

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

NBA-handreiking 1134

## **Samenwerking voorgaande en opvolgende accountant**

5 november 2015

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



**NBA**

## NBA-handreiking 1134 Samenwerking voorgaande en opvolgende accountant

NBA-handreiking 1134:	<b>Samenwerking voorgaande en opvolgende accountant.</b>
Van toepassing op:	Accountantsorganisaties van oob's.
Onderwerp:	Samenwerking voorgaande en opvolgende accountant.
Datum:	5 november 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>• Wta artikel 20 lid 3;</li><li>• VGBA;</li><li>• Standaard 510.</li></ul>

## **Samenwerking voorgaande en opvolgende accountant**

### **Inhoudsopgave**

<b>1 Inleiding</b>	<b>4</b>
<b>2 Doel</b>	<b>5</b>
<b>3 Proces en fasen van overdracht bij wettelijke controles van oob's</b>	<b>6</b>
3.1 Offertefase	6
3.2 Opdrachtacceptatie	6
3.3 Transitiefase	6
3.4 Eerste controle	9
<b>4 Andere opdrachten dan wettelijke controles bij oob's</b>	<b>10</b>
4.1 Algemeen	10
4.2 Wettelijke controle-opdrachten bij niet-oob's	10
4.3 Vrijwillige controles	10
4.4 Andere assurance-opdrachten	10
4.5 Aan assurance verwante opdrachten	10
<b>5 Overzicht soorten opdrachten, bijbehorende wet- en regelgeving en uitwerking in de handreiking</b>	<b>11</b>
<b>Bijlage Wet- en regelgeving</b>	<b>14</b>

## 1 Inleiding

In de Europese verordening met betrekking tot jaarrekeningcontroles van organisaties van openbaar belang (oob's) die nog van toepassing moet worden, zijn accountantsorganisaties van oob's verplicht om te rouleren<sup>1</sup>. Dit ter verhoging van de onafhankelijkheid van de accountant. Het idee hierachter is dat een accountant van een andere accountantsorganisatie een "frisse blik" heeft bij de controle van een nieuwe entiteit.

Deze verplichte kantoorroulatie brengt echter ook een zeker risico met zich mee voor de kwaliteit van de controle. Het kost tijd voordat een opvolgende accountant voldoende inzicht heeft in de entiteit, haar omgeving en de specifieke risico's. Daarnaast is er een grote invloed op de dagelijkse praktijk van accountantsorganisaties vanwege het grote aantal oob's dat nagenoeg tegelijkertijd rouleert. Het is daarom van belang dat er tijdig duidelijke afspraken worden gemaakt tussen de voorgaande en opvolgende accountant om de overgang van de controle-opdracht zo soepel mogelijk te laten verlopen. Een goede transitie bevordert een kwalitatief goede controle door de opvolgende accountant. Dit is in het collectieve belang van het beroep.

Ook de NBA geeft in haar rapport 'In het publiek belang'<sup>2</sup> aan dat een goede en volledige overdracht van informatie aan de opvolgende accountant een belangrijk positief effect heeft op de kwaliteit van de (eerste) controle. De NBA pleit voor een werkwijze waarbij zowel de voorgaande als opvolgende accountant verantwoordelijkheid draagt voor een goede transitie. Vanuit de bestaande wetgeving is er voor wettelijke controles een verplichting voor de voorgaande accountant om aan de opvolgende accountant desgevraagd alle relevante informatie te verstrekken met betrekking tot de gecontroleerde entiteit. Deze handreiking wil dit nader invullen. Deze handreiking wil ook professioneel gedrag en collegialiteit benadrukken. Een goede transitie is in het belang van zowel de voorgaande als de opvolgende accountant. Een goede overdracht zorgt voor effectieve en efficiënte communicatie en afstemming tussen beide accountants. Standpunten kunnen direct worden uitgewisseld en eventuele onduidelijkheden kunnen zo snel mogelijk worden opgelost.

*De NBA pleit voor een werkwijze waarbij zowel de voorgaande als opvolgende accountant verantwoordelijkheid neemt voor een goede transitie.*

<sup>1</sup> VERORDENING (EU) Nr. 537/2014 VAN HET EUROPEES PARLEMENT EN DE RAAD van 16 april 2014

<sup>2</sup> Zie maatregel 5.6

## 2 Doel

Deze handreiking beschrijft de verschillende fasen van het overdrachtsproces en geeft per fase de acties en aandachtspunten aan vanuit het perspectief van de opvolgende accountant. De focus ligt daarbij op roulatie bij oob's. Ook bij niet-oob's vinden wisselingen van accountants plaats bij verschillende opdrachten. Uiteraard is ook daar een goede overdracht van belang. Deze handreiking kan ook voor die wisselingen worden toegepast.

Deze handreiking vervangt NBA-handreiking 1108 *Toegang tot relevante informatie voor de opvolgende accountant in het kader van een controle.*

### 3 Proces en fasen van overdracht bij wettelijke controles van oob's

Het proces van overdracht leidt ertoe dat de voorgaande en opvolgende accountant gedurende een bepaalde periode allebei betrokken zijn bij de gecontroleerde entiteit. De offerteprocedure start veelal ruim voor het moment dat de voorgaande accountant zijn werkzaamheden heeft afgerond. Ook de benoeming van de opvolgende accountant vindt vaak al plaats voordat de voorgaande accountant zijn controle heeft afgerond. De inwerkperiode van de opvolgende accountant na zijn benoeming zal dus deels parallel lopen met de controlewerkzaamheden van de voorgaande accountant. Conform de ViO dient de opvolgende accountant onafhankelijk te zijn vanaf de periode waarop de verantwoording betrekking heeft en gedurende de periode waarin de werkzaamheden worden uitgevoerd (Zie [bijlage](#)).

Hoewel niet wettelijk verplicht, ligt het voor de hand dat de opvolgende accountant contact opneemt met de voorgaande accountant. Dit kan zelfs al gebeuren in de offertefase. Tijdens dit contact kunnen afspraken worden gemaakt over het verzoeken om informatie, toegang tot informatie van de voorgaande accountant en over dossierreview. De NBA beveelt aan deze afspraken schriftelijk vast te leggen (eventueel in overeenkomsten) en met de gecontroleerde entiteit af te stemmen. Hoewel een dossierreview niet verplicht is voor de opvolgende accountant vanuit Standaard 510 als de opdracht wordt verkregen, beveelt de NBA wel aan om een (gedeeltelijke) dossierreview uit te voeren.

Hieronder volgt een beschrijving van de verschillende fasen die elkaar gedeeltelijk overlappen.

#### 3.1 Offertefase

In de offertefase is formeel nog geen sprake van een opvolgende accountant. Wel kan er al overleg plaatsvinden tussen de voorgaande en de mogelijk opvolgende accountant. Dit is niet verplicht, maar kan wel in het belang van de gecontroleerde entiteit zijn en voor de opvolgende accountant in het kader van het verkrijgen van informatie over de entiteit en haar omgeving. Uiteraard wordt de gecontroleerde entiteit om toestemming gevraagd, omdat de uitwisseling van stukken, zoals de management letter, de jaarrekening of het accountantsverslag via de gecontroleerde entiteit loopt. Als alternatief kan de voorgaande accountant een presentatie geven aan alle offererende accountants. Specifieke vragen over de reikwijdte van de controle, aard van de werkzaamheden etc. kunnen door de voorgaande accountant via de gecontroleerde entiteit worden beantwoord.

#### 3.2 Opdrachtacceptatie

Verzoeken om informatie bij de voorgaande accountant is niet verplicht voor opdrachtaanvaarding volgens de VGBA, maar wel aan te bevelen. In dit verzoek kan de opvolgende accountant vragen of er professionele redenen of dat er andere feiten of omstandigheden zijn die naar het oordeel van de voorgaande accountant relevant zijn voor de beoordeling van de aanvaardbaarheid van de opdracht. Na acceptatie van de opdracht stuurt de opvolgende accountant een opdrachtbevestiging naar de entiteit. Hierin geeft de accountant ook aan dat de entiteit de AFM op de hoogte moet brengen van de voorgenomen benoeming van de nieuwe accountant. Dit geldt alleen voor oob's. Voor oob's en niet-oob's geldt bovendien dat bij tussentijdse beëindiging van wettelijke controles de AFM geïnformeerd dient te worden.

#### 3.3 Transitiefase

De transitiefase is belangrijk in het proces. Het verdient aanbeveling hiervoor een stappenplan op te stellen in overleg met de entiteit en om in overleg met de entiteit afspraken te maken over de planning en tijdsbesteding voor de voorgaande accountant aangezien dit extra werkzaamheden voor de voorgaande accountant met zich meebrengt. De opvolgende accountant houdt rekening met onafhankelijkheidsvereisten (Zie [bijlage](#)). De volgende stappen kunnen daarbij worden doorlopen, waarbij bij de invulling rekening gehouden wordt met de aard en de omvang van de te controleren entiteit:

- 1 De opvolgende accountant stelt een transitiedocument op met de voorgestelde procesgang. Hierin wordt op gedetailleerde wijze stilgestaan bij de controlerisico's, transitiefasen en duidelijke afspraken in de tijd.

- 2 Beide accountants ontmoeten elkaar ruim voor aanvang van het boekjaar om de aanpak van de overdracht en het transitieplan door te spreken. Hierbij kan ook aandacht worden besteed aan de aanpak van de controle, zoals de materialiteitsbepaling en evaluatie van fouten.
- 3 De transitie is primair gericht op kennisoverdracht. In dat kader kan overwogen worden om te werken met 'hold harmless letters'. Overigens schrijft de wet of de beroepsreglementering niet voor dat gebruik wordt gemaakt van hold harmless letters. Wel wordt opgemerkt dat de voorgaande accountant vanuit de Wta de verplichting heeft om desgevraagd toegang tot alle relevante informatie te verstrekken met betrekking tot de gecontroleerde entiteit. Het kan gewenst zijn om hierover juridisch advies te vragen. Voorbeeldbrieven van 'hold harmless letters' zijn opgenomen in HRA deel 3.
- 4 De voorgaande accountant stelt de relevante documentatie beschikbaar in een overdrachtdossier (Zie volgende Par.). Indien mogelijk kan ook de documentatie van een eerder controlejaar daaraan worden toegevoegd.
- 5 De opvolgende accountant kan belangrijke besprekingen tussen de voorgaande accountant, de entiteit en het audit comité bijwonen. Formeel heeft de opvolgende accountant op het moment dat de voorgaande accountant nog controlerend accountant is nog geen rol. Hij is alleen waarnemer. Dit maakt hij ook duidelijk kenbaar aan de betrokken partijen. Hij zal dus terughoudend moeten zijn met het innemen van posities ten opzichte van de controlebevindingen van de voorgaande accountant. Voorafgaand aan de bespreking tussen voorgaande accountant en entiteit neemt de opvolgende accountant kennis van de besprekpunten. Als de opvolgende accountant punten signaleert waar hij vraagtekens bij plaatst, bespreekt hij deze vooraf met de voorgaande accountant.
- 6 De opvolgende accountant verricht een dossierreview op grond van Standaard 510. De NBA beveelt aan om bij dossierreview niet alleen toegang te verstrekken tot de gevraagde informatie, maar ook die informatie te delen die naar het oordeel van de voorgaande accountant relevant kan zijn voor de opvolgende accountant. Dit bevordert de kwaliteit van de controle van de opvolgende accountant en dit voorkomt veel (onnodige) communicatie tussen accountants over en weer.
- 7 De voorgaande en opvolgende accountant voeren een actieve dialoog (met inbreng vanuit beide accountants) over de belangrijkste onderwerpen op het gebied van verslaggeving en controle. Vooral als er in de transitieperiode discussies met de entiteit worden gevoerd over verslaggevings- of controle-issues die relevant zijn voor de controleperiode van de opvolgende accountant. Een open communicatie maakt dit mogelijk, waarbij het voor alle partijen duidelijk moet zijn wie waarvoor verantwoordelijk is. Deze actieve dialoog mag echter niet ten koste gaan van de 'frisse blik' van de opvolgende accountant.
- 8 De voorgaande en de opvolgende accountant wisselen hun ideeën uit over de controle en de controlerisico's. Dit vanwege mogelijk verschil van inzicht tussen accountants.

Hoewel de voorgaande accountant en de opvolgende accountant hun eigen verantwoordelijkheid hebben, zijn zij ook gezamenlijk verantwoordelijk voor een goede transitie.

Uiteraard is het transitieproces afhankelijk van de aard en de omvang van de gecontroleerde entiteit. Dit neemt niet weg dat de verplichting om toegang tot relevante informatie te geven bestaat bij alle wettelijke controles en bij alle controleopdrachten is een dossierreview mogelijk (stappen [3](#) en [6](#)). Ook bij niet-oob-ondernemingen moet dus aandacht besteed worden aan de transitiefase en toegang tot informatie. Wel zal dit net als bij kleinere oob's minder omvangrijk kunnen zijn dan bij grotere oob's. Dit neemt niet weg dat het goed is ook hier actief een dialoog te voeren en niet alleen via een overdrachtdossier tot een overdracht te komen. De beschreven stappen hoeven niet allemaal te worden te gevolgd en ook andere vormen van samenwerking zijn mogelijk.

### 3.3.1 Overdrachtdossier/toegang tot informatie

Europese wetgeving, die effectief zal worden per 17 juni 2016, schrijft voor dat bij een roulatie van een oob een overdrachtdossier ten behoeve van de opvolgende accountant moet worden opgesteld door de voorgaande accountant (Zie [bijlage](#)). Dit lijkt een nadere invulling te zijn van het bestaande

voorschrift om toegang te geven tot relevante informatie. De NBA beveelt aan hier alvast op vooruit te lopen en om dit nader in te vullen. Welke informatie hierin moet worden opgenomen is afhankelijk van de specifieke situatie en is de verantwoordelijkheid van beide accountants. Eventueel kan dit in een informatieprotocol worden opgenomen waaraan ook de entiteit gebonden is. Een overdrachtdossier wordt specifiek opgesteld om de transitie soepel te laten verlopen. Daarnaast kan de opvolgende accountant om inzage in het controledossier vragen om een dossierreview uit te voeren. Stukken die in het overdrachtdossier kunnen worden opgenomen, zijn:

- *Stukken van de entiteit*

Deze kunnen bij de entiteit zelf worden opgevraagd, maar het kan praktisch zijn om deze van de voorgaande accountant te ontvangen. Voorbeelden zijn:

- statuten;
- contracten;
- notariële akten;
- kredietovereenkomsten;
- organisatiestructuur;
- notulen.

- *Stukken van de accountant*

Het gaat hierbij om de controleaanpak en de verzamelde controle-informatie (de zogenaamde kerndocumenten van de controle). Voorbeelden hiervan zijn:

- de accountantsrapportages, zoals de management letter en het verslag van bevindingen of accountantsverslag van huidig en voorgaand boekjaar;
- de risicoanalyse zoals indicaties voor mogelijke tendentie bij het management, ineffectieve interne beheersingsmaatregelen en frauderisico's;
- significante aangelegenheden die tijdens de controle aan de orde zijn gekomen, de daaruit getrokken conclusies, en significante professionele oordeelsvormingen die tot die conclusies hebben geleid, waaronder eventuele consultaties (Zie Par. 8c en 8d, Standaard 230);
- desgevraagd eventuele beschrijvingen van de interne beheersing van de entiteit;
- een overzicht van alle afwijkingen die tijdens de controle geaccumuleerd zijn, met de vermelding of zij gecorrigeerd zijn (Zie Par.15, Standaard 450);
- de bevestiging van het management;
- een samenvattend overzicht van controlebevindingen;
- evaluatie van eventuele aangelegenheden die tot een aangepast oordeel hebben geleid (Zie Par. 9, Standaard 510)

Budgetten, resource planning, urenbesteding en andere meer logistieke informatie hoeven niet in het overdrachtdossier te worden opgenomen. Dit wil niet zeggen dat overdracht verboden is.

Het is aan te bevelen om gedurende de transitieperiode kopieën te verstrekken en/of toegang te verlenen tot het elektronisch controledossier als de opvolgende accountant dit vraagt. Dit is niet bedoeld om de werkwijze van de voorgaande accountant te kopiëren, maar om op een adequate manier de controle door de opvolgende accountant te kunnen plannen. Als documenten worden gekopieerd of ter beschikking worden gesteld, wordt dit hierop duidelijk aangegeven. Hierdoor wordt voorkomen dat later onduidelijkheid ontstaat over de oorsprong en status van deze documenten.

*Europese wetgeving, die nog moet worden geïmplementeerd in Nederland, schrijft voor dat bij een roulatie van een oob een overdrachtdossier moet worden opgesteld door de voorgaande accountant. De NBA beveelt aan hier alvast op vooruit te lopen en om dit nader in te vullen.*



### 3.4 Eerste controle

In een eerstejaarscontrole moet een controleaanpak worden ontworpen met een adequate risicoanalyse en uitvoering van de controle. De opvolgende accountant draagt de verantwoordelijkheid voor de risicoanalyse met ingang van het door hem te controleren boekjaar. Om te komen tot deze risicoanalyse, is het effectief en efficiënt om de visie van de voorgaande accountant hierop te vernemen. Het is niet de bedoeling om de risicoanalyse van de voorgaande accountant te kopiëren, maar het kan de opvolgende accountant wel helpen om een kwalitatief goede controle uit te voeren. Daar waar de accountant in zijn eerste controlejaar tegen vragen of onduidelijkheden oploopt, kan hij collegiaal overleg plegen met de voorgaande accountant.

#### 3.4.1 Materiële afwijkingen

Het is mogelijk dat de opvolgende accountant gedurende zijn controle materiële afwijkingen constateert die betrekking hebben op voorgaand boekjaar en niet zijn ontdekt door de voorgaande accountant. Het verdient in het kader van de VGBA aanbeveling eerst de mogelijke afwijkingen te bespreken met de entiteit en voorgaande accountant, voordat correctie van materiële afwijkingen of een procedure voor foutenherstel wordt opgestart.

De opvolgende accountant ziet erop toe dat materiële afwijkingen worden gecorrigeerd. Als er sprake is van een fundamentele fout en de voorgaande jaarrekening schiet in ernstige mate tekort in het geven van het vereiste inzicht, dan doet het bestuur van de gecontroleerde entiteit daarover een mededeling en wordt bij de mededeling een accountantsverklaring gevoegd zoals beschreven in artikel 2: 362 lid 6 BW (Zie Par. 14, Standaard 560). De voorgaande of opvolgende accountant overweegt of verdere actie nodig is.

##### 3.4.1.1 Verantwoordelijkheid opvolgende accountant

De opvolgende accountant moet zijn controle-opdracht documenteren volgens Standaard 230. Dit betreft onder andere informatie over uitgevoerde controlewerkzaamheden, de verkregen relevante controle-informatie en de conclusies die hij heeft getrokken. Dit kan ook controle-informatie zijn uit het controledossier van de voorgaande accountant (voor zover hij daar gebruik van kan en wil maken). Hierbij gaat het ook om het documenteren van de mondelinge toelichting die de voorgaande accountant heeft gegeven.

*De voorgaande en de opvolgende accountant zijn gezamenlijk verantwoordelijk voor een goede overdracht.*

## **4 Andere opdrachten dan wettelijke controles bij oob's**

### **4.1 Algemeen**

Ook bij andere opdrachten dan wettelijke controles bij oob's is samenwerking tussen voorgaande en opvolgende accountant aan te bevelen. Het betreft hier assurance en aan assurance verwante opdrachten. Bij deze opdrachten is het proces vaak eenvoudiger en zijn wellicht niet alle fasen expliciet van elkaar te onderscheiden. Ook zal niet altijd sprake zijn van een transitiefase en een overdrachtdossier. De NBA adviseert de procedure zoals voorgesteld voor wettelijke controles bij oob's als uitgangspunt te nemen. Nadere uitwerking hiervan staat in de volgende paragrafen. Daarin is aangegeven wat vereist is op grond van wet- en regelgeving en wat eventueel aanvullend mogelijk is. In [hoofdstuk 5](#) is dit ook nog in een samenvattend schema opgenomen.

### **4.2 Wettelijke controle-opdrachten bij niet-oob's**

Bij wettelijke controles bij niet-oob's is ook het Wta-artikel over het desgevraagd verstrekken van alle relevante informatie aan de opvolgende accountant van toepassing ([stap 3](#) in Par. 3.3) en bij alle controleopdrachten is dossierreview mogelijk ([stap 6](#) in Par. 3.3). Om aan deze verplichting van informatieverstrekking te voldoen, kan de voorgaande accountant ook bij wettelijke controles bij niet-oob's een overdrachtdossier opstellen (Zie Par. [3.3.1](#)). Ook de andere stappen van paragraaf [3.3](#) kunnen relevant zijn bij wettelijke controles bij niet-oob's.

### **4.3 Vrijwillige controles**

Bij vrijwillige controles bij zowel oob's als niet-oob's is er vanuit de VGBA voor de opvolgende accountant een recht om relevante informatie te verkrijgen en voor de voorgaande accountant een verplichting om hieraan mee te werken (Zie Par. [3.2](#)).

Daarnaast kan de opvolgende accountant op grond van Standaard 510 een dossierreview uitvoeren ([stap 6](#) in Par. 3.3)

### **4.4 Andere assurance-opdrachten**

Bij andere assurance-opdrachten bij zowel oob's als niet-oob's is er vanuit de VGBA voor de opvolgende accountant een recht om relevante informatie te verkrijgen en voor de voorgaande accountant een verplichting om hieraan mee te werken (Zie Par. [3.2](#)).

### **4.5 Aan assurance verwante opdrachten**

Bij aan-assurance verwante opdrachten bij zowel oob's als niet-oob's is er vanuit de VGBA voor de opvolgende accountant een recht om relevante informatie te verkrijgen en voor de voorgaande accountant een verplichting om hieraan mee te werken (Zie Par. [3.2](#)).

Bij samenstelopdrachten is het dossier dan wel van de accountant, maar een groot gedeelte van de informatie betreft de administratie van de entiteit zelf. De opvolgende accountant kan ervoor kiezen om informatie rechtstreeks bij de entiteit op te vragen en/of de entiteit toestemming vragen om zelf de informatie bij de voorgaande accountant op te vragen. De entiteit informeert de voorgaande accountant over de opvolgende accountant. Daarmee is de voorgaande accountant ontslagen van zijn plicht tot geheimhouding (artikel 16 lid e VGBA). Wanneer de voorgaande accountant gebruikmaakt van zijn retentierecht vanwege een geschil met zijn entiteit, heeft de opvolgende accountant geen recht op andere informatie dan welke nodig is voor het aanvaarden van de opdracht<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Zie BW 3:290 en uitspraken Accountantskamer b.v. LJN YH0085

## 5 Overzicht soorten opdrachten, bijbehorende wet- en regelgeving en uitwerking in de handreiking

Type opdracht	Wet- en regelgeving (Zie <a href="#">bijlage</a> )	Nadere uitwerking overdracht (zie handreiking)
<b>Wettelijke controle oob's</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1 Wta en ViO: 'zwaarste' onafhankelijkheidsvereisten: samenloop niet toegestaan (Art 16 ViO en Art 23 en 24b Wta)</li> <li>2 EU: overdrachtdossier (Wta-vereiste onder 3 plus additionele informatie) (Art 18 EU-verordening m.i.v. 17 juni 2016)</li> <li>3 Wta: voorgaande accountant verplichting om desgevraagd toegang te verlenen tot alle relevante informatie (Art. 20 lid 3)</li> <li>4 WWFT: geheimhoudingsplicht meldingen ongebruikelijke transacties (Art. 23)</li> <li>5 VGBA: voorgaande accountant verstrekt informatie die noodzakelijk is voor opvolgende accountant om opdracht te kunnen aanvaarden (Art. 16 onderdeel e)</li> <li>6 Standaard 510: dossierreview mogelijk (paragraaf 6c sub 1)</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1 <a href="#">Bijlage Par. 1</a></li> <li>2 Par. <a href="#">3.3.1</a> Overdrachtdossier (eventueel combineren met 3. informatie-verstrekking)</li> <li>3 Par. 3.3 <a href="#">stap 3</a> informatieverstrekking (eventueel combineren met 2 overdrachtdossier)</li> <li>4 <a href="#">Bijlage Par. 4</a></li> <li>5 Par. <a href="#">3.2</a> opdrachtacceptatie</li> <li>6 Par. 3.3 <a href="#">stap 6</a> dossierreview</li> </ol> <p>Zowel vanuit de EU Verordening /Wta als vanuit de VGBA is er voor de opvolgende accountant een recht om relevante informatie te verkrijgen en voor de voorgaande accountant een verplichting om hieraan mee te werken. Een overdrachtdossier bevat alle relevante informatie en tevens additionele informatie (informatie gerapporteerd aan het audit comité en externe toezichthouders).</p> <p>Daarnaast kan de opvolgende accountant een dossierreview uitvoeren (niet verplicht).</p> <p>De andere stappen uit Par.<a href="#">3.3</a> transitiefase kunnen ook doorlopen worden (niet verplicht).</p>
<b>Wettelijke controle niet-oob's</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1 ViO hoofdstuk 4: samenloop onder bepaalde voorwaarden toegestaan</li> <li>2 EU Overdrachtdossier: NVT</li> <li>3 Wta: voorgaande accountant verplichting om desgevraagd toegang te verlenen tot alle relevante informatie (Art. 20 lid 3)</li> <li>4 WWFT: geheimhoudingsplicht meldingen ongebruikelijke transacties (Art. 23)</li> <li>5 VGBA: voorgaande accountant verstrekt informatie die noodzakelijk is voor opvolgende accountant om opdracht te kunnen aanvaarden</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1 <a href="#">Bijlage Par. 1</a></li> <li>2 Overdrachtdossier niet verplicht maar wel mogelijk zie Par. <a href="#">3.3.1</a></li> <li>3 Par. 3.3 <a href="#">stap 3</a> informatieverstrekking (eventueel combineren met 2 overdrachtdossier)</li> <li>4 <a href="#">Bijlage Par. 4</a></li> <li>5 Par. <a href="#">3.2</a> opdrachtacceptatie</li> <li>6 Par. 3.3 <a href="#">stap 6</a> dossierreview</li> </ol> <p>Zowel vanuit de Wta als vanuit de VGBA is er voor</p>

Type opdracht	Wet- en regelgeving (Zie <a href="#">bijlage</a> )	Nadere uitwerking overdracht (zie handreiking)
	<p>(Art. 16 onderdeel e)</p> <p>6 Standaard 510 dossierreview mogelijk (paragraaf 6c sub 1)</p>	<p>de opvolgende accountant een recht om relevante informatie te verkrijgen en voor de voorgaande accountant een verplichting om hieraan mee te werken. Dit kan in een overdrachtdossier worden uitgewerkt (niet verplicht).</p> <p>Daarnaast kan de opvolgende accountant een dossierreview uitvoeren.</p> <p>De andere stappen uit Par.<a href="#">3.3</a> transitiefase kunnen ook doorlopen worden (niet verplicht).</p>
<b>Vrijwillige controles</b>	<p>1 ViO hoofdstuk 4: samenloop onder bepaalde voorwaarden toegestaan</p> <p>2 EU Overdrachtdossier: NVT</p> <p>3 Wta Art. 20 lid 3 informatieverstrekking: NVT</p> <p>4 WWFT: geheimhoudingsplicht meldingen ongebruikelijke transacties</p> <p>5 VGBA: voorgaande accountant verstrekt informatie die noodzakelijk is voor opvolgende accountant om opdracht te kunnen aanvaarden (Art. 16 onderdeel e)</p> <p>6 Standaard 510 dossierreview mogelijk</p>	<p>1 <a href="#">Bijlage Par. 1</a></p> <p>2 NVT</p> <p>3 NVT</p> <p>4 <a href="#">Bijlage Par. 4</a></p> <p>5 Par. <a href="#">3.2</a> opdrachtacceptatie</p> <p>6 Par. 3.3 <a href="#">stap 6</a> dossierreview</p> <p>Vanuit de VGBA is er voor de opvolgende accountant een recht om relevante informatie te verkrijgen en voor de voorgaande accountant een verplichting om hieraan mee te werken.</p> <p>Daarnaast kan de opvolgende accountant een dossierreview uitvoeren.</p>
<b>Andere assurance-opdrachten (o.a. beoordelingsopdrachten)</b>	<p>1 ViO hoofdstuk 4: samenloop onder bepaalde voorwaarden toegestaan</p> <p>2 Overdrachtdossier: NVT</p> <p>3 Wta Art. 20 lid 3: NVT</p> <p>4 WWFT: geheimhoudingsplicht meldingen ongebruikelijke transacties</p> <p>5 VGBA: voorgaande accountant verstrekt informatie die noodzakelijk is voor opvolgende accountant om opdracht te kunnen aanvaarden (Art. 16 onderdeel e)</p> <p>6 Standaard 510 dossierreview: NVT</p>	<p>1 <a href="#">Bijlage Par. 1</a></p> <p>2 NVT</p> <p>3 NVT</p> <p>4 <a href="#">Bijlage Par. 4</a></p> <p>5 Par. <a href="#">3.2</a> opdrachtacceptatie</p> <p>6 NVT</p> <p>Vanuit de VGBA is er voor de opvolgende accountant een recht om relevante informatie te verkrijgen en voor de voorgaande accountant een verplichting om hieraan mee te werken.</p>

Type opdracht	Wet- en regelgeving (Zie <a href="#">bijlage</a> )	Nadere uitwerking overdracht (zie handreiking)
<b>Aan assurance verwante opdrachten</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1 ViO niet van toepassing</li> <li>2 Overdrachtdossier: NVT</li> <li>3 Wta Art. 20 lid 3 niet van toepassing</li> <li>4 WWFT: geheimhoudingsplicht meldingen ongebruikelijke transacties</li> <li>5 VGBA: voorgaande accountant verstrekt informatie die noodzakelijk is voor opvolgende accountant om opdracht te kunnen aanvaarden (Art. 16 onderdeel e)</li> <li>6 Standaard 510 dossierreview: NVT</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1 <a href="#">Bijlage Par. 1</a></li> <li>2 NVT</li> <li>3 NVT</li> <li>4 <a href="#">Bijlage Par. 4</a></li> <li>5 Zie Par. <a href="#">3.2</a> en <a href="#">Hoofdstuk 4</a></li> <li>6 NVT</li> </ol> <p>Vanuit de VGBA is er voor de opvolgende accountant een recht om relevante informatie te verkrijgen en voor de voorgaande accountant een verplichting om hieraan mee te werken.</p>

## Bijlage Wet- en regelgeving

De praktische invulling van toepassing zijnde wet- en regelgeving voor oob's is hieronder uitgewerkt. Voor niet-oob's kan de regelgeving anders zijn (dit staat aangegeven in de kopjes).

### 1 Wta en ViO: onafhankelijkheid

Bij de opdrachtacceptatie van assurance-opdrachten houdt de opvolgende accountant rekening met onafhankelijkheidsvereisten uit de Wta en de ViO. Indien de opvolgende accountant in de voorgaande periode werkzaamheden heeft verricht zoals een waarderingsopdracht, dan beoordeelt hij of hij de assurance-werkzaamheden conform de ViO mag of kan uitvoeren.

Conform artikel 3, lid 3 ViO is onafhankelijkheid vereist:

- a vanaf de periode waarop de verantwoording over het assurance-object betrekking heeft, en
- b gedurende de periode waarin de assurance-werkzaamheden worden uitgevoerd.

Bij wettelijke controles bij oob's houdt de opvolgende accountant ook rekening met samenloop van dienstverlening conform artikel 16 ViO en artikel 23 en 24b Wta. Vanaf het moment van benoeming dient de opvolgend accountant zich af te vragen of zijn kantoor bepaalde opdrachten en activiteiten nog wel kan uitvoeren.

Praktisch kan hieraan de volgende invulling worden gegeven:

- 1 Vanaf de benoeming van de opvolgende accountant in de algemene vergadering worden geen nieuwe opdrachten meer aanvaard waarbij sprake is van samenloop.
- 2 Vanaf de start van het boekjaar waarin de opvolgende accountant zijn werkzaamheden zal uitvoeren, worden geen werkzaamheden meer verricht voor andere opdrachten waarbij sprake is van samenloop.
- 3 De periode tussen benoeming en de start van de werkzaamheden dient te worden gebruikt om eventuele lopende opdrachten af te bouwen. Het kan voorkomen dat opdrachten versneld moeten worden afgebouwd. Dit hangt af van de aard van de opdracht en de specifieke omstandigheden. Als deze een bedreiging kunnen zijn voor het zich houden aan een fundamenteel beginsel, dient een toereikende maatregel te worden getroffen die ertoe leidt dat hij zich houdt aan de fundamentele beginselen en de ViO.

Bij andere assurance-opdrachten dan wettelijke controles bij oob's is samenloop van dienstverlening onder bepaalde voorwaarden toegestaan.

Voor de scheiding van controlediensten en andere werkzaamheden en verplichte kantoorroelatie wordt verwezen naar de ViO en NBA uitingen hierover.

### 2 EU-verordening voor oob's: overdrachtdossier

Artikel 18 van de EU-verordening die in 2016 van toepassing wordt voor oob's (deels nog te implementeren in de Nederlandse wetgeving) gaat in op het overdrachtdossier<sup>4</sup>. Naast de verplichtingen die al in artikel 20 lid 3 Wta verwerkt zijn, geeft artikel 18 aan dat de voorgaande accountant de opvolgende accountant tevens toegang verleent tot:

- informatie die de accountant aan het audit comité heeft gerapporteerd, en
- tot alle informatie die de accountant aan externe toezichthouders heeft gerapporteerd.

### 3 Wta: informatie verstrekken (wettelijke controles)

Op grond van artikel 20 lid 3 Wta is de accountant die een wettelijke controle uitvoert verplicht om aan de opvolgende accountant desgevraagd toegang tot alle relevante informatie te verstrekken met betrekking tot de control entiteit. Deze plicht geldt nadat de opvolger de opdracht heeft aanvaard.

Bij andere opdrachten ontbreekt een dergelijke wettelijke verplichting. De NBA beveelt aan om afspraken te maken over het verstrekken van relevante informatie.

---

<sup>4</sup> VERORDENING (EU) Nr. 537/2014 VAN HET EUROPEES PARLEMENT EN DE RAAD van 16 april 2014

#### **4 WWFT (alle opdrachten)**

De WWFT verbiedt het aangaan van een zakelijke relatie alvorens entiteitenonderzoek heeft plaatsgevonden. Het verbod geldt niet als de identiteit van de entiteit reeds ingevolge de WWFT of op daarmee overeenkomende wijze is geverifieerd door een accountant, belastingadviseur, notaris, advocaat of andersoortige juridische beroepsbeoefenaar met zetel in de EU.

Bij de WWFT geldt verder een geheimhoudingsplicht (zie artikel 23). Er mag bijvoorbeeld geen informatie worden gegeven over gedane meldingen omtrent ongebruikelijke transacties door de voorgaande accountant aan de opvolgende accountant. Voor meer informatie wordt verwezen naar NBA-handreiking 1124 over WWFT-Richtsnoeren.

Iedere accountant is zelf verantwoordelijk voor het naleven van de vereisten uit de WWFT.

#### **5 VGBA: informatie verstrekken (alle opdrachten)**

Als de voorgaande of de nog fungerende accountant van een (opvolgende) accountant een verzoek om informatie ontvangt, is hij op grond van artikel 16, onderdeel e VGBA vrijgesteld van de geheimhoudingsplicht. Wanneer de voorgaande accountant overgaat tot het verstrekken van informatie, houdt hij het belang van alle partijen in het oog. Hij verstrekt informatie die naar zijn oordeel noodzakelijk is voor de beoordeling door de opvolgende accountant van de aanvaardbaarheid van de opdracht. De VGBA gaat hierbij verder dan de 'Code of Ethics' (Zie Par. 14, Standaard 210). De 'Code of Ethics' bepaalt dat verstrekken van informatie aan de opvolgende accountant mede afhankelijk is van de toestemming van de entiteit.

Een verzoek om relevante informatie is niet verplicht volgens de VGBA. Van de voorgaande accountant wordt echter wel verwacht dat hij serieus reageert op een informatieverzoek conform bovenstaande.

#### **6 Standaard 510: dossierreview (controle-opdrachten)**

Op grond van Standaard 510, paragraaf 6c, sub 1 is dossierreview bij controleopdrachten een van de mogelijkheden om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen omtrent de beginsaldi. Een review van het dossier van de voorgaande accountant is echter niet verplicht. Ook bij andere opdrachten bestaat een dergelijke verplichting niet. Een dossierreview wordt echter wel aanbevolen, omdat dossierreview:

- bijdraagt aan het op efficiënte wijze verkrijgen van zekerheid over de beginsaldi;
- bijdraagt aan het inzicht in de entiteit van de opvolgende accountant. Zo kan de opvolgende accountant onder meer kennis nemen van de documentatie over de AO/IB, de onderkende controlerisico's en de eventuele significante bevindingen, die hebben gespeeld bij de controle;
- de opvolgende accountant inzicht geeft in de afwijkingen die bij de vorige controle zijn ontdekt en al dan niet zijn gecorrigeerd. Dit overzicht is relevant voor de opvolgende accountant, omdat bij de evaluatie van ontdekte afwijkingen in de voorgaande controle ook rekening moet worden gehouden met de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen uit de vorige controle (Zie Par. 11b, Standaard 450);
- de opvolgende accountant inzicht geeft in de documentatie, die door de entiteit is aangeleverd.

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)