

BIJLAGE: Toelichting op ontwerp Wijzigingsverordening VGBA 2019

Inleiding

De Wijzigingsverordening VGBA 2019 wijzigt de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA). Er komen drie nieuwe artikelen in de VGBA: artikelen 10a, 11a en artikel 15a. Artikel 25 komt te vervallen (zie verderop). De artikelen 10a en 11a verbieden het aanbieden en ontvangen van geschenken, persoonlijke uitingen van gastvrijheid, beloften of diensten die de bedoeling hebben een ander aan te zetten tot onethisch gedrag (zie verderop). Artikel 15a verplicht tot collegiaal overleg (zie verderop). Na deze wijziging regelt de VGBA voor de Nederlandse situatie wat de *International Code of Ethics for Professional Accountants (Code of Ethics)*¹ internationaal hierover regelt. Daarbij wordt vastgehouden aan de keuzes die gemaakt zijn bij de totstandkoming van de VGBA. De Code of Ethics, en daarmee de internationale convergentie, was het startpunt bij het opstellen van de VGBA.² De Code of Ethics is ondertussen herzien. De regels voor het aanbieden en aanvaarden van 'inducements' zijn aangescherpt.³

Algemene toelichting op de artikelen 10a en 11a VGBA

We noemen 'geschenken, persoonlijke uitingen van gastvrijheid, beloften of diensten' hierna 'inducements'.

Noodzaak

Inducements kunnen prikkels zijn tot ongewenst gedrag. Gelijktijdig is het geheel verbieden ervan niet redelijk. Het is belangrijk na te gaan wat de achterliggende reden is en hoe een *inducement* overkomt op het maatschappelijk verkeer gezien die achterliggende reden. Heeft of lijkt een *inducement* tot doel te hebben een ander ongepast te beïnvloeden? Accountants blijken hier wisselend tegenaan te kijken. Niet iedereen ziet hier een mogelijke bedreiging in. Dat weten we uit de discussies hierover bij de totstandkoming van de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO).⁴ Die hebben tot regelgeving geleid (artikel 27 ViO). Ook een onderzoek dat in Groot-Brittannië is gepubliceerd toont dat verschillende opvattingen bestaan.⁵ *Inducements* die de bedoeling hebben een ander aan te zetten tot onethisch gedrag zijn ongepast. Het is op voorhand duidelijk dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit ook zo ziet. Toch is het nodig dit te regelen vanwege de uiteenlopende opvattingen in de praktijk. Dat verduidelijkt tegelijkertijd dat dit soort *inducements* ook een bedreiging kunnen zijn bij andere professionele diensten dan assurance-opdrachten.⁶

Invoegen in VGBA

Accountants moeten zich aan de fundamentele beginselen houden. Het toetsingskader van de VGBA helpt hen daarbij (artikelen 20 en 21 VGBA). Volgens dit toetsingskader beoordelen ze of er een bedreiging is voor de naleving van deze fundamentele beginselen en passen ze professionele oordeelsvorming toe. Ze vragen zich dan ook af hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt (artikel 20 VGBA). Zou die hierin een bedreiging zien? De nieuwe artikelen vertalen de perceptie van de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde. Ze vullen de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit nader in. Ze zijn echter ook gericht op het waarborgen van het fundamentele beginsel professionaliteit. Het aanbieden en ontvangen van dit soort *inducements* brengen met name de volgende bedreigingen mee: bedreiging als gevolg van eigenbelang, bedreiging als gevolg van vertrouwdschap en bedreiging als gevolg van intimidatie.

¹ De Code of Ethics van de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) van de International Federation of Accountants (IFAC), zoals deze geldt per 15 juni 2019.

² De VGBA geldt sinds 1 januari 2014.

³ Deze staan in de Sections 250 en 340 van de Code of Ethics, *Inducements, including gifts and hospitality. In Section 320 van de Code of Ethics komt collegiaal overleg aan de orde.*

⁴ De ViO geldt sinds 1 januari 2014.

⁵ House of Commons, Business, Energy and Industrial Strategy Committee, *The Future of Audit*, Nineteenth Report of Session 2017–19, *Report, together with formal minutes relating to the report, Ordered by the House of Commons to be printed 26 March 2019*, paragraaf 183 – 188

⁶ De ViO geldt alleen voor assurance-opdrachten. Volgens de huidige regelgeving moeten geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid buiten het assurance-domein worden beoordeeld aan de hand van het toetsingskader van de VGBA (artikelen 20 en 21).

Reikwijdte artikelen 10a en 11a VGBA

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

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

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

Verhouding tot artikel 27 ViO

Artikel 27 ViO stelt grenzen aan het aanbieden of ontvangen van geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid. Hoe verhouden de nieuwe artikelen in de VGBA zich tot artikel 27 ViO? Ze gelden naast artikel 27 ViO. De reikwijdte van de nieuwe artikelen is in een belangrijk opzicht ruimer. Ze gelden voor accountants ongeacht de aard van de professionele dienst die zij verrichten. Artikel 27 ViO geldt daarentegen alleen bij assurance-opdrachten. Artikel 27 ViO verbiedt het uitvoeren van een assurance-opdracht als sprake is van een geschenk of persoonlijke uiting van gastvrijheid met een waarde die niet verwaarloosbaar of onbeduidend is. Heeft een geschenk of persoonlijke uiting van gastvrijheid de bedoeling een ander aan te zetten tot onethisch gedrag? Dan valt de situatie onder de VGBA én onder de ViO (als sprake is van een assurance-opdracht). Geschenken of persoonlijke uitingen van gastvrijheid die met die bedoeling worden aangeboden zijn namelijk nooit verwaarloosbaar en nooit onbeduidend. Dat is ook de reden waarom in de nieuwe artikelen geen weerlegbaar vermoeden is opgenomen zoals in artikel 27 ViO.⁷

In de ViO staan definities van geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid.⁸ Hier bedoelen we hetzelfde met die begrippen. Het nieuwe artikel 11a gebruikt het woord 'ontvangen'. Dat komt uit artikel 27 ViO.

Toelichting bij de VGBA en NBA-handreiking 1130

Deze wijzigingen hebben geen gevolgen voor de bestaande structuur van VGBA, Toelichting bij de VGBA en NBA-handreiking 1130 Voorbeelden toepassing van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).⁹ De NBA zal de toelichting op de VGBA aanvullen met onderstaande artikelsgewijze toelichting nadat de ledenvergadering deze wijzigingen in de VGBA heeft vastgesteld. De NBA zal nader bezien of het nodig en wenselijk is om NBA-handreiking 1130 aan te vullen met een hoofdstuk over *inducements*.

Artikelsgewijze toelichting op de artikelen 10a en 11a

Artikel 10a

Inducements zijn een bedreiging wanneer ze de bedoeling hebben een ander aan te zetten tot onethisch gedrag. Accountants die anderen proberen over te halen tot onethisch gedrag handelen zelf niet integer. Dat geldt voor accountants die *zelf* dit soort *inducements* aanbieden én voor accountants die anderen dit soort *inducements* laten aanbieden. Beide situaties vallen onder het verbod van het eerste lid van dit artikel. Dat gaat dus over het direct en indirect aanzetten tot onethisch gedrag.

⁷ Artikel 27 ViO verbiedt het aanbieden en ontvangen van geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid met een waarde die niet verwaarloosbaar of onbeduidend zijn (eerste en derde lid). Geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid met een waarde van meer dan € 100 hebben de schijn tegen. Dit is echter een weerlegbaar vermoeden. Een eindverantwoordelijke accountant die een assurance-opdracht wil (blijven) uitvoeren ondanks een geschenk of persoonlijke uiting van gastvrijheid met een waarde van meer dan € 100, zal onderbouwd moeten weerleggen waarom dit toch verwaarloosbaar of onbeduidend is (tweede en derde lid)..

⁸ *Geschenk*: iets dat men aan iemand geeft, veelal ter gelegenheid van een speciale gebeurtenis.

Persoonlijke uiting van gastvrijheid: voor een derde betaalde kosten van uitstapjes, reizen, lunches, diners en dergelijke die geen zakelijk karakter dragen.

⁹ Hoofdstuk 3 van de NBA-handreiking 1131 gaat over langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij.

Het accent ligt op de bedoeling van de accountant. Ook in de situatie dat de accountant een ander vraagt om dit soort *inducements* aan te bieden (laten aanzetten).

Accountants mogen een ander ook niet aanmoedigen om dit soort *inducements* aan te bieden of te ontvangen, als ze weten of behoren te weten wat de bedoeling ervan is. Dat staat in het tweede lid van dit artikel.

Wat is het verschil tussen het eerste en tweede lid van dit artikel voor zover dat over *aanbieden* gaat? In het eerste lid ligt het initiatief bij de accountant. Die heeft zelf de bedoeling om aan te zetten tot onethisch gedrag. Dat is niet integer. In het tweede lid ligt het initiatief bij de persoon die wordt aangemoedigd om dit soort *inducements* aan te bieden. Die heeft de bedoeling om aan te zetten tot onethisch gedrag. De accountant doet daar een schepje bovenop door die ander daartoe aan te moedigen. Ook dat aanmoedigen is niet integer.

Het kan dus dat accountants zelf de bedoeling hebben aan te zetten tot onethisch gedrag maar dat via een ander doen (laten aanzetten). Ze beogen het gedrag te beïnvloeden van de ontvanger van de *inducement* of van een relatie van de ontvanger (zie onder het kopje 'Gedrag van wie beïnvloeden?'). Maar een accountant die dit soort *inducements* door een ander laat aanbieden, zet daarmee ook die ander aan om niet integer te handelen.

Artikel 11a

Inducements zijn een bedreiging wanneer ze de bedoeling hebben een ander aan te zetten tot onethisch gedrag. Een accountant die een *inducement* ontvangt hoeft zich natuurlijk niet ongepast te laten beïnvloeden bij zijn afwegingen. Maar dit zou wel kunnen. Het heeft in elk geval de schijn tegen. Het risico voor zijn objectiviteit is zo groot dat geen enkele maatregel toereikend is. Daarom mag een accountant nooit dit soort *inducements* ontvangen als hij weet of behoort te weten dat dit de bedoeling is. Het nieuwe artikel 11a maakt dat duidelijk.

Professionele oordeelsvorming (artikelen 10a en 11a)

Het is belangrijk altijd te beoordelen wat de bedoeling is van een *inducement* en hoe dit overkomt op het maatschappelijk verkeer. De omstandigheden spelen daarbij een belangrijke rol (artikelen 20 en 21 VGBA). Voorbeelden van omstandigheden zijn: waarvoor wordt het aangeboden, op welk moment wordt het aangeboden, is het een incidenteel geval of heeft dezelfde persoon al vaker iets aangeboden (is er dus een patroon), hebben anderen het ook ontvangen, wat is de waarde? Het is belangrijk dat accountants die *inducements* aangeboden krijgen dit beoordelen. Dat geldt echter ook voor accountants die zelf *inducements* aanbieden of laten aanbieden.

Onethisch gedrag (artikelen 10a en 11a)

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

Gedrag van wie beïnvloeden (artikelen 10a en 11a)?

De persoon die dit soort *inducements* aanbiedt kan het gedrag van de ontvanger willen beïnvloeden. De aanbieder kan ook het gedrag van een ander willen beïnvloeden *via* de ontvanger. De artikelen 10a en 11a regelen beide situaties. Ze laten bewust in het midden wie de aanbieder beoogt aan te zetten tot onethisch gedrag.

Het gedrag van een ander beïnvloeden *via* de ontvanger is alleen mogelijk als de ontvanger en die ander een relatie met elkaar hebben waarin de ontvanger die ander *kan* beïnvloeden. Het kan bijvoorbeeld gaan om een collega. Het kan ook gaan om een gezinslid van de ontvanger of een persoon met wie de ontvanger intensief sociaal contact heeft.¹¹

¹⁰ Het aanbieden en ontvangen van dit soort gebaren is feitelijk ook onethisch gedrag. Dit is immers in strijd met de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit en ook met het fundamentele beginsel professionaliteit. U kunt daar meer over lezen onder de kopjes 'Artikel 10a' en 'Artikel 11a'.

¹¹ Dat zijn de 'nauwe persoonlijke relaties' volgens de ViO (artikel 1). De ViO gaat ervan uit dat betrekkingen van nauwe persoonlijke relaties van leden van het assurance-team de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht kunnen bedreigen.

In de situatie van artikel 11a is de ontvanger altijd een accountant. Dat geldt ook voor de situatie waarin de aanbieder de bedoeling heeft een ander aan te zetten tot onethisch gedrag *via de accountant*. Ook in die situatie zou de accountant zich ongepast kunnen laten beïnvloeden bij zijn afwegingen. In elk geval heeft het de schijn tegen.

Toch ontvangen (artikel 11a)?

Ontvangt een accountant toch een *inducement*, terwijl hij weet of behoort te weten dat dit de bedoeling heeft om aan te zetten tot onethisch gedrag? Dan handelt de accountant in elk geval in strijd met artikel 11a VGBA. Verder geldt het volgende.

- Situatie: een *inducement* heeft de bedoeling de accountant zelf aan te zetten tot onethisch gedrag. Gaat de accountant inderdaad over tot onethisch gedrag? Dan zal dat gedrag zelf ook in strijd zijn met een of meer fundamentele beginselen. Het hangt af van het precieze gedrag welke fundamentele beginselen in het geding zijn.
- Situatie: een *inducement* heeft de bedoeling een ander aan te zetten tot onethisch gedrag via de accountant. De accountant die in deze situatie willens en wetens als 'doorgeefluik' optreedt, handelt in elk geval niet integer. Deze accountant zet daardoor zelf aan tot onethisch gedrag..

Personen met wie de ontvanger intensief sociaal contact heeft¹²

Het kan voorkomen dat een accountant weet dat een persoon met wie de accountant intensief sociaal contact heeft:

- een *inducement* wil gaan aanbieden aan een partij waarvoor de accountant een professionele dienst uitvoert;
- een *inducement* aangeboden krijgt door een partij waarvoor de accountant een professionele dienst uitvoert.

De artikelen 10a en 11a regelen deze situatie niet. In deze situaties handelt de accountant volgens het toetsingskader van de artikelen 20 en 21 VGBA. De accountant beoordeelt wat de bedoeling is van de *inducement* en hoe dit overkomt op het maatschappelijk verkeer. Wekt de *inducement* de indruk dat de accountant die partij wil beïnvloeden via de persoon met wie de accountant intensief sociaal contact heeft? Lijkt de *inducement* de bedoeling te hebben om de accountant te beïnvloeden via de persoon met wie de accountant intensief sociaal contact heeft? Het kan dan verstandig zijn om te adviseren de *inducement* niet aan te bieden of niet in ontvangst te nemen.

Geen overgangsrecht

De artikelen 10a en 11a hebben onmiddellijke werking. Dit betekent dat ze van toepassing zijn op het aanbieden en ontvangen van *inducements* op of na 1 januari 2020. *Inducements* van vóór 1 januari 2020 wordt beoordeeld en geadresseerd volgens de VGBA zoals deze geldt tot de inwerkingtreding van de artikelen 10a en 11a. De beoogde datum van inwerkingtreding is 1 januari 2020. Tot 1 januari 2020 is het echter niet waarschijnlijk dat een professionele dienst wordt voortgezet ondanks de ontvangst van dit soort *inducements* (artikel 21, tweede lid, VGBA).

Toelichting op artikel 15a

Inleiding

Het nieuwe artikel 15a stelt collegiaal overleg verplicht.¹³ Het verplicht accountants tot collegiaal overleg voorafgaand aan het aanvaarden van een *nieuwe* opdracht. Het regelt ook dat accountants die om collegiaal overleg worden gevraagd daaraan meewerken. Accountants mogen ook collegiaal overleg voeren in situaties waar dit niet verplicht is (zie verderop bij *'Wat als collegiaal overleg niet verplicht is?'*).

Noodzaak

Het is wenselijk om te voorkomen dat cliënten waarvan een accountant om integriteitsredenen afscheid heeft genomen, eenvoudig weer diensten kunnen afnemen bij een andere accountant.

¹² Zie vorige voetnoot.

¹³ Artikel 15a VGBA voert het collegiaal overleg *opnieuw* in. Collegiaal overleg was verplicht volgens de Gedrags- en beroepsregels accountant 1994 (GBR-1994) maar was afgeschaft bij de overgang van de GBR-1994 naar de Verordening gedragscode.

Collegiaal overleg kan daar een positieve bijdrage aan leveren. Volgens de huidige wet- en regelgeving moeten accountants de integriteit van een cliënt beoordelen voordat ze een opdracht aanvaarden.¹⁴ Collegiaal overleg kan extra informatie opleveren om in die beoordeling te betrekken. Die informatie kan ook relevant zijn in het kader van de Wwft.

*Bij welke opdrachten is collegiaal overleg verplicht?*¹⁵

Collegiaal overleg is alleen verplicht voor het aanvaarden van de volgende opdrachten met betrekking tot historische financiële informatie:

- controleopdrachten;
- beoordelingsopdrachten;
- samenstellingsopdrachten.

Collegiaal overleg is verplicht voor elk van deze opdrachten, ongeacht het risicoprofiel van de opdracht. Waar in het vervolg van deze toelichting 'controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht(en)' staat, bedoelen we alleen controle-, beoordelings- en samenstellingsopdrachten van *historische financiële informatie*. Controleopdrachten zijn wettelijke controles of vrijwillige controles van historische financiële informatie.

Opmerking:

Collegiaal overleg is dus *niet* verplicht voor het aanvaarden van *andere* opdrachten zoals andere assurance-opdrachten (bijvoorbeeld een controle van niet-financiële informatie), opdrachten tot overeengekomen specifieke werkzaamheden of aangifte-plus-opdrachten.

Voor wie is collegiaal overleg verplicht?

Collegiaal overleg is verplicht voor een accountant die een nieuwe controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht wil aanvaarden (eerste lid). Die accountant noemen we in het vervolg van deze toelichting 'opvolgend accountant'. Collegiaal overleg is echter alleen verplicht als de opvolgend accountant in de voorgaande verantwoordingsperiode *geen* controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoerde bij dezelfde cliënt. Dit volgt uit de uitzondering op het collegiaal overleg (tweede lid).

Opmerking:

Collegiaal overleg hoeft niet plaats te vinden, als er in de voorgaande 24 maanden geen andere accountant was die bij de cliënt een controleopdracht, beoordelingsopdracht of samenstellingsopdracht uitvoerde. Dat volgt uit het eerste lid.

Voor wie geldt de uitzondering (lid 2)?

De uitzondering geldt voor:

- een opvolgend accountant die *in de voorgaande verantwoordingsperiode* bij dezelfde cliënt een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoerde. Deze accountant heeft gewoonlijk zelf al voldoende informatie om zich een beeld te kunnen vormen van de integriteit van de cliënt;¹⁶
- een opvolgend accountant die een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht overneemt van een andere accountant binnen dezelfde accountantspraktijk.

In deze situaties is collegiaal overleg dus niet verplicht. Opvolgend accountants mogen natuurlijk wel collegiaal overleg voeren (zie verderop bij '*Wat als collegiaal overleg niet verplicht is?*')

¹⁴ Artikel 10, lid 1, onderdeel a, onder 2, NVKS. Strikt genomen moeten accountants *organisaties* dat doen wanneer ze een wettelijke controle willen aanvaarden (artikel 12, lid 1, onderdeel a, onder 4, Bta).

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

¹⁶ Het bestuur van de NBA erkent dat collegiaal overleg administratieve lasten meebrengt. Deze staan echter niet in verhouding tot het doel van het collegiaal overleg in de situatie dat een accountant zelf al opdrachten bij de cliënt uitvoert of kort daarvoor heeft uitgevoerd. Daarom stelt het bestuur een uitzondering voor. Het definitieve voorstel voor die uitzondering wijkt af van het consultatievoorstel van 19 juli 2019. Die afwijking zit in de termijn waarvoor de uitzondering geldt. Die termijn luidt nu: in de voorgaande verantwoordingsperiodejaar. Het consultatievoorstel luidde: in de voorgaande twee jaren. Deze wijziging komt voort uit verschillende reactie die op het consultatievoorstel zijn ontvangen. Twee jaren wordt als te lang ervaren. In de tussentijd kunnen immers relevante integriteitskwesaties ontstaan waarvan het essentieel is dat de opvolgend accountant daarover wordt geïnformeerd.

Verplicht collegiaal overleg met wie?

Artikel 15a verplicht tot collegiaal overleg met een andere *accountant*. De opvolgend accountant overlegt met:

- een andere accountant die op dat moment bij dezelfde cliënt een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoert; of
- met een andere accountant die in de voorgaande 24 maanden een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoerde bij deze cliënt.¹⁷

‘Andere accountant’ noemen we hierna ook wel ‘voorgaande accountant’. Het gaat erom dat de opvolgend accountant overlegt met die voorgaande accountant die vermoedelijk de meest relevante informatie kan geven. Hier volgt een voorbeeld om dit laatste toe te lichten. Een opvolgend accountant wil een samenstellingsopdracht aanvaarden. Er zijn twee voorgaande accountants bij de cliënt. Een van hen voert op dit moment een samenstellingsopdracht uit. De ander voerde daar een controleopdracht uit in het afgelopen jaar. Die controleopdracht is afgerond. De opvolgend accountant kan ervoor kiezen om overleg te voeren met de voorgaande accountant die de controleopdracht uitvoerde.

Andere voorbeelden:

- Is sprake van het overnemen van een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht? Dan overleggen opvolgend accountants met de accountant van wie ze de opdracht overnemen (zie echter wel de derde bullet).
- Collegiaal overleg is niet beperkt tot situaties waarin sprake is van het *overnemen* van een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht. Wil een opvolgend accountant bijvoorbeeld een controleopdracht aanvaarden bij een cliënt waarvoor een voorgaande accountant een samenstellingsopdracht uitvoert? Dan vindt het collegiaal overleg plaats tussen die twee accountants (zie echter ook de volgende bullet).
- Voert geen een accountant een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uit bij de cliënt? Waren er in de voorgaande 24 maanden wel accountants die bij de cliënt een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoerde? Dan vindt collegiaal overleg plaats met die voorgaande accountant die vermoedelijk de meest relevante informatie kan geven. Dit hoeft niet per se de accountant te zijn die als laatste die opdracht uitvoerde.
- Is er bij de cliënt alleen een accountant die een adviesopdracht uitvoert? Dan is collegiaal overleg niet verplicht. Dit mag wel (zie verderop bij ‘*Wat als collegiaal overleg niet verplicht is?*’)

Waar moet de opvolgend accountant naar vragen?

De opvolgend accountant vraagt of er aanleiding is om een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht niet te aanvaarden. Het zal daarbij vooral om integriteitsredenen gaan, bijvoorbeeld betrokkenheid bij oneerlijke of criminele activiteiten. Het collegiaal overleg is natuurlijk niet bedoeld om zaken te bespreken die (mogelijk) in strijd zijn met het mededingingsrecht. Uiteraard mogen accountants wel informatie delen op grond van specifieke regelgeving in de EU-verordening,¹⁸ de Wta, het Bta en de NV COS. Het betalingsgedrag van een cliënt is geen onderwerp van collegiaal overleg.

Geen toestemming van de cliënt nodig

Voorgaande accountants hoeven *geen* toestemming te hebben van hun (voormalige) cliënt om een verzoek om collegiaal overleg volgens artikel 15a VGBA te kunnen beantwoorden. Volgens de huidige Nederlandse wet- en regelgeving is toestemming niet noodzakelijk (niet vooraf en ook niet achteraf). Accountants zijn in principe verplicht om vertrouwelijk om te gaan met de gegevens van hun cliënten en deze geheim te houden (‘vertrouwelijkheidsbeginsel’). Dat geldt ook voor de voorgaande accountant.

¹⁷ De opvolgend accountant is dus niet verplicht om collegiaal overleg te voeren met een accountant die langer geleden dan de voorgaande 24 maanden een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoerde. De keuze om een grens te trekken in de tijd komt voort uit een afweging tussen administratieve lasten en het beoogde doel van collegiaal overleg.

¹⁸ Verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie (PbEU 2014, L 158).

Hierop bestaan uitzonderingen. Volgens die uitzonderingen mag een voorgaande accountant vertrouwelijke informatie verstrekken aan een opvolgend accountant in onder andere de volgende gevallen:

- dit is verplicht om de aanvaardbaarheid van een opdracht te kunnen beoordelen;
- de opvolgend accountant vraagt hiernaar en de voorgaande accountant vindt het noodzakelijk vertrouwelijke informatie te verstrekken om de aanvaardbaarheid van een opdracht te kunnen beoordelen.

Deze uitzonderingen staat in artikel 16, onderdeel e, van de VGBA, en voor externe accountants in artikel 38a, eerste lid, onderdeel a, onder 6, en eerste lid, onderdeel b, Bta. Gezien die uitzonderingen kan de opvolgend accountant de verplichting tot collegiaal overleg worden opgelegd. Artikel 15a regelt ook dat de voorgaande accountant hierop moet reageren (derde lid). Dit is in overeenstemming met artikel 16, onderdeel a, van de VGBA. Uiteraard mag de uitwisseling van informatie niet leiden tot eigen gewin, het gewin van de opvolgend accountant of het gewin van een ander (artikel 18 VGBA).

Verhouding tot geheimhoudingsbepalingen in andere wet- en regelgeving

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

Collegiaal overleg is vormvrij

Collegiaal overleg is vormvrij. Opvolgend accountants mogen dus zelf bepalen hoe ze dit doen. Dat maakt het mogelijk voor de vorm te kiezen die het best past bij de situatie. Collegiaal overleg kan bijvoorbeeld mondeling (bij elkaar of telefonisch) of schriftelijk (elektronisch of per gewone post). Welke vorm een opvolgend accountant ook kiest, het collegiaal overleg is geen formele exercitie maar heeft juist een inhoudelijk karakter!

Wat is een redelijke termijn (derde lid)?

De voorgaande accountant moet antwoorden en doet dat binnen een redelijke termijn. Een periode van twee tot drie weken zal meestal voldoende zijn.

Invoegen in de VGBA

Artikel 15a komt in paragraaf 2.5 van de VGBA (Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid). Collegiaal overleg vult het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid verder in. Integriteitskwesaties bij de cliënt kunnen afstralen op de integriteit van de accountant. Toch zien we collegiaal overleg eerst als invulling van het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Dat fundamenteel beginsel brengt mee dat opvolgend accountants zich vooraf afvragen of ze te maken kunnen krijgen met een bedreiging voor hun integriteit.

Verhouding tot de VGBA

Volgens het toetsingskader van de artikelen 20 en 21 VGBA moeten accountants bedreigingen identificeren en beoordelen. Accountants nemen maatregelen die ertoe leiden dat ze zich houden aan de fundamentele beginselen als er een bedreiging is. Zijn toereikende maatregelen niet mogelijk? Dan aanvaarden ze een opdracht niet. Integriteitsrisico's bij de cliënt vormen een bedreiging voor de naleving van het fundamentele beginsel integriteit. Van opdrachtaanvaarding kan natuurlijk alleen sprake zijn als accountants toereikende maatregelen kunnen nemen bij deze bedreiging.¹⁹ Hetzelfde geldt voor eventuele bedreigingen voor de naleving van de andere fundamentele beginselen.

¹⁹ Het stelsel van kwaliteitsbeheersing zal ook eisen stellen aan opdrachtaanvaarding (artikel 12 Bta en artikel 10 NVKS).

Verhouding tot de NV NOCLAR

Informatie over een relevante niet-naleving²⁰ wordt gedeeld volgens de regels in de NV NOCLAR. Daarin staat wanneer dat verplicht is.²¹ Die verplichtingen gelden alleen voor voorgaande accountants die hun opdracht *niet* hebben beëindigd. Voorgaande accountants die hun opdracht wél hebben beëindigd informeren de opvolgend accountant over een relevante niet-naleving op grond van artikel 15a VGBA. Maar dat doen ze pas als de opvolgend accountant hen vraagt om collegiaal overleg.

Geen overgangsrecht

Artikel 15a heeft onmiddellijke werking. Dit betekent dat het van toepassing is op accountants die een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht willen aanvaarden op of na 1 januari 2020.

Wat als collegiaal overleg niet verplicht is?

Accountants mogen ook (collegiaal) overleg voeren in situaties waar dit niet verplicht is (dat mag voor de wijziging van de VGBA ook al). Het maakt niet uit dat dit niet is geregeld. Vragen accountants aan andere accountants om collegiaal overleg? Dan bepalen die andere accountants eerst of dit mogelijk is op basis van de uitzonderingen op het vertrouwelijkheidsbeginsel (zie hiervoor bij '*Geen toestemming van de cliënt nodig*'). Accountants mogen ook overleggen met niet-accountants. Of niet-accountants daaraan kunnen meewerken, hangt af van de wet- en regelgeving die mogelijk voor hen geldt.

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

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

Toelichting op artikel 25

Artikel 25 komt te vervallen. Het is niet langer relevant. Het bood een nieuwe grondslag voor nadere voorschriften die tot de inwerkingtreding van de VGBA op de Verordening gedragscode waren gebaseerd. Die nadere voorschriften zijn inmiddels ingetrokken (door de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen). Het ligt voor de hand om deze wijziging van de VGBA aan te grijpen om dit artikel te laten vervallen.

²⁰ Definities in de NV NOCLAR:

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

²¹ Artikelen 14 en 15 NV NOCLAR.