

Dit document maakt gebruik van bladwijzers.

Toelichting behorende bij de Nadere voorschriften NOCLAR

4-12-2018

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

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

NBA

Toelichting behorende bij de Nadere voorschriften NOCLAR

Nadere voorschriften:	Toelichting behorende bij de Nadere voorschriften NOCLAR
Van toepassing op:	Accountants in business, intern en overheidsaccountants en openbaar accountants
Onderwerp:	Handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt
Datum:	4-12-2018
Status:	Toelichting behorende bij nadere voorschriften met dwingende bepalingen
Relevante regelgeving:	Nadere voorschriften NOCLAR

Leeswijzer

Deze toelichting bij de NV NOCLAR bestaat uit een algemeen deel en een artikelsgewijs deel. Het algemeen deel bestaat uit de volgende paragrafen:

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

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

Algemeen deel

1 Inleiding

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

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

2 Een overzicht van de NV NOCLAR

Wie moeten de NV NOCLAR toepassen in welke situaties?

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

- Accountants voeren voor de eigen organisatie of voor de cliënt een *professionele dienst*¹ uit;
- Ze worden *zich bewust van informatie* die op een relevante niet-naleving wijst;
- Het gaat om een relevante niet-naleving *bij de eigen organisatie of bij de cliënt*;
- Het gaat om een relevante niet-naleving van *wet- en regelgeving die in artikel 2 is beschreven*.

Opmerkingen:

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

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

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

Vanaf welk moment passen accountants de NV NOCLAR toe?

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

Situaties waar de NV NOCLAR niet gelden

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

Voorbeelden:

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

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

Let op!

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

Het kan dat hij zich dan afvraagt of hij een ander over de niet-naleving mag informeren. In deze situatie gelden de uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht in de NV NOCLAR niet direct². Maar in een aantal gevallen geeft de VGBA daar wel ruimte voor.

Welke stappen moeten accountants volgens de NV NOCLAR nemen?

In grote lijnen nemen accountants de volgende stappen:

Stappen	Artikelen in NV NOCLAR
1 <i>Inzicht krijgen</i> Accountants gaan onderzoek doen om een beter beeld van de situatie te krijgen. Dit doen ze om: – zo veel mogelijk te kunnen inschatten of er echt wat mis is; en – te beoordelen of ze op dit moment meer moeten doen en zo ja wat.	3
2 <i>Bespreken</i> Accountants bespreken de relevante niet-naleving met de eigen organisatie of met de cliënt.	7 en 12
3 <i>Aandringen op maatregelen door de eigen organisatie of door de cliënt</i> Eigen organisatie: Accountants nemen zelf maatregelen of dringen binnen de eigen organisatie op maatregelen aan. Cliënt: Accountants dringen bij de cliënt op maatregelen aan.	8 13
4 <i>Beoordelen</i> Accountants beoordelen of de eigen organisatie of de cliënt passend heeft gereageerd.	10 en 16
5 <i>Maatregelen nemen in het algemeen belang</i> Accountants beoordelen of ze zelf nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen. Zo ja, dan nemen ze deze.	11 en 16
6 <i>Andere accountants informeren</i> Accountants informeren andere accountants over de relevante niet-naleving.	9, 14 en 15

Let op!

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

Uitzondering op geheimhouding

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

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

Opmerkingen:

- Het geheim houden van vertrouwelijke informatie volgt uit artikel 16 van de VGBA en voor accountants die een wettelijke controle uitvoeren uit artikel 26 van de Wet toezicht accountantsorganisaties. Volgens enkele artikelen in de NV NOCLAR moeten accountants anderen over een relevante niet-naleving informeren. Als accountants dit volgens de NV NOCLAR doen, handelen ze niet in strijd met hun plicht om vertrouwelijke informatie geheim te houden. De VGBA en het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) geven accountants namelijk in bepaalde situaties een vrijstelling van die plicht. De VGBA geeft een vrijstelling voor situaties waarin een accountant 'bij of krachtens een wettelijk voorschrift' verplicht is om anderen te informeren. Dat is hier het geval. De NV NOCLAR zijn namelijk ook wettelijke voorschriften³. De tekst van de vrijstelling in het Bta regelt hetzelfde en is in een voetnoot opgenomen⁴;
- De wetgever heeft voor sommige meldplichten een vrijwaringsbepaling opgenomen. Regelgeving van de NBA kan geen vrijwaring regelen. Uit de jurisprudentie over wettelijke meldplichten valt het volgende af te leiden. Accountants die te goeder trouw een melding doen bij een bevoegde instantie, handelen niet snel tuchtrechtelijk verwijtbaar en zijn niet snel aansprakelijk voor schade. Ze moeten wel zorgvuldig hebben gehandeld. Accountants die anderen volgens de NV NOCLAR gaan informeren, doen er verstandig aan om net zo te handelen als bij wettelijke meldplichten.

3. De structuur van de NV NOCLAR

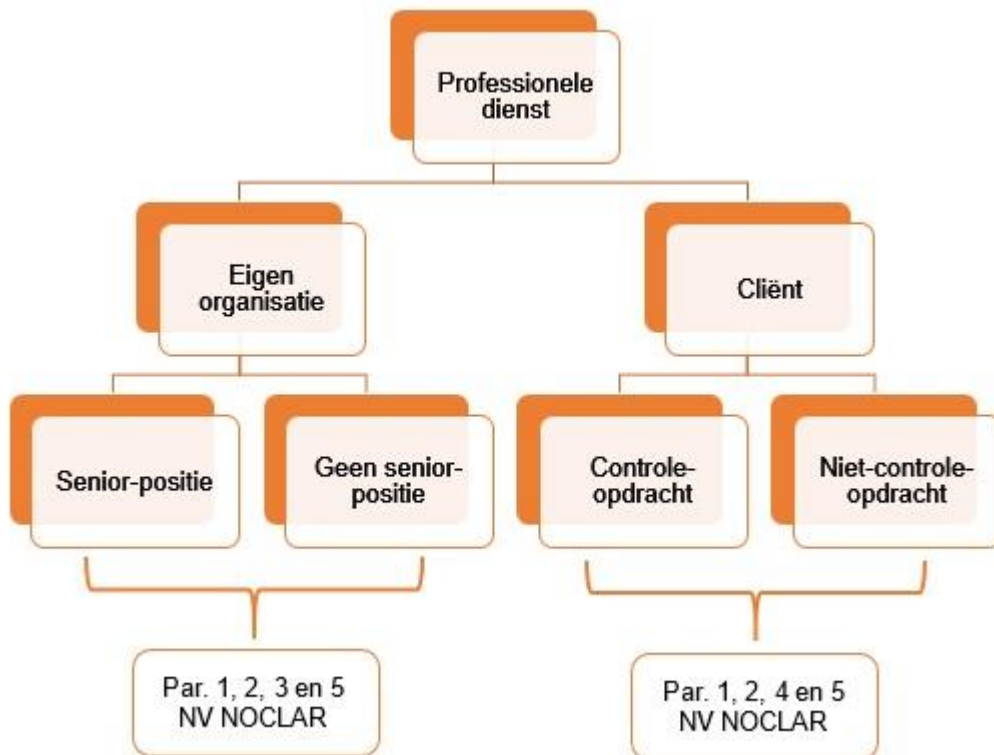
Hoe accountants volgens de NV NOCLAR op een relevante niet-naleving moeten reageren, hangt af van de volgende factoren:

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

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

³ Het begrip 'wettelijk voorschrift' is een juridisch begrip. Niet alleen een wet is een wettelijk voorschrift. Deze nadere voorschriften zijn dat dus ook. De bevoegdheid van het bestuur om wettelijke voorschriften/nadere voorschriften vast te stellen is terug te voeren op de Wet op het accountantsberoep (Wab). De ledenvergadering moet bij verordening gedrags- en beroepsregels vaststellen 'ten behoeve van een goede uitoefening van de werkzaamheden van accountants' (artikel 19, tweede lid, onderdeel a, Wab). Dit heeft de ledenvergadering gedaan door de VGBA vast te stellen. De ledenvergadering kan bij verordening de bevoegdheid tot het stellen van nadere voorschriften delegeren aan het bestuur (artikel 19, derde lid, Wab). Artikel 24 VGBA doet dat voor nadere voorschriften die de VGBA uitwerken.

⁴ Artikel 38a, eerste lid, onderdeel b, Bta: 'Een externe accountant kan vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij het verrichten van een wettelijke controle, aan derden verstrekken: [...] b. indien dit plaatsvindt in het kader van de naleving van de verordeningen en nadere voorschriften krachtens artikel 19, tweede lid, aanhef en onderdelen a en b, van de Wet op het accountantsberoep, in andere gevallen dan bedoeld in onderdeel a, en de externe accountant vastlegt op welke onderdelen van die verordeningen en nadere voorschriften het verstrekken betrekking heeft.'



Afbeelding 1: De structuur van de NV NOCLAR

Welke regels van de NV NOCLAR gelden precies?

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

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

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

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

Wat is 'bij de eigen organisatie'?

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

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

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

Opmerking:

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

Wat is 'bij de cliënt'?

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

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

Opmerkingen:

- In artikel 1 van de NV NOCLAR staat een definitie van 'cliënt'. De regels voor een relevante niet-naleving bij de cliënt in de NV NOCLAR gelden als de externe opdrachtgever *volgens de NV NOCLAR* een cliënt is. De vraag 'Wat als de situatie niet helemaal duidelijk is?' verderop in de toelichting op deze paragraaf gaat in op de gezagsverhouding;
- Het maakt niet uit of accountants de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS) toepassen op de professionele dienst. Het kan dus bijvoorbeeld gaan om een openbaar accountant die een controleopdracht uitvoert waarop de NV COS van toepassing zijn. Het kan ook gaan om bijvoorbeeld een accountant in business die als consultant een niet-controleopdracht uitvoert.

Eigen organisatie, cliënt of derde partij?

Gaat het om een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie, bij de cliënt of bij een derde partij? Het hangt daar vanaf of een accountant moet reageren en zo ja, volgens welke regels. Voorbeelden van verschillende situaties:

- Voert een intern accountant of een overheidsaccountant een professionele dienst uit bij een onderdeel van dezelfde onderneming of van dezelfde overheidsinstelling waar hij bij werkt? Doet hij dit in opdracht van de eigen organisatie? Dan reageert hij volgens de regels die gelden voor een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie;
- Voert een intern accountant of een overheidsaccountant eens een professionele dienst uit voor een cliënt? Dan reageert hij volgens de regels die gelden voor een relevante niet-naleving bij de cliënt;
- Soms werkt een accountant in opdracht van de eigen organisatie of van de cliënt bij een derde partij. De accountant kan zich dan bewust worden van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij die derde partij. Is die derde partij geen onderdeel van de eigen organisatie of van de cliënt? Dan gelden de NV NOCLAR niet. De derde partij is namelijk niet de eigen organisatie en ook niet de cliënt van de accountant. Voorbeelden van deze situatie:
 - een intern accountant voert assurance-werkzaamheden uit bij een onderneming waar de eigen organisatie werk aan uitbesteedt;
 - een overheidsaccountant voert bij een andere organisatie dan de eigen organisatie een subsidieonderzoek uit of controleert of deze zich aan bepaalde regels houdt;
 - een openbaar accountant voert een due diligence onderzoek uit bij een andere onderneming dan de cliënt.
- Accountants die bij een toezichthouder werken, kunnen zich bewust worden van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij de organisatie waar ze toezicht op houden. De organisatie waar ze toezicht op houden, is geen cliënt maar een derde partij. De NV NOCLAR gelden niet in deze situatie.

Wat als de situatie niet helemaal duidelijk is?

In sommige situaties is het niet helemaal duidelijk welke rol een accountant heeft. Bijvoorbeeld als een accountant in business bij een externe opdrachtgever als interim controller werkt. Of als een openbaar accountant tijdelijk als controller werkt bij een cliënt van zijn accountantsorganisatie of -kantoor.

⁶ *Cliënt*: 'externe opdrachtgever van een professionele dienst waarbij geen gezagsverhouding bestaat tussen de accountant en de opdrachtgever' (definitie in de NV NOCLAR).

Of de NV NOCLAR de opdrachtgever in deze voorbeelden ziet als de eigen organisatie of de cliënt, hangt af van de afspraken met de opdrachtgever. Van belang is of er een gezagsverhouding bestaat of niet. Dit kan bijvoorbeeld blijken uit het feit dat de accountant zich naar buiten toe presenteert als medewerker van zijn opdrachtgever. Dat zou er dan op wijzen dat de opdrachtgever een eigen organisatie is. Is er geen gezagsverhouding? Dan is de opdrachtgever voor de NV NOCLAR een cliënt. Accountants moeten steeds zelf uitzoeken welke regels voor hen gelden. Ze doen dit op basis van de definities van eigen organisatie en van cliënt in de NV NOCLAR. Ze passen professionele oordeelsvorming toe.

Relevante niet-naleving bij de eigen organisatie?

Accountants die zich bewust worden van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie reageren volgens de artikelen in paragraaf 3 van de NV NOCLAR. Paragraaf 3 komt bovenop de paragrafen 1 en 2 van de NV NOCLAR. Welke artikelen uit paragraaf 3 ze precies moeten toepassen, hangt niet af van de soort professionele dienst die ze uitvoeren. Dit hangt af van de positie die ze bij de eigen organisatie hebben:

- Er zijn regels die gelden voor alle accountants, wat voor positie ze ook hebben;
- Er zijn extra regels voor accountants in een senior-positie.

Senior-positie:

De NV NOCLAR vragen meer van accountants in een senior-positie dan van accountants die geen senior-positie hebben. Accountants in een senior-positie hebben namelijk meer invloed binnen de eigen organisatie. Accountants hebben een senior-positie als ze beleidsbeslissingen of andere belangrijke beslissingen kunnen nemen. Of als ze significante invloed op die beslissingen kunnen uitoefenen. Accountants moeten zelf inschatten of ze significante invloed hebben. Bij de eigen organisatie hoeft niet altijd een accountant in een senior-positie te werken.

Voorbeelden van accountants in een senior-positie:

Een accountant die algemeen directeur is, financieel directeur, technisch directeur, lid van de raad van commissarissen, of lid van de raad van toezicht. Of een accountant die dagelijks beleidsbepaler is van een accountantsorganisatie of van een accountantskantoor, of die hoofd is van een interne afdeling.

Relevante niet-naleving bij de cliënt?

Accountants die zich bewust worden van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij de cliënt reageren volgens de artikelen in paragraaf 4 van de NV NOCLAR. Paragraaf 4 komt bovenop de paragrafen 1 en 2 van de NV NOCLAR. Welke artikelen uit paragraaf 4 ze precies moeten toepassen, hangt af van de soort professionele dienst die ze uitvoeren. De NV NOCLAR maken op onderdelen verschil tussen accountants met een controleopdracht en accountants met een niet-controleopdracht:

- Er zijn regels die gelden voor alle accountants. Het maakt daarbij niet uit wat voor soort opdracht ze uitvoeren;
- Er zijn extra regels voor accountants met een controleopdracht.

Accountants met een controleopdracht:

De NV NOCLAR gaan ervan uit dat accountants met een controleopdracht normaal gesproken meer kunnen doen bij een relevante niet-naleving dan accountants met een niet-controleopdracht. Dit heeft twee redenen:

- Accountants met een controleopdracht hebben een bijzondere verantwoordelijkheid ten opzichte van de maatschappij. Die verantwoordelijkheid is vaak groter dan bij andere opdrachten van accountants;
- Accountants met een controleopdracht hebben normaal gesproken contact met bestuurders en eventuele commissarissen of andere interne toezichthouders van de cliënt. Ook hebben ze meestal meer toegang tot andere informatiebronnen bij de cliënt. Bijvoorbeeld een interne auditdienst of een interne auditfunctie. Ze spreken meestal met de cliënt af dat deze hen alle informatie over een relevante niet-naleving geeft (opdrachtvoorwaarden). Dit is nodig om Standaard 250 van de NV COS te kunnen toepassen. Volgens die standaard moeten ze het onderwerp naleven van wet- en regelgeving bespreken met het management en in sommige gevallen ook met de met governance belaste personen. Het doel is om inzicht te krijgen in de risico's van het niet-naleven van wet- en regelgeving. Dit is een vast onderdeel van de controleopdracht.

Accountants met een niet-controleopdracht:

Een 'niet-controleopdracht' kan van alles zijn. Bijvoorbeeld een beoordelingsopdracht of samenstelopdracht van financiële informatie maar ook een adviesopdracht. Accountants met bijvoorbeeld een kleine adviesopdracht hebben vaak niet zo veel contact met de cliënt. Ze hebben ook niet altijd contact met het management op het hoogste niveau of met de met governance belaste personen.

4. Nadere voorschriften op basis van de VGBA

Titel en achtergrond NV NOCLAR

De afkorting 'NOCLAR' in de titel van deze nadere voorschriften staat voor 'Non-Compliance with Laws and Regulations'. Dit is de Engelse term voor het niet-voldoen aan wet- en regelgeving. De term komt uit de regels van de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). Deze staan in de internationale Code of Ethics for Professional Accountants (CoE). De NBA is lid van de International Federation of Accountants (IFAC). Leden van IFAC verwerken deze regels zo veel als mogelijk in hun nationale regelgeving. Dat gebeurt in Nederland met de NV NOCLAR. Veel buitenlandse accountants zullen vergelijkbare regels hebben. De afkorting 'NOCLAR' maakt de regeling internationaal herkenbaar. Waar dat nodig was, zijn de regels uit de CoE zó aangepast dat zij aansluiten bij de Nederlandse situatie. Zo passen ze in het bestaande systeem van gedrags- en beroepsregels en sluiten ze aan bij wat het maatschappelijk verkeer in Nederland van accountants verwacht.

Waarom (aparte) nadere voorschriften?

Het gaat hier om een nadere normstelling van de VGBA. Normen horen in een regeling en niet in een toelichting. Door te regelen hoe accountants bij een relevante niet-naleving moeten handelen, zijn ze ook aan te spreken op hun gedrag bij een relevante niet-naleving. Nadere normen van de VGBA horen in nadere voorschriften. Zo passen ze in het bestaande systeem van gedrags- en beroepsregels. Het gaat hier bovendien om normen die bij alle soorten professionele diensten moeten worden toegepast. Dus niet alleen voor professionele diensten waarop de NV COS van toepassing zijn. De normen zijn daarom in een aparte regeling opgenomen.

De NV NOCLAR werken de VGBA uit

De NV NOCLAR werken uit wat accountants al moeten doen volgens de VGBA. Volgens de VGBA houden accountants zich aan fundamentele beginselen, zoals professionaliteit en integriteit. Het toetsingskader van de VGBA helpt hen daarbij. Volgens dit toetsingskader beoordelen ze of er een bedreiging is voor hun naleving van deze fundamentele beginselen. Als er een bedreiging is volgens de VGBA⁷, nemen ze maatregelen. Dit moeten 'toereikende maatregelen' zijn 'die ertoe leiden dat ze zich houden aan de fundamentele beginselen' (artikel 21, eerste lid, VGBA). Volgens dit toetsingskader passen ze professionele oordeelsvorming toe. Ze vragen zich dan ook af hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt (artikel 20 VGBA). Zou die hier een bedreiging in zien? Wat zou die nu van hen verwachten? De redenering is als volgt.

1. *Niet-naleven van wet- en regelgeving is een bedreiging*

Voeren accountants een professionele dienst uit en leeft de eigen organisatie of de cliënt wet- en regelgeving niet na? Dan bedreigt dat hun professionaliteit en integriteit. Een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde vindt dit waarschijnlijk ook.

2. *Specifieke maatregelen tegen deze bedreiging*

Deze regeling schrijft de maatregelen voor die accountants tegen die bedreiging moeten nemen. Door deze maatregelen voor te schrijven is al ingevuld welke maatregelen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van accountants verwacht. Sommige maatregelen geven accountants beoordelingsruimte. Daar passen accountants professionele oordeelsvorming toe. Accountants die zich bewust worden van informatie die op een relevante niet-naleving wijst, moeten eerst inzicht in de situatie verkrijgen. Die stap gaat aan de maatregelen vooraf.

⁷ *Bedreiging*: 'onaanvaardbaar risico dat de accountant zich niet houdt aan de fundamentele beginselen als gevolg van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdsheid of intimidatie' (definitie in de VGBA).

3. *Zich houden aan de fundamentele beginselen*

Als laatste maatregel beoordelen accountants of ze zelf nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen. Als ze dit nodig vinden, dan nemen ze deze. Accountants die volgens de NV NOCLAR hebben gehandeld, hebben alles gedaan wat van hen in het algemeen belang mag worden verwacht bij een relevante niet-naleving. Deze accountants hebben toereikende maatregelen genomen die ertoe leiden dat ze zich houden aan de fundamentele beginselen. Het zou kunnen dat een accountant de relevante niet-naleving zó erg vindt dat hij de professionele dienst tussentijds beëindigt. Ook de reactie van de eigen organisatie of van de cliënt zou daar aanleiding toe kunnen geven. Het zou kunnen dat de accountant zelfs aanleiding ziet om zijn relatie met de eigen organisatie of met de cliënt beëindigen. Kiezen voor het beëindigen van de professionele dienst of de relatie mag nooit het enige zijn. Om zich aan de fundamentele beginselen te houden, nemen accountants alle maatregelen die de NV NOCLAR voorschrijven.

Let op!

Niet alle plichten staan in de NV NOCLAR maar ze gelden wel. Overal waar de NV NOCLAR de VGBA niet verder uitwerken, geldt namelijk gewoon de VGBA. Dit geldt bijvoorbeeld voor de plicht om professionele oordeelsvorming toe te passen en om een vastlegging te maken als de professionele dienst wordt voortgezet. In de *Toelichting bij de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* kunt u bij de artikelen 20 en 21 meer lezen over het toetsingskader, professionele oordeelsvorming en vastleggen.

Vastleggen volgens de VGBA?

Gaan accountants ondanks deze bedreiging door met de professionele dienst? Dan moeten ze vastleggen wat ze tegen deze bedreiging hebben gedaan. In artikel 21, derde lid, van de VGBA staan de precieze voorwaarden wanneer en wat accountants moeten vastleggen.

Opmerkingen:

- In dit soort situaties is het algemeen belang in het geding. Accountants kunnen verwachten dat de buitenwereld kritisch kijkt naar hun reactie op de relevante niet-naleving. Het is daarom ook in hun eigen belang dat ze goed vastleggen wat ze hebben gedaan bij een relevante niet-naleving. Zo kunnen ze achteraf altijd nog verantwoording afleggen, eventueel in een procedure bij de rechter. Ook zorgt het voor meer vertrouwen in het accountantsberoep;
- Oordeelt een accountant dat maatregelen in het algemeen belang niet nodig zijn? Of besluit een accountant een professionele dienst te beëindigen? Ook dan is het verstandig om duidelijk vast te leggen waarom de accountant dit vindt. Zo kunnen ze achteraf altijd nog verantwoording afleggen;
- Accountants mogen gebruik maken van een schriftelijke terugkoppeling van een ander. Ze hoeven dan niet alles zelf vast te leggen.

5. **Wat zijn de te verwachten effecten en neveneffecten van de NV NOCLAR?**

Door volgens de NV NOCLAR op een relevante niet-naleving te reageren, helpen accountants eventuele schade te voorkomen, te verkleinen of te herstellen:

- Accountants nemen zelf maatregelen namens de eigen organisatie. Of ze dringen bij de eigen organisatie of bij de cliënt op maatregelen aan. Accountants nemen daarnaast zelf nog maatregelen in het algemeen belang als ze dit nodig vinden;
- Accountants hebben een meldplicht als direct handelen door een bevoegde instantie noodzakelijk lijkt om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken. Daardoor kunnen bevoegde instanties in dit soort situaties eerder handelen;
- In bepaalde situaties stellen accountants andere accountants van de relevante niet-naleving op de hoogte. Daardoor kunnen andere accountants hier rekening mee houden bij de uitvoering en de uitkomst van hun opdracht.

De NV NOCLAR hebben mogelijk ook tot gevolg dat:

- Eigen organisaties of cliënten minder snel wet- en regelgeving overtreden;
- Eigen organisaties of cliënten (eerder) hun verantwoordelijkheid nemen door een relevante niet-naleving zorgvuldig af te handelen en herhaling te voorkomen;
- Cliënten minder snel naar een minder kritische accountant overstappen.

6. Als andere wet- en regelgeving bepaalt hoe accountants moeten reageren

Het is belangrijk dat accountants beoordelen wat er in de wet- en regelgeving staat die in het geding is of dat ze zich laten informeren. Daarin kan namelijk staan hoe ze op een relevante niet-naleving moeten reageren of wat ze juist niet mogen doen. Ze reageren in de eerste plaats volgens die wet- en regelgeving. Deze gaat namelijk vóór de NV NOCLAR. De NV NOCLAR gelden als een aanvulling, als die wet- en regelgeving daar de ruimte voor geeft. Wat moeten accountants in elk geval doen:

- Ze beoordelen of zij zélf volgens die wet- en regelgeving op een bepaalde manier moeten reageren. Zo beoordelen ze of ze bijvoorbeeld wettelijke meldplichten of andere wettelijke medewerkingsplichten hebben;
- Ze beoordelen of het volgens die wet- en regelgeving verboden is om bepaalde personen over de relevante niet-naleving te informeren. Daar houden de NV NOCLAR rekening mee (artikel 4, derde lid, NV NOCLAR);
- Accountants die een wettelijke controle uitvoeren bij een organisatie van openbaar belang beoordelen eerst of ze volgens de EU-verordening⁸ moeten handelen en zo ja, hoe;
- Lijkt direct handelen door een bevoegde instantie nodig om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken? Dan melden accountants een relevante niet-naleving onmiddellijk aan die bevoegde instantie volgens artikel 6 van de NV NOCLAR. Artikel 6 is een aanvulling op de wet- en regelgeving die in het geding is.

7. De NV NOCLAR en de NV COS

De International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) van IFAC heeft in oktober 2016 een aantal wijzigingen in de internationale standaarden aangebracht. Deze wijzigingen zorgen ervoor dat de internationale standaarden aansluiten op de regels voor 'Non-Compliance with Laws and Regulations' in de Code of Ethics van IESBA. Dezelfde wijzigingen zijn verwerkt in Standaarden 210, 220, 240, 250, 260, 450, 500, 2400, 3000A, 3000D, 3402, 3410, 3850N, 4400N en 4410 van de NV COS. Zo ontstaat er een logische samenhang tussen de NV NOCLAR en de NV COS. De NV NOCLAR regelen het gedrag van accountants. De bepalingen uit de NV COS regelen de opdrachtuitvoering. Accountants die een opdracht uitvoeren volgens de NV COS, kunnen zich bewust worden van informatie die op een relevante niet-naleving wijst. Zodra zij zich dit bewust worden, gelden de NV NOCLAR naast de standaard die op de opdracht van toepassing is. Volgens de NV NOCLAR hebben deze accountants extra verantwoordelijkheden bij een relevante niet-naleving. De gewijzigde standaarden maken dat duidelijk. De gewijzigde standaarden treden tegelijk met de NV NOCLAR in werking.

De NV NOCLAR en Standaard 250 van de NV COS

Accountants die een controleopdracht uitvoeren, moeten Standaard 250 van de NV COS toepassen. De titel van die standaard is 'Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten'. Een controle van financiële overzichten volgens Standaard 250 is een controle opdracht volgens de NV NOCLAR. Hoe verhouden de NV NOCLAR en Standaard 250 zich tot elkaar?

- Volgens Standaard 250 moeten accountants met een controleopdracht inzicht krijgen in de risico's van het niet-naleven van wet- en regelgeving door de cliënt en hoe deze hiermee omgaat. Dit is een vast onderdeel van de opdrachtuitvoering. De NV NOCLAR zijn alleen van toepassing, als accountants zich bewust worden van informatie die op een relevante niet-naleving wijst. Pas vanaf dat moment moeten accountants ze toepassen;
- Een accountant die Standaard 250 toepast kan zich bewust worden van informatie die op een relevante niet-naleving wijst. Vanaf dat moment past hij ook de NV NOCLAR toe naast Standaard 250;
- Beide regelingen zijn in reikwijdte beperkt tot een (relevante) niet-naleving van *bepaalde* wet- en regelgeving. Die wet- en regelgeving is onder beide regelingen gelijk;
- Beide regelingen gaan over een geïdentificeerde niet-naleving en over een mogelijke niet-naleving. De NV NOCLAR spreken van een 'mogelijke' niet-naleving waar Standaard 250 spreekt van een 'vermoede' niet-naleving;
- De NV NOCLAR gaan ook over een 'dreigende niet-naleving'. Die valt niet onder Standaard 250;
- Beide regelingen gaan niet over persoonlijke misdadingen die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de cliënt;
- Beide regelingen gaan niet over een niet-naleving die duidelijk onbetekenend is.

⁸ Verordening (EU) Nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie, PB L 158 van 27.5.2014, p. 77.

Artikelsgewijs deel

Paragraaf 1 Algemene bepalingen

Artikel 1

Definities en toelichting op definities

In artikel 1 van de NV NOCLAR staan begrippen die in de NV NOCLAR voorkomen. Soms zijn dit bestaande begrippen waarvoor de VGBA en de NV COS een definitie hebben. In dat geval verwijst artikel 1 naar de regeling waar die definitie in staat. Soms gaat het om nieuwe begrippen. In dat geval staat de definitie in artikel 1 van de NV NOCLAR. In tabel 1 staan alle begrippen uit artikel 1, hun definitie en een toelichting daarop.

Tabel 1 Begrippen, definities en toelichting

Begrip	Definitie en toelichting
aanzienlijke schade	<ul style="list-style-type: none"> – Definitie: ‘ernstige nadelige gevolgen voor de eigen organisatie of voor de cliënt, de daarbij werkzame of daaraan verbonden personen, beleggers, schuldeisers, andere belanghebbenden of voor de maatschappij’; – De toelichting op artikel 6 legt dit begrip uit.
accountant van een groepsonderdeel	<ul style="list-style-type: none"> – Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS; – Definitie: ‘een accountant die, op verzoek van het opdrachtteam op groepsniveau, ten behoeve van de groepscontrole werkzaamheden uitvoert met betrekking tot financiële informatie die verband houdt met een groepsonderdeel’.
bevoegde instantie	<ul style="list-style-type: none"> – Definitie: ‘autoriteit die bij of krachtens wet is aangewezen om een relevante niet-naleving te onderzoeken’; – De toelichting op artikel 6 legt dit begrip uit.
cliënt	<ul style="list-style-type: none"> – Definitie: ‘externe opdrachtgever van een professionele dienst waarbij geen gezagsverhouding bestaat tussen de accountant en de opdrachtgever’; – In paragraaf 3 van de toelichting kunt u hier meer over lezen.
controleopdracht	<ul style="list-style-type: none"> – Definitie: ‘opdracht tot controle van financiële overzichten’; – Wettelijke of vrijwillige controle; – Accountants voeren controleopdrachten uit volgens de Standaarden 200-999 van de NV COS; – De NV NOCLAR gebruiken dit begrip alleen in relatie tot een relevante niet-naleving bij de cliënt. In paragraaf 3 van de toelichting kunt u hier meer over lezen.
eigen organisatie	<ul style="list-style-type: none"> – Definitie: ‘organisatie waarbij een accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden’; – De woorden ‘werkzaam bij of waaraan hij is verbonden’ in de definitie komen uit artikel 5 van de VGBA⁹. Het gaat kort gezegd om de organisatie waar accountants bij werken. De <i>Toelichting bij de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants</i> legt bij artikel 5 uit wat deze woorden precies betekenen; – De eigen organisatie kan bijvoorbeeld een bedrijf, een overheidsinstantie of een stichting zijn; – Openbaar accountants hebben ook een ‘eigen organisatie’. Dit is de accountantsorganisatie of het accountantskantoor waar ze bij werken; – In paragraaf 3 van de toelichting kunt u hier meer over lezen.
eindverantwoordelijke accountant	<ul style="list-style-type: none"> – Dit is de definitie uit de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS); – Definitie: ‘accountant die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance- of aan assurance verwante opdracht onder toepassing van de NV COS en de accountantsverklaring ondertekent’.

⁹ Artikel 5 VGBA: ‘De accountant die vermoedt dat de organisatie waarbij hij werkzaam is dan wel waaraan hij is verbonden wet- en regelgeving niet naleeft, treft een redelijkerwijs te nemen maatregel.’

groepscontrole	<ul style="list-style-type: none"> – Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS; – Definitie: ‘de controle van de financiële overzichten van een groep’.
groepsonderdeel	<ul style="list-style-type: none"> – Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS; – Definitie: ‘een entiteit of zakelijke activiteit waarvoor het management op groepsniveau of op het niveau van een groepsonderdeel financiële informatie opstelt die in de financiële overzichten van de groep moet worden opgenomen’.
management	<ul style="list-style-type: none"> – Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS; – Definitie: ‘de persoon (personen) met de met het dagelijks bestuur verband houdende verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van de activiteiten van de entiteit. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden behoren sommige of alle met governance belaste personen tot het management, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governance-orgaan of een eigenaar bestuurder’.
met governance belaste personen	<ul style="list-style-type: none"> – Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS; – Definitie: ‘de persoon (personen) of organisatie(s), met verantwoordelijkheid voor het uitoefenen van toezicht op de strategische richting van de entiteit en op de verantwoordingsplicht van de entiteit. Deze verantwoordelijkheid omvat het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden kan ook leidinggevend personeel behoren tot de met governance belaste personen, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governance-orgaan van een entiteit in de private of publieke sector of een eigenaar-bestuurder’.
niet-naleving	<ul style="list-style-type: none"> – Definitie: ‘opzettelijk of niet-opzettelijk in strijd met de wet- en regelgeving uitvoeren of niet uitvoeren van handelingen begaan door de eigen organisatie of door de cliënt, of door de met governance belaste personen, het management of andere personen werkzaam bij of verbonden aan de eigen organisatie of de cliënt. Onder niet-naleving wordt niet verstaan persoonlijke misdrijvingen die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de eigen organisatie of van de cliënt’; – In Standaard 250 van de NV COS staat ook een definitie van niet-naleving. Beide definities zijn inhoudelijk gelijk. Alleen de formulering is iets anders. Zo sluit de definitie beter aan op de NV NOCLAR. In deze definitie staat bijvoorbeeld ‘de eigen organisatie of de cliënt’ in plaats van de ‘entiteit’ zoals in Standaard 250; – De eigen organisatie of de cliënt handelt door middel van natuurlijke personen. Dat verklaart waarom persoonlijke misdrijvingen die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de eigen organisatie of van de cliënt, niet onder deze definitie vallen. Accountants hoeven daar niet op te reageren volgens de NV NOCLAR; – Voorbeelden van persoonlijke misdrijvingen die geen verband houden met de zakelijke activiteiten zijn: <ul style="list-style-type: none"> – een bewust foutieve aangifte inkomstenbelasting; – het zwart bijklussen naast de werkzaamheden voor de eigen organisatie.
opdrachtteam op groepsniveau	<ul style="list-style-type: none"> – Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS; – Definitie: ‘partners, onder wie de opdrachtpartner op groepsniveau, alsmede staf die de algehele aanpak voor de groepscontrole vaststellen, met de accountants van de groepsonderdelen communiceren, werkzaamheden uitvoeren met betrekking tot het consolidatieproces en de conclusies evalueren die worden getrokken uit de controle-informatie als de basis voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten van de groep’.
professionele dienst	<ul style="list-style-type: none"> – Dit is de definitie uit de VGBA; – Definitie: ‘werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend’; – De <i>Toelichting bij de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants</i> schrijft bij artikel 1 over professionele dienst: ‘Werkzaamheden waarvoor

	<p>vakbekwaamheid als accountant wordt aangewend zijn in ieder geval het uitvoeren van controle-, beoordelings- en andere assurance-opdrachten, aan assurance verwante opdrachten en overige werkzaamheden op het terrein van financiële verslaglegging, administratieve organisatie, bedrijfseconomie en belastingen [.....]</p>
relevante niet-naleving	<ul style="list-style-type: none"> – Definitie: ‘geïdentificeerde, mogelijke of dreigende niet-naleving van wet- en regelgeving als bedoeld in artikel 2’; – De NV NOCLAR gelden voor deze drie mogelijke vormen van ‘niet houden aan wet- en regelgeving’. De NV NOCLAR gebruiken ‘relevante niet-naleving’ als overkoepelend begrip wanneer van alle drie vormen sprake kan zijn. ‘Relevante’ bedoelt niet de mate van invloed van een niet-naleving aan te geven; – In welke situaties is sprake van een geïdentificeerde, mogelijke of dreigende niet-naleving? <ul style="list-style-type: none"> – <i>Geïdentificeerde</i> niet-naleving: In situaties waarin een accountant er niet aan twijfelt dat wet- en regelgeving niet wordt nageleefd; – <i>Mogelijke</i> niet-naleving: In situaties waarin het <i>kan zijn</i> dat wet- en regelgeving niet wordt nageleefd; – <i>Dreigende</i> niet-naleving: In situaties waarin het <i>dreigt</i> dat wet- en regelgeving niet wordt nageleefd.
senior-positie	<ul style="list-style-type: none"> – Definitie: ‘positie van waaruit een accountant besluiten kan nemen met betrekking tot het verwerven, inzetten en beheersen van de personele, financiële, technische, materiële en immateriële middelen van de eigen organisatie of op die besluiten significante invloed kan uitoefenen’; – De NV NOCLAR gebruiken dit begrip alleen in relatie tot een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie. In paragraaf 3 van de toelichting kunt u hier meer over lezen; – Een accountant heeft een senior-positie als hij beleidsbeslissingen of andere belangrijke beslissingen kan nemen. Of als hij significante invloed op die beslissingen kan uitoefenen. Een accountant moet zelf inschatten of hij significante invloed heeft; – Voorbeelden van een accountant in een senior-positie zijn een accountant die algemeen directeur is, financieel directeur, technisch directeur, lid van de raad van commissarissen, of lid van de raad van toezicht. Of een accountant die dagelijks beleidsbepaler is van een accountantsorganisatie of van een accountantskantoor, of die hoofd is van een interne afdeling; – Bij de eigen organisatie hoeft niet altijd een accountant in een senior-positie te werken.

Artikel 2

Wie moeten de NV NOCLAR toepassen in welke situaties?

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

- Accountants voeren voor de eigen organisatie of voor de cliënt een *professionele dienst* uit;
- Ze worden *zich bewust van informatie* die op een relevante niet-naleving wijst;
- Het gaat om een relevante niet-naleving *bij de eigen organisatie of bij de cliënt*;
- Het gaat om een relevante niet-naleving van *wet- en regelgeving die in artikel 2 is beschreven*.

‘Zich bewust worden van informatie’?

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

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

Bijvoorbeeld tijdens een gesprek bij de koffieautomaat of op een borrel buiten de eigen organisatie of buiten de cliënt. Mogelijk lezen ze iets in de krant dat hen alarmeert.

Vanaf welk moment passen accountants de NV NOCLAR toe?

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

Wet- en regelgeving beschreven in artikel 2?

Accountants moeten de NV NOCLAR toepassen bij een relevante niet-naleving van wet- en regelgeving die is beschreven in artikel 2. Als de eigen organisatie of de cliënt deze wet- en regelgeving niet naleeft, kan dat gevolgen hebben voor de eigen organisatie of voor de cliënt zelf, de personen die daar werken, beleggers, schuldeisers, andere belanghebbenden of voor de maatschappij. Het kan gaan om wet- en regelgeving die te maken heeft met bijvoorbeeld:

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

Het gaat hier om dezelfde wet- en regelgeving als die in Standaard 250 van de NV COS. De omschrijving van de wet- en regelgeving is daaruit overgenomen. Daar waar Standaard 250 'bedrijf' of 'entiteit' gebruikt, staat 'eigen organisatie' of 'cliënt' in onderdeel b van artikel 2. Zo sluit de tekst aan op de NV NOCLAR.

Wet- en regelgeving in artikel 2, onderdeel a?

In onderdeel a van artikel 2 staat wet- en regelgeving die:

'in het algemeen geacht wordt van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn'.

Deze wet- en regelgeving bepaalt de vorm en inhoud van de financiële overzichten van de eigen organisatie of van de cliënt. Het gaat hier om bijvoorbeeld wet- en regelgeving op het gebied van verslaggeving, voorzieningen, belastingen en pensioenen.

Wet- en regelgeving in artikel 2, onderdeel b?

In onderdeel b van artikel 2 staat wet- en regelgeving die:

'geen directe invloed heeft op de vaststelling van de bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten, maar waarvan het naleven van fundamenteel belang kan zijn voor de operationele aspecten van een eigen organisatie of van een cliënt, de mogelijkheid van een eigen organisatie of van een cliënt om de activiteiten voort te zetten of het voorkomen van sancties van materieel belang'.

Een niet-naleving van deze wet- en regelgeving heeft zelf dus geen directe invloed op de financiële overzichten van de eigen organisatie of van de cliënt. Maar haar gevolgen kunnen dat wel hebben. De volgende voorbeelden maken duidelijk om wat voor situaties het hier kan gaan:

- Is er een niet-naleving van wet- en regelgeving *die van fundamenteel belang is voor de operationele aspecten*? Bijvoorbeeld van wet- en regelgeving voor arbeidsomstandigheden en gelijke kansen op het werk? Dan kan dit tot boetes, rechtszaken of andere gevolgen leiden. De eigen organisatie of de cliënt moet in dat geval de kosten in de financiële overzichten verwerken;
- Is er een niet-naleving van wet- en regelgeving *die van fundamenteel belang is voor de activiteiten*? Bijvoorbeeld een relevante niet-naleving van de voorwaarden van een vergunning voor het uitvoeren van een activiteit? Dan kan dit tot gevolg hebben dat een toezichthouder die vergunning voor de bedrijfsactiviteiten intrekt. De eigen organisatie of de cliënt moet dan de activiteiten stoppen. Is sprake van een relevante niet-naleving van solvabiliteitseisen die een toezichthoudende instantie stelt? Dan kan de continuïteit van de eigen organisatie of van de cliënt in gevaar komen. De eigen organisatie of de cliënt moet beide situaties in de financiële overzichten verwerken;

- Een ‘*sanctie van materieel belang*’ is bijvoorbeeld het betalen van een hoge boete of van een hoge schadevergoeding. De eigen organisatie of de cliënt moet de kosten mogelijk in de financiële overzichten verwerken.

Wanneer relevante niet-naleving opmerken?

Wanneer zouden accountants zich in elk geval bewust moeten worden van een relevante niet-naleving? Dit moet gebeuren als het gaat om wet- en regelgeving die ze zouden moeten kennen om hun professionele dienst vakbekwaam en zorgvuldig te kunnen uitvoeren. De NV NOCLAR verwachten niet van accountants dat ze alle wet- en regelgeving kennen die op de eigen organisatie of de cliënt van toepassing is. Ze horen dus wel de wet- en regelgeving te kennen waar ze in hun professionele dienst mee te maken hebben.

Let op!

Wijst iemand hen op een relevante niet-naleving van wet- en regelgeving die ze voor hun professionele dienst niet hoeven te kennen? Dan passen ze wél de NV NOCLAR toe!

Artikel 3

Wie moeten artikel 3 toepassen?

Alle accountants die volgens artikel 2 de NV NOCLAR moeten toepassen, passen artikel 3 van de NV NOCLAR toe.

Wat moeten accountants doen?

Accountants gaan onderzoek doen om een beter beeld van de situatie te krijgen. Dit doen ze om zo veel mogelijk te kunnen inschatten of er echt wat mis is. Dit doen ze ook om te beoordelen of ze op dit moment meer moeten doen en zo ja, wat. Dat betekent ‘*inzicht verkrijgen*’ en ‘*nagaan hoe hij op de relevante niet-naleving moet reageren*’. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe wanneer ze dit doen. Ze zullen zich dus ook afvragen of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht dat ze op de relevante niet-naleving reageren en zo ja hoe.

Let op!

Van accountants wordt niet verwacht dat ze juridisch specialist zijn. Accountants maken een inschatting.

Overleg toegestaan?

Accountants mogen overleggen over hun inschatting van de situatie. Misschien willen ze met een collega overleggen om te horen hoe die tegen de situatie aankijkt. Of om te bespreken hoe ze moeten reageren. Bij artikel 5¹⁰ in de *Toelichting op de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* staat: ‘Indien meerdere accountants werkzaam zijn bij de organisatie, kan het verstandig zijn dat de accountant overlegt met één of meer van die accountants over zijn inschatting en de redelijkerwijs te nemen maatregel. Als dit niet mogelijk is, bijvoorbeeld omdat de betreffende accountant geen collega’s heeft binnen de organisatie, kan de accountant contact opnemen met een van de door de NBA aangezochte vertrouwenspersonen, het bureau van de NBA of een gespecialiseerde advocaat.’ Wat daar staat, geldt hier ook.

Hoeveel inzicht krijgen bij de eigen organisatie?

Hoeveel inzicht kunnen accountants krijgen bij een relevante niet-naleving *bij de eigen organisatie*? Dit hangt af van hun positie binnen de eigen organisatie. De NV NOCLAR gaan ervan uit dat accountants in een senior-positie meer inzicht kunnen krijgen dan accountants die geen senior-positie hebben. Accountants in een senior-positie zitten namelijk hoger in de organisatie. Ze hebben meer invloed. Daardoor kunnen ze eenvoudiger anderen om een toelichting vragen. Ook zijn ze eerder in staat om een relevante niet-naleving intern te laten onderzoeken. Ze hebben toegang tot meer informatie.

Hoeveel inzicht krijgen bij de cliënt?

Hoeveel inzicht kunnen accountants krijgen bij een relevante niet-naleving *bij de cliënt*? Dit hangt af van de soort opdracht. Accountants met een *controleopdracht* kunnen meestal meer inzicht krijgen dan accountants met een niet-controleopdracht. Hoe komt dat?

¹⁰ Hoewel artikel 5 van de VGBA alleen gaat over het niet-naleven van wet- en regelgeving door de eigen organisatie, is het ook mogelijk om te overleggen over een relevante niet-naleving bij de cliënt.

- Accountants met een *controleopdracht* hebben normaal gesproken contact met bestuurders en eventuele commissarissen of andere interne toezichhouders van de cliënt. Ook hebben ze meestal meer toegang tot andere informatiebronnen bij de cliënt. Bijvoorbeeld een interne accountantsdienst of een interne auditfunctie. Ze spreken meestal met de cliënt af dat deze hem alle informatie over een relevante niet-naleving geeft (opdrachtvoorwaarden). Dit is nodig om Standaard 250 van de NV COS te kunnen toepassen. Volgens die standaard moeten ze het onderwerp naleven van wet- en regelgeving bespreken met het management en in sommige gevallen ook met de met governance belaste personen. Het doel is om inzicht te krijgen in de risico's van het niet-naleven van wet- en regelgeving. Dit is een vast onderdeel van de controleopdracht;
- Voor accountants met een *niet-controleopdracht* is het mogelijk lastiger om inzicht te krijgen. Ze hebben vaak minder toegang tot informatie. Accountants met bijvoorbeeld een kleine adviesopdracht hebben vaak niet zo veel contact met hun cliënt. Ze hebben ook niet altijd contact met het management op het hoogste niveau of met de met governance belaste personen.

Wat staat in de wet- en regelgeving die in het geding is?

Het is belangrijk dat accountants beoordelen wat er in de wet- en regelgeving staat die in het geding is of dat ze zich laten informeren. Daarin kan namelijk staan hoe ze op een relevante niet-naleving moeten reageren of wat ze juist niet mogen doen. Ze reageren in de eerste plaats volgens die wet- en regelgeving. Deze gaat namelijk vóór de NV NOCLAR. De NV NOCLAR gelden aanvullend als die wet- en regelgeving daar de ruimte voor geeft. Wat moeten accountants in elk geval doen:

- Ze beoordelen of zij zélf volgens die wet- en regelgeving op een bepaalde manier moeten reageren. Zo beoordelen ze of ze bijvoorbeeld wettelijke meldplichten of andere wettelijke medewerkingsplichten hebben;
- Ze beoordelen of het volgens die wet- en regelgeving verboden is om bepaalde personen over de relevante niet-naleving te informeren. Daar houden de NV NOCLAR rekening mee (artikel 4, derde lid, NV NOCLAR);
- Accountants die een wettelijke controle uitvoeren bij een organisatie van openbaar belang beoordelen eerst of ze volgens de EU-verordening¹¹ moeten handelen en zo ja, hoe;
- Lijkt direct handelen door een bevoegde instantie noodzakelijk om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken? Dan melden accountants een relevante niet-naleving onmiddellijk aan die bevoegde instantie volgens artikel 6 van de NV NOCLAR. Artikel 6 is een aanvulling op de wet- en regelgeving die in het geding is.

Volgens de NV NOCLAR reageren

Volgens artikel 3, onderdeel b, gaan accountants na of ze op dit moment meer moeten doen en zo ja, volgens welke wet- en regelgeving. Moeten accountants volgens de NV NOCLAR reageren? Hoe ze dan reageren, hangt af van de volgende factoren:

- Voeren ze de professionele dienst uit voor de eigen organisatie of voor de cliënt?
- Hebben ze een senior-positie of niet? Dit is alleen relevant als accountants moeten reageren op een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie;
- Voeren ze een controleopdracht uit of een niet-controleopdracht? Dit is alleen relevant als accountants moeten reageren op een relevante niet-naleving bij de cliënt;
- Lijkt direct handelen door een bevoegde instantie noodzakelijk om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken? Dan melden accountants de relevante niet-naleving onmiddellijk aan deze bevoegde instantie volgens artikel 6 van de NV NOCLAR.

Tabel 1 laat zien welke regels, 'artikelen' of 'bepalingen', voor welke accountants gelden. De artikelen in de paragrafen 3 en 4 vormen de 'normale procedure' van de NV NOCLAR. De NV NOCLAR houden er rekening mee dat een andere accountant al kan reageren. Ze houden er ook rekening mee dat de eigen organisatie of de cliënt zelf een procedure kan hebben voor het reageren op een relevante niet-naleving te reageren. Voor die twee situaties gelden andere regels (artikel 4, tweede lid, en artikel 5). In de situatie van artikel 6 melden accountants een relevante niet-naleving onmiddellijk bij een bevoegde instantie. Er is dan geen tijd om de normale procedure te volgen. Artikel 17 is overgangsrecht.

¹¹ Verordening (EU) Nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie, PB L 158 van 27.5.2014, p. 77.

Wie / Waar relevante niet-naleving	Paragraaf 1 en 2	Paragraaf 3	Paragraaf 4	Paragraaf 5
Accountant met senior-positie bij de eigen organisatie	artikelen 1 t/m 3 en mogelijk artikelen 4 t/m 6	alle artikelen		artikel 17
Accountant zonder senior-positie bij de eigen organisatie	artikelen 1 t/m 3 en mogelijk artikelen 4 t/m 6	artikel 7, eerste en tweede lid		artikel 17
Accountant met controle opdracht bij de cliënt	artikelen 1 t/m 3 en mogelijk artikelen 4 t/m 6		alle artikelen	artikel 17
Accountant met niet-controleopdracht bij de cliënt	artikelen 1 t/m 3 en mogelijk artikelen 4 t/m 6		alle artikelen m.u.v. 15 en 16, tweede lid	artikel 17

Tabel 1 Welke artikelen gelden voor welke accountant?

Artikel 4, eerste lid

Uitzondering als duidelijk onbetekenend

Accountants hoeven niet te reageren op een relevante niet-naleving die *duidelijk onbetekenend* is. Een niet-naleving die duidelijk onbetekenend is stelt weinig voor, gezien haar aard en gevolgen voor de eigen organisatie, de cliënt of voor andere belanghebbenden. Een niet-naleving die duidelijk onbetekenend is, vraagt meestal om geen of nauwelijks onderzoek. Vrijwel meteen is duidelijk dat het hier om gaat. Is toch eerst meer onderzoek nodig? Ook dan kunnen accountants tot de conclusie komen dat het gaat om iets dat duidelijk onbetekenend is. De kwalificatie 'duidelijk onbetekenend' komt ook voor in Standaard 250 van de NV COS.

Artikel 4, tweede lid

Wat te doen als een andere accountant al reageert?

Mogen accountants er redelijkerwijs op vertrouwen dat een andere accountant passend heeft gereageerd of passend reageert? Dan hoeven ze dit niet ook nog eens zelf te doen. Dit betekent dat ze de artikelen in de paragrafen 3 of 4 van de NV NOCLAR niet hoeven toe te passen.

Geen excuus

Deze bepaling is absoluut niet bedoeld als excuus om maar niet te reageren!

Let op!

- Krijgen accountants op enig moment aanwijzingen dat die andere accountant toch niet passend heeft gereageerd en ook niet passend reageert? Dan moeten ze toch nog zelf reageren. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Wat te doen bij aanwijzingen dat toch niet passend is gereageerd?' verderop in de toelichting op dit artikel;
- Hebben accountants bepaalde plichten volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Dan doen ze wat ze volgens die wet- en regelgeving moeten doen. Ook als ze er redelijkerwijs op mogen vertrouwen dat een andere accountant passend heeft gereageerd of passend reageert. De uitzondering van artikel 4, tweede lid, geldt dan dus *niet*;
- De uitzondering van artikel 4, tweede lid, geldt niet voor de meldplicht volgens artikel 6 van de NV NOCLAR.

Waarom deze bepaling?

Deze bepaling voorkomt dat meer dan één accountant op dezelfde relevante niet-naleving moet reageren. Dit is beter werkbaar in situaties waar bijvoorbeeld een hele accountantsafdeling of een opdrachtteam met dezelfde relevante niet-naleving te maken heeft.

'Passend' reageren?

Deze bepaling geldt alleen als accountants er redelijkerwijs op mogen vertrouwen dat een andere accountant *passend* heeft gereageerd of *passend* reageert. Het hangt af van de situatie wat passend reageren is. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk verwacht: welke maatregelen zou een accountant in deze situatie moeten en kunnen nemen, en op welk

moment? Van accountants wordt verwacht dat ze volgens de NV NOCLAR handelen. Buitenlandse accountants hebben mogelijk hun eigen regels.

'Redelijkerwijs erop mogen vertrouwen'?

De uitzondering in artikel 4, tweede lid, geldt alleen als accountants er *redelijkerwijs op mogen vertrouwen* dat een andere accountant passend heeft gereageerd of passend reageert. Wat betekent 'redelijkerwijs erop mogen vertrouwen'? Dit betekent dat accountants goede redenen moeten hebben voor dit vertrouwen. Ze hebben er goed over nagedacht of ze het aan een andere accountant mogen overlaten om te reageren. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit waarschijnlijk ziet. Zou die vinden dat ze het nemen van maatregelen aan een ander mogen overlaten? Of zou die derde juist verwachten dat ze zélf reageren op de relevante niet-naleving? Accountants kunnen dit vertrouwen bijvoorbeeld baseren op:

- Afspraken die ze met elkaar hebben gemaakt. Bijvoorbeeld over wie de relevante niet-naleving binnen de eigen organisatie of met de cliënt bespreekt. Wie maatregelen in het algemeen belang neemt. Wie een eventuele melding bij een bevoegde instantie doet. Wie andere accountants over de relevante niet-naleving informeert. Maken accountants afspraken over wie wat doet? Dan is het verstandig om ook af te spreken om elkaar over de afhandeling te informeren. Dat wordt hierna 'terugkoppeling' genoemd;
- De verhoudingen binnen bijvoorbeeld een controleteam;
- De positie en de reputatie van de accountant die waarschijnlijk al heeft gereageerd of reageert;
- Een mededeling van de eigen organisatie of van de cliënt. Die kan bijvoorbeeld aan accountants laten weten dat er een relevante niet-naleving is. Dat ze nu bezig zijn om maatregelen te nemen en hierover met een accountant in gesprek zijn;
- Een mededeling dat een andere accountant de relevante niet-naleving heeft gemeld volgens een daarvoor opgestelde procedure bij de eigen organisatie of bij de cliënt;
- Berichten in de media over een relevante niet-naleving. In dit geval moeten ze wel eerst vaststellen of er een *accountant* hierover in gesprek is met de eigen organisatie of met de cliënt.

Wat betekent 'redelijkerwijs erop mogen vertrouwen' niet?

'Redelijkerwijs erop mogen vertrouwen' betekent niet dat accountants achterover mogen leunen. Als er bijvoorbeeld nog 25 andere accountants zijn, dan mogen ze er niet zomaar van uitgaan dat een van hen wel reageert. Het betekent ook niet dat ze er zo maar van uit mogen gaan dat de accountant die een controleopdracht van de jaarrekening uitvoert wel reageert.

Vaststellen of andere accountant passend reageert?

Accountants hoeven *niet* actief vast te stellen of een andere accountant inderdaad passend heeft gereageerd of passend reageert. Ze moeten zich wel achteraf kunnen verantwoorden. Ze moeten kunnen uitleggen waarom ze het in deze situatie aan een ander mochten overlaten om op de relevante niet-naleving te reageren. Waarom ze erop mochten vertrouwen dat die ander passend reageerde. Actief vaststellen is niet verplicht omdat er vooral in grote organisaties geen terugkoppeling is. Een terugkoppeling is juist vaak nodig om dit te kunnen vaststellen.

Wat te doen bij aanwijzingen dat toch niet passend is gereageerd?

Krijgen accountants aanwijzingen dat de andere accountant toch niet passend heeft gereageerd of niet passend reageert? Dan ligt het voor de hand dat accountants dit nagaan en toch nog zelf reageren als dit nodig is. Ze blijven er namelijk zelf verantwoordelijk voor dat passend wordt gereageerd. Het is dan waarschijnlijk niet nodig om de maatregelen te nemen die al zijn genomen. Het ligt voor de hand om rekening te houden met de maatregelen die de andere accountant, de eigen organisatie of de cliënt al heeft genomen.

Heeft de eigen organisatie een procedure voor opdrachten bij cliënten?

Accountantsorganisaties, accountantskantoren en misschien ook wel andere dienstverleners hebben mogelijk procedures voor een relevante niet-naleving bij hun cliënten. Bijvoorbeeld een interne meldingsprocedure van accountantsorganisaties of accountantskantoren voor ongebruikelijke transacties bij hun cliënten (Wwft¹²). Zulke procedures schrijven bijvoorbeeld voor dat accountants een relevante niet-naleving eerst moeten melden bij een centraal meldpunt bij de eigen organisatie. Bijvoorbeeld bij een risk manager of bij een compliance officer. Die beoordeelt dan de melding. De NV

¹² Wwft: *Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme*.

NOCLAR regelen niets over dit soort procedures. In normale omstandigheden kunnen accountants deze procedures volgen. Overleg is namelijk toegestaan. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Overleg toegestaan?' in de toelichting op artikel 3. Wat daar staat, geldt hier ook.

Let op!

- Dit soort procedures kunnen ook voorschrijven wie een relevante niet-naleving met de cliënt bespreekt. Of wie een relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie meldt. Misschien wijst de procedure hier een *accountant* voor aan. Mogen andere accountants er redelijkerwijs op vertrouwen dat die accountant passend reageert? Dan hoeven ze niet zelf te reageren. Dit volgt uit artikel 4, tweede lid. Volgens de NV NOCLAR blijven ze er wel zelf voor verantwoordelijk dat passend wordt gereageerd. Mogelijk stelt wet- en regelgeving eisen aan dit soort procedures en gelden andere verantwoordelijkheden. Die gaan vóór op de NV NOCLAR;
- Lijkt direct handelen door een bevoegde instantie noodzakelijk om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken? Dan melden accountants de relevante niet-naleving onmiddellijk aan die bevoegde instantie volgens artikel 6 van de NV NOCLAR. Er is eigenlijk geen tijd om dan een procedure te volgen.

Artikel 4, derde lid

Uitzondering op informatieplicht

Volgens de NV NOCLAR moeten accountants bepaalde personen over de relevante niet-naleving informeren: ze hebben dus een informatieplicht. In bepaalde gevallen geldt een informatieplicht niet. Een accountant informeert die personen dan niet. Dit is in de volgende situaties:

- Als een informatieplicht in de NV NOCLAR in strijd is met de wet- en regelgeving die in het geding is;
- Als het beter is om bepaalde personen niet te informeren. Artikel 4, derde lid, spreekt van 'zwaarwegende belangen die zich ertegen verzetten dat de accountant bepaalde personen informeert'.

Artikel 4, derde lid, noemt de artikelen waar een informatieplicht in staat. Het is daarom niet nodig om in die artikelen zelf deze uitzondering op te nemen.

Let op!

Wanneer een bepaalde informatieplicht niet geldt, gelden de overige informatieplichten waar mogelijk wel.

Welke informatieplichten?

Het derde lid van artikel 4 noemt de artikelen in de NV NOCLAR waar een informatieplicht in staat. In die artikelen is geregeld onder welke voorwaarden accountants een informatieplicht hebben en wie ze moeten informeren. U kunt hier meer over lezen in de toelichting op die artikelen. Het gaat om de volgende informatieplichten:

- Accountants bespreken een relevante niet-naleving met bepaalde personen bij de eigen organisatie of bij de cliënt (artikelen 7 en 12);
- Accountants dringen bij bepaalde personen bij de cliënt op maatregelen aan (artikel 13);
- Accountants informeren bepaalde eindverantwoordelijke accountants van buiten de eigen organisatie of van buiten de cliënt (artikelen 9 en 14);
- Een accountant bij een groepsonderdeel informeert het opdrachtteam op groepsniveau (artikel 15, eerste lid);
- Een accountant die lid is van het opdrachtteam op groepsniveau informeert de accountant van een groepsonderdeel (artikel 15, tweede lid);
- Een accountant die lid is van het opdrachtteam op groepsniveau informeert eindverantwoordelijke accountants die een controleopdracht uitvoeren bij een groepsonderdeel (artikel 15, derde lid);
- Accountants informeren de eigen organisatie of de cliënt dat ze de relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie gaan melden (artikelen 11 en 16).

Voorbeeld van informatieplicht in strijd met wet- en regelgeving

Volgens artikel 16, vierde lid, NV NOCLAR informeren accountants de cliënt dat ze de relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie gaan melden. Volgens de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft) is het verboden om een cliënt te informeren over een melding van een ongebruikelijke transactie. In dit geval informeren ze de cliënt dus niet.

Voorbeelden van zwaarwegende belangen

Voorbeelden van zwaarwegende belangen die zich ertegen verzetten dat een accountant bepaalde personen over de relevante niet-naleving informeert:

- De accountant verwacht dat dit de veiligheid van personen in gevaar brengt;
- De accountant verwacht dat dit tot gevolg heeft dat bewijsmateriaal verdwijnt. Of dat de personen die betrokken zijn bij de relevante niet-naleving hun reactie op elkaar gaan afstemmen. Dit kan het opsporen van de relevante niet-naleving moeilijker of onmogelijk maken.

Artikel 5

Over welke procedures gaat artikel 5?

In artikel 5 gaat het om een procedure bij de eigen organisatie of bij de cliënt voor het intern melden, onderzoeken en afhandelen van een relevante niet-naleving die daar is. In de toelichting op artikel 4, tweede lid, staat de vraag 'Heeft de eigen organisatie een procedure voor opdrachten bij cliënten?'. Daar gaat het om procedures van accountantsorganisaties, accountantskantoren en misschien ook wel andere dienstverleners voor een relevante niet-naleving bij hun cliënten. Over dat soort procedures gaat artikel 5 niet.

Wat te doen als de eigen organisatie of de cliënt zelf een procedure heeft?

Accountants mogen reageren volgens een procedure van de eigen organisatie of van de cliënt, als de situatie voldoet aan de volgende twee voorwaarden:

- Accountants mogen er redelijkerwijs op vertrouwen dat een procedure van de eigen organisatie of van de cliënt toereikend is (eerste lid, onderdeel a); én
- Dit moet mogelijk zijn onder andere wet- en regelgeving die bepaalt hoe de accountant op deze relevante niet-naleving moet reageren (eerste lid, onderdeel b).

Accountants die volgens de procedure van de eigen organisatie of van de cliënt reageren, hoeven de artikelen in de paragrafen 3 of 4 van de NV NOCLAR niet toe te passen (tweede lid).

Opmerking

Dit soort procedures regelen meestal bij wie een relevante niet-naleving kan worden gemeld. Dit kunnen andere personen zijn dan met wie de accountant de relevante niet-naleving bespreekt volgens de normale procedure van de NV NOCLAR. Bijvoorbeeld een compliance officer, vertrouwenspersoon, interne auditfunctie of een auditcommissie. Dit is geen bezwaar.

Accountants kunnen dan nog steeds volgens die procedure reageren, als ze er redelijkerwijs op mogen vertrouwen dat deze toereikend is.

Let op!

- Krijgen accountants op enig moment aanwijzingen dat de procedure toch niet toereikend is? Dan moeten ze toch nog zelf reageren. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Wat te doen bij aanwijzingen dat toch niet passend is gereageerd?' verderop in de toelichting op dit artikel;
- Lijkt direct handelen door een bevoegde instantie noodzakelijk om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken? Dan melden accountants de relevante niet-naleving onmiddellijk aan die bevoegde instantie volgens artikel 6 van de NV NOCLAR. Er is dan geen tijd om een procedure te volgen.

Procedure 'toereikend'?

Een procedure is toereikend als die ertoe leidt dat de eigen organisatie of de cliënt een melding onderzoekt en de maatregelen neemt die in de situatie nodig zijn. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of een procedure toereikend is. Ze vragen zich dan ook af hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit waarschijnlijk ziet.

Vragen die ze zich ook stellen zijn bijvoorbeeld:

- Regelt de procedure dat de eigen organisatie of de cliënt passend reageert? In de toelichting op de artikelen 10 en 16 kunt u lezen wat de NV NOCLAR met passend reageren bedoelen;
- Meldt de eigen organisatie of de cliënt de relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie? Dit is helemaal van belang als dit volgens wet- en regelgeving zou moeten;

- Informeert de eigen organisatie of de cliënt anderen over de relevante niet-naleving als dit voor hen van belang is?

'Redelijkerwijs erop mogen vertrouwen'?

Wat betekent 'redelijkerwijs erop mogen vertrouwen' dat een procedure van de eigen organisatie of van de cliënt toereikend is? Dit betekent dat accountants goede redenen moeten hebben voor dit vertrouwen. Ze hebben er goed over nagedacht of ze volgens die procedure mogen reageren. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of ze dit vertrouwen mogen hebben. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk vindt dat ze volgens die procedure mogen reageren. Of dat die derde juist verwacht dat ze toch reageren volgens de normale procedure van de NV NOCLAR.

'Als dit mogelijk is onder andere wet- en regelgeving die bepaalt hoe de accountant op deze relevante niet-naleving moet reageren'?

Andere wet- en regelgeving moet wel de ruimte geven om te reageren volgens een procedure bij de eigen organisatie of bij de cliënt. Schrijft bijvoorbeeld de wet- en regelgeving die in het geding is voor hoe accountants moeten reageren? Dan doen ze wat ze volgens die wet- en regelgeving moeten doen. Artikel 5 geldt dan *niet*. Daarnaast is het bij sommige soorten professionele diensten niet mogelijk om te reageren volgens een procedure bij de cliënt. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Procedure bij een cliënt?' verderop in de toelichting op dit artikel.

Procedure bij de eigen organisatie?

Accountants in een senior-positie weten meestal wel hoe een procedure bij de eigen organisatie gewoonlijk verloopt. Hun positie brengt bovendien mee dat ze toegang hebben tot voldoende informatiebronnen om dit te kunnen nagaan. Accountants die geen senior-positie hebben, kunnen vaak alleen afgaan op eigen ervaringen of ervaringen van anderen.

Procedure bij de cliënt?

Accountants die een professionele dienst bij een cliënt uitvoeren, vallen in principe ook onder de uitzondering van artikel 5. Maar het hangt af van de soort opdracht of accountants voor die procedure kunnen kiezen. Er zijn bijvoorbeeld standaarden in de NV COS die accountants verplichten om een relevante niet-naleving met de cliënt te bespreken. Accountants met een controleopdracht moeten dit bijvoorbeeld doen.

Vaststellen of procedure toereikend is?

Accountants hoeven *niet* actief vast te stellen of een procedure toereikend is. Ze moeten zich achteraf wel kunnen verantwoorden. Ze moeten kunnen uitleggen waarom ze in deze situatie volgens deze procedure mochten reageren. Waarom ze erop mochten vertrouwen dat deze procedure toereikend is. Actief vaststellen is niet vereist, omdat vooral in grote organisaties geen terugkoppeling plaatsvindt. Een terugkoppeling is juist vaak nodig om dit te kunnen vaststellen.

Wat te doen bij aanwijzingen dat de procedure toch niet toereikend is?

Krijgen accountants aanwijzingen dat de procedure toch niet toereikend is? Dan ligt het voor de hand dat accountants dit nagaan en toch nog zelf reageren als dit nodig is. Ze blijven er namelijk zelf verantwoordelijk voor dat passend wordt gereageerd. Het ligt voor de hand om rekening te houden met de maatregelen die de andere accountant, de eigen organisatie of de cliënt al heeft genomen.

Verhouding tot Wet Huis voor klokkenluiders (Whvk)

De NV NOCLAR houden rekening met de Wet Huis voor klokkenluiders (Whvk)¹³. Die wet verplicht werkgevers een procedure te hebben die regelt hoe zij omgaan met een melding van een vermoeden van een misstand binnen de organisatie. Het gaat om misstanden waarbij het maatschappelijk belang in het geding is.

Volgens de Whvk moet in deze procedure worden vastgelegd bij wie in de organisatie een vermoeden van een misstand kan worden gemeld. Het begrip 'werknemer' in de Whvk is ruim gedefinieerd.

¹³ De Whvk is op 1 juli 2016 in werking getreden. De Whvk wil twee doelen bereiken. De Whvk wil rechtsbescherming aan klokkenluiders bieden. De Whvk wil daarnaast helpen om maatschappelijke misstanden op te lossen. Met de Whvk moet het voor werknemers en opdrachtnemers gemakkelijker worden om een misstand te melden. En ze worden beter beschermd tegen benadeling. Een klokkenluider mag niet worden benadeeld omdat hij te goeder trouw en naar behoren een vermoeden van een misstand meldt. Onder benadeling vallen onder ander ontslag, demoties, het onthouden van promotie, disciplinaire maatregelen, het opzeggen van de opdracht, maar ook pesten en andere vormen van intimidatie.

Opdrachtnemers vallen er ook onder. Een relevante niet-naleving volgens de NV NOCLAR valt ook onder de Whvk en dus ook onder een procedure volgens de Whvk. Een procedure volgens de Whvk is verplicht voor werkgevers met meer dan 50 werknemers. Werkgevers met minder dan 50 werknemers kunnen ook kiezen voor een procedure zoals die volgens de Whvk. Het maakt voor artikel 5 van de NV NOCLAR niet uit of de eigen organisatie of de cliënt wel of niet volgens de Whvk een procedure moet hebben.

Anonieme melding?

Een procedure volgens de Whvk kent gewoonlijk de mogelijkheid om anoniem te melden. Ook dan mogen accountants ervoor kiezen volgens de procedure van de eigen organisatie of van de cliënt te reageren. De situatie moet dan wel aan de voorwaarden voldoen die artikel 5 stelt.

Paragraaf 2 Onmiddellijk melden

Artikel 6

Over welke situaties gaat artikel 6?

Er dreigt gevaar! Uitstel is niet mogelijk. Het lijkt noodzakelijk dat een bevoegde instantie *nu* wat doet. Het gaat hier om situaties waar aanzienlijke schade lijkt te ontstaan door het handelen van de eigen organisatie of de cliënt. Het gaat hier vooral om:

- maatschappelijk gevaar;
- maatschappelijke schade.

Daar is het raakvlak met het algemeen belang en met de verantwoordelijkheid van een accountant om te handelen in het algemeen belang. Een accountant zou toevallig kunnen zien dat de eigen organisatie of de cliënt bijvoorbeeld olie op het oppervlaktewater loost. Of dat deze gevaarlijke stoffen opslaat en er gevaar dreigt voor de veiligheid van werknemers of van de omgeving. Meer voorbeelden staan bij de vraag 'Aanzienlijke schade?' verderop in de toelichting op dit artikel.

Wie moeten dit artikel toepassen?

Alle accountants moeten artikel 6 toepassen. Het maakt niet uit of ze wel of geen senior-positie hebben, of dat ze een controleopdracht of een niet-controleopdracht uitvoeren. De enige uitzondering op de meldplicht staat in het tweede lid van artikel 6. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Een andere accountant meldt al. Wat nu?' verderop in de toelichting op dit artikel. Artikel 6 is een aanvulling op de wet- en regelgeving die in het geding is.

Wat moeten accountants doen?

Lijkt het noodzakelijk dat een bevoegde instantie direct handelt om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken? Dan moeten accountants de relevante niet-naleving *onmiddellijk* aan een bevoegde instantie melden! Dit is belangrijk, want er lijkt aanzienlijke schade te ontstaan. De bevoegde instantie beoordeelt zelf of en zo ja hoe zij reageert. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of ze de relevante niet-naleving moeten melden. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit waarschijnlijk van hen verwacht.

Hoe vaak komen deze situaties voor?

Situaties als deze zijn zeldzaam. Het gaat om situaties waarin accountants waarschijnlijk ook wel naar een bevoegde instantie zouden zijn gegaan, als ze geen accountant zouden zijn geweest. Situaties waarin het dus logisch is om te melden. Omdat accountants de verantwoordelijkheid hebben om te handelen in het algemeen belang, staat er een meldplicht in de NV NOCLAR. Volgens de VGBA hadden ze de relevante niet-naleving eigenlijk ook al moeten melden.

Aanzienlijke schade¹⁴?

Wat aanzienlijke schade is, zal per situatie verschillen. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of aanzienlijke schade lijkt te ontstaan. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk vindt dat er aanzienlijke schade ontstaat. Het hoeft niet altijd te gaan om schade die direct in geld is uit te drukken.

Voorbeelden van situaties waarin aanzienlijke schade lijkt te ontstaan:

¹⁴ *Aanzienlijke schade*: 'ernstige nadelige gevolgen voor de eigen organisatie of voor de cliënt, de daarbij werkzame of daaraan verbonden personen, beleggers, schuldeisers, andere belanghebbenden of voor de maatschappij' (definitie in de NV NOCLAR).

- Wanneer de eigen organisatie of de cliënt het water ernstig vervuult. Daardoor kunnen ernstige nadelige gevolgen optreden voor de volksgezondheid en het milieu;
- Wanneer bij de eigen organisatie of bij de cliënt giftige stoffen vrijkomen die schadelijk zijn voor werknemers en de omgeving;
- Wanneer de eigen organisatie of de cliënt op het punt staat om producten te verkopen die schadelijk zijn voor de volksgezondheid of de veiligheid van consumenten. Bijvoorbeeld bedorven of besmette producten of producten met explosiegevaar;
- Wanneer de eigen organisatie of de cliënt op het punt staat om wapens te leveren aan landen die op sanctielijst staan.

Het gaat in deze situaties om maatschappelijk gevaar of maatschappelijke schade. Wanneer bijvoorbeeld de belangen van werknemers of schuldeisers in het geding zijn, is er een raakvlak met het algemeen belang. Maar accountants hebben geen meldplicht als bijvoorbeeld alleen een directeur-grootaandeelhouder schade lijdt.

Verklaring vragen van eigen organisatie of cliënt?

In dit soort situaties is geen tijd om de eigen organisatie of de cliënt eerst om een verklaring te vragen. Het is nodig dat accountants onmiddellijk melden, omdat aanzienlijke schade lijkt te ontstaan.

Opmerking

Is er wel tijd om een verklaring te vragen? Wat accountants dan moeten doen, kunt u lezen bij de vraag 'Wel tijd om de eigen organisatie of cliënt om een verklaring te vragen?' verderop in de toelichting op dit artikel.

Overleg toegestaan?

Accountants mogen overleggen over hun inschatting van de situatie. Bijvoorbeeld om te polsen of een andere accountant in deze situatie de relevante niet-naleving ook zou melden. Ze moeten wel *meteen* overleggen. Overleg mag ook niet tot vertraging leiden. Op basis van de feiten lijkt direct handelen door een bevoegde instantie namelijk noodzakelijk. Daarom is het nodig dat ze de relevante niet-naleving *onmiddellijk* melden.

Eigen organisatie of cliënt vooraf informeren over melding?

Accountants informeren de eigen organisatie of de cliënt *niet* dat ze de relevante niet-naleving gaan melden. Daar is geen tijd voor. Het ligt voor de hand om deze achteraf hierover te informeren. Behalve als dit niet kan vanwege andere wet- en regelgeving of zwaarwegende belangen (artikel 4, derde lid).

Opmerking

Het kan dat een accountant al met de eigen organisatie of met de cliënt in gesprek is over de relevante niet-naleving. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Lijkt aanzienlijke schade te ontstaan tijdens de normale procedure?' verderop in de toelichting op dit artikel.

Welke bevoegde instantie?

De NV NOCLAR regelen niet bij welke bevoegde instantie accountants een relevante niet-naleving volgens artikel 6 moeten melden. Als accountants niet weten bij welke bevoegde instantie ze moeten zijn, ligt het voor de hand om de relevante niet-naleving te melden bij een algemene bevoegde instantie. Bijvoorbeeld de politie of de brandweer. Zo gaat geen tijd verloren. Normaal gesproken wijst de wet- en regelgeving die in het geding is een bevoegde instantie aan. Dit kan een toezichthouder zijn. Voorbeelden van bevoegde instanties zijn:

- AFM;
- Autoriteit Consument & Markt (ACM);
- Divisie Inlichtingen- en Opsporingsdienst van de Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit (NVWA-IOD);
- DNB;
- FIOD (Belastingdienst);
- FIU-Nederland;
- Fraudemeldpunt KLPD.

Hoe melden?

De NV NOCLAR regelen niet hoe een melding bij de bevoegde instantie eruit moet zien. De NV NOCLAR regelen alleen dat accountants een relevante niet-naleving *onmiddellijk* moeten melden. Als een bevoegde instantie meer informatie nodig heeft, dan vraagt die daar waarschijnlijk om.

Niet in strijd met geheimhoudingsplicht

Accountants die volgens artikel 6 melden, handelen niet in strijd met hun geheimhoudingsplicht. Ook niet als ze stukken aan de bevoegde instantie afgeven waarmee ze de melding onderbouwen. Een melding volgens artikel 6 is een uitzondering op deze plicht. U kunt hier meer over lezen in paragraaf 2 van deze toelichting onder het kopje 'Uitzondering op geheimhoudingsplicht'.

In verschillende wetten is er voor sommige meldplichten een 'vrijwaringsbepaling'. Regelgeving van de NBA kan geen vrijwaring regelen. Uit de jurisprudentie over wettelijke meldplichten valt het volgende af te leiden. Accountants die te goeder trouw een melding doen bij een bevoegde instantie, handelen niet snel tuchtrechtelijk verwijtbaar en zijn niet snel aansprakelijk voor schade. Ze moeten wel zorgvuldig hebben gehandeld. Het ligt voor de hand dat accountants die volgens artikel 6 melden, net zo handelen als bij wettelijke meldplichten.

Wel tijd om de eigen organisatie of cliënt om een verklaring te vragen?

Schatten accountants in dat er wel tijd is om de eigen organisatie of de cliënt eerst om een verklaring te vragen? Dan reageren ze volgens de normale procedure uit paragraaf 3 of 4 van de NV NOCLAR. Ze bespreken de relevante niet-naleving met de eigen organisatie of met de cliënt. Ze dringen aan op maatregelen. Ze blijven in gesprek zo lang dit kan. Ze houden in de gaten of de eigen organisatie of de cliënt reageert en hoe. Schiet de eigen organisatie of de cliënt niet op met het nemen van maatregelen en is uitstel niet langer mogelijk? Dan onderbreken accountants de normale procedure. Ze melden de relevante niet-naleving onmiddellijk bij een bevoegde instantie.

Lijkt aanzienlijke schade te ontstaan tijdens de normale procedure?

Accountants die volgens de normale procedure van paragraaf 3 of 4 van de NV NOCLAR reageren, kunnen ook met artikel 6 te maken krijgen. Er kan namelijk onverwachts iets gebeuren waardoor aanzienlijke schade lijkt te ontstaan. Ze onderbreken dan de normale procedure. Ze melden de relevante niet-naleving onmiddellijk bij een bevoegde instantie.

Een andere accountant meldt al. Wat nu?

Weten accountants dat een andere accountant de relevante niet-naleving al bij een bevoegde instantie heeft gemeld volgens artikel 6? Dan hoeven ze niet zelf te melden (artikel 6, tweede lid). Dit is een uitzondering op de meldplicht van artikel 6. Accountants moeten dus *weten* dat een ander heeft gemeld. Het is niet voldoende dat ze daar redelijkerwijs op mogen vertrouwen zoals in een 'normale' situatie (artikel 4, tweede lid). Waarom geldt de uitzondering alleen als accountants dit weten? Omdat het van groot belang is dat de bevoegde instantie écht op de hoogte wordt gesteld. Het is niet erg als meer accountants dezelfde relevante niet-naleving melden. De maatschappelijke schade of het maatschappelijk gevaar rechtvaardigt dit.

Hoe kunnen accountants weten dat een andere accountant de relevante niet-naleving al heeft gemeld? Bijvoorbeeld doordat ze ernaast stonden toen die ander met de bevoegde instantie belde. Heeft een andere accountant de relevante niet-naleving al gemeld? Dan mogen accountants ervan uitgaan dat die dat goed heeft gedaan. Twijfelen ze hieraan? Dan melden ze de relevante niet-naleving toch nog zelf en wel onmiddellijk! Er is in deze situatie namelijk geen tijd om eerst na te gaan of een melding juist en volledig is.

Paragraaf 3 Relevante niet-naleving bij de eigen organisatie

Wie moeten paragraaf 3 toepassen?

Het volgende schema laat zien welke artikelen gelden voor accountants die zich bewust worden van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie. De artikelen in paragraaf 3 vormen de 'normale procedure' van de NV NOCLAR. Het kan dat een andere accountant al reageert of dat de eigen organisatie zelf een procedure heeft om op de relevante niet-naleving te reageren. Voor die situaties gelden andere regels (artikel 4, tweede lid, en artikel 5). Accountants die deze regels mogen toepassen, hoeven niet te reageren volgens paragraaf 3 van de NV NOCLAR. In de situatie van artikel 6 doen accountants onmiddellijk een melding bij een bevoegde instantie. Er is dan geen tijd om de normale procedure te volgen. Artikel 17 is overgangsrecht.

Wie / Waar relevante niet-naleving	Paragraaf 1 en 2	Paragraaf 3	Paragraaf 4	Paragraaf 5
Accountant met senior-positie bij de eigen organisatie	artikelen 1 tot en met 3 en mogelijk artikelen 4 t/m 6	alle artikelen		artikel 17
Accountant zonder senior-positie bij de eigen organisatie	artikelen 1 tot en met 3 en mogelijk artikelen 4 t/m 6	artikel 7, eerste en tweede lid		artikel 17

Tabel 2 Welke artikelen gelden voor welke accountant (relevante niet-naleving bij de eigen organisatie)?

Artikel 7

Wie moeten artikel 7 toepassen?

- Accountants in een *senior-positie* passen heel artikel 7 toe. Ze hoeven niet altijd een direct leidinggevende te hebben. In dat geval gelden het eerste en tweede lid niet voor hen;
- Accountants die *geen senior-positie* hebben, hoeven alleen de eerste twee leden van artikel 7 toe te passen. Ze mogen het derde lid wel toepassen.

Wat moeten accountants doen?

Accountants bespreken de relevante niet-naleving binnen de eigen organisatie. Met wie ze de relevante niet-naleving bespreken, hangt af van hun positie.

Let op!

Zijn er zwaarwegende belangen om de relevante niet-naleving *niet* te bespreken met bepaalde personen binnen de eigen organisatie? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Dan bespreken accountants de relevante niet-naleving *niet* met hen. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

Relevante niet-naleving met de direct leidinggevende bespreken (eerste lid)

Accountants bespreken de relevante niet-naleving met hun direct leidinggevende. Misschien heeft die een verklaring. Mogelijk vinden ze daarna dat er toch geen relevante niet-naleving is. Dan hoeven ze niets meer te doen. Vinden ze dat de eigen organisatie wat aan de relevante niet-naleving moet doen? Dan bespreken accountants ook de vraag 'hoe verder?' Dit zorgt er mogelijk voor dat de direct leidinggevende de relevante niet-naleving laat onderzoeken. En dat de eigen organisatie alle maatregelen neemt die in deze situatie nodig zijn.

Direct leidinggevende betrokken (tweede lid)?

Lijkt de direct leidinggevende bij de relevante niet-naleving betrokken? Dan kan het toch goed zijn om de relevante niet-naleving met hem te bespreken (hoor en wederhoor). Natuurlijk is dit niet verstandig als dit er waarschijnlijk toe leidt dat deze persoon het opsporen moeilijker of onmogelijk maakt. Accountants bespreken de relevante niet-naleving dan *niet* met hun direct leidinggevende of ze doen dit later. Dit zijn namelijk zwaarwegende belangen die zich tegen bespreken verzetten (artikel 4, derde lid).

(Tweede lid, onderdeel a) Bespreken accountants de relevante niet-naleving *niet* met hun direct leidinggevende? Dan bespreken ze deze wél met de direct leidinggevende van *hun* direct leidinggevende. Vermoeden ze dat die ook bij de relevante niet-naleving betrokken is? Of dat meer personen betrokken zijn in de hiërarchische lijn om verantwoording aan af te leggen? Dan bespreken ze de relevante niet-naleving met een andere leidinggevende. Dit kan iemand uit dezelfde hiërarchische lijn zijn maar dit hoeft niet. Ook kunnen ze de relevante niet-naleving met bijvoorbeeld een compliance officer bespreken. Accountants beoordelen zelf met wie ze in dit geval het best de relevante niet-naleving kunnen bespreken. Ze passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af met wie een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde de relevante niet-naleving waarschijnlijk zou bespreken.

(Tweede lid, onderdeel b) Vermoeden accountants pas *na* het gesprek met hun direct leidinggevende dat die betrokken is? Dan bespreken ze de relevante niet-naleving *ook* met *zijn* direct leidinggevende. Wat bij artikel 7, tweede lid, onderdeel a, staat over mogelijke betrokkenheid, geldt hier ook.

Accountants in een senior-positie?

Accountants in een senior-positie bespreken de relevante niet-naleving *ook* met het management en met de met governance belaste personen van de eigen organisatie. Of ze zorgen ervoor dat een ander dit doet (artikel 7, derde lid). Er zijn drie situaties mogelijk:

- Hebben ze zelf toegang tot het management en de met governance belaste personen? Dan ligt het voor de hand dat ze de relevante niet-naleving meteen zelf met hen bespreken;
- Laten ze een ander dit doen? Dan stellen ze vast of die ander dit inderdaad heeft gedaan;
- Blijkt die ander dit toch niet te hebben gedaan of twijfelen ze hieraan? Dan bespreken ze de relevante niet-naleving toch nog zelf met het management en met de met governance belaste personen.

Vinden accountants in een senior-positie het nodig dat de eigen organisatie maatregelen neemt? Kunnen ze deze maatregelen vanuit hun eigen positie redelijkerwijs niet zelf nemen? Dan ligt het voor de hand dat ze aandringen op deze maatregelen in het gesprek met het management of met de met governance belaste personen. Of ze zorgen ervoor dat een ander bij hen daarop aandringt.

Hoe verder?

Accountants in een *senior-positie* nemen maatregelen als dit nodig is (artikel 8).

Accountants die *geen senior-positie* hebben zijn nu klaar. Ze mogen wel meer doen.

Artikel 8

Wie moeten artikel 8 toepassen?

Alleen accountants in een *senior-positie* moeten artikel 8 toepassen. Dit hoeft alleen als maatregelen nodig zijn.

Wat moeten accountants doen?

Accountants nemen de maatregelen die nodig zijn en die ze zelf kunnen nemen. Zijn maatregelen nodig die ze niet zelf kunnen nemen? Dan dringen ze bij anderen binnen de eigen organisatie erop aan om die maatregelen te nemen.

Maatregelen in de onderdelen a tot en met d?

Artikel 8 noemt verschillende soorten maatregelen. Welke maatregelen nodig zijn, hangt van de situatie af. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af welke maatregelen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk verwacht. Enkele opmerkingen over deze maatregelen:

- Soms zijn meerdere soorten maatregelen nodig. 'Of' in onderdeel c betekent 'en/of';
- De maatregelen in de onderdelen a en d hoeven geen alternatieven van elkaar te zijn. Soms zijn beide soorten maatregelen nodig: maatregelen die een dreigende niet-naleving voorkomen (onderdeel a) én maatregelen die voorkomen dat deze relevante niet-naleving nog eens dreigt (onderdeel d);
- De maatregelen in onderdeel b zijn erop gericht de situatie te herstellen. Deze maatregelen moeten de gevolgen van een niet-naleving zo veel mogelijk wegnemen. Ze moeten er ook toe leiden dat de eigen organisatie weer volgens de wet- en regelgeving handelt;
- De maatregel in onderdeel c is geen meldplicht voor accountants. Onderdeel c gaat over de situatie dat *de eigen organisatie* een meldplicht heeft. De eigen organisatie moet dus melden. Heeft de eigen organisatie een accountant in een senior-positie aangewezen om dit soort meldingen te doen? Dan doet die dat. Hij doet dat dan *namens* de eigen organisatie en volgens de wet- en regelgeving die op *de eigen organisatie* van toepassing is. Heeft de eigen organisatie een andere persoon hiervoor aangewezen? Dan dringen accountants bij die persoon erop aan om de relevante niet-naleving te melden. Is dat vanuit hun positie redelijkerwijs niet mogelijk? Dan proberen ze van de met governance belaste personen instemming te krijgen om die persoon de relevante niet-naleving te laten melden.

'Redelijkerwijs te nemen maatregelen'?

Het hangt van hun precieze positie af welke maatregelen accountants redelijkerwijs kunnen nemen. Die positie brengt meestal bepaalde bevoegdheden mee. Ze nemen die maatregelen die ze in hun positie en met hun bevoegdheden kunnen nemen. Ze kunnen deze maatregelen zelf nemen. Of ze laten een ander deze maatregelen nemen. Dan moeten ze die ander daar opdracht toe kunnen geven.

Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen welke maatregelen ze redelijkerwijs kunnen nemen vanuit hun positie. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht dat ze deze maatregelen nemen.

Geven accountants een ander opdracht om maatregelen te nemen? Dan stellen ze vast of die ander dit inderdaad heeft gedaan. Ze moeten namelijk achteraf kunnen uitleggen dat ze alle maatregelen hebben genomen die ze redelijkerwijs konden nemen. Blijkt die ander toch geen maatregelen te hebben genomen of onvoldoende maatregelen? Dan nemen ze deze maatregelen toch nog zelf.

Wat als accountants maatregelen niet kunnen nemen?

Zijn maatregelen nodig die accountants redelijkerwijs niet zelf kunnen nemen of niet door een ander kunnen laten nemen? Dan dringen ze bij anderen binnen de eigen organisatie erop aan om deze maatregelen te nemen. Ze kunnen dit in elk geval doen bij de personen met wie ze de relevante niet-naleving bespreken. Nemen die personen die maatregelen niet en geven ze ook anderen daar geen opdracht voor? Dan proberen accountants instemming te krijgen van de met governance belaste personen om die maatregelen te laten nemen. Dit is dan een maatregel die ze redelijkerwijs wel kunnen nemen.

Let op!

Zijn er zwaarwegende belangen om de relevante niet-naleving *niet* te bespreken met bepaalde personen binnen de eigen organisatie? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Dan dringen accountants *niet* bij hen op maatregelen aan. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

Overleg toegestaan?

Accountants mogen overleggen of ze maatregelen moeten nemen en zo ja welke. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Mogen accountants overleggen?' in de toelichting op artikel 3. Wat daar staat, geldt hier ook.

Hoe verder?

Hebben accountants bij anderen moeten aandringen om maatregelen te nemen? Dan moeten ze beoordelen of hun eigen organisatie passend heeft gereageerd (artikel 10). Ze moeten ook beoordelen of ze zelf nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen (artikel 11). Ze beoordelen daarnaast of ze andere accountants moeten informeren (artikel 9).

Hebben accountants zelf *alle* maatregelen genomen of laten nemen die in deze situatie nodig zijn? Dan zijn ze klaar. Er is geen aanleiding om de reactie van de eigen organisatie te beoordelen. De eigen organisatie heeft namelijk, via hen, op tijd en passend gereageerd. Accountants hoeven ook niet te beoordelen of ze nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen. Ze hebben al alles gedaan wat in het algemeen belang van hen mocht worden verwacht.

Artikel 9

Wie moeten artikel 9 toepassen?

Alleen accountants in een *senior-positie* moeten artikel 9 toepassen. Ze passen artikel 9 alleen toe in de situatie die voldoet aan de volgende voorwaarden:

- Ze *weten* dat een andere accountant 'van buiten de eigen organisatie' een opdracht uitvoert waarvoor het 'van belang' is om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn; én
- Ze *weten* dat de eigen organisatie die andere accountant *nog niet zelf heeft geïnformeerd* en ze *verwachten* dat de eigen organisatie dit niet op tijd doet.

'Eindverantwoordelijke accountants van buiten de eigen organisatie'? Een eindverantwoordelijke accountant¹⁵ van buiten de eigen organisatie werkt bij een andere organisatie dan de eigen organisatie van de accountant in een senior-positie. De eigen organisatie is cliënt van een eindverantwoordelijke accountant van buiten de eigen organisatie. Een eindverantwoordelijke accountant van buiten de eigen organisatie is bijvoorbeeld een accountant die de wettelijke controle van de jaarrekening uitvoert of een accountant die een subsidieverantwoording controleert.

¹⁵ *Eindverantwoordelijke accountant*: 'accountant die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance- of aan assurance verwante opdracht onder toepassing van de NV COS en de accountantsverklaring ondertekent' (definitie in artikel 1 van de NVKS).

Wat moeten accountants doen?

In deze situatie informeren accountants de eindverantwoordelijke accountants van buiten de eigen organisatie over de relevante niet-naleving. Door deze accountants te informeren, 'worden die zich bewust van informatie die op een relevante niet-naleving wijst' (artikel 2). Deze accountants reageren ook weer op de relevante niet-naleving. Nederlandse accountants doen dit volgens de NV NOCLAR. Volgens de regels die gelden voor een relevante niet-naleving bij de cliënt. Buitenlandse accountants hebben mogelijk hun eigen regels.

Let op!

Zijn er zwaarwegende belangen om de relevante niet-naleving *niet* te bespreken met andere accountants? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Dan bespreken accountants de relevante niet-naleving *niet* met hen. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

Geen onderzoeksplicht

Accountants hoeven niet te onderzoeken of accountants van buiten de eigen organisatie bij hen opdrachten uitvoeren. Ze hoeven alleen de accountants te informeren waarvan ze weten dat die een opdracht uitvoeren.

Let op!

Als de eigen organisatie een wettelijke controle moet laten uitvoeren, ligt dit anders! U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Wettelijke controle?' verderop in de toelichting op dit artikel.

'Van belang'?

Wanneer is het voor eindverantwoordelijke accountants van buiten de eigen organisatie van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte zijn? Als ze daarmee fouten in de uitvoering of in de uitkomst van *hun* opdracht kunnen voorkomen. Helemaal als het waarschijnlijk is dat ook gebruikers van buiten de eigen organisatie op het resultaat van deze opdracht afgaan. Dit is bijvoorbeeld het geval bij een controleopdracht van de jaarrekening. Accountants die op de hoogte zijn, kunnen beoordelen wat de mogelijke gevolgen voor hun opdracht zijn. Ze kunnen met de relevante niet-naleving rekening houden. Accountants in een senior-positie passen professionele oordeelsvorming toe, als ze zich afvragen of deze informatie van belang is voor een eindverantwoordelijke accountant van buiten de eigen organisatie. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht dat ze hem informeren. Hierbij past ook de vraag wie naast de eigen organisatie belang heeft bij de uitkomst van de opdracht.

Wettelijke controle?

Als de eigen organisatie een wettelijke controle moet laten uitvoeren, dan weten accountants dat. De NV NOCLAR gaan ervan uit dat ze dan ook weten wie daar eindverantwoordelijk voor is: wie de externe accountant is volgens de Wta. Weten ze dat hun eigen organisatie de externe accountant nog niet heeft geïnformeerd en verwachten ze dat deze dit niet op tijd doet? Dan informeren ze de externe accountant zelf. Het is voor een externe accountant namelijk altijd van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn. Hierdoor stellen ze de externe accountant ook in staat om Standaard 250 van de NV COS na te leven.

Vrijwillige controle van de jaarrekening?

Als de eigen organisatie een accountant een vrijwillige controle van de jaarrekening laat uitvoeren, geldt bijna hetzelfde als wanneer de eigen organisatie een wettelijke controle moet laten uitvoeren. Wat is het verschil? Accountants hoeven niet te weten dat hun eigen organisatie een vrijwillige controle van de jaarrekening laat uitvoeren. Wat als ze dit wel weten? Dan informeren ze die accountant zelf. Dit moet als ze weten dat de eigen organisatie dit nog niet heeft gedaan en als ze verwachten dat de eigen organisatie dit niet op tijd doet.

Beoordelings- of samenstelopdrachten?

Zijn er eindverantwoordelijke accountants van buiten de eigen organisatie die een beoordelings- of samenstelstelopdracht van financiële informatie uitvoeren bij de organisatie van een accountant in een senior-positie?

Het is voor deze accountants meestal ook van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn. Accountants in een senior-positie passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich

afvragen of ze hen moeten informeren. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit waarschijnlijk van hen verwacht.

Niet in strijd met geheimhoudingsplicht

Accountants die volgens artikel 9 andere accountants informeren, handelen niet in strijd met hun plicht om vertrouwelijke informatie geheim te houden. Artikel 9 is een uitzondering op deze plicht. U kunt hier meer over lezen in paragraaf 2 van deze toelichting onder het kopje 'Uitzondering op geheimhouding'.

Waarom niet meteen zelf andere accountants informeren?

Het is de verantwoordelijkheid van de eigen organisatie om maatregelen te nemen. Daarbij past het dat de eigen organisatie zelf andere accountants informeert.

Artikel 10

Wie moeten artikel 10 toepassen?

Alleen accountants in een *senior-positie* moeten artikel 10 toepassen. Dit is alleen nodig als ze bij anderen binnen de eigen organisatie op maatregelen hebben aangedrongen toen ze artikel 8 toepasten. Ze hoeven artikel 10 dus niet toe te passen op de maatregelen die ze zelf al hebben genomen of anderen hebben laten nemen (artikel 8).

Wat moeten accountants doen?

Accountants beoordelen of de eigen organisatie passend heeft gereageerd of passend reageert. In het tweede lid van artikel 10 staan zaken die ze in elk geval in hun beoordeling meenemen.

Eenmalige beoordeling of vaker?

Het hangt van de situatie af of accountants de reactie van de eigen organisatie eenmalig beoordelen of dat ze dit vaker doen. Voeren ze deze beoordeling uit terwijl de eigen organisatie nog bezig is met een onderzoek naar de relevante niet-naleving? Of is deze nog bezig met maatregelen nemen? Dan blijven accountants in de gaten houden of de eigen organisatie doet wat die zou moeten doen. Accountants moeten namelijk ook beoordelen of de eigen organisatie inderdaad alle maatregelen heeft genomen die nodig zijn. Wanneer beoordelen accountants voor het eerst of de eigen organisatie passend heeft gereageerd of passend reageert? Ook dat hangt van de situatie af. Is het nodig dat hun eigen organisatie opschiet? Dan ligt het voor de hand dat ze dit snel gaan beoordelen.

'Passend reageren'?

Het hangt van de situatie af wat passend reageren is. Heeft de eigen organisatie alle maatregelen genomen die nodig en redelijkerwijs mogelijk zijn? Dan heeft de eigen organisatie passend gereageerd. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van de eigen organisatie verwacht. Welke maatregelen zou de eigen organisatie moeten en kunnen nemen, en op welk moment? Vragen die accountants zich stellen zijn bijvoorbeeld:

- Neemt de eigen organisatie alle maatregelen die in deze situatie nodig en redelijkerwijs mogelijk zijn?
- Zorgen de maatregelen er bijvoorbeeld voor dat een dreigende niet-naleving geen echte niet-naleving wordt? Of dat schade wordt voorkomen of wordt beperkt? Of dat de relevante niet-naleving zich niet zal herhalen?
- Meldt de eigen organisatie de relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie als zij de relevante niet-naleving volgens wet- en regelgeving zou moeten melden?

Hoe verder?

Of accountants zelf nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen, hangt af van hoe hun eigen organisatie reageert. Heeft de eigen organisatie niet passend gereageerd? Dan moeten ze artikel 11 toepassen. Heeft de eigen organisatie wel passend gereageerd? Dan zijn ze klaar.

Artikel 11

Wie moeten artikel 11 toepassen?

Alleen accountants in een *senior-positie* moeten artikel 11 toepassen. Dit is alleen nodig als ze hebben vastgesteld dat de eigen organisatie niet passend heeft gereageerd of niet passend reageert.

Wat moeten accountants doen?

Accountants beoordelen of zij *zelf* nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen (eerste lid). Oordelen ze dat dit nodig is? Dan nemen ze deze maatregelen (tweede lid). Accountants informeren de eigen organisatie als ze een melding gaan doen bij een bevoegde instantie (derde lid).

Zelf maatregelen in het algemeen belang nemen?

Het gaat om maatregelen die accountants vanuit hun positie redelijkerwijs niet *namens* de eigen organisatie konden nemen toen ze artikel 8 toepasten. Het zijn maatregelen die ze redelijkerwijs wel kunnen nemen vanuit hun persoonlijke verantwoordelijkheid als accountant. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of zij nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen en zo ja welke. Ze vragen zich dan ook af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht. Vragen die accountants zich stellen zijn bijvoorbeeld:

- Zijn maatregelen dringend nodig?
- Heeft de eigen organisatie meld- of andere medewerkingsverplichtingen volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Komt de eigen organisatie deze wettelijke plichten na?
- Is het niet-naleven van wet- en regelgeving in aanzienlijke mate doorgewerkt in de bedrijfscultuur van de eigen organisatie?
- Hebben accountants nog voldoende vertrouwen in de integriteit van de personen in het management en van de met governance belaste personen?
- Welke maatregelen kunnen ze redelijkerwijs nemen?

Let op!

Het kan dat direct handelen door een bevoegde instantie inmiddels noodzakelijk lijkt om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken. In dat geval meldt een accountant de relevante niet-naleving onmiddellijk bij die bevoegde instantie volgens artikel 6 van de NV NOCLAR.

Voorbeelden van maatregelen in het algemeen belang

Accountants kunnen bijvoorbeeld zelf het volgende doen als maatregel in het algemeen belang:

- De maatregelen nemen die *de eigen organisatie* zou moeten nemen volgens de wet- en regelgeving die in het geding is. Accountants zouden dit nodig kunnen vinden als de eigen organisatie bijvoorbeeld meldplichten en andere medewerkingsplichten heeft en deze niet nakomt. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Melding als maatregel in het algemeen belang' hierna in de toelichting op dit artikel;
- Cliënten van de eigen organisatie over de relevante niet-naleving informeren. Accountants zouden dit nodig kunnen vinden als de relevante niet-naleving de belangen van deze cliënten raakt;
- De moedermaatschappij van de eigen organisatie over de relevante niet-naleving informeren. Accountants zouden dit nodig kunnen vinden als het voor de moedermaatschappij van belang is om hiervan op de hoogte te zijn.

Melding als maatregel in het algemeen belang?

Moet de eigen organisatie de relevante niet-naleving bijvoorbeeld aan een bevoegde instantie melden maar doet deze dit niet? Dan zou een accountant het nodig kunnen vinden om de relevante niet-naleving *zelf* te melden. De eigen organisatie heeft namelijk niet voor niets een meldplicht volgens de wet. De wetgever heeft het noodzakelijk gevonden dat de bevoegde instantie van de relevante niet-naleving op de hoogte is. Accountants informeren de eigen organisatie dat ze een melding gaan doen (artikel 11, derde lid). Zijn er zwaarwegende belangen waardoor het niet mogelijk is om de eigen organisatie hierover te informeren?

Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Dan informeren accountants de eigen organisatie *niet* dat ze een melding gaan doen. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

Overleg toegestaan?

Accountants mogen overleggen of ze nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen en zo ja welke. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Mogen accountants overleggen?' in de toelichting op artikel 3. Wat daar staat, geldt hier ook.

Paragraaf 4 Relevante niet-naleving bij een cliënt

Wie moeten paragraaf 4 toepassen?

Het volgende schema laat zien welke artikelen gelden voor accountants die zich bewust worden van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij de cliënt. De artikelen in paragraaf 4 vormen de 'normale procedure' van de NV NOCLAR. Het kan dat een andere accountant al reageert of dat de cliënt zelf een procedure heeft om op de relevante niet-naleving te reageren. Voor die situaties gelden andere regels (artikel 4, tweede lid, en artikel 5). Accountants die deze regels mogen toepassen, hoeven niet te reageren volgens paragraaf 4 van de NV NOCLAR. In de situatie van artikel 6 melden accountants een relevante niet-naleving onmiddellijk bij een bevoegde instantie. Er is dan geen tijd om de normale procedure te volgen. Artikel 17 is overgangsrecht.

Wie/ Waar relevante niet-naleving	Paragraaf 1 en 2	Paragraaf 3	Paragraaf 4	Paragraaf 5
Accountant met controleopdracht bij de cliënt	artikelen 1 tot en met 3 en mogelijk artikelen 4 t/m 6		alle artikelen	artikel 17
Accountant met niet-controleopdracht bij de cliënt	artikelen 1 tot en met 3 en mogelijk artikelen 4 t/m 6		alle artikelen met uitzondering van de artikelen 15 en 16, tweede lid	artikel 17

Tabel 3 Welke artikelen gelden voor welke accountant (relevante niet-naleving bij de cliënt)?

Artikel 12

Wie moeten artikel 12 toepassen?

Accountants met een *controleopdracht* en accountants met een *niet-controleopdracht* passen artikel 12 toe.

Wat moeten accountants doen?

Accountants bespreken de relevante niet-naleving met de cliënt.

Let op!

Zijn er zwaarwegende belangen waardoor het niet mogelijk is om de relevante niet-naleving met bepaalde personen bij de cliënt te bespreken? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die onderwerp van de relevante niet-naleving is? Dan bespreken accountants de relevante niet-naleving *niet* met hen. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

Met wie bespreken accountants de relevante niet-naleving?

- Accountants bespreken de relevante niet-naleving in elk geval met hun opdrachtgever;
- Is dit 'passend' in de situatie? Dan bespreken ze de relevante niet-naleving ook met het *management op het 'passende verantwoordelijkheidsniveau'* van de cliënt;
- Is dit 'passend' in de situatie? Dan bespreken ze de relevante niet-naleving ook met de met governance belaste personen van de cliënt;
- Accountants mogen de relevante niet-naleving *daarnaast* met de interne auditfunctie van de cliënt bespreken (tweede lid). Dit mag niet in de plaats komen voor het bespreken van de relevante niet-naleving met de opdrachtgever en als dit passend is, met het management en/of met de met governance belaste personen.

Opmerking

'Of' in onderdeel b van artikel 12 moet worden gelezen als 'en/of'.

Misschien heeft de cliënt een verklaring voor de relevante niet-naleving. Mogelijk vinden accountants na dit gesprek dat er toch geen relevante niet-naleving is. Dan hoeven ze niets meer te doen. Vinden ze dat de cliënt wat aan de relevante niet-naleving moet doen? Dan bespreken accountants ook de vraag 'hoe verder?' Dit zorgt er mogelijk voor dat de cliënt de relevante niet-naleving zal laten onderzoeken en alle maatregelen neemt die in deze situatie nodig zijn. Het ligt voor de hand dat accountants bij hun cliënt daarop aandringen (artikel 13).

Opdrachtgever?

Het ligt voor de hand om de relevante niet-naleving in elk geval met de opdrachtgever te bespreken. De opdrachtgever namens de cliënt kan het management zijn maar dit hoeft niet. Dat verklaart waarom artikel 12 de opdrachtgever noemt naast het management.

Management op het 'passende verantwoordelijkheidsniveau'?

Het hangt van de situatie af wat het passende verantwoordelijkheidsniveau is. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af met wie ze de relevante niet-naleving waarschijnlijk moeten bespreken volgens een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde. In elk geval zijn de volgende zaken hierbij van belang:

- De aard, de omstandigheden en de mogelijke gevolgen van de relevante niet-naleving;
- De soort opdracht. Zijn accountants volgens de NV COS verplicht om de relevante niet-naleving met het management te bespreken? Dan doen ze dat;
- Tot welke personen hebben ze toegang om de relevante niet-naleving mee te bespreken?
- Lijkt het management in staat om de relevante niet-naleving te onderzoeken en de nodige maatregelen te nemen?
- Is het aannemelijk dat sprake is van samenspanning?
- Lijken personen in het management bij de relevante niet-naleving betrokken? Dan is het passende verantwoordelijkheidsniveau een of meer niveaus hoger dan het niveau van de personen die mogelijk betrokken zijn. Het kan dan toch goed zijn om de relevante niet-naleving ook met de mogelijk betrokken personen te bespreken (hoor en wederhoor). Natuurlijk is dit niet verstandig als dit er waarschijnlijk toe leidt dat zij het opsporen moeilijker of onmogelijk maken. Accountants bespreken de relevante niet-naleving dan *niet* met hen of ze doen dit later. Dit zijn namelijk zwaarwegende belangen die zich tegen bespreken verzetten (artikel 4, derde lid);
- Is de cliënt onderdeel van een groep? Dan kan het passende verantwoordelijkheidsniveau het management zijn van de entiteit die overheersende zeggenschap in de cliënt heeft.

Wanneer is het 'passend' om met de met governance belaste personen te spreken?

Het hangt af van de situatie of het passend is om de relevante niet-naleving te bespreken met de met governance belaste personen. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht dat ze de relevante niet-naleving met hen bespreken. In elk geval zijn de volgende zaken hier van belang:

- De aard, de omstandigheden en de mogelijke gevolgen van de relevante niet-naleving;
- De soort opdracht. Zijn accountants volgens de NV COS verplicht om de relevante niet-naleving met de met governance belaste personen te bespreken? Dan doen ze dat;
- Zitten de met governance belaste personen ook in het management? Dan hoeven accountants de relevante niet-naleving niet ook nog apart te bespreken met de met governance belaste personen. Die zijn namelijk al op de hoogte;
- Lijkt het management betrokken? Dan bespreken accountants de relevante niet-naleving *altijd* met de met governance belaste personen. Ze moeten dan wel toegang tot hen hebben;
- Lijken de met governance belaste personen betrokken? Het kan dan toch goed zijn om de relevante niet-naleving met hen te bespreken (hoor en wederhoor). Natuurlijk is dit niet verstandig als dit er waarschijnlijk toe leidt dat zij het opsporen moeilijker of onmogelijk maken. Accountants bespreken de relevante niet-naleving dan *niet* met hen of ze doen dit later. Dit zijn namelijk zwaarwegende belangen die zich tegen bespreken verzetten (artikel 4, derde lid).

Accountants met een niet-controleopdracht?

Voor accountants met een niet-controleopdracht is het niet altijd mogelijk om de relevante niet-naleving met de met governance belaste personen te bespreken.

Artikel 13*Wie moeten artikel 13 toepassen?*

Accountants met een *controleopdracht* en accountants met een *niet-controleopdracht* moeten artikel 13 toepassen. Dit artikel geldt alleen als maatregelen nodig zijn.

Wat moeten accountants doen?

Accountants moeten het volgende doen:

- Ze dringen bij hun opdrachtgever erop aan om alle maatregelen te nemen die nodig zijn. Bespreken ze de relevante niet-naleving ook met het management en/of met de met governance belaste personen van de cliënt (artikel 12)? Dan dringen ze ook bij hen daarop aan (artikel 13, eerste lid);
- Accountants hebben een indruk of hun opdrachtgever zijn verplichtingen volgens wet- en regelgeving kent en begrijpt. Hetzelfde geldt voor personen in het management en de met governance belaste personen, als accountants met hen spreken. Denken ze dat een of meer van deze personen hun verplichtingen onvoldoende kennen of begrijpen? Dan adviseren ze die personen om juridisch advies in te winnen of andere specialistische kennis die in deze situatie nodig is (artikel 13, tweede lid).

Let op!

Zijn er zwaarwegende belangen waardoor het niet mogelijk is om de relevante niet-naleving met bepaalde personen bij de cliënt te bespreken? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Dan dringen accountants *niet* bij hen op maatregelen aan. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

Maatregelen in de onderdelen a tot en met d?

Artikel 13 noemt verschillende soorten maatregelen. Welke maatregelen nodig zijn, hangt van de situatie af. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af welke maatregelen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van de cliënt verwacht. Enkele opmerkingen over deze maatregelen:

- Soms zijn meerdere soorten maatregelen nodig. 'Of' in onderdeel c betekent 'en/of';
- De maatregelen in de onderdelen a en d hoeven geen alternatieven van elkaar te zijn. Soms zijn beide soorten maatregelen nodig: maatregelen die een dreigende niet-naleving voorkomen (onderdeel a) én maatregelen die voorkomen dat deze relevante niet-naleving nog eens dreigt (onderdeel d);
- De maatregelen in onderdeel b zijn erop gericht de situatie te herstellen. Deze maatregelen moeten de gevolgen van een niet-naleving zo veel mogelijk wegnemen. Ze moeten er ook toe leiden dat de cliënt weer volgens de wet- en regelgeving handelt;
- De maatregel in onderdeel c is geen meldplicht voor accountants. Onderdeel c gaat over de situatie dat de cliënt een meldplicht heeft. De cliënt moet dus melden.

Andere accountants met opdrachten?

Mogelijk is de cliënt ook cliënt van andere accountants. Het kan voor die accountants van belang zijn om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn. Het ligt voor de hand dat accountants bij hun cliënt erop aandringen om die andere accountants te informeren. Het kan dat ze die accountants op enig moment zelf moeten informeren (artikel 14).

Hoe verder?

Accountants met een controleopdracht en accountants met een niet-controleopdracht moeten beoordelen of ze zelf nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen (artikel 16). Ze beoordelen daarnaast of ze andere accountants moeten informeren (artikel 14 en bij een controleopdracht ook artikel 15.).

Artikel 14

Wie moeten artikel 14 toepassen?

Accountants met een *controleopdracht* en accountants met een *niet-controleopdracht* moeten artikel 14 toepassen. Ze passen artikel 14 alleen toe in de situatie die voldoet aan de volgende voorwaarden:

- Ze *weten* dat een andere accountant 'van buiten de cliënt' een opdracht uitvoert waarvoor het van belang is om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn; én
- Ze *weten* dat de cliënt die andere accountant *nog niet zelf heeft geïnformeerd* en ze *verwachten* dat de cliënt dit niet op tijd doet.

'Eindverantwoordelijke accountants van buiten de cliënt'?

De cliënt van de accountant met een controleopdracht of met een niet-controleopdracht is ook cliënt van de 'eindverantwoordelijke accountant'¹⁶ van buiten de cliënt'. Een eindverantwoordelijke accountant van buiten de cliënt werkt dus bij een andere organisatie dan die waar de relevante niet-naleving is.

Wat moeten accountants doen?

In deze situatie informeren accountants de eindverantwoordelijke accountants van buiten de cliënt over de relevante niet-naleving. Door deze accountants te informeren, 'worden die zich bewust van informatie die op een relevante niet-naleving wijst' (artikel 2). Deze accountants reageren ook weer op de relevante niet-naleving. Nederlandse accountants doen dit volgens de NV NOCLAR. Buitenlandse accountants hebben mogelijk hun eigen regels.

Let op!

Zijn er zwaarwegende belangen waardoor het niet mogelijk is om de relevante niet-naleving met andere accountants te bespreken? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Dan bespreken accountants de relevante niet-naleving *niet* met hen. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

Geen onderzoeksplicht

Accountants hoeven niet te onderzoeken of er ook andere accountants bij hun cliënt opdrachten uitvoeren. Ze hoeven alleen de accountants te informeren waarvan ze weten dat die een opdracht uitvoeren.

Let op!

Als de cliënt een wettelijke controle moet laten uitvoeren, ligt dit anders! U kunt hier meer over lezen bij vraag 'Wettelijke controle?' verderop in de toelichting op dit artikel.

'Van belang'?

Wanneer is het voor andere accountants van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte zijn? Als ze daarmee fouten in de uitvoering of in de uitkomst van *hun* opdracht kunnen voorkomen. Helemaal als het waarschijnlijk is dat ook gebruikers van buiten de cliënt op het resultaat van deze opdracht afgaan. Dit is bijvoorbeeld het geval bij een controleopdracht van de jaarrekening. Accountants die op de hoogte zijn, kunnen beoordelen wat de mogelijke gevolgen voor hun opdracht zijn. Ze kunnen met de relevante niet-naleving rekening houden. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe, als ze zich afvragen of deze informatie van belang is voor een andere accountant. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht dat ze die ander informeren. Hierbij past ook de vraag wie naast de cliënt belang heeft bij de uitkomst van de opdracht.

Wettelijke controle?

Als de cliënt een wettelijke controle moet laten uitvoeren, dan weten accountants dat. De NV NOCLAR gaan ervan uit dat ze dan ook weten wie daar eindverantwoordelijk voor is: wie de externe accountant is volgens de Wta. Weten ze dat hun cliënt de externe accountant nog niet heeft geïnformeerd en verwachten ze dat de cliënt dit niet op tijd doet? Dan informeren ze de externe accountant zelf. Het is voor een externe accountant namelijk altijd van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn. Hierdoor stellen ze de externe accountant ook in staat om Standaard 250 van de NV COS na te leven.

Vrijwillige controle van de jaarrekening?

Als de cliënt een accountant een vrijwillige controle van de jaarrekening laat uitvoeren, geldt bijna hetzelfde als wanneer de cliënt een wettelijke controle moet laten uitvoeren. Wat is het verschil? Accountants hoeven niet te weten dat de cliënt een vrijwillige controle van de jaarrekening laat uitvoeren. Wat als ze dit wel weten? Dan informeren ze die accountant zelf, Dit moet als ze weten dat de cliënt dit nog niet heeft gedaan en als ze verwachten dat de cliënt dit niet op tijd doet.

Beoordelings- of samenstelopdrachten?

¹⁶ *Eindverantwoordelijke accountant*: 'accountant die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance- of aan assurance verwante opdracht onder toepassing van de NV COS en de accountantsverklaring ondertekent' (definitie in artikel 1 van de NVKS).

Zijn er eindverantwoordelijke accountants van buiten de cliënt die beoordelings- en samenstelopdrachten van financiële informatie uitvoeren bij de cliënt? Het is voor deze accountants meestal ook van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn. Accountants met een controleopdracht of met een niet-controleopdracht passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of ze hen moeten informeren. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit waarschijnlijk van hen verwacht.

Opvolgend accountant?

Mogelijk beëindigen accountants hun opdracht volgens artikel 21, derde lid, van de VGBA, voordat ze de opdracht hebben afgerond. Misschien vraagt de cliënt daarna aan een andere accountant om deze opdracht over te nemen. De voormalige accountant hoeft niet uit te zoeken of dit gebeurt en wie de beoogd opvolgend accountant is. Meldt de opvolgend accountant zich bij de voormalige accountant? Vraagt die of er bezwaren zijn om de opdracht te aanvaarden en uit te voeren? Dan informeert de voormalige accountant de opvolgend accountant over de relevante niet-naleving. Hij doet dit volgens artikel 16, onderdeel e, van de VGBA.

Niet in strijd met geheimhoudingsplicht

Accountants die volgens artikel 14 andere accountants informeren, handelen niet in strijd met hun plicht om vertrouwelijke informatie geheim te houden. Artikel 14 is een uitzondering op deze plicht. U kunt hier meer over lezen in paragraaf 2 van deze toelichting onder het kopje 'Uitzondering op geheimhouding'.

Waarom niet meteen zelf andere accountants informeren?

Het is de verantwoordelijkheid van de cliënt om maatregelen te nemen. Daarbij past het dat de cliënt zelf andere accountants informeert.

Artikel 15

Wie moeten artikel 15 toepassen?

- Accountants van een groepsonderdeel passen het eerste lid toe;
- Accountants die lid zijn van het opdrachtteam op groepsniveau passen het tweede en het derde lid toe.

Opmerking

Het maakt bij artikel 15 niet uit of deze accountants zelf achter een relevante niet-naleving zijn gekomen of dat een ander hen informeerde.

Wat moeten accountants van een groepsonderdeel¹⁷ doen (eerste lid)?

Accountants van een groepsonderdeel voeren bij een groepsonderdeel werkzaamheden uit voor de groepscontrole. Ze informeren het *opdrachtteam op groepsniveau*¹⁸ over de relevante niet-naleving *bij hun groepsonderdeel*¹⁹. Het is voor het opdrachtteam op groepsniveau altijd van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn.

Wat moeten accountants doen die lid zijn van het opdrachtteam op groepsniveau (tweede lid)?

Een accountant die lid is van het opdrachtteam op groepsniveau informeert de accountant van een groepsonderdeel over de relevante niet-naleving. Hij doet dit alleen als deze informatie van belang is voor de werkzaamheden voor de groepscontrole bij dát groepsonderdeel. Accountants die lid zijn van het opdrachtteam op groepsniveau passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of ze een accountant van een groepsonderdeel moeten informeren. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit waarschijnlijk van hen verwacht.

¹⁷ *Accountant van een groepsonderdeel*: 'een accountant die, op verzoek van het opdrachtteam op groepsniveau, ten behoeve van de groepscontrole werkzaamheden uitvoert met betrekking tot financiële informatie die verband houdt met een groepsonderdeel' (definitie in de begrippenlijst van de NV COS).

¹⁸ *Opdrachtteam op groepsniveau*: 'partners, onder wie de opdrachtpartner op groepsniveau, alsmede staf die de algehele aanpak voor de groepscontrole vaststellen, met de accountants van de groepsonderdelen communiceren, werkzaamheden uitvoeren met betrekking tot het consolidatieproces en de conclusies evalueren die worden getrokken uit de controle-informatie als de basis voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten van de groep' (definitie in de begrippenlijst van de NV COS).

¹⁹ *Groepsonderdeel*: 'een entiteit of zakelijke activiteit waarvoor het management op groepsniveau of op het niveau van een groepsonderdeel financiële informatie opstelt die in de financiële overzichten van de groep moet worden opgenomen' (definitie in de begrippenlijst van de NV COS).

Wat moeten accountants doen die lid zijn van het opdrachtteam op groepsniveau (derde lid)?

Een accountant die lid is van het opdrachtteam op groepsniveau informeert eindverantwoordelijke accountants²⁰ die een 'andere' controleopdracht uitvoeren bij een groepsonderdeel. Hij doet dit alleen als de situatie voldoet aan de volgende voorwaarden:

- De eindverantwoordelijke accountants voeren een controleopdracht uit bij een groepsonderdeel waar ook werkzaamheden voor de groepscontrole worden uitgevoerd; én
- De accountant die lid is van het opdrachtteam op groepsniveau weet dat die eindverantwoordelijke accountants bij dat groepsonderdeel een 'andere' controleopdracht uitvoeren waarvoor het van belang is om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn.

Opmerking

De informatieplicht in het derde lid is dus beperkt tot groepsonderdelen waar werkzaamheden voor de groepscontrole worden uitgevoerd.

'Andere' controleopdracht?

Een 'andere' controleopdracht is een controleopdracht die wordt uitgevoerd naast de werkzaamheden voor een groepscontrole. Bijvoorbeeld een statutaire controle van dat groepsonderdeel of een controle van een subsidieverantwoording van dat groepsonderdeel.

Van belang?

Wanneer is het voor eindverantwoordelijke accountants die een andere controleopdracht uitvoeren van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte zijn? Als ze daarmee fouten in de uitvoering of in de uitkomst van hun opdracht kunnen voorkomen. Helemaal als het waarschijnlijk is dat ook gebruikers van buiten het groepsonderdeel op het resultaat van deze opdracht afgaan. Accountants die op de hoogte zijn, kunnen beoordelen wat de mogelijke gevolgen voor hun opdracht zijn. Ze kunnen met de relevante niet-naleving rekening houden. Accountants die lid zijn van het opdrachtteam op groepsniveau passen professionele oordeelsvorming toe, als ze zich afvragen of deze informatie van belang is voor een eindverantwoordelijke accountant die een andere controleopdracht uitvoert bij het groepsonderdeel. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht dat ze die eindverantwoordelijke accountant informeren. Hierbij past ook de vraag wie naast het groepsonderdeel belang heeft bij de uitkomst van de opdracht.

Let op!

Zijn er zwaarwegende belangen waardoor het niet mogelijk is om de relevante niet-naleving met andere accountants te bespreken? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die onderwerp van de relevante niet-naleving is? Dan bespreken accountants de relevante niet-naleving *niet* met hen. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

Waarom andere accountants informeren?

Door andere accountants te informeren, worden die 'zich bewust van informatie die op een relevante niet-naleving wijst' (artikel 2). Deze accountants reageren ook weer op de relevante niet-naleving. Ze gaan inzicht in de situatie krijgen. Ze vragen zich af of ze meer moeten doen. Nederlandse accountants doen dit volgens de NV NOCLAR. Buitenlandse accountants hebben mogelijk hun eigen regels. Wat doen deze accountants?

- Accountants in het opdrachtteam op groepsniveau vragen zich af wat de mogelijke gevolgen voor *de groepscontrole* zijn en of ze meer moeten doen (artikel 3). Als ze meer moeten doen, bespreken ze de relevante niet-naleving *met het management op groepsniveau*, dringen ze daar op maatregelen aan, enzovoort;

²⁰ *Eindverantwoordelijke accountant*: 'accountant die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance- of aan assurance verwante opdracht onder toepassing van de NV COS en de accountantsverklaring ondertekent' (definitie in artikel 1 van de NVKS).

- Accountants van een groepsonderdeel vragen zich af wat de mogelijke gevolgen voor *hun werkzaamheden voor de groepscontrole* zijn en of ze meer moeten doen (artikel 3). Als ze meer moeten doen, bespreken ze de relevante niet-naleving *met het management van 'hun' groepsonderdeel*, dringen ze daar op maatregelen aan, enzovoort;
- Eindverantwoordelijke accountants die een andere controleopdracht uitvoeren bij het groepsonderdeel vragen zich af wat de mogelijke gevolgen zijn voor *hun controleopdracht* (artikel 3). Het groepsonderdeel is hun cliënt. Als ze meer moeten doen, bespreken ze de relevante niet-naleving *met het management van hun cliënt*, dringen ze daar op maatregelen aan, enzovoort;
- Accountants die zijn geïnformeerd, kunnen vervolgens andere accountants met een opdracht bij de cliënt informeren als dit zou moeten volgens artikel 14.

Wat als de cliënt hen al heeft geïnformeerd?

Accountants passen artikel 15 ook toe als hun cliënt deze accountants al heeft geïnformeerd. Dit is een verschil met artikel 14.

Niet in strijd met geheimhoudingsplicht

Accountants die volgens artikel 15 andere accountants informeren, handelen niet in strijd met hun plicht om vertrouwelijke informatie geheim te houden. Artikel 15 is een uitzondering op deze plicht. U kunt hier meer over lezen in paragraaf 2 van deze toelichting onder het kopje 'Uitzondering op geheimhouding'.

Artikel 16

Wie moeten artikel 16 toepassen?

- Accountants met een controleopdracht passen heel artikel 16 toe;
- Accountants met een niet-controleopdracht hoeven alleen het eerste, derde en vierde lid van artikel 16 toe te passen.

Wat moeten accountants doen?

Accountants met een controleopdracht én met een niet-controleopdracht beoordelen of zij *zelf* nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen (eerste lid). Accountants met een *controleopdracht* gaan dan ook na of hun cliënt passend heeft gereageerd of passend reageert op de relevante niet-naleving (tweede lid). U kunt hier meer over lezen onder het kopje 'Accountants met een controleopdracht (tweede lid)' aan het einde van de toelichting op dit artikel.

Accountants die dit nodig vinden, nemen zelf maatregelen. Dit geldt voor accountants met een controleopdracht én met een niet-controleopdracht (derde lid).

Accountants met een niet-controleopdracht?

Als de NV COS accountants met een niet-controleopdracht verplichten om de reactie van hun cliënt te beoordelen, dan doen ze dat. Het ligt voor de hand dat ze die informatie meewegen wanneer ze beoordelen of zij *zélf* nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen volgens het eerste lid van artikel 16.

Maatregelen in het algemeen belang?

Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of ze nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen en zo ja welke. Ze zullen zich dan ook afvragen wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht. Dit hangt ook af van of en zo ja, hoe goed ze kunnen beoordelen hoe de cliënt op de relevante niet-naleving heeft gereageerd. Vragen die accountants zich stellen zijn bijvoorbeeld:

- Zijn maatregelen dringend nodig?
- Heeft de cliënt meldplichten of andere medewerkingsplichten volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Komt de cliënt zijn wettelijke plichten na?
- Is het niet-naleven van wet- en regelgeving in aanzienlijke mate doorgewerkt in de bedrijfscultuur van de cliënt?
- Hebben accountants nog voldoende vertrouwen in de integriteit van de opdrachtgever, de personen in het management en van de met governance belaste personen van de cliënt?
- Welke maatregelen kunnen ze redelijkerwijs nemen?

Let op!

Het kan dat direct handelen door een bevoegde instantie inmiddels noodzakelijk lijkt om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken. In dat geval meldt een accountant de relevante niet-naleving onmiddellijk aan de bevoegde instantie volgens artikel 6 van de NV NOCLAR.

Voorbeelden van maatregelen in het algemeen belang?

Accountants kunnen zelf bijvoorbeeld het volgende doen als maatregel in het algemeen belang:

- De maatregelen nemen die *de cliënt* zou moeten nemen volgens de wet- en regelgeving die in het geding is. Accountants zouden dit nodig kunnen vinden als de cliënt bijvoorbeeld meldplichten of andere medewerkingsplichten heeft en deze niet nakomt. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Melding als maatregel in het algemeen belang?' hierna in de toelichting op dit artikel;
- Cliënten van de cliënt over de relevante niet-naleving informeren. Accountants zouden dit nodig kunnen vinden als de relevante niet-naleving de belangen van deze cliënten raakt;
- De moedermaatschappij van de cliënt over de relevante niet-naleving informeren. Accountants zouden dit nodig kunnen vinden als het voor de moedermaatschappij van belang is om hiervan de op de hoogte te zijn.

Melding als maatregel in het algemeen belang?

Moet de cliënt de relevante niet-naleving bijvoorbeeld aan een bevoegde instantie melden maar doet deze dit niet? Dan zou een accountant het nodig kunnen vinden om de relevante niet-naleving *zelf* te melden. Zijn cliënt heeft namelijk niet voor niets een meldplicht volgens de wet. De wetgever vond het noodzakelijk dat de bevoegde instantie van de relevante niet-naleving op de hoogte is. Accountants informeren de cliënt dat ze een melding gaan doen (artikel 16, vierde lid). Zijn er zwaarwegende belangen waardoor het niet mogelijk is om de cliënt hierover te informeren? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Dan informeren accountants de cliënt *niet* dat ze een melding gaan doen. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

Overleg toegestaan?

Accountants mogen overleggen of ze nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen en zo ja welke. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Mogen accountants overleggen?' in de toelichting op artikel 3. Wat daar staat, geldt hier ook.

Accountants met een controleopdracht (tweede lid)

Accountants met een controleopdracht moeten nagaan of de cliënt *passend heeft gereageerd* of *passend reageert* op de relevante niet-naleving. Als de cliënt passend heeft gereageerd, is het niet nodig om zelf nog maatregelen in het algemeen belang te nemen. Als de cliënt niet passend heeft gereageerd, zouden accountants het nodig kunnen vinden om maatregelen in het algemeen belang te nemen. In het tweede lid staan zaken waar ze in elk geval naar kijken als ze dit nagaan.

Passend reageren?

Het hangt af van de situatie wat passend reageren is. Heeft de cliënt alle maatregelen genomen die nodig en redelijkerwijs mogelijk zijn? Dan heeft de cliënt passend gereageerd. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van de cliënt verwacht. Welke maatregelen zou de cliënt moeten en kunnen nemen, en op welk moment? Vragen die accountants zich stellen zijn bijvoorbeeld:

- Neemt de cliënt alle maatregelen die in deze situatie nodig en redelijkerwijs mogelijk zijn?
- Zorgen de maatregelen er bijvoorbeeld voor dat een dreigende niet-naleving geen echte niet-naleving wordt? Of dat schade wordt voorkomen of wordt beperkt? Of dat de relevante niet-naleving zich niet zal herhalen?
- Meldt de cliënt de relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie als deze de relevante niet-naleving volgens wet- en regelgeving zou moeten melden?

Waarom alleen accountants met een controleopdracht?

Waarom is het tweede lid alleen op accountants met een controleopdracht van toepassing? De NV NOCLAR gaan ervan uit dat accountants met een controleopdracht kunnen nagaan hoe hun cliënt reageert. Want normaal gesproken hebben ze contact met bestuurders en eventuele commissarissen of andere interne toezichthouders van de cliënt.

Accountants met een niet-controleopdracht kunnen dit niet altijd nagaan. Ze hebben niet altijd toegang tot de informatie die daarvoor nodig is.

Paragraaf 5 Slotbepalingen

Artikel 17

Dit artikel regelt het 'overgangsrecht'. Het overgangsrecht regelt volgens welke regels accountants op een relevante niet-naleving moeten reageren wanneer de NV NOCLAR in werking zijn getreden. De NV NOCLAR treden op 1 januari 2019 in werking.

Onderdelen a en b?

Accountants die zich op of na 1 januari 2019 bewust worden van informatie die op een relevante niet-naleving wijst, reageren daarop volgens de NV NOCLAR. Twee opmerkingen hierover:

- In onderdeel a staat een relevante niet-naleving die 'gedeeltelijk' plaatsvindt. Een relevante niet-naleving die op 1 januari 2019 *gedeeltelijk* plaatsvindt, vond voor het eerst plaats vóór 1 januari 2019 en vindt op 1 januari 2019 nog steeds plaats;
- Accountants die zich op of na 1 januari 2019 bewust worden van een relevante niet-naleving die plaatsvond vóór 1 januari 2019 hoeven niet altijd daarop te reageren. Ze moeten dit alleen als de relevante niet-naleving van belang is voor de professionele dienst die ze op dat moment uitvoeren (onderdeel b).

Onderdeel c?

Het kan dat accountants zich vóór 1 januari 2019 bewust worden van informatie die op een relevante niet-naleving wijst. Daar zouden ze dan volgens de VGBA op moeten reageren. Het kan dat ze op 1 januari 2019 nog niet daarmee klaar zijn. Volgens welke regels moeten ze dan reageren? Met ingang van 1 januari 2019 reageren ze volgens deze nadere voorschriften. Daar is één uitzondering op. Ze mogen volgens de VGBA blijven reageren als ze uiterlijk op 31 maart 2019 hiermee klaar zijn.

Artikelen 18 en 19

Geen toelichting.

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
www.nba.nl