Bij het identificeren en beoordelen van bedreigingen voor het naleven van de fundamentele beginselen is het mogelijk dat de accountant een beroepsethisch conflict bij de toepassing van de fundamentele beginselen moet oplossen.</p> <p>Een beroepsethisch conflict betreft een dilemma bij de accountant door het onderling conflicteren van de fundamentele beginselen. Bijvoorbeeld 'moet ik een bepaald punt melden bij onderhandelingen in het kader van overname?' Hier kan sprake zijn van het conflicteren van de fundamentele beginselen objectiviteit (wel melden) en vertrouwelijkheid (niet melden).</p> <p>Indien de registeraccountant formeel dan wel informeel het initiatief neemt een beroepsethisch conflict over de toepassing van de fundamentele beginselen op te lossen neemt hij de volgende aspecten, hetzij afzonderlijk, dan wel in hun onderlinge samenhang, in aanmerking:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a de relevante feiten;</li> <li>b de relevante beroepsethische aspecten;</li> <li>c de fundamentele beginselen die van toepassing zijn op het conflict;</li> <li>d de geldende interne procedures; en</li> <li>e de mogelijke alternatieve handelwijzen.</li> </ul> <p>Nadat de accountant deze aspecten in aanmerking heeft genomen, kiest hij een adequate handelwijze overeenkomend met de in het geding zijnde fundamentele beginselen. Daarbij weegt hij de gevolgen van de alternatieve handelwijzen tegen elkaar af.</p> <p>Indien voor het beroepsethische conflict geen oplossing wordt gevonden vraagt de accountant advies aan de daartoe aangewezen personen van de accountantspraktijk, de entiteit waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of aan de NBA (commissie vertrouwenspersonen integriteit NBA, helpdesk vaktechniek).</p> <p>Als de kwestie bestaat uit een beroepsethisch conflict met of binnen een organisatie overweegt de accountant daarnaast om degenen die zijn belast met het bestuur van of met het toezicht op die organisatie te raadplegen. Hierbij kan gedacht worden aan de directie, Raad van Commissarissen of de audit commissie.</p> <p>Het is in het belang van de accountant dat hij de meest belangrijke aspecten van het beroepsethische conflict, de details van de gevoerde besprekingen en de daaromtrent genomen besluiten vastlegt.</p> <p>Indien de accountant een ernstig beroepsethisch conflict niet kan oplossen, verdient het aanbeveling dat hij, zonder de vertrouwelijkheid geweld aan te doen, advies vraagt aan de NBA of aan een juridisch adviseur.</p> <p>Als, nadat alle denkbare oplossingen in de beoordeling zijn betrokken, het niet mogelijk blijkt het beroepsethische conflict op te lossen, maakt de accountant, indien mogelijk, een einde aan zijn betrokkenheid bij de aangelegenheid die heeft geleid tot het conflict. Dit kan betekenen dat de accountant, gezien de omstandigheden, moet besluiten zich uit een opdrachtteam terug te trekken, zijn medewerking aan een professionele dienst te beëindigen, zijn functie bij de professionele dienst neer te leggen of zijn relatie met de accountantspraktijk of de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is te verbreken of ontslag te nemen.</p>			



Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



Postbus 7984  
1008 AD Amsterdam  
Antonio Vivaldistraat 2-8  
1083 HP Amsterdam  
T 020 301 03 01  
[nba@nba.nl](mailto:nba@nba.nl)  
[www.nba.nl](http://www.nba.nl)