

Dit document maakt gebruik van bladwijzers.

Consultatie

Toelichting behorende bij de Nadere voorschriften NOCLAR

09 februari 2018

Consultatieperiode loopt tot 23 maart 2018

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

NBA

Toelichting behorende bij de Nadere voorschriften NOCLAR

Nadere voorschriften:	Toelichting behorende bij de Nadere voorschriften NOCLAR
Van toepassing op:	Accountants in business, intern accountants, overheidsaccountants en openbaar accountants
Onderwerp:	Het handelen van accountants bij niet-naleving van wet- en regelgeving door hun cliënt of eigen organisatie
Datum:	09 februari 2018
Status:	Toelichting behorende bij nadere voorschriften met dwingende bepalingen
Relevante regelgeving:	Nadere voorschriften NOCLAR
Consultatie:	De toelichting behorende bij de Nadere voorschriften NOCLAR is thans in concept. De consultatietermijn loopt tot 23 maart 2018.

Algemeen deel

1 Inleiding

De Nadere voorschriften NOCLAR (NV NOCLAR) schrijven voor wat accountants moeten doen als bij hun eigen organisatie of cliënt wet- en regelgeving niet wordt nageleefd, mogelijk niet wordt nageleefd of dreigt niet te worden nageleefd. Accountants die tijdens het verrichten van een professionele dienst zich bewust worden van informatie die daarop wijst, ondernemen actie daarop. Dit vloeit voort uit hun verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang. Hiermee kan eventuele schade voor belanghebbenden of maatschappelijke schade worden voorkomen of beperkt. De NV NOCLAR zijn als het ware een stappenplan dat accountants helpt op juiste wijze te reageren. Ze maken daarnaast aan het maatschappelijk verkeer duidelijk wat van accountants mag worden verwacht in zulke situaties¹. De NV NOCLAR zijn alleen van toepassing als het gaat om het niet-naleven van de wet- en regelgeving genoemd in artikel 2. Kort gezegd is het algemeen belang in het geding wanneer deze wet- en regelgeving niet wordt nageleefd. Dit wordt verder toegelicht onder artikel 2.

De NV NOCLAR geven invulling aan de voor accountants geldende fundamentele beginselen van professionaliteit en integriteit. Ze vormen een uitwerking van in het bijzonder de artikelen 4 tot en met 8 van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA). In deze toelichting, die formeel geen onderdeel is van de NV NOCLAR, worden uitleg van en achtergronden bij deze nadere voorschriften gegeven.

Het 'zich bewust worden van informatie' heeft op de volgende situaties betrekking:

- een accountant kan rechtstreeks stuiten op informatie die erop wijst dat bij de eigen organisatie of cliënt wet- en regelgeving niet wordt nageleefd, mogelijk niet wordt nageleefd of dreigt niet te worden nageleefd;
- het kan ook zijn dat een derde hem hierover iets meldt of dat hij via andere kanalen hiervan verneemt, via het nieuws bijvoorbeeld.

De VGBA verplicht de accountant professionele oordeelsvorming toe te passen (artikel 21). Zodra een accountant zich bewust wordt van informatie die op een relevante niet-naleving wijst, reageert hij volgens deze nadere voorschriften. Het oordeel of wet- en regelgeving daadwerkelijk niet wordt nageleefd, is uiteraard voorbehouden aan de rechter.

Bij het schrijven van deze nadere voorschriften is gekeken naar de nieuwe regels van de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). Deze regels zijn opgenomen in de Code of Ethics for Professional Accountants (CoE). Ze moeten door alle leden van de International Federation of Accountants (IFAC) worden overgenomen en verwerkt in nationale regelgeving. Dit heeft tot gevolg dat veel buitenlandse accountants aan vergelijkbare regels onderworpen zijn. Waar nodig zijn de regels uit de CoE zodanig aangepast dat zij aansluiten bij de verwachtingen van belanghebbenden in de Nederlandse situatie. De afkorting 'NOCLAR' in de titel van deze nadere voorschriften is gekozen vanuit het oogpunt van (inter)nationale herkenbaarheid. Het gebruik van de afkorting is in navolging van IESBA en staat voor 'Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations', de Engelse term voor het reageren op het niet-voldoen aan wet- en regelgeving.

Net als in de nadere voorschriften wordt in het vervolg van deze toelichting veelal het begrip 'relevante niet-naleving' gebruikt als de tekst betrekking heeft op én een geïdentificeerde niet-naleving én een mogelijke niet-naleving én een dreigende niet-naleving van wet- en regelgeving. Is slechts een van deze situaties bedoeld, dan wordt dit in de tekst van de nadere voorschriften en deze toelichting duidelijk tot uitdrukking gebracht.

2 Voor wie gelden deze regels

De NV NOCLAR gelden voor alle accountants voor zover zij een professionele dienst uitvoeren en zich bewust worden van informatie die erop wijst dat bij hun eigen organisatie of cliënt wet- en regelgeving niet wordt nageleefd, mogelijk niet wordt nageleefd of dreigt niet te worden nageleefd. Als accountants tijdens het verlenen van een professionele dienst zich van dergelijke informatie bewust worden, dan wordt van hen verwacht dat zij daarop reageren. Er is sprake van een professionele

¹ Zie bijvoorbeeld de oproep daartoe van de werkgroep Focus op Fraude en de Monitoring Commissie Accountancy.

dienst² als een accountant bij zijn werkzaamheden de kennis gebruikt of kan gebruiken die hij tijdens zijn studie normaal gesproken zal hebben verkregen.

Net als de VGBA maken deze nadere voorschriften geen onderscheid naar ledengroep. Alle accountants hebben immers een verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang. Wel maken zij, waar aangewezen, een onderscheid naar de omgeving waarin een relevante niet-naleving zich voordoet. Er zijn algemene regels die voor alle accountants gelden (paragrafen 1 en 2). Daar bovenop gelden regels voor accountants die te maken hebben met een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie (paragraaf 3) en regels voor accountants die te maken hebben met een relevante niet-naleving bij een cliënt (paragraaf 4).

De eigen organisatie is de organisatie waarbij een accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden. De regels die voorschrijven hoe te reageren op een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie gelden voor iedere accountant die een professionele dienst uitvoert en binnen de eigen organisatie met een relevante niet-naleving te maken heeft³. Dit kan een intern of overheidsaccountant zijn of een accountant in business (Nederlandse ledengroep). Dit kan ook een openbaar accountant zijn die een relevante niet-naleving binnen zijn accountantspraktijk vermoedt. Op het eerste gezicht lijkt dit een bredere reikwijdte dan de regels in de CoE van IESBA die op accountants in business van toepassing zijn. Onder de CoE echter vallen intern en overheidsaccountants ook onder de definitie van accountant in business. Verder vermeldt de CoE dat ook accountants in public practice te maken kunnen hebben met bedreigingen die voor accountants in business zijn beschreven. Daarmee sluiten deze nadere voorschriften bij de CoE aan.

De regels die voorschrijven hoe te reageren op een relevante niet-naleving bij een cliënt gelden voor iedere accountant die een professionele dienst verleent bij een cliënt. Dit zullen veelal openbaar accountants zijn en accountants in business (Nederlandse ledengroep). Het maakt daarbij niet uit of het een opdracht is die gereguleerd is in de Nadere voorschriften controle en overige standaarden (NV COS) of een overige opdracht. Het kan dus bijvoorbeeld gaan om een openbaar accountant die een controleopdracht doet of een accountant in business die als consultant een overige opdracht uitvoert.

Een intern of overheidsaccountant die in opdracht van zijn eigen organisatie werkzaamheden uitvoert bij een onderdeel dat tot dezelfde onderneming of overheidsinstelling behoort, past de regels toe die voorschrijven hoe te reageren op een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie.

Het kan voorkomen dat een accountant in opdracht van zijn eigen organisatie of cliënt werkzaamheden uitvoert bij een derde partij die geen onderdeel is van de eigen organisatie of cliënt, en hij bij die derde op een relevante niet-naleving stuit. Bijvoorbeeld een intern accountant die een controle uitvoert bij een onderneming waar zijn organisatie een 'right to audit' heeft (denk bijvoorbeeld aan een accountant die werkzaam is bij een verzekeraar en een volmachtkantoor controleert) of een intern accountant die werkzaamheden uitvoert bij een uitbestedingspartner van zijn eigen organisatie. Of – zij het in incidentele gevallen – een overheidsaccountant die bij een derde een subsidieonderzoek uitvoert of deze derde controleert op het naleven van specifieke regels. Of een openbaar accountant die in opdracht van zijn cliënt bij een andere onderneming een due diligence onderzoek uitvoert. In al deze gevallen past de accountant deze nadere voorschriften *niet* toe. De derde partij kwalificeert namelijk niet als eigen organisatie en ook niet als cliënt van de accountant.

Er zijn situaties die wat lastig te beoordelen zijn. Denk aan een intern of overheidsaccountant die in een incidenteel geval een professionele dienst ten behoeve van een cliënt uitvoert. In dat geval zal een accountant – los van de overige implicaties van een dergelijk optreden – zich moeten houden aan de regels die voorschrijven hoe te reageren op een relevante niet-naleving bij een cliënt. In andere

² Professionele diensten zijn 'werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend'. Vakbekwaamheid is 'het beschikken over en kunnen toepassen van de noodzakelijke theoretische kennis van de vakgebieden, genoemd in artikel 2 van het Besluit accountantsopleiding 2013'. Beide begrippen zijn in de VGBA gedefinieerd.

³ In de toelichting op artikel 5 van de VGBA is hierover het volgende vermeld: 'Door de positie die de accountant inneemt in de organisatie waar hij werkzaam is dan wel waaraan hij is verbonden, kan bij derden een bepaald vertrouwen worden opgewekt ten aanzien van het functioneren van deze organisatie. Dit is de reden dat internationale beroepsorganisaties voor het accountantsberoep eraan hechten dat accountants een bijdrage leveren aan het ethisch handelen van de organisatie (zie bijvoorbeeld artikel 300.5 van de CoE). Dit is in artikel 5 uitgewerkt in een concrete norm. Benadrukt wordt dat deze norm in de VGBA zich richt tot iedere accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een organisatie, ongeacht de aard van zijn werkzaamheden.'

situaties is het de vraag in welke rol een accountant optreedt. Denk bijvoorbeeld aan een accountant in business die op interim basis bij een cliënt de functie van controller vervult of een openbaar accountant die tijdelijk als controller wordt ingezet bij een cliënt van de accountantspraktijk. In dergelijke situaties zijn de afspraken met de opdrachtgever leidend voor de beoordeling of de opdrachtgever kwalificeert als eigen organisatie of cliënt. Uit de afspraken met de opdrachtgever kan onder meer worden afgeleid of de accountant zich naar buiten toe presenteert als onderdeel van zijn opdrachtgever. Een dergelijke omstandigheid kan een aanwijzing zijn dat de opdrachtgever kwalificeert als eigen organisatie. De accountant zal echter telkens zelf moeten nagaan welke regels op hem van toepassing zijn en zal zich daarbij moeten laten leiden door zijn professionele oordeelsvorming.

Binnen de regels die gelden voor een specifieke omgeving wordt ook weer onderscheid gemaakt. De regels die voorschrijven hoe te reageren op een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie bestaan uit regels die gelden voor alle accountants, ongeacht hun positie binnen de eigen organisatie, en aanvullende regels voor een accountant met een seniorrol. De aard van de professionele dienst is niet relevant. De regels die voorschrijven hoe te reageren op een relevante niet-naleving bij een cliënt bestaan uit regels voor alle accountants, ongeacht de aard van hun opdracht, en aanvullende regels die onderscheid maken tussen een controleopdracht van financiële overzichten ('controle-opdracht') of een andere opdracht ('niet-controleopdracht'). Dit onderscheid (in beide omgevingen) bepaalt de mate van actie die wordt verlangd.

Accountant in een senior-positie

Van een accountant in een senior-positie wordt vanwege zijn grotere invloed binnen de eigen organisatie meer verwacht dan van een accountant die geen senior-positie heeft. Daarom verlangen deze nadere voorschriften meer van hem. Een accountant bekleedt een senior-positie als hij belangrijke (beleids)beslissingen neemt of als hij significante invloed op die beslissingen kan uitoefenen. Hij dient zelf in te schatten of zijn invloed significant is.

Voorbeelden van een accountant in een senior-positie zijn een algemeen directeur, een financieel directeur, een technisch directeur, een lid van de raad van commissarissen of raad van toezicht of een dagelijks beleidsbepaler van een accountantspraktijk. Het hoofd van een interne accountantsafdeling of interne auditdienst kwalificeert ook als accountant met een seniorpositie.

Het is niet zo dat binnen de eigen organisatie altijd een accountant in een senior-positie werkzaam is. Veel organisaties zullen geen accountant in een senior-positie hebben.

Accountant met controleopdracht

Een controlerend accountant heeft een bijzondere verantwoordelijkheid naar het maatschappelijk verkeer die vaak verder gaat dan bij andere diensten. Deze nadere voorschriften verlangen daarom meer van hem dan van een accountant met een niet-controleopdracht. Het onderscheid houdt ook rekening met de mate waarin een accountant gewoonlijk toegang heeft tot bestuurders en commissarissen/interne toezichthouders van de cliënt en andere informatiebronnen.

3 Hoofdpijnen van de regeling

De NV NOCLAR schrijven voor hoe een accountant moet handelen als hij tijdens het verrichten van een professionele dienst zich bewust wordt van informatie die erop wijst dat bij zijn eigen organisatie of cliënt wet- en regelgeving niet wordt nageleefd, mogelijk niet wordt nageleefd of dreigt niet te worden nageleefd. Globaal kunnen de volgende stappen voor de accountant worden onderscheiden:

- 1 Het verkrijgen van inzicht in de wet- en regelgeving die (mogelijk) niet is nageleefd of dreigt niet te worden nageleefd en in eventuele andere relevante wet- en regelgeving; inzicht in de feiten en omstandigheden van het geval en de mogelijke gevolgen van de relevante niet-naleving.
- 2 Het bespreken van een relevante niet-naleving met de eigen organisatie of cliënt.
- 3 Het treffen van vanuit zijn positie redelijkerwijs te nemen maatregelen bij de eigen organisatie/het aandrigen op maatregelen door de cliënt.
- 4 De beoordeling of de eigen organisatie of de cliënt passend reageert.
- 5 Het besluit van de accountant om zelf maatregelen in het algemeen belang te nemen.
- 6 Het informeren van eindverantwoordelijke accountants van buiten de eigen organisatie of cliënt waarvan de accountant weet dat zij voor de eigen organisatie of cliënt werkzaamheden uitvoeren,

dat het voor hen van belang is om met de relevante niet-naleving bekend te zijn en dat de eigen organisatie of cliënt hen niet tijdig zelf heeft geïnformeerd.

- 7 Het vastleggen van de door de accountant genomen stappen volgens artikel 21, derde lid, van de VGBA.

NB In uitzonderlijke gevallen van een dreigende niet-naleving waarbij acuut ingrijpen noodzakelijk is om aanzienlijke schade te voorkomen of beperken, zit tussen de stappen 1 en 2 nog een extra stap: het direct melden van de dreigende niet naleving bij de bevoegde instantie.

Deze stappen behoeven niet door alle accountants een op een te worden toegepast. Alle accountants passen in beginsel stap 1 toe (artikel 3). Met het verkregen inzicht kunnen zij op basis van de artikelen 2 en 4 bepalen of zij te maken hebben met een relevante niet-naleving die onder de reikwijdte van deze nadere voorschriften valt en zo ja, of deze misschien ook van de toepassing van de paragrafen 2 tot en met 4 van deze nadere voorschriften is uitgesloten. Dit inzicht stelt hen eveneens in staat te beoordelen of het gaat om een dreigende niet-naleving en acuut ingrijpen door de bevoegde instantie noodzakelijk is (artikel 6). De meldplicht bij zo'n dreigende niet-naleving geldt voor alle accountants, dus ongeacht zijn positie binnen de eigen organisatie of de aard van de opdracht voor de cliënt. Deze extra stap wordt in het vervolg van deze paragraaf buiten beschouwing gelaten. Stap 7 geldt ook voor alle accountants en wordt in paragraaf 4 toegelicht.

Accountants die geen senior-positie hebben en zich bewust worden van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie passen alleen de stappen 1 en 2 toe. Accountants met een senior-positie passen voor zover nodig alle stappen toe.

Accountants die zich bewust worden van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij de cliënt passen voor zover nodig alle stappen toe, met dien verstande dat stap 4 niet is voorgeschreven aan accountants met een niet-controleopdracht.

De stappen 2 tot en met 6 zijn nader uitgewerkt in specifieke regels voor een accountant die te maken heeft met een relevante niet-naleving bij zijn eigen organisatie (paragraaf 3) en een accountant die te maken heeft met een relevante niet-naleving bij een cliënt (paragraaf 4). De accountant past dit stappenplan niet toe, als er een Europese verordening of wet- en regelgeving is die op de betreffende situatie is toegesneden en een specifieke handelswijze voorschrijft. In dat geval handelt de accountant volgens de daarin voorgeschreven handelswijze. Dit wordt in paragraaf 6 toegelicht.

In deze nadere voorschriften is ervoor gekozen om naast het bespreken van een geïdentificeerde en dreigende niet-naleving van wet- en regelgeving, het bespreken van een *mogelijke* niet-naleving (waaronder fraude) verplicht te stellen. De term 'mogelijke' leidt ertoe dat de accountant al moet overgaan tot het bespreken van zijn vermoeden als hij zich realiseert dat sprake van een niet-naleving van wet- en regelgeving kan zijn.

Mocht blijken dat de eigen organisatie of de cliënt niet passend op een relevante niet-naleving reageert, dan zal de accountant aan de hand van de artikelen 10 en 11 respectievelijk 16⁴ en 17 moeten vaststellen of maatregelen in het algemeen belang noodzakelijk zijn (waaronder een eventuele melding aan de bevoegde instantie als de eigen organisatie of cliënt een meldplicht heeft). Stelt hij vast dat de situatie dit van hem vereist, dan neemt hij deze maatregelen zelf. Hij kan niet volstaan met het beëindigen van de professionele dienst, het dienstverband of de cliëntrelatie⁵.

In deze nadere voorschriften zijn enkele informatieplichten opgenomen. Op grond van artikel 16 van de VGBA is een accountant in die specifieke situaties vrijgesteld van zijn verplichting tot geheimhouding. Een accountant die te goeder trouw meldt aan een bevoegde instantie of bepaalde andere accountants informeert, zal in beginsel niet snel aansprakelijk zijn voor schade of tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen. Vanzelfsprekend is zorgvuldigheid geboden⁶.

⁴ Artikel 16 is alleen van toepassing op een accountant met een controleopdracht bij de cliënt.

⁵ Artikel 21, tweede lid, van de VGBA: 'Indien de accountant bij een bedreiging niet in staat is een maatregel als bedoeld in het eerste lid te nemen, weigert of beëindigt hij de professionele dienst en beëindigt hij zo nodig de relatie met de organisatie waarvoor hij een professionele dienst uitvoert of uitvoerde.'

⁶ Vanzelfsprekend is het uiteindelijke oordeel aan de rechter.

4 Vastlegging

Deze nadere voorschriften omvatten geen vastleggingsverplichting (stap 7 in paragraaf 3). Hiervoor moet worden teruggevallen op artikel 21, derde lid, van de VGBA⁷. Op grond van die bepaling zal een accountant moeten documenteren als hij een professionele dienst of zijn relatie met de eigen organisatie of cliënt voortzet ondanks het feit dat hij met een relevante niet-naleving te maken heeft. Aangezien het algemeen belang in het geding is en mogelijk sprake is van aanzienlijke schade, zal kritisch over de schouder van de accountant worden meegekeken. Het is dan ook mede in zijn eigen belang dat hij goed vastlegt hoe hij heeft gehandeld bij het adresseren van een relevante niet-naleving om zich achteraf te kunnen verantwoorden. Een goede vastlegging draagt bij aan het vertrouwen in het accountantsberoep en stelt de accountant in staat om zich in rechte te verweren, mocht hij in een gerechtelijke procedure worden betrokken. Het is dan ook raadzaam dat een accountant de motivering van het besluit om niet zelf maatregelen in het algemeen belang te nemen documenteert, zelfs als hij ertoe besluit om een professionele dienst, of zijn relatie met de eigen organisatie of cliënt te beëindigen. Voor meer informatie over de vastleggingsverplichting wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting op artikel 21, derde lid, van de VGBA.

5 (Neven)effecten

Een accountant kan door actief op te treden zodra hij zich bewust wordt van informatie die op een relevante niet-naleving wijst, eventuele schade voor belanghebbenden of maatschappelijke schade voorkomen of beperken.

Een proactieve rol van accountants kan bovendien:

- organisaties waarbij accountants werkzaam zijn of hun cliënten ontmoedigen om wet- en regelgeving niet na te leven;
- het management en de met governance belaste personen aanzetten (eerder) hun verantwoordelijkheid te nemen om het niet-naleven van wet- en regelgeving te voorkomen of zorgvuldig af te handelen;
- het tijdig ingrijpen door autoriteiten ('bevoegde instantie') mogelijk maken om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken.

Door informatie over de relevante niet-naleving te delen met andere accountants van buiten de eigen organisatie of cliënt die daar gelijktijdig opdrachten uitvoeren, kunnen zij voor eventuele fouten worden behoed. Deze nadere voorschriften bewerkstelligen dat eindverantwoordelijke accountants voor wie kennis van de relevante niet-naleving van belang is worden geïnformeerd, als de eigen organisatie of cliënt nalaat dit tijdig zelf te doen. Daar waar de nadere voorschriften een informatieplicht opleggen, wordt dit in de artikelsgewijze toelichting verder uitgelegd.

De bepalingen met betrekking tot het fundamenteel beginsel vertrouwelijkheid geven accountants de mogelijkheid om op verzoek met de opvolgend accountant relevante informatie te delen. Dit geldt dus ook voor informatie over een relevante niet-naleving. Zo wordt voorkomen dat opdrachtgevers zo maar kunnen overstappen naar een minder kritische accountant. Het is dan ook belangrijk dat opvolgend accountants gebruik maken van hun bevoegdheid om bij hun voorganger informatie in te winnen.

6 De verhouding tot andere regelgeving

Het onderscheidende kenmerk van het accountantsberoep is de verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang. Dit betekent niet dat accountants geen rekening mogen houden met belangen van hun werkgever of cliënten maar dat ze wel altijd het algemeen belang voor ogen moeten houden. Met het reageren op een relevante niet-naleving volgens de in paragraaf 3 van deze toelichting beschreven stappen geeft de accountant primair invulling aan de fundamentele beginselen van integriteit en professionaliteit. De reactie van de accountant zal globaal bestaan uit het (laten) informeren van het management of – voor zover dit in zijn rol logisch is – de met governance belaste personen om de gevolgen van een daadwerkelijke niet-naleving ongedaan te maken, te beperken en/of (verdere) schade te voorkomen. Als laatste neemt de accountant – voor zover de situatie daartoe aanleiding geeft en vanuit zijn positie redelijkerwijs mogelijk is – maatregelen in het algemeen

⁷ Artikel 21, derde lid, van de VGBA: 'Indien sprake is van een bedreiging waarbij een maatregel is genomen die ertoe leidt dat de accountant zich houdt aan de fundamentele beginselen legt de accountant de bedreiging, zijn beoordeling, de toegepaste maatregel en zijn conclusie vast teneinde zich tegenover derden te kunnen verantwoorden.'

belang. Zoals eerder aangegeven zal hij dit ook moeten doen als hij op grond van artikel 21 van de VGBA heeft besloten om de professionele dienst of de relatie met zijn eigen organisatie of cliënt te beëindigen.

VGBA

Zoals eerder aangegeven geven deze nadere voorschriften invulling aan de fundamentele beginselen van integriteit en professionaliteit. Een accountant zal daarom bij toepassing van deze nadere voorschriften rekening moeten houden met de VGBA. Hij moet in elk geval het toetsingskader van artikel 21, eerste en tweede lid, van de VGBA toepassen. Hij vraagt zich hierbij af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde van de situatie vindt, rekening houdend met alle omstandigheden die hij weet of behoort te weten⁸.

Deze nadere voorschriften schrijven een aantal specifieke maatregelen voor bij een specifieke bedreiging en zijn in die zin een uitwerking van het toetsingskader uit artikel 21 van de VGBA. De reikwijdte van deze nadere voorschriften is beperkter dan die van de VGBA. Allereerst zijn deze nadere voorschriften beperkt tot een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie of cliënt en dus niet bij andere relaties. Daarnaast hebben ze alleen betrekking op het niet-naleven van wet- en regelgeving:

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

De paragrafen 2 tot en met 4 van deze nadere voorschriften zijn niet van toepassing op een relevante niet-naleving die weliswaar onder de reikwijdte van deze nadere voorschriften vallen maar waarvan de accountant heeft vastgesteld dat deze duidelijk onbetekenend is (artikel 4, eerste lid).

In de volgende voorbeelden zijn deze nadere voorschriften in het geheel niet van toepassing. Doordat de accountant niet in de positie is om bij de ander normconform gedrag af te dwingen en het maatschappelijk verkeer in deze situaties niet snel betrokkenheid van de accountant zal veronderstellen, is het aannemelijk dat hij ook op grond van de VGBA geen opvolging aan de relevante niet-naleving behoeft te geven:

- De accountant die in privé als klant van een schilder hoort dat de schilder ook bereid is zich zwart te laten betalen voor zijn klus bij de accountant, zolang de accountant de opdracht maar niet onder deze betalingsvoorwaarde accepteert.
- De accountant die lid is van een voetbalvereniging en vermoedt dat zwart wordt ingekocht ten behoeve van de kantine, zolang hij er maar geen actieve rol in speelt of er formeel verantwoordelijk voor is.
- De accountant die namens een andere opdrachtgever een due diligence uitvoert bij een bepaalde organisatie. Weliswaar stemt hij de feiten af met de organisatie die het object is van het due diligence onderzoek (hoor en wederhoor) maar hij doet dit in de uitvoering van de due diligence-opdracht en niet op basis van deze nadere voorschriften. Uiteraard ligt het gezien de opdracht ook voor de hand dat hij zijn opdrachtgever informeert.

Het bovenstaande neemt niet weg dat er uitzonderlijke situaties kunnen zijn waarbij toch actie wordt verwacht, op grond van de VGBA of andere regelgeving. Een accountant kan dus niet volstaan met het enkel toetsen van de feiten en omstandigheden aan deze nadere voorschriften

Op grond van artikel 21, derde lid, van de VGBA zal een accountant moeten documenteren als hij ondanks een relevante niet-naleving de professionele dienst of zijn relatie met de eigen organisatie of cliënt voortzet. Dit is hiervoor in paragraaf 4 toegelicht.

EU-verordening, Wta en Bta

Voor de toepassing van deze nadere voorschriften dient de accountant tevens de verhouding met andere regelgeving voor ogen te houden. Hij zal telkens moeten onderzoeken of er Europese

⁸ Zie artikel 20 van de VGBA,

wetgeving (verordeningen) of nationale wet- en regelgeving is die juist op de betreffende situatie is toegesneden en een specifieke handelswijze voorschrijft. Is dit het geval, dan handelt de accountant volgens de daarin voorgeschreven handelswijze. Door opvolging te geven aan de acties die daarin zijn voorgeschreven, neemt hij zijn verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang en verplichten deze nadere voorschriften hem niet tot extra acties. De situatie van een acute dreiging wordt verderop in deze paragraaf besproken.

Zo zal een accountant die een wettelijke controle verricht (externe accountant) bij een organisatie van openbaar belang (oob) op grond van artikel 7 van de EU-verordening⁹ onregelmatigheden, waaronder een relevante niet-naleving in de zin van deze nadere voorschriften, moeten melden aan de bevoegde instantie die dergelijke onregelmatigheden onderzoekt wanneer de cliënt de zaak niet zelf onderzoekt. Wanneer het gaat om onregelmatigheden die – onder meer – de toelating van de oob regelen of specifiek de activiteiten van de oob, dan zal een externe accountant op grond van artikel 12 van de EU-verordening ook een melding moeten doen aan de instantie die toezicht houdt op de oob (bijvoorbeeld DNB of AFM). Dit laatste geldt ook voor onregelmatigheden die een bedreiging vormen voor de continuïteit van de oob. Een externe accountant meldt een redelijk vermoeden van fraude van materieel belang bij een wettelijke controlecliënt niet-oob aan opsporingsambtenaren als bedoeld in artikel 141 van het Wetboek van Strafrecht (op grond van artikel 26, tweede lid, van de Wta). Dit doet hij als hij zijn cliënt op dit vermoeden heeft gewezen en die vervolgens nalaat hiernaar onverwijld onderzoek te doen of verdere opvolging hieraan te geven volgens artikel 36 van het Bta. Artikelen 26, tweede lid, van de Wta in samenhang met de artikelen 36 tot en met 38 van het Bta regelen hoe een accountant in een dergelijk geval moet handelen.

Deze voorschriften hebben een aanvullend karakter ten aanzien van voornoemde regelingen. Een accountant die zich bewust is van informatie die wijst op een acute dreiging van een niet-naleving die naar verwachting aanzienlijke schade tot gevolg zal hebben, meldt dit direct bij de bevoegde instantie (artikel 6). Een accountant die een wettelijke controle verricht bij een oob doet dit ook. Het is in het algemeen belang dat aanzienlijke schade wordt voorkomen of beperkt, bijvoorbeeld als de volksgezondheid of de veiligheid van werknemers in het geding is. Door de bevoegde instantie meteen te informeren, kan deze ingrijpen.

Het is goed mogelijk dat een accountant geconfronteerd wordt met wet- en regelgeving die niet hier is benoemd. Afhankelijk van de activiteiten van de entiteit kan een accountant immers te maken krijgen met een hoeveelheid wet- en regelgeving die door zijn eigen organisatie of cliënt moet worden nageleefd. Vanzelfsprekend moet een accountant ook alert zijn op eventuele strijdigheden. Zo zal bijvoorbeeld een accountant die een melding moet doen op grond van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft), geen toepassing mogen geven aan artikel 17, derde lid, van deze nadere voorschriften (zie hierna onder Wwft). Op grond van die bepaling is een accountant in beginsel verplicht zijn cliënt over een (voorgenomen) melding te informeren.

Voor de verhouding van deze nadere voorschriften met de Wet huis voor klokkenluiders wordt verwezen naar paragraaf 5 van deze toelichting en de artikelsgewijze toelichting op artikel 5.

Wwft (en andere wetten die een medewerkingsverplichting voor de accountant regelen)

Wanneer bijzondere wetten of de daarop gebaseerde uitvoeringsbesluiten verplichtingen opleggen aan de accountant, dan zal hij daarnaar moeten handelen. In veel gevallen zullen deze nadere voorschriften een aanvullend karakter hebben. Zo kan het bespreken van een relevante niet-naleving met het management bijvoorbeeld van belang zijn om een beter beeld van de situatie te krijgen. Leidt dit vervolgens tot een vermoeden van een ongebruikelijke transactie, dan zal de accountant vervolgens een melding moeten doen op grond van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft). In een dergelijk geval mag de accountant echter niet aan zijn cliënt laten weten dat hij een melding heeft gedaan of overweegt om een melding te doen.

NV COS

De International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) heeft in oktober 2016 een aantal wijzigingen in de internationale standaarden aangenomen. Deze wijzigingen zorgen ervoor dat de

⁹ 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 (PbEU 2014, L 158).

internationale standaarden aansluiten op de CoE. De gewijzigde internationale standaarden zijn opgenomen in de NV COS en treden gelijktijdig met deze nadere voorschriften in werking.

De bepalingen uit de NV COS richten zich op de uitvoering van de opdracht en kunnen extra eisen bevatten ten opzichte van de NV NOCLAR.

Consultatie

Artikelsgewijs deel

Artikel 1

Artikel 1 definieert een aantal in deze nadere voorschriften gebruikte begrippen. Enkele worden hier toegelicht.

Aanzienlijke schade: of schade aanzienlijk is hangt af van de feiten en omstandigheden van het geval. Het hoeft hier niet per se te gaan om schade die in geld is uit te drukken. Van aanzienlijke schade is bijvoorbeeld sprake bij fraude die grote financiële verliezen voor beleggers tot gevolg heeft, wanneer bij een niet-naleving van veiligheidsnormen de veiligheid van werknemers of de volksgezondheid in het geding is of wanneer bij een niet-naleving van milieuwetgeving het oppervlaktewater ernstig wordt vervuild.

Bevoegde instantie: welke instantie dit is, hangt af van de wet- en regelgeving die niet wordt nageleefd, mogelijk niet wordt nageleefd of dreigt niet te worden nageleefd. Daarin is veelal ook een bevoegde instantie aangewezen. Voorbeelden van bevoegde instanties zijn:

- Openbaar Ministerie (OM), De Nederlandsche Bank (DNB), FIOD Belastingdienst, Autoriteit Consument & Markt (ACM);
- Financiële Intelligence Unit-Nederland (FIU-Nederland), voor een melding van een ongebruikelijke transactie op grond van artikel 16 van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft);
- opsporingsambtenaren als bedoeld in artikel 141 van het Wetboek van Strafvordering, voor een fraudemelding op grond van artikel 26, tweede lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta);
- divisie Inlichtingen- en Opsporingsdienst van de Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit (NVWA-IOD), voor een melding van mogelijke georganiseerde criminaliteit die de integriteit van voedsel aantast, veiligheid van voedsel en consumentenproducten in gevaar brengt of die de gezondheid van dieren en planten schaadt.

Controleopdracht: een wettelijke of een vrijwillige controle van financiële overzichten. Het gaat hier om een opdracht als bedoeld in de standaarden 200-999 van de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS).

Eigen organisatie: de organisatie waarbij een accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden¹⁰. Dit kan een bedrijf, overheidsinstantie of bijvoorbeeld een stichting zijn maar ook een accountantskantoor of accountantsorganisatie.

Management: 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 (definitie in de begrippenlijst van de NV COS).

Met governance belaste personen: 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

¹⁰ De toelichting op artikel 5 van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) legt 'werkzaam bij of verbonden aan' als volgt uit: 'Onder een organisatie waar een accountant werkzaam is wordt niet alleen de werkgever van een accountant in business bedoeld, maar ook een accountantskantoor of accountantsorganisatie. Met 'verbonden aan een organisatie' wordt onder meer bedoeld op de situatie waarin een accountant als partner/(mede)eigenaar verbonden is aan een organisatie respectievelijk een accountant die bij een organisatie als (tijdelijk) functionaris optreedt, bijvoorbeeld een zzp-er als interim-controller of een accountant die als nevenactiviteit penningmeester van een vereniging of stichting is. De organisatie waarbij iemand werkzaam is of waaraan hij is verbonden moet niet puur juridisch beoordeeld worden of beperkt blijven tot de formele werkgever, c.q. juridische entiteit waaraan de accountant verbonden is. Een accountant zal in dit kader ook moeten kijken naar organisaties die met de hiervoor genoemde juridische entiteit zijn verbonden, bijvoorbeeld omdat zij onder gelijke naam opereren of een andere nauwe relatie met elkaar hebben, waardoor een buitenstaander de indruk zou kunnen krijgen dat van dezelfde organisatie sprake is.'

dagelijks bestuur betrokken leden van een governance-orgaan van een entiteit in de private of publieke sector of een eigenaar-bestuurder (definitie in de begrippenlijst van de NV COS).

Niet-naleving: deze definitie is inhoudelijk gelijk aan die in Standaard 250 van de NV COS, met dien verstande dat de definitie in deze nadere voorschriften ook een niet-naleving bij de eigen organisatie omvat. Persoonlijke misdragingen die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de eigen organisatie of cliënt zijn van de definitie van niet-naleving en daarmee van deze nadere voorschriften uitgesloten. Het gaat hier om misdragingen door leden van het management, de met governance belaste personen of andere personen werkzaam bij of verbonden aan de eigen organisatie of cliënt. Standaard 250 noemt als voorbeeld van een persoonlijke misdraging die wél verband houdt met de zakelijke activiteiten, een persoon in een sleutelpositie binnen het management van de cliënt die steekpenningen aanneemt van een leverancier en in ruil daarvoor ervoor zorgt dat deze leverancier diensten aan de cliënt kan leveren. Een persoonlijke misdraging die geen verband houdt met de zakelijke activiteiten is bijvoorbeeld een bewust foutieve aangifte inkomstenbelasting of het zwart bijklussen naast de werkzaamheden voor de entiteit.

Relevante niet-naleving: dit begrip wordt in paragraaf 1 toegelicht.

Senior-positie: dit begrip wordt in paragraaf 2 toegelicht.

Artikel 2

Dit artikel bepaalt de reikwijdte van deze nadere voorschriften. In paragraaf 2 is toegelicht op wie deze nadere voorschriften van toepassing zijn en waarom.

Deze nadere voorschriften hebben alleen betrekking op het niet-naleven van de wet- en regelgeving die in dit artikel is beschreven. Dit is dezelfde wet- en regelgeving als die in Standaard 250. Omwille van de toegankelijkheid van dit artikel is echter voor andere bewoordingen gekozen. De letterlijke tekst in Standaard 250 luidt¹¹:

‘In deze Standaard wordt het volgende onderscheid gemaakt in de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot het naleven van twee verschillende categorieën van wet- en regelgeving:

- a de bepalingen van die wet- en regelgeving die in het algemeen geacht worden van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn, zoals wet- en regelgeving op het gebied van belastingen en pensioenen; en*
- b overige 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 het bedrijf, voor de mogelijkheid van een entiteit om haar activiteiten voort te zetten, dan wel voor het voorkomen van sancties van materieel belang (bijv. het naleven van de voorwaarden van een vergunning voor het uitvoeren van een activiteit, het naleven van door een regelgevende of toezichthoudende instantie gestelde solvabiliteitseisen, of het naleven van regelgeving betreffende het milieu); niet-naleving van dergelijke wet- en regelgeving kan daarom van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten.*

Het niet-naleven van de hierboven bedoelde wet- en regelgeving kan resulteren in boetes, gerechtelijke procedures en andere gevolgen voor de eigen organisatie of cliënt die een materieel effect hebben op hun financiële overzichten. Het niet-naleven van wet- en regelgeving kan eveneens ernstige nadelige gevolgen hebben voor de personen werkzaam bij of verbonden aan de entiteit, andere belanghebbenden of de maatschappij. Denk bij dit laatste bijvoorbeeld aan gevaren voor de volksgezondheid. Deze nadere voorschriften verplichten een accountant te reageren op een relevante niet-naleving van wet- en regelgeving met betrekking tot bijvoorbeeld:

- fraude, corruptie en omkoping;
- witwassen, financiering van terrorisme en opbrengsten van misdrijven;
- effectenmarkten en -handel;
- bancaire diensten en andere financiële producten en diensten;

¹¹ Dit is de tekst van paragraaf 6 zoals opgenomen in de consultatieversie van Standaard 250 die gelijktijdig met de NV NOCLAR zal worden geconsulteerd. Omwille van de leesbaarheid zijn de verwijzingen achterwege gelaten.

- databescherming;
- belasting- en pensioenverplichtingen en –betalingen;
- milieubescherming;
- volksgezondheid en veiligheid.

Artikel 3

In paragraaf 1 is toegelicht wat onder het 'zich bewust worden van informatie' moet worden verstaan. De uitleg is in lijn met Standaard 250. Zodra een accountant zich bewust wordt van informatie die op een relevante niet-naleving wijst, is artikel 3 van toepassing.

Van een accountant wordt verwacht dat hij een relevante niet-naleving herkent, voor zover het gaat om wet- en regelgeving die invloed heeft op het object van zijn professionele dienst. Een accountant kan zich ook bewust worden van informatie die wijst op een relevante niet-naleving van wet- en regelgeving die hij niet behoeft te kennen omdat die wet- en regelgeving geen invloed op het object van zijn werkzaamheden heeft. Ook in het tweede geval gaat de accountant over tot het verkrijgen van inzicht.

Met 'inzicht verkrijgen in' wordt hetzelfde bedoeld als 'nader onderzoek verrichten' in de toelichting op artikel 5 van de VGBA. Een accountant verkrijgt inzicht in de aard, omstandigheden en mogelijke gevolgen van een relevante niet-naleving (onderdeel a). Vanzelfsprekend zal hij beoordelen of het gaat om een relevante niet-naleving van wet- en regelgeving die onder de reikwijdte van deze nadere voorschriften valt. Verder gaat hij na of er wet- en regelgeving is die juist op de betreffende situatie is toegesneden en of die specifieke regels andere eisen stellen dan deze nadere voorschriften. Hij let op eventuele regels die hem zouden verbieden zijn bevindingen met de eigen organisatie of cliënt te bespreken. In het bijzonder gaat hij na of er meldplichten bij bevoegde instanties voor hem bestaan en of hij de eigen organisatie of cliënt wel over een eventuele melding mag informeren. De accountant verkrijgt het inzicht dat voor de verdere toepassing van deze nadere voorschriften noodzakelijk is (onderdeel b). Zo zal hij in geval van een dreigende niet-naleving bezien of acuut ingrijpen door de bevoegde instantie noodzakelijk is waardoor hij gehouden is om direct een melding bij de bevoegde instantie te doen (*zie de artikelsgewijze toelichting op artikel 6*). In andere gevallen zal hij onder meer beoordelen of hij wellicht van de toepassing van de paragrafen 3 of 4 is vrijgesteld (*zie de artikelsgewijze toelichting op artikel 4, eerste en tweede lid, en artikel 5*).

Een relevante niet-naleving die duidelijk onbetekenend is vereist meestal geen of nauwelijks nader onderzoek. Vrijwel meteen zal sprake zijn van het vereiste inzicht. Maar ook als eerst wel uitvoeriger onderzoek nodig is, kan een accountant uiteindelijk concluderen dat het gaat om een relevante niet-naleving die duidelijk onbetekenend is (*zie artikel 4, eerste lid*).

Voor een accountant in een senior-positie die zich bewust is van een relevante niet-naleving binnen zijn eigen organisatie zal het gezien zijn positie waarschijnlijk eenvoudiger zijn om inzicht te verkrijgen dan een accountant die geen senior-positie heeft. Een accountant in een senior-positie zal ook eerder in staat zijn een relevante niet-naleving intern te laten onderzoeken, als dat nodig is om het vereiste inzicht te verkrijgen. Een accountant die een controleopdracht bij een cliënt uitvoert wordt verondersteld meer inzicht te moeten verkrijgen dan een accountant die slechts enkele uren over de vloer komt bij een cliënt voor wie hij bijvoorbeeld advieswerkzaamheden verricht. Een accountant die een controleopdracht uitvoert is immers mede onderworpen aan Standaard 250. Die standaard verplicht hem op voorhand inzicht te verkrijgen in de risico's als gevolg van het niet-naleven van wet- en regelgeving door de cliënt. Hij zal toegang moeten hebben tot meer informatie.

Zoals al uit de toelichting op artikel 5 van de VGBA volgt kan het raadzaam zijn dat de accountant overlegt met een of meer accountants binnen zijn eigen organisatie over zijn inschatting van de situatie. Als dit niet mogelijk is, bijvoorbeeld omdat de betreffende accountant geen collega's binnen zijn organisatie heeft, kan de accountant contact opnemen met een van de vertrouwenspersonen van de NBA, het bureau van de NBA of een gespecialiseerde advocaat. Hoewel artikel 5 van de VGBA beperkt is tot het niet-naleven van wet- en regelgeving door de eigen organisatie, geldt het voorgaande natuurlijk ook voor een accountant die bij een cliënt hiermee te maken heeft.

Artikel 4

De accountant beoordeelt aan de hand van artikel 4 of hij een relevante niet-naleving verder moet oppakken. Als het gaat om een relevante niet-naleving van wet- en regelgeving die in artikel 2 is beschreven, dan zal hij daarop moeten reageren volgens de stappen in, afhankelijk van waar de relevante niet-naleving zich voordoet, paragraaf 3 (eigen organisatie) of paragraaf 4 (cliënt). Hij hoeft niet langer werk te maken van een relevante niet-naleving die duidelijk onbetekenend is (eerste lid) of waarop een andere accountant toereikend reageert of heeft gereageerd (tweede lid). Het derde lid is een generieke uitzonderingsbepaling voor de verschillende informatieplichten die in deze nadere voorschriften zijn opgenomen.

Eerste lid

Een relevante niet-naleving die duidelijk onbetekenend is heeft weinig om het lijf gezien haar aard en (financiële) gevolgen voor de eigen organisatie, cliënt of andere belanghebbenden. Een accountant die vaststelt dat de relevante niet-naleving duidelijk onbetekenend is, hoeft deze nadere voorschriften verder niet toe te passen.

Tweede lid

Op grond van dit lid hoeft een accountant bepaalde stappen niet te nemen die een andere accountant al uitvoert of heeft uitgevoerd. Voorwaarde is dat de accountant op grond van redelijke verwachtingen ervan uit mag gaan dat de andere accountant de relevante niet-naleving op passende wijze oppakt en afhandelt. Deze verwachting kan maar hoeft niet gebaseerd te zijn op een terugkoppeling van de accountant die de relevante niet-naleving adresseert. Ook kan deze verwachting gebaseerd zijn op eerdere ervaringen.

De accountant die er redelijkerwijs op mag vertrouwen dat een andere accountant passend reageert, is niet verplicht om actief vast te stellen dat de ander dit ook daadwerkelijk heeft gedaan. Echter, mocht hij op enig moment bemerken dat die ander niets of onvoldoende heeft gedaan, dan ontslaat deze bepaling hem niet van zijn verantwoordelijkheid een relevante niet-naleving alsnog op te pakken! Zo zal hij een relevante niet-naleving alsnog moeten bespreken, als hij vaststelt dat dit toch niet is gebeurd en zal hij in dat geval alsnog moeten beoordelen of maatregelen in het algemeen belang noodzakelijk zijn. Natuurlijk mag hij daarbij door anderen genomen maatregelen in aanmerking nemen. Heeft de eigen organisatie of cliënt geen of onvoldoende maatregelen genomen, dan neemt hijzelf nog die maatregelen die in het algemeen belang noodzakelijk zijn (artikelen 11 en 17). Een accountant zal zich achteraf moeten kunnen verantwoorden dat een relevante niet-naleving afdoende is geadresseerd. Nadrukkelijk wordt erop gewezen dat voor een vrijstelling van de meldplicht bij een acute dreiging andere eisen gelden (*zie de artikelsgewijze toelichting op artikel 6*).

Accountants kunnen afspraken maken over wie een relevante niet-naleving binnen de eigen organisatie of met de cliënt bespreekt, maatregelen in het algemeen belang neemt, een eventuele melding bij een bevoegde instantie doet, en andere accountants over de relevante niet-naleving informeert. Worden onderling afspraken gemaakt over wie stappen neemt, dan is het raadzaam ook over een terugkoppeling afspraken te maken. In geval van een bijvoorbeeld een controleopdracht bij een cliënt zal uit de verhoudingen binnen het controleteam veelal volgen wie wat doet.

Mogelijk is bekend dat een andere accountant een relevante niet-naleving heeft gemeld volgens een interne procedure (artikel 5). Ook kan het zijn dat een accountant bijvoorbeeld in de krant leest dat een relevante niet-naleving al aan de orde is gesteld. In dit laatste geval zal de accountant eerst moeten vaststellen of het een accountant was die de relevante niet-naleving aan de orde heeft gesteld.

De vastleggingsverplichtingen van artikel 21, derde lid, van de VGBA blijven ongewijzigd gelden (*zie paragraaf 4*). Wel is het zo dat de accountant daarbij gebruik mag maken van een eventuele schriftelijke terugkoppeling die hij van een ander ontvangt. Hij hoeft dan niet alles zelf vast te leggen.

Derde lid

Deze nadere voorschriften omvatten enkele informatieplichten. Deze verplichten de accountant tot het bespreken van een relevante niet-naleving met bepaalde personen binnen de eigen organisatie of cliënt (artikelen 7 en 12); het informeren van eindverantwoordelijke accountants van buiten de eigen

organisatie of cliënt waarvan de accountant weet dat zij voor de eigen organisatie of cliënt werkzaamheden uitvoeren, dat het voor hen van belang is om met de relevante niet-naleving bekend te zijn en dat de eigen organisatie of cliënt hen niet tijdig zelf heeft geïnformeerd (artikelen 9 en 14); het informeren van de groepsaccountant (artikel 15); en het informeren van de eigen organisatie of cliënt over een (voorgenomen) melding bij de bevoegde instantie (artikelen 11 en 17).

Een accountant ziet af van het informeren van een of meer van deze personen of entiteiten, als een wettelijk voorschrift hem dit zou verbieden. Zo zal bijvoorbeeld een accountant die een melding moet doen op grond van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft), zijn cliënt niet mogen informeren over een (voorgenomen) melding (artikel 17, derde lid).

Een accountant informeert deze personen of entiteiten ook niet, als zwaarwegende belangen zich hiertegen verzetten. Van zwaarwegende belangen is bijvoorbeeld sprake als redelijkerwijs mag worden verwacht dat het informeren van mogelijk betrokkenen de veiligheid van personen in gevaar brengt of de waarheidsvinding zal frustreren. Denk bij dit laatste bijvoorbeeld aan het laten verdwijnen van bewijsmateriaal of het op elkaar afstemmen van reacties.

Een accountant die met een dergelijke situatie te maken heeft, komt vanzelfsprekend wel de informatieplichten na waar wettelijke voorschriften of zwaarwegende belangen niet aan in de weg staan.

Artikel 5

Dit artikel is uiteraard alleen van toepassing als er interne meldingsprocedures zijn. Het volgen van een interne procedure komt in beginsel in de plaats van de in de paragrafen 3 en 4 beschreven stappen.

Deze bepaling speelt in op de door de Wet Huis voor klokkenluiders (Whvk) geboden rechten en middelen, met dien verstande dat zij ook betrekking heeft op interne meldingsprocedures die zijn ingesteld hoewel op grond van de Whvk daartoe geen verplichting bestaat. De Whvk biedt rechtsbescherming aan melders van misstanden¹². De Whvk verplicht werkgevers met meer dan 50 werknemers om een procedure vast te stellen voor de wijze waarop binnen de organisatie wordt omgegaan met het melden van een vermoeden van een misstand waarbij het maatschappelijk belang in het geding is. Ingevolge de Whvk moet in de interne procedure worden vastgelegd bij welke daartoe aangewezen functionaris of functionarissen het vermoeden van een misstand kan worden gemeld. Een relevante niet-naleving in de zin van deze nadere voorschriften valt in beginsel tevens onder de reikwijdte van de Whvk en daarop gebaseerde interne procedures. De term 'werknemer' is ruim gedefinieerd en omvat tevens opdrachtnemers. Het kan echter zijn dat de aard van de professionele dienst eraan in de weg staat dat een accountant een misstand meldt via een op grond van de Whvk ingestelde interne procedure. Zo mag worden verwacht dat een accountant die een controleopdracht uitvoert bij een cliënt een (mogelijke) niet-naleving wel met zijn cliënt bespreekt¹³ vanwege de mogelijke gevolgen ervan voor de controleverklaring.

In beginsel is het aan de eigen organisatie of de cliënt zelf om als reactie op de relevante niet-naleving de noodzakelijke maatregelen te nemen. Een accountant in een senior-positie en iedere accountant bij een cliënt zal maatregelen moeten nemen als dit in het algemeen belang noodzakelijk is. Dit zal onder meer aan de orde zijn als de eigen organisatie of cliënt geen of onvoldoende maatregelen neemt, terwijl de situatie hier wel om vraagt. In omvangrijke organisaties kan niet altijd een terugkoppeling worden verwacht van hoe de eigen organisatie of cliënt een relevante niet-naleving afhandelt of heeft afgehandeld. Om dit zoveel mogelijk te ondervangen wordt van accountants verwacht dat zij alleen voor een interne meldingsprocedure kiezen, als zij in de omstandigheden erop mogen vertrouwen dat de procedure in een deugdelijke behandeling van de melding voorziet en, indien nodig, tot de juiste maatregelen leidt.

¹² De Whvk is op 1 juli 2016 in werking getreden. De Whvk heeft een dubbele doelstelling. Enerzijds biedt de Whvk rechtsbescherming aan klokkenluiders en anderzijds beoogt de wet bij te dragen aan de oplossing van maatschappelijke misstanden. Met de Whvk moet het gemakkelijker worden voor werknemers en opdrachtnemers om een misstand te melden en worden zij beter beschermd tegen benadeling. Een klokkenluider mag niet worden benadeeld ten gevolge van het te goeder trouw en naar behoren melden van een vermoeden van een misstand. Onder benadeling vallen onder andere ontslag, demoties, het onthouden van promotie, disciplinaire maatregelen, het opzeggen van de opdracht, maar ook pesten en andere vormen van intimidatie.

¹³ Standaard 250 verplicht hem hiertoe.

Een accountant zal dus telkens overwegen of hij een relevante niet-naleving volgens een interne meldingsprocedure kan laten afhandelen of dat hij zelf moet reageren volgens de stappen in de paragrafen 3 of 4. Hij zal zich afvragen of de interne procedure globaal in dezelfde stappen als deze nadere voorschriften voorziet. In hoeverre een accountant dit kan beoordelen hangt mede af van zijn positie binnen de eigen organisatie of de aard van de opdracht voor een cliënt. Een accountant in een senior-positie zal veelal weten hoe een interne meldingsprocedure binnen zijn eigen organisatie gewoonlijk verloopt. Zijn positie brengt bovendien mee dat hij toegang heeft tot voldoende informatiebronnen om dit te kunnen nagaan. Een accountant zonder senior-positie heeft waarschijnlijk minder zicht hierop en geen of minder informatie om in zijn beoordeling te betrekken. Hij is afhankelijk van bijvoorbeeld eventuele eerdere ervaringen of van wat hij van anderen over een interne meldingsprocedure hoort. Zijn beoordeling zal zich concentreren op de vraag of hij mag verwachten dat iets met zijn melding wordt gedaan. Voor een accountant die maar kortstondig contact heeft met zijn cliënt, zal het waarschijnlijk lastig zijn om een interne meldingsprocedure bij de cliënt te kunnen beoordelen. Het kan zijn dat de aard van de opdracht eraan in de weg staat dat een accountant een misstand meldt via een op grond van de Whvk ingestelde interne procedure. Een accountant die een controleopdracht uitvoert zal niet snel een melding via het loket van zijn cliënt doen.

Een interne procedure volgens de Whvk kent gewoonlijk de mogelijkheid om anoniem te melden. Dit staat de toepassing van artikel 5 niet in de weg. Ten overvloede wordt opgemerkt dat een melding op grond van een interne procedure de accountant niet ontslaat van meldplichten die bij of krachtens andere wet- en regelgeving bestaan (zoals bijvoorbeeld een Wwft-melding).

Paragraaf 2: Acute dreiging

Artikel 6

Eerste lid

Er kunnen zich situaties voordoen waarbij een niet-naleving dreigt en direct ingrijpen door een bevoegde instantie noodzakelijk is om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken. In dat geval zal de accountant de dreigende niet-naleving direct aan de bevoegde instantie moeten melden. Een dergelijke situatie zal zich slechts zelden voordoen. Pas na die melding bespreekt hij de dreigende niet-naleving met zijn eigen organisatie of cliënt, beoordeelt hij hun reactie en past hij, voor zover dit nog nodig is, de overige artikelen in de paragrafen 3 of 4 toe.

Een accountant die op grond van artikel 6 een melding doet bij en eventueel stukken afgeeft aan de bevoegde instantie wordt daarbij niet gehinderd door zijn geheimhouding. Op grond van artikel 16 van de VGBA is hij in deze specifieke situatie van geheimhouding vrijgesteld. Uit de jurisprudentie valt af te leiden dat een accountant die te goeder trouw meldt aan een bevoegde instantie in beginsel niet snel tuchtrechtelijk verwijtbaar handelt of aansprakelijk is voor schade. Vanzelfsprekend is zorgvuldigheid geboden.

Tweede lid

Het is van groot belang dat in een acute situatie een bevoegde instantie zo snel mogelijk wordt geïnformeerd. Dit stelt de bevoegde instantie in staat direct in te grijpen, opdat aanzienlijke schade wordt voorkomen of beperkt. Het kan zijn dat meer accountants op grond van dit artikel een melding doen. De urgentie van de situatie rechtvaardigt dit en biedt geen ruimte voor een uitzonderingsbepaling als in artikel 4, derde lid (er redelijkerwijs op mogen vertrouwen dat een andere accountant toereikend reageert of heeft gereageerd). Alleen als een accountant zelf heeft vastgesteld dat een andere accountant al een melding bij de bevoegde instantie heeft gedaan, mag hij van die melding afzien.

Paragraaf 3 Relevante niet-naleving bij de eigen organisatie

Deze paragraaf geldt alleen voor accountants die te maken hebben met een relevante niet-naleving bij hun eigen organisatie. Voor een accountant die geen senior-positie heeft geldt alleen artikel 7, eerste en tweede lid, 7, derde lid, en de overige artikelen in deze paragraaf zijn alleen op een accountant in een senior-positie van toepassing.

Artikel 7

NB Deze nadere voorschriften bieden ruimte om een relevante niet-naleving volgens een door de eigen organisatie opgestelde procedure te melden (artikel 5).

De eerste twee leden van dit artikel zijn van toepassing op iedere accountant ongeacht zijn positie binnen de eigen organisatie. De accountant die geen senior-positie heeft is daarna klaar. Een accountant in een seniorpositie past aanvullend het derde lid toe. Een accountant die geen direct leidinggevende heeft kan de bepalingen in het eerste en twee lid natuurlijk niet toepassen. Dit kan bij accountants in een senior-positie aan de orde zijn.

Dit artikel verplicht de accountant om een relevante niet-naleving binnen de eigen organisatie aan de orde te stellen. Het bespreken heeft als doel de eigen organisatie de kwestie (verder) te laten oppakken, mocht dit nodig zijn. De accountant bespreekt een relevante niet-naleving niet, als hij eerder zou hebben vastgesteld dat (bijzondere) wetgeving hem dit verbiedt of als zwaarwegende belangen zich hiertegen verzetten (artikel 4, derde lid).

Eerste lid

Op grond van artikel 3 heeft een accountant al enig inzicht verkregen in de aard, de omstandigheden en de mogelijke gevolgen van een relevante niet-naleving. De accountant deelt zijn bevindingen allereerst met zijn direct leidinggevende. Die kan vervolgens zijn reactie geven. Diens reactie stelt de accountant in staat zijn bevindingen te verifiëren en te beoordelen. Voor de direct-leidinggevende kan de bespreking aanleiding zijn om de relevante niet-naleving te laten onderzoeken en verdere opvolging hieraan te geven. Het gesprek met de leidinggevende zal zich met name concentreren op de vraag: hoe nu verder.

Tweede lid

Het kan zijn dat een accountant betrokkenheid van de direct leidinggevende vermoedt of betrokkenheid van meer personen binnen de eigen gezagslijn. In dat geval bespreekt de accountant een relevante niet-naleving met een persoon op het eerstvolgende gezagsniveau die niet betrokken lijkt (tweede lid). Dit kan een persoon buiten de eigen gezagslijn zijn of bijvoorbeeld een compliance officer. Die beoordeling is aan de accountant. In de situatie van onderdeel a vermoedt de accountant van het begin af aan betrokkenheid van zijn direct leidinggevende. In dat geval bespreekt hij de relevante niet-naleving in het geheel niet met de direct leidinggevende. De situatie in onderdeel b is pas aan de orde, als de accountant eerst na de bespreking met zijn direct leidinggevende diens betrokkenheid vermoedt. Vanzelfsprekend is de accountant zorgvuldig als hij de zaak met een persoon op het eerstvolgende gezagsniveau bespreekt. In deze situatie eens te meer, omdat hij zijn direct leidinggevende niet zelf met de relevante niet-naleving heeft geconfronteerd en dus geen hoor en wederhoor heeft toegepast.

Derde lid

Van een accountant in een senior-positie wordt bovendien verwacht dat hij de relevante niet-naleving laat bespreken met het management en de met governance belaste personen. Hij stelt vast of dit is gebeurd. Als blijkt dat dit niet het geval is of de accountant hieraan twijfelt, stelt hij de relevante niet-naleving zelf aan de orde. Het ligt voor de hand dat een accountant in een senior-positie die zelf toegang tot het management en de met governance belaste personen heeft, hen meteen zelf informeert. Oordeelt hij dat de eigen organisatie maatregelen zou moeten nemen om de relevante niet-naleving op adequate wijze te adresseren, dan ligt het voor de hand dat hij in dit gesprek daarop laat aandringen of dat hijzelf bij hen daarop aandringt, als hij vanuit zijn positie redelijkerwijs niet in staat is deze maatregelen zelf te nemen (artikel 8).

Artikel 8

Dit artikel geldt alleen voor een accountant met een senior-positie. Dit artikel is niet van toepassing, als de accountant eerder zou hebben vastgesteld dat (bijzondere) wetgeving hem verbiedt de relevante niet-naleving te bespreken of zwaarwegende belangen zich hiertegen verzetten (artikel 4, derde lid). Als maatregelen niet nodig zijn of de eigen organisatie al voldoende maatregelen heeft genomen, hoeft de accountant dit artikel natuurlijk niet toe te passen.

De maatregelen genoemd in de onderdelen b en c zijn erop gericht de situatie te herstellen. Behalve dat de gevolgen van een relevante niet-naleving zo veel mogelijk moeten worden weggenomen, zullen deze maatregelen ertoe moeten leiden dat de eigen organisatie weer volgens de wet- en regelgeving handelt. De maatregelen in de onderdelen a tot en met d zijn niet per se alternatieven van elkaar. Afhankelijk van de situatie kunnen én maatregelen die de gevolgen van de relevante niet-naleving wegnemen noodzakelijk zijn én maatregelen die herhaling voorkomen.

De verplichting om de 'vanuit zijn positie redelijkerwijs te nemen maatregelen' te treffen betekent dat een accountant *zelf* die maatregelen neemt waartoe hij in zijn positie redelijkerwijs in staat is. Is hij zelf in staat om een of meer van de maatregelen bedoeld in de onderdelen a tot en met d te treffen, dan neemt hij die maatregelen. Is hij weliswaar hiertoe in staat maar laat hij dit aan een ander over omdat dit bijvoorbeeld vanwege de onderlinge taakverdeling meer voor de hand ligt, dan neemt de accountant alsnog deze maatregelen voor zover die ander dit niet doet.

Als een accountant in een senior-positie zelf alle maatregelen neemt of heeft genomen die in de betreffende situatie noodzakelijk zijn, dan heeft hij voldoende gedaan. Er is in dat geval geen noodzaak om de reactie van de eigen organisatie te beoordelen (artikel 10). De eigen organisatie wordt geacht, via hem, passend op de relevante niet-naleving te reageren of te hebben gereageerd. Daarmee is artikel 11 ook niet aan de orde. In de toelichting op de artikelen 10 en 11 wordt hier verder op ingegaan.

Van een accountant in een senior-positie die niet in staat is zelf een of meer van de maatregelen bedoeld in de onderdelen a tot en met d te nemen terwijl dit wel noodzakelijk is, mag worden verwacht dat hij bij anderen binnen de organisatie erop aandringt deze maatregelen te treffen. Hij zal dit in elk geval kunnen doen bij de personen met wie hij een relevante niet-naleving bespreekt (artikel 7). Worden de noodzakelijke maatregelen desondanks niet genomen, dan mag van hem worden verwacht dat hij bij wijze van redelijkerwijs te nemen maatregel probeert om instemming voor die maatregelen te verkrijgen van de met governance belaste personen. Daarnaast zal hij moeten beoordelen of zijn eigen organisatie passend reageert of heeft gereageerd (artikel 10) en, als dit niet het geval is, eventueel zelf maatregelen in het algemeen belang moeten nemen (artikel 11). In de toelichting op de artikelen 10 en 11 wordt hier verder op ingegaan.

Artikel 9

Dit artikel geldt alleen voor een accountant in een senior-positie. Het is in eerste instantie aan de eigen organisatie zelf om accountants van buiten de eigen organisatie die een opdracht uitvoeren bij de organisatie waar de relevante niet-naleving speelt, over de relevante niet-naleving te informeren waar dit voor hen van belang is. Het ligt voor de hand om de eigen organisatie hierop te wijzen. Deze informatieplicht is alleen van toepassing, als een accountant weet dat zijn eigen organisatie hen niet tijdig zelf heeft geïnformeerd terwijl dit nodig is om hen voor fouten in de uitvoering van hun opdracht te behoeden. Hij informeert accountants niet, als hij eerder zou hebben vastgesteld dat (bijzondere) wetgeving hem verbiedt de relevante niet-naleving te bespreken of zwaarwegende belangen zich hiertegen verzetten (artikel 4, derde lid).

Op een accountant in een senior-positie rust geen actieve onderzoeksplicht om te achterhalen of bij zijn eigen organisatie opdrachten worden uitgevoerd en welke accountants van buiten de eigen organisatie daarvoor eindverantwoordelijk zijn. Deze informatieplicht is beperkt tot het informeren van eindverantwoordelijke accountants waarvan de accountant weet dat zij bij zijn organisatie opdrachten uitvoeren. Door eindverantwoordelijke accountants te informeren, worden zij in staat gesteld om inzicht in de situatie te verkrijgen en te beoordelen wat de eventuele consequenties voor hun werkzaamheden zijn. Deze accountants geven op hun beurt opvolging aan de relevante niet-naleving. Nederlandse accountants doen dit volgens deze nadere voorschriften, tenzij bijvoorbeeld de accountant die hen informeerde dit al op adequate wijze heeft gedaan (artikel 4, tweede lid). Buitenlandse accountants hebben mogelijk hun eigen regels.

Een accountant in een senior-positie informeert altijd een accountant die eindverantwoordelijk is voor een wettelijke controle over een relevante niet-naleving, als hij weet dat zijn eigen organisatie hem niet tijdig zelf heeft geïnformeerd hierover. Als de eigen organisatie controleplichtig is, dan is dat bij accountants in een senior-positie bekend en worden zij verondersteld te weten wie daarvoor eindverantwoordelijk is. De informatie is voor de uitvoering van de wettelijke controle altijd relevant gezien de wet- en regelgeving waarop deze nadere voorschriften betrekking hebben (artikel 2).

Eindverantwoordelijke accountants die bij de organisatie een opdracht uitvoeren kunnen bijvoorbeeld ook accountants met een adviesopdracht zijn of accountants die een subsidieverklaring verstrekken. Informatie over een relevante niet-naleving is veelal ook relevant in het kader van beoordelings- en samenstelopdrachten van financiële informatie.

Op grond van artikel 16 van de VGBA is een accountant in deze specifieke situatie vrijgesteld van zijn verplichting tot geheimhouding.

Artikel 10

Dit artikel geldt alleen voor een accountant in een senior-positie. Het eerste lid bepaalt dat hij de reactie van zijn eigen organisatie beoordeelt. Het tweede lid noemt enkele elementen die hij in elk geval beziet. Als tijdig alle maatregelen worden of zijn genomen die in de betreffende situatie noodzakelijk zijn, dan wordt de eigen organisatie geacht passend op de relevante niet-naleving te reageren,

Het kan zijn dat een accountant in een senior-positie op grond van artikel 8 zelf al een of meer van de maatregelen heeft genomen die noodzakelijk zijn om een relevante niet-naleving passend af te handelen. Heeft hij zelf alle maatregelen genomen die in de betreffende situatie noodzakelijk zijn, dan is het niet nodig om de reactie van zijn eigen organisatie te beoordelen. De eigen organisatie wordt geacht, via hem, passend op de relevante niet-naleving te reageren of te hebben gereageerd. Heeft hij geen of slechts enkele van de noodzakelijke maatregelen zelf genomen, dan past hij artikel 10 alleen toe voor het deel dat anderen binnen zijn organisatie op de relevante niet-naleving hebben gereageerd of nog moeten reageren. Daar zal hij bij de toepassing van artikel 8 op hebben aangedrongen (*zie de toelichting op artikel 8*).

Artikel 11

Dit artikel geldt alleen voor een accountant in een senior-positie. Het kan zijn dat een accountant in een senior-positie op grond van artikel 8 zelf al een of meer van de maatregelen heeft genomen die noodzakelijk zijn om een relevante niet-naleving op passende wijze af te handelen. Als de accountant zelf reeds alle maatregelen neemt of heeft genomen die in de betreffende situatie noodzakelijk zijn, dan doet of heeft hij al alles gedaan wat in het algemeen belang van hem mocht worden verwacht. Artikel 11 is in dat geval niet aan de orde. Heeft hij geen of slechts enkele van de noodzakelijke maatregelen zelf genomen, dan past hij artikel 11 alleen toe voor het deel dat anderen binnen zijn organisatie niet passend op de relevante niet-naleving reageren of hebben gereageerd. Het vervolg van de toelichting op dit artikel heeft dus alleen op deze laatste situatie betrekking.

Eerste lid

Een accountant in een senior-positie die vaststelt dat zijn eigen organisatie niet passend reageert of heeft gereageerd, zal onderzoeken of het algemeen belang van hem vereist dat hij zelf maatregelen neemt. Het gaat hier om die noodzakelijke maatregelen die door (anderen binnen) zijn eigen organisatie zouden moeten worden genomen omdat de accountant deze maatregelen niet zelf *namens* de eigen organisatie kan nemen op grond van artikel 8. Hij zal zich daarbij laten leiden door zijn professionele oordeelsvorming. In de eerste plaats zal de accountant nagaan welke verplichtingen op zijn eigen organisatie rusten. Vervolgens zal hij overwegen of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde als bedoeld in artikel 20 van de VGBA van hem verwacht dat hij deze maatregelen neemt.

Bij 'de vanuit zijn positie redelijkerwijs te nemen maatregelen' kan worden gedacht aan het informeren van cliënten van de eigen organisatie. Dit zal onder meer zijn aangewezen als een relevante niet-naleving de belangen van deze cliënten raakt. Ook kan het gaan om wettelijke meldplichten en andere medewerkingsplichten of bevoegdheden die op de eigen organisatie rusten. Deze plichten of bevoegdheden zijn meestal opgenomen in de wet- en regelgeving die in het geding is. In de wet- en regelgeving waarin meldplichten zijn opgenomen zijn in beginsel ook de bevoegde instanties aangewezen. De CoE meldt daarnaast ook nog de mogelijkheid om een eventuele moedermaatschappij te informeren. Dit artikel heeft geen betrekking op eventuele meldplichten en medewerkingsplichten die op de accountant zelf rusten. Als die er zijn, volgen deze uit de betrokken wet- of regelgeving zelf. Hetzelfde geldt voor eventuele bevoegdheden tot melding.

Een accountant die op grond van artikel 11 een melding doet bij en eventueel stukken afgeeft aan een bevoegde instantie wordt daarbij niet gehinderd door zijn geheimhouding. Op grond van artikel 16 van de VGBA is hij in deze specifieke situatie van geheimhouding vrijgesteld. Uit de jurisprudentie valt af te leiden dat een accountant die te goeder trouw meldt aan een bevoegde instantie in beginsel niet snel tuchtrechtelijk verwijtbaar handelt of aansprakelijk is voor schade. Vanzelfsprekend is zorgvuldigheid geboden.

Een accountant kan na het nemen van maatregelen (zoals een melding aan een bevoegde instantie) tot de conclusie komen dat hij niet in staat is om de fundamentele beginselen na te leven zoals de VGBA van hem verlangt. Hij zal zijn relatie met zijn eigen organisatie dan beëindigen (artikel 21, tweede lid, van de VGBA)¹⁴.

Van aanzienlijke schade in de zin van het eerste lid, onderdeel a, kan bijvoorbeeld sprake zijn als:

- de eigen organisatie betrokken is bij omkoping;
- de relevante niet-naleving tot gevolg kan hebben dat een voor de bedrijfsvoering van de eigen organisatie vereiste vergunning of ontheffing wordt ingetrokken;
- de eigen organisatie beursgenoteerd is en de relevante niet-naleving tot gevolg kan hebben dat de handel in effecten wordt ontregeld of een systeemrisico vormt;
- het aannemelijk is dat de eigen organisatie producten gaat verkopen die schadelijk zijn voor de volksgezondheid of de veiligheid;
- de eigen organisatie derden aanzet tot belastingontduiking.

Als de accountant vermoedt of bewijs heeft van eventuele betrokkenheid van het management of de met governance belaste personen, dan kan dit ertoe leiden dat hij twijfelt aan hun integriteit. Dit kan ook aan de orde zijn als de accountant weet dat zij hun wettelijke meldplichten kennen maar nalaten (tijdig) een melding te doen (artikel 11, eerste lid, onderdeel c).

Tweede lid

Deze bepaling heeft alleen betrekking op de situatie waarin een verplichting of bevoegdheid tot melden op de eigen organisatie rust maar deze nalaat een melding te doen. Of wanneer de wet- en regelgeving die (mogelijk) niet wordt nageleefd of dreigt niet te worden nageleefd niets over melden regelt. Als een accountant tot een melding verplicht of bevoegd is, dan kan het zijn dat de wetgeving waarin dit is geregeld bepaalt dat de accountant de melding of het voornemen daartoe geheim houdt. In dat geval is het tweede lid niet van toepassing (artikel 4, derde lid).

Paragraaf 4: Relevante niet-naleving bij een cliënt

Deze paragraaf geldt alleen voor accountants die te maken hebben met een relevante niet-naleving bij hun cliënt.

Artikel 12

NB Deze nadere voorschriften bieden ruimte om een relevante niet-naleving volgens een door de cliënt opgestelde procedure te melden (artikel 5).

Eerste lid

Dit artikel verplicht de accountant om een relevante niet-naleving bij de cliënt aan de orde te stellen. Het bespreken heeft als doel de cliënt de kwestie (verder) te laten oppakken, mocht dit nodig zijn. De accountant bespreekt een relevante niet-naleving niet, als hij eerder zou hebben vastgesteld dat (bijzondere) wetgeving hem dit verbiedt of als zwaarwegende belangen zich hiertegen verzetten (artikel 4, derde lid). Het is altijd passend een relevante niet-naleving bij de met governance belaste personen aan de orde te stellen, als een accountant alleen betrokkenheid van het management vermoedt. Een accountant moet natuurlijk wel toegang tot hen hebben.

Op grond van artikel 3 heeft een accountant al enig inzicht verkregen in de aard, de omstandigheden en de mogelijke gevolgen van de relevante niet-naleving. De accountant deelt zijn bevindingen met de cliënt. Die kan vervolgens zijn reactie geven. De bespreking die vaak hierop volgt stelt de accountant in staat zijn bevindingen te verifiëren. Voor de cliënt kan deze bespreking aanleiding zijn de relevante niet-naleving te laten onderzoeken. Als een accountant oordeelt dat de cliënt maatregelen zou moeten

¹⁴ Zie NBA-Handreiking 1130, voorbeeld 1.

nemen om de relevante niet-naleving op adequate wijze te adresseren, dan ligt het voor de hand dat hij in dit gesprek daarop aandringt (artikel 13).

De accountant bespreekt een relevante niet-naleving met het management van de cliënt op het 'passende verantwoordelijkheidsniveau'. De accountant bepaalt op basis van professionele oordeelsvorming wat het passende verantwoordelijkheidsniveau is. Relevante factoren om hierin te betrekken zijn in elk geval:

- de aard, omstandigheden en mogelijke gevolgen van een relevante niet-naleving;
- welke personen (mogelijk) hierbij zijn betrokken;
- of het aannemelijk is dat sprake is van samenspanning;
- of het management in staat is de relevante niet-naleving te onderzoeken en op passende wijze te adresseren.

Het passende verantwoordelijkheidsniveau is gewoonlijk ten minste een niveau hoger dan het niveau waarop de persoon of personen opereren die bij de relevante niet-naleving (mogelijk) betrokken zijn. In een groep kan het passende verantwoordelijkheidsniveau het management zijn van de entiteit die zeggenschap in de cliënt heeft.

De accountant bespreekt een relevante niet-naleving 'indien passend' met de met governance belaste personen. Of dit passend is hangt af van de omstandigheden, waaronder het soort opdracht, de aard en de mogelijke gevolgen van de relevante niet-naleving. In ieder geval zal hij een relevante niet-naleving bij de met governance belaste personen aan de orde stellen, wanneer de NV COS hem daartoe verplichten. Zo wordt dit bijvoorbeeld van een accountant met een controleopdracht verlangd, wanneer hij oordeelt dat wet- en regelgeving opzettelijk niet is nageleefd¹⁵ (zie ook hieronder). Een accountant met een niet-controleopdracht zal niet altijd in de gelegenheid worden gesteld om met de met governance belaste personen in contact te treden.

Soms komt het voor dat alle met governance belaste personen ook in het management van de cliënt zitten. Als een accountant een relevante niet-naleving al heeft besproken met alle met governance belaste personen in hun hoedanigheid van leden van het management, hoeft hij deze niet opnieuw met hen te bespreken.

Tweede lid

Op grond van het tweede lid kan een accountant een relevante niet-naleving met de interne auditfunctie van de cliënt bespreken. Dit is een bevoegdheid. Dit lid is geen alternatief voor het bespreken van een relevante niet-naleving met het management en indien passend, de met governance belaste personen.

Artikel 13

Dit artikel is niet van toepassing, als de accountant eerder zou hebben vastgesteld dat (bijzondere) wetgeving hem verbiedt de relevante niet-naleving met de cliënt te bespreken of zwaarwegende belangen zich hiertegen verzetten (artikel 4, derde lid).

Eerste lid

Veelal zal een accountant al tijdens de bespreking op grond van artikel 12 op maatregelen aandringen. Als maatregelen niet nodig zijn of de cliënt al voldoende maatregelen heeft genomen, hoeft de accountant natuurlijk niet op maatregelen aan te dringen.

De maatregelen genoemd in de onderdelen b en c zijn erop gericht de situatie te herstellen. Behalve dat de gevolgen van een relevante niet-naleving zo veel mogelijk moeten worden weggenomen, zullen deze maatregelen ertoe moeten leiden dat de cliënt weer volgens de wet- en regelgeving handelt. De maatregelen in de onderdelen a tot en met d zijn niet per se alternatieven van elkaar. Afhankelijk van de situatie kunnen én maatregelen die de gevolgen van de relevante niet-naleving wegnemen noodzakelijk zijn én maatregelen die herhaling voorkomen.

¹⁵ Zie Standaard 250.

Mogelijk weet de accountant dat andere accountants van buiten de cliënt bij zijn cliënt opdrachten uitvoeren waarvoor het van belang is dat zij van een relevante niet-naleving op de hoogte zijn (artikel 14). Als de cliënt die accountants nog niet heeft geïnformeerd, ligt het voor de hand dat hij bij zijn cliënt erop aandringt hen alsnog te informeren.

Tweede lid

Als een accountant constateert dat het management en/of – als hij met hen spreekt - de met governance belaste personen hun wettelijke verplichtingen onvoldoende kennen en begrijpen, adviseert hij hen juridisch advies in te winnen of andere specialistische kennis die in die situatie nodig is. Dit wordt van hem als professional verwacht.

Artikel 14

Het is in eerste instantie aan de cliënt zelf om andere accountants van buiten de cliënt die ook bij de cliënt een opdracht uitvoeren, over een relevante niet-naleving te informeren waar dit voor hen van belang is. Het ligt voor de hand om de cliënt hierop te wijzen. Deze informatieplicht is alleen van toepassing, als een accountant weet dat zijn cliënt hen niet tijdig heeft geïnformeerd terwijl dit nodig is om hen voor fouten in de uitvoering van hun opdracht te behoeden. Hij informeert accountants niet, als hij eerder zou hebben vastgesteld dat (bijzondere) wetgeving hem verbiedt de relevante niet-naleving te bespreken of zwaarwegende belangen zich hiertegen verzetten (artikel 4, derde lid).

Op de accountant rust geen actieve onderzoeksplicht om te achterhalen of andere opdrachten bij zijn cliënt worden uitgevoerd en wie daarvoor eindverantwoordelijk is. Deze informatieplicht is beperkt tot het informeren van eindverantwoordelijke accountants waarvan de accountant weet dat zij bij zijn cliënt opdrachten uitvoeren. Door eindverantwoordelijke accountants te informeren, worden zij in staat gesteld om inzicht in de situatie te verkrijgen en te beoordelen wat de eventuele consequenties voor hun werkzaamheden zijn. Deze accountants geven op hun beurt opvolging aan de relevante niet-naleving. Nederlandse accountants doen dit volgens deze nadere voorschriften, tenzij bijvoorbeeld de accountant die hen informeerde dit al op adequate wijze heeft gedaan (artikel 4, tweede lid). Buitenlandse accountants hebben mogelijk hun eigen regels hiervoor. Als vanuit de eigen accountantspraktijk of het netwerk ook werkzaamheden voor de cliënt worden verricht, dan behoort de accountant dit te weten.

De accountant informeert altijd een accountant die eindverantwoordelijk is voor een wettelijke controle over een relevante niet-naleving, als hij weet dat de cliënt hem niet tijdig zelf heeft geïnformeerd hierover. Als bij een cliënt een wettelijke controle wordt uitgevoerd, dan is dat bij andere accountants bekend en worden zij verondersteld te weten wie daarvoor eindverantwoordelijk is. De informatie is voor de uitvoering van de wettelijke controle altijd relevant gezien de wet- en regelgeving waarop deze nadere voorschriften betrekking hebben (artikel 2).

Andere eindverantwoordelijke accountants die bij de cliënt een opdracht uitvoeren kunnen bijvoorbeeld accountants met een adviesopdracht zijn of accountants die een subsidieverklaring verstrekken. Informatie over een relevante niet-naleving is veelal ook relevant in het kader van beoordelings- en samenstelopdrachten van financiële overzichten.

Het kan voorkomen dat een accountant besluit een opdracht tussentijds te beëindigen als gevolg van een relevante niet-naleving (op grond van artikel 21, tweede lid, van de VGBA). Mogelijk vraagt de cliënt een andere opdrachtnemer de opdracht over te nemen en af te ronden. De accountant heeft geen actieve onderzoeksplicht om te achterhalen wie de opvolgend accountant is. Vanzelfsprekend informeert hij de beoogd opvolgend accountant over de relevante niet-naleving, als die zich bij hem aandient met de vraag of er bezwaren zijn om de opdracht te aanvaarden en uit te voeren (op grond van artikel 16, onderdeel e, van de VGBA). Strikt genomen is artikel 14 ook van toepassing ingeval de opvolgend accountant de opdracht heeft aanvaard zonder bij de voormalige accountant inlichtingen te hebben ingewonnen en de laatste weet wie de opvolgend accountant is én dat de cliënt hem niet tijdig zelf over de relevante niet-naleving heeft geïnformeerd. Deze situatie zal zich in de praktijk echter nauwelijks voordoen. Het is in deze situatie immers niet aannemelijk dat de cliënt zijn voormalige accountant ervan op de hoogte stelt wie de opdracht heeft overgenomen en of hij de opvolgend accountant over de relevante niet-naleving heeft geïnformeerd.

Op grond van artikel 16 van de VGBA is een accountant in deze specifieke situatie vrijgesteld van zijn verplichting tot geheimhouding.

Artikel 15

Het eerste lid geldt los van de vraag of een accountant zich bewust wordt van een relevante niet-naleving terwijl hij meewerkt aan een groepscontrole of in de uitvoering van een statutaire controle van het groepsonderdeel. In beide gevallen komt de verplichting om de groepsaccountant te informeren bovenop de andere verplichtingen die de accountant op grond van deze nadere voorschriften heeft. De accountant informeert een groepsaccountant niet, als hij eerder zou hebben vastgesteld dat (bijzondere) wetgeving hem verbiedt de relevante niet-naleving te bespreken of zwaarwegende belangen zich hiertegen verzetten (artikel 4, derde lid).

Door de groepsaccountant over een relevante niet-naleving te informeren, wordt die in staat gesteld om inzicht in de situatie te verkrijgen en te beoordelen wat de eventuele consequenties voor de groepscontrole zijn. De groepsaccountant geeft op zijn beurt opvolging aan de relevante niet-naleving. Dit hoeft niet altijd volgens deze nadere voorschriften te zijn. Groepsaccountants in het buitenland hebben mogelijk eigen regels hiervoor. Een Nederlandse groepsaccountant bespreekt indien aangewezen de relevante niet-naleving met *zijn* cliënt (artikel 12) en dringt bij *zijn* cliënt aan op maatregelen als dit nodig is (artikel 13). Hij informeert de accountants die verantwoordelijk zijn voor groepsonderdelen, als het voor hun werkzaamheden van belang is dat zij van de relevante niet-naleving op de hoogte zijn (tweede lid). Soms zal navraag of nader onderzoek nodig zijn om te achterhalen welke groepsonderdelen afzonderlijk worden gecontroleerd en wie voor die controleopdrachten eindverantwoordelijk is.

Door accountants op groepsonderdeelniveau te informeren, zijn die accountants in staat te beoordelen wat de eventuele consequenties voor hun werkzaamheden zijn en te bepalen of en zo ja, hoe zij zelf hieraan opvolging moeten geven. Dit hoeft niet altijd volgens deze nadere voorschriften te zijn. Accountants in het buitenland hebben mogelijk eigen regels hiervoor. Nederlandse accountants die door de groepsaccountant worden geïnformeerd, verkrijgen op hun beurt inzicht in de situatie (artikel 3). Zij reageren op de relevante niet-naleving volgens deze nadere voorschriften, tenzij bijvoorbeeld de controlerend accountant dit al op adequate wijze heeft gedaan (artikel 4, tweede lid).

Voor zowel de groepsaccountant als de verantwoordelijk accountants bij groepsonderdelen geldt bovendien artikel 14. Het maakt niet uit of verantwoordelijk accountants bij groepsonderdelen zelf op een relevante niet-naleving zijn gestuit of dat zij door de groepsaccountant zijn geïnformeerd.

Op grond van artikel 16 van de VGBA is een accountant in deze specifieke situatie vrijgesteld van zijn verplichting tot geheimhouding.

Artikel 16

Het eerste lid bepaalt dat een accountant die een controleopdracht uitvoert de reactie van de cliënt beoordeelt. Het tweede lid noemt enkele elementen die de accountant in elk geval beziet. Als de cliënt tijdig alle maatregelen neemt of heeft genomen die in de betreffende situatie noodzakelijk zijn, dan wordt de cliënt geacht passend op de relevante niet-naleving te reageren of te hebben gereageerd.

Een accountant met een niet-controleopdracht zal niet altijd kunnen beoordelen of en zo ja, op welke wijze zijn cliënt op een relevante niet-naleving reageert. Of hij daartoe in staat is hangt af van zaken als de aard en de duur van de opdracht, en de mate waarin hij toegang heeft tot bestuurders. Daarom is artikel 16 niet op hem van toepassing verklaard. Het kan echter zo zijn dat de NV COS hem wel verplichten de reactie van zijn cliënt te beoordelen.

Artikel 17

Het eerste lid is alleen van toepassing op een accountant die een controleopdracht uitvoert¹⁶. Het tweede lid geldt alleen voor een accountant die een niet-controleopdracht uitvoert. Het derde lid geldt

¹⁶ Nadrukkelijk wordt hier nog eens onder de aandacht gebracht dat als er Europese wetgeving of nationale wet- en regelgeving is die juist op de betreffende situatie is toegesneden en aan de accountant een specifieke handelswijze voorschrijft, die handelswijze wordt gevolgd. Door opvolging te geven aan de acties die daarin zijn voorgeschreven, neemt hij zijn

voor beiden. Als de cliënt zelf alle maatregelen neemt of heeft genomen die in de betreffende situatie noodzakelijk zijn, dan wordt deze geacht passend op de relevante niet-naleving te reageren of te hebben gereageerd. In dat geval is artikel 17 niet aan de orde. Er wordt van hem niets meer in het algemeen belang verwacht.

Het eerste en tweede lid vereisen 'de vanuit zijn positie redelijkerwijs te nemen maatregelen'. Hierbij kan worden gedacht aan het informeren van cliënten van de cliënt. Dit zal onder meer zijn aangewezen als een relevante niet-naleving de belangen van deze cliënten raakt. Ook kan het gaan om wettelijke meldplichten en andere medewerkingsplichten of bevoegdheden die op de cliënt rusten. Deze plichten of bevoegdheden zijn meestal opgenomen in de wet- en regelgeving die in het geding is. In de wet- en regelgeving waarin meldplichten zijn opgenomen zijn in beginsel ook de bevoegde instanties aangewezen. De CoE meldt daarnaast ook nog de mogelijkheid om een eventuele moedermaatschappij te informeren. Dit artikel heeft geen betrekking op eventuele meldplichten en medewerkingsplichten die op de accountant zelf rusten. Als die er zijn, volgen deze uit de betrokken wet- of regelgeving zelf. Hetzelfde geldt voor eventuele bevoegdheden tot melding.

Eerste lid

Een accountant die vaststelt dat zijn cliënt niet passend reageert, zal onderzoeken of hijzelf maatregelen moet nemen die eigenlijk door zijn cliënt zelf zouden moeten worden genomen. Hij zal zich daarbij laten leiden door zijn professionele oordeelsvorming. In de eerste plaats zal de accountant nagaan welke verplichtingen op zijn cliënt rusten. Vervolgens zal hij overwegen of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde als bedoeld in artikel 20 van de VGBA van hem verwacht dat hij deze maatregelen neemt.

Een accountant die op grond van artikel 17 een melding doet bij een eventueel stukken afgeeft aan een bevoegde instantie wordt daarbij niet gehinderd door zijn geheimhouding. Op grond van artikel 16 van de VGBA is hij in deze specifieke situatie van geheimhouding vrijgesteld. Uit de jurisprudentie valt af te leiden dat een accountant die te goeder trouw meldt aan een bevoegde instantie in beginsel niet snel tuchtrechtelijk verwijtbaar handelt of aansprakelijk is voor schade. Vanzelfsprekend is zorgvuldigheid geboden.

Een accountant kan na het nemen van maatregelen (zoals een melding aan een bevoegde instantie) tot de conclusie komen dat hij niet in staat is om de fundamentele beginselen na te leven zoals de VGBA van hem verlangd. Hij zal zijn relatie met zijn cliënt dan beëindigen (artikel 21, tweede lid, van de VGBA)¹⁷.

Van aanzienlijke schade in de zin van het eerste lid, onderdeel a, kan bijvoorbeeld sprake zijn als:

- de cliënt betrokken is bij omkoping;
- de relevante niet-naleving tot gevolg kan hebben dat een voor de bedrijfsvoering van de cliënt vereiste vergunning of ontheffing wordt ingetrokken;
- de cliënt beursgenoteerd is en de relevante niet-naleving tot gevolg kan hebben dat de handel in effecten wordt ontregeld of een systeemrisico vormt;
- het aannemelijk is dat de cliënt producten gaat verkopen die schadelijk zijn voor de volksgezondheid of de veiligheid;
- de cliënt derden aanzet tot belastingontduiking.

Als de accountant vermoedt of bewijs heeft van eventuele betrokkenheid van het management of de met governance belaste personen, dan kan dit ertoe leiden dat hij twijfelt aan hun integriteit. Dit kan ook aan de orde zijn als de accountant weet dat zij hun wettelijke meldplichten kennen maar nalaten (tijdig) een melding te doen (artikel 17, eerste lid, onderdeel c).

Tweede lid

De accountant die een niet-controleopdracht uitvoert bij een cliënt, beoordeelt eerst of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde als bedoeld in artikel 20 van de VGBA het nodig vindt dat hij maatregelen neemt in het algemeen belang. Wat de maatregel is, hangt af van de specifieke situatie en waartoe hij vanuit zijn positie redelijkerwijs in staat is (dit laatste wordt hiervoor toegelicht). Het

verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang en verplichten deze nadere voorschriften hem niet tot extra acties (zie paragraaf 6).

¹⁷ Zie NBA-handreiking 1130, voorbeeld 1.

beoordelingskader van het eerste lid is formeel niet op hem van toepassing. Uiteraard kan hij de onderdelen a tot en met e van het eerste lid wel meewegen in zijn beslissing om maatregelen te nemen in het algemeen belang.

Derde lid

Deze bepaling heeft alleen betrekking op de situatie waarin een verplichting of bevoegdheid tot melden op de cliënt rust maar deze nalaat een melding te doen. Of wanneer de wet- en regelgeving die (mogelijk) niet wordt nageleefd of dreigt niet te worden nageleefd niets over melden regelt. Als een accountant tot een melding verplicht of bevoegd is, dan kan het zijn dat de wetgeving waarin dit is geregeld bepaalt dat de accountant de melding of het voornemen daartoe geheim houdt. Dit is bijvoorbeeld aan de orde bij een melding op grond van de Wwft. In dat geval is het derde lid niet van toepassing (artikel 4, derde lid)!

Paragraaf 5: Slotbepalingen

Artikel 18

PM

Artikelen 19 en 20

Behoeven 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