

MKB bundel

Uittreksel uit de Handleiding
Regelgeving Accountancy 2022



MKB bundel 2022

Uitreksel uit de Handleiding Regelgeving Accountancy



Disclaimer

De NBA heeft zich ten doel gesteld voor een zo betrouwbaar mogelijke uitgave te zorgen. Niettemin is de NBA niet aansprakelijk voor onjuistheden die eventueel in deze uitgave voorkomen.

Copyright

© 2022 Koninklijke Nederlandse beroepsorganisatie van accountants (NBA), Amsterdam. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd en/of openbaar gemaakt door middel van druk, fotokopie, microfilm, elektronisch op geluidsband of op welke andere wijze dan ook, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de NBA.

Copyright IFAC

Delen van de regelgeving van de NBA zijn afgeleid van de door IFAC ontwikkelde en uitgegeven regelgeving. IFAC is de eigenaar van de copyrights van de originele werken. Voor nadere informatie hierover wordt verwezen naar www.ifac.org.

Voorwoord

Voor u ligt alweer de nieuwste editie 2022 van de MKB bundel. Ook in deze uitgave is de belangrijkste regelgeving voor de samenstellingspraktijk geactualiseerd en op een rij gezet. Wanneer u zich bezighoudt met alléén de samenstellingspraktijk (en dat is het werkterrein van de meerderheid van de openbaar accountants) is deze regelgeving voor u van toepassing. Een overzichtelijke set regels.

Wat zijn de belangrijkste wijzigingen? In deze bundel zijn de wijzigingen in de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) opgenomen die vanaf 1 januari van dit jaar van kracht zijn. De wijzigingen hangen samen met aanpassingen van de International Code of Ethics (IESBA).

Verder zijn de wijzigingen in de nadere voorschriften permanente educatie 2019 opgenomen. Alle accountants moeten voldoen aan de vernieuwde regels rond permanente educatie. De aanpassingen verduidelijken de voorwaarden van het Plan van Aanpak en breiden de vrijstellingsbevoegdheid van het bestuur uit.

We hopen dat u met deze nieuwe uitgave ook weer goed uit te voeten kunt. Want regelgeving is een belangrijk onderdeel van ons beroep. Wanneer we de regels goed toepassen, garandeert dat de kwaliteit van ons werk. Dat vormt mede de basis voor het vertrouwen dat ondernemers in ons, accountants, hebben.



Steef Visser
Accountant
Voorzitter Commissie MKB

Inhoud

Verordeningen (inclusief toelichtingen)	8
<i>Verordening gedrags- en beroepsregels accountants</i>	9
<i>Toelichting bij de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants</i>	16
Nadere voorschriften	40
<i>Nadere voorschriften kwaliteitssystemen</i>	41
<i>Toelichting bij de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen</i>	56
<i>Toelichting bij Nadere voorschriften wijziging NVKS 2020</i>	97
<i>Nadere voorschriften permanente educatie 2019</i>	104
<i>Toelichting Nadere voorschriften permanente educatie 2019</i>	108
<i>Nadere voorschriften NOCLAR</i>	117
<i>Toelichting bij Nadere voorschriften NOCLAR</i>	123
Nadere voorschriften controle- en overige standaarden	168
<i>Bestuursbesluit van 8 december 2021 ivm publicatie NVCOS</i>	169
<i>000N Aanvulling op de definities in de Standaarden van de NV COS</i>	173
<i>4410 Samenstellingsopdrachten</i>	181
NBA Alerts en NBA Handreikingen	207
<i>Overzicht relevante NBA Alerts en –Handreikingen voor de mkb-praktijk</i>	208

Verordeningen (inclusief toelichtingen)

Verordening gedrags- en beroepsregels accountants

Opschrift

Hoofdstuk 1 Definities

Hoofdstuk 2 Fundamentele beginselen

Paragraaf 2.1 Fundamentele beginselen voor de accountant

Paragraaf 2.2 Professionaliteit

Paragraaf 2.3 Integriteit

Paragraaf 2.4 Objectiviteit

Paragraaf 2.5 Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid

Paragraaf 2.6 Vertrouwelijkheid

Hoofdstuk 3 Zich houden aan de fundamentele beginselen

Hoofdstuk 4 Intrekking van regelingen

Hoofdstuk 5 Slotbepalingen

Opschrift

De ledenvergadering van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants,

Gelet op artikel 19, tweede lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet op het accountantsberoep,

Overwegende dat het onderscheidend kenmerk van het accountantsberoep is de verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang,

Overwegende dat het algemeen belang is gediend met gedrags- en beroepsregels ten behoeve van een goede uitoefening van het accountantsberoep,

Stelt de volgende verordening vast: (Zie Algemeen)

Hoofdstuk 1 Definities

Artikel 1

In deze verordening en daarop berustende bepalingen wordt, voor zover niet anders is bepaald, verstaan onder: (zie T1)

- *accountant*: accountant als bedoeld in artikel 1 van de Wet op het accountantsberoep;
- *bedreiging*: onaanvaardbaar risico dat de accountant zich niet houdt aan de fundamentele beginselen als gevolg van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdschap of intimidatie;
- *professionele dienst*: werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend;
- *vakbekwaamheid*: beschikken over en kunnen toepassen van de noodzakelijke theoretische kennis van de vakgebieden, genoemd in artikel 2 van het Besluit accountantsopleiding 2013.

Hoofdstuk 2 Fundamentele beginselen

Paragraaf 2.1 Fundamentele beginselen voor de accountant

Artikel 2

Om invulling te geven aan de verantwoordelijkheid van een accountant te handelen in het algemeen belang, houdt de accountant zich aan de volgende fundamentele beginselen: (Zie T2)

- a professionaliteit;
- b integriteit;
- c objectiviteit;
- d vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
- e vertrouwelijkheid.

Artikel 3

- 1 Het in artikel 2 genoemde fundamentele beginsel professionaliteit is van toepassing op elk handelen of nalaten van de accountant.
- 2 De in artikel 2 genoemde fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, en vertrouwelijkheid zijn van toepassing op de accountant bij de beroepsuitoefening. (Zie T3)

Paragraaf 2.2 Professionaliteit

Artikel 4

De accountant onthoudt zich van elk handelen of nalaten waarvan de accountant weet of behoort te weten dat dit het accountantsberoep in diskrediet brengt of kan brengen. (Zie T4 en T4 en T5)

Artikel 5

De accountant die vermoedt dat de organisatie waarbij deze werkzaam is dan wel waaraan deze is verbonden wet- en regelgeving niet naleeft, treft een redelijkerwijs te nemen maatregel. (Zie T5 en T4 en T5)

Paragraaf 2.3 Integriteit

Artikel 6

De accountant treedt eerlijk en oprecht op. (Zie T6 en T6 tot en met T10)

Artikel 7

- 1 Als de accountant betrokken is bij of in verband wordt gebracht met niet-integer handelen van anderen, neemt deze een maatregel gericht op het beëindigen van dit handelen.
- 2 Als de maatregel, bedoeld in het eerste lid, niet mogelijk is distantieert de accountant zich van het niet-integer handelen. (Zie T7 en T6 tot en met T10)

Artikel 8

De accountant die vermoedt dat de organisatie waarbij deze werkzaam is dan wel waaraan deze is verbonden niet integer handelt, treft een redelijkerwijs te nemen maatregel. (Zie T8 en T6 tot en met T10)

Artikel 9

- 1 Als de accountant betrokken is bij of in verband wordt gebracht met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is:
 - a neemt de accountant een maatregel gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding; of
 - b voegt de accountant aan deze informatie een mededeling toe waarin deze de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding aan de beoogde gebruikers van de informatie kenbaar maakt.
- 2 Als de maatregel of mededeling, bedoeld in het eerste lid, niet mogelijk is distantieert de accountant zich van deze informatie. (Zie T9 en T6 tot en met T10)

Artikel 10

Als de betrokkenheid van de accountant bij bepaalde informatie door een ander onjuist wordt voorgesteld, treft de accountant een redelijkerwijs te nemen maatregel om aan de beoogde gebruikers van de informatie kenbaar te maken waaruit de betrokkenheid bij die informatie werkelijk bestaat. (Zie T10 en T6 tot en met T10)

Artikel 10a

- 1 De accountant zet niet aan of laat niet aanzetten tot onethisch gedrag door het aanbieden of laten aanbieden van een geschenk, persoonlijke uiting van gastvrijheid, belofte of dienst.
- 2 De accountant moedigt een ander niet aan om een geschenk, persoonlijke uiting van gastvrijheid, belofte of dienst aan te bieden of te ontvangen, terwijl de accountant weet of behoort te weten dat de aanbieder de bedoeling heeft daarmee aan te zetten tot onethisch gedrag. (T10a en 11a)

Paragraaf 2.4 Objectiviteit

Artikel 11

De accountant laat zich niet ongepast beïnvloeden en vertrouwt niet ongepast op derden, technologie of andere factoren. (Zie T11)

Artikel 11a

De accountant ontvangt geen geschenk, persoonlijke uiting van gastvrijheid, belofte of dienst waarvan de accountant weet of behoort te weten dat dit wordt aangeboden met de bedoeling om aan te zetten tot onethisch gedrag. (Zie T11a)

Paragraaf 2.5 Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid

Artikel 12

De accountant houdt de eigen vakbekwaamheid op het niveau dat is vereist om een professionele dienst op een adequate wijze te kunnen verlenen. (Zie T12 tot en met T15)

Artikel 13

- 1 De accountant past de bij een professionele dienst relevante wet- en regelgeving toe.
- 2 De accountant voert een professionele dienst nauwgezet, grondig en tijdig uit. (Zie T12 tot en met T15)

Artikel 14

- 1 De accountant zorgt ervoor dat degene die onder de verantwoordelijkheid van deze accountant werkzaamheden uitvoert ten behoeve van een professionele dienst, hiervoor adequaat is toegerust.
- 2 De accountant zorgt ervoor dat er toereikende begeleiding van, toezicht op en beoordeling van deze werkzaamheden plaatsvindt. (Zie T12 tot en met T15)

Artikel 15

De accountant maakt, als daartoe aanleiding bestaat, de gebruikers van de professionele diensten van deze accountant attent op de beperkingen die inherent aan die diensten zijn. (Zie T12 tot en met T15)

Artikel 15a

- 1 Voordat de accountant een controleopdracht, beoordelingsopdracht of samenstellingsopdracht van historische financiële informatie aanvaardt, gaat deze bij een andere accountant die bij deze cliënt een dergelijke opdracht uitvoert of in de voorgaande 24 maanden heeft uitgevoerd na of er aanleiding is om de opdracht niet te aanvaarden.
- 2 Het eerste lid geldt niet, als de accountant:
 - a bij deze cliënt al een controleopdracht, beoordelingsopdracht of samenstellingsopdracht van historische financiële informatie uitvoert of in de voorgaande verantwoordingsperiode heeft uitgevoerd; of
 - b de opdracht overneemt van een andere accountant binnen dezelfde accountantspraktijk.
- 3 De accountant beantwoordt een verzoek op grond van het eerste lid binnen een redelijke termijn. (Zie T15a)

Paragraaf 2.6 Vertrouwelijkheid

Artikel 16

De accountant die de beschikking krijgt over gegevens of inlichtingen waarvan deze het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, is verplicht tot geheimhouding van die gegevens of inlichtingen, behoudens voor zover de accountant: (Zie T16 tot en met T19)

- a bij of krachtens een wettelijk voorschrift tot het verstrekken van de gegevens of inlichtingen verplicht is;

- b bij of krachtens een wettelijk voorschrift tot het verstrekken van de gegevens of inlichtingen bevoegd is; (Zie T16, onderdelen a en b)
- c betrokken is in een gerechtelijke procedure of klachtprocedure die jegens de accountant is aangespannen dan wel jegens de organisatie waarbij deze werkzaam of waaraan deze verbonden is of is geweest, en de gegevens of inlichtingen in die procedure van belang zijn;
- d van de organisatie waarvoor de accountant een professionele dienst uitvoert of heeft uitgevoerd, in het kader van een specifiek doel schriftelijke toestemming tot het verstrekken van de gegevens of inlichtingen heeft verkregen en dit doel wordt vastgelegd; of
- e het noodzakelijk acht om desgevraagd bij dezelfde organisatie waarvoor de accountant een professionele dienst uitvoert of heeft uitgevoerd een andere accountant in staat te stellen een professionele dienst op verantwoorde wijze te aanvaarden en uit te voeren. (Zie T16, onderdeel e)

Artikel 17

- 1 De accountant betreft in de besluitvorming om op grond van artikel 16, onderdelen b tot en met e, al dan niet tot het verstrekken van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen over te gaan:
 - a de belangen van betrokken partijen en derden, waaronder het algemeen belang;
 - b de betrouwbaarheid, volledigheid en onderbouwing van die gegevens of inlichtingen; en
 - c de wijze waarop en de persoon of de entiteit aan wie die gegevens of inlichtingen worden verstrekt.
- 2 De accountant legt de overwegingen vast die geleid hebben tot het besluit al dan niet tot het verstrekken van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen over te gaan. (Zie T16 tot en met T19)

Artikel 18

De accountant gebruikt vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet voor eigen gewin of het gewin van een derde. (Zie T16 tot en met T19)

Artikel 19

De accountant treft een redelijkerwijs te nemen maatregel om ervoor te zorgen dat degene die onder de verantwoordelijkheid van deze accountant werkzaamheden uitvoert ten behoeve van een professionele dienst of aan wie de accountant advies of ondersteuning vraagt, de vertrouwelijkheidsverplichtingen naleeft zoals deze op grond van de artikelen 16 tot en met 18 voor accountants gelden. (Zie T16 tot en met T19)

Hoofdstuk 3 Zich houden aan de fundamentele beginselen

Artikel 20

Bij het naleven van deze verordening: (Zie T20 en T21 en T20)

- a heeft de accountant een onderzoekende geest;
- b past de accountant professionele oordeelsvorming toe; en
- c hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht.

Artikel 21

- 1 De accountant identificeert en beoordeelt omstandigheden die een bedreiging kunnen zijn voor het zich houden aan een fundamenteel beginsel en neemt met betrekking tot dergelijke omstandigheden een toereikende maatregel die ertoe leidt dat de accountant zich houdt aan de fundamentele beginselen. (Zie T20 en T21 en T21, eerste lid)
- 2 Als de accountant bij een bedreiging niet in staat is een maatregel als bedoeld in het eerste lid te nemen, weigert of beëindigt de accountant de professionele dienst en beëindigt de accountant zo nodig de relatie met de organisatie waarvoor de accountant een professionele dienst uitvoert of uitvoerde. (Zie T21, tweede lid)
- 3 Als 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, de beoordeling, de

toegepaste maatregel en de conclusie vast teneinde zich tegenover derden te kunnen verantwoorden.
(Zie T21, derde lid)

Artikel 22

Als de accountant constateert dat deze in strijd handelt of heeft gehandeld met een bepaling van deze verordening, treft de accountant zo spoedig mogelijk een toereikende maatregel om de strijdigheid en de gevolgen daarvan weg te nemen. (Zie T22)

Hoofdstuk 4 Intrekking van regelingen

Artikel 23

- 1 De Verordening gedragscode, vastgesteld door de ledenvergadering van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, wordt ingetrokken.
- 2 De Verordening gedragscode, vastgesteld door de ledenvergadering van het Nederlands Instituut van Registeraccountants, wordt ingetrokken. (Zie T23)

Hoofdstuk 5 Slotbepalingen

Artikel 24

Het bestuur van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants kan, gehoord de leden, met betrekking tot de artikelen 2 tot en met 22 nadere voorschriften vaststellen. (Zie T24)

Artikel 25

Vervallen.

Artikel 26

Deze verordening wordt aangehaald als: Verordening gedrags- en beroepsregels accountants, bij afkorting VGBA. (Zie T26)

Artikel 27

Deze verordening treedt in werking op de eerste dag na publicatie in de Staatscourant en werkt terug tot en met 1 januari 2014. (Zie T27)

Regelgeving-technische informatie

Betreft	Artikel	Besluit	Goedkeuring	Bekendmaking	Inwerkingtreding
Nieuwe regeling		16-12-2013	20-12-2013 FM/2013/2268M	Stcrt. 2014, 163	1-1-2014
Wijziging	10a, 11a, 15a en 25	16-12-2019		Stcrt 2019, 71312	1-1-2020

Wijziging	Aanvulling artikelen: 11 en 20 Tekstuele wijzigingen: 2 tot en met 5, 7 tot en met 12, 14 tot en met 17, 19 tot en met 22.	13-12-2021	n.v.t.	Stcrt. 2021, 50103	1-1-2022
-----------	---	------------	--------	--------------------	----------

Toelichting bij de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants

Status

Algemeen

Artikelsgewijze toelichting

Status

De toelichting op de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants heeft niet de status van regelgeving. Deze toelichting heeft betrekking op de gewijzigde VGBA van 1 januari 2022.

Voorwoord

Deze toelichting is gebaseerd op de versie die de NBA heeft gepubliceerd bij de inwerkingtreding van de VGBA op 1 januari 2014. De VGBA is daarna twee keer gewijzigd (zie hierna onder 3 Regelgeving-technische informatie). Bij elk van die wijzigingen heeft de NBA een aparte toelichting gepubliceerd. Die toelichtingen hebben echter alleen betrekking op de wijzigingen zelf. De onderhavige toelichting 'schuift' alle toelichtingen 'in elkaar'. Dit heeft als voordeel dat u maar één document erop na hoeft te slaan voor een toelichting op de VGBA. Met de laatste wijziging van de VGBA (op 1 januari 2022) zou u een derde document hebben moeten raadplegen. De NBA ziet hierin aanleiding om nu een 'in elkaar geschoven' versie van de toelichting te publiceren. De NBA heeft dit moment aangegrepen om de toelichting genderneutraal te maken. De NBA is nog bezig met het verduidelijken en actualiseren van de toelichting (bijvoorbeeld met verwijzingen naar de NV NOCLAR). Het resultaat komt uiteindelijk voor deze 'in elkaar geschoven' toelichting in de plaats.

Regelgeving-technische informatie

Sinds de inwerkingtreding van de VGBA op 1 januari 2014 hebben de volgende wijzigingen¹ plaatsgevonden: zie voor de regelgeving-technische informatie artikel 27 VGBA.

Overzicht relevante regelingen, toelichtingen en handreiking

Hier volgt een opsomming van regelingen en NBA-publicaties die verband houden met de VGBA:

- VGBA per 1 januari 2022;
- Toelichting op de VGBA (per 1 januari 2022);
- Wijzigingsverordening VGBA en ViO 2021 (geïmplementeerd in de VGBA per 1 januari 2022);
- Toelichting op de Wijzigingsverordening VGBA en ViO 2021;
- VGBA per 1 januari 2020;
- Wijzigingsverordening VGBA 2019 (geïmplementeerd in de VGBA per 1 januari 2020);
- Toelichting op de Wijzigingsverordening VGBA 2019;
- VGBA per 1 januari 2014;
- Toelichting bij de VGBA (per 1 januari 2014);
- NBA-handreiking 1130 *Voorbeelden toepassing van de VGBA* (januari 2015).

Algemeen

Per 1 januari 2013 is de Wet op het accountantsberoep (Wab) in werking getreden. De Wab introduceert één beroepsorganisatie voor zowel Accountant-Administratieconsulenten als Registeraccountants. Artikel 19, tweede lid, aanhef en onderdeel a, van de Wab verplicht de ledenvergadering van de beroepsorganisatie een verordening vast te stellen met betrekking tot gedrags- en beroepsregels ten behoeve van een goede uitoefening van de werkzaamheden van accountants. De Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) geeft hier invulling aan.

Ook de op 1 januari 2011 in werking getreden herziene Code of Ethics for Professional Accountants (CoE) van de International Ethics Standards Board for Accountants van de International Federation of Accountants

¹ Zie onder '4 Overzicht relevante regelingen, toelichtingen en handreiking' voor de regelingen (wijzigingsverordeningen) die de VGBA hebben gewijzigd en de toelichtingen op die wijzigingen/wijzigingsverordeningen.

tants (IFAC) geeft aanleiding de bestaande gedrags- en beroepsregels te wijzigen. De bestaande gedrags- en beroepsregels zijn neergelegd in de Verordening gedragscode van het NIVRA van 14 december 2006, laatstelijk gewijzigd op 8 december 2010, en de Verordening gedragscode (VGC) van de NOVAA van 11 december 2006, laatstelijk gewijzigd op 14 juni 2010.

Daarbij is de gelegenheid te baat genomen de gedrags- en beroepsregels zoveel mogelijk overeenkomstig de Aanwijzingen voor de regelgeving – een hulpmiddel bij het tot stand brengen van kwalitatief goede wet- en regelgeving – te formuleren. Dit komt het begrip en de leesbaarheid van de regels ten goede. De toelichting maakt geen deel uit van de regeling maar is desondanks wel van waarde. Zij voorziet de bepalingen van een uitleg en geeft de totstandkomingsgeschiedenis van de verordening weer.

De CoE, en daarmee de internationale convergentie, is het startpunt geweest bij het opstellen van deze verordening. De verordening wijkt af van de CoE waar dit nodig is in de Nederlandse situatie. Daar waar is afgeweken, is dit aangegeven in de artikelsgewijze toelichting. In het kader van internationale (controle) opdrachten wordt veelal gesteld dat de van toepassing zijnde ethische regels ten minste gelijkwaardig moeten zijn aan de delen A en B van de CoE. Deze verordening voldoet hieraan.

Deze verordening gaat uit van de gedachte dat de professionele dienst die de accountant uitvoert diens gedrag moet bepalen en dat dit gedrag niet primair wordt bepaald door een ledengroep waarvan een accountant lid is. Zowel openbaar accountants als accountants in business kunnen bijvoorbeeld beiden in de rol van een ingehuurd consultant overige opdrachten uitvoeren. Het is dan maatschappelijk niet uit te leggen dat deze accountants verschillend reageren op bijvoorbeeld niet-integer gedrag van de cliënt in het kader van cliënt- of opdrachtacceptatie. Daarnaast komt het steeds vaker voor dat accountants parttime verschillende rollen vervullen (parttime openbaar accountant en daarnaast intern accountant, of als financieel professional, accountant in business). De beginselen in deze verordening maken dan ook geen onderscheid naar ledengroepen.

Door de toepassing van de 'Aanwijzingen voor de regelgeving' bevat deze verordening alleen normen en geen voorbeelden. Logisch gevolg is dat deze verordening de normen met betrekking tot de fundamentele beginselen en het toetsingskader bevat (deel A van de CoE) en enkele normen uit de delen B en C van de CoE (de delen B en C zijn bedoeld als toepassingen van deel A). De voorbeelden (uit de delen B en C van de CoE) worden in beginsel opgenomen in NBA-handreikingen.

In de inleidende overwegingen is tot uitdrukking gebracht dat de accountant, door de gedrags- en beroepsregels na te leven, handelt in het algemeen belang, ook wel aangeduid als het maatschappelijk belang. Vergelijk in dit verband ook artikel 100.1, eerste tot en met derde volzin, van de CoE.

Kernbepaling van deze verordening is dat de accountant zich houdt aan een vijftal fundamentele beginselen teneinde invulling te geven aan de verantwoordelijkheid als accountant om te handelen in het algemeen belang. Deze verordening voorziet de accountant van een toetsingskader dat de accountant verplicht omstandigheden te identificeren en te beoordelen die een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen kunnen zijn en dat de handelwijze voorschrijft bij een onderkende bedreiging. In geval van een bedreiging van de fundamentele beginselen zal de toepassing van het toetsingskader tot de conclusie leiden dat de accountant een maatregel treft die ervoor zorgt dat de accountant zich houdt aan de fundamentele beginselen. Nadrukkelijk wordt erop gewezen dat hoewel deze verordening op dit punt de enkelvoudsvorm bezigt, dit niet betekent dat te allen tijde met slechts één maatregel kan worden volstaan. Het kan voorkomen dat meer dan een maatregel nodig is om de naleving van de fundamentele beginselen te kunnen waarborgen. In dat geval zullen dus meer maatregelen moeten worden genomen die tezamen toereikend zijn. In sommige situaties zal geen enkele maatregel toereikend zijn anders dan dat de accountant zich terugtrekt uit de situatie door een professionele dienst of relatie te weigeren of te beëindigen.

Daar waar in de verordening is opgenomen dat het gaat om een 'redelijkerwijs te nemen maatregel', betreft het een maatregel waarmee de accountant het handelen van een ander poogt te beïnvloeden. Of de ac-

countant erin slaagt bij die ander een bepaalde gedraging af te dwingen, hangt vanzelfsprekend mede van die ander af. Daarom ligt het in de rede in die situaties te volstaan met een inspanningsverplichting voor de accountant. Bij het bepalen wat een redelijkerwijs te nemen maatregel is, vraagt een accountant zich ook af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde van de accountant zou verwachten (zie artikel 20). Ten aanzien van bepaalde situaties is in plaats van een redelijkerwijs te nemen maatregel een gerichtere maatregel voorgeschreven, ook al is soms in die situaties het handelen van anderen aan de orde. Voorbeelden zijn een maatregel gericht op het beëindigen van niet-integer handelen van anderen (artikel 7, eerste lid), een maatregel gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding van informatie of het doen van een mededeling waarin de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding kenbaar wordt gemaakt (artikel 9, eerste lid). Slaagt de accountant er niet in die maatregel te treffen, dan wordt van de accountant verlangd zich van de situatie te distantiëren. Daar waar het nemen van een maatregel niet expliciet door een artikel wordt voorgeschreven maar de toepassing van het toetsingskader wel tot het nemen van een maatregel noodzaakt (artikel 21) en in de situatie, bedoeld in artikel 22, zal een 'toereikende' maatregel moeten worden genomen. In elk van de hiervoor genoemde gevallen gaat de accountant voortvarend te werk en wacht niet langer met het nemen van een maatregel dan strikt noodzakelijk. Voor een uitleg van wat onder toereikend wordt verstaan, wordt verwezen naar de toelichting op artikel 21, eerste lid.

Het spreekt voor zich dat de accountant de beroepsorganisatie of de relevante toezichthouder kan raadplegen in geval de accountant van oordeel is dat de toepassing van deze verordening of daarop gebaseerde nadere voorschriften, en in het bijzonder het zich houden aan de fundamentele beginselen, leidt tot een onevenredig resultaat of een resultaat dat niet in het algemeen belang is (vergelijk ook artikel 100.11 van de CoE).

Artikelsgewijze toelichting

Toelichting bij artikel 1

Artikel 1 bevat van een aantal in deze verordening gebruikte begrippen en definities. Enkele worden hier nader toegelicht.

Accountant

Artikel 1 van de Wab definieert 'accountant' als 'een Registeraccountant of Accountant-Administratieconsulent'.

Bedreiging

Een bedreiging voor het zich houden aan de fundamentele beginselen kan op velerlei wijzen ontstaan. Hieronder wordt een vijftal ontstaanswijzen onderkend:

- a bedreiging als gevolg van eigenbelang: dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang;
- b bedreiging als gevolg van zelftoetsing: dit is de bedreiging die ontstaat als de accountant de eigen werkzaamheden, werkzaamheden uit naam van de accountantseenheid of het resultaat daarvan beoordeelt;
- c bedreiging als gevolg van belangenbehartiging: dit is de bedreiging die ontstaat als de accountant zich te veel vereenzelvigd met het belang van de organisatie waarvoor deze een professionele dienst uitvoert, waardoor de accountant de objectiviteit verliest;
- d bedreiging als gevolg van vertrouwdsheid: dit is de bedreiging die ontstaat als de accountant een te nauwe band ontwikkelt met de organisatie waarvoor deze een professionele dienst uitvoert dan wel als een accountant te veel sympathie koestert voor de belangen van een ander waardoor de accountant de objectiviteit verliest; en
- e bedreiging als gevolg van intimidatie: dit is de bedreiging die ontstaat doordat de accountant door feitelijke of vermeende druk wordt afgehouden van objectief handelen.

Of een risico aanvaardbaar of niet aanvaardbaar is hangt, naast de inschatting van het risico door de accountant zelf, mede af van hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde zoals bedoeld in artikel 20 hier tegenaan kijkt. Omstandigheden waarvan die derde zou concluderen dat deze de naleving van de fundamentele beginselen feitelijk niet beïnvloeden, vormen een aanvaardbaar of zelfs geen enkel risico.

Professionele dienst

Werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt aangewend zijn in ieder geval het uitvoeren van controle-, beoordelings- en andere assurance-opdrachten, aan assurance verwante opdrachten en overige werkzaamheden op het terrein van financiële verslaglegging, administratieve organisatie, bedrijfseconomie en belastingen. De accountant wordt geacht het accountantsberoep uit te oefenen, wanneer deze een professionele dienst verricht.

Het begrip professionele dienst moet hier ruim worden opgevat, in die zin dat hieronder ook werkzaamheden vallen die een accountant als dienst ten behoeve van anderen dan een werkgever of cliënt zou kunnen uitvoeren of werkzaamheden ten behoeve van zichzelf. Dus ook werkzaamheden die de accountant om niet en in de vrije tijd ten behoeve van een derde uitvoert worden, als bij de uitvoering de vakbekwaamheid wordt aangewend, voor de toepassing van deze verordening als professionele dienst aangemerkt. Een ander voorbeeld is een belastingaangifte voor zichzelf.

Toelichting bij artikel 2

Een kenmerk van het accountantsberoep is de aanvaarding van de verantwoordelijkheid om in het algemeen belang te handelen. Derhalve bestaat de verantwoordelijkheid van een accountant niet louter uit het vervullen van de behoeften van een individuele cliënt of werkgever. Dit artikel geeft een opsomming van de fundamentele beginselen waaraan een accountant zich heeft te houden, teneinde invulling te geven aan de verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang. De fundamentele beginselen zijn in de verordening uitgewerkt en worden hierna toegelicht.

Toelichting bij artikel 3

Dit artikel bepaalt de werkingssfeer van de verordening. De gekozen werkingssfeer van artikel 3 sluit aan op artikel 42 van de Wab. Hiervoor is gekozen in het kader van de consistentie. Daarmee wordt invulling gegeven aan de opdracht van de wet dat de NBA-regelgeving geen zaken regelt die niet strikt noodzakelijk zijn voor het doel dat met de verordening wordt beoogd en dat de regelgeving de marktwerking niet onnodig beperkt (artikel 19 lid 4 Wab).

Telkens wanneer een accountant werkzaamheden verricht waarbij deze vakbekwaamheid aanwendt waarover een accountant beschikt dan wel behoort te beschikken - dus telkens wanneer een accountant een professionele dienst verleent - wordt de accountant geacht het accountantsberoep uit te oefenen en heeft de accountant zich te houden aan de fundamentele beginselen. Daarbij maakt het niet uit of de accountant de professionele dienst verleent in het kader van zakelijk handelen of privéhandelen; uiteraard is de invulling van de professionele dienst afhankelijk van de soort professionele dienst die de accountant uitvoert. Voor het fundamentele beginsel 'professionaliteit' geldt een ruimere werkingssfeer dan voor de overige fundamentele beginselen. Professionaliteit strekt zich ook uit over gedragingen van een accountant buiten het verrichten van een professionele dienst, dus buiten de uitoefening van het accountantsberoep, waarbij een accountant er wel op bedacht moet zijn het accountantsberoep niet in diskrediet te brengen. Gedragingen betreffen zowel het handelen (actief) als het nalaten (passief) van de accountant.

De naleving van de fundamentele beginselen en de handhaving daarvan onder meer in de vorm van tuchtspraak is gericht op de uitoefening van het beroep maar is niet beperkt tot de beroepsuitoefening in enge zin. Voorwaarde voor tuchtrechtelijke handhaving is dat de gedraging een relatie moet hebben met de uitoefening van het accountantsberoep. Bij het verrichten van een professionele dienst is hiervan vanzelfsprekend sprake. Voor de tuchtrechtelijke handhaving van een gedraging buiten een professionele dienst is nodig dat de gedraging van invloed is op de uitoefening van het beroep (afstralen op het beroep).

Voorbeelden van gedragingen die mogelijk als strijdig met de gedrags- en beroepsregels worden aangemerkt zijn betrokkenheid bij het witwassen van geld of een belastingfraude door de accountant, want deze gedragingen zullen naar verwachting het imago van de accountant (of accountants in het algemeen) bij (financiële) beoordelingen schaden. Daarentegen is een ernstige verkeersovertreding, hoewel een strafbaar feit, een gedraging die naar verwachting niet snel als strijdig met deze verordening zal worden gezien. Immers, het is niet aannemelijk dat een verkeersovertreding het accountantsberoep in diskrediet brengt. Nadrukkelijk wordt er hierop gewezen dat met deze voorbeelden niet wordt beoogd een kwalificatie te geven of een gedraging al dan niet als professionele dienst is aan te merken.

Toelichting bij artikel 4 en 5

In deze artikelen wordt het fundamentele beginsel professionaliteit uitgewerkt.

Toelichting bij artikel 4

In artikel 3 van de Wab is onder andere bepaald dat de NBA zorg draagt voor de eer van de stand van de accountants. Op grond van artikel 19 van de Wab kan de ledenvergadering ter vervulling van die taak een verordening vaststellen. Deze verordening, en in het bijzonder artikel 4, voorziet in die taak. Het artikel beoogt te voorkomen dat de accountant het accountantsberoep ('de eer van de stand' in de zin van de Wab) in diskrediet brengt zowel binnen de uitoefening van zijn beroep als daarbuiten.

Om te voorkomen dat de accountant het accountantsberoep in diskrediet brengt, zal deze zich in algemene zin dienen te houden aan op de accountant van toepassing zijnde wet- en regelgeving. In het artikel is benadrukt dat een accountant ook door een handeling na te laten (passieve houding) het beroep kan schaden.

Toelichting bij artikel 5

Door de positie die de accountant inneemt in de organisatie waar deze werkzaam is dan wel waaraan deze 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 zich richt tot iedere accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een organisatie, ongeacht de aard van de werkzaamheden.

Dit artikel heeft betrekking op situaties waarin de organisatie waar de accountant werkzaam is dan wel waaraan deze is verbonden wet- en regelgeving niet naleeft. Hiervan kan sprake zijn door het handelen of nalaten van bijvoorbeeld het bestuur of management van de organisatie, of van andere werknemers. Het is professioneel om actie te ondernemen als de accountant vermoedt dat binnen de eigen organisatie zaken niet volgens de regels gaan. Gezien de verantwoordelijkheid van een accountant om te handelen in het algemeen belang, wordt dit van de accountant verwacht. Bovendien kan een dergelijk handelen door de organisatie waar een accountant werkzaam is dan wel waaraan deze is verbonden, een negatieve uitstraling op het accountantsberoep hebben. Dit zijn de redenen waarom ervoor is gekozen om de handelwijze van de accountant bij een vermoeden van niet-naleven van wet- en regelgeving door de eigen organisatie, onder het fundamentele beginsel professionaliteit te scharen. Omdat het niet-naleven van wet- en regelgeving niet per se een integriteitskwestie is, is een apart artikel gemaakt voor het optreden bij niet-integer handelen van de organisatie (artikel 8).

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 deze 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.

Indien de accountant vermoedt dat de organisatie wet- en regelgeving niet naleeft zal de accountant, voor zover nodig en voor zover de positie en deskundigheid van de accountant dat mogelijk maken, nader onderzoek verrichten. Als de accountant daadwerkelijk meent dat wet- en regelgeving niet worden nageleefd, neemt de accountant stappen om daaraan een einde te maken inclusief het aandringen op herstel van de gevolgen.

Bij het bepalen wat een redelijkerwijs te nemen maatregel is, vraagt een accountant zich ook af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde van de accountant zou verwachten (zie art. 20). Dit is mede afhankelijk van de positie binnen de eigen organisatie. In een lagere functie kan een maatregel bijvoorbeeld bestaan uit een signalerend gesprek met de leidinggevende. Echter, heeft de accountant een hogere functie (hiërarchisch dan wel vanuit een seniorrol), dan zal de invloed van de accountant op het handelen van de organisatie groter zijn. Een voorbeeld van een redelijkerwijs te nemen maatregel is het actief informeren van een interne toezichthouder (zoals een compliance officer of de raad van commissarissen) en/of een externe toezichthouder.

Gezien dat het gaat om het handelen van anderen en de invloed van de accountant mede afhankelijk is van de positie binnen de organisatie, is in dit artikel sprake van een inspanningsverplichting voor de accountant (redelijkerwijs te nemen maatregel).

Indien meerdere accountants werkzaam zijn bij de organisatie, kan het verstandig zijn dat de accountant overlegt met één of meer van die accountants over de inschatting en de redelijkerwijs te nemen maatregel. Als dit niet mogelijk is, bijvoorbeeld omdat de betreffende accountant geen collega's heeft binnen de organisatie, kan de accountant contact opnemen met een van de door de NBA aangezochte vertrouwenspersonen, het bureau van de NBA of een gespecialiseerde advocaat.

In uitzonderlijke gevallen zal artikel 5 ertoe kunnen leiden dat de accountant de relatie met de eigen organisatie zal moeten opzeggen. Het is onverstandig om een dergelijke beslissing lichtvaardig te nemen. Het wordt dan ook ten eerste aangeraden om in een dergelijke situatie, voordat de relatie daadwerkelijk wordt opgezegd, juridische bijstand te zoeken.

Toelichting bij artikelen 6 tot en met 10

In deze artikelen wordt het fundamentele beginsel integriteit uitgewerkt. Daar waar in de tot de inwerking-treding van deze verordening geldende VGC van de accountant werd verlangd dat deze een bepaalde situatie vermeerde (proactief), is in deze verordening ten aanzien van integriteit (maar ook bij artikel 5 [professionaliteit] voor normen met een enigszins reactief karakter gekozen. Behalve dat dit leidt tot concretere normen, ligt een reactief karakter meer voor de hand omdat het hier gaat om situaties waarin het handelen van anderen een bedreiging veroorzaken. Een accountant kan pas daartegen optreden, als deze zich van de betreffende situatie bewust is geworden.

Toelichting bij artikel 6

Het eerlijk en oprecht optreden houdt onder meer in dat een accountant eerlijk zaken doet en de waarheid geen geweld aan doet.

Toelichting bij artikel 7

De accountant kan geassocieerd worden met het niet-integer handelen van anderen zoals een cliënt of de organisatie waar de accountant werkzaam is dan wel waaraan deze is verbonden. Bij de beoordeling van de omstandigheden en de bedreiging, en het treffen van een of, indien nodig, meer maatregelen neemt een accountant ook het te verwachten oordeel van een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde in aan-

merking (zie artikel 20). Een voorbeeld van een situatie die onder dit artikel valt is een gesprek waarbij de accountant aanwezig is en waarin door een ander een onjuiste voorstelling van zaken wordt gegeven.

Voorbeelden van een maatregel zijn het bijsturen van het gesprek zodat wel een correcte weergave wordt gedaan dan wel de ander verzoeken om de onjuiste voorstelling van zaken te corrigeren.

In het tweede lid van artikel 7 wordt aangegeven dat een accountant zich distantieert indien geen maatregel gericht op het beëindigen van het niet-integer handelen mogelijk is. Het is hierbij de bedoeling dat het betrokkenen duidelijk wordt dat de accountant afstand neemt van bepaalde gedragingen. Bijvoorbeeld door het opnemen van contact met de betreffende partijen waarbij de accountant afstand neemt van de door derden gedane voorstelling van zaken, waarvan deze een aantekening maakt. Om te voorkomen dat de accountant het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid schaadt, kan het verstandig zijn juridisch advies in te winnen alvorens te bepalen welke actie gepast is.

Toelichting bij artikel 8

Van een accountant mag worden verwacht, gezien de verantwoordelijkheid van accountants om te handelen in het algemeen belang, dat deze optreedt als deze vermoedt dat de organisatie waar de accountant werkzaam is of waaraan deze is verbonden niet eerlijk en oprecht handelt. Een voorbeeld van niet-integer handelen is het geven van een onjuiste voorstelling van feiten of gebeurtenissen. Wat van de accountant in de onderhavige situatie wordt verwacht, is toegelicht in artikel 5. Voor een toelichting op het begrip 'organisatie waarbij de accountant werkzaam is of waaraan deze verbonden is' wordt eveneens naar de toelichting op artikel 5 verwezen. In het geval dat de accountant *zelf* betrokken is bij of in verband wordt gebracht met niet-integer handelen van de organisatie, is artikel 7 van toepassing.

Toelichting bij artikel 9

Indien een accountant betrokken is bij of in verband wordt gebracht met rapportages of andere gegevens die materieel onjuist, onvolledig of misleidend zijn, vraagt artikel 9, eerste lid, onderdeel a, van de accountant om zo mogelijk een maatregel te nemen gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding. Deze situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen als sprake is van een fout in de jaarrekening of een te positieve voorstelling van zaken in een prognose. Bij de beoordeling van de bedreiging en het treffen van een maatregel neemt een accountant ook het te verwachten oordeel van een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde in aanmerking (zie artikel 20). Een maatregel als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, is beschreven in artikel 2:362, zesde lid, van het Burgerlijk Wetboek (BW). Het betreft de situatie waarin een onderneming na publicatie een fundamentele fout in de jaarrekening constateert en hoe een onderneming hiermee dient om te gaan. Indien de cliënt en eventueel de accountant voldoet aan artikel 2:362, zesde lid, van het BW, wordt de accountant geacht aan artikel 9, eerste lid, onderdeel a, te hebben voldaan. Conform RJ 150 kan in het kader van onderdeel a van het eerste lid voor materiële doch niet fundamentele fouten worden volstaan met foutenherstel in de volgende jaarrekening. In het geval onder Boek 2 van het BW IFRS wordt toegepast, kan op vergelijkbare wijze worden gehandeld.

Een voorbeeld van een maatregel als bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, is het door de accountant afgeven van een controleverklaring met een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel.

In het tweede lid wordt aangegeven dat een accountant zich distantieert indien deze geen maatregel gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding van de informatie kan nemen en de accountant ook geen mededeling aan de informatie kan toevoegen. De accountant distantieert zich door afstand te nemen van de verstrekte informatie. In voorkomende gevallen kan de accountant volstaan met een mondelinge kennisgeving aan de beoogde gebruikers van de informatie en is een aantekening daarvan in het dossier voldoende. Dit kan bijvoorbeeld wanneer onjuiste informatie is verstrekt aan een identificeerbare groep gebruikers zoals bijvoorbeeld een bank. In andere gevallen kan het nodig zijn een persbericht uit te brengen of een advertentie te plaatsen. Om te voorkomen dat de accountant het fundamentele be-

ginsel vertrouwelijkheid schaadt, kan het verstandig zijn juridisch advies in te winnen alvorens te bepalen welke actie gepast is.

Toelichting bij artikel 10

Dit artikel heeft betrekking op de situatie dat een ander de betrokkenheid van de accountant bij door hen ter beschikking gestelde informatie op onjuiste wijze heeft voorgesteld. Voorbeelden van het op onjuiste wijze voorstellen zijn het ten onrechte doen voorkomen van een goedkeurende controleverklaring bij een rapportage, en het verspreiden van een jaarrekening waarbij wordt gesuggereerd dat de accountant deze heeft samengesteld zonder dat de accountant daarbij betrokken is geweest. Bij de beoordeling van de bedreiging en het treffen van een of, indien nodig, meer maatregelen neemt een accountant ook het te verwachten oordeel van een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde in aanmerking (zie artikel 20).

Voorbeelden van een redelijkerwijs te nemen maatregel zijn:

- de persoon die de onjuiste voorstelling van betrokkenheid heeft veroorzaakt, verzoeken de situatie te herstellen;
- het informeren van de partijen die de informatie hebben ontvangen over de werkelijke betrokkenheid van de accountant;
- melding maken van de onjuiste voorstelling van de betrokkenheid bij een binnen de werkgever daarvoor geschikte functionaris of orgaan;
- bij brede verspreiding van de informatie het gebruik van media overwegen.

Hierbij kan de accountant overwegen juridisch advies te verkrijgen over bijvoorbeeld de vertrouwelijkheid, aansprakelijkheidsaspecten, eventuele wettelijke rechten en verplichtingen, en de zwaarte van de te nemen maatregel in relatie tot het uitgangspunt 'redelijkerwijs te nemen'.

Toelichting bij artikelen 10a en 11a

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). 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).² Die hebben tot regelgeving geleid (artikel 27 ViO). Ook een onderzoek dat in Groot-Brittannië is gepubliceerd toont dat verschillende opvattingen bestaan.³ *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 die uiteenlopende opvattingen in de praktijk. Dat verduidelijkt tegelijkertijd dat dit soort *inducements* ook een bedreiging kunnen zijn bij andere professionele diensten dan assurance-opdrachten.⁴

² De ViO geldt sinds 1 januari 2014.

³ 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.

⁴ 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).

Nadere invulling fundamentele beginselen

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.

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 delictomschrijving 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.⁵

In de ViO staan definities van geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid.⁶ Hier bedoelen we hetzelfde met die begrippen. Het nieuwe artikel 11a gebruikt het woord 'ontvangen'. Dat komt uit artikel 27 ViO.

Artikel 10a

5 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).

6 *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.

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.

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 de afwegingen. Maar dit zou wel kunnen. Het heeft in elk geval de schijn tegen. Het risico voor de objectiviteit is zo groot dat geen enkele maatregel toereikend is. Daarom mag een accountant nooit dit soort inducements ontvangen als deze weet of behoort te weten dat dit de bedoeling is. 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.⁷ 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)?

⁷ 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'.

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.⁸

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 de afwegingen. In elk geval heeft het de schijn tegen.

Toch ontvangen (artikel 11a)?

Ontvangt een accountant toch een inducement, terwijl de accountant 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 heeft⁹

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.

Toelichting bij artikel 11

Ter naleving van het fundamentele beginsel objectiviteit vermijden accountants elke situatie die hen ongepast beïnvloedt. Ook steunen accountants niet ongepast op derden, technologie en andere factoren. Dit betekent dat accountants altijd nadenken of, en zo ja in hoeverre, zij gepast kunnen steunen op het oordeel van anderen, op informatie afkomstig van anderen (bijvoorbeeld van de cliënt of de eigen organisatie) of

⁸ 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.

⁹ Zie vorige voetnoot.

op geautomatiseerde systemen (technologie). Door zonder meer af te gaan op wat anderen aanreiken of op wat een geautomatiseerd systeem oplevert, kan immers ook sprake zijn van ongepaste beïnvloeding. *'Andere factoren' vormen een restcategorie (ongepast steunen op iets anders dan derden of technologie).* Ongepaste beïnvloeding bedreigt de objectiviteit. Ongepaste beïnvloeding kan verder ontstaan door bijvoorbeeld vooringenomenheid (zie hierna), belangenverstrengeling of *inducements*. (Zie de Toelichting bij artikelen 10a en 11a)

Vooringenomenheid

Accountants zijn alert op eventuele vooringenomenheid. Ook die kunnen een bedreiging vormen voor hun objectiviteit. Vooringenomenheid kan iemands oordeel vertekenen en informatie 'kleuren'. Daarom mogen accountants niet zomaar geloven dat wat een ander zegt ook klopt. Daarom vragen zij zich ook af of, en zo ja in hoeverre, zij kunnen afgaan op informatie die hen wordt aangereikt. Dit geldt ook voor hetgeen geautomatiseerde systemen opleveren. Ook daarbij moeten accountants blijven nadenken. Het is nodig om op hoofdlijnen te begrijpen hoe geautomatiseerde systemen werken. Alleen dan is het immers mogelijk om een inschatting te kunnen maken van de betrouwbaarheid van hetgeen een geautomatiseerd systeem genereert. Hier wordt nadrukkelijk gewaarschuwd voor eventuele vooringenomenheid om zonder meer aan te nemen dat geautomatiseerde systemen altijd betrouwbaar zijn.

Als blijkt dat de accountant het fundamentele beginsel objectiviteit als gevolg van een bedreiging niet kan naleven, ziet de accountant af van het verlenen van de desbetreffende professionele dienst.

De accountant die een bijzonder belang vertegenwoordigt, treft op grond van artikel 21 maatregelen om ervoor te zorgen dat de objectiviteit niet wordt bedreigd. Een voorbeeld van het vertegenwoordigen van een bijzonder belang is het bijstaan van een ondernemer bij het afwikkelen van een echtscheiding dan wel bij de aan- of verkoop van een onderneming. Als een te treffen maatregel in dit verband kan worden gedacht aan het kenbaar maken van de betrokkenheid van de accountant aan alle partijen en zich ervan overtuigen dat de andere partij(en) door een deskundige word(t)(en) bijgestaan.

Onafhankelijkheid is, net als in de tot de inwerkingtreding van deze verordening geldende VGC, een aspect van objectiviteit en is vereist bij de uitvoering van assurance-opdrachten. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat deze eis geïmplementeerd en uitgewerkt is in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten.

Toelichting bij artikel 11a

Zie de Toelichting bij artikelen 10a en 11a hiervoor.

Toelichting bij artikelen 12 tot en met 15

In deze artikelen wordt het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid verder uitgewerkt in enkele normen. De accountant houdt de eigen professionele kennis, inzichten en vaardigheden (oftewel vakbekwaamheid) op het niveau dat vereist is om een professionele dienst adequaat te kunnen uitoefenen, dat wil zeggen op het voor die dienst vereiste kwaliteitsniveau en op basis van de huidige ontwikkelingen in de praktijk, wet- en regelgeving en technieken. Het onderhouden van vakbekwaamheid betekent dat de accountant een voortdurend besef en begrip dient te hebben van vaktechnische, beroepsmatige en zakelijke ontwikkelingen indien en voor zover deze voor de beroepsuitoefening van belang zijn. De accountant handelt bij het verlenen van een professionele dienst zorgvuldig en in overeenstemming met de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. Van een accountant wordt een professioneel-kritische instelling verwacht. Regels met betrekking tot onder andere permanente educatie, controlewerkzaamheden en kwaliteitssystemen geven nadere invulling aan het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

Het beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid omvat onder meer de in het verleden in de regelgeving gebruikte term 'deugdelijke grondslag'. Hiermee werd bedoeld dat de accountant slechts mededelin-

gen doet omtrent de uitkomst van de arbeid voor zover de vakbekwaamheid van de accountant en de door de accountant verrichte werkzaamheden daarvoor een deugdelijke grondslag vormen.

In artikel 13, tweede lid, wordt gesteld dat de accountant een professionele dienst nauwgezet, grondig en tijdig uitvoert. Uiteraard is de invulling hiervan afhankelijk van de soort professionele dienst die de accountant uitvoert. Van een accountant die een controle uitvoert wordt in dit kader iets anders verwacht dan van een accountant die een advies uitbrengt of een accountant die een samenstellingsopdracht uitvoert.

Als blijkt dat de accountant het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid als gevolg van een bedreiging niet kan naleven, ziet de accountant af van het verlenen van de desbetreffende professionele dienst.

In artikel 14 is onder meer opgenomen dat de accountant ervoor verantwoordelijk is dat degene die beroepshalve onder de verantwoordelijkheid van de accountant staat, over de voor het verlenen van een specifieke professionele dienst benodigde opleiding beschikt (zowel in theoretische als praktische zin).

Door het in artikel 15 opgenomen attenderen op inherente beperkingen die zijn verbonden aan een professionele dienst, voorkomt de accountant dat bijvoorbeeld een door de accountant gegeven oordeel wordt geïnterpreteerd als een feitelijke bewering.

Toelichting bij artikel 15a

Artikel 15a stelt collegiaal overleg verplicht. 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?’*). 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. 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.¹⁰ 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?*¹¹

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:

¹⁰ 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).

¹¹ De VGBA kijkt 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).

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;
- een opvolgend accountant die een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht overneemt van een andere accountant binnen dezelfde accountantspraktijk.¹²

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?*')

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.

'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).

¹² 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.

- 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 1 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,¹³ 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.

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 deze mag niet aangeven of er daadwerkelijk is gemeld bij FIU-Nederland.

¹³ 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).

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.

Nadere invulling fundamentele beginselen

Collegiaal overleg vult het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid verder in. Integriteitskwesties 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.

Hetzelfde geldt voor eventuele bedreigingen voor de naleving van de andere fundamentele beginselen.

Verhouding tot de NV NOCLAR

Informatie over een relevante niet-naleving¹⁴ wordt gedeeld volgens de regels in de NV NOCLAR. Daarin staat wanneer dat verplicht is.¹⁵

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.

Wat als collegiaal overleg niet verplicht is?

Accountants mogen ook (collegiaal) overleg voeren in situaties waar dit niet verplicht is. 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

¹⁴ 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 misdadingen die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de eigen organisatie of van de cliënt.

¹⁵ Artikelen 14 en 15 NV NOCLAR.

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 bij artikelen 16 tot en met 19

In deze artikelen wordt het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid uitgewerkt.

Indien een accountant de beschikking krijgt over gegevens of inlichtingen waarvan de accountant het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, heeft de accountant een plicht tot geheimhouding tenzij sprake is van de in artikel 16 aangegeven situaties. De plicht tot geheimhouding is dus niet absoluut, want in bepaalde gevallen kan of moet vertrouwelijke informatie aan derden worden verstrekt respectievelijk openbaar worden gemaakt. Om die reden wordt in de verordening het begrip vertrouwelijkheid gehanteerd.

Het is belangrijk dat de accountant er alert op is dat deze het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid met betrekking tot de tijdens de uitoefening van het accountantsberoep verkregen gegevens of inlichtingen in acht neemt in elke omgeving waarin de accountant verkeert, ongeacht of dit in de werk- of privésfeer is. Uiteraard blijft het beginsel van vertrouwelijkheid ook voortbestaan nadat de accountant de relatie met de cliënt of de organisatie waar de accountant werkzaam is of waaraan de accountant is verbonden heeft beëindigd. Dat neemt overigens niet weg dat de accountant de eerder opgedane kennis en ervaring kan toepassen in een nieuwe zakelijke omgeving.

De accountant die op grond van artikel 16, onderdelen b tot en met e, overweegt om over te gaan tot het verstrekken van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen, zal zich bewust moeten zijn van de eigen verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang (artikel 17, eerste lid). Artikel 20 van deze verordening speelt bij deze overweging een rol. Ook in de situatie waarin de accountant besluit om geen vertrouwelijke informatie te verstrekken, legt deze de overwegingen die aan dit besluit ten grondslag liggen vast. In het algemeen is het zo dat de accountant de plicht tot geheimhouding kan of moet doorbreken indien de accountant de werkzaamheden uitvoert in samenwerking met anderen en die anderen kennis moeten nemen van de vertrouwelijke informatie om een zinvolle bijdrage aan die werkzaamheden te kunnen leveren. In artikel 19 is daartoe opgenomen dat de accountant ervoor zorg draagt dat deze personen de vertrouwelijkheidsverplichtingen naleven.

Onder het verstrekken van vertrouwelijke gegevens en inlichtingen wordt niet de situatie begrepen waarin een 'vertrokken' accountant, die mede verantwoordelijk is geweest voor het dossier en derhalve reeds bekend was met de vertrouwelijke informatie, door de achterblijvende accountants of accountantsorganisatie inzage wordt gegeven in dat dossier (zie de uitspraak van de Accountantskamer met publicatienummer LJN YH0019).

Voor de accountant die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een wettelijke controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel f, van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), dit is de 'externe accountant', zijn met betrekking tot vertrouwelijkheid de Wta en het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) van belang. Artikel 26 van de Wta en de artikelen 38a en 38b van het Bta bevatten namelijk regels met betrekking tot vertrouwelijkheid die enkel van toepassing zijn op de externe accountant.

Toelichting bij artikel 16, onderdelen a en b

Voorbeelden van situaties in de Nederlandse context waarbij de omstandigheden ertoe leiden dat de accountant verplicht of bevoegd kan zijn om vertrouwelijke informatie en gegevens toch openbaar te maken zijn:

- a openbaarmaking die door de wet wordt gevorderd (bijvoorbeeld de Wta, de Wet ter voorkoming van witwassen en de financiering van terrorisme of de Comptabiliteitswet);
- b openbaarmaking die door de wet wordt toegestaan en waarmee de organisatie waarvoor de accountant een professionele dienst uitvoert of heeft uitgevoerd heeft ingestemd;
- c openbaarmaking van vertrouwelijke gegevens aan de door de Ondernemingskamer benoemde personen in een enquête als bedoeld in titel 8, afdeling 2 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek;
- d openbaarmaking aan in het openbaar bestuur functionerende onderzoekscommissies en aan de Algemene Rekenkamer;
- e openbaarmaking in de situatie waarin de accountant als getuige is opgeroepen in een gerechtelijke procedure;
- f openbaarmaking aan gerechtelijke instanties of bij wet ingestelde toezichthouders en tuchtrechtorganen.

Daarnaast kan de accountant beroepshalve tot het vertrekken van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verplicht of bevoegd zijn. Dergelijke verplichtingen en bevoegdheden zijn onder meer opgenomen in de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS), die kwalificeren als wettelijke voorschriften. Vergelijk ook artikel 38a, eerste lid, van het Bta:

'indien dit redelijkerwijs noodzakelijk is voor de naleving van het ingevolge de wet bepaalde of van de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens artikel 19, tweede lid, aanhef en onderdelen a en b, van de Wet op het accountantsberoep zijn vastgesteld en geschiedt:

- 1 *aan een deskundige die door de externe accountant is betrokken bij de uitvoering van een wettelijke controle;*
- 2 *aan personen binnen de accountantsorganisatie waarbinnen de externe accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden dan wel binnen het netwerk waartoe de accountantsorganisatie behoort, die op enigerlei wijze betrokken zijn bij een wettelijke controle waarvoor de externe accountant verantwoordelijk is;*
- 3 *aan een groepsaccountant of een buitenlandse accountant die verantwoordelijkheid draagt voor het afgeven van een accountantsverklaring bij de jaarrekening die mede de geconsolideerde jaarrekening van een groep ondernemingen of instellingen bevat waarin de gegevens van een controlecliënt van de externe accountant worden opgenomen;*
- 4 *aan een registeraccountant, een Accountant-Administratieconsulent of een buitenlandse accountant indien deze in het kader van een assurance-opdracht gebruik maakt van de werkzaamheden van de externe accountant;*

- 5 *aan een registeraccountant, een Accountant-Administratieconsulent of buitenlandse accountant van wiens werkzaamheden de externe accountant in het kader van een wettelijke controle gebruik maakt;*
- 6 *aan een registeraccountant, een Accountant-Administratieconsulent of een buitenlandse accountant ten behoeve van diens beoordeling van de aanvaardbaarheid van een controleopdracht;*
- 7 *aan een persoon aan wie advies wordt gevraagd als bedoeld in artikel 17, eerste lid;*
- 8 *aan de persoon, bedoeld in artikel 19, tweede lid, of artikel 23, eerste lid;*
- 9 *aan de persoon die is betrokken bij de uitvoering van een periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde opdrachten tot het verrichten van een wettelijke controle;*
- 10 *aan de beroepsorganisatie;'*

Toelichting bij artikel 16, onderdeel e

In de CoE (210.13) is opgenomen dat het verstrekken van informatie aan de opvolgend accountant door de bestaande accountant mede afhankelijk is van toestemming van de cliënt. Dit voorbehoud is in deze verordening niet overgenomen, hetgeen in lijn is met de hiervoor geldende VGC. De zittende accountant kan in Nederland in dit geval derhalve geen beroep doen op de geheimhoudingsplicht.

Toelichting bij artikelen 20 en 21

In deze artikelen wordt het toetsingskader weergegeven, hetgeen structuur geeft voor de accountant bij het naleven van de fundamentele beginselen en het handelen in het algemeen belang (hoofdstuk 2).

Toelichting bij artikel 20

Artikel 20 verplicht accountants bij het naleven van deze verordening een onderzoekende geest te hebben (onderdeel a), professionele oordeelsvorming toe te passen (onderdeel b) en zich te baseren op hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht (onderdeel c). Een onderzoekende geest, toepassen van professionele oordeelsvorming en de toets aan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde hangen nauw met elkaar samen. Accountants moeten een professioneel oordeel vormen over de vraag of zij zich aan de fundamentele beginselen houden. Daarvoor is nodig dat ze alle omstandigheden in beeld hebben die daarvoor van belang zijn. Een onderzoekende geest is een voorwaarde om die omstandigheden in beeld te krijgen.

Artikel 20, onderdeel a (onderzoekende geest)

Accountants hebben een onderzoekende geest. De volgende opsomming beoogt de term 'onderzoekende geest' te duiden:

- Een onderzoekende geest is erop gericht dat accountants alle omstandigheden in beeld hebben die van belang zijn om een professioneel oordeel te kunnen vormen over de vraag of een accountant zich aan de fundamentele beginselen houdt.
- Een onderzoekende geest is een grondhouding. Deze houding staat los van de soort werkzaamheden die accountants verrichten.
- Een onderzoekende geest kenmerkt zich door nieuwsgierigheid, door de neiging zichzelf telkens weer vragen te stellen en door niet zo maar af te gaan op informatie (al dan niet geautomatiseerd) of op wat anderen zeggen.

Een onderzoekende geest vraagt om een actieve alerte houding. Dit brengt het volgende mee:

- Accountants vragen zich het volgende af: is de informatie die ik heb voldoende en geschikt om een professioneel oordeel te kunnen vormen over de naleving van de fundamentele beginselen? Daartoe onderzoeken accountants de relevantie, de bron en de volledigheid van de informatie. Daarbij stellen ze zich bijvoorbeeld de volgende vragen:
 - Is nieuwe informatie bekend geworden of is sprake van gewijzigde omstandigheden?
 - Kan vooringenomenheid of eigenbelang de informatie of de bron hebben beïnvloed?
 - Zijn er omstandigheden die erop kunnen wijzen dat relevante informatie ontbreekt?

- Bestaat inconsistentie tussen de omstandigheden die de accountant al kent en de verwachtingen van deze accountant?
 - Biedt de informatie een redelijke basis om tot een conclusie te komen?
 - Kunnen uit de informatie andere redelijke conclusies worden getrokken over de naleving van de fundamentele beginselen?
- Accountants staan open voor en zijn alert op de noodzaak tot verder onderzoek of andere actie. Professionele oordeelsvorming is immers pas mogelijk als ze alle omstandigheden in beeld hebben die daarvoor van belang zijn. Voorbeelden van andere acties zijn extra informatie opvragen voor verder onderzoek of besluiten om bepaalde informatie niet te gebruiken.

Verskil met professioneel-kritische instelling (PKI)

Alle accountants hebben een onderzoekende geest als grondhouding. Een onderzoekende geest draagt eraan bij dat accountants zich houden aan de fundamentele beginselen. Een professioneel- kritische instelling ziet toe op werkzaamheden die accountants verrichten, als zij assurance-opdrachten of bepaalde¹⁶ aan assurance verwante opdrachten uitvoeren. PKI brengt mee dat accountants bij die werkzaamheden ook alert zijn op omstandigheden die kunnen duiden op eventuele afwijkingen (die het gevolg zijn van fouten of fraude)¹⁷ en de informatie die gebruikt wordt bij het vormen van een oordeel, een conclusie of een feitelijke bevinding kritisch evalueren.

Artikel 20, onderdeel b (professionele oordeelsvorming) en onderdeel c (objectieve, redelijke en geïnformeerde derde)

Van de accountant wordt verlangd dat deze professionele oordeelsvorming toepast wanneer de accountant nagaat of de accountant zich houdt aan de fundamentele beginselen. Dit wordt ook van de accountant gevraagd wanneer deze overweegt of een maatregel nodig is, of een noodzakelijke maatregel in de concrete omstandigheden eigenlijk wel mogelijk is en zo ja, of een toereikende maatregel voorhanden is.

De accountant betreft in de overwegingen alle omstandigheden die de accountant weet of behoort te weten om vervolgens tot logische, realistische en gegronde beslissingen en conclusies te komen. Een onderzoekende geest brengt dat mee. Daarbij vraagt de accountant zich ook af of het eigen oordeel zal worden gedeeld door een ander die beschikt over een objectieve en redelijke oordeelsvorming en die bekend is met alle relevante feiten en omstandigheden. Door een 'objectieve, redelijke en geïnformeerde derde' als een toetssteen te hanteren wordt bewerkstelligd dat de accountant handelt in het algemeen belang: de verantwoordelijkheid van een accountant bestaat niet louter uit het vervullen van de behoeften van een individuele cliënt of werkgever. Met het begrip objectieve, redelijke en geïnformeerde derde is aangesloten op artikel 25a, derde lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties.

Iedere accountant zal zich dus telkens, naast de vraag hoe deze een bepaalde situatie zelf inschat, ook moeten afvragen hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde tegen een bepaalde situatie aankijkt. Het gaat daarbij niet alleen om de kwalificatie van een omstandigheid (al dan niet een bedreiging voor het zich houden aan de fundamentele beginselen) maar bijvoorbeeld ook om de vraag of de eventueel genomen maatregel toereikend is.

Onderdeel van de omstandigheden die de accountant weet of hoort te weten is informatie over het handelen en nalaten van degenen die onder de verantwoordelijkheid van de accountant werkzaamheden uitvoeren ten behoeve van een professionele dienst of aan wie de accountant advies of ondersteuning vraagt, voor zover dat handelen en nalaten van invloed kan zijn op de uitvoering van de professionele dienst. Het is denkbaar dat het bedoelde handelen of nalaten voor de accountant een bedreiging is voor het zich houden

¹⁶ Of PKI verplicht is bij een aan assurance verwante opdracht, staat in de Standaard van de NV COS die voor die opdracht geldt.

¹⁷ Zie de algemene definitie van PKI, de definitie van PKI in de context van Standaard 3000A (attest-opdrachten) en de definitie van PKI in de context van Standaard 3000D (directe-opdrachten) in de Begrippenlijst van de NV COS.

aan een fundamenteel beginsel. In artikel 14 en artikel 19 wordt aangegeven dat de accountant in bepaalde gevallen zelf een directe zorgplicht heeft. Artikel 20 omvat de generieke basis voor het toetsingskader, waarbij de accountant in veel gevallen, waar het voornoemd handelen en nalaten betreft, gebruik zal kunnen maken van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de organisatie waarbij de accountant werkzaam is dan wel waaraan deze is verbonden.

Toelichting bij artikel 21, eerste lid

Om te kunnen waarborgen dat de accountant zich houdt aan de in artikel 2 bedoelde fundamentele beginselen, past de accountant een 'conceptueel raamwerk' toe (artikel 21). Dit is onderdeel van het toetsingskader van de VGBA (artikelen 20 en 21).. Artikel 21 van de VGBA verplicht de accountant om omstandigheden te identificeren en te beoordelen die een bedreiging kunnen zijn voor het zich houden aan de fundamentele beginselen. Het proces van identificeren en beoordelen is een continu proces. Omstandigheden waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde zoals bedoeld in artikel 20 zou concluderen dat deze het zich houden aan de fundamentele beginselen feitelijk niet beïnvloeden, vormen een aanvaardbaar of zelfs geen enkel risico en worden niet aangemerkt als bedreiging. Zie ook de toelichting op de definitie van bedreiging.

Wanneer de accountant constateert dat sprake is van een bedreiging, kan deze een professionele dienst niet zonder meer uitvoeren en neemt de accountant, als dit mogelijk is, een toereikende maatregel. Als een enkele maatregel niet voldoende is om het risico dat de accountant zich niet houdt aan de fundamentele beginselen tot een aanvaardbaar niveau te reduceren, worden meer maatregelen genomen die gezamenlijk dat effect wel hebben. Een maatregel is een toereikende waarborg als die maatregel ertoe leidt dat de naleving van de fundamentele beginselen feitelijk niet meer wordt beïnvloed en de accountant dus van mening is zich te houden aan de fundamentele beginselen. Om dit te objectiveren baseert de accountant het oordeel op de veronderstelde visie van de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde. Om toereikend te zijn dient iedere getroffen maatregel of combinatie van maatregelen, gezien de specifieke omstandigheid, passend en geschikt te zijn en voortvarend te worden genomen. Het kan ook voorkomen dat een bedreiging niet door een maatregel kan worden weggenomen. Het tweede lid van dit artikel heeft daarop betrekking.

In de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten is hetzelfde toetsingskader op onderdelen nader ingevuld door voor bepaalde situaties een specifieke maatregel voor te schrijven. Die artikelen hebben betrekking op situaties waarin de NBA tot de slotsom is gekomen dat zich hier altijd een bedreiging voordoet en dat een bepaalde maatregel van de accountant noodzakelijk is om de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht in die situaties te waarborgen. De eigen beoordeling van de accountant kan een specifiek voorgeschreven maatregel niet opzij zetten. Het kan voorkomen dat ondanks een getroffen voorgeschreven maatregel, een of meer aanvullende maatregelen nodig zijn. Een aanvullende maatregel kan nodig zijn als zich nog een andere omstandigheid voordoet die ook als een bedreiging is onderkend en de reeds genomen maatregel deze andere bedreiging niet wegneemt.

Toelichting bij artikel 21, tweede lid

In deze bepaling wordt aangegeven op welke wijze de accountant dient te handelen indien een bedreiging niet door een of meer maatregelen kan worden weggenomen. Die situatie kan zich voordoen als een bedreiging bestaat die van dien aard en omvang is dat een vergaande maatregel nodig is om deze bedreiging weg te nemen, maar dat een dergelijke maatregel in een concrete situatie niet voorhanden is. Het kan ook zijn dat geen enkele maatregel in staat zal zijn de naleving van de fundamentele beginselen bij een concrete bedreiging te waarborgen. In beide gevallen zal in de eerste plaats de specifieke professionele dienst worden geweigerd of worden beëindigd, in de tweede plaats kan de relatie met de cliënt of werkgever worden beëindigd. De opzegging van een cliëntrelatie of een dienstverband is vanzelfsprekend een ultimum remedium en behoeft alleen te worden toegepast indien ook een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde tot de conclusie zou komen dat er geen andere mogelijkheid meer voorhanden is om een conflict met de gedrags- en beroepsregels op te lossen.

In de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) zijn enkele omstandigheden onderkend die een bedreiging vormen waartegen geen enkele maatregel toereikend wordt geacht. De ViO verbiedt expliciet om in die gevallen een assurance-opdracht uit te voeren. De eigen beoordeling van de accountant kan een expliciet verbod nooit opzij zetten.

Toelichting bij artikel 21, derde lid

Tot slot bevat dit artikel een vastleggingsverplichting met betrekking tot de door de accountant geconstateerde bedreiging die door een maatregel is weggenomen. Een accountant maakt een vastlegging indien sprake is van het verrichten van een professionele dienst onder de omstandigheid dat sprake is van een bedreiging, uiteraard strikt onder de voorwaarde dat de maatregel ertoe leidt dat de accountant zich houdt aan de fundamentele beginselen (eerste lid). Er is dus geen vastleggingsverplichting als wordt geoordeeld dat in het geheel geen sprake is van een bedreiging. Er behoeft ook niet te worden vastgelegd als een bedreiging ertoe leidt dat een professionele dienst wordt geweigerd of beëindigd of de relatie met de organisatie waarvoor de accountant een professionele dienst uitvoert of heeft uitgevoerd wordt beëindigd (tweede lid). Soms kan het echter verstandig zijn om ook in de niet-verplichte gevallen te documenteren. De verplichting om een bedreiging die door een maatregel is weggenomen vast te leggen, betekent concreet dat de accountant de eigen bevindingen zodanig vastlegt dat deze hierop ook op een later tijdstip nog kan terugvallen en, indien noodzakelijk, zich tegenover derden kan verantwoorden.

Toelichting bij artikel 22

Wat een toereikende maatregel is, is afhankelijk van de desbetreffende casus. De accountant treft in ieder geval zo snel mogelijk de juiste en binnen het bereik van deze accountant liggende maatregel of, indien nodig, maatregelen om de strijdigheid weg te nemen of, als dat niet mogelijk is, om de gevolgen daarvan te verhelpen. Een maatregel kan zijn dat de accountant de geconstateerde strijdigheid onder de aandacht brengt van degenen die erdoor zijn geraakt.

De vastleggingsverplichting uit artikel 21, derde lid, is van overeenkomstige toepassing als een of, indien nodig, meer maatregelen worden genomen als bedoeld in artikel 21, eerste lid. Dit betreft de situatie dat een accountant de professionele dienst kan voortzetten onder de voorwaarde dat de accountant een maatregel neemt die ertoe leidt dat de accountant zich houdt aan de fundamentele beginselen. Soms kan het verstandig zijn om ook in de niet-verplichte gevallen te documenteren.

Toelichting bij artikel 23

Dit artikel regelt dat gelijktijdig met de inwerkingtreding van de onderhavige verordening, de VGC voor Accountants-Administratieconsulenten en de VGC voor Registeraccountants worden ingetrokken.

Toelichting bij artikel 24

Dit artikel maakt het mogelijk dat in nadere voorschriften meer gedetailleerde gedrags- en beroepsregels worden vastgelegd, zoals bijvoorbeeld regels met betrekking tot permanente educatie, controlewerkzaamheden en kwaliteitssystemen als uitwerking van het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid (artikel 19, derde lid, Wab). Het bestuur zal de ledenvergadering over eventuele ontwerp-nadere voorschriften horen. Eventuele nadere voorschriften behoeven, voor zover zij betrekking hebben op het verrichten van wettelijke controles, de goedkeuring van de Minister van Financiën (artikel 34, eerste lid, onderdeel b, Wab).

Toelichting bij artikel 25

Artikel 25 is op 1 januari 2020 komen te vervallen. Het bood een nieuwe grondslag voor nadere voorschriften die tot de inwerkingtreding van de VGBA op de Verordening gedragscode (VGC) waren gebaseerd. Die nadere voorschriften zijn inmiddels ingetrokken (door de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen).

Toelichting bij artikel 26

Dit artikel geeft de citeertitel van de verordening weer, die dus ook bij afkorting kan worden aangehaald.

Toelichting bij artikel 27

In dit artikel is de datum van inwerkingtreding vastgelegd (met terugwerkende kracht op 1 januari 2014).

Nadere voorschriften

Nadere voorschriften kwaliteitssystemen

Opschrift

Paragraaf 1 Algemene bepalingen

Paragraaf 2 Kwaliteitsbepaler

Paragraaf 3 Eindverantwoordelijke accountant, eindeverantwoordelijke professional en accountant

Paragraaf 4 Vereisten kwaliteitssysteem

Paragraaf 5 Aanvullende eisen kwaliteitssysteem assurance-opdrachten

Paragraaf 6 Kwaliteitsbeheersing

Paragraaf 7 Verlicht regime kleine accountantseenheden

Paragraaf 8 Hardheidsclausule

Paragraaf 9 Overgangs- en slotbepalingen

Opschrift

Het bestuur van de Koninklijke Nederlandse beroepsorganisatie van accountants;

Gelet op artikel 24 van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants;

Overwegende dat artikel 3 van de Wet op het accountantsberoep de beroepsorganisatie verplicht regels vast te stellen om een goede beroepsuitoefening te bevorderen;

Overwegende dat een goede beroepsuitoefening wordt gerealiseerd door de individuele accountant en de accountantseenheid tezamen en dat het van belang is op het niveau van de accountantseenheid een kwaliteitssysteem in te richten dat als doel heeft een redelijke mate van zekerheid te geven dat personen betrokken bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering de van toepassing zijnde wet- en regelgeving naleven;

Stelt de volgende nadere voorschriften vast:

Paragraaf 1 Algemene bepalingen

Artikel 1

In deze nadere voorschriften wordt verstaan onder: (Zie T1) en (T1 wijziging)

- *aan assurance verwante opdracht*: aan assurance verwante opdracht als bedoeld in Standaard 000N van de NV COS.
- *accountantsafdeling*: organisatorische eenheid binnen een organisatie, waar een accountant een NVKS-opdracht uitvoert in opdracht van deze organisatie;
- *accountantseenheid*: accountantseenheid als bedoeld in artikel 1 van de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten.
- *accountantskantoor*: organisatie waar een accountant een NVKS-opdracht uitvoert in opdracht van een externe opdrachtgever;
- *accountantspraktijk*: accountantspraktijk als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de ledengroepen.
- *accountantsverklaring*: schriftelijke verklaring van een accountant naar aanleiding van een assurance- of aan assurance verwante opdracht;
- *andere eindverantwoordelijke professional*: niet-accountant anders dan een IFAC-professional of een wettelijk aangewezen professional, die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een gelijkwaardige opdracht;
- *assurance-opdracht*: assurance-opdracht als bedoeld in Standaard 3000A van de NV COS.
- *auditkantoor*: auditkantoor als bedoeld in artikel 1, onderdeel c, van de Wta;
- *eindverantwoordelijke accountant*: accountant die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance- of aan assurance verwante opdracht onder toepassing van de NV COS en de accountantsverklaring ondertekent;
- *eindverantwoordelijke professional*: IFAC-professional, wettelijk aangewezen professional of andere eindverantwoordelijke professional;
- *gelijkwaardige opdracht*: opdracht die als assurance- of aan assurance verwante opdracht zou kwalificeren als deze door een accountant zou worden uitgevoerd;
- *IFAC-professional*: niet-accountant die lid is van een buitenlandse beroepsorganisatie die volwaardig lid is van IFAC;
- *kwaliteit*: mate van voldoen aan kwaliteitsnormen;
- *kwaliteitsambitie*: kwaliteit die de accountantseenheid nastreeft;

- *kwaliteitsbeleid*: kwaliteitsbeleid als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen.
- *kwaliteitsbepaler*: accountant die verantwoordelijk is voor het kwaliteitssysteem;
- *kwaliteitsmanager*: persoon die operationeel verantwoordelijk is voor het opzetten, implementeren en bewaken van het stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- *kwaliteitssysteem*: kwaliteitssysteem als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen.
- *netwerk*: netwerk als bedoeld in paragraaf 7, onderdeel j, van Standaard 220 van de NV COS.
- *NV COS*: Nadere voorschriften controle- en overige standaarden;
- *NVKS-opdracht*: assurance- of aan assurance verwante opdracht uitgevoerd door een eindverantwoordelijke accountant onder toepassing van de NV COS en gelijkwaardige opdrachten uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS;
- *opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar*: opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar als bedoeld in paragraaf 7, onderdeel c, van Standaard 220 van de NV COS.
- *opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling*: opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling als bedoeld in paragraaf 7, onderdeel b, van Standaard 220 van de NV COS.
- *opdrachtteam*: opdrachtteam als bedoeld in paragraaf 7, onderdeel d, van Standaard 220 van de NV COS, betrokken bij de uitvoering van een NVKS-opdracht.
- *redelijke mate van zekerheid*: hoge, maar niet absolute mate van zekerheid als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel m van Standaard 200 van de NV COS.
- *stelsel van kwaliteitsbeheersing*: stelsel van kwaliteitsbeheersing als bedoeld in artikel 1, onderdeel t van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen.
- *ViO*: Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten;
- *VGBA*: Verordening gedrags- en beroepsregels accountants;
- *Wab*: Wet op het accountantsberoep;
- *wettelijk aangewezen professional*: niet-accountant die bij of krachtens wet aangemerkt is voor het mogen uitvoeren van een specifieke gelijkwaardige opdracht;
- *Wta*: Wet toezicht accountantsorganisaties.

Artikel 2

Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op de kwaliteitsbeheersing van NVKS-opdrachten met uitzondering van wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, onderdeel p, van de Wta. (Zie T2)

Paragraaf 2 Kwaliteitsbepaler

Artikel 3

- 1 In iedere accountantseenheid bestaat de functie van kwaliteitsbepaler. (Zie T3)
- 2 Een kwaliteitsbepaler:
 - a is beleidsbepaler in de accountantseenheid;
 - b beschikt over kennis en ervaring met betrekking tot kwaliteitssystemen;
 - c beschikt over de noodzakelijke bevoegdheid en voldoende gezag binnen de accountantseenheid om de taken van kwaliteitsbepaler uit te voeren.
- 3 In afwijking van het tweede lid, onderdeel a, wordt, indien geen van de accountants binnen de accountantseenheid een beleidsbepaler is, een andere accountant aangesteld als kwaliteitsbepaler.

Artikel 4

- 1 De kwaliteitsbepaler is verantwoordelijk voor een kwaliteitssysteem dat een redelijke mate van zekerheid geeft dat NVKS-opdrachten worden uitgevoerd conform de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. (Zie T4)
- 2 Het kwaliteitssysteem, bedoeld in het eerste lid, omvat de volgende onderdelen:

- a het vaststellen en vastleggen van een kwaliteitsbeleid dat ten minste voldoet aan de paragrafen 4 en 5 van deze nadere voorschriften;
 - b het periodiek beoordelen van de effectiviteit van het kwaliteitsbeleid;
 - c het identificeren van risico's die het behalen van de doelstellingen uit het kwaliteitsbeleid kunnen bedreigen;
 - d het opzetten, implementeren en vastleggen van een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat invulling geeft aan de doelstellingen uit het kwaliteitsbeleid en het beheersen van de risico's als bedoeld in onderdeel c;
 - e het toegankelijk maken en het informeren van de bij de opdrachtn uitvoering of bedrijfsvoering betrokken personen over:
 - 1 de kwaliteitsambitie;
 - 2 het kwaliteitsbeleid; en
 - 3 het stelsel van kwaliteitsbeheersing;
 - f het bewaken van de naleving en effectiviteit van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
- 3 De kwaliteitsbepaler kan zich, onverminderd zijn verantwoordelijkheid, laten ondersteunen door een ander met voldoende kennis en ervaring om de aan de kwaliteitsbepaler opgelegde taken te kunnen uitvoeren.
- 4 De kwaliteitsbepaler kan, onverminderd zijn verantwoordelijkheid, voor de operationele taken genoemd in het tweede lid, onderdelen c tot en met f, een kwaliteitsmanager aanwijzen.
- 5 Een kwaliteitsmanager als bedoeld in het vierde lid, beschikt over de kennis en ervaring met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing die ten minste omvat:
- a kennis van de accountantseenheid en de soort opdrachten die worden uitgevoerd;
 - b deskundigheid en ervaring met betrekking tot risicoanalyse en kwaliteitsbeheersing;
 - c vaardigheden om de doelstellingen uit het kwaliteitsbeleid om te zetten in maatregelen en procedures;
 - d communicatieve en sociale vaardigheden die nodig zijn om het stelsel van kwaliteitsbeheersing in de accountantseenheid te implementeren en bewaken.
- 6 De kwaliteitsbepaler die geen kwaliteitsmanager aanwijst, beschikt zelf over de kennis en ervaring, bedoeld in het vijfde lid.
- 7 De kwaliteitsbepaler ziet erop toe dat de kwaliteitsmanager zijn taken in overeenstemming met deze nadere voorschriften uitvoert.
- 8 De kwaliteitsbepaler is ervoor verantwoordelijk dat het kwaliteitssysteem binnen een redelijke termijn wordt aangepast als de uitkomsten van de jaarlijkse evaluatie, bedoeld in artikel 22, of een wijziging van omstandigheden hiertoe aanleiding geeft.

Artikel 5

- 1 Voordat een accountant zijn functie als kwaliteitsbepaler aanvaardt, stelt hij vast dat de accountants-eenheid aan de volgende randvoorwaarden voldoet: (Zie T5)
- a de accountantseenheid:
 - 1 heeft een kwaliteitsambitie geformuleerd;
 - 2 bevordert een interne cultuur waarin kwaliteit een essentieel onderdeel van de opdrachtn uitvoering en bedrijfsvoering is;
 - 3 accepteert alleen cliënten waarvan is vastgesteld dat er geen informatie is die tot de conclusie zou moeten leiden dat de cliënt niet integer is;
 - 4 draagt er zorg voor dat personen van binnen en buiten de accountantseenheid zonder gevaar voor hun rechtspositie, klachten en beschuldigingen over het niet-naleven van het kwaliteits-systeem aan de orde kunnen stellen;
 - b de meerderheid van de stemrechten, voor zover deze betrekking hebben op besluiten die direct of indirect van invloed zijn op de uitvoering van NVKS-opdrachten, in een accountantskantoor dat assurance-opdrachten laat uitvoeren door een eindverantwoordelijke accountant onder toepassing

van de NV COS of hieraan gelijkwaardige opdrachten laat uitvoeren door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS, wordt gehouden door:

- 1 accountantspraktijken;
 - 2 auditkantoren;
 - 3 accountants of andere natuurlijke personen die beschikken over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 54, eerste lid, van de Wab;
- c het dagelijks beleid van een accountantskantoor dat assurance-opdrachten laat uitvoeren door een eindverantwoordelijke accountant onder toepassing van de NV COS of hieraan gelijkwaardige opdrachten laat uitvoeren door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS, wordt in meerderheid bepaald door:
- 1 accountantspraktijken;
 - 2 auditkantoren;
 - 3 accountants of andere natuurlijke personen die beschikken over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 54, eerste lid, van de Wab.
- 2 Indien het dagelijks beleid van het accountantskantoor als bedoeld in het eerste lid, onderdeel c, door twee beleidsbepalers wordt bepaald, voldoet ten minste een van deze beleidsbepalers aan die bepaling.
- 3 Indien de kwaliteitsbepaler vaststelt dat de accountantseenheid niet voldoet of niet meer voldoet aan de randvoorwaarden en ook na zijn aandringen niet daaraan gaat voldoen, aanvaardt de kwaliteitsbepaler zijn functie als bedoeld in het eerste lid niet, dan wel legt hij die functie neer en maakt hij dit bekend aan alle bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering betrokken eindverantwoordelijke accountants en eindverantwoordelijke professionals.
- 4 Het bestuur van de NBA kan in bijzondere gevallen op verzoek van de kwaliteitsbepaler ontheffing verlenen van het eerste lid, aanhef en onderdeel b, voor een maximumduur van zes jaren, indien de kwaliteitsbepaler aantoont dat:
- a geen van de aandeelhouders of andere eigenaren kwalificeert als accountantspraktijk, auditkantoor, accountant of natuurlijke persoon als bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, onder 3°;
 - b het accountantskantoor minder dan tien procent van zijn jaaromzet en minder dan tien procent van zijn jaarlijkse uren besteedt aan assurance-opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten; en
 - c op andere wijze is gewaarborgd dat accountantspraktijken, auditkantoren, accountants of andere natuurlijke personen als bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, onder 3°, de besluiten nemen die direct of indirect van invloed zijn op de uitvoering van NVKS-opdrachten.
- Aan de ontheffing kunnen voorschriften worden verbonden.
- 5 De kwaliteitsbepaler aan wie een ontheffing is verleend en die weet of behoort te weten dat niet wordt voldaan aan een voorwaarde als bedoeld in het vierde lid of in strijd met ontheffingsvoorschriften wordt gehandeld, meldt dit binnen 6 weken aan het bestuur van de NBA.
- 6 Een ontheffing als bedoeld in het vierde lid vervalt, indien de kwaliteitsbepaler geen melding doet als bedoeld in het vijfde lid.
- 7 Het bestuur van de NBA kan een ontheffing als bedoeld in het vierde lid intrekken of de ontheffing dan wel de hieraan gestelde voorschriften wijzigen, indien:
- a de kwaliteitsbepaler een melding als bedoeld in het vijfde lid heeft gedaan;
 - b de kwaliteitsbepaler om wijziging of intrekking verzoekt;
 - c het bestuur van de NBA vaststelt dat niet wordt voldaan aan een voorwaarde als bedoeld in het vierde lid of in strijd met ontheffingsvoorschriften wordt gehandeld.

Paragraaf 3 Eindverantwoordelijke accountant, eindverantwoordelijke professional en accountant

Artikel 6

Een eindverantwoordelijke accountant voert alleen NVKS-opdrachten uit indien bij de accountantseenheid: (Zie T6)

- a een kwaliteitsbepaler is aangesteld;
- b een kwaliteitsbeleid is vastgesteld; en
- c een stelsel van kwaliteitsbeheersing is ingericht.

Artikel 7

- 1 De kwaliteitsbepaler wijst voor het namens het accountantskantoor uitvoeren van een gelijkwaardige opdracht, een eindverantwoordelijke professional aan die toelegt zich te houden aan het gestelde in het tweede lid en derde lid.
- 2 Een IFAC-professional of een andere eindverantwoordelijke professional past bij de uitvoering van een opdracht als bedoeld in het eerste lid regels toe die ten minste gelijkwaardig zijn aan de regels die een accountant zou moeten toepassen, indien deze de opdracht uitvoerde als een assurance-opdracht of een aan assurance verwante opdracht.
- 3 Een opdracht als bedoeld in het eerste lid mag geen betrekking hebben op historische financiële informatie, indien deze uitgevoerd wordt door een andere eindverantwoordelijke professional.
- 4 De kwaliteitsbepaler ziet erop toe dat een andere eindverantwoordelijke professional die voor een opdracht is aangewezen op grond van het eerste lid, voldoet aan de volgende vereisten:
 - a de andere eindverantwoordelijke professional heeft met goed gevolg een erkend examen afgelegd van een opleiding waarvan het niveau overeenkomt met een afgesloten universitaire opleiding of gelijkwaardig niveau als bedoeld in artikel 6 van de Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad;
 - b de andere eindverantwoordelijke professional heeft voldoende kennis en ervaring van het vakgebied en de regelgeving ter zake van een opdracht als bedoeld in het eerste lid;
 - c de andere eindverantwoordelijke professional houdt zich aan de volgende regels ter zake van een goede beroepsuitoefening en waar van toepassing onafhankelijkheid:
 - 1 de VGBA en ViO; of
 - 2 gedrags- en beroepsregels en waar relevant onafhankelijkheidsregels die minimaal gelijkwaardig zijn aan de VGBA en de ViO.
- 5 De kwaliteitsbepaler ziet erop toe dat een eindverantwoordelijke professional in uitingen naar gebruikers kenbaar maakt vanuit welk kennis- en ervaringsgebied een opdracht als bedoeld in het eerste lid wordt uitgevoerd en welke regels hierbij worden toegepast. (zie T7 en T7 wijziging)

Artikel 8

Een accountant is alleen lid van het lid van het opdrachtteam bij: (zie T8 en T8 wijziging)

- a een door een accountantseenheid uitgevoerde assurance- of aan assurance verwante opdracht waarop de NV COS van toepassing zijn, indien een eindverantwoordelijke accountant verantwoordelijk is;
- b een door een accountantskantoor uitgevoerde gelijkwaardige opdracht, indien een eindverantwoordelijke professional verantwoordelijk is;
- c een door een netwerkonderdeel van een accountantskantoor uitgevoerde gelijkwaardige opdracht, indien:
 - i die opdracht voor hem niet kwalificeert als controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht van historische financiële informatie volgens de NV COS; en
 - ii de accountant zich niet bewust is van handelen door het netwerkonderdeel dat tot reputatieschade voor het accountantskantoor kan leiden;
- d een door een organisatie uitgevoerde gelijkwaardige opdracht, indien de accountant:
 - i geen substantiële betrokkenheid heeft bij een opdracht die voor een accountant zou kwalificeren als controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht van historische financiële informatie volgens de NV COS;
 - ii niet eindverantwoordelijk is voor de opdracht; en

- iii bij het uitvoeren van de opdracht kan voldoen aan de fundamentele beginselen in de VGBA, en die organisatie niet kwalificeert als accountantseenheid of als onderdeel van het netwerk van een accountantskantoor;
- e een door een accountantsafdeling uitgevoerde gelijkwaardige opdracht, indien de accountant bij de uitvoering werkzaamheden kan voldoen aan de fundamentele beginselen in de VGBA.

Artikel 8a

Een accountant die zich bewust wordt van informatie die erop wijst dat een in Nederland gevestigd netwerkonderdeel:

- a de reputatie van het accountantskantoor in belangrijke mate bedreigt; of
- b een opdracht die voor een accountant zou kwalificeren als controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht van historische financiële informatie volgens de NV COS laat uitvoeren onder eindverantwoordelijkheid van een andere eindverantwoordelijke professional,

informeert de kwaliteitsbepaler hierover. (Zie T8a Nieuw)

Artikel 8b

- 1 Een kwaliteitsbepaler die zich bewust wordt van informatie als bedoeld in artikel 8a bespreekt deze informatie met de leiding van het netwerkonderdeel of een hiërarchisch hoger netwerkonderdeel en dringt daarbij aan om zo spoedig mogelijk passende maatregelen te nemen;
- 2 Als niet tijdig passende maatregelen worden genomen door het netwerkonderdeel als bedoeld in het eerste lid, neemt de kwaliteitsbepaler zelf redelijkerwijs te nemen maatregelen of dringt er bij de leiding van het accountantskantoor op aan dit te doen;
- 3 Wanneer de kwaliteitsbepaler vaststelt dat in een situatie als bedoeld in de vorige twee leden niet binnen een redelijke termijn passend zal worden gereageerd, informeert hij de andere accountants in de accountantseenheid en geeft zijn functie van kwaliteitsbepaler terug. (Zie T8b nieuw)

Artikel 8c

- 1 Een accountant is alleen betrokken bij de bedrijfsvoering van een accountantseenheid, indien de accountant geen informatie heeft die erop wijst dat:
 - a de accountantseenheid of een in Nederland gevestigd ander onderdeel van het netwerk dat kwalificeert als accountantseenheid, een opdracht als bedoeld in artikel 8, onderdelen a en b, laat uitvoeren door een ander dan een eindverantwoordelijke accountant of eindverantwoordelijke professional; of
 - b een in Nederland gevestigd ander onderdeel van het netwerk dat niet kwalificeert als accountantseenheid, een opdracht laat uitvoeren die gelijkwaardig is aan een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht van historische financiële informatie volgens de NV COS.
- 2 Een accountant onthoudt zich van elk handelen of nalaten waarvan de accountant weet of behoort te weten dat dit in strijd is met deze nadere voorschriften. (Zie T8c nieuw)

Paragraaf 4 Vereisten kwaliteitssysteem

Artikel 9

- 1 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat: (Zie T9)
 - a voldoende personen met de juiste vakbekwaamheid beschikbaar zijn om NVKS-opdrachten van de accountantseenheid in overeenstemming met de van toepassing zijnde wet- en regelgeving uit te voeren;
 - b personen betrokken bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering beschikken over, voor zover voor hun rol binnen de accountantseenheid relevant:
 - 1 actuele kennis van het stelsel van kwaliteitsbeheersing;

- 2 actuele kennis van wet- en regelgeving; en
 - 3 vaardigheden om de kennis, bedoeld onder 1° en 2°, toe te passen;
 - c de taken en bevoegdheden van een eindverantwoordelijke accountant worden vastgelegd.
- 2 De kwaliteitsbepaler stelt disciplinaire maatregelen vast voor categorieën van schendingen van het kwaliteitsbeleid of het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
- 3 Indien de accountantseenheid niet is aangesloten bij een klachten- of geschillencommissie, stelt de kwaliteitsbepaler een klachtenregeling vast ter zake van vermeende schendingen van het kwaliteitsbeleid of het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Artikel 10

- 1 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat: (Zie T10)
- a een eindverantwoordelijke accountant, alvorens hij namens de accountantseenheid een NVKS-opdracht accepteert of continueert:
 - 1 alle informatie verzamelt die van belang kan zijn voor de opdrachtacceptatie of -continuering;
 - 2 de integriteit van de opdrachtgever overweegt en vaststelt dat hij geen informatie heeft die erop wijst dat de opdrachtgever niet integer is;
 - 3 vaststelt dat hij voldoende deskundigheid, tijd en middelen beschikbaar heeft om de NVKS-opdracht in overeenstemming met de van toepassing zijnde wet- en regelgeving uit te voeren;
 - 4 vaststelt dat de accountantseenheid en het opdrachtteam de van toepassing zijnde ethische voorschriften kunnen naleven;
 - b een eindverantwoordelijke accountant de beoordeling van de aanvaarding of continuering van de NVKS-opdracht vastlegt;
 - c de naam van een eindverantwoordelijke accountant bekend is bij het leidinggevende orgaan en indien van toepassing bij het toezichthoudende orgaan van de opdrachtgever.
- 2 Ter uitvoering van het eerste lid, onderdeel a, onder 1° en 2°, kan een eindverantwoordelijke accountant gebruik maken van eerder verkregen informatie in de accountseenheid.

Artikel 11

De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat een eindverantwoordelijke accountant een NVKS-opdracht beëindigt of wijzigt als informatie bekend wordt die, was deze bekend geweest op het moment van aanvaarding of continuering, ertoe zou hebben geleid dat deze opdracht niet, dan wel in gewijzigde vorm zou zijn aanvaard of gecontinueerd.

Artikel 12

- 1 De kwaliteitsbepaler wijst voor elke NVKS-opdracht een eindverantwoordelijke accountant of eindverantwoordelijke professional aan. (Zie T12)
- 2 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat een persoon als bedoeld in het eerste lid:
- a actief betrokken is bij de uitvoering van de NVKS-opdracht waarvoor hij eindverantwoordelijk is;
 - b voldoende tijd besteedt aan de NVKS-opdracht;
 - c voldoende middelen en personen inzet;
 - d of een ander ervaren lid van het opdrachtteam, minder ervaren leden van het opdrachtteam begeleidt en beoordeelt bij het uitvoeren van de NVKS-opdracht;
 - e signalen van fraude opvolgt in overeenstemming met de vereisten voor de NVKS-opdracht en waar van toepassing de wettelijke verplichtingen van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme;
 - f de NVKS-opdracht gestructureerd documenteert waardoor:
 - 1 in ieder geval voldaan wordt aan de relevante documentatievereisten van de VGBA, de NV COS of andere voor deze opdracht van toepassing zijnde wet- en regelgeving en waar van toepassing de VIO;

- 2 het mogelijk is effectief intern en extern toezicht te houden;
 - g ten aanzien van de NVKS-opdracht zo nodig advies vraagt aan een deskundige persoon waarbij hij:
 - 1 rekening houdend met de kennis van het opdrachtteam, advies vraagt over moeilijke of omstreken zaken;
 - 2 de conclusies naar aanleiding van de adviesvraag afstemt met de geconsulteerde persoon;
 - 3 opvolging geeft aan conclusies als bedoeld in dit onderdeel, onder 2°;
 - 4 de adviesvraag, conclusies en de hieruit volgende acties, vastlegt in het opdracht dossier;
 - h een voor de NVKS-opdracht relevant verschil van mening behandelt en oplost waarbij hij:
 - 1 het meningsverschil en de bereikte conclusies ter zake van de oplossing in het opdracht dossier vastlegt;
 - 2 de accountantsverklaring niet eerder dateert dan nadat het meningsverschil is opgelost;
 - i de accountantsverklaring naar aanleiding van de NVKS-opdracht persoonlijk ondertekent;
 - j het definitieve opdracht dossier uiterlijk twee maanden na de datering en ondertekening van de accountantsverklaring afsluit.
- 3 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat een bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering van de accountseenheid betrokken persoon gegevens of inlichtingen waarvan hij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, zich houdt aan de geheimhoudingsvereisten, bedoeld in artikel 16 van de VGBA.

Artikel 13

- 1 De kwaliteitsbepaler stelt toetsingscriteria vast op basis waarvan wordt bepaald of voor een NVKS-opdracht een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is. (Zie T13)
- 2 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat bij de opdrachten, bedoeld in het eerste lid:
 - a een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar wordt aangewezen;
 - b de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is voltooid voordat de accountantsverklaring wordt gedateerd.

Artikel 14

- 1 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat een andere eindverantwoordelijke accountant of eindverantwoordelijke professional wordt aangewezen die de uitvoering of afronding van een NVKS-opdracht waarneemt voor een eindverantwoordelijke accountant of een eindverantwoordelijke professional als die niet in staat is deze opdracht zorgvuldig uit te voeren of af te ronden; (Zie T14)
- 2 Indien er binnen de accountantseenheid slechts één eindverantwoordelijke accountant NVKS-opdrachten uitvoert, maakt deze afspraken met een accountant van buiten de accountantseenheid die voor hem kan waarnemen als bedoeld in het eerste lid.

Artikel 15

- 1 De kwaliteitsbepaler draagt zorg voor een beroepsaansprakelijkheidsverzekering die in redelijke mate de risico's verzekert van de beroepsuitoefening door: (Zie T15)
 - a een accountantskantoor; en
 - b bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering betrokken personen.
- 2 De beroepsaansprakelijkheidsverzekering, bedoeld in het eerste lid, voldoet ten minste aan de volgende vereisten:
 - a de verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar van wie het aannemelijk is dat deze voldoet aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit;
 - b de verzekering biedt jaarlijks dekking voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag per aanspraak;

- c onder de dekking van de verzekering vallen alle werkzaamheden die door het accountantskantoor en de eventueel aan haar verbonden accountantsorganisatie als bedoeld in artikel 1, onderdeel a, van de Wta worden verricht, ongeacht door wie de claim wordt ingediend;
 - d het eigen risico per aanspraak brengt de solvabiliteit van het accountantskantoor niet in gevaar;
 - e de verzekering heeft ten minste Europa als dekkinggebied;
 - f de inloop- en uitloopriscos zijn gedurende ten minste twee jaren gedekt;
 - g de verzekering dekt de kosten van benodigde juridische bijstand in het kader van het in procedures te voeren verweer.
- 3 Het bestuur van de NBA stelt de minimale hoogte van de verzekerde bedragen en het maximale eigen risico per aanspraak als bedoeld in het tweede lid, onderdeel d, vast, waarbij deze afhankelijk worden gesteld van de jaaromzet.
 - 4 De kwaliteitsbepaler oordeelt te allen tijde of er specifieke omstandigheden zijn die het noodzakelijk of wenselijk maken een verzekering af te sluiten met een hogere dekking of lager eigen risico dan op grond van het derde lid door het bestuur van de NBA is vastgesteld.
 - 5 Het bestuur van de NBA kan op verzoek van de kwaliteitsbepaler ontheffing verlenen van het eerste lid, indien de kwaliteitsbepaler aantoont dat daaraan vanwege erkende gemoedsbezwaren redelijkerwijs niet kan worden voldaan en dat het doel dat het eerste lid beoogt te bereiken anderszins wordt bereikt. Aan de ontheffing kunnen voorschriften worden verbonden.
 - 6 Een ontheffing kan worden ingetrokken, indien de erkende gemoedsbezwaren zijn komen te vervallen of in strijd met de ontheffingsvoorschriften wordt gehandeld.

Artikel 16

- 1 Indien de kwaliteitsbepaler in een accountantskantoor een eindverantwoordelijke professional heeft aangewezen voor het uitvoeren van een NVKS-opdracht, handelt hij overeenkomstig de vereisten in deze paragraaf met dien verstande dat voor: (Zie T16)
 - a "eindverantwoordelijke accountant" telkens wordt gelezen: "eindverantwoordelijke professional";
 - b "accountantsverklaring" telkens wordt gelezen: "rapportage naar aanleiding van de uitvoering van een NVKS-opdracht".
- 2 Dit artikel is niet van toepassing op de artikelen 12, tweede lid, onderdeel i, en 14.

Paragraaf 5 Aanvullende eisen kwaliteitssysteem assurance-opdrachten

Artikel 17

Deze paragraaf is van toepassing op: (Zie T17)

- a assurance-opdrachten die worden uitgevoerd onder toepassing van de NV COS;
- b hieraan gelijkwaardige opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS.

Artikel 18

De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat jaarlijks wordt vastgesteld dat: (Zie T18)

- a personen betrokken bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering beschikken over de voor hen relevante kennis en vaardigheden als bedoeld in artikel 9, eerste lid, onderdeel b;
- b eindverantwoordelijke accountants en andere accountants betrokken bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering aan hun verplichtingen uit hoofde van permanente educatie hebben voldaan.

Artikel 19

- 1 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat: (Zie T19)

- a de accountantseenheid geen betrekkingen onderhoudt die een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van opdrachten als bedoeld in artikel 17 kunnen zijn;

- b een eindverantwoordelijke accountant de uitvoering van een opdracht als bedoeld in artikel 17 weigert of beëindigt, als hij de onafhankelijke uitvoering van die opdracht niet kan waarborgen in overeenstemming met de ViO;
 - c het accountantskantoor geen opdracht als bedoeld in artikel 17 laat uitvoeren ten behoeve van een eigenaar van het accountantskantoor;
 - d de accountantseenheid bij het beoordelen of belonen van een lid van het assurance-team artikel 46 van de ViO in acht neemt;
 - e registraties plaatsvinden van omstandigheden waarvan het aangewezen is dat deze op het niveau van de accountantseenheid worden geïdentificeerd ter ondersteuning van degene die beoordeelt of een opdracht als bedoeld in artikel 17 onafhankelijk wordt uitgevoerd; en
 - f een systematische, toegankelijke en actuele cliëntadministratie wordt bijgehouden waarin per cliënt van opdrachten als bedoeld in artikel 17 de volgende gegevens worden vastgelegd:
 - 1 de naam, het adres en de vestigingsplaats;
 - 2 of de cliënt een organisatie van openbaar belang is;
 - 3 de naam van de voor een opdracht als bedoeld in artikel 17 eindverantwoordelijke accountant;
 - 4 de per boekjaar in rekening gebrachte vergoedingen voor opdrachten als bedoeld in artikel 17 en de in rekening gebrachte vergoedingen voor de overige verleende diensten.
- 2 Of een betrekking een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van een opdracht kan zijn als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, en of een bedreiging ertoe leidt dat een eindverantwoordelijke accountant een opdracht zou moeten weigeren of beëindigen als bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, wordt beoordeeld op basis van:
- a hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht; en
 - b de omstandigheden die degene die de onafhankelijkheid beoordeelt, weet of behoort te weten.
- 3 Dit artikel is niet van toepassing op betrekkingen tussen een in het buitenland gevestigd onderdeel van het netwerk of een daaraan verbonden persoon en:
- a een in het buitenland gevestigde verbonden derde; of
 - b een persoon verbonden aan een in het buitenland gevestigde verbonden derde, als wordt vastgesteld en geregistreerd dat identificatie en beoordeling van een bedreiging als gevolg van die betrekkingen en het nemen van een maatregel plaatsvindt aan de hand van regels die ten minste gelijkwaardig zijn aan de Code of Ethics van The International Ethics Standards Board for Accountants.

Artikel 20

- 1 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat indien een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van een opdracht als bedoeld in artikel 17 plaatsvindt: (Zie T20)
- a de eindverantwoordelijke accountant:
 - 1 relevante documenten en informatie aan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar verstrekt;
 - 2 de significante aangelegenheden die aan het licht zijn gekomen tijdens de uitvoering van deze opdracht, waaronder zaken die tijdens de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zijn vastgesteld, met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bespreekt;
 - b de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar de diepgang van de uit te voeren opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling laat afhangen van de aard en omvang van de opdracht en zijn overwegingen documenteert;
 - c de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar een objectieve evaluatie uitvoert van:
 - 1 de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam; en
 - 2 de conclusies die zijn getrokken bij de formulering van de voorgestelde accountantsverklaring;
 - d de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar vastlegt:
 - 1 dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is uitgevoerd in overeenstemming met het stelsel van kwaliteitsbeheersing;

- 2 dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling tijdig, in overeenstemming met artikel 13, tweede lid, is afgerond; en
 - 3 wat zijn conclusie is over de uitkomst die door de eindverantwoordelijke accountant is verwoord in de voorgestelde accountantsverklaring.
- 2 De evaluatie, bedoeld in het eerste lid, onderdeel c, houdt het volgende in:
 - a bespreking van significante aangelegenheden met de eindverantwoordelijke accountant;
 - b beoordeling van het object van onderzoek en de voorgestelde accountantsverklaring;
 - c beoordeling van geselecteerde documentatie met betrekking tot de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die zijn getrokken; en
 - d beoordeling of de voorgestelde accountantsverklaring passend is.
 - 3 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling plaatsvindt bij controleopdrachten van financiële overzichten bij organisaties van openbaar belang.
 - 4 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar die een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van een opdracht als bedoeld in het derde lid bij een organisatie van openbaar belang uitvoert:
 - a beoordeelt hoe de eindverantwoordelijke accountant de onafhankelijke uitvoering van de opdracht heeft gewaarborgd;
 - b vaststelt dat passende adviesvragen als bedoeld in artikel 12, tweede lid, onder g, zijn gesteld en de daaruit voortvloeiende conclusies zijn beoordeeld;
 - c beoordeelt of de geselecteerde documentatie een goede weergave is van de uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot significante oordeelsvormingen en of deze de conclusies onderbouwt die zijn getrokken.

Artikel 21

Indien de kwaliteitsbepaler in een accountantskantoor een eindverantwoordelijke professional heeft aangewezen voor het uitvoeren van een NVKS-opdracht, handelt hij overeenkomstig de vereisten in deze paragraaf met dien verstande dat voor: (Zie T21)

- a "eindverantwoordelijke accountant" telkens wordt gelezen: "eindverantwoordelijke professional";
- b "accountantsverklaring" telkens wordt gelezen: "rapportage naar aanleiding van de uitvoering van een NVKS-opdracht";
- c "in overeenstemming met de ViO" wordt gelezen: "in overeenstemming met onafhankelijkheidsregels die minimaal gelijkwaardig zijn aan de ViO".

Paragraaf 6 Kwaliteitsbeheersing

Artikel 22

- 1 Ter uitvoering van artikel 4, tweede lid, onderdeel f, evalueert de kwaliteitsmanager ten minste jaarlijks of het stelsel van kwaliteitsbeheersing: (Zie T22)
 - a relevant en toereikend is;
 - b wordt nageleefd op opdrachtniveau, door middel van dossierreviews waarbij periodiek een afgerond dossier van iedere eindverantwoordelijke accountant wordt onderzocht.
- 2 De kwaliteitsmanager:
 - a legt de evaluatie, bedoeld in het eerste lid, vast;
 - b verwerkt de uitkomsten van de in het eerste lid genoemde evaluatie in het stelsel van kwaliteitsbeheersing of stelt verbeteringen in het kwaliteitsbeleid voor aan de kwaliteitsbepaler;
 - c registreert schendingen als bedoeld in artikel 9, tweede lid;
 - d adviseert de kwaliteitsbepaler over het opleggen van mogelijke disciplinaire maatregelen als bedoeld in artikel 9, tweede lid, tegen degenen die een schending hebben begaan, in het bijzonder tegen degenen die dat herhaaldelijk doen;
 - e registreert de disciplinaire maatregelen;

- f communiceert de uitkomsten van de in het eerste lid genoemde evaluatie jaarlijks binnen de accountantseenheid waarbij hij ten minste aandacht besteedt aan de systematische, zich herhalende of andere belangrijke onvolkomenheden en de maatregelen die zijn getroffen om deze onvolkomenheden op te lossen;
- g evalueert de effectiviteit van de aangebrachte wijzigingen en verbeteringen in het stelsel van kwaliteitsbeheersing en het kwaliteitsbeleid, en van de disciplinaire maatregelen als bedoeld in onderdeel e.

Artikel 23

- 1 De kwaliteitsbepaler handelt klachten ter zake van vermeende schendingen als bedoeld in artikel 9, derde lid, af.
- 2 De kwaliteitsmanager:
 - a adviseert de kwaliteitsbepaler inzake de zorgvuldige afhandeling van klachten ter zake van vermeende schendingen;
 - b registreert klachten en de afhandeling hiervan. (Zie T23)

Artikel 24

De kwaliteitsmanager zorgt ervoor dat een eindverantwoordelijke accountant die door een ander dan de opdrachtgever wordt betrokken in een tuchtrechtsgeding, de leiding van de betrokken opdrachtgever zo snel mogelijk op de hoogte brengt en houdt van de behandeling van de klacht. (Zie T24)

Artikel 25

- 1 De kwaliteitsmanager bewaart ten minste zeven jaren, tenzij bij of krachtens wet anders is bepaald: (Zie T25)
 - a nadat het zijn geldigheid heeft verloren, de in artikel 4, tweede lid, onderdelen a en d genoemde vastlegging van het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing;
 - b na vastlegging, de evaluatie van het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing, bedoeld in artikel 22, eerste lid;
 - c na vastlegging, de registratie van schendingen en disciplinaire maatregelen, bedoeld in artikel 22, tweede lid, onderdelen c en e;
 - d na vastlegging, de registratie van klachten en de afhandeling hiervan, bedoeld in artikel 23, onderdeel b;
 - e opdracht dossiers nadat deze zijn afgesloten.
- 2 Op het moment dat een accountantseenheid ophoudt te bestaan, zorgt de kwaliteitsmanager ervoor dat:
 - a opdracht dossiers in overeenstemming met het eerste lid, aanhef en onderdeel e, worden bewaard;
 - b de vertrouwelijkheid van gegevens in opdracht dossiers is geborgd;
 - c opdracht dossiers gedurende de bewaartermijn, bedoeld in het eerste lid, toegankelijk zijn voor de eindverantwoordelijke accountant en voor de andere accountants die bij de uitvoering van de opdracht waren betrokken.

Artikel 26

Indien de kwaliteitsbepaler in een accountantskantoor een eindverantwoordelijke professional heeft aangewezen voor het uitvoeren van een NVKS-opdracht, handelen hij of de kwaliteitsmanager overeenkomstig de vereisten in deze paragraaf met dien verstande dat voor "eindverantwoordelijke accountant" telkens wordt gelezen: "eindverantwoordelijke professional". (Zie T26)

Paragraaf 7 Verlicht regime kleine accountantseenheden

Artikel 27

- 1 In afwijking van artikel 4, tweede lid, onderdelen a en d, kunnen bepalingen uit paragraaf 4 en 5 van deze nadere voorschriften, met uitzondering van de artikelen 14 en 15, achterwege worden gelaten of beperkt worden toegepast, indien deze vanwege de aard en omvang van een accountantseenheid niet relevant zijn voor de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering van een accountantseenheid.
- 2 De artikelen 3, 4, 5, eerste lid, aanhef en onderdeel c, 5, tweede en derde lid, 6, 9 tot en met 13 en 16 tot en met 23 zijn niet van toepassing als binnen een accountantseenheid maximaal twee eindverantwoordelijke accountants of één eindverantwoordelijke accountant en één eindverantwoordelijke professional werkzaam zijn en naast deze personen maximaal vijf personen betrokken zijn bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering, mits een eindverantwoordelijke accountant:
 - a op andere wijze waarborgt dat wordt voldaan aan het vereiste van artikel 4, eerste lid, dat NVKS-opdrachten worden uitgevoerd conform de van toepassing zijnde wet- en regelgeving; en
 - b jaarlijks namens de accountantseenheid ten minste:
 - 1 een evaluatie uitvoert van de kwaliteitsambitie en van de wijze waarop hij heeft gewaarborgd dat NVKS-opdrachten conform de van toepassing zijnde wet- en regelgeving zijn uitgevoerd;
 - 2 de evaluatie als bedoeld onder 1°, bespreekt met een accountant van buiten de accountants-eenheid die beschikt over deskundigheid en ervaring met betrekking tot kwaliteitsbeheersing; en
 - 3 de evaluatie als bedoeld onder 1°, en de uitkomsten van de bespreking als bedoeld onder 2°, vastlegt.
- 3 Bij kwaliteitsbeheersing onder het regime, bedoeld in het tweede lid, handelt een eindverantwoordelijke accountant overeenkomstig de artikelen 5, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b, 7, 14, 15, 24 tot en met 26. (Zie T27)

Paragraaf 8 Hardheidsclausule

Artikel 27a

In het geval dat de kwaliteitsbeheersing binnen de accountantseenheid door een uitzonderlijke omstandigheid niet langer aan deze nadere voorschriften voldoet, continueert een eindverantwoordelijke accountant een NVKS-opdracht alleen nadat door een accountant namens de accountantseenheid gezamenlijk met het bestuur van de NBA schriftelijk:

- a is vastgesteld dat het continueren van de opdracht maatschappelijk wenselijk is; en
- b overeenstemming is bereikt over de wijze waarop wordt gewaarborgd dat de verdere uitvoering van de opdracht conform de van toepassing zijnde wet- en regelgeving plaatsvindt.

Paragraaf 9 Overgangs- en slotbepalingen

Artikel 28

De volgende nadere voorschriften worden ingetrokken: (Zie T28-29)

- a Tijdelijke nadere voorschriften kwaliteitssystemen;
- b Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten, vastgesteld door het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten;
- c Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten, vastgesteld door het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants;
- d Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten, vastgesteld door het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten;
- e Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten, vastgesteld door het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants.

Artikel 29

- 1 Deze nadere voorschriften treden in werking op 1 januari 2017 en worden toegepast met ingang van 1 januari 2018.
- 2 In afwijking van het eerste lid treedt artikel 28 op 1 januari 2018 in werking.
- 3 Deze nadere voorschriften mogen, integraal, worden toegepast met ingang van 1 januari 2017, in welk geval de nadere voorschriften, genoemd in artikel 28, buiten toepassing blijven. (Zie T28-29)

Artikel 30

Deze nadere voorschriften worden aangehaald als: Nadere voorschriften kwaliteitssystemen, bij afkorting NVKS.

Regelgeving-technische informatie

Betreft	Artikel	Besluit	Goedkeuring	Bekendmaking	Inwerkingtreding
Wijziging	1; 7; 8; 8a (nieuw); 8b (nieuw); 8c (nieuw)	23-10-2020	N.v.t.	Stcrt. 2020 nr. 56223 28 oktober 2020	29-10-2020
Wijziging	1; 4, lid 8; nieuw; 5, lid 4, onderdeel b; 7, lid 1; 8, lid 1, onderdeel b; 17, onderdeel b; 27, lid 1; 27a (nieuw)	6-11-2018	N.v.t.	Stcrt. 2018 nr. 64603 15 november 2018	16-11-2018
Nieuwe regeling		8-11-2016	N.v.t.	Stcrt. 2016, 67634 13 december 2018	1-1-2017

Toelichting bij de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen

Status

Algemene toelichting

Hoofdstuk 1 Inleiding

Hoofdstuk 2 Reikwijdte

Hoofdstuk 3 Opbouw kwaliteitssystemen

Hoofdstuk 4 Inhoud kwaliteitssysteem

Hoofdstuk 5 Kwaliteitsbeheersing

Hoofdstuk 6 Hardheidsclausule

Artikelsgewijze toelichting

Paragraaf 1 Algemene bepalingen

Paragraaf 2 Kwaliteitsbepaler

Paragraaf 3 Eindverantwoordelijke accountant, eindverantwoordelijke professional en accountant

Paragraaf 4 Vereisten kwaliteitssysteem

Paragraaf 5 Aanvullende eisen kwaliteitssysteem assurance-opdrachten

Paragraaf 6 Kwaliteitsbeheersing

Paragraaf 7 Verlicht regime kleine accountantseenheden

Paragraaf 8 Hardheidsclausule

Paragraaf 9 Overgangs- en slotbepalingen

Status

De Toelichting bij de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen heeft niet de status van regelgeving. Deze toelichting heeft betrekking op de NVKS van 6 november 2018.

Algemene toelichting

Hoofdstuk 1 Inleiding

Paragraaf 1.1 Wat regelen de NVKS en waarom

De Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) bevatten regels voor het inrichten van een kwaliteits-systeem in een accountantseenheid.

Een kwaliteitssysteem is essentieel voor de kwaliteit van de door een accountantseenheid uitgevoerde werkzaamheden en beschermt het maatschappelijk verkeer en de beroepsgroep tegen misslagen van individuele accountants. Een kwaliteitssysteem is het belangrijkste instrument voor een accountantseenheid om de werkzaamheden van accountants en andere medewerkers te beheersen en te kunnen aantonen dat deze werkzaamheden op een kwalitatief goede manier en volgens de van toepassing zijnde wet- en regelgeving worden uitgevoerd.

De NVKS stellen minimumeisen. De kwaliteitsbepaler (Zie Par. 3.4) maakt een afweging of er omstandigheden zijn die vereisen dat het kwaliteitssysteem verder zou moeten gaan dan deze minimumeisen. De risicoanalyse van de accountantseenheid kan hiervoor een belangrijke informatiebron zijn.

De NVKS geven kleinere accountantseenheden (accountantsafdelingen en accountskantoren) de mogelijkheid om rekening te houden met hun aard en omvang bij het invullen van de eisen.

Paragraaf 1.2 Waarvoor zijn de NVKS in de plaats gekomen

Sinds 1 januari 2018 moeten de NVKS worden toegepast. Regels voor kwaliteitssystemen waren niet nieuw. Deze waren tot 1 januari 2018 opgenomen in de:

- Tijdelijke nadere voorschriften kwaliteitssystemen (Tijdelijke NVKS);
- Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK-ass.); en
- Nadere voorschriften ter zake van aan assurance-verwante opdrachten (NVAK-aav.)

Accountantsafdelingen baseerden hun kwaliteitssysteem op de Richtlijn voor de kwaliteitsbeheersing voor accountantsafdelingen (RKB¹). Op 1 januari 2018 zijn deze regelingen ingetrokken en is RKB1 niet langer relevant. De NVKS zijn voor deze regelingen in de plaats gekomen.

De NVKS vormen één set van regels voor accountants die assurance- of aan assurance verwante opdrachten uitvoeren onder toepassing van de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS)², met uitzondering van wettelijke controles. De NVKS gelden voor openbaar, intern en overheidsaccountants. Uitgangspunt bij de NVKS is namelijk: of de regels van toepassing zijn, is afhankelijk van de aard van de opdracht en niet van de rol van de accountant die de opdracht uitvoert (openbaar, intern of overheidsac-

1 Niet volledig actueel. RKB1(15 juni 2005) is afgeleid van een op 15 juni 2005 vastgestelde versie van ISQC1.

2 De NVKS stellen ook eisen aan het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor (niet: accountantsafdeling) van waaruit een eindverantwoordelijke professional gelijkwaardige opdrachten uitvoert onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS (Zie Par. 2.2 en 2.3).

countant). Dit uitgangspunt sluit aan bij andere regelgeving zoals de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA), de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en de NV COS. Een accountant die betrokken is bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering van een accountantskantoor of accountantsafdeling is openbaar, intern of overheidsaccountant.

In onderstaande tabel is weergegeven welke regelgeving tot 1 januari 2018 gold en voor welke accountants. De tabel laat ook zien dat zij vanaf 1 januari 2018 de NVKS moeten toepassen.

Ledengroepen	Regelgeving tot 1-1-2018	Regelgeving vanaf 1-1-2018
Openbaar accountant	Tijdelijke NVKS (RA en AA) NVAK-ass. (RA of AA) NVAK-aav. (RA of AA)	NVKS
Intern accountants	Tijdelijke NVKS (RA en AA) vaak wordt RKB-1 vrijwillig toegepast	
Overheidsaccountants	Tijdelijke NVKS (RA en AA) vaak wordt RKB-1 vrijwillig toegepast	

Eisen gesteld aan het kwaliteitssysteem voor wettelijke controles zijn opgenomen in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), de Verordening accountantsorganisaties (VAO) en, voor wat betreft wettelijke controles bij een organisatie van openbaar belang, ook in de Europese verordening (EU-verordening)³.

In de volgende tabel is op het niveau van de accountantseenheid weergegeven welke wet- of regelgeving tot 1 januari 2018 gold en welke wet- en regelgeving vanaf 1 januari 2018 geldt. Het begrip accountantseenheid is het overkoepelende begrip voor accountantspraktijk en accountantsafdeling. Dit begrip wordt ook gebruikt in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO).

Accountantseenheid	Regelgeving tot 1-1-2018	Regelgeving vanaf 1-1-2018
Accountantsorganisatie⁴	EU-verordening ⁵ /Wta/ Bta/ VAO	EU-verordening/Wta/ Bta/VAO ⁶
Accountantskantoor	Tijdelijke NVKS NVAK-ass. (RA of AA) NVAK-aav. (RA of AA)	NVKS
Accountantsafdeling	Tijdelijke NVKS vaak wordt RKB-1 vrijwillig toegepast	

³ De NVKS stellen ook eisen aan het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor (niet: accountantsafdeling) van waaruit een eindverantwoordelijke professional gelijkwaardige opdrachten uitvoert onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS (Zie Par. 2.2 en 2.3).

⁴ Accountantsorganisatie: een onderneming of instelling die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht, dan wel een organisatie waarin zodanige ondernemingen of instellingen met elkaar zijn verbonden (artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Wta).

⁵ Sinds 17 juni 2016.

⁶ Mogelijk worden de bepalingen uit de VAO te zijner tijd in het Bta geïmplementeerd. In dat geval zal de VAO worden ingetrokken.

Sommige accountantspraktijken (overkoepelend begrip voor accountantsorganisatie en accountantskantoor) kwalificeren voor een deel van hun werkzaamheden als accountantsorganisatie én voor de overige werkzaamheden als accountantskantoor. Indien een accountantspraktijk bestaat uit zowel een accountantsorganisatie als een accountantskantoor, kan gekozen worden voor één stelsel van kwaliteitsbeheersing voor de accountantspraktijk als geheel. Voorwaarde is wel dat voldaan wordt aan de wet- en regelgeving voor accountantsorganisaties én de NVKS.

Paragraaf 1.3 Waarvan zijn de NVKS afgeleid

De NVKS zijn afgeleid van bestaande internationale en nationale regelgeving. In eerste instantie is gekeken naar de *International Standard on Quality Control 1* (ISQC1) die is uitgebracht door de International Auditing and Assurance Standards Boards (IAASB). ISQC1 kent twee doelstellingen. De eerste is gericht op de naleving van wet- en regelgeving. De tweede vloeit hieruit voort en is gericht op het afgeven van voor de specifieke situatie passende accountantsverklaringen. Sinds de implementatie van de 'Clarity Standaarden' vallen onder het begrip 'accountantsverklaring' *alle* verklaringen naar aanleiding van een assurance- of aan assurance verwante opdracht die onder de toepassing van de NV COS worden uitgevoerd (en niet langer alleen controle-opdrachten). In de NVKS is een definitie van accountantsverklaring opgenomen.

De in de NVKS gebruikte formulering "*dat een kwaliteitssysteem moet worden ingericht dat een redelijke mate van zekerheid geeft dat*" is afgeleid uit ISQC1. De inzichten die ten tijde van het schrijven van de NVKS bij de IAASB leefden voor het aanpassen van ISQC1 zoals deze blijken uit de in december 2015 gepubliceerde *Invitation to Comment: Enhancing Audit Quality in the Public Interest—A Focus on Quality Control, Group Audits and Professional Skepticism* zijn eveneens in aanmerking genomen. Daarbij is rekening gehouden met het feit dat het om inzichten gaat die nog niet zijn vertaald in (concept) regelgeving.

Ook is een vergelijking gemaakt met de regels voor het wettelijke controledomein (EU-verordening, Wta, Bta en VAO). Deze vergelijking is primair gemaakt om vast te stellen dat de verschillen tussen eisen voor wettelijke controles en die voor alle andere assurance-opdrachten logisch en verklaarbaar zijn. Waar de verschillen niet logisch verklaarbaar waren zijn de eisen voor de andere assurance-opdrachten aangepast of is er bewust voor gekozen om vast te houden aan de verschillen.

Vanzelfsprekend is ook naar de Tijdelijke NVKS, NVAK-ass., NVAK-aav. en RKB1 gekeken en voor eisen op opdrachtniveau naar de NV COS. Al deze regelingen zijn in de context gezien van de fundamentele beginselen (VGBA) waaraan iedere accountant zich moet houden en van de onafhankelijkheidseisen in de ViO.

De NVKS houden, voor zover zij betrekking hebben op de opdrachtuitvoering vanuit accountantskantoren, rekening met de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer. Accountantskantoren voeren immers veelal een (deel van) hun werkzaamheden uit ten behoeve van het maatschappelijk verkeer.

Paragraaf 1.4.1 Overzicht wijzigingen NVKS per 16 november 2018

De NVKS zijn gewijzigd door de *Nadere voorschriften van 6 november 2018 houdende regels tot wijziging van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen*. Die regeling en een toelichting op de wijzigingen staan op de website van de NBA. De wijzigingen zijn in lijn met de bedoeling van de NVKS zoals deze op 1 januari 2017 in werking zijn getreden. Daarbovenop is sprake van de volgende inhoudelijke wijzigingen:

- artikel 4 is uitgebreid met een achtste lid. Volgens dit achtste lid moet het kwaliteitssysteem binnen een redelijke termijn worden aangepast, als de uitkomsten van de jaarlijkse evaluatie of een wijziging van omstandigheden hiertoe aanleiding geven;
- nieuw is een hardheidsclausule (Art. 27a). (Zie Par. 6 van deze Toelichting).

Paragraaf 1.4.2 Voornaamste wijzigingen ten opzichte van de regelgeving tot 1-1-2018

Nieuw ten opzichte van de regelgeving van vóór de NVKS waren:

- een verlicht regime in de toepassing van de NVKS voor kleinere accountantseenheden. Het verlichte regime beoogt te voorkomen dat kleinere accountantseenheden onevenredig worden belast (Zie Par. 2.5);
- een discretionaire bevoegdheid van het bestuur van de NBA om in bijzondere gevallen een ontheffing te verlenen van de eis dat de meerderheid van de stemrechten in een accountantskantoor dat assurance-opdrachten laat uitvoeren, bij accountants moet liggen (Zie Par. 3.5 voor de nuances). Een ontheffing maakt het mogelijk om eventueel onder voorwaarden een beperkt aantal assurance-opdrachten uit te voeren, ook al wordt niet aan de stemrechteneis voldaan;
- regels gesteld aan de samenwerking tussen accountants- en administratiekantoren ter bescherming van het accountantsberoep (Zie Par. 3.6);
- de verplichting om een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren bij controleopdrachten van financiële overzichten bij organisaties van openbaar belang (Zie Par. 4.2). Dit is in lijn met ISQC1.

De NVKS introduceren de termen 'kwaliteitsbepaler' en 'kwaliteitsmanager'. Een kwaliteitsbepaler is de accountant die verantwoordelijk is voor het kwaliteitssysteem (Zie Par. 2.1 en 3.4). Een kwaliteitsmanager is de persoon die operationeel verantwoordelijk is voor het opzetten, implementeren en bewaken van het stelsel van kwaliteitsbeheersing (Zie Par. 5.2). De term kwaliteitsbepaler is weliswaar nieuw, zijn verantwoordelijkheden komen echter overeen met die van de openbaar accountant die het dagelijks beleid van een accountantskantoor bepaalt (de normadressaat van de Tijdelijke NVKS, NVAK-ass. en NVAK-aav.). Een eventuele kwaliteitsmanager valt onder de (vaktechnisch) verantwoordelijkheid van een kwaliteitsbepaler. De regels met betrekking tot de samenwerking met andere professionals zijn gewijzigd (Zie Par. 2.2).

Paragraaf 1.5 Juridisch kader

De grondslag voor de NVKS ligt in artikel 24 van de VGBA. Met de vaststelling van dit artikel heeft de ledenvergadering het bestuur van de NBA een algemene bevoegdheid gegeven om nadere voorschriften vast te stellen die bepalingen uit de VGBA uitwerken. De VGBA geeft invulling aan de artikelen 3 en 19, tweede lid, onderdeel a, van de Wet op het accountantsberoep (Wab) om een goede beroepsuitoefening door accountants te bevorderen door gedrags- en beroepsregels vast te stellen.

Bij het schrijven van de NVKS zijn zoveel mogelijk de *Aanwijzingen voor de regelgeving* gevolgd zoals deze door het Rijk worden gebruikt bij het opstellen van wet- en regelgeving.

Paragraaf 1.6 Relatie tot de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen

In de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen zijn ook voorschriften opgenomen met betrekking tot het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Beide regelingen gaan dus over hetzelfde onderwerp, maar ze regelen verschillende zaken. De NVKS gaan over de inrichting van het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing binnen de accountantseenheid. De Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen gaat over externe toetsing van het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing aan de hand van de NVKS en andere relevante regelgeving door de Raad voor Toezicht van de NBA.

Paragraaf 1.7 Leeswijzer

De NBA heeft een leeswijzer uitgebracht waarmee door middel van kleuren in de regeling is aangegeven welke bepalingen voor welke accountants en welke accountantseenheden gelden.

Paragraaf 1.8 Overzicht regeling, toelichting en handreiking

- NVKS per 16 november 2018;
- Toelichting bij de NVKS geldend per 16 november 2018;
- NBA-handreiking 1140, *De NVKS in vraag en antwoord*;
- Nadere voorschriften van 6 november 2018 houdende regels tot wijziging van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen inclusief toelichting.

Hoofdstuk 2 Reikwijdte

Paragraaf 2.1 Tot wie richten de NVKS zich ('normadressaat')

In beginsel kan de NBA zich in de regelgeving alleen rechtstreeks tot haar leden, de accountants (AA's en RA's), richten. Dit betekent dat de NBA accountantseenheden niet rechtstreeks de verplichting kan opleggen om een kwaliteitssysteem in te richten. De NVKS richten zich daarom tot de accountant en wel in de functie van:

Normadressaat	Vereisten op het niveau van
eindverantwoordelijke accountant	individuele opdrachten
Kwaliteitsbepaler	het kwaliteitssysteem
ander lid van een opdrachtteam of anderszins betrokken bij de bedrijfsvoering	zijn eigen functioneren

Eindverantwoordelijke accountant⁷

Een eindverantwoordelijke accountant mag alleen NVKS-opdrachten uitvoeren, als binnen de accountants-eenheid namens wie hij een opdracht uitvoert een kwaliteitssysteem is ingericht.

Kwaliteitsbepaler

De functie van kwaliteitsbepaler (Zie Par. 3.4) bevat de verantwoordelijkheid voor het inrichten van een kwaliteitssysteem dat een redelijke mate van zekerheid geeft dat NVKS-opdrachten (Zie Par. 2.3) worden uitgevoerd volgens de van toepassing zijnde wet- en regelgeving.

Accountant als ander lid van een opdrachtteam of anderszins betrokken bij de bedrijfsvoering

Een accountant in de functie van ander lid van een opdrachtteam mag alleen bij de uitvoering van NVKS-opdrachten betrokken zijn, als deze worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke accountant of een eindverantwoordelijke professional (Zie Toelichting op artikel 8). Daarnaast mag een accountant alleen betrokken zijn bij de bedrijfsvoering van een accountantseenheid, als hij geen informatie heeft die erop wijst dat binnen zijn accountantseenheid of onderdelen van haar netwerk opdrachten waarop de NVKS van toepassing zijn, niet door een eindverantwoordelijke accountant of een eindverantwoordelijke professional worden uitgevoerd. Onder betrokkenheid bij de bedrijfsvoering wordt in de NVKS verstaan: het op enigerlei wijze betrokken zijn bij het handelen van de accountantseenheid maar niet als klant of leverancier. Voorbeelden van betrokkenheid bij de bedrijfsvoering zijn een functie als beveiligger, cateringmedewerker, secretaresse en een accountant belast met het personeelsbeleid.

Voor iedere accountant geldt, los van zijn functie, dat hij zich onthoudt van elk handelen of nalaten waarvan hij weet of behoort te weten dat dit in strijd met de NVKS is.

Paragraaf 2.2 Eindverantwoordelijke professional

In de NVKS is, net als in de daarvóór geldende NVAK-ass. en NVAK-aav., rekening gehouden met andere professionals die eindverantwoordelijk zijn voor de uitvoering van gelijkwaardige opdrachten onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS. De NVKS stellen eisen aan accountants wanneer niet-accountants gelijkwaardige opdrachten uitvoeren vanuit een accountantskantoor of het Nederlandse

⁷ Omwille van de leesbaarheid is ervoor gekozen in de regeling en toelichting te schrijven dat een NVKS-opdracht 'door' een eindverantwoordelijke accountant wordt uitgevoerd. Hiermee wordt bedoeld dat een NVKS-opdracht 'onder zijn eindverantwoordelijkheid' wordt uitgevoerd. Vaak wordt een eindverantwoordelijke accountant ondersteund door een opdrachtteam.

onderdeel van het netwerk. Deze eisen zijn bedoeld om de kwaliteit te borgen. Deze eisen schrijven voor dat gelijkwaardige opdrachten alleen door 'eindverantwoordelijke professionals' mogen worden uitgevoerd. Een eindverantwoordelijke professional is een niet-accountant in een accountantskantoor of een Nederlands netwerkonderdeel van een accountantskantoor die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een gelijkwaardige opdracht onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS.

Onder de NVKS zijn de regels met betrekking tot de samenwerking met eindverantwoordelijke professionals versoepeld ten opzichte van de regelgeving die vóór de inwerkingtreding van de NVKS gold. Onder de NVKS (samengevat):

- mag in een accountantskantoor worden samengewerkt met alle beroepsgenoten die zijn aangesloten bij een buitenlandse beroepsorganisatie die volwaardig lid is van IFAC;
- is het niet langer vereist dat een eindverantwoordelijke professional is aangesloten bij een door het bestuur van de NBA erkende beroepsorganisatie (het systeem van erkenning is komen te vervallen). Wel zal binnen accountantskantoren moeten worden vastgesteld dat voldaan wordt aan bepaalde vereisten. Die komen er in grote lijnen op neer dat er vergelijkbare gedrags- en beroepsregels gelden, dat er toetsing en tuchtrecht is;
- zijn NVKS-opdrachten met betrekking tot financiële informatie voorbehouden aan Nederlandse accountants, buitenlandse beroepsgenoten of aan bij of krachtens wet aangewezen professionals (Zie Toelichting op Art. 7, eerste lid).

Een eindverantwoordelijke professional volgens de NVKS voert een 'gelijkwaardige opdracht' uit (Zie Par. 2.3). Deze opdrachten vertonen een inhoudelijke gelijkenis met NVKS-opdrachten die accountants uitvoeren (uiting naar het maatschappelijk verkeer), ook al worden gelijkwaardige opdrachten onder andere regelgeving dan de NV COS uitgevoerd. De inhoudelijke gelijkenis brengt het risico mee dat het maatschappelijk verkeer verwacht dat gelijkwaardige opdrachten met dezelfde kwaliteit en ethiek worden uitgevoerd (met name vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, objectiviteit en integriteit). Gelijkwaardige opdrachten dragen daarmee bij aan de uitstraling van een accountantskantoor. Het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor strekt zich daarom mede over deze opdrachten uit. Voor een accountantsafdeling gelden deze eisen niet. De opdrachten van accountantsafdelingen zijn immers intern ten behoeve van de organisatie die ook verantwoordelijk is voor de inrichting van de accountantsafdeling of ten behoeve van een beperkte kring van gebruikers.

De NVKS kunnen niet rechtstreeks aan de eindverantwoordelijke professional regels stellen omdat hij geen accountant is. Daarom houden de NVKS de kwaliteitsbepaler ervoor verantwoordelijk dat hij een gelijkwaardige opdracht in een accountantskantoor alleen toewijst aan een eindverantwoordelijke professional die aan bepaalde kwaliteitseisen voldoet. Zoals het met goed gevolg afleggen van een erkend examen, het hebben van voldoende kennis en ervaring, en het zich houden aan de regels van een goede beroepsbeoefening. Eindverantwoordelijke professionals die zijn aangesloten bij een buitenlandse beroepsorganisatie die volwaardig lid is van IFAC, voldoen aan deze eisen. Dit komt door de verplichtingen die IFAC stelt aan de bij haar aangesloten beroepsorganisaties.

Deze kwaliteitseisen golden ook al vóór de inwerkingtreding van de NVKS. Wat bij de inwerkingtreding wel nieuw was, is dat de 'kwaliteitsbepaler' erop toeziet dat de eindverantwoordelijke professional aan deze eisen voldoet. Het systeem waarbij een eindverantwoordelijke professional moet zijn aangesloten bij een beroepsorganisatie die vooraf door het bestuur van de NBA is erkend, is op 1 januari 2018 komen te vervallen.

Het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor waar een buitenlandse 'accountant' onder toepassing van zijn eigen regelgeving gelijkwaardige opdrachten uitvoert, strekt zich mede over diens werkzaamheden uit. Dit is een noodzakelijke waarborg voor de kwaliteit, omdat het voor de NBA niet mogelijk is hem te verplichten aan het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid te voldoen. Een buitenlandse 'accountant' die niet in het register van de NBA is ingeschreven, is namelijk geen accountant in de zin van

de Wab. Hij is daarom niet gebonden aan de regels van de NBA, zoals de VGBA en de NV COS. Hij kwalificeert wel als eindverantwoordelijke professional.

De regels die de NVKS stellen aan de samenwerking met eindverantwoordelijke professionals brengen mee dat het niet mogelijk is dat een ingehuurd ingenieur een CO²-assurance-rapport aftekent of een belastingadviseur tax-assurance verricht, als die professionals niet over aanvullende kwalificaties beschikken. Voor de goede orde: dit kon ook niet onder de regelgeving die tot 1 januari 2018 gold.

Als een eindverantwoordelijke professional een NVKS-opdracht uitvoert, is het van belang dat hij zijn kennis en ervaringsgebied kenbaar maakt en aangeeft welke regels hij heeft toegepast. Dit draagt bij aan transparantie. Tevens verkleint dit het risico dat een eindverantwoordelijke professional de indruk wekt dat hij accountant is.

Paragraaf 2.3 Tot welke werkzaamheden richten de NVKS zich

De NVKS richten zich op de kwaliteitsborging van NVKS-opdrachten. Bij de inwerkingtreding van de NVKS was 'NVKS-opdracht' een nieuw begrip in de regelgeving.

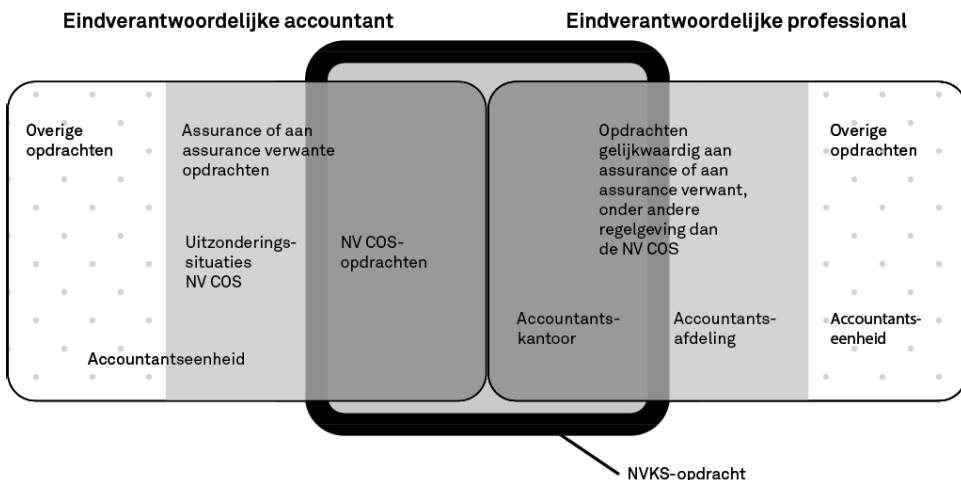
Wat zijn NVKS-opdrachten? Dit zijn in de eerste plaats assurance- of aan assurance verwante opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke accountant onder toepassing van de NV COS. Werkzaamheden en opdrachten als bedoeld in het derde lid van de NV COS vallen niet onder de definitie, want deze zijn van toepassing van de NV COS uitgesloten (Zie Par. 2.4). Wettelijke controles vallen wel onder de definitie maar zijn van de reikwijdte van de NVKS uitgesloten. (Zie Art. 2)

Wat zijn ook NVKS-opdrachten? Gelijkwaardige opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van zijn eigen beroepsregelgeving (Zie Par. 2.2). Een gelijkwaardige opdracht is een opdracht die als assurance- of aan assurance verwante opdracht zou kwalificeren en waarop de NV COS zouden zijn toegepast, als deze door een accountant zou worden uitgevoerd. Een voorbeeld van een gelijkwaardige opdracht is een opdracht van een EDP-auditor tot het afgeven van een assurance-rapport betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie. In de volgende twee situaties is *geen* sprake van een gelijkwaardige opdracht:

- een niet-accountant voert een opdracht uit die 'niet' als assurance- of aan assurance verwante opdracht zou kwalificeren, als deze door een accountant zou worden uitgevoerd;
- een niet-accountant voert een opdracht uit die 'wel' als een assurance- of aan assurance verwante opdracht in de zin van de NV COS zou kwalificeren. Maar een accountant zou deze opdracht niet volgens de NV COS hebben uitgevoerd, omdat sprake is van situatie waarvoor in de NV COS een uitzondering is opgenomen (Zie Par. 2.4).

Gelijkwaardige opdrachten in een accountantsafdeling vallen niet onder de NVKS (Zie Par. 2.2).

In onderstaande figuur is aangegeven welke opdrachten onder de werkingssfeer van de NVKS vallen. De omvang van de kolommen is niet representatief of illustratief voor het aandeel van dergelijke opdrachten in een accountantseenheid.



Paragraaf 2.4 Uitzonderingssituaties NV COS

Opdrachten die worden uitgevoerd door accountants maar van toepassing van de NV COS zijn uitgesloten, vallen niet onder de definitie van NVKS-opdracht.

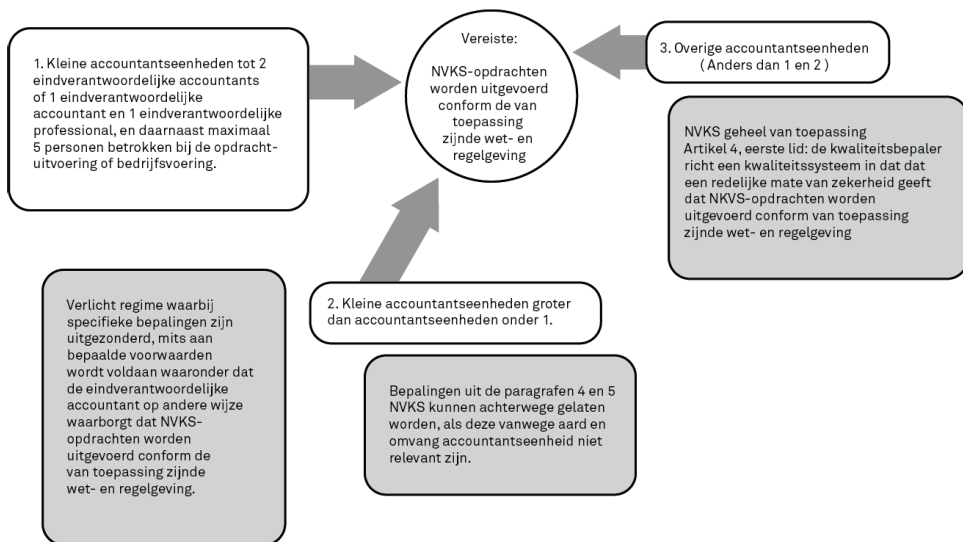
Op grond van bepalingen in het algemene deel van de NV COS moeten alle in Nederland werkzame openbaar, intern en overheidsaccountants bij alle assurance- en aan assurance verwante opdrachten de NV COS toepassen. Hiervan zijn enkele specifieke situaties uitgezonderd. Zo is rekening gehouden met de opdrachtuitvoering binnen accountantsafdelingen en is het mogelijk dat een accountant in een accountantskantoor als lid van een opdrachtteam meewerkt aan opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS. Voorwaarde is dat een accountant op andere wijze voldoet aan het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, bedoeld in artikel 2 van de VGBA (Zie de derde bepaling in het algemene deel van de NV COS). Doet hij dit niet of onvoldoende, dan is de kwaliteit van de door hem uitgevoerde opdracht onvoldoende gewaarborgd en kan hij tuchtrechtelijk worden aangesproken.

Paragraaf 2.5 Verlicht regime

De NVKS geven kleinere accountantseenheden (accountantsafdelingen en accountskantoren) de mogelijkheid om rekening te houden met hun aard en omvang. Deze accountantseenheden kunnen een kwaliteitssysteem op maat inrichten. Hiermee wordt voorkomen dat kleinere accountantseenheden onevenredig worden belast. Als een klein accountantskantoor bijvoorbeeld geen personeel heeft, is het ook niet nodig om personeelsbeleid in te voeren.

Er is een algemene bepaling op basis waarvan de nadere eisen gesteld aan het kwaliteitssysteem niet of beperkt kunnen worden toegepast, als deze vanwege de aard en omvang van een accountantseenheid niet relevant zijn voor de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering. Daarnaast is er een speciaal regime voor accountantseenheden die de NVKS als klein aanmerken. Dit zijn accountantseenheden waar: maximaal twee eindverantwoordelijke accountants werkzaam zijn en daarnaast maximaal vijf andere personen betrokken zijn bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering; of één eindverantwoordelijke accountant en één eindverantwoordelijke professional werkzaam zijn en daarnaast maximaal vijf personen betrokken zijn bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering.

In de figuur hieronder zijn de vereisten voor de verschillende soorten accountantseenheden visueel weergegeven. Deze figuur kan helpen bij de vraag onder welk regime een accountantseenheid valt. Daarnaast is het uiteraard van belang dat het regime bij de specifieke kenmerken van de accountantseenheid aansluit.

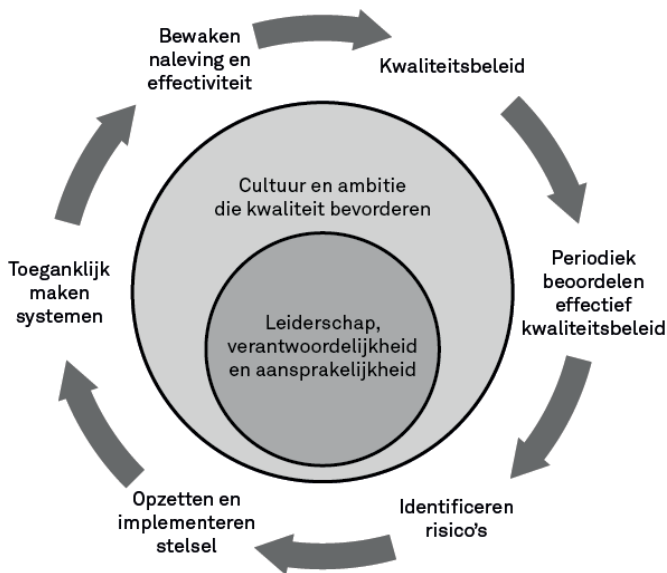


Hoofdstuk 3 Opbouw kwaliteitssystemen

Het kwaliteitssysteem binnen een accountantskantoor is, indien aan de orde, mede gericht op de kwaliteitsbeheersing van NVKS-opdrachten die door eindverantwoordelijke professionals worden uitgevoerd. Omwille van de leesbaarheid is ervoor gekozen deze paragraaf te beperken tot NVKS-opdrachten die door eindverantwoordelijke accountants worden uitgevoerd. In een enkel geval worden opdrachten van eindverantwoordelijke professionals wel expliciet benoemd om eventuele onduidelijkheid op dit punt te voorkomen.

Paragraaf 3.1 Kwaliteitssysteem

De NVKS bepalen dat een kwaliteitssysteem moet worden ingericht dat een redelijke mate van zekerheid geeft dat NVKS-opdrachten worden uitgevoerd volgens de van toepassing zijnde relevante wet- en regelgeving. De structuur van het kwaliteitssysteem is ontleend aan algemene theorieën over kwaliteitsbeheersing en voor de terminologie is aangesloten bij het kwaliteitsmanagementsysteem dat door de IAASB wordt gebruikt in de in december 2015 gepubliceerde *Invitation to Comment: Enhancing Audit Quality in the Public Interest—A Focus on Quality Control, Group Audits and Professional Skepticism*, voor het vernieuwen van ISQC1.



Deze stappen vormen een logische invulling van het kwaliteitssysteem en het onderhouden hiervan, zoals dat ook al in de regelgeving geldt die relevant is totdat de NVKS van toepassing zijn. De stap om risico's te identificeren lijkt misschien nieuw maar het vereiste om bij de inrichting van het systeem rekening te houden met de aard en de omvang van de accountantseenheid vereist feitelijk een risicoanalyse.

Paragraaf 3.2 Kwaliteit

Het uitgangspunt van de NVKS is:

'een accountant levert kwaliteit als hij de doelstellingen verwezenlijkt van de Standaarden (NV COS) die betrekking hebben op de opdracht.'

Onder het voldoen aan kwaliteitsnormen wordt in de zin van de NVKS onder andere verstaan het voldoen aan:

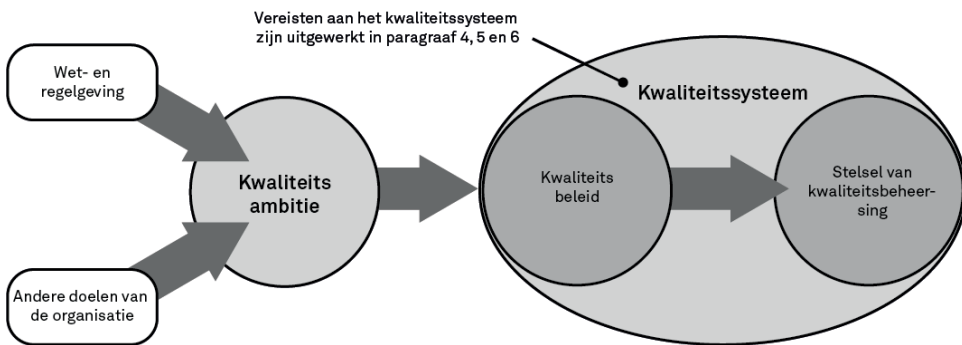
- wet- en regelgeving, waaronder de doelstellingen van de opdracht zoals gedefinieerd in de NV COS; en
- de verwachtingen van de opdrachtgever, het maatschappelijk verkeer of gebruikers van accountants-verklaringen.

De NV COS vereisen dat de accountant zich minimaal houdt aan de doelstelling van de opdracht zoals beschreven in de Standaarden, de fundamentele beginselen van de VGBA en, in geval van assurance-opdrachten, ook aan de onafhankelijkheidsvereisten van de VIO.

Een accountant voert zijn werkzaamheden uit in een accountantseenheid die moet kunnen borgen dat de accountant kwaliteit levert. Een kwaliteitssysteem is hierbij het belangrijkste instrument van de accountants-eenheid om de kwaliteit van NVKS-opdrachten te beheersen en te kunnen aantonen.

Paragraaf 3.3 Kwaliteitsambitie

De kwaliteitsambitie is de kwaliteit die de accountantseenheid nastreeft. Als het gaat om wet- en regelgeving die van toepassing is op assurance- of aan assurance verwante opdrachten, zoals de NV COS, moet de ambitie minimaal gericht zijn op het voldoen aan deze regels. Als het gaat om verwachtingen van opdrachtgevers, maatschappelijk verkeer of gebruikers van accountantsverklaringen kan een accountseenheid in haar ambitie formuleren op welke wijze en aan welke verwachtingen wordt voldaan en welk kwaliteitsniveau daarbij wordt nagestreefd. Het gaat dus niet alleen over het naleven van door anderen opgelegde regels maar ook over de doelen die een accountantseenheid zichzelf stelt. Daarmee kan deze zich onderscheiden van andere accountantseenheden.



Paragraaf 3.4 Kwaliteitsbepaler

Nieuw in de NVKS is de term kwaliteitsbepaler. De kwaliteitsbepaler is verantwoordelijk voor het kwaliteitssysteem. In de Wta en het Bta wordt de term beleidsbepaler gebruikt. De term beleidsbepaler wordt in de NVKS niet gebruikt omdat niet iedere kwaliteitsbepaler beleidsbepaler hoeft te zijn. (Zie Art. 3)

Een kwaliteitsbepaler is altijd een accountant. Vaak is de kwaliteitsbepaler een beleidsbepaler. Alleen als geen van de beleidsbepalers accountant is, wordt de functie van kwaliteitsbepaler ingevuld door een andere accountant. De kwaliteitsbepaler wordt aangewezen vanwege zijn kennis van en ervaring met kwaliteit en zijn positie binnen de accountantseenheid. Het ligt voor de hand dat als een accountantseenheid een bestuurslid heeft dat verantwoordelijk is voor kwaliteit, deze bestuurder de functie van kwaliteitsbepaler op zich neemt.

De werkzaamheden van de kwaliteitsbepaler zijn een professionele dienst in de zin van de VGBA.

De kwaliteitsbepaler kan taken uitbesteden aan anderen zoals de kwaliteitsmanager (Zie Par. 5.2), maar hij blijft te allen tijde (vaktechnisch) eindverantwoordelijk voor het kwaliteitssysteem. De kwaliteitsbepaler kan tuchtrechtelijk worden aangesproken als het kwaliteitssysteem niet voldoet. Het kunnen aanspreken van een persoon is een logische stap vanuit het uitgangspunt van een effectief functionerend systeem van administratieve organisatie en interne beheersing.

Bij de inwerkingtreding van de NVKS was de term kwaliteitsbepaler weliswaar nieuw⁸ maar zijn verantwoordelijkheid was dat niet. In de tot die tijd geldende NVAK-ass. stond in artikel 2 bijvoorbeeld:

⁸ De NVAK-ass. richtten zich tot de dagelijks beleidsbepaler van een accountantskantoor. In de NVAK-aav. werden ook andere accountants aangesproken omdat de beleidsbepaler hier geen accountant hoefde te zijn.

- 1 *“Deze nadere voorschriften richten zich tot de dagelijks beleidsbepaler van een accountantskantoor.*
- 2 *De dagelijks beleidsbepaler ziet erop toe dat de andere professional die werkzaam is bij of verbonden is aan het accountantskantoor en die namens het accountantskantoor een assurance-opdracht uitvoert, zich houdt aan de voor hem en voor de door hem uitgevoerde assurance-opdracht geldende regelgeving.”*

Op grond van de definitiebepalingen in de NVAK-ass. was een dagelijks beleidsbepaler een openbaar accountant zoals omschreven in artikel B1-291.2 van de VGC, de voorloper van de VGBA. Met de term dagelijks beleidsbepaler werd de openbaar accountant bedoeld die:

- 1 *“het dagelijks beleid van een accountantskantoor bepaalt; en*
- 2 *ervoor zorgt dat het accountantskantoor:*
 - a *een beleid voert dat niet strijdig is met het bepaalde in deze verordening;*
 - b *voldoet aan de hierna bedoelde nadere voorschriften.”*

De verantwoordelijkheden komen overeen met die van de kwaliteitsbepaler. De tuchtrechtelijke aansprakelijkheid komt eveneens overeen. Zie onder andere artikel 5 van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen:

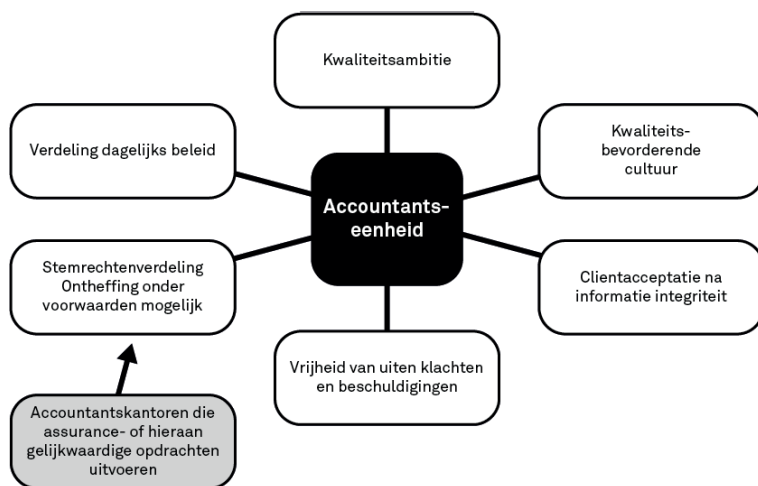
- 1 *“Het bestuur kan zijn bevindingen in de vorm van een klacht ter kennis van de accountantskamer brengen indien hem bij de uitoefening van het toezicht van feiten of omstandigheden blijkt die grond kunnen opleveren tot het opleggen van een tuchtrechtelijke maatregel, althans tot gegrondverklaring van de klacht.*
- 2 *Indien bij een accountantspraktijk of accountantsafdeling meerdere accountants werkzaam zijn of aan een accountantspraktijk of accountantsafdeling meerdere accountants verbonden zijn, bepaalt het bestuur voor de toepassing van het eerste lid, tegen welke accountant of accountants hij een klacht aanhangig maakt.”*

Kijkend naar de Wta en het Bta lijkt de verantwoordelijkheid zich primair te richten op de accountantsorganisatie. Gelijktijdig wordt van dagelijks beleidsbepalers bij een accountantsorganisatie met een oob⁹ -vergunning verwacht dat zij een uitspraak doen of het stelsel van kwaliteitsbeheersing al dan niet doeltreffend functioneert (soort ‘in control-verklaring’). Ook uit de Wta en het Bta volgt dus dat een beleidsbepaler een eigen verantwoordelijkheid heeft waarop hij vaktechnisch aangesproken kan worden.

Paragraaf 3.5 Randvoorwaarden

Voordat een kwaliteitsbepaler zijn functie kan aanvaarden, moet hij vaststellen dat zijn accountantseenheid aan een aantal randvoorwaarden voldoet. Deze zijn in onderstaand schema weergegeven:

9 Organisatie van openbaar belang.



Deze randvoorwaarden zijn opgenomen omdat een kwaliteitsbepaler zonder invulling hiervan onvoldoende kans van slagen heeft om de kwaliteit van de accountantseenheid op het noodzakelijke en gewenste niveau te krijgen. Gelijktijdig lijkt het niet reëel om te verwachten dat de kwaliteitsbepaler deze randvoorwaarden zelf kan invullen omdat de verantwoordelijkheid hiervoor bij het gehele management van de accountantseenheid ligt. Indien de accountantseenheid niet langer aan de randvoorwaarden voldoet en ook niet na aandringen van de kwaliteitsbepaler daaraan gaat voldoen, dan moet hij zijn functie (van kwaliteitsbepaler) neerleggen. Dit is een belangrijk signaal voor het bestuur van de accountantseenheid.

Stemrechtverdeling en bepaling van het dagelijks beleid

Twee randvoorwaarden hebben alleen betrekking op accountantskantoren van waaruit assurance-opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten worden uitgevoerd. Deze randvoorwaarden hebben betrekking op de verdeling van de stemrechten en het dagelijks beleid. Deze accountantskantoren hebben een grotere maatschappelijke rol dan accountantskantoren die geen assurance-opdrachten uitvoeren en accountantsafdelingen, omdat zij zekerheid aan derden geven. Deze randvoorwaarden beogen dat anderen dan - samengevat - accountants (zie 1 tot en met 3 hieronder) geen besluiten kunnen nemen die direct of indirect van invloed zijn op de uitvoering van NVKS-opdrachten. Deze randvoorwaarden zijn er tevens om een onafhankelijke uitvoering van assurance-opdrachten te waarborgen.

Derhalve is vereist dat de meerderheid van de stemrechten, voor zover deze betrekking hebben op besluiten die direct of indirect van invloed kunnen zijn op de uitvoering van NVKS-opdrachten, wordt gehouden door:

- 1 accountantspraktijken;
- 2 auditkantoren als bedoeld in artikel 1, onderdeel c, van de Wta;¹⁰

¹⁰ Een auditkantoor als bedoeld in artikel 1, onderdeel c, van de Wta is een onderneming of instelling die door de toezichthoudende instantie van een andere lidstaat is toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van richtlijn nr. 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende de intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PbEU L 157).

3 accountants of andere natuurlijke personen die beschikken over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 54, eerste lid, van de Wab.

Een vergelijkbare bepaling geldt ten aanzien van het dagelijks beleid van accountantskantoren die assurance-opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten uitvoeren. Het dagelijks beleid dient in meerderheid bepaald te worden door de partijen genoemd onder 1, 2, en 3 hiervoor.

Het bestuur van de NBA kan in bijzondere gevallen een ontheffing verlenen. Die ontheffing maakt het mogelijk om een assurance-opdracht of een hieraan gelijkwaardige opdracht uit te voeren, ook al wordt niet aan de vereiste stemrechtverdeling voldaan. Kwaliteitsbepalers die een ontheffing verzoeken zullen in elk geval moeten aantonen dat:

- geen van de aandeelhouders of andere eigenaren kwalificeert als entiteit of natuurlijke persoon als hiervoor genoemd;
- minder dan tien procent van de jaaromzet en minder dan tien procent van de jaarlijkse uren aan assurance-opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten wordt besteed; en
- zij op andere wijze waarborgen dat de accountants binnen het accountantskantoor de zeggenschap over de uitvoering van NVKS-opdrachten hebben.

Een ontheffing kan ook uitkomst bieden als de uitvoering of afronding van assurance-opdrachten opeens moet worden waargenomen binnen een accountantskantoor waarin niet langer aan de vereiste stemrechtverdeling wordt voldaan. Stel nu dat de eigenaar van een klein accountantskantoor plotseling komt te overlijden en zijn erfgenamen geen accountant zijn. Dan voldoet het accountantskantoor op dat moment niet langer aan de vereiste stemrechtverdeling en zou een waarnemer de lopende assurance-opdrachten niet kunnen afronden. Dit is niet wenselijk en bovendien in strijd met het doel dat de verplichting tot waarneming (artikel 14) beoogt: een ordentelijke voortzetting en eventueel afronding van lopende assurance-opdrachten. Een ontheffing maakt het mogelijk dat de waarnemer de assurance-opdrachten voortzet en afrondt, ondanks het feit dat niet langer aan de stemrechteneis is voldaan.

Samengevat kunnen de randvoorwaarden met betrekking tot stemrechten en dagelijks beleid als volgt worden weergegeven:

Accountantskantoor dat	Randvoorwaarden	Ontheffing mogelijk
- een accountant als aandeelhouder heeft¹¹ ; en/of - assurance-opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten uitvoert en meer dan 10% van zijn jaaromzet en/of meer dan 10% van zijn jaarlijkse uren aan deze opdrachten besteedt.	- ten aanzien van meerderheid stemrechten; - ten aanzien van bepaling dagelijks beleid.	- nee - nee

¹¹ Verkort en vereenvoudigd weergegeven. Voor de precieze eisen: zie artikel 5, vierde lid, onderdeel a, van de NVKS.

- geen accountant als aandeelhouder heeft;¹² en - assurance-opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten uitvoert maar minder dan 10% van zijn jaaromzet én minder dan 10% van zijn jaarlijkse uren aan deze opdrachten besteedt; en - heeft gewaarborgd dat de zeggenschap over de uitvoering van NVKS-opdrachten bij accountants ligt.¹³	- ten aanzien van meerderheid stemrechten; - ten aanzien van bepaling dagelijks beleid.	- ja - nee
- alleen aan assurance verwante opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten uitvoert.¹⁴	geen randvoorwaarden ter zake van stemrechten of dagelijks beleid.	n.v.t.

Overige randvoorwaarden

De overige randvoorwaarden die relevant zijn voordat een kwaliteitsbepaler zijn functie aanvaardt, gelden voor alle accountantseenheden en zijn als volgt. De accountantseenheid:

- heeft een kwaliteitsambitie geformuleerd;
- bevordert een interne cultuur waarin kwaliteit een essentieel onderdeel is;
- accepteert alleen cliënten waarvan geen informatie bekend is die moet leiden tot de conclusie dat de cliënt niet integer is; en
- zorgt ervoor dat klachten en beschuldigingen aan de orde gesteld kunnen worden zonder dat de rechtspositie van degenen die dat doen in gevaar wordt gebracht.

Paragraaf 3.6 Samenwerking met netwerkonderdelen (bijvoorbeeld administratiekantoor)

De NBA heeft als taak een goede beroepsuitoefening door accountants te waarborgen. Dit is ook van belang voor de wettelijke bescherming van de accountantstitel. Om een goede beroepsuitoefening door accountants te waarborgen, heeft de NBA bijvoorbeeld als beleid dat binnen accountantseenheden accountants betrokken moeten worden bij opdrachten waarbij ondernemers ondersteund worden bij het opstellen van hun jaarrekening. Daarom is Standaard 4410 van de NV COS verplicht gesteld bij het samenstellen van BW2-jaarrekeningen en historische financiële overzichten. Standaard 4410 maakt dat een accountant die eindverantwoordelijk is, aanspreekbaar is in het kader van kwaliteitstoetsing en tuchtrecht.

Met het oog op een goede beroepsuitoefening en duidelijkheid voor het maatschappelijk verkeer is het niet wenselijk dat deze uitgangspunten door een andere organisatiestructuur ontlopen kunnen worden. Daarom stellen de NVKS eisen aan de samenwerking tussen accountantkantoren en andere organisaties in het netwerk, bijvoorbeeld administratiekantoren (artikel 8, tweede lid, onderdeel b). Er is aansluiting gezocht bij

¹² Zie voetnoot 16.

¹³ Zie voetnoot 16.

¹⁴ En eventuele overige opdrachten anders dan assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten.

het begrip 'netwerk'. Dit is een in de regelgeving op conceptueel niveau gedefinieerd begrip.¹⁵ Het is bijna niet mogelijk om een allesomvattende grens te trekken tussen wat wel en niet mag. Om die reden is er gekozen voor – hier komt het feitelijk op neer – het stellen van randvoorwaarden aan die samenwerking. Deze randvoorwaarden leiden ertoe dat in een Nederlands netwerkonderdeel dat zelf geen accountantskantoor is¹⁶ gelijkwaardige opdrachten alleen kunnen worden uitgevoerd door eindverantwoordelijke professionals. Als discussie zou ontstaan over de kwaliteit van de uitvoering van die opdrachten, dan kan dat namelijk negatief afstralen op het accountantskantoor in het netwerk. De randvoorwaarden richten zich tot de individuele accountant, omdat de NBA geen regels aan accountantskantoren kan opleggen.

Hoofdstuk 4 Inhoud kwaliteitssysteem

Het kwaliteitssysteem binnen een accountantskantoor is, indien aan de orde, mede gericht op de kwaliteitsbeheersing van NVKS-opdrachten die door eindverantwoordelijke professionals worden uitgevoerd. Omwille van de leesbaarheid is ervoor gekozen deze paragraaf te beperken tot NVKS-opdrachten die door eindverantwoordelijke accountants worden uitgevoerd. In een enkel geval worden opdrachten van eindverantwoordelijke professionals wel expliciet benoemd om eventuele onduidelijkheid op dit punt te voorkomen.

Paragraaf 4.1 Algemeen

Het kwaliteitssysteem omvat een kwaliteitsbeleid en een stelsel van kwaliteitsbeheersing. In de NVKS zijn onderwerpen opgenomen die geregeld moeten worden in het kwaliteitsbeleid en die beheerst moeten worden door middel van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. De onderwerpen zijn niet nieuw en de meeste bepalingen zijn herkenbaar vanuit de NV COS. In de NV COS zijn dergelijke onderwerpen geregeld op het niveau van de individuele opdracht, daar waar het in deze NVKS gaat om bepalingen die betrekking hebben op het inrichten van een kwaliteitssysteem op organisatieniveau.

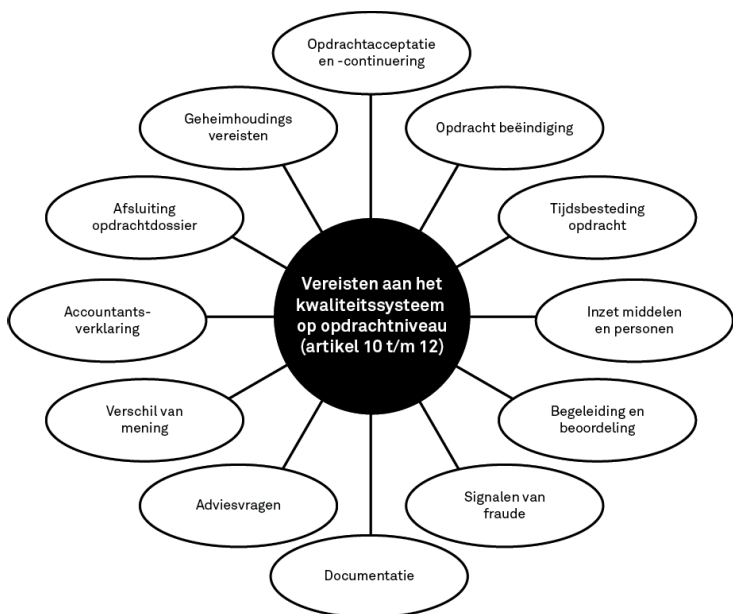
De voor het kwaliteitssysteem verplichte onderwerpen zijn in onderstaande twee figuren weergegeven. De eerste figuur betreft de vereisten die op organisatieniveau en de tweede figuur betreft de vereisten die op opdrachtniveau relevant zijn.

15 De definitie van netwerk in de zin van de Begrippenlijst NV COS: "Een grotere structuur:

a die gericht is op samenwerking; en

b die duidelijk gericht is op winst- of kostendeling, of het delen van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur, gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing, een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam, of een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen."

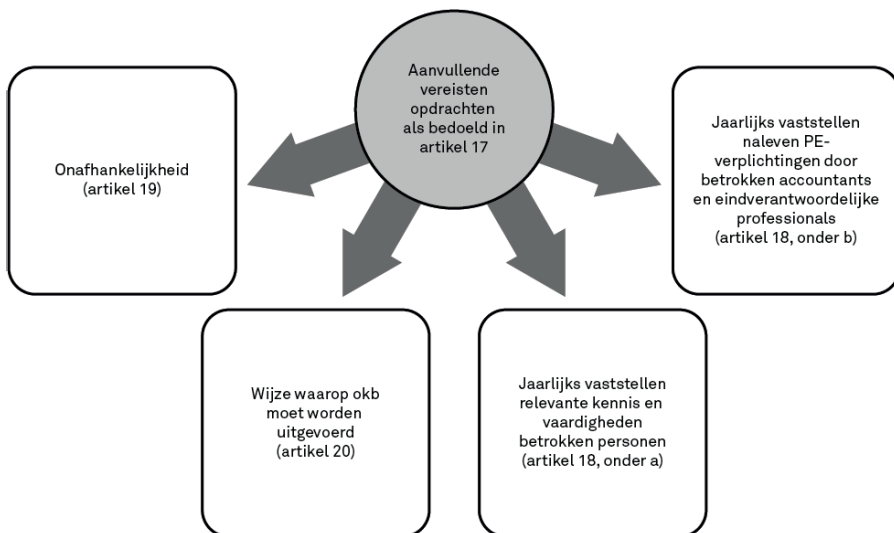
16 Is een accountant betrokken bij de uitvoering van bijvoorbeeld een samenstelopdracht voor een externe opdrachtgever? Dan is de organisatie van waaruit hij die opdracht uitvoert een accountantskantoor in de zin van de NVKS.



Als het gaat om opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is de belangrijkste bepaling dat de accountantseenheid moet regelen *voor welke NVKS-opdrachten* een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling nodig is. *De wijze waarop* een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt uitgevoerd, althans ten aanzien van aan assurance verwante en hieraan gelijkwaardige opdrachten, wordt door de accountantseenheid zelf ingevuld (Zie Par. 4.2 voor assurance-opdrachten). De kwaliteit van aan assurance verwante opdrachten en hieraan gelijkwaardige opdrachten is hiermee voldoende geborgd.

Paragraaf 4.2 Aanvullende vereisten voor assurance-opdrachten

Voor assurance-opdrachten en hieraan gelijkwaardige opdrachten gelden aanvullende vereisten omdat een accountant bij assurance-opdrachten zekerheid geeft aan derden. Daarmee is het vertrouwen dat de maatschappij mag ontleenen aan een assurance-opdracht groter dan bij een andere opdracht. De aanvullende eisen hebben betrekking op onafhankelijkheid, personeelsbeleid en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.



Ten aanzien van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van assurance-opdrachten en hieraan gelijkwaardige opdrachten zijn minimeisen 'aan de wijze van uitvoering' gesteld. Deze eisen komen bovenop de bepaling dat een accountantseenheid moet regelen op welke opdrachten een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet worden uitgevoerd (Zie Par. 4.1). De NVKS verplichten tot een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling bij 'alle' controleopdrachten van financiële overzichten¹⁷ bij organisaties van openbaar belang, bijvoorbeeld bij vrijwillige controles, controles van subsidieverklaringen en verzekerd belang-controles. Dit is in lijn met ISQC1.

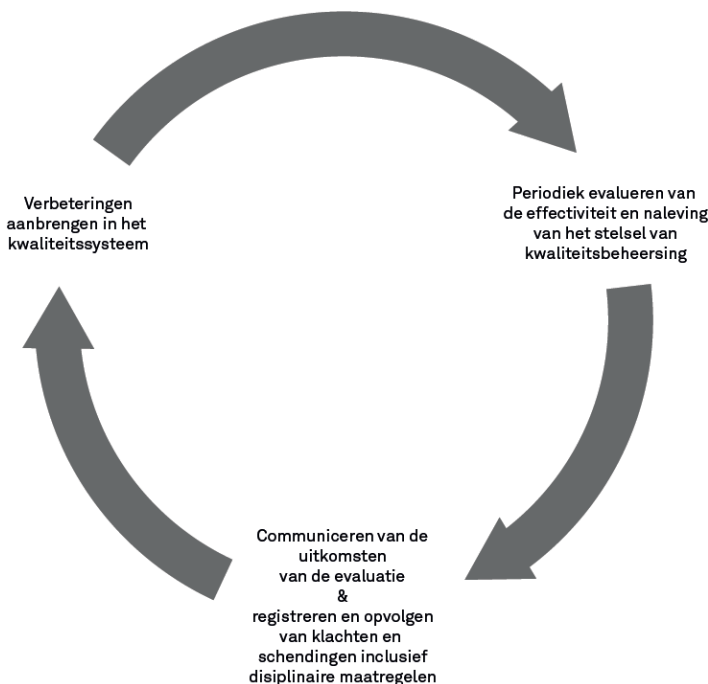
Hoofdstuk 5 Kwaliteitsbeheersing

Het kwaliteitssysteem binnen een accountantskantoor is, indien aan de orde, mede gericht op de kwaliteitsbeheersing van NVKS-opdrachten die door eindverantwoordelijke professionals worden uitgevoerd. Omwille van de leesbaarheid is ervoor gekozen deze paragraaf te beperken tot NVKS-opdrachten die door eindverantwoordelijke accountants worden uitgevoerd. In een enkel geval worden opdrachten van eindverantwoordelijke professionals wel expliciet benoemd om eventuele onduidelijkheid op dit punt te voorkomen.

¹⁷ Met uitzondering van wettelijke controles (die zijn van de reikwijdte van de NVKS uitgesloten). Bij wettelijke controles bij een organisatie van openbaar belang moet overigens ook een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling worden uitgevoerd. Dit is in de EU-verordening geregeld.

Paragraaf 5.1 Algemeen

Zoals weergegeven in de figuur in paragraaf 3.1 onder 'kwaliteitssysteem', is het bewaken van de naleving en effectiviteit van het kwaliteitssysteem een essentieel onderdeel van dit systeem. De opzet en implementatie kunnen immers goed geregeld zijn maar als vereisten niet worden nageleefd of niet worden geactualiseerd, dan is de kwaliteit van de werkzaamheden onvoldoende geborgd. Daarom bevatten de NVKS de volgende vereisten ten aanzien van kwaliteitsbeheersing wanneer het systeem eenmaal is ingericht:



De reikwijdte van het stelsel van kwaliteitsbeheersing is gelijk aan die van het kwaliteitsbeleid. Registraties die relevant zijn voor het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing dienen in beginsel ten minste zeven jaren te worden bewaard, te rekenen vanaf het moment waarop (de betreffende onderdelen van) het kwaliteitsbeleid of het stelsel van kwaliteitsbeheersing hun geldigheid hebben verloren. Onderdelen die zijn gewijzigd bijvoorbeeld zullen nog gedurende minimaal zeven jaren moeten worden bewaard nadat zij zijn gewijzigd.

Paragraaf 5.2 Kwaliteitssysteem aanpassen binnen redelijke termijn

Wijzigingen in het kwaliteitssysteem moeten binnen een redelijke termijn worden doorgevoerd (artikel 4, achtste lid). Een periode van drie maanden zal meestal voldoende zijn om wijzigingen door te voeren. Wanneer is het nodig om het kwaliteitssysteem aan te passen?

- het stelsel van kwaliteitsbeheersing wordt jaarlijks geëvalueerd. Uit die evaluatie kan volgen dat het nodig is om het stelsel van kwaliteitsbeheersing of het kwaliteitsbeleid aan te passen (Zie art. 22);
- dit kan ook nodig zijn als de situatie verandert. Bijvoorbeeld als een accountantseenheid besluit om ook assurance-opdrachten te gaan uitvoeren. In dat geval gaat ook paragraaf 5 van de NVKS gelden. Of

als een accountantseenheid uitbreidt. Denk hierbij aan een kleine accountantseenheid die het verlicht regime van artikel 27, tweede lid, toepaste maar waarvoor door uitbreiding de normale regels gaan gelden.

Paragraaf 5.3 Kwaliteitsmanager

Omdat kwaliteitsbeheersing vraagt om competenties die niet elke accountant hoeft te hebben is het verstandig, zeker bij grotere accountantseenheden, om iemand met deze expertise aan te stellen. Daarom is hiervoor de functie van kwaliteitsmanager ingevoerd. De kwaliteitsmanager is als procesmanager operationeel verantwoordelijk voor het opzetten, implementeren en bewaken van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en legt verantwoording aan de kwaliteitsbepaler af. De kwaliteitsbepaler kan een of meer kwaliteitsmanagers aanwijzen. De kwaliteitsbepaler blijft (vaktechnisch) eindverantwoordelijk voor het kwaliteitssysteem.

De kwaliteitsmanager hoeft geen accountant te zijn. Voor de functie van kwaliteitsmanager is het van belang dat hij over voldoende deskundigheid en ervaring beschikt met betrekking tot kwaliteit en procesbeheersing, rekening houdend met de specifieke kenmerken van de accountantseenheid. Afhankelijk van de aard en omvang van de accountantseenheid kunnen de taken van de kwaliteitsmanager ook worden verdeeld over meerdere personen, waarbij bijvoorbeeld een 'compliance officer' een deel van de taken uitvoert. Desgewenst kunnen de functies van kwaliteitsbepaler en kwaliteitsmanager worden gecombineerd.

Hoofdstuk 6 Hardheidsclausule

In de NVKS is een hardheidsclausule opgenomen. Deze staat in artikel 27a Het kan door onvoorziene omstandigheden gebeuren dat de kwaliteitsbeheersing van NVKS-opdrachten niet meer voldoet aan de NVKS. Denk aan een situatie waarbij de kwaliteitsbepaler van de accountantseenheid plotseling zijn functie neerlegt of komt te overlijden. Een eindverantwoordelijke accountant zal de uitvoering van lopende NVKS-opdrachten dan moeten beëindigen. Voor de uitvoering van een NVKS-opdracht is het immers volgens deze nadere voorschriften noodzakelijk dat een kwaliteitsbepaler is aangesteld (Zie NVKS, Art. 6).

Het tussentijds beëindigen van NVKS-opdrachten kan echter grote consequenties hebben voor de opdrachtgever en/of derden-belanghebbenden. Deze kunnen niet in verhouding staan tot het doel en de strekking van de NVKS. Bijvoorbeeld als het niet-continueren van de opdracht tot gevolg heeft dat een opdrachtgever met continuïteitsproblemen niet in staat is een noodzakelijke financiering af te sluiten of aan zijn wettelijke rapportageverplichtingen te voldoen. Het is voorspelbaar dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde op dat moment ook zou concluderen dat doorgaan beter is dan de opdracht tussentijds te beëindigen. Voor dergelijke onvoorziene en uitzonderlijke gevallen wordt een hardheidsclausule opgenomen.

In deze gevallen neemt een accountant namens de accountantseenheid contact op met de NBA. Deze persoon beoordeelt samen met de NBA of de beëindiging van (een) door de accountantseenheid voorgelegde NVKS-opdracht(en) tot een maatschappelijk onwenselijke situatie leidt en zo ja, onder welke voorwaarden het afronden van de opdracht(en) toch kan. Doel is om gezamenlijk tot een oplossing te komen in de gevallen dat dit maatschappelijk noodzakelijk is.

Het is gewenst om in het dossier van een NVKS-opdracht waar dit aan de orde is vast te leggen dat overeenstemming over de voortzetting bestaat en onder welke voorwaarden de opdracht mag worden gecontinueerd (Zie Art. 12, tweede lid, onderdeel f, van de NVKS). Vanzelfsprekend moeten accountants alert zijn op situaties waarin de kwaliteitsbeheersing binnen een accountantseenheid niet langer aan de NVKS voldoet.

Deze hardheidsclausule heeft betrekking op een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen als gevolg van een gebrek in de kwaliteitsbeheersing door de accountantseenheid. Deze eisen staan in de NVKS. Daarom is de hardheidsclausule in de NVKS opgenomen en niet in de VGBA.

Artikelsgewijze toelichting

Omwille van de leesbaarheid van de regeling en de artikelsgewijze toelichting is ervoor gekozen de artikelen in de paragrafen 4 tot en met 6 grotendeels toe te spitsen op opdrachtuitvoering door een eindverantwoordelijke accountant. Het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor beslaat echter mede NVKS-opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional en voldoet, tenzij anders is bepaald, aan dezelfde vereisten. De kwaliteitsbepaler past de tot hem gerichte normen mutatis mutandis toe. In dat geval moet in de artikelen voor 'eindverantwoordelijke accountant', eindverantwoordelijke professional worden gelezen, en voor 'accountantsverklaring', rapportage naar aanleiding van de uitvoering van een NVKS-opdracht onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS (Zie de schakelbepalingen artikelen 16, 21 en 26). Op enkele plaatsen in de regeling en de artikelsgewijze toelichting wordt de opdrachtuitvoering door eindverantwoordelijke professionals wel expliciet benoemd om eventuele onduidelijkheid te voorkomen.

Onder opdrachtuitvoering 'door' een eindverantwoordelijke accountant of eindverantwoordelijke professional wordt bedoeld dat een NVKS-opdracht 'onder zijn eindverantwoordelijkheid' wordt uitgevoerd. Vaak wordt een eindverantwoordelijke accountant of eindverantwoordelijke professional ondersteund door een opdrachtteam.

Paragraaf 1 Algemene bepalingen

Toelichting bij artikel 1

Voor de begripsomschrijvingen is waar mogelijk aangesloten bij begrippen uit andere relevante wet- en regelgeving. Daar waar het niet mogelijk is een begrip letterlijk over te nemen, is de term 'op overeenkomstige wijze toegepast' gebruikt.

Accountantsafdeling

Kenmerkend voor een accountantsafdeling is dat een accountant NVKS-opdrachten uitvoert in opdracht van 'de organisatie waarvan de accountantseenheid onderdeel is'. Dit kan zowel in de functie van eindverantwoordelijke accountant als in de functie van een ander lid van een opdrachtteam zijn. In deze definitie is niet bepaald voor wie de opdracht wordt uitgevoerd. Dit betekent dat de opdracht zowel voor de organisatie zelf als voor een nader bepaalde kring van gebruikers als gedefinieerd in artikel 1 van de ViO¹⁸ kan worden uitgevoerd.

Accountantskantoor

Kenmerkend voor een accountantskantoor is dat een accountant NVKS-opdrachten uitvoert in opdracht van een 'externe opdrachtgever'. Er is al sprake van een accountantskantoor, als minimaal één NVKS-opdracht ten behoeve van een externe opdrachtgever wordt uitgevoerd (door een accountant). Als daarnaast ook NVKS-opdrachten uitgevoerd worden zonder dat sprake is van een externe opdrachtgever, dan heeft dit geen consequenties voor de kwalificatie accountantskantoor. Een accountant kan NVKS-opdrachten zowel in de functie van eindverantwoordelijke accountant als in de functie van een ander lid van een opdrachtteam uitvoeren.

¹⁸ Nader bepaalde kring van gebruikers: personen die door de opdrachtgever, de verantwoordelijke partij en de eindverantwoordelijke accountant of de accountantseenheid vóór aanvang van de assurance-opdracht als de beperkte verspreidingskring zijn aangemerkt.

Accountantspraktijk

Een accountantspraktijk kan bestaan uit zowel een accountantsorganisatie als een accountantskantoor. Zodra een accountant een wettelijke controle uitvoert, zal moeten worden voldaan aan de eisen voor accountantsorganisaties in de Wta, het Bta, de VAO en, indien wettelijke controles voor organisaties van openbaar belang worden uitgevoerd, ook in de EU-verordening. Voor zover NVKS-opdrachten niet-zijnde een wettelijke controle worden uitgevoerd, moet voldaan worden aan de NVKS. Omdat beide typen regelgeving een stelsel van kwaliteitsbeheersing vereisen, zou dit kunnen leiden tot twee stelsels binnen één accountantspraktijk, hetgeen ongewenst kan zijn.

Accountantsverklaring

Sinds de aanpassing van de NV COS per 15 december 2010, waarbij aansluiting is gezocht bij de Nederlandse vertaling van de ISA's voor Nederland en België, is de term accountantsverklaring niet meer beperkt tot een controleopdracht. De term accountantsverklaring omvat alle verklaringen en rapporten van een accountant naar aanleiding van een assurance- of aan assurance verwante opdracht. Dit zijn een controleverklaring, beoordelingsverklaring, samenstellingsverklaring, assurance-rapport of een rapport van feitelijke bevindingen.

Met de term schriftelijk wordt beoogd het onderscheid met een mondelinge verklaring duidelijk te maken. Een schriftelijke verklaring valt immers te raadplegen, dateren en identificeren, en de authenticiteit kan worden gewaarborgd. Onder schriftelijk valt ook elektronische vastlegging.

Eindverantwoordelijke accountant

Dit is dezelfde persoon als de eindverantwoordelijke accountant in de zin van de ViO¹⁹.

Eindverantwoordelijke professional: zie paragraaf 2.2 van de Toelichting

Gelijkwaardige opdracht: zie paragraaf 2.2 en 2.3 van de Toelichting

Op sommige plaatsen in de NVKS staat 'hieraan gelijkwaardige opdrachten'. Dan gaat het om opdrachten die alleen gelijkwaardig zijn aan assurance-opdrachten of die alleen gelijkwaardig zijn aan aan assurance verwante opdrachten. Naar welke opdrachten 'hieraan' verwijst, volgt uit de tekst van de bepaling.

Kwaliteit: zie paragraaf 3.2 van de Toelichting

Kwaliteitsambitie: zie paragraaf 3.3 van de Toelichting

Kwaliteitsbeleid

Het beleid omvat de meetbare doelstellingen voor de gehele accountantseenheid en voor de verschillende onderdelen van de accountantseenheid.

Kwaliteitsbepaler: zie paragraaf 3.4 van de Toelichting

Kwaliteitsmanager: zie paragraaf 5.3 van de Toelichting

Kwaliteitssysteem: zie paragraaf 3-6 van de Toelichting

NVKS-opdracht: zie paragraaf 2.3 van de Toelichting

¹⁹ In de ViO is echter opgenomen dat deze *verantwoordelijk* voor de opdracht is, terwijl *eindverantwoordelijk* is bedoeld. Dit lijkt eveneens de 'hoofdverantwoordelijke' te zijn in de definitie van 'voornaamste vennoot' in Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar

De omschrijving in de Begrippenlijst NV COS luidt als volgt:

“Een partner, een andere persoon binnen het kantoor, een toereikend gekwalificeerde externe persoon of een team samengesteld uit dergelijke individuen, die niet tot het opdrachtteam behoren, met voldoende en geschikte ervaring en autoriteit om de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die bij het formuleren van de controleverklaring zijn getrokken, objectief te evalueren.”

In de NV COS is dit begrip toegespitst op de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van controle-opdrachten van financiële overzichten. De NVKS gebruiken dit begrip echter met betrekking tot alle NVKS-opdrachten, met uitzondering van wettelijke controles.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

De omschrijving in de Begrippenlijst NV COS luidt als volgt:

“Een proces opgezet om op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring, een objectieve evaluatie te verschaffen van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van de controleverklaring. Het proces van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling geldt alleen voor controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en eventuele andere controleopdrachten waarvoor het kantoor heeft vastgesteld dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vereist is.”

In de NV COS is dit begrip toegespitst op de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van controleopdrachten van financiële overzichten. De NVKS gebruiken dit begrip echter met betrekking tot alle NVKS-opdrachten, met uitzondering van wettelijke controles.

Opdrachtteam

De omschrijving in de Begrippenlijst NV COS luidt als volgt:

“Alle partners en staf die de opdracht uitvoeren, alsmede alle door het kantoor of een kantoor dat tot een netwerk behoort ingehuurd personen die werkzaamheden voor de opdracht uitvoeren. Uitgesloten zijn dus door het kantoor of een kantoor dat tot een netwerk behoort ingeschakelde externe deskundigen”.

In de NV COS is dit begrip toegespitst op de opdrachtuitvoering binnen een accountantskantoor. De NVKS gebruiken dit begrip echter in relatie tot de opdrachtuitvoering binnen accountantseenheden, dit wil zeggen accountantskantoren én accountantsafdelingen. Onder de leden van het opdrachtteam vallen ook personen die bij de opdrachtuitvoering van de accountantseenheid betrokken zijn namens een ‘shared service center’ of een vergelijkbaar onderdeel van het netwerk dat werkzaamheden uitvoert ten behoeve van NVKS-opdrachten.

Stelsel van kwaliteitsbeheersing: zie paragraaf 4 en 5 van de Toelichting

Toelichting bij artikel 2

De NVKS zijn van toepassing op:

- assurance- en aan assurance verwante opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke accountant in een accountantskantoor of een accountantsafdeling onder toepassing van de NV COS; en
- gelijkwaardige opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS.

De NVKS zijn *niet* van toepassing op:

- opdrachten als bedoeld in het derde lid van de NV COS;
- wettelijke controles; en

- gelijkwaardige opdrachten die worden uitgevoerd onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS door een niet-accountant in een 'accountantsafdeling';
- opdrachten die geen assurance- of aan assurance verwante opdracht zijn en worden uitgevoerd onder de eindverantwoordelijkheid van een accountant.

Opdrachten als bedoeld in het derde lid van de NV COS zijn van de definitie van NVKS-opdracht uitgezonderd (Zie Par. 2.4 van de Toelichting).

Wettelijke controles zijn van de reikwijdte van de NVKS uitgesloten omdat de vereisten met betrekking tot het kwaliteitsbeleid rondom wettelijke controles zijn opgenomen in andere wet- en regelgeving (Zie Par. 1.2 van de Toelichting)

Voor een toelichting waarom NVKS-opdrachten uitgevoerd door eindverantwoordelijke professionals in een accountantskantoor wel en door niet-accountants in een accountantsafdeling niet onder de NVKS vallen, wordt verwezen naar paragraaf 2.2 van de Toelichting.

Paragraaf 2 Kwaliteitsbepaler

Voor een uitgebreide toelichting op het begrip kwaliteitsbepaler wordt verwezen naar paragraaf 3.4 van de toelichting. Een kwaliteitsbepaler kan operationele taken uitbesteden aan anderen zoals de kwaliteitsmanager (Zie Art. 4), maar hij blijft te allen tijde (vaktechnisch) eindverantwoordelijk voor het kwaliteitssysteem.

Toelichting bij artikel 3

Eerste lid

In het eerste lid wordt de functie van kwaliteitsbepaler in de accountantseenheid geïntroduceerd. Dit is de accountant die ervoor verantwoordelijk is dat de accountantseenheid een kwaliteitssysteem heeft dat met een redelijke mate van zekerheid waarborgt dat NVKS-opdrachten worden uitgevoerd volgens de relevante wet- en regelgeving. Het is aan de accountantseenheid wie de kwaliteitsbepaler aanwijst. Dit kan bijvoorbeeld de (groep van) beleidsbepaler(s) zijn, die al dan niet accountant is (zijn), of (een selectie uit) de groep van eindverantwoordelijke accountants van de accountantseenheid. De bepaling in het eerste lid houdt ook in dat zo snel mogelijk een plaatsvervangend kwaliteitsbepaler wordt aangesteld wanneer de kwaliteitsbepaler niet langer in staat is zijn functie uit te oefenen. Het is raadzaam om bij het aanstellen van een kwaliteitsbepaler tegelijkertijd een plaatsvervanger aan te stellen.

Tweede lid

In dit lid wordt aangegeven aan welke eisen een kwaliteitsbepaler moet voldoen om aan deze functie binnen een accountantseenheid een juiste invulling te kunnen geven.

Tweede lid, onderdeel a

Het begrip beleidsbepaler wordt in de Wta omschreven als de personen die het dagelijks beleid bepalen. Het zijn van beleidsbepaler is voor de NVKS relevant omdat deze vanwege zijn functie, het gezag en de bevoegdheid heeft die noodzakelijk zijn om de verantwoordelijkheid van kwaliteitsbepaler te kunnen dragen.

Tweede lid, onderdelen b en c

De competenties die nodig zijn om de functie van kwaliteitsbepaler te vervullen, raken aan de kwalificaties van het accountantsberoep rondom interne beheersing en veronderstellen adequate kennis van de relevante wet- en regelgeving. Dit betekent niet dat iedere accountant per definitie de kennis en ervaring heeft om deze functie voor iedere accountantseenheid adequaat in te vullen. Evident is dat de kwaliteitsbepaler kennis heeft van de accountantseenheid en van de soorten opdrachten die worden uitgevoerd.

Derde lid

Het derde lid is geschreven voor accountantsafdelingen en accountantskantoren die geen accountant als dagelijks beleidsbepaler hebben. Dit is niet aan de orde bij accountantskantoren die assurance-opdrachten

laten uitvoeren. Artikel 5, eerste lid, onderdeel c, stelt immers als randvoorwaarde dat het dagelijks beleid van deze accountantskantoren in meerderheid wordt bepaald door accountantspraktijken, auditkantoren, accountants of andere natuurlijke personen die beschikken over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 54, eerste lid, van de Wab.

Toelichting bij artikel 4

Voor een uitgebreide toelichting op het kwaliteitssysteem wordt verwezen naar de paragrafen 3, 4 en 5 van de toelichting.

Eerste lid

Het kwaliteitssysteem wordt zodanig ingericht dat de kwaliteitsbepaler met een redelijke mate van zekerheid kan waarborgen dat NVKS-opdrachten worden uitgevoerd volgens de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. In paragraaf 3.4 van de toelichting is de verantwoordelijkheid van de kwaliteitsbepaler beschreven. Als een eindverantwoordelijke accountant een fout maakt bij de opdrachtuitvoering die te herleiden is naar het kwaliteitssysteem, bijvoorbeeld omdat het kwaliteitssysteem dit had moeten signaleren of omdat het kwaliteitssysteem niet afdoende functioneert, dan kan naast de eindverantwoordelijke accountant ook de kwaliteitsbepaler tuchtrechtelijk worden aangesproken.

De verantwoordelijkheid van de kwaliteitsbepaler beperkt zich niet tot het beschikbaar stellen van de juiste middelen maar omvat ook het vaststellen van een kwaliteitsbeleid, binnen de kwaliteitsambitie van de accountantseenheid, en het controleren en evalueren of tot de gewenste resultaten is gekomen.

De verantwoordelijkheid van de kwaliteitsbepaler voor het kwaliteitssysteem ziet op NVKS-opdrachten. In een accountantskantoor omvat deze verantwoordelijkheid ook eventuele gelijkwaardige opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS. In een accountantsafdeling ziet de verantwoordelijkheid van de kwaliteitsbepaler alleen op assurance- en aan assurance verwante opdrachten die door eindverantwoordelijke accountants worden uitgevoerd. Het kwaliteitssysteem dat een accountantsafdeling op grond van de NVKS moet hebben, behoeft zich niet over de opdrachtuitvoering onder de eindverantwoordelijkheid van niet-accountants uit te strekken. Het staat een accountantsafdeling echter vrij om dergelijke opdrachten wel onder hetzelfde kwaliteitssysteem te laten uitvoeren.

Tweede lid, onderdeel b

Deze bepaling verplicht tot een periodieke beoordeling van de effectiviteit van het kwaliteitsbeleid. Om bedrijfsblindheid te voorkomen kan ervoor worden gekozen het kwaliteitsbeleid periodiek door een externe functionaris te laten beoordelen. Dit kan zinvol zijn voor zowel een accountantseenheid waar slechts één eindverantwoordelijke accountant werkzaam is als voor een grotere accountantseenheid.

Tweede lid, onderdeel d

De wijze waarop het stelsel van kwaliteitsbeheersing wordt vastgelegd, is niet aan vormvoorschriften gebonden. Waar het om gaat is dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing toegankelijk is. De wijze van vastlegging is afhankelijk van de specifieke kenmerken van de accountantseenheid.

Tweede lid, onderdeel e

Het informeren van bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering betrokken personen ziet op alle personen, niet alleen op eindverantwoordelijke accountants of eindverantwoordelijke professionals. Onder personen betrokken bij de bedrijfsvoering vallen bijvoorbeeld ook secretaresses en facilitair medewerkers (Zie Par. 2.1 van de Toelichting). De wijze van informeren, welke informatie wordt verstrekt en hoeveel informatie, is afhankelijk van de aard van de werkzaamheden van degenen die betrokken zijn bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering van de accountantseenheid.

Derde lid

De kwaliteitsbepaler kan zich bij de uitvoering van zijn taken als kwaliteitsbepaler laten ondersteunen door een of meer anderen, mits deze personen voldoende zijn toegerust om de taken van de kwaliteitsbepaler te kunnen uitvoeren. Zo kunnen bijvoorbeeld, naast de kwaliteitsbepaler, meerdere accountants belast zijn met de uitvoering van de taak om voor elke NVKS-opdracht een eindverantwoordelijke accountant of eindverantwoordelijke professional aan te wijzen (Art.12, eerste lid). Denk bijvoorbeeld ook aan personen die een eindverantwoordelijke accountant in specifieke onafhankelijkheidskwesaties moet raadplegen als de VIO hem daartoe verplicht (bij geschenken of langdurige betrokkenheid). De kwaliteitsbepaler blijft (vaktechnisch) eindverantwoordelijk. Verder kunnen enkele specifieke operationele taken worden uitbesteed aan een kwaliteitsmanager (Zie Art. 4, derde lid).

Vierde lid

Een kwaliteitsbepaler kan een of meer kwaliteitsmanagers aanwijzen voor de uitvoering van enkele operationele taken. Doet hij dit niet, dan voert hij de operationele taken zelf uit. Een eventuele kwaliteitsmanager valt onder de (vaktechnische) verantwoordelijkheid van de kwaliteitsbepaler.

Het kan zijn dat de kwaliteitsbepaler naast de kwaliteitsmanager nog een functionaris benoemt die bijvoorbeeld toeziet op de naleving van onderdelen van het kwaliteitssysteem. Deze functionaris valt eveneens onder de (vaktechnische) verantwoordelijkheid van de kwaliteitsbepaler.

Vijfde lid

De verantwoordelijkheid van de kwaliteitsmanager heeft betrekking op het proces rondom kwaliteitsbeheersing en omvat in het kader van deze functie geen vaktechnische verantwoordelijkheid voor de kwaliteit van opdrachten op opdrachtniveau. Gezien de taken en verantwoordelijkheden van de kwaliteitsmanager, is het niet noodzakelijk dat hij accountant is. Deze eis wordt dan ook niet gesteld. Wel moet de kwaliteitsmanager als vanzelfsprekend beschikken over de deskundigheid en ervaring die nodig is om als zodanig te kunnen functioneren. Indien de kwaliteitsmanager een accountant is, kan hij rechtstreeks op grond van deze nadere voorschriften tuchtrechtelijk worden aangesproken indien hij zijn verantwoordelijkheid met betrekking tot kwaliteitsbeheersing onvoldoende invult.

Zesde en zevende lid

Het is ook mogelijk dat de kwaliteitsbepaler zelf een deel van of alle taken van de kwaliteitsmanager voor zijn rekening neemt. Hij dient dan zelf over de voor kwaliteitsmanager relevante competenties te beschikken, rekening houdend met de aard en omvang van de accountantseenheid. Zoals aangegeven blijft de kwaliteitsbepaler eindverantwoordelijk voor alle werkzaamheden die in het kader van kwaliteitsbeheersing worden uitgevoerd. Om die reden houdt hij toezicht op de werkzaamheden van de kwaliteitsmanager zoals in het zevende lid verplicht is gesteld.

Achtste lid

Het achtste lid regelt dat wijzigingen in het kwaliteitssysteem binnen een redelijke termijn worden doorgevoerd. (Zie Par. 5.2 van de Toelichting)

Toelichting bij artikel 5

Voor een uitgebreide toelichting op de randvoorwaarden wordt verwezen naar paragraaf 3.5 van de toelichting.

Eerste lid, onderdelen b en c

Deze randvoorwaarden gelden alleen voor accountantskantoren waar eindverantwoordelijke accountants assurance-opdrachten of eindverantwoordelijke professionals hieraan gelijkwaardige opdrachten uitvoeren.

ren.²⁰ Het doel van deze bepalingen is te waarborgen dat de accountantspraktijken, auditkantoren, accountants of andere natuurlijke personen die beschikken over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 54, eerste lid, van de Wab. de zeggenschap over de uitvoering van NVKS-opdrachten hebben. De meerderheid van de stemrechten heeft betrekking op het beslissingsbevoegde orgaan van het accountantskantoor, zoals de algemene vergadering van aandeelhouders in een BV, het bestuur van een stichting, of de maatschaps- of vennotenvergadering.

In bijvoorbeeld een besloten vennootschap waarin de algemene vergadering van aandeelhouders uit één accountant en één fiscalist bestaat die beiden 50% van de aandelen in handen hebben, kan bijvoorbeeld door middel van het uitbrengen van prioriteitsaandelen worden bewerkstelligd dat de zeggenschap over de uitvoering van NVKS-opdrachten bij de accountant ligt. De speciale rechten die aan een prioriteitsaandeel zijn verbonden, zijn in de statuten vastgelegd.

Bij de formulering van de onderdelen b en c is aangesloten bij de artikelen 16, tweede lid, en 16a van de Wta. Stemrechten kunnen ook worden gehouden door gebruik te maken van een holdingconstructie (in lijn met de Memorie van Toelichting bij artikel 16a van de Wta).

Vierde tot en met zevende lid

Voor de voorwaarden op basis waarvan een kwaliteitsbepaler in aanmerking voor een ontheffing kan komen, wordt verwezen naar paragraaf 3.5 van de toelichting. De bevoegdheid van het bestuur van de NBA is een discretionaire bevoegdheid. Dit betekent dat het bestuur de vrijheid heeft om in concrete gevallen, binnen de kaders van het vierde en zevende lid, te besluiten om al dan niet een ontheffing te verlenen. Ook kan het bestuur bij het verlenen van een ontheffing eisen stellen (dit zijn de in het artikel genoemde 'ontheftingsvoorschriften'). De ontheffing wordt verleend voor een bepaalde termijn, maximaal zes jaren. Deze maximumtermijn is ontleend aan de toetsingscyclus door de Raad van Toezicht op grond van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen (ten minste eenmaal in de zes jaren). Een eventuele volgende aanvraag tot ontheffing wordt beoordeeld op basis van de actuele feiten en omstandigheden.

In de situatie, bedoeld in het zesde lid, vervalt een ontheffing van rechtswege. De ontheffing vervalt met terugwerkende kracht tot het moment waarop de melding aan het bestuur uiterlijk had moeten worden gedaan. Dit wil zeggen 6 weken nadat de kwaliteitsbepaler wist of behoorde te weten dat niet (langer) wordt voldaan aan de voorwaarden voor het verkrijgen van een ontheffing of de eisen gesteld aan een verleende ontheffing.

Het zevende lid benoemt de gronden voor wijziging of intrekking van een ontheffing door het bestuur van de NBA. Een voorbeeld van een grond als bedoeld in onderdeel c is de situatie dat uit een toetsing van het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing door de Raad van Toezicht van de NBA blijkt dat niet langer wordt voldaan aan de ontheffingsvoorschriften.

Bij een eventuele wijziging (of intrekking) van de NVKS zal het bestuur bezien of er aanleiding is overgangsrecht uit te vaardigen ten aanzien van bestaande ontheffingen.

Paragraaf 3 Eindverantwoordelijke accountant, eindverantwoordelijke professional en accountant

Voor een uitgebreide toelichting op elk van deze functies wordt verwezen naar paragraaf 2.1 van de toelichting.

²⁰ Dit betreft assurance-opdrachten die worden uitgevoerd onder toepassing van de NV COS én hieraan gelijkwaardige opdrachten die worden uitgevoerd onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS.

Toelichting bij artikel 6

Als een kwaliteitsbepaler is aangesteld, een kwaliteitsbeleid is vastgesteld en een stelsel van kwaliteitsbeheersing is ingericht, dan zijn voor een eindverantwoordelijke accountant in beginsel voldoende waarborgen op het niveau van de accountantseenheid aanwezig om NVKS-opdrachten volgens de van toepassing zijnde wet- en regelgeving te kunnen uitvoeren.

Toelichting bij artikel 7

Dit artikel is alleen relevant voor accountantskantoren waar NVKS-opdrachten worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional. Dit zijn gelijkwaardige opdrachten die een eindverantwoordelijke professional uitvoert onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS. De inhoudelijke kenmerken van deze opdrachten zijn gelijk aan die van NVKS-opdrachten die eindverantwoordelijke accountants uitvoeren. Daarom gelden ook eisen aan de kwaliteitsbeheersing van NVKS-opdrachten die eindverantwoordelijke professionals uitvoeren. Dit artikel regelt de kwaliteitsbeheersing van die opdrachten. NVKS-opdrachten van eindverantwoordelijke professionals vallen onder hetzelfde kwaliteitssysteem als NVKS-opdrachten van eindverantwoordelijke accountants. Voor een toelichting op het begrip eindverantwoordelijke professional wordt verwezen naar paragraaf 2.2 van de toelichting. Voor een toelichting op het begrip gelijkwaardige opdracht wordt verwezen naar de paragrafen 2.2 en 2.3 van de toelichting.

Eerste lid

Het eerste lid regelt dat de kwaliteitsbepaler een eindverantwoordelijke professional aanwijst voor de uitvoering van een NVKS-opdracht. De kwaliteitsbepaler mag alleen een eindverantwoordelijke professional aanwijzen die over voldoende kwalificaties beschikt om de eindverantwoordelijkheid voor die opdracht te kunnen dragen. Die kwalificaties staan in het tweede lid. De kwaliteitsbepaler mag een eindverantwoordelijke professional alleen aanwijzen voor NVKS-opdrachten die geen betrekking hebben op financiële informatie. Hierop zijn twee uitzonderingen. Een eindverantwoordelijke professional mag wél een opdracht met betrekking tot financiële informatie uitvoeren in de volgende situaties:

- de uitvoering van deze opdrachten is bij of krachtens wet aan de beroepsgroep van deze eindverantwoordelijke professional toegewezen;
- de eindverantwoordelijke professional is aangesloten bij een buitenlandse beroepsorganisatie die volwaardig lid is van de IFAC.

Tweede lid

Omdat een eindverantwoordelijke professional geen accountant is, dient op andere wijze getoetst en geborgd te worden dat deze eindverantwoordelijke professional over de juiste kwalificaties beschikt. De vereisten in het tweede lid zijn vergelijkbaar met de eisen die gelden voor inschrijving in het accountantsregister. Een eindverantwoordelijke professional die is aangesloten bij een beroepsorganisatie die volwaardig lid is van IFAC, voldoet aan die vereisten. Dit komt door de verplichtingen die IFAC stelt aan de bij haar aangesloten beroepsorganisaties.

Tweede lid, onderdeel d, onder 2

Tuchtrecht draagt bij aan kwaliteitsbeheersing. Daarom wordt als eis gesteld dat een eindverantwoordelijke professional lid is van een beroepsgroep die aan tuchtrecht is onderworpen. Als dit niet het geval is, wordt niet voldaan aan de vereisten om als eindverantwoordelijke professional een NVKS-opdracht in een accountantskantoor te mogen uitvoeren. Deze eis is niet nieuw. Het was een van de criteria waaraan het bestuur van de NBA een verzoek tot erkenning van een beroepsorganisatie toetste (Zie Par. 1 van de Toelichting bij de NVAK-ass. of NVAK-avv.)

Derde lid

De bepaling dat een eindverantwoordelijke professional zijn kennis en ervaringsgebied kenbaar maakt en aangeeft welke regels hij heeft toegepast, draagt bij aan transparantie en het verkleinen van het risico dat de indruk wordt gewekt dat hij optreedt als accountant dan wel beschikt over gelijkwaardige kennis. Een

eindverantwoordelijke professional voert een NVKS-opdracht uit onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS.

Toelichting bij artikel 8

Eerste en tweede lid

Deze bepalingen gelden zowel voor opdrachten waarbij een accountant zelf onderdeel is van het opdracht-team (eerste lid), als voor andere opdrachten die de accountantseenheid of onderdelen van haar netwerk laat uitvoeren (tweede lid). Deze bepalingen vormen een extra waarborg ten opzichte van artikel 12, eerste lid. Dat artikel verplicht een kwaliteitsbepaler voor de uitvoering van elke NVKS-opdracht een eindverantwoordelijke accountant of een eindverantwoordelijke professional aan te wijzen. Artikel 8 legt bij *iedere* accountant in de accountantseenheid een verantwoordelijkheid neer om na te gaan of op dit specifieke punt de NVKS wel worden nagekomen, als hij een vermoeden heeft dat dit niet zo is.

Als een accountant informatie heeft die erop wijst dat bepaalde opdrachten (Zie het slot van deze alinea) worden uitgevoerd door anderen dan eindverantwoordelijke accountants of eindverantwoordelijke professionals, dan onderzoekt de accountant deze informatie. Als de informatie klopt dan moet de accountant erop toezien dat de accountantseenheid corrigerende maatregelen neemt of hij neemt zelf maatregelen om niet langer bij de opdrachttuitvoering of bedrijfsvoering betrokken te zijn. Als een dergelijke overtreding van het kwaliteitssysteem eenmalig voorkomt en de nodige corrigerende maatregelen zijn getroffen, dan kan de accountant bij de opdrachttuitvoering of bedrijfsvoering betrokken blijven. Als een dergelijke overtreding blijft voorkomen ondanks de signalen van de accountant, dan kan hij *niet* langer bij de opdrachttuitvoering (eerste lid) of bedrijfsvoering (tweede lid) van deze accountantseenheid betrokken zijn. Het gaat hier alleen om de uitvoering van assurance- en aan assurance verwante opdrachten waarop de NV COS van toepassing zijn én gelijkwaardige opdrachten die onder andere regelgeving dan de NV COS worden uitgevoerd. De NVKS zijn namelijk alleen op die opdrachten van toepassing.

Aan het slot van het tweede lid is de volgende zin opgenomen:

“een opdracht als bedoeld in het eerste lid laat uitvoeren door een ander dan een eindverantwoordelijke accountant of eindverantwoordelijke professional”.

Deze zin heeft op zowel onderdeel a als onderdeel b betrekking.

Tweede lid, aanhef en onderdeel b

Het tweede lid stelt in wezen randvoorwaarden aan de samenwerking tussen accountantskantoren en onderdelen uit hun Nederlandse netwerk, bijvoorbeeld administratiekantoren. Dit is toegelicht in paragraaf 3.6 van de Toelichting. Voor een toelichting op het begrip bedrijfsvoering wordt verwezen naar paragraaf 2.1 van de Toelichting.

Het tweede lid, aanhef en onderdeel b, is niet van belang voor accountantsafdelingen. De NVKS gebruiken het begrip ‘netwerk’ alleen in relatie tot een accountantskantoor. Onder netwerk wordt netwerk in de zin van de Begrippenlijst NV COS verstaan:

“Een grotere structuur:

- a *die gericht is op samenwerking; en*
- b *die duidelijk gericht is op winst- of kostendeling, of het delen van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur, gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing, een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam, of een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen.”*

Paragraaf 4 Vereisten kwaliteitssysteem

Voor een uitgebreide toelichting op de inhoud van het kwaliteitssysteem wordt verwezen naar paragraaf 4 van de toelichting.

Het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor beslaat mede NVKS-opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional.

Toelichting bij artikel 9

Eerste lid, onderdeel b

De woorden 'voor zover relevant voor hun rol binnen de accountantseenheid' betekenen bijvoorbeeld voor een medewerker van de receptie of beveiliging van de accountantseenheid dat hij op de hoogte is van de door de accountantseenheid gebruikte regels met betrekking tot het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid en dat hij weet hoe hij deze regels moet toepassen. Dit kan bereikt worden door het beschikbaar stellen van actuele informatie, bijvoorbeeld procedures of werkafspraken, in een toegankelijke vorm.

Voor een eindverantwoordelijke accountant die zich uitsluitend bezighoudt met samenstellingsopdrachten zijn onder andere de VGBA, de NVKS en Standaard 4410 van de NV COS relevant. Worden onder toepassing van de NV COS assurance-opdrachten uitgevoerd, dan is bijvoorbeeld ook de ViO relevant en wel niet alleen voor de eindverantwoordelijke accountant maar voor iedere persoon binnen de accountantseenheid die invloed op de uitkomst van die assurance-opdrachten kan uitoefenen.

Tweede lid

Schendingen zijn alle handelingen die in strijd zijn met het kwaliteitsbeleid of het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Derde lid

De vereiste klachtenregeling is erop gericht dat binnen de accountantseenheid wordt onderzocht of daadwerkelijk sprake is van een schending van het kwaliteitsbeleid of het stelsel van kwaliteitsbeheersing en zo ja, dat klachten worden afgehandeld door het nemen van passende maatregelen. Dit artikel moet in samenhang met artikel 23 worden gelezen.

Toelichting bij artikel 10

Bij accountantsafdelingen worden vaak jaarlijks afspraken over de uit te voeren opdrachten gemaakt en vastgelegd in een audit charter of audit plan. Hierin worden kwaliteit, eindverantwoordelijkheid, informatieverstrekking, ethische voorschriften en algemene en specifieke deskundigheid, tijd en middelen geregeld. Dergelijke plannen kunnen de taken van de kwaliteitsbepaler vereenvoudigen. Indien gebruik wordt gemaakt van een audit charter of audit plan, kan de kwaliteitsbepaler volstaan met het jaarlijks evalueren van de audit charter of het audit plan waarbij hij de aspecten genoemd in dit artikel overweegt. Indien een accountantsafdeling geen audit charter of audit plan heeft, dan gelden de bepalingen van artikel 10 per opdracht en dat geldt ook voor opdrachten die buiten de audit charter of het audit plan vallen.

Eerste lid, onderdeel a, onder 2

Bij het overwegen van de integriteit van een opdrachtgever gaat het voor zover relevant ook om de integriteit van de belangrijkste houders van kapitaalbelangen, van kernpersonen binnen het management en van de met governance belaste personen van de opdrachtgever.

Eerste lid, onderdeel b

De beoordeling van de aanvaarding of continuering van een NVKS-opdracht en de vastlegging daarvan is inclusief mogelijke kwesties die de eindverantwoordelijke accountant is tegengekomen in het beoordelingsproces en de wijze waarop hij daarmee is omgegaan.

Toelichting bij artikel 12

Eerste lid

Het gaat hierbij om het aanwijzen van een eindverantwoordelijke accountant of eindverantwoordelijke professional die qua competenties, vaardigheden en beschikbaarheid (het meest) geschikt is om de NVKS-

opdracht uit te voeren. De kwaliteitsbepaler kan hierbij gebruik maken van het planningssysteem van de accountantseenheid. De eisen waaraan een persoon moet voldoen om in een accountantskantoor als eindverantwoordelijke professional te kunnen worden aangewezen, zijn opgenomen in artikel 7.

Tweede lid, onderdeel f

Het gestructureerd documenteren van opdrachten draagt bij aan duidelijkheid en consistentie en kan bereikt worden door gebruik te maken van een model voor de inrichting van een opdracht dossier. Afhankelijk van de dienstverlening en de omvang van de accountantseenheid kan ook sprake zijn van een andere vorm van gestructureerd documenteren, bijvoorbeeld door gebruik te maken van een inhoudsopgave die is gebaseerd op balans- en resultaatposten van een model jaarrekening.

Tweede lid, onderdeel h

Het gaat om een verschil van mening tussen verschillende personen die betrokken zijn bij een NVKS-opdracht:

- de eindverantwoordelijke accountant of een eindverantwoordelijke professional;
- de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar;
- een persoon bij wie advies is ingewonnen; of
- een ander lid van het opdrachtteam.

Bij een relevant verschil van mening gaat het niet om verschillen van inzicht die gedurende de opdrachtuitvoering worden opgelost door bijvoorbeeld 'training on the job'.

Het oplossen van een verschil van mening kan ook omvatten het inwinnen van advies bij een derde, indien de personen tussen wie het verschil van mening ontstaan is er onderling niet uitkomen.

Tweede lid, onderdeel i

Deze bepaling is niet van toepassing in geval van opdrachtuitvoering onder de eindverantwoordelijkheid van een eindverantwoordelijke professional (Zie Art. 16, onderdeel b).

Derde lid

Het kwaliteitssysteem geeft een redelijke mate van zekerheid dat de vertrouwelijkheidsregels worden nageleefd door accountants en anderen die betrokken zijn bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering van de accountantseenheid.

Toelichting bij artikel 13

De eis om toetsingscriteria vast te stellen op basis waarvan wordt bepaald of voor een assurance- of aan assurance verwante opdracht een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is, is in lijn met ISQC1. Bij de inwerkingtreding van de NVKS was deze eis nieuw ten opzichte van de NVAK-aav. Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan ook aangewezen zijn voor NVKS-opdrachten die door een eindverantwoordelijke professional worden uitgevoerd.

Voor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van assurance-opdrachten en hieraan gelijkwaardige opdrachten gelden aanvullende eisen (Zie Toelichting op artikel 20).

Eerste lid

Voorbeelden van toetsingscriteria op basis waarvan wordt bepaald of voor een NVKS-opdracht een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is, zijn:

- de aard van de opdracht inclusief in hoeverre de opdracht van maatschappelijk belang kan zijn;
- ongebruikelijke omstandigheden die mogelijk relevant zijn voor de opdracht;
- risico's die de uitvoering van de opdracht volgens de relevante wet- en regelgeving kunnen bedreigen;
- wet- of regelgeving die voorschrijft dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet worden uitgevoerd.

Het kan voorkomen dat binnen een accountantseenheid geen opdrachten bestaan die voldoen aan de toetsingscriteria en als gevolg daarvan geen opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling plaatsvindt.

Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling beperkt de verantwoordelijkheden van de eindverantwoordelijke accountant niet.

Tweede lid

Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar kan zowel van binnen als van buiten een accountantseenheid afkomstig zijn.

Toelichting bij artikel 14

Eerste lid

Een situatie waarin moet worden waargenomen kan zich bijvoorbeeld voordoen wanneer een eindverantwoordelijke accountant langdurig arbeidsongeschikt is of komt te overlijden. Het gaat hierbij om het overnemen en zorgvuldig afwickelen van de NVKS-opdracht door een nieuw aangewezen eindverantwoordelijke accountant.

NVKS-opdrachten uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional kunnen ook door een eindverantwoordelijke accountant worden waargenomen, mits laatstgenoemde over de kennis en ervaring beschikt om deze opdracht volgens de relevante wet- en regelgeving te kunnen uitvoeren. NVKS-opdrachten uitgevoerd door een eindverantwoordelijke accountant kunnen in beginsel ook door een eindverantwoordelijke professional worden waargenomen, als hij over de juiste kennis en ervaring beschikt. Uiteraard moet hij ook aan de voorwaarden van artikel 7 voldoen.

Tweede lid

Deze bepaling ziet op kleinere accountantseenheden. Omdat er in de hier bedoelde situatie maar één eindverantwoordelijke accountant is, is het noodzakelijk de afspraken op voorhand te maken. Ook binnen een accountantseenheid met meerdere eindverantwoordelijke accountants kan het nodig zijn om waarneming met iemand van buiten de accountantseenheid te regelen.

Toelichting bij artikel 15

De beroepsaansprakelijkheidsverzekering is alleen geregeld voor accountantskantoren. Accountants-afdelingen werken in beginsel intern, waardoor het risico van beroepsaansprakelijkheid zich niet of nauwelijks zal voordoen.

Een beroepsaansprakelijkheidsverzekering verzekert eveneens in redelijke mate de risico's van de beroep-suitoefening door eventuele eindverantwoordelijke professionals.

Dit artikel moet in samenhang met het bestuursbesluit bedoeld in het derde lid worden gelezen. In dat besluit stelt het bestuur van de NBA de minimale hoogte van de verzekerde bedragen en het maximale eigen risico per aanspraak vast. Dit besluit zal van kracht worden.

Eerste lid, onderdeel b

Onder de bij de opdrachttuitvoering of bedrijfsvoering betrokken personen vallen tevens de personen die waarnemen bij ziekte of overlijden of andere omstandigheden waarin waarneming vereist is (Zie Art. 14). Dit betekent dat de verzekering de aansprakelijkheid in geval van waarneming op vergelijkbare wijze moet dekken als hier voorgeschreven.

Tweede lid, onderdeel a

De verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar die voldoet, of van wie aannemelijk is dat deze voldoet, aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit. In Nederland gevestigde verzekeraars vallen ingevolge de Wet toezicht verzekeringsbedrijf 1993 onder het toezicht van De Nederlandsche Bank (DNB) en worden aldus geacht aan deze eisen van solvabiliteit te voldoen. Buitenlandse verzekeraars die onder onafhankelijk toezicht staan dat ten minste gelijkwaardig is aan het in Nederland door DNB uitgevoerde toezicht, worden eveneens geacht te voldoen aan de eisen van solvabiliteit. Indien een zogenaamde 'captive' aan een dergelijk toezicht is onderworpen, wordt deze als een in dit verband acceptabele verzekeringsmaatschappij aangemerkt. Een 'captive' kan bijvoorbeeld zijn de (her)verzekeringsmaatschappij die onderdeel is van de accountantspraktijk of haar netwerk en die zich primair bezighoudt met het (her)verzekeren van de beroepsaansprakelijkheidsrisico's van de tot het netwerk behorende organisaties.

Tweede lid, onderdeel c

Het verdient aanbeveling in de polis de werkzaamheden die onder de dekking van de verzekering vallen expliciet te omschrijven, zodat hierover geen onduidelijkheid of meningsverschil kan ontstaan tussen de verzekerde en de verzekeraar op het moment dat een claim wordt ingediend.

Indien een accountantspraktijk bestaat uit zowel een accountantskantoor als een accountantsorganisatie, dan vallen zowel de NVKS-opdrachten (en eventuele overige opdrachten) als de wettelijke controles onder de dekking.

De verzekering dient alle werkzaamheden te dekken ongeacht wie de claim indient. Het laatste deel van deze bepaling ziet op de situatie waarin een derde een claim indient in plaats van de cliënt.

Tweede lid, onderdeel e

Deze bepaling ziet op situaties waarin claims van cliënten en derden afkomstig uit Europa met betrekking tot werkzaamheden verricht naar Nederlands recht, in Nederland worden ingediend.

Tweede lid, onderdeel f

Het accountantskantoor dient ervoor te zorgen dat de inloop- en uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt. Dit houdt in dat werkzaamheden die zijn verricht in de twee jaren voorafgaand aan het sluiten van de verzekering en op het moment van afsluiten nog niet tot claims hebben geleid, ook verzekerd zijn. Daarnaast dient de verzekering dekking te bieden voor claims ingediend binnen twee jaar na het einde van de verzekering die verband houden met werkzaamheden die verricht zijn tijdens de verzekeringsperiode. Het soort werkzaamheden en andere relevante omstandigheden kunnen ertoe leiden dat een langere termijn voor het inloop- en/of uitlooprisico noodzakelijk is. De termijn van twee jaren is daarom een minimumeis.

Tweede lid, onderdeel g

Indien een claim wordt ingediend en hiertegen verweer wordt gevoerd, kunnen de kosten van juridische bijstand hoog oplopen. In dit onderdeel is daarom de eis opgenomen dat de kosten van verweer in de beroepsaansprakelijkheidsverzekering moeten zijn meeverzekerd.

Vierde lid

Dit lid ziet op specifieke omstandigheden die het risicoprofiel van het accountantskantoor kunnen verhogen, zoals de aard van de werkzaamheden of de aard en omvang van de cliëntenportefeuille.

Een beroepsaansprakelijkheidsverzekering die slechts voldoet aan de minimumeisen kan in dergelijke situaties onvoldoende zijn, zodat van de minimumeisen naar boven toe afgeweken moet worden. De kwaliteitsbepaler dient ervoor te zorgen dat de dekking van de beroepsaansprakelijkheidsverzekering ook in redelijke mate toereikend is voor deze specifieke omstandigheden.

Toelichting bij artikel 16

Deze schakelbepaling is alleen relevant voor accountantskantoren waar een eindverantwoordelijke professional NVKS-opdrachten uitvoert.

Omwille van de leesbaarheid van de regeling is ervoor gekozen de artikelen in deze paragraaf op onderdelen toe te spitsen op opdrachtuitvoering door een eindverantwoordelijke accountant. Het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor beslaat echter mede NVKS-opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional en voldoet, tenzij anders is bepaald, aan dezelfde vereisten. De kwaliteitsbepaler past de tot hem gerichte normen mutatis mutandis toe. In dat geval moet voor 'eindverantwoordelijke accountant', eindverantwoordelijke professional worden gelezen, en voor 'accountantsverklaring', rapportage naar aanleiding van de uitvoering van een NVKS-opdracht onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS).

Artikel 12, tweede lid, onderdeel i, is van de schakelbepaling uitgesloten (onderdeel b). Dit onderdeel heeft betrekking op het persoonlijk ondertekenen van de accountantsverklaring.

De schakelbepaling is ook niet van toepassing op artikel 14 (waarneming). Dat artikel regelt zelf al waarneming van en door eindverantwoordelijke professionals.

Paragraaf 5 Aanvullende eisen kwaliteitssysteem assurance-opdrachten

Deze paragraaf stelt aanvullende eisen aan het kwaliteitssysteem als assurance-opdrachten of, in geval van accountantskantoren, hieraan gelijkwaardige opdrachten worden uitgevoerd.²¹ (Zie Art. 17) Deze eisen komen bovenop de eisen in de artikelen in paragraaf 3. Voor een algemene toelichting op de aanvullende eisen wordt verwezen naar paragraaf 4.2 van de toelichting. Het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor beslaat mede NVKS-opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional.

Toelichting bij artikel 17

Zie de inleiding hiervoor.

Toelichting bij artikel 18

Onderdeel a

De kwaliteitsbepaler kan op meerdere manieren vaststellen dat personen betrokken bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering beschikken over de voor hen relevante kennis en vaardigheden. Zo kunnen bijvoorbeeld bij de beoordelings- of functioneringsgesprekken vragen opgenomen worden waaruit de relevante kennis en vaardigheden blijken. Ook kan de kwaliteitsbepaler jaarlijks een kennistoets initiëren waarbij het behalen van een minimumscore vereist is.

De gekozen manier moet voldoende zijn om te toetsen of de relevante kennis en vaardigheden daadwerkelijk aanwezig zijn.

Onderdeel b

De kwaliteitsbepaler kan aan deze bepaling effectief invulling geven door voor te schrijven dat accountants en eindverantwoordelijke professionals jaarlijks aan de kwaliteitsbepaler bewijs overleggen aan de hand waarvan kan worden vastgesteld dat zij voldaan hebben aan hun verplichtingen uit hoofde van permanente educatie.

²¹ Dit betreft assurance-opdrachten die worden uitgevoerd onder toepassing van de NV COS en hieraan gelijkwaardige opdrachten die worden uitgevoerd onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS.

Toelichting bij artikel 19

Op grond van artikel 3 van de ViO waarborgt een eindverantwoordelijke accountant dat een assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd. Artikel 19 beoogt de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te waarborgen, zodat de eindverantwoordelijke accountant aan deze verplichting op grond van de ViO kan voldoen. Artikel 7, tweede lid, onderdeel c, onder 2, vereist van een eindverantwoordelijke professional dat hij zich houdt aan de ViO of onafhankelijkheidsregels die minimaal gelijkwaardig zijn aan de ViO. Mede om die reden kan ook van een eindverantwoordelijke professional in een accountantskantoor onafhankelijkheid worden verlangd en heeft artikel 19 eveneens betrekking op aan assurance-opdrachten gelijkwaardige opdrachten.

Eerste lid, onderdeel a

Met deze bepaling wordt beoogd te voorkomen dat de accountantseenheid zelf een onafhankelijke uitvoering van assurance-opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten in gevaar brengt.

Eerste lid, onderdeel b

Een eindverantwoordelijke accountant is verplicht een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te waarborgen (Zie Art. 3 van de ViO). Hij doet dit mede aan de hand van het toetsingskader van paragraaf 2.3 van de ViO. Onderdeel b moet in het bijzonder in samenhang met artikel 6 van de ViO worden gezien. De leden 3 en 4 van artikel 6 van de ViO schrijven voor in welke situaties een eindverantwoordelijke accountant een assurance-opdracht dient te weigeren of beëindigen:

Artikel 6 van de ViO:

- 1 *“De eindverantwoordelijke accountant identificeert en beoordeelt omstandigheden die een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht kunnen zijn.*
- 2 *Bij specifieke omstandigheden waarin zich een bedreiging voordoet waartegen geen enkele maatregel toereikend kan zijn, in de hoofdstukken 3 tot en met 13 aangeduid met een verbod, is het de eindverantwoordelijke accountant niet toegestaan de assurance-opdracht uit te voeren.*
- 3 *De eindverantwoordelijke accountant weigert of beëindigt de assurance-opdracht als hij een omstandigheid identificeert en beoordeelt waarvan in de hoofdstukken 3 tot en met 13 is bepaald dat deze een bedreiging is die:*
 - a *een specifieke maatregel vereist en deze niet is of wordt genomen; of*
 - b *een nader te bepalen maatregel vereist die de onafhankelijke uitvoering waarborgt en deze niet is of wordt genomen.*
- 4 *De eindverantwoordelijke accountant weigert of beëindigt de assurance-opdracht als hij een niet in de hoofdstukken 3 tot en met 13 benoemde bedreiging heeft geïdentificeerd en beoordeeld, en geen maatregel is of wordt genomen die de onafhankelijke uitvoering waarborgt.”*

(Specifieke) omstandigheden en (specifieke) maatregelen zijn nader toegelicht in de ViO.

Paragraaf 2.3 van de ViO omvat enkele specifieke bepalingen voor situaties waarin alleen onder bepaalde voorwaarden een assurance-opdracht mag worden voortgezet.

Vanzelfsprekend zal een kwaliteitsbepaler in de situatie waarin een eindverantwoordelijke accountant een opdracht weigert of beëindigt, beoordelen of de onafhankelijke uitvoering wel kan worden gewaarborgd als hij voor de uitvoering een andere eindverantwoordelijke accountant zou aanwijzen. Neemt die maatregel de bedreiging voor de onafhankelijkheid niet weg, dan zal de kwaliteitsbepaler erop toezien dat ook de accountantseenheid de opdracht weigert of beëindigt.

Eerste lid, onderdeel d

Artikel 46 van de ViO waarnaar wordt verwezen luidt:

- 1 "Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als een beoordeling of beloning van een lid van het assurance-team voor zijn aan de verantwoordelijke partij gerelateerde commerciële prestaties van niet te verwaarlozen betekenis is.
- 2 Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren, als een beoordeling of beloning van de eindverantwoordelijke accountant afhankelijk is van de uitkomst van zijn oordeel inzake die assurance-opdracht."

Eerste lid, onderdeel e

Dit is een andere eis dan artikel 12, tweede lid, onderdeel f, onder 1, van de NVKS. Die bepaling heeft betrekking op vastleggingsverplichtingen op grond van de ViO zelf (zie in het bijzonder artikel 12 van de ViO). In het derde lid, onderdeel a, wordt bedoeld de registratie van feiten en omstandigheden die een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering kunnen vormen. Registratie stelt een eindverantwoordelijke accountant en eventuele anderen in staat om te beoordelen of een assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd en of het noodzakelijk is maatregelen te nemen. Een voorbeeld is een opgave van financiële belangen of nauwe persoonlijke relaties van leden van het assurance-team.

Eerste lid, onderdeel f

Deze eis stelt een eindverantwoordelijke accountant en eventuele anderen in staat om te beoordelen of een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht wordt bedreigd door ontvangen vergoedingen (zie in het bijzonder paragraaf 5.2 van de ViO met betrekking tot relatieve omvang van vergoedingen).

Tweede lid

Bij het beoordelen van de onafhankelijkheid betreft degene die de onafhankelijkheid beoordeelt alle omstandigheden die hij kent of behoort te kennen en die kunnen duiden op een bedreiging van de onafhankelijkheid, om vervolgens tot logische, realistische en gegronde beslissingen en conclusies te komen. Om de objectiviteit van deze beoordeling van de onafhankelijkheid te garanderen, vraagt hij zich af of zijn eigen oordeel zal worden gedeeld door een ander die beschikt over een objectieve en redelijke oordeelsvorming en die bekend is met alle relevante feiten en omstandigheden. Dit is in overeenstemming met artikel 5 van de ViO waarin eisen aan een professionele oordeelsvorming van de eindverantwoordelijke accountant worden gesteld. Artikel 5 is onderdeel van het toetsingskader van paragraaf 2.3 van de ViO.

Derde lid

Deze bepaling is gelijk aan artikel 9 van de ViO, met dien verstande dat de eis om de betreffende betrekkingen te registreren extra is. Registratie stelt een eindverantwoordelijke accountant in staat te beoordelen of deze betrekkingen wel of niet van de toepassing van bepaalde artikelen van de ViO zijn uitgezonderd (Zie Art. 10 van de ViO).

Toelichting bij artikel 20

Dit artikel gaat met name over 'de wijze waarop' een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet worden uitgevoerd. Het artikel bevat zowel bepalingen ten aanzien van de eindverantwoordelijke accountant (eerste lid, onderdeel a) als ten aanzien van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (eerste lid, onderdeel b t/m d en vierde lid), net zoals in Standaard 220 van de NV COS.

Overeenkomstig Standaard 220 paragraaf A28 kunnen significante oordeelsvormingen betrekking hebben op:

- significante risico's die tijdens de uitvoering van de opdracht zijn geïdentificeerd en de manieren om op deze risico's in te spelen, met inbegrip van de inschatting van en het inspelen op het frauderisico door het opdrachtteam;
- oordeelsvormingen, met name met betrekking tot materieel belang en significante risico's;
- de significantie van en de wijze waarop wordt omgegaan met gecorrigeerde en ongecorrigeerde afwijkingen die tijdens de opdracht zijn geïdentificeerd;

- de aangelegenheden die aan het management en aan de met governance belaste personen en, indien van toepassing, aan derden zoals regelgevende of toezichthoudende instanties moeten worden meegedeeld.

Het begrip significante aangelegenheden is in Standaard 220 niet nader toegelicht. Met significante aangelegenheden worden in de NVKS aangelegenheden bedoeld die van invloed kunnen zijn op de accountantsverklaring.

Derde lid en vierde lid:

De NVKS stellen een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling verplicht voor controleopdrachten van financiële overzichten bij een organisatie van openbaar belang. (Zie Par. 4.2 van de Toelichting)

Vierde lid, onderdeel a

Het ligt voor de hand dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar dit doet aan de hand van de vastlegging in het controledossier. Op grond van artikel 12 van de ViO is een eindverantwoordelijke accountant ervoor verantwoordelijk dat in het controledossier is opgenomen hoe hij de onafhankelijke uitvoering van de -controleopdracht waarborgt (Zie Art. 12 van de ViO). Het controledossier bevat in elk geval een vastlegging van de aard en omvang van elke geïdentificeerde bedreiging, van elke met betrekking tot die bedreiging genomen maatregel, en een onderbouwde conclusie hoe de getroffen maatregel de onafhankelijke uitvoering waarborgt. Het voorgaande omvat mede bedreigingen op het niveau van en maatregelen genomen door de accountantseenheid.

Toelichting bij artikel 21

Deze schakelbepaling is alleen relevant voor accountantskantoren waar een eindverantwoordelijke professional NVKS-opdrachten uitvoert. Voor een toelichting wordt verwezen naar artikel 16. Overigens heeft artikel 21, onderdeel c, uitsluitend betrekking op artikel 19 (onafhankelijkheid).

Paragraaf 6 Kwaliteitsbeheersing

Voor een algemene toelichting op kwaliteitsbeheersing wordt verwezen naar paragraaf 5 van de toelichting. Het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor beslaat mede NVKS-opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional.

Toelichting bij artikel 22

Eerste lid, onderdeel b

Aan het periodieke karakter van dossierreviews kan bijvoorbeeld invulling worden gegeven door deze eens in de drie jaren uit te voeren.

Tweede lid, onderdeel a

De vastlegging is inclusief de mogelijke wijzigingen die naar aanleiding van de evaluatie worden gemaakt in het kwaliteitsbeleid of het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Tweede lid, onderdeel c

Schendingen als bedoeld in artikel 9, tweede lid, zijn schendingen van het kwaliteitsbeleid of het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Tweede lid, onderdeel d

Het opleggen van disciplinaire maatregelen kan gedaan worden door de kwaliteitsbepaler, de kwaliteitsmanager, het bestuur of een andere functionaris, afhankelijk van de afspraken die hierover binnen de accountantseenheid zijn gemaakt. Hierbij kunnen ook de aard en omvang van de schending een rol spelen.

Tweede lid, onderdeel f

De communicatie van de uitkomsten van de evaluatie kan ook communicatie richting degene die verantwoordelijk is voor training en persoonlijke ontwikkeling inhouden.

Toelichting bij artikel 23

Dit artikel moet in samenhang met artikel 9, derde lid, worden gelezen. Artikel 9, derde lid, verplicht de kwaliteitsbepaler tot het opstellen van een klachtenregeling ter zake van vermeende schendingen van het kwaliteitsbeleid of het stelsel van kwaliteitsbeheersing, indien de accountantseenheid niet is aangesloten bij een klachten- of geschillencommissie. De klachtenregeling is erop gericht dat binnen de accountantseenheid wordt onderzocht of daadwerkelijk sprake is van een schending en zo ja, dat klachten worden afgehandeld door het nemen van passende maatregelen.

Toelichting bij artikel 24

Het ligt in de rede dat een eindverantwoordelijke accountant de kwaliteitsmanager zo snel mogelijk informeert, als tegen de eindverantwoordelijke accountant een klacht is ingediend.

Toelichting bij artikel 25

Eerste lid

Het eerste lid bevat een uitzondering voor de situatie waarin wet- of regelgeving tot een andere bewaartermijn verplicht. Andere termijnen kunnen bijvoorbeeld voortvloeien uit privacywetgeving of de Archiefwet, in het bijzonder van belang bij overheidsaccountants.

Tweede lid

De kwaliteitsmanager kan aan deze bepaling bijvoorbeeld invulling geven door een contract af te sluiten met een archiefbureau.

Toelichting bij artikel 26

Deze schakelbepaling is alleen relevant voor accountantskantoren waar een eindverantwoordelijke professional NVKS-opdrachten uitvoert (*zie de toelichting op artikel 16*).

Paragraaf 7 Verlicht regime kleine accountantseenheden

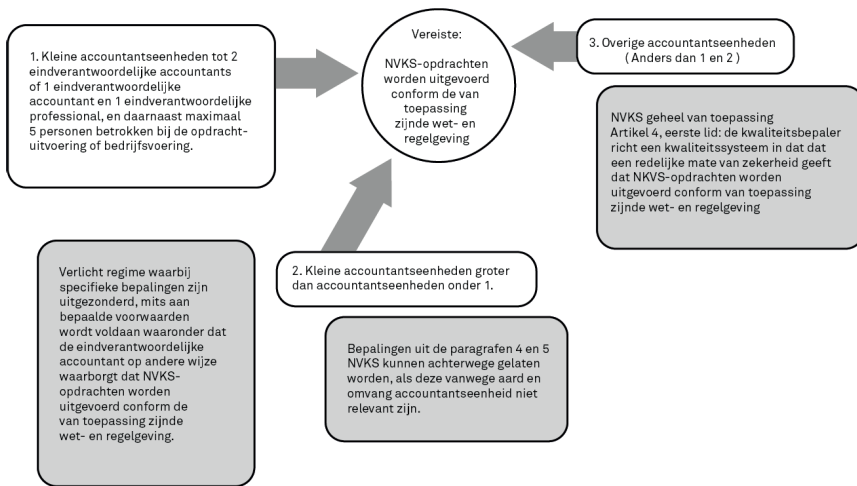
Toelichting bij artikel 27

De NVKS geven de mogelijkheid om rekening te houden met de aard en omvang van een accountantseenheid. Hiermee krijgen kleine accountantseenheden de mogelijkheid om een kwaliteitssysteem op maat in te richten.

Het eerste lid voorziet in een algemene bepaling op basis waarvan de nadere eisen gesteld aan het kwaliteitssysteem, niet of beperkt mogen worden toegepast als deze vanwege de aard en omvang van een accountantseenheid niet relevant zijn voor de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering.

Het tweede lid en derde lid voorzien in een speciaal regime voor accountantseenheden die de NVKS als klein aanmerken. Dit zijn accountantseenheden waar:
maximaal twee eindverantwoordelijke accountants werkzaam zijn en daarnaast maximaal vijf andere personen betrokken zijn bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering; of
één eindverantwoordelijke accountant en één eindverantwoordelijke professional werkzaam zijn en daarnaast maximaal vijf personen betrokken zijn bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering.

In de figuur hieronder zijn de vereisten voor de verschillende soorten accountantseenheden visueel weergegeven.



Bovenstaande figuur kan helpen bij de vraag onder welke regime een accountantseenheid valt. Daarnaast is het uiteraard van belang dat het regime aansluit bij de specifieke kenmerken van de accountantseenheid.

Tweede lid

Het verlichte regime van het tweede lid is alleen van toepassing op kleine accountantseenheden als beschreven in het tweede lid. In dit verlichte regime zijn bepaalde kwaliteitseisen uitgesloten omdat evident is dat deze kleine accountantseenheden daaraan voldoen.

Een consequentie van dit verlichte regime is dat een kleine accountantseenheid geen gebruik hoeft te maken van een kwaliteitshandboek. In feite is een eindverantwoordelijke accountant bij een dergelijke accountantseenheid zelf de belangrijkste kwaliteitswaarborg, in combinatie met periodiek overleg met een accountant van buiten de accountantseenheid. Met dit verlichte regime krijgen kleine accountantseenheden de mogelijkheid om zonder uitgebreide administratieve verplichtingen inhoudelijk vorm te geven aan de kernbepalingen van de NVKS, maar niet vrijblijvend (wel vormgevend maar niet normgevend).

Het toepassen van het verlichte regime van het tweede lid is aan voorwaarden verbonden. Ten eerste zal een eindverantwoordelijke accountant binnen de accountantseenheid op andere wijze moeten waarborgen dat NVKS-opdrachten worden uitgevoerd volgens de relevante wet- en regelgeving (tweede lid, onderdeel a). Ten tweede zal een eindverantwoordelijke accountant jaarlijks de kwaliteitsambitie van de accountantseenheid moeten evalueren en de wijze waarop de kwaliteit van NVKS-opdrachten wordt gewaarborgd. Hij kan dit doen door te evalueren en vast te leggen hoe hij invulling heeft gegeven aan de belangrijkste elementen van kwaliteitsbeheersing zoals:

- waarneming;
- capaciteit qua mensen en middelen;
- planning;
- kennis van wet- en regelgeving;
- intervisiemomenten met waarnemer;
- eigen betrokkenheid bij opdrachtuitvoering.

Tijdens het gesprek met een accountant van buiten de accountantseenheid kan de eindverantwoordelijke accountant met behulp van een (willekeurig) opdracht dossier aantonen hoe hij invulling heeft gegeven aan zijn betrokkenheid en aan de andere elementen van kwaliteitsbeheersing.

Als een accountantseenheid gebruik maakt van het verlichte regime van het tweede lid, is het voor de kwaliteitsbeheersing van belang een klankbord van buiten de accountantseenheid te hebben. Een accountantseenheid met maximaal twee eindverantwoordelijke accountants of één eindverantwoordelijke accountant en één eindverantwoordelijke professional wordt als te gering beschouwd voor een representatieve en kritische blik die nodig is voor kwaliteit. Om die reden moet de evaluatie met een accountant van buiten de accountantseenheid worden besproken.

Bij accountantseenheden waarbij één eindverantwoordelijke accountant betrokken is, zal de accountant van buiten de accountantseenheid vaak dezelfde persoon zijn als de waarnemer als bedoeld in artikel 14. Bij accountantseenheden waarbij twee eindverantwoordelijke accountants betrokken en elkaars waarnemer zijn, wordt de bespreking als bedoeld in het tweede lid, onderdeel b, onder 2, gevoerd met een andere accountant die buiten de accountantseenheid staat.

Derde lid

Als het verlichte regime van het tweede lid wordt toegepast, hoeft geen kwaliteitsbepaler te worden aangewezen en kwaliteitsmanagers zullen er veelal ook niet zijn. Het derde lid noemt de artikelen die onder het verlichte regime van toepassing blijven. Een eindverantwoordelijke accountant zal de in die artikelen gestelde eisen moet naleven, ook al richten deze artikelen zich tot de kwaliteitsbepaler of kwaliteitsmanager. Zo zal een eindverantwoordelijke accountant bijvoorbeeld moeten vaststellen dat de accountantseenheid voldoet aan de randvoorwaarden, bedoeld in artikel 5, eerste lid, onderdelen a en b. En als een eindverantwoordelijke accountant met een eindverantwoordelijke professional samenwerkt, zal hij erop moeten toezien dat die eindverantwoordelijke professional aan de eisen gesteld in artikel 7 voldoet. Het verschil met het normale regime is dat onder dit verlichte regime de verantwoordelijkheid voor het invullen van de vereisten bij (één van) de eindverantwoordelijke accountant(s) ligt in plaats van bij de kwaliteitsbepaler²².

Paragraaf 8 Hardheidsclausule

Toelichting bij artikel 27a

Artikel 27a is een hardheidsclausule. (Zie Par. 6 van de Toelichting)

Paragraaf 9 Overgangs- en slotbepalingen

Toelichting bij artikelen 28 en 29

De NVKS zijn op 1 januari 2017 in werking getreden. Ze hoefden pas een jaar later voor het eerst te worden toegepast, namelijk met ingang van 1 januari 2018 (Art. 29, eerste lid). In de tussentijd bleven de regelingen genoemd in artikel 28 van kracht en moest een kwaliteitssysteem aan de daarin gestelde eisen voldoen. Op 1 januari 2018 zijn de in artikel 28 genoemde regelingen ingetrokken (Art. 29, tweede lid). De NVKS zijn hiervoor in de plaats gekomen. Vanaf die datum is RKB1 niet langer relevant. De NVKS mochten al eerder worden toegepast. Dat kon op elk moment in 2017. In dat geval was het van belang dat een kwaliteitsbepaler precies kon aangeven vanaf welk moment hij de NVKS toepaste. Eerdere toepassing van de NVKS mocht onder de voorwaarde dat de gehele regeling werd nageleefd en niet slechts enkele artikelen daaruit (Art. 29, derde lid). De in artikel 28 genoemde regelingen golden niet langer voor een kwaliteitsbepaler die ervoor koos om de NVKS al in 2017 toe te passen (Art. 29, derde lid).

²² Ook al richten enkele van de in het derde lid genoemde artikelen zich tot de kwaliteitsmanager, een kwaliteitsbepaler is (vaktechnische) verantwoordelijk voor de werkzaamheden van een kwaliteitsmanager.

Toelichting bij Nadere voorschriften wijziging NVKS 2020

Status

Inleiding

Aanleiding wijzigingen

Wijzigingen op hoofdlijnen

Artikelsgewijze toelichting

Inwerkingtreding

Status

Deze Toelichting bij de Nadere voorschriften wijziging NVKS 2020 heeft niet de status van regelgeving. Deze toelichting heeft betrekking op de NVKS van 23 oktober 2020.

Inleiding

De wijzigingen die deze nadere voorschriften doorvoeren hangen grotendeels met elkaar samen. Zie onder 'Wijzigingen op hoofdlijnen' voor een korte toelichting en onder 'Artikelsgewijze toelichting' voor een toelichting op detailniveau.

Aanleiding wijzigingen

Werkzaamheden door niet-accountants in een accountantskantoor

Accountants kunnen binnen hun accountantseenheid samenwerken met andere professionals, zoals fiscalisten. Rapportages van niet-accountants op papier van een accountantskantoor kunnen de reputatie van het accountantskantoor aantasten. Daarom worden er sinds enkele jaren eisen gesteld aan het onder verantwoordelijkheid van een niet-accountant uitvoeren van gelijkwaardige opdrachten in een accountantskantoor.

In de Nadere voorschriften accountantskantoren (NVAK) was het alleen voor leden van door het bestuur van NIVRA / NOvAA geaccrediteerde beroepsgroepen mogelijk om bepaalde assurance- en aan assurance verwante opdrachten uit te voeren. Daarvoor was dit formeel voor geen enkele niet-accountant mogelijk. Met de invoering van de NVKS is de verantwoordelijkheid om te bepalen wie welke NVKS-opdrachten mag uitvoeren overgebracht naar de kantoren. Daarbij worden tot nu toe randvoorwaarden gesteld om te bepalen wie kwalificeert als eindverantwoordelijke professional. Die randvoorwaarden zijn vergelijkbaar met de eisen die IFAC stelt aan professional accountants. Deze eisen hebben betrekking op vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, aanspreekbaarheid en kwaliteitsbeheersing. Daarnaast zijn werkzaamheden vergelijkbaar met controle, beoordeling en samenstelling van historisch financiële informatie voorbehouden aan accountants. Leden van buitenlandse 'full members' van IFAC mogen in principe dezelfde werkzaamheden uitvoeren als accountants.

Met de invoering van de NVKS was het de bedoeling dat het mogelijk werd voor andere professionals met een wettelijke taak om werkzaamheden met betrekking tot historische financiële informatie uit te voeren binnen een accountantskantoor. In de praktijk leek dat nog niet altijd te kunnen op grond van de regels in de NVKS.

Samenwerking in het netwerk

Accountants werken ook buiten hun accountantseenheid op verschillende manieren samen met andere professionals. Vaak gebeurt dit binnen een netwerk onder een centrale naam waarbij kosten, middelen en winsten worden gedeeld.

In het NVAK-tijdperk werden er in principe geen eisen gesteld aan de samenwerking binnen een netwerk. Het bleek echter dat door het oprichten van netwerkonderdelen regels voor accountants op het gebied van kwaliteitsmanagement en opdrachtuitvoering werden ontwoken.

Bij de invoering van de NVKS is – mede op aangeven van de leden – geconstateerd dat er regels moesten komen die dit gedrag binnen netwerken zouden tegengaan met als uitgangspunt dat wat geregeld was op

het gebied van assurance- en aan assurance verwante opdrachten in principe ook zou moeten gelden in een netwerkonderdeel.

Wijzigingen op hoofdlijnen

Het bleek dat de stringente eisen die golden voor eindverantwoordelijke professionals er onbedoeld toe leidden dat in de praktijk andere professionals niet in staat waren gelijkwaardige opdrachten uit te voeren binnen een accountantskantoor. Daarnaast was het voor accountantskantoren onduidelijk welke regels er golden voor de uitvoering van gelijkwaardige opdrachten in een netwerkonderdeel. Daarbij ontstond de vraag of de kwaliteitsbepaler binnen een accountantskantoor ook verantwoordelijkheden had voor de eindverantwoordelijk professional in een netwerkonderdeel. Deze nadere voorschriften nemen die onbedoelde gevolgen en onduidelijkheid weg. Deze nadere voorschriften voeren de volgende wijzigingen door:

- De regels voor de eindverantwoordelijk professional binnen een accountantskantoor worden meer principle based zonder inhoudelijk afbreuk te doen aan de eisen van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, kwaliteitsbewaking en aanspreekbaarheid op fouten (artikel 7).
- Voor Nederlandse netwerkonderdelen gaan alleen nog beperkingen aan opdrachten gelden met betrekking tot controle-, beoordelings- en samenstellingsopdrachten van historische financiële informatie (artikelen 8 en 8c).
- Nederlandse netwerkonderdelen die zaken doen die de reputatie van accountants bedreigen zullen daarop aangesproken worden door het accountantskantoor en de bedreiging moeten wegnemen (artikel 8b).
- Het wordt duidelijk gemaakt dat de kwaliteitsbepaler van een accountantskantoor alleen verantwoordelijk is voor de kwaliteitsbeheersing binnen het accountantskantoor en niet verantwoordelijk is voor wat er in andere onderdelen van het netwerk gebeurt. De kwaliteitsbepaler zal andere netwerkonderdelen in bepaalde situaties wel moet aanspreken (artikel b).

Artikelsgewijze toelichting

Toelichting bij wijziging artikel 1

In dit artikel zijn een aantal nieuwe definities opgenomen en zijn twee bestaande definities gewijzigd.

In de NVKS kunnen gelijkwaardige opdrachten worden uitgevoerd onder de verantwoordelijkheid van een eindverantwoordelijke professional. In de NVKS worden in dat kader drie verschillende categorieën van eindverantwoordelijke professionals onderkend, waarvoor verschillende regels gelden. Deze categorieën zijn:

- 'IFAC-professionals'. Dit zijn leden van buitenlandse beroepsorganisaties die volwaardig lid zijn van de International Federation of Accountants (IFAC). Voor deze eindverantwoordelijke professionals gelden op grond van de IFAC-lidmaatschapsverplichtingen regels die gelijkwaardig zijn aan die van de NBA. Op grond hiervan mogen deze eindverantwoordelijke professionals in principe alle opdrachten verrichten in een accountantskantoor, mits ze dit doen op basis van voor hen van toepassing zijnde beroepsregels.
- 'Wettelijk aangewezen professionals'. Dit zijn beroepsbeoefenaren die opdrachten uitvoeren die bij of krachtens wet aan professionals met hun kwalificaties zijn opgedragen. Dit geldt ook voor beroepsbeoefenaren, als het uitvoeren van een dienst aan een beperkt aantal soorten professionals is opgedragen maar waarbij anderen de dienst niet mogen leveren. (Denk bijvoorbeeld aan actuarissen die de actuariële gegevens van pensioenfondsen certificeren en ook aan belastingadviseurs en boekhouders die een derdenverklaring afgeven bij een aanvraag tot vaststelling van de NOW-subsidie van cliënten.) Wanneer deze beroepsbeoefenaren andere (vrijwillige) opdrachten uitvoeren, kwalificeren ze voor deze opdrachten niet als wettelijk aangewezen professional (dus niet als eindverantwoordelijke professional). Beroepsbeoefenaren die werkzaamheden uitvoeren die bij of krachtens wet zijn

voorgeschreven maar die niet zijn opgedragen aan professionals met specifieke beroepskwalificaties, vallen niet onder deze categorie.

- 'Andere eindverantwoordelijke professionals'. Dit zijn alle andere professionals die optreden als eindverantwoordelijk professional. Ze mogen geen opdrachten uitvoeren met betrekking tot historische financiële informatie. Ze moeten voldoen aan vereisten van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, en aan kwaliteitsmanagement en aanspreekbaarheid die deze nadere voorschriften voorschrijven.

Van elk van deze categorieën is een definitie opgenomen. Dit is gedaan om de artikelen die beschrijven wat de verschillende eindverantwoordelijke professionals mogen doen eenvoudiger te houden. De definitie van 'eindverantwoordelijke professional' is hierop aangepast.

Daarnaast is de definitie van gelijkwaardige opdracht gewijzigd. Een gelijkwaardige opdracht wordt gedefinieerd als een opdracht die, als deze zou worden uitgevoerd door een accountant, zou kwalificeren als een assurance- of een aan assurance verwante opdracht. De verwijzing naar de NV COS is daarbij komen te vervallen. Dit is gedaan omdat er vragen waren over wat nu precies een gelijkwaardige opdracht was. Achterliggende gedachte bij de gewijzigde definitie is dat accountants verondersteld worden te kunnen bepalen wat kwalificeert als een assurance- of een aan assurance verwante opdracht.

Toelichting bij wijziging artikel 7

Artikel 7 stelt eisen aan de opdrachtuitvoering van gelijkwaardige opdrachten vanuit een accountantskantoor.

Het eerste lid bepaalt dat de kwaliteitsbepaler een eindverantwoordelijke professional moet aanwijzen voor de uitvoering van een gelijkwaardige opdracht. De kwaliteitsbepaler is er ook verantwoordelijk voor om vast te stellen dat de eindverantwoordelijk professional voldoet aan de voorwaarden om een opdracht te mogen uitvoeren. De kwaliteitsbepaler kan deze verantwoordelijkheid mandateren, maar blijft er verantwoordelijk voor dat dit volgens de regels gebeurt.

Het tweede lid regelt dat de eindverantwoordelijk professional regels moet toepassen die vergelijkbaar zijn met de regels die een accountant zou moeten toepassen. Dit moet ervoor zorgen dat de kwaliteit van de uitvoering van een gelijkwaardige opdracht is geborgd. Het tweede lid geldt niet voor wettelijk aangewezen professionals. Die moeten de regels volgen die bij of krachtens wet zijn voorgeschreven.

Het derde lid regelt dat andere eindverantwoordelijke professionals geen opdrachten mogen uitvoeren met betrekking tot historische financiële informatie. Uitgangspunt is dat dergelijke opdrachten binnen een accountantskantoor uitgevoerd moeten worden door een accountant.

Het vierde lid bevat een aantal randvoorwaarden waaraan andere eindverantwoordelijke professionals moeten voldoen om binnen een accountantskantoor gelijkwaardige opdrachten te mogen uitvoeren. Deze eisen hebben betrekking op opleiding, deskundigheid en de toepassing van gedrags- en beroepsregels. Het aanspreekbaar zijn (via klachtrecht) en het toetsen van de kwaliteit (via dossierreviews) is geregeld in andere artikelen van de NVKS.

Het vijfde lid regelt dat een eindverantwoordelijke professional duidelijk is over de expertise die de professional bezit in uitingen naar gebruikers. Dit is alleen verplicht bij uitingen in het kader van gelijkwaardige opdrachten. Geadviseerd wordt om dit ook bij andere opdrachten te doen. Dit draagt bij aan transparantie en het verkleinen van het risico dat de indruk wordt gewekt dat de professional optreedt als accountant.

Toelichting bij wijziging artikel 8

Artikel 8 regelde een aantal verschillende zaken. In de nieuwe situatie is dit artikel opgesplitst in de artikelen 8 en 8c.

In het nieuwe artikel 8 wordt uitgelegd onder welke voorwaarden een accountant aan NVKS-opdrachten mee kan werken binnen een accountantseenheid, bij een netwerkonderdeel van een accountantskantoor of bij een andere organisatie. Voor overige opdrachten gelden geen beperkingen.

Onderdelen a en b. Accountants kunnen in principe aan alle NVKS-opdrachten meewerken in een accountantskantoor, mits aan een paar randvoorwaarden van de NVKS wordt voldaan. Voor het meewerken aan een gelijkwaardige opdracht binnen een accountantsafdeling, zie de toelichting op onderdeel e. Er zijn geen regels gesteld wanneer een accountant aan een overige opdracht kan deelnemen binnen een accountantseenheid. Uiteraard geldt wel het uitgangspunt dat voldaan moet worden aan de regels uit de VGBA. Maar dit volgt niet specifiek uit de NVKS

Onderdeel c. Ook voor netwerkonderdelen geldt dat de accountant daar mee kan werken aan gelijkwaardige opdrachten en overige opdrachten. De randvoorwaarden die hierbij gesteld zijn, zijn gebaseerd op de gedachte dat accountants in het kader van de goede beroepsuitoefening alleen samenwerken met organisaties die geen controle-, beoordelings- en samenstellingsopdrachten volgens de NV COS uitvoeren en die de reputatie van het accountantskantoor niet aantasten.

Onderdeel d. Ook buiten een accountantseenheid en het netwerk van een accountantskantoor geldt dat accountants in principe kunnen meewerken aan opdrachten voor zover het geen samenstellings-, beoordelings- of controleopdrachten zijn. Het is niet zo dat accountants geen enkele betrokkenheid mogen hebben bij samenstellings-, beoordelings- of controleopdrachten. Een accountant mag bijvoorbeeld best voor een samenstellingsopdracht een beperkt advies uitbrengen over de juiste verwerkingswijze van een bepaalde post. Maar een substantiële betrokkenheid is verboden. Wat dat is, is *professional judgment* van de accountant. Synoniemen voor substantieel zijn: wezenlijk, aanzienlijk, beduidend. Er is sprake van substantiële betrokkenheid als de accountant (feitelijk) verantwoordelijk is voor de uitvoering van de werkzaamheden, ook al wordt een rapportage afgetekend door een niet-accountant. Een ander voorbeeld is als de betrokken organisatie het beeld schept dat accountants betrokken zijn bij de uitvoering van de opdrachten. Maar ook als een accountant een verantwoordelijkheid heeft die lijkt op de verantwoordelijkheid van een key assurance partner of van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, zal veelal sprake zijn van een substantiële betrokkenheid. Ook ligt het niet voor de hand dat een accountant leiding geeft aan een administratiekantoor, maar doordat de accountant niet direct betrokken is bij de uitvoering stelt dat dit is toegestaan. Het leiding geven aan professionals maakt ook dat sprake is van substantiële betrokkenheid.

Bij het bovenstaande moet er wel rekening mee worden gehouden dat eindverantwoordelijkheid bij een NVKS-opdracht er vaak toe zal leiden dat de organisatie kwalificeert als accountantseenheid (zie de toelichting op artikel 8b).

Onderdeel e. Onderdeel e regelt dat een accountant binnen een accountantsafdeling kan meewerken aan een gelijkwaardige opdracht. De NVKS zijn alleen van toepassing op NVKS-opdrachten. In een accountantsafdeling zijn daarbij geen eisen gesteld aan gelijkwaardige opdrachten. Het is namelijk niet de bedoeling om voor accountants binnen accountantsafdelingen te regelen, wanneer zij mogen meewerken aan een opdracht onder eindverantwoordelijkheid van een niet-accountant (zie paragraaf 2.2 van de Toelichting bij de NVKS). Uiteraard geldt wel het uitgangspunt dat een accountant de VGBA moet kunnen naleven. Vanwege het belang daarvan, wordt dat in de regeling expliciet benoemd.

Overige opdrachten. Een accountant kan zoals hierboven beschreven meewerken aan overige opdrachten die uitgevoerd worden onder de verantwoordelijkheid van anderen. De situatie doet zich ook voor als een accountant een advocaat ondersteunt bij een opdracht die niet kwalificeert als gelijkwaardige opdracht. Als de opdracht van de advocaat kwalificeert als gelijkwaardige opdracht, dan moet voldaan worden aan onderdeel d.

Toelichting bij artikel 8a nieuw

Van Nederlandse netwerkonderdelen wordt verwacht dat zij de reputatie van een Nederlands accountantskantoor in het netwerk niet aantasten. Ook wordt van deze netwerkonderdelen verwacht dat zij geen opdrachten die als controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht van historische financiële informatie volgens de NV COS kwalificeren, laten uitvoeren door andere eindverantwoordelijke professionals. Artikel 8a regelt dat als dat toch gebeurt en een accountant zich daarvan bewust wordt, deze accountant dat meldt bij de kwaliteitsbepaler.

Als een accountant in een netwerkonderdeel of een andere organisatie een assurance- of aan assurance verwante opdracht uitvoert voor een externe opdrachtgever, dan wordt de organisatie aangemerkt als een accountantskantoor. Dit volgt uit de definitie van accountantskantoor. De definitie van accountantskantoor in de NVKS luidt: *'organisatie waar een accountant een NVKS-opdracht uitvoert in opdracht van een externe opdrachtgever'*.

Deze definitie is niet expliciet over de vraag wat bedoeld wordt met uitvoeren. Betekent dit dat de accountant eindverantwoordelijk moet zijn? De definitie is daar niet helder over. In het verleden is uitvoeren ruim opgevat om misbruik te voorkomen. Uitvoeren betekende toen niet uitsluitend dat de accountant eindverantwoordelijk moest zijn om een opdracht uit te voeren. Nu met deze wijziging van de NVKS nieuwe grenzen worden voorgesteld aan het meewerken aan opdrachten als opdrachtteamlid, kiest de NBA voor de volgende interpretatie: *Een accountant voert een NVKS-opdracht uit zoals bedoeld in de definitie van accountantskantoor in de regeling, wanneer de accountant eindverantwoordelijk is voor een opdracht die op grond van de NV COS voor accountants kwalificeert als assurance- of aan assurance verwante opdracht waarop de NV COS van toepassing zijn.*

In lijn met artikel 8, onderdelen c en d, kan een accountant dus meewerken aan bepaalde gelijkwaardige opdrachten uitgevoerd bij een netwerkonderdeel of in een andere organisatie.

Toelichting bij artikel 8b nieuw

In aanvulling op artikel 8a regelt artikel 8b wat de kwaliteitsbepaler moet doen als deze een melding krijgt op grond van artikel 8a of hier zelf achter komt. In het eerste lid is geregeld dat de kwaliteitsbepaler de bedreiging van de reputatie of het uitvoeren van uitgesloten opdrachten bespreekt met de leiding van het netwerkonderdeel of van een hiërarchisch hoger netwerkonderdeel. De kwaliteitsbepaler dringt er daarbij op aan om passende maatregelen te nemen om het ongepaste gedrag op te heffen. Als deze maatregelen niet worden genomen zal de accountantseenheid voor zover mogelijk zelf maatregelen moeten nemen. In het geval dat niet binnen een redelijke termijn afdoende maatregelen worden getroffen, zal de kwaliteitsbepaler collega-accountants moeten informeren en de functie van kwaliteitsbepaler moeten teruggeven. Als er geen andere kwaliteitsbepaler kan worden gevonden, betekent dit dat de accountantseenheid geen NVKS-opdrachten meer kan uitvoeren.

Dit laatste lijkt een zware maatregel, maar de verwachting is dat deze situatie niet gauw zal ontstaan. Het niet mogen uitvoeren van controle-, beoordelings- en samenstellingsopdrachten van historische financiële informatie is al sinds de invoering van de NVKS verboden. Netwerkonderdelen zullen normaal gesproken ook willen voorkomen dat ze elkaars reputatie aantasten. Veelal zullen dit soort zaken ook worden besproken bij het aangaan van een samenwerking. De verwachting is dan ook dat netwerkonderdelen bereid zullen zijn om maatregelen te nemen als dit accountants in de problemen brengt.

Toelichting bij artikel 8c nieuw

Dit artikel bestaat uit bepalingen die vergelijkbaar zijn met het tweede en derde lid van artikel 8 (oud). Het tweede lid van artikel 8 (oud), nu het eerste lid van artikel 8c, is aangepast. Dit was nodig, omdat de vereisten voor onderdelen van het netwerk die niet kwalificeren als accountantseenheid zijn aangepast. Het eerste lid, onderdeel a, maakt ook duidelijk dat in (het Nederlandse deel van) een netwerk meerdere accountantseenheden kunnen voorkomen.

Een accountantsorganisatie is ook een accountantseenheid, maar het eerste lid regelt niets voor wettelijke controles. Wettelijke controles kwalificeren niet als NVKS-opdracht en vallen dus niet onder (de reikwijdte van) de NVKS.

Inwerkingtreding

Deze paragraaf regelt de inwerkingtreding van de wijzigingen. Deze tussentijdse wijziging is nodig, zodat eventuele belastingadviseurs en boekhouders binnen een accountantskantoor of het Nederlandse deel van het netwerk in staat zijn om een derdenverklaring af te geven. Een derdenverklaring kwalificeert voor accountant als een aan assurance verwante opdracht. Met ingang van 7 oktober 2020 kunnen aanvragers van een NOW-subsidie een derdenverklaring indienen bij het UWV voor de definitieve subsidieberekening van de NOW 1.0. Belastingadviseurs ('belastingdeskundigen' volgens de Eerste tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid) en boekhouders zijn (net als accountants) per 13 oktober 2020 door de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid aangewezen als 'deskundigen derden' die zo'n derdenverklaring mogen afgeven (Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 7 oktober 2020, nr. 2020-0000132880, tot wijziging van de Eerste tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid in verband met het vaststellen van het accountantsprotocol en het formulier voor de derdenverklaring, Stcrt. 2020 nr. 53089). Door de eisen die de huidige NVKS aan (opdrachtuitvoering door) eindverantwoordelijke professionals stellen, kunnen belastingadviseurs en boekhouders binnen een accountantskantoor of het netwerk geen gebruik maken van deze bij ministeriële regeling verkregen bevoegdheid. Het is daarom van belang om de NVKS op dit punt zo snel mogelijk aan te passen. Het ligt voor de hand om de overige wijzigingen dan gelijk mee te nemen. Na deze wijziging van de NVKS kwalificeren belastingadviseurs en boekhouders als 'wettelijk aangewezen professionals' volgens de NVKS, voor zover zij een derdenverklaring afgeven.

Nadere voorschriften permanente educatie 2019

Opschrift

Nadere voorschriften van 6 november 2018 houdende regels voor de permanente educatie van accountants (Nadere voorschriften permanente educatie 2019)

Het bestuur van de Koninklijke Nederlandse beroepsorganisatie van accountants;

Overwegende dat voor het in stand houden van de professionele deskundigheid van de accountant kennis van en inzicht in de relevante vaktechnische, beroepsmatige en algemeen economische ontwikkelingen vereist is;

Overwegende dat permanente educatie de accountant in staat stelt in continuïteit deskundig op te treden in de omgeving waarin hij beroepsmatig werkzaam is;

Gelet op artikel 24 van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants;

Gehoord de leden;

Stelt de volgende nadere voorschriften vast:

Artikel 1

In deze nadere voorschriften wordt verstaan onder: (Zie T1)

- *accountant*: accountant als bedoeld in artikel 1 van de Wet op het accountantsberoep;
- *accountantskantoor*: accountantskantoor als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de ledengroepen;
- *accountantsorganisatie*: accountantsorganisatie als bedoeld in artikel 1, onderdeel a van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- *accountant in business*: accountant in business als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de ledengroepen;
- *intern accountant*: intern accountant als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de ledengroepen;
- *ledengroep*: ledengroep als bedoeld in artikel 2 van de Verordening op de ledengroepen;
- *leerdoel(en)*: beschrijving van het beoogde leerresultaat;
- *leerresultaat*: resultaat van het verrichten van PE-activiteiten op het terrein van vaktechnische kennis, vaardigheden en houding voor zover deze voor de beroepsuitoefening van de accountant van belang zijn;
- *overheidsaccountant*: overheidsaccountant als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de ledengroepen;
- *PE*: permanente educatie;
- *PE-activiteit*: activiteit in het kader van permanente educatie;
- *PE-portfolio*: formulier zoals vastgesteld door het bestuur.

Artikel 2

Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op accountants met uitzondering van accountants die zijn ingedeeld in contributiegroep Z als bedoeld in artikel 2 van de Algemene contributieverordening. (Zie T2)

Artikel 2a

De verplichtingen van een accountant op grond van deze nadere voorschriften vangen aan op 1 januari van het kalenderjaar volgend op het kalenderjaar van inschrijving van de accountant. (Zie T2a)

Artikel 3

- 1 De accountant legt per kalenderjaar in een PE-portfolio vast op welke wijze hij zijn vakbekwaamheid in het desbetreffende kalenderjaar bijhoudt.
- 2 In het PE-portfolio legt de accountant in elk geval het volgende vast:
 - a voor 1 april van een kalenderjaar in een plan van aanpak:
 - de werkzaamheden die leiden tot een leerdoel;
 - de resultaten die deze werkzaamheden moeten opleveren;
 - de leerdoelen per werkzaamheid en de eventuele wijzigingen in de leerdoelen per werkzaamheid; en
 - de PE-activiteiten die de accountant in het kalenderjaar voornemens is te gaan verrichten.
 - b uiterlijk op 31 januari van het kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarop het PE-portfolio betrekking heeft:
 - de wijze waarop de accountant uitvoering heeft gegeven aan de PE-activiteiten die hij voornemens was te verrichten; en
 - de behaalde leerresultaten.
- 3 Bij de vastlegging van de behaalde leerresultaten als bedoeld in het tweede lid, onderdeel b, legt de accountant overwegingen vast ten aanzien van verkregen vaktechnische kennis, vaardigheid of houding, de concrete toepassing daarvan in de beroepsuitoefening van de accountant en een waardering van de toepasbaarheid van de verkregen vaktechnische kennis, vaardigheid of houding. (Zie T3)

Artikel 4

- 1 De accountant bewaart het PE-portfolio en de bewijsstukken van de PE-activiteiten ten minste zes jaar.
- 2 De accountant verstrekt desgevraagd aan het bestuur de gegevens en inlichtingen die van belang zijn voor de beoordeling, bedoeld in artikel 5, eerste lid.
- 3 De accountant verklaart uiterlijk op 31 januari van een kalenderjaar of hij voldaan heeft aan de verplichtingen, bedoeld in artikel 3, in het voorafgaande kalenderjaar. (Zie T4)

Artikel 5

- 1 Het bestuur kan beoordelen of het PE-portfolio van een accountant:
 - a in voldoende mate bijdraagt of heeft bijgedragen aan de naleving van artikel 12 van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants; en
 - b voldoet aan de eisen die bij en krachtens deze nadere voorschriften worden gesteld.
- 2 De uitkomst van de beoordeling, bedoeld in het eerste lid, kan als volgt luiden:
 - a het PE-portfolio voldoet; of
 - b het PE-portfolio is voor verbetering vatbaar.
- 3 Het bestuur kan aan de accountant een instructie geven voor een aanpassing van het PE-portfolio of een instructie voor het opstellen van een volgend PE-portfolio in het geval het tot een beoordeling als bedoeld in het tweede lid, onderdeel b komt.
- 4 De accountant geeft uitvoering aan de instructie, bedoeld in het derde lid. (Zie T5)

Artikel 6

- 1 Het bestuur kan voor een nader te bepalen groep accountants een kennisgebied of onderwerp vaststellen ten aanzien waarvan PE-activiteiten van nader te bepalen omvang worden verricht.
- 2 Het bestuur kan voorwaarden stellen bij of voorschriften verbinden aan een vaststelling als bedoeld in het vorige lid. (Zie T6)

Artikel 7

- 1 Het bestuur kan op aanvraag een organisatie accrediteren voor het geven van cursussen of trainingen over de kennisgebieden of de onderwerpen, bedoeld in artikel 6.

- 2 Het bestuur verbindt voorwaarden aan een accreditering als bedoeld in het vorige lid, en maakt afspraken over de doorberekening van de kosten die zijn verbonden aan de beoordeling van de aanvraag. (Zie T7)

Artikel 8

- 1 Het bestuur kan met betrekking tot het verrichten van PE-activiteiten vrijstelling verlenen van het bepaalde in artikel 3, 4 en 6. Aan een vrijstelling kunnen beperkingen worden gesteld en voorschriften worden verbonden.
- 2 Het bestuur kan op verzoek, geheel of gedeeltelijk, ontheffing verlenen van het bepaalde in artikel 3, 4 en 6 indien de accountant aantoont dat daaraan redelijkerwijs niet kan worden voldaan. Aan de ontheffing kan het bestuur voorschriften verbinden.
- 3 Een ontheffing kan worden ingetrokken als een accountant handelt of nalaat in strijd met de voorschriften die het bestuur heeft verbonden aan de aan hem verleende ontheffing. (Zie T8)

Artikel 9

- 1 Op een accountant die op 1 januari 2019:
 - a werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie die beschikt over een vergunning als bedoeld in artikel 6, tweede lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties; of
 - b is ingedeeld in de ledengroep voor intern en overheidsaccountants, blijven de Nadere voorschriften permanente educatie zoals deze luiden voor de inwerkingtreding van deze nadere voorschriften, van toepassing tot 1 januari 2020.
- 2 Op een accountant die op 1 januari 2019:
 - a werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie die uitsluitend beschikt over een vergunning als bedoeld in artikel 6, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
 - b werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor; of
 - c is ingedeeld in de ledengroep voor accountants in business, blijven de Nadere voorschriften permanente educatie zoals deze luiden voor de inwerkingtreding van deze nadere voorschriften, van toepassing tot 1 januari 2021.
- 3 Het eerste en het tweede lid zijn niet van toepassing op een accountant die op 1 januari 2019 werkzaam is bij of verbonden is aan:
 - a enige entiteit optredend onder de handelsnaam 'Deloitte', 'EY', 'KPMG' of 'PwC' of een samenstelling daarvan, welke entiteit niet beschikt over een vergunning als bedoeld in artikel 6, tweede lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties; en
 - b de Belastingdienst.
- 4 Voor de nadere uitwerking van het bepaalde in het derde lid treedt het bestuur in overleg met de organisaties, bedoeld in dat lid. (Zie T9)

Artikel 10

- 1 Het bestuur kan uit eigen beweging dan wel op verzoek van een accountant een van artikel 9 afwijkend moment vaststellen waarop voor de accountant deze nadere voorschriften van toepassing zijn.
- 2 Aan de toepassing van het eerste lid kan het bestuur voorwaarden verbinden. (Zie T10)

Artikel 11

- 1 Een erkenning verleend op grond van artikel 9 van de Nadere voorschriften permanente educatie zoals deze luiden voor de inwerkingtreding van deze nadere voorschriften, blijft na de inwerkingtreding van deze nadere voorschriften van kracht, onder dezelfde voorschriften, beperkingen en voorwaarden waaronder de erkenning is verleend.
- 2 Op PE-instellingen, bedoeld in artikel 1 van de Nadere voorschriften permanente educatie zoals deze luiden voor de inwerkingtreding van deze nadere voorschriften, blijven eerstbedoelde nadere voorschriften van toepassing tot 1 januari 2021. (Zie T11)

Artikel 12

De Nadere voorschriften permanente educatie (Staatscourant. 2014, 175) worden ingetrokken. (Zie T12)

Artikel 13

- 1 Deze nadere voorschriften treden in werking met ingang van 1 januari 2019.
- 2 Deze nadere voorschriften worden aangehaald als: Nadere voorschriften permanente educatie 2019. (Zie T13)

Betreft	Artikel	Besluit	Goedkeuring	Bekendmaking	Inwerkingtreding
Nieuwe regeling	nvt	6-11-2018		Strcrt 2018, 67721 4 december 2018	1-1-2019
Wijziging	2a	17-12-2018		Strcrt 2019, 21471	1-1-2019
Wijziging	1, 3	10-09-2019		Strcrt 2019, 51474	1-1-2020
Wijziging	3, 8	9-3-2021		Strtc. 2021, 15279	31-3-2021

Toelichting Nadere voorschriften permanente educatie 2019

Algemeen

Artikelsgewijs

Algemeen

1. Achtergrond van deze nadere voorschriften

In 2012 vond een uitgebreide evaluatie plaats van de PE-regelgeving. Op dat moment waren alle partijen van mening dat het systeem van (gemiddeld) veertig punten/uren per jaar gehandhaafd diende te blijven, maar dat op termijn naar een outputgericht systeem zou kunnen worden gekeken. Rond de zomer van 2014 kwam de huidige PE-systematiek opnieuw in de belangstelling. Aanleiding daarvoor was het rapport "In het publiek belang".

Daar komt bij dat vanuit de International Federation of Accountants (IFAC) de aangesloten beroepsorganisaties al enige tijd worden opgeroepen de overstap te maken van input naar output. Dat is begrijpelijk, in een outputgerichte PE-systematiek ligt de nadruk niet op de geleverde inspanning (veertig uren) maar op de uitkomst (leerresultaat), waarmee de kwaliteit en niet de kwantiteit van de PE centraal komt te staan. Dit sluit ook beter aan bij het 'Lerend beroep'. Daarnaast is ook de initiële opleiding voor accountant, met de eindtermen zoals die recent zijn vastgesteld door de Commissie eindtermen accountantsopleiding (CEA), een outputgerichte systematiek.

Vanaf 1 januari 2016 liep er een pilot met een nieuwe outputgerichte PE-systematiek. Het doel van de pilot was tweeledig: bepalen of een outputgericht PE-systeem een alternatief is voor het huidige inputgerichte systeem en daarnaast bepalen hoe de NBA een outputgericht systeem kan uitwerken en implementeren.

Tijdens de pilot 2016 namen ongeveer veertig accountants uit de ledengroep van intern en overheidsaccountants deel. In 2017 is deze groep uitgebreid met ongeveer tachtig accountants uit de andere twee ledengroepen. Tevens waren er pilots in enkele organisaties: via de SRA, binnen EY, ANWB en SHV. In december 2017 en januari 2018 is de pilot geëvalueerd met een enquête en verschillende bijeenkomsten met de pilot-deelnemers. De uitkomst van die evaluatie was positief.

2. Strikte noodzakelijkheid van deze nadere voorschriften

In artikel 19, lid 4 van de Wet op het accountantsberoep is bepaald dat verordeningen en de daarop berustende nadere voorschriften geen verplichtingen of voorschriften bevatten die niet strikt noodzakelijk zijn voor verwezenlijking van het doel dat met de verordening wordt beoogd. In de memorie van toelichting heeft de wetgever op dit onderdeel toegelicht dat hiermee tot uiting wordt gebracht dat de bepalingen proportioneel moeten zijn met betrekking tot het doel. Verordeningen die accountants verplichten om aan zeer zware eisen te voldoen kunnen een te zware last vormen voor met name de accountants die werkzaam zijn in kleine kantoren, zo stelt de wetgever.

Voor zover het de vakbekwaamheid betreft, verlangt artikel 12 van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) – waarop deze nadere voorschriften zijn gebaseerd – van een accountant dat hij deze op het niveau houdt dat is vereist om een professionele dienst op een adequate wijze te kunnen verlenen. Dit is een eis die ook aan de beoefenaars van andere wettelijk geregelde beroepen wordt gesteld en tot doel heeft om in het algemeen belang te waarborgen dat een accountant bij de uitvoering van een professionele dienst is toegerust op zijn taak.

Deze nadere voorschriften geven een verdere invulling aan de wijze waarop een accountant zijn vakbekwaamheid op het vereiste niveau houdt. Dat gebeurt op een andere manier dan in de oude nadere voorschriften.

In zekere zin dwingen deze nadere voorschriften een accountant tot een diepere beschouwing over de activiteiten die moeten worden verricht om de vakbekwaamheid op het vereiste niveau te houden dan onder

de oude regeling. In zoverre is dus sprake van een verzwaring ten opzichte van de oude PE-regeling al moet worden opgemerkt dat ook de huidige nadere voorschriften impliciet wel om een dergelijke beschouwing vragen. Anderzijds wordt een accountant veel meer ruimte geboden om zijn vakbekwaamheid op het vereiste niveau te houden en op dat punt is dan ook sprake van een verlichting die ook past bij een modernisering van de invulling van de vakbekwaamheidseis. Met name tegen de achtergrond dat het algemeen belang ermee is gediend dat een accountant over voldoende vakbekwaamheid beschikt om zijn professionele dienst uit te kunnen voeren, menen wij dat deze nadere voorschriften geen strijd opleveren met de proportionaliteitseis zoals die is neergelegd in artikel 19, lid 4 van de Wet op het accountantsberoep.

3. Handhaving

De bevoegdheid van een bestuursorgaan om een sanctie op te leggen, moet zijn neergelegd in een wet in formele zin. Zo'n bevoegdheid hebben wij niet en daarom kunnen wij zelf geen consequenties verbinden aan het niet-naleven van deze nadere voorschriften. Wel kunnen wij in een voorkomend geval daarover een klacht voorleggen aan de Accountantskamer.

Anders dan bij de uitvoering van de Nadere voorschriften permanente educatie zoals deze golden tot en met 31 december 2018, zal met deze nadere voorschriften niet zonder meer de weg naar de Accountantskamer worden bewandeld als het plan dat een accountant heeft opgesteld om zijn vakbekwaamheid op het vereiste niveau te houden, niet in voldoende mate aan de gestelde eisen voldoet. Daarvoor wordt eerst een traject bewandeld waarbij op basis van aanwijzingen van de NBA stappen worden gezet om dat plan wel in overeenstemming te brengen met de te stellen eisen.

Artikelsgewijs

Toelichting bij artikel 1

Dit artikel bevat de begripsbepaling.

Toelichting bij artikel 2

Dit artikel bevat de werkingssfeer van deze nadere voorschriften. Met dit artikel worden de accountants die zijn ingedeeld in de contributiegroep voor niet-actieve accountants (contributiegroep Z) uitgezonderd van de werking van deze nadere voorschriften.

Toelichting bij artikel 2a

Deze nadere voorschriften hadden bij de invoering daarvan als uitgangspunt dat deze al van toepassing zijn in het jaar waarin een accountant wordt ingeschreven in het register. Dit terwijl de oude nadere voorschriften als uitgangspunt hadden dat de PE-verplichting pas in het jaar volgend op het jaar van inschrijving van kracht werd.

De reden dat wij bij de invoering van deze nadere voorschriften uitgingen van een onmiddellijke toepassing op een nieuw ingeschreven accountant, is dat nieuw ingeschreven accountants in zijn of haar opleiding al gewend waren om met zogeheten Persoonlijke Ontwikkelplannen (POP) te werken. Deze plannen komen sterk overeen met de PE-portfolio's zoals die zijn ingevoerd met de Nvpe 2019. Het was dan ook onze verwachting dat het een nieuw ingeschreven accountant dus weinig moeite zou kosten om direct van start te gaan met het PE-portfolio zoals dat moet worden bijgehouden op grond van de Nvpe 2019.

Bij de uitvoering van deze nadere voorschriften zoals die oorspronkelijk zijn vastgesteld, deden zich echter onvoorziene knelpunten en vraagstukken voor die ons hebben geleid tot de beslissing om bij nader inzien opnieuw de bepaling in te voeren waarmee deze nadere voorschriften pas van toepassing worden op een accountant in het jaar volgend op het jaar van inschrijving. De belangrijkste reden is dat een accountant die bijvoorbeeld aan het eind van het jaar wordt ingeschreven in het register, nog voor een zeer korte periode een PE-portfolio op zou moeten stellen terwijl de toegevoegde waarde daarvan nog verwaarloosbaar klein zou zijn.

Wij voeren de wijziging met terugwerkende kracht in zodat ook accountants die tussen 1 januari 2019 en de inwerkingtreding van deze wijziging zijn ingeschreven, pas op 1 januari 2020 van start gaan met de nieuwe PE-regeling.

Toelichting bij artikel 3

Eerste lid

In het eerste lid van dit artikel wordt bepaald dat een accountant in een PE-portfolio vastlegt hoe hij zijn vakbekwaamheid bijhoudt. Dit PE-portfolio wordt in een elektronische omgeving ter beschikking gesteld. In het geval een accountant niet kan beschikken over toegang tot het internet, dan wordt een papieren PE-portfolio ter beschikking gesteld.

Voor de toepassing van het eerste lid is nog van belang dat het niet noodzakelijk is dat een kalenderjaar wordt bestreken door één portfolio. Als bijvoorbeeld een accountantseenheid een boekjaar of HRM-cyclus toepast die afwijkt van het kalenderjaar, dan kan het kalenderjaar ook door meer dan één portfolio worden bestreken. Zie voor deze situatie ook de toelichting op artikel 8.

Tweede lid

In het tweede lid wordt bepaald welke informatie ten minste moet blijken uit het PE-portfolio. Dit bestaat uit vijf onderdelen. Voor de eerste drie onderdelen van het PE-portfolio geldt dat deze vóór 1 april van het kalenderjaar waarop het PE-portfolio betrekking heeft, met een plan van aanpak in het PE-portfolio worden vastgelegd. Daarmee wordt beoogd dat de accountant al aan het begin van het kalenderjaar gedachten ontwikkelt over de te verrichten PE-activiteiten, welke dan vervolgens in de loop van het jaar verricht kunnen worden.

De laatste twee onderdelen worden uiterlijk vastgelegd op 31 januari van het jaar dat volgt op het kalenderjaar waarop het PE-portfolio betrekking heeft.

In de eerste plaats (onderdeel a) legt de accountant in het PE-portfolio uitsluitend zijn werkzaamheden vast die leiden tot een leerdoel: er is geen opsomming vereist van al de werkzaamheden van de accountant, maar slechts van die taken die tot een leerdoel leiden. Deze vastlegging vormt het uitgangspunt voor de te formuleren leerdoelen. Met een nadien ingevoegd (tweede) subonderdeel wordt voorgeschreven dat accountants aangeven welke resultaten voorgenoemde werkzaamheden moeten opleveren.

In het volgende onderdeel (onderdeel b) legt de accountant de leerdoelen vast. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt naar vaktechnische kennis, vaardigheden en houding. Dit onderscheid is gebaseerd op het onderscheid dat het IAESB maakt in Proposed Framework for International Education Standards (2014). Dit zijn de gebieden waar een accountant zich met de PE-activiteiten op gaat richten. Met de formulering van een leerdoel geeft een accountant aan wat hij wil bereiken: het specificeert duidelijk en concreet wat de accountant zich eigen wil maken op het gebied van kennis, vaardigheden en houding. Omdat een accountant in een complexe en veranderlijke omgeving werkt, wordt van de accountant verwacht dat minimaal op NLQF niveau 6 (bachelor) aan de verkrijging van de competenties wordt gewerkt. Dit leidt natuurlijk uitzondering in gevallen waarbij een accountant een praktisch toepasbare training volgt zoals bijvoorbeeld een training in de toepassing van een spreadsheet-programma.

Het formuleren van leerdoelen vergt enige inspanning: het is belangrijk dat deze zo concreet mogelijk worden geformuleerd. Zo kan een accountant beslissen welke leeractiviteit(en) hij wil ondernemen om aan het leerdoel te werken, en zo kan de accountant – na afronding van de leeractiviteit – bepalen of de leerdoelen zijn behaald.

Vervolgens worden in het PE-portfolio de te verrichten PE-activiteiten vermeld (onderdeel c). De verwachting is dat dit relatief eenvoudig is nadat de leerdoelen eenmaal zijn geformuleerd.

Het volgende onderdeel (onderdeel d) heeft betrekking op een opsomming van de verrichte PE-activiteiten.

Ten slotte wordt van de accountant een vastlegging van de behaalde leerresultaten verwacht.

Derde lid

De verplichting om de behaalde leerresultaten vast te leggen in het PE-portfolio (tweede lid, onderdeel b, ten tweede) is met dit lid nader ingevuld. Uit de vastlegging moet een reflectie op de verrichte PE-activiteiten blijken. Daarbij gaat het in de kern om de beantwoording van de vraag wat er in de beroepsuitoefening concreet is veranderd of verbeterd na de verworven of aangescherpte kennis, vaardigheid of houding. Het derde lid vraagt daarom van een accountant om in het PE-portfolio de overwegingen vast te leggen over de verkregen vaktechnische kennis, vaardigheid of houding, de concrete toepassing daarvan in de beroepsuitoefening van de accountant en een waardering van de toepasbaarheid van de verkregen vaktechnische kennis, vaardigheid of houding.

Bij de formulering van dit lid is zo veel mogelijk aangesloten bij de zogeheten STARR-methodiek. Met die methode wordt aan de hand van een situatie (S), de taak (T) weergegeven met de actie (A) die daarbij is verricht op basis waarvan een resultaat (R) en een reflectie (R) wordt weergegeven. Deze methode helpt bij het inzichtelijk krijgen van verworven competenties en de wijze waarop deze gehanteerd worden in beroepssituaties. Dit wordt nader uitgewerkt in de handleiding bij de nieuwe PE-systematiek.

Toelichting bij artikel 4

Dit artikel bevat in de eerste plaats de bewaarplicht van de PE-portfolio's van een accountant. Van de accountant wordt gevraagd om zijn PE-portfolio's gedurende zes jaren te bewaren. Met deze bewaartermijn sluiten wij aan bij de termijn waarbij accountantspraktijken in de regel voor een kwaliteitstoetsing worden bezocht. Tijdens de kwaliteitstoetsing kan door de toetsers worden vastgesteld of het PE-portfolio beschikbaar is in overeenstemming met hetgeen de accountant met de 'compliance button' heeft bevestigd. Mocht onverhoopt blijken dat die bevestiging niet in overeenstemming is met hetgeen de toetsers aantreffen, dan kan op dat moment de indiening van een tuchtklacht gepast zijn. Het is daarbij dus niet noodzakelijk om aan te sluiten bij de verjaringstermijn van tien jaar zoals die naar verwachting zal gaan gelden voor het tuchtrecht. Voor de indiening van een tuchtklacht is dan immers nog voldoende tijd beschikbaar. Voor accountants die niet door de NBA voor een kwaliteitstoetsing worden bezocht, geldt dat de NBA bij wijze van deelwaarneming portfolio's op kan vragen. Voor deze situaties achten wij een bewaartermijn van zes jaar ook voldoende.

Verder bevat dit artikel de verplichting van de accountant om aan het bestuur de gegevens en inlichtingen te verstrekken die nodig zijn om een beoordeling van het portfolio uit te kunnen voeren. Dit houdt tevens in dat een accountant vragen beantwoordt die nodig zijn om deze beoordeling uit te kunnen voeren.

Ten slotte verlangt dit artikel van accountants dat zij jaarlijks door middel van de zogeheten 'compliance button' (vergelijkbaar met de verklaring omtrent de beroepseed) bevestigen dat zij een PE-portfolio hebben opgesteld en uitgevoerd. De accountant geeft die bevestiging uiterlijk op 31 januari met betrekking tot het voorafgaande kalenderjaar.

In het geval een vrijstelling is toegekend vanwege een afwijkend boekjaar of een afwijkende HRM-cyclus, heeft de verklaring die uiterlijk op 31 januari van een jaar wordt gegeven met de 'compliance button', noodzakelijk slechts betrekking op het PE-portfolio dat eerder in het voorafgaande kalenderjaar is afgerond.

Toelichting bij artikel 5

Het bestuur kan het PE-portfolio van een accountant inhoudelijk beoordelen. Het bestuur zal daarvoor jaarlijks PE-portfolio's opvragen van accountants. Naar voorbeeld van het Schotse instituut vindt daarnaast het opvragen plaats op basis van een risicoanalyse. Deelwaarnemingen van de NBA op basis van een risicoanalyse kunnen langs de inhoudelijke lijn (welke werkzaamheden) maar ook langs doelgroep (welke accountants) plaatsvinden. De inhoudelijke beoordeling van de opgevraagde PE-portfolio's wordt uitgevoerd door het bureau van de NBA. Als dat nodig is, dan worden voor de beoordeling de ledengroepen of het Adviescollege Beroepsreglementering geraadpleegd.

De inhoudelijke beoordeling van een portfolio zal niet aan de orde komen bij de kwaliteitstoetsing van een accountantspraktijk. Voor een goede inhoudelijke beoordeling van het PE-portfolio moet namelijk ook tijd worden gestoken in een opleidingskundige beoordeling. Wij vinden dat daarvoor geen plaats is bij de kwaliteitstoetsing van een accountantspraktijk. Wel zullen wij toetsers vragen om vast te stellen of de accountants die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan de getoetste accountantspraktijk het portfolio beschikbaar hebben (zie de toelichting op artikel 4).

Een beoordeling kan plaatsvinden op het moment waarop het PE-portfolio zich nog in de fase van de voorgenomen activiteiten bevindt. Een portfolio kan dan lopende het kalenderjaar nog door middel van instructies worden aangepast. Een beoordeling kan ook achteraf plaatsvinden. Een beoordeling kan dan mogelijk leiden tot instructies die eruit bestaan dat een accountant in een volgend kalenderjaar een extra PE-inspanning levert en dit vastlegt in het desbetreffende PE-portfolio.

Bij de beoordeling wordt in de eerste plaats overwogen of de accountant met de uitvoering van het portfolio in voldoende mate een bijdrage levert of heeft geleverd aan de naleving van de vakbekwaamheidseis van artikel 12 van de VGBA. Het antwoord op de vraag wanneer met een PE-portfolio 'in voldoende mate' is bijgedragen aan de naleving van artikel 12 van de VGBA is niet goed in concrete criteria te vangen. Zeker is dat de vraag onder de oude PE-regelgeving veel eenvoudiger te beantwoorden was. Het ging er toen immers alleen maar om of voldoende PE-activiteiten waren verricht, gemeten in bestede uren. Helemaal ongreepbaar zijn de criteria echter ook weer niet. Het zal immers duidelijk zijn dat een openbaar accountant die meent dat hij artikel 12 van de VGBA naleeft door in een kalenderjaar uitsluitend een opleiding tot leerinstructeur te volgen, niet heeft voldaan aan de eerste toets die op grond van artikel 5, eerste lid van deze nadere voorschriften wordt uitgevoerd. Anderzijds voldoet een accountant die in een kalenderjaar begint aan de specialisatieopleiding jaarrekeningenrecht, met zijn portfolio wel aan de eerste toets.

In de tweede plaats wordt beoordeeld of het portfolio de informatie bevat die hij volgens artikel 3, tweede lid moet bevatten.

Een beoordeling kan slechts twee uitkomsten hebben: het portfolio voldoet of het portfolio is voor verbetering vatbaar. Is het laatste het geval, dan kan het bestuur aan de accountant instructies geven. Die instructies kunnen betrekking hebben op de informatie die het PE-portfolio bevat maar ook op de inspanningen die een accountant zich op het gebied van zijn PE-activiteiten moet getroosten. Een accountant is verplicht om de gegeven instructies op te volgen. Doet hij dat niet, dan kunnen wij de indiening van een tuchtklacht in overweging nemen. Wij hebben er bewust voor gekozen om in deze nadere voorschriften niet op te nemen dat een portfolio ook geheel niet kan voldoen. Een dergelijk oordeel zou namelijk suggereren dat wij onmiddellijk een tuchtklacht in zouden dienen en dat vinden wij niet passend. Voordat wij overgaan tot de indiening van een tuchtklacht, willen wij een accountant eerst de mogelijkheid bieden om het portfolio op orde te brengen.

Toelichting bij artikel 6

In dit artikel is geregeld dat het bestuur een of meer verplichte onderwerpen kan vaststellen. Het verplichte onderwerp kan voor alle of voor een deel van de accountants worden vastgesteld. Een onderwerp kan bijvoorbeeld ook vastgesteld worden voor nieuwe leden, leden die zich opnieuw hebben ingeschreven of leden die lange tijd als accountant in business werkzaam zijn geweest en van ledengroep wijzigen.

Toelichting bij artikel 7

Met de invoering van deze nadere voorschriften komt de regeling voor de accreditatie van erkende onderwijsinstellingen te vervallen, zij het dat de regeling in de overgangperiode nog wel van toepassing blijft. Voor de kennisgebieden of onderwerpen die op grond van artikel 6 worden vastgesteld, blijft wel een erkenningsregeling van toepassing.

Toelichting bij artikel 8

In dit artikel is een algemene vrijstellings- en ontheffingsbevoegdheid opgenomen. Deze verschilt niet van de regeling zoals die gold onder de Nadere voorschriften permanente educatie die tot 1 januari 2019 golden. Bijzondere ontheffingsbepalingen zullen worden opgenomen in een beleidsregel.

Het bestuur kan vrijstelling verlenen met betrekking tot de artikelen 3, 4 en 6 van de NVPE 2019. Bij een vrijstellingsbesluit wordt een uitzondering op een bij verordening of nadere voorschriften geregelde verplichting gemaakt voor een categorie van gevallen.

In het tweede lid wordt de bevoegdheid van het bestuur geregeld om ontheffing te verlenen. Het bestuur kan ontheffing verlenen met betrekking tot de artikelen 3, 4 en 6 van de NVPE 2019. Bij een ontheffingsbesluit wordt een uitzondering op een bij verordening of nadere voorschriften geregelde verplichting gemaakt voor een individuele accountant.

Een vrijstelling van het bepaalde in artikel 3 kan onder andere betrekking hebben op het uitgangspunt dat een PE-portfolio betrekking heeft op een volledig kalenderjaar. Voor zo'n vrijstelling kan aanleiding zijn als een accountantseenheid een boekjaar of HRM-cyclus toepast die afwijkt van het kalenderjaar. Een accountantseenheid kan dan verzoeken om voor de daar werkzame of de daaraan verbonden accountants een andere cyclus van twaalf maanden te hanteren. Bij de verlening van zo'n vrijstelling zal in elk geval als voorwaarde worden gesteld dat binnen drie maanden na de aanvang van de cyclus een plan van aanpak wordt vastgelegd (artikel 3, tweede lid, onderdeel a, eerste tot en met het derde gedachteteken) en binnen een maand na de afronding van de cyclus reflecteert op de verrichte PE-activiteiten (artikel 3, tweede lid, onderdeel b, eerste en tweede gedachteteken).

Toelichting bij artikel 9

Wat onmiddellijk opvalt, is de complexe vormgeving van dit artikel. De reden daarvoor lichten wij verderop toe. Belangrijk is dat de strekking van de eerste drie leden van dit artikel schematisch als volgt kan worden weergegeven.

Toepassing van de Nadere voorschriften permanente educatie 2019 vanaf:	
1 januari 2019:	Accountants werkzaam bij*: - de advisory-tak van EY, KPMG, Deloitte of PwC - de Belastingdienst

1 januari 2020:	Accountants werkzaam: - bij oob-vergunninghouders - overige intern en overheidsaccountants
1 januari 2021:	Alle andere accountants waaronder dan ook de accountants in business

* In dit schema wordt onder 'werkzaam bij' tevens 'verbonden aan' verstaan.

De reden dat deze nadere voorschriften gefaseerd worden ingevoerd, is dat het gaat om een ingrijpende wijziging van de manier waarop accountants hun vakbekwaamheid op peil moeten houden. Een gefaseerde invoering draagt bij aan een zo soepel mogelijke invoering van dit nieuwe systeem. Het gaat er daarbij ook in het bijzonder om dat de gefaseerde invoering onder andere de kleinere kantoren de gelegenheid biedt om zich langer op de invoering van de nieuwe systematiek voor te bereiden. Om die reden wordt gestart met de groepen van accountants waarvoor de invoering relatief eenvoudig is en voldoende doorlooptijd ontstaat voor het informeren en begeleiden van groepen waarvoor de invoering ingrijpend is. Daarom is bepaald dat deze nadere voorschriften als eerste van toepassing worden op de accountants die werken bij de *advisory*-tak van Deloitte, EY, KPMG of PwC en de accountants die werkzaam zijn bij de Belastingdienst. Dat is een relatief beperkte groep van accountants waarbij de NBA kan communiceren met een kleine groep van contactpersonen. Met de genoemde organisaties moeten concrete afspraken worden gemaakt over de accountants op wie deze nadere voorschriften vanaf 1 januari 2019 en 1 januari 2020 van toepassing worden. Daarvoor is het vierde lid van dit artikel bedoeld.

Het gebruik van de term 'advisory' is er tevens de oorzaak van dat de redactie van dit artikel maar moeilijk te doorgronden is. Een definitie van 'advisory' is namelijk nagenoeg onmogelijk te geven nu daaronder een veelheid van vennootschappen valt die in de Deloitte, EY, KPMG of PwC-organisatie zijn opgenomen. Daarom is gekozen voor de - zij het gecompliceerde - omgekeerde route: de hoofdregel is dat deze nadere voorschriften op 1 januari 2019 op de accountant van toepassing zijn tenzij uit het eerste of tweede lid een uitzondering blijkt. Met het derde lid wordt tot uitdrukking gebracht dat op de daar genoemde accountants de uitzonderingen niet van toepassing zijn en voor hen dus de hoofdregel geldt – toepassing van deze nadere voorschriften met ingang van 1 januari 2019.

Ten aanzien van de accountants die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een oob-vergunninghouder – op wie deze nadere voorschriften op 1 januari 2020 van toepassing worden – geldt nog dat daaronder ook de accountants vallen die wel werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan oob-vergunninghouders maar zich niet bezighouden met de uitvoering van wettelijke controles. Het criterium voor deze groep is enkel 'het werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan'. De daadwerkelijk uitgevoerde werkzaamheden zijn voor de toepassing van dit overgangsrecht niet van belang.

Toelichting bij artikel 10

Dit artikel is voornamelijk bedoeld om te bewerkstelligen dat ondanks de gefaseerde invoering van deze nadere voorschriften, op de accountants die binnen één entiteit werkzaam zijn zo veel mogelijk hetzelfde PE-regime van toepassing is. Dat geldt bijvoorbeeld voor het geval waarin een accountant die op 1 januari 2019 staat ingeschreven als accountant in business op 1 februari 2019 bij de *advisory* tak van EY, Deloitte, KPMG of PwC gaat werken en dan voor de PE 'uit de pas loopt' met collega's.

Dit artikel biedt de mogelijkheid om dat recht te trekken. Ook het omgekeerde kan leiden tot toepassing van dit artikel: een pas afgestudeerde accountant treedt op 1 januari 2019 in dienst bij een accountantskantoor. Dat zou inhouden dat op deze accountant gelijk het nieuwe regime van toepassing is, terwijl op de collega's nog tot 1 januari 2021 het oude regime van toepassing is. In een dergelijk geval kan het bestuur besluiten dat op de net afgestuurde accountant nog tot 1 januari 2021 het oude PE-regime van toepassing blijft. Dit

artikel is verder bedoeld voor de gevallen waarin de onverkorte toepassing van artikel 9 tot gevolgen leidt die bij het opstellen van deze nadere voorschriften niet zijn voorzien.

Toelichting bij artikel 11

Met het eerste lid wordt tot uitdrukking gebracht dat erkenningen die voor 1 januari 2019 zijn verleend, hun gelding na die datum behouden met inachtneming van de voorwaarden en beperkingen waaronder de erkenning is verleend, waaronder de geldigheidsduur van de erkenning. Het tweede lid brengt tot uitdrukking dat de regeling op basis waarvan een PE-instelling om een erkenning kan vragen, tot 1 januari 2021 van kracht blijft.

Deze bepalingen zijn ook noodzakelijk, omdat tot 1 januari 2021 de bepaling van kracht blijft waarmee op openbaar accountants de verplichting rust om elk kalenderjaar ten minste twintig uur te besteden aan cursussen die door erkende PE-instellingen worden aangeboden. Dat geldt tot 1 januari 2020 eveneens voor intern en overheidsaccountants die niet bij de Belastingdienst werken.

Toelichting bij artikel 12

Met dit artikel worden de oude nadere voorschriften ingetrokken. Dat doet er echter niet aan af dat deze op grond van artikel 9 nog wel tot 1 januari 2021 hun werking gedeeltelijk blijven behouden.

Toelichting bij artikel 13

Dit artikel bepaalt dat deze nadere voorschriften op 1 januari 2019 in werking treden. Verder bevat dit artikel de titel waarmee deze regeling wordt aangehaald (citeertitel).

Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt

Opschrift

Paragraaf 1 Algemene bepalingen

Paragraaf 2 Onmiddellijk melden

Paragraaf 3 Relevante niet-naleving bij de eigen organisatie

Paragraaf 4 Relevante niet-naleving bij de cliënt

Paragraaf 5 Slotbepalingen

Opschrift

Het bestuur van de Koninklijke Nederlandse beroepsorganisatie van accountants;

Gelet op artikel 24 van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants;

Overwegende dat accountants moeten reageren als ze een professionele dienst uitvoeren voor de eigen organisatie of voor de cliënt en zich bewust worden van informatie die erop wijst dat bij die eigen organisatie of bij die cliënt wet- en regelgeving niet wordt nageleefd, mogelijk niet wordt nageleefd of dreigt niet te worden nageleefd;

Overwegende dat de fundamentele beginselen uit de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants nadere invulling behoeven, zodat duidelijk is wat in deze situatie van accountants wordt verwacht;

Gehoord de leden;

Stelt de volgende nadere voorschriften vast:

Paragraaf 1 Algemene bepalingen

Artikel 1

In deze nadere voorschriften wordt verstaan onder: (Zie T1)

- *aanzienlijke schade*: ernstige nadelige gevolgen voor de eigen organisatie of voor de cliënt, de daarbij werkzame of daaraan verbonden personen, beleggers, schuldeisers, andere belanghebbenden of voor de maatschappij;
- *accountant van een groepsonderdeel*: accountant van een groepsonderdeel als bedoeld in de begrippenlijst van de NV COS;
- *bevoegde instantie*: autoriteit die bij of krachtens wet is aangewezen om een relevante niet-naleving te onderzoeken;
- *cliënt*: externe opdrachtgever van een professionele dienst waarbij geen gezagsverhouding bestaat tussen de accountant en de opdrachtgever;
- *controleopdracht*: opdracht tot controle van financiële overzichten;
- *eigen organisatie*: organisatie waarbij een accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
- *eindverantwoordelijke accountant*: eindverantwoordelijke accountant als bedoeld in artikel 1 van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen;
- *groepscontrole*: groepscontrole als bedoeld in de begrippenlijst van de NV COS;
- *groepsonderdeel*: groepsonderdeel als bedoeld in de begrippenlijst van de NV COS;
- *management*: management als bedoeld in de begrippenlijst van de NV COS;
- *met governance belaste personen*: de met governance belaste personen als bedoeld in de begrippenlijst van de NV COS;
- *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 misdadingen die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de eigen organisatie of van de cliënt;
- *NV COS*: Nadere voorschriften controle- en overige standaarden;
- *opdrachtteam op groepsniveau*: opdrachtteam op groepsniveau als bedoeld in de begrippenlijst van de NV COS;

- *professionele dienst*: professionele dienst als bedoeld in artikel 1 van de VGBA;
- *relevante niet-naleving*: geïdentificeerde, mogelijke of dreigende niet-naleving van wet- en regelgeving als bedoeld in artikel 2;
- *senior-positie*: positie van waaruit een accountant besluiten kan nemen met betrekking tot het verwerven, inzetten en beheersen van de personele, financiële, technische, materiële en immateriële middelen van de eigen organisatie of op die besluiten significante invloed kan uitoefenen;
- *VGBA*: Verordening gedrags- en beroepsregels accountants.

Artikel 2

Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op iedere accountant die een professionele dienst uitvoert voor de eigen organisatie of voor de cliënt en zich bewust wordt van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij deze eigen organisatie of bij deze cliënt van wet- en regelgeving die:

- a in het algemeen geacht wordt van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn; of
- b 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:
 - i de operationele aspecten van een eigen organisatie of van een cliënt;
 - ii de mogelijkheid van een eigen organisatie of van een cliënt om de activiteiten voort te zetten; of
 - iii het voorkomen van sancties van materieel belang. (Zie T2)

Artikel 3

De accountant die zich bewust wordt van informatie die wijst op een relevante niet-naleving: (Zie T3)

- a verkrijgt voor zover redelijkerwijs mogelijk in zijn positie inzicht in de aard, omstandigheden en in de mogelijke gevolgen van de relevante niet-naleving; en
- b gaat na hoe hij op de relevante niet-naleving moet reageren.

Artikel 4

- 1 De paragrafen 2 tot en met 4 zijn niet van toepassing op een relevante niet-naleving die duidelijk onbetekend is. (Zie T4, lid 1)
- 2 De paragrafen 3 en 4 zijn niet van toepassing op de accountant die er redelijkerwijs op mag vertrouwen dat een andere accountant passend heeft gereageerd of passend reageert op de relevante niet-naleving. (Zie T4, lid 2)
- 3 Een plicht om iemand te informeren als bedoeld in de artikelen 7, 9, 11 en 12 tot en met 16, is niet van toepassing voor zover een wettelijk voorschrift of zwaarwegende belangen zich ertegen verzetten dat de accountant die persoon informeert. (Zie T4, lid 3)

Artikel 5

- 1 De accountant kan op de relevante niet-naleving reageren volgens een door de eigen organisatie of door de cliënt opgestelde procedure als:
 - a hij er redelijkerwijs op mag vertrouwen dat deze procedure toereikend is; en
 - b dit mogelijk is onder andere wet- en regelgeving die bepaalt hoe de accountant op deze relevante niet-naleving moet reageren.
- 2 De accountant die volgens een procedure van de eigen organisatie of van de cliënt reageert, hoeft de paragrafen 3 en 4 niet toe te passen. (Zie T5)

Paragraaf 2 Onmiddellijk melden

Artikel 6

- 1 De accountant meldt de relevante niet-naleving onmiddellijk aan een bevoegde instantie, als direct handelen door de bevoegde instantie noodzakelijk lijkt om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken.

- 2 Het eerste lid is niet van toepassing, als de accountant weet dat een andere accountant deze melding heeft gedaan. (Zie T6)

Paragraaf 3 Relevante niet-naleving bij de eigen organisatie

Artikel 7

- 1 De accountant bespreekt de relevante niet-naleving bij de eigen organisatie met zijn direct leidinggevende.
- 2 De accountant bespreekt de relevante niet-naleving bij de eigen organisatie met een persoon op het eerstvolgende gezagsniveau die niet betrokken lijkt als:
 - a zwaarwegende belangen zich ertegen verzetten dat hij de relevante niet-naleving met zijn direct leidinggevende bespreekt;
 - b hij de relevante niet-naleving met zijn direct leidinggevende heeft besproken en hij vermoedt dat die bij de relevante niet-naleving is betrokken.
- 3 De accountant in een senior-positie zorgt er daarnaast voor dat de relevante niet-naleving bij de eigen organisatie met het management en met de met governance belaste personen wordt besproken. (zie T7)

Artikel 8

De accountant in een senior-positie neemt zo spoedig mogelijk vanuit zijn positie redelijkerwijs te nemen maatregelen die:

- a een dreigende niet-naleving bij de eigen organisatie voorkomen;
- b de gevolgen van een niet-naleving bij de eigen organisatie zoveel mogelijk wegnemen;
- c voorzien in een melding van de relevante niet-naleving bij de eigen organisatie aan de bevoegde instantie, als de eigen organisatie bij of krachtens wet daartoe verplicht is; of
- d herhaling van de relevante niet-naleving bij de eigen organisatie voorkomen. (Zie T8)

Artikel 9

De accountant in een senior-positie informeert eindverantwoordelijke accountants van buiten de eigen organisatie over de relevante niet-naleving bij de eigen organisatie, als hij weet dat:

- a zij bij zijn eigen organisatie een opdracht uitvoeren waarvoor het van belang is hiervan op de hoogte te zijn; en
- b de eigen organisatie hen niet heeft geïnformeerd en hij verwacht dat deze hen niet op tijd informeert. (Zie T9)

Artikel 10

- 1 De accountant in een senior-positie beoordeelt of de eigen organisatie passend heeft gereageerd of passend reageert op de relevante niet-naleving.
- 2 In zijn beoordeling betreft de accountant in elk geval of:
 - a de relevante niet-naleving toereikend is onderzocht of wordt onderzocht;
 - b tijdig is of wordt gereageerd;
 - c maatregelen zijn of worden genomen om een dreigende niet-naleving te voorkomen;
 - d de relevante niet-naleving is of wordt gemeld aan de bevoegde instantie, als de eigen organisatie bij of krachtens wet daartoe verplicht is;
 - e maatregelen zijn of worden genomen om de gevolgen van de niet-naleving zoveel mogelijk weg te nemen;
 - f maatregelen zijn of worden genomen om herhaling te voorkomen. (Zie T10)

Artikel 11

- 1 De accountant in een senior-positie beoordeelt of hij nog maatregelen in het algemeen belang moet nemen naast de maatregelen die hij volgens de artikelen 7 tot en met 10 heeft genomen.

- 2 De accountant in een senior-positie die oordeelt dat hij maatregelen in het algemeen belang moet nemen, neemt deze.
- 3 De accountant in een senior-positie die als maatregel de relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie gaat melden, informeert vooraf de eigen organisatie hierover. (Zie T11)

Paragraaf 4 Relevante niet-naleving bij de cliënt

Artikel 12

- 1 De accountant bespreekt de relevante niet-naleving bij de cliënt met:
 - a zijn opdrachtgever; en
 - b indien passend, het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau of met de met governance belaste personen van de cliënt.
- 2 De accountant kan de relevante niet-naleving met de interne auditfunctie van de cliënt bespreken, voor zover hij dit in de omstandigheden passend vindt. (Zie T12)

Artikel 13

- 1 De accountant dringt bij zijn opdrachtgever en indien passend bij het management of bij de met governance belaste personen van de cliënt aan om zo spoedig mogelijk maatregelen te nemen die:
 - a een dreigende niet-naleving bij de cliënt voorkomen;
 - b de gevolgen van een niet-naleving bij de cliënt zoveel mogelijk wegnemen;
 - c voorzien in een melding van de relevante niet-naleving bij de cliënt aan de bevoegde instantie, als de cliënt bij of krachtens wet daartoe verplicht is; of
 - d herhaling van de relevante niet-naleving bij de cliënt voorkomen.
- 2 De accountant die oordeelt dat zijn opdrachtgever, het management of de met governance belaste personen hun verplichtingen bij of krachtens wet onvoldoende onderkennen, adviseert hen deskundige bijstand in te schakelen. (Zie T13)

Artikel 14

De accountant informeert eindverantwoordelijke accountants van buiten de cliënt over de relevante niet-naleving bij de cliënt, als hij weet dat:

- a zij bij de cliënt een opdracht uitvoeren waarvoor het van belang is hiervan op de hoogte te zijn; en
- b de cliënt hen niet heeft geïnformeerd en hij verwacht dat deze hen niet op tijd informeert. (Zie T14)

Artikel 15

- 1 De accountant van een groepsonderdeel informeert het opdrachtteam op groepsniveau over de relevante niet-naleving bij zijn groepsonderdeel.
- 2 Een accountant die lid is van het opdrachtteam op groepsniveau informeert de accountant van een groepsonderdeel over de relevante niet-naleving, als deze informatie van belang is voor de werkzaamheden voor de groepscontrole bij dat groepsonderdeel.
- 3 Een accountant die lid is van het opdrachtteam op groepsniveau informeert eindverantwoordelijke accountants die een controleopdracht uitvoeren bij een groepsonderdeel over de relevante niet-naleving als:
 - a bij dat groepsonderdeel werkzaamheden worden uitgevoerd voor de groepscontrole; en
 - b hij weet dat zij bij dat groepsonderdeel een andere controleopdracht uitvoeren waarvoor het van belang is hiervan op de hoogte te zijn. (Zie T15)

Artikel 16

- 1 Een accountant beoordeelt of hij nog maatregelen in het algemeen belang moet nemen naast de maatregelen die hij volgens de artikelen 12 tot en met 15 heeft genomen.

- 2 Ter onderbouwing van zijn beoordeling in het eerste lid gaat de accountant met een controleopdracht na of de cliënt passend heeft gereageerd of passend reageert op de relevante niet-naleving. Hij betreft hierbij in elk geval of:
 - a de relevante niet-naleving toereikend is onderzocht of wordt onderzocht;
 - b tijdig is of wordt gereageerd;
 - c maatregelen zijn of worden genomen om een dreigende niet-naleving te voorkomen;
 - d de relevante niet-naleving is of wordt gemeld aan de bevoegde instantie, als de cliënt bij of krachtens wet daartoe verplicht is;
 - e maatregelen zijn of worden genomen om de gevolgen van de niet-naleving zoveel mogelijk weg te nemen;
 - f maatregelen zijn of worden genomen om herhaling te voorkomen.
- 3 De accountant die oordeelt dat hij maatregelen in het algemeen belang moet nemen, neemt deze.
- 4 De accountant die als maatregel de relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie gaat melden, informeert vooraf de cliënt hierover. (Zie T16)

Paragraaf 5 Slotbepalingen

Artikel 17

Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op:

- a een relevante niet-naleving die gedeeltelijk of geheel plaatsvindt op of na 1 januari 2019;
- b een relevante niet-naleving die plaatsvond vóór 1 januari 2019 waarvan een accountant zich bewust wordt op of na 1 januari 2019 en die van belang is voor een professionele dienst die hij op of na 1 januari 2019 uitvoert;
- c een relevante niet-naleving die plaatsvond vóór 1 januari 2019 waarvan een accountant zich bewust wordt vóór 1 januari 2019 en het proces van reageren op 31 maart 2019 nog niet is afgerond. (Zie T17)

Artikel 18

Deze nadere voorschriften worden aangehaald als: Nadere voorschriften NOCLAR, bij afkorting NV NO-CLAR. (Zie T18)

Artikel 19

Deze nadere voorschriften treden in werking op 1 januari 2019.

Regelgeving-technische informatie

Betreft	Artikel	Besluit	Goedkeuring	Bekendmaking	Inwerkingtreding
Nieuwe regeling		4-12-2018	N.v.t.	Stcrt. 2018, 67999	1-1-2019

Toelichting behorende bij de Nadere voorschriften NOCLAR

Status

Leeswijzer

Algemeen deel

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

Artikelsgewijs deel

- Paragraaf 1 Algemene bepalingen*
- Paragraaf 2 Onmiddellijk melden*
- Paragraaf 3 Relevante niet-naleving bij de eigen organisatie*
- Paragraaf 4 Relevante niet-naleving bij de cliënt*
- Paragraaf 5 Slotbepalingen*

Status

De Toelichting behorende bij de Nadere voorschriften NOCLAR heeft niet de status van regelgeving. Deze toelichting heeft betrekking op NV NOCLAR van 23 november 2018 en geldt per 1 januari 2019.

Leeswijzer

Deze toelichting bij de NV NOCLAR bestaat uit een algemeen deel en een artikelsgewijs deel.

Het algemeen deel bestaat uit de volgende paragrafen:

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

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

Algemeen deel

1 Inleiding

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

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

2 Een overzicht van de NV NOCLAR

Wie moeten de NV NOCLAR toepassen in welke situaties?

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

- accountants voeren voor de eigen organisatie of voor de cliënt een *professionele dienst*¹ uit;
- ze worden zich bewust van informatie die op een relevante niet-naleving wijst;

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

- het gaat om een relevante niet-naleving *bij de eigen organisatie of bij de cliënt*;
- het gaat om een relevante niet-naleving van *wet- en regelgeving die in artikel 2 is beschreven*.

Opmerkingen:

Wat betekent 'zich bewust worden van informatie'?

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

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

Wat betekent 'relevante niet-naleving'?

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

- Geïdentificeerde niet-naleving: in situaties waarin een accountant er niet aan twijfelt dat wet- en regelgeving niet wordt nageleefd;
- Mogelijke niet-naleving: in situaties waarin het kan zijn dat wet- en regelgeving niet wordt nageleefd;
- Dreigende niet-naleving: in situaties waarin het dreigt dat wet- en regelgeving niet wordt nageleefd.

Vanaf welk moment passen accountants de NV NOCLAR toe?

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

Situaties waar de NV NOCLAR niet gelden

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

Voorbeelden:

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

- Een accountant is in zijn privéleven klant van een schilder. Als klant hoort hij dat de schilder zich ook zwart wil laten betalen voor zijn klus bij de accountant. De accountant geeft de opdracht om te schilderen maar betaalt hem gewoon wit;

- Een accountant is lid van een voetbalvereniging. Hij heeft bij de vereniging geen functie die ertoe leidt dat hij een professionele dienst uitvoert. De vereniging heeft een trainer in dienst. De accountant vermoedt dat de vereniging de trainer contant betaalt zonder dat zij loonheffing inhoudt;
- Een accountant voert namens zijn cliënt een due diligence-onderzoek uit bij een andere onderneming. Daar ziet hij een relevante niet-naleving. Hij reageert niet volgens de NV NOCLAR. Die andere onderneming is namelijk niet zijn cliënt. Wel stemt hij daar de feiten mee af (hoor en wederhoor). Dat is onderdeel van de due diligence-opdracht. Normaal gesproken informeert de accountant in dit soort situaties ook de cliënt.

Let op!

De NV NOCLAR leggen uit hoe accountants omgaan met 'hun' fundamentele beginselen uit de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA). In de situatie dat ze een professionele dienst uitvoeren en er een relevante niet-naleving is bij de eigen organisatie of bij de cliënt. Als een ander wet- en regelgeving niet naleeft, dan kan dat een bedreiging zijn volgens de VGBA voor het naleven van de fundamentele beginselen. U kunt hier meer over lezen in paragraaf 4 van deze toelichting. De fundamentele beginselen gelden met name bij het uitvoeren van een professionele dienst. Alleen professionaliteit geldt ook als accountants geen professionele dienst uitvoeren. Zou een accountant op basis van zijn professionaliteit vinden dat hij op een niet-naleving moet reageren waar hij geen professionele dienst uitvoert? Dan reageert hij volgens de VGBA. In deze situatie gelden de NV NOCLAR namelijk niet. De NV NOCLAR kunnen hem wel helpen bij het bepalen van de maatregelen tegen deze bedreiging. Het kan dat hij zich dan afvraagt of hij een ander over de niet-naleving mag informeren. In deze situatie gelden de uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht in de NV NOCLAR niet direct². Maar in een aantal gevallen geeft de VGBA daar wel ruimte voor.

Welke stappen moeten accountants volgens de NV NOCLAR nemen?

In grote lijnen nemen accountants de volgende stappen:

	Stappen	Art. in NV NOCLAR
1	<i>Inzicht krijgen</i>	3
	Accountants gaan onderzoek doen om een beter beeld van de situatie te krijgen. Dit doen ze om: - zo veel mogelijk te kunnen inschatten of er echt wat mis is; en - te beoordelen of ze op dit moment meer moeten doen en zo ja wat.	
2	<i>Bespreken</i>	7 en 12
	Accountants bespreken de relevante niet-naleving met de eigen organisatie of met de cliënt.	
3	<i>Aandringen op maatregelen door de eigen organisatie of door de cliënt</i>	
	- <i>Eigen organisatie:</i> Accountants nemen zelf maatregelen of dringen binnen eigen organisatie op maatregelen aan - <i>Cliënt:</i> Accountants dringen bij de cliënt op maatregelen aan.	8 13

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

4	<i>Beoordelen</i>	10 en 16
	Accountants beoordelen of de eigen organisatie of de cliënt passend heeft gereageerd.	
5	<i>Maatregelen nemen in het algemeen belang</i>	11 en 16
	Accountants beoordelen of ze zelf nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen. Zo ja, dan nemen ze deze ook.	
6	<i>Andere accountants informeren</i>	9, 14 en 15
	Accountants informeren andere accountants over de relevante niet-naleving.	

Let op!

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

Uitzondering op geheimhouding

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

Opmerkingen:

- Het geheim houden van vertrouwelijke informatie volgt uit artikel 16 van de VGBA en voor accountants die een wettelijke controle uitvoeren uit artikel 26 van de Wet toezicht accountantsorganisaties. Volgens enkele artikelen in de NV NOCLAR moeten accountants anderen over een relevante niet-naleving informeren. Als accountants dit volgens de NV NOCLAR doen, handelen ze niet in strijd met hun plicht om vertrouwelijke informatie geheim te houden. De VGBA en het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) geven accountants namelijk in bepaalde situaties een vrijstelling van die plicht. De VGBA geeft een vrijstelling voor situaties waarin een accountant 'bij of krachtens een wettelijk voorschrift' verplicht is om anderen te informeren. Dat is hier het geval. De NV NOCLAR zijn namelijk ook wettelijke voorschriften.³ De tekst van de vrijstelling in het Bta regelt hetzelfde en is in een voetnoot opgenomen;⁴

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

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

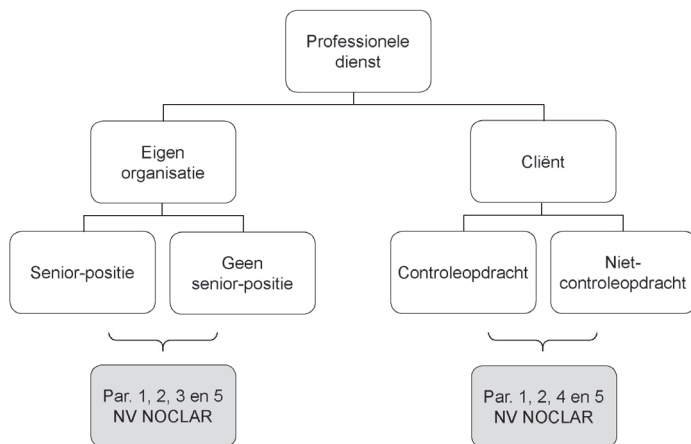
- De wetgever heeft voor sommige meldplichten een vrijwaringsbepaling opgenomen. Regelgeving van de NBA kan geen vrijwaring regelen. Uit de jurisprudentie over wettelijke meldplichten valt het volgende af te leiden. Accountants die te goeder trouw een melding doen bij een bevoegde instantie, handelen niet snel tuchtrechtelijk verwijtbaar en zijn niet snel aansprakelijk voor schade. Ze moeten wel zorgvuldig hebben gehandeld. Accountants die anderen volgens de NV NOCLAR gaan informeren, doen er verstandig aan om net zo te handelen als bij wettelijke meldplichten.

3 De structuur van de NV NOCLAR

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

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

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



Afbeelding 1 De structuur van de NV NOCLAR

Welke regels van de NV NOCLAR gelden precies?

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

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

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

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

Wat is 'bij de eigen organisatie'?

Een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie is bij de organisatie waar de accountant bij werkt⁵. De NV NOCLAR gelden voor alle accountants die een professionele dienst uitvoeren voor de eigen organisatie. Ze gelden dus voor:

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

Opmerking:

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

Wat is 'bij de cliënt'?

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

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

Opmerkingen:

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

Eigen organisatie, cliënt of derde partij?

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

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

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

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

Wat als de situatie niet helemaal duidelijk is?

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

Relevante niet-naleving bij de eigen organisatie?

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

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

Senior-positie:

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

Voorbeelden van accountants in een senior-positie:

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

Relevante niet-naleving bij de cliënt?

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

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

Accountants met een controleopdracht:

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

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

Accountants met een niet-controleopdracht:

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

4 Nadere voorschriften op basis van de VGBA

Titel en achtergrond NV NOCLAR

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

Waarom (aparte) nadere voorschriften?

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

De NV NOCLAR werken de VGBA uit

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

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

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

2 Specifieke maatregelen tegen deze bedreiging

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

3 Zich houden aan de fundamentele beginselen

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

Let op!

Niet alle plichten staan in de NV NOCLAR maar ze gelden wel. Overal waar de NV NOCLAR de VGBA niet verder uitwerken, geldt namelijk gewoon de VGBA. Dit geldt bijvoorbeeld voor de plicht om professionele oordeelsvorming toe te passen en om een vastlegging te maken als de professionele dienst wordt voortge-

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

zet. In de *Toelichting bij de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* kunt u bij de artikelen 20 en 21 meer lezen over het toetsingskader, professionele oordeelsvorming en vastleggen.

Vastleggen volgens de VGBA?

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

Opmerkingen:

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

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

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

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

De NV NOCLAR hebben mogelijk ook tot gevolg dat:

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

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

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

- Ze beoordelen of zij zélf volgens die wet- en regelgeving op een bepaalde manier moeten reageren. Zo beoordelen ze of ze bijvoorbeeld wettelijke meldplichten of andere wettelijke medewerkingsplichten hebben;

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

7 De NV NOCLAR en de NV COS

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

De NV NOCLAR en Standaard 250 van de NV COS

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

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

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

Artikelsgewijs deel

Paragraaf 1 Algemene bepalingen

Toelichting bij artikel 1

Definities en toelichting op definities

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

Tabel 1 Begrippen, definities en toelichting

Begrip	Definitie en toelichting
aanzienlijke schade	- Definitie: 'ernstige nadelige gevolgen voor de eigen organisatie of voor de cliënt, de daarbij werkzame of daaraan verbonden personen, beleggers, schuldeisers, andere belanghebbenden of voor de maatschappij'; - De toelichting op artikel 6 legt dit begrip uit.
accountant van een groepsonderdeel	- Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS; - Definitie: 'een accountant die, op verzoek van het opdrachtteam op groepsniveau, ten behoeve van de groepscontrole werkzaamheden uitvoert met betrekking tot financiële informatie die verband houdt met een groepsonderdeel'.
bevoegde instantie	- Definitie: 'autoriteit die bij of krachtens wet is aangewezen om een relevante niet-naleving te onderzoeken'; - De toelichting op artikel 6 legt dit begrip uit.
cliënt	- Definitie: 'externe opdrachtgever van een professionele dienst waarbij geen gezagsverhouding bestaat tussen de accountant en de opdrachtgever'; - In paragraaf 3 van de toelichting kunt u hier meer over lezen.
controleopdracht	- Definitie: 'opdracht tot controle van financiële overzichten'; - Wettelijke of vrijwillige controle; - Accountants voeren controleopdrachten uit volgens de Standaarden 200-999 van de NV COS; - De NV NOCLAR gebruiken dit begrip alleen in relatie tot een relevante niet-naleving bij de cliënt. In paragraaf 3 van de toelichting kunt u hier meer over lezen.

eigen organisatie	- Definitie: 'organisatie waarbij een accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden'; - De woorden 'werkzaam bij of waaraan hij is verbonden' in de definitie komen uit artikel 5 van de VGBA⁹. Het gaat kort gezegd om de organisatie waar accountants bij werken. De <i>Toelichting bij de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants</i> legt bij artikel 5 uit wat deze woorden precies betekenen; - De eigen organisatie kan bijvoorbeeld een bedrijf, een overheidsinstantie of een stichting zijn; - Openbaar accountants hebben ook een 'eigen organisatie'. Dit is de accountantsorganisatie of het accountantskantoor waar ze bij werken; - In paragraaf 3 van de toelichting kunt u hier meer over lezen.
eindverantwoordelijke accountant	- Dit is de definitie uit de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS); - Definitie: 'accountant die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance- of aan assurance verwante opdracht onder toepassing van de NV COS en de accountantsverklaring ondertekent'.
groepscontrole	- Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS; - Definitie: 'de controle van de financiële overzichten van een groep'.
groepsonderdeel	- Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS; - Definitie: 'een entiteit of zakelijke activiteit waarvoor het management op groepsniveau of op het niveau van een groepsonderdeel financiële informatie opstelt die in de financiële overzichten van de groep moet worden opgenomen'.
management	- Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS; - Definitie: 'de persoon (personen) met de met het dagelijks bestuur verband houdende verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van de activiteiten van de entiteit. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden behoren sommige of alle met governance belaste personen tot het management, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governance-orgaan of een eigenaar bestuurder'.
met governance belaste personen	- Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS; - Definitie: 'de persoon (personen) of organisatie(s), met verantwoordelijkheid voor het uitoefenen van toezicht op de strategische richting van de entiteit en op de verantwoordingsplicht van de entiteit. Deze verantwoordelijkheid omvat het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden kan ook leidinggevend personeel behoren tot de met governance belaste personen, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governance-orgaan van een entiteit in de private of publieke sector of een eigenaar-bestuurder'.

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

niet-naleving	- Definitie: 'opzettelijk of niet-opzettelijk in strijd met de wet- en regelgeving uitvoeren of niet uitvoeren van handelingen begaan door de eigen organisatie of door de cliënt, of door de met governance belaste personen, het management of andere personen werkzaam bij of verbonden aan de eigen organisatie of de cliënt. Onder niet-naleving wordt niet verstaan persoonlijke misdragingen die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de eigen organisatie of van de cliënt'; - In Standaard 250 van de NV COS staat ook een definitie van niet-naleving. Beide definities zijn inhoudelijk gelijk. Alleen de formulering is iets anders. Zo sluit de definitie beter aan op de NV NOCLAR. In deze definitie staat bijvoorbeeld 'de eigen organisatie of de cliënt' in plaats van de 'entiteit' zoals in Standaard 250; - De eigen organisatie of de cliënt handelt door middel van natuurlijke personen. Dat verklaart waarom persoonlijke misdragingen die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de eigen organisatie of van de cliënt, niet onder deze definitie vallen. Accountants hoeven daar niet op te reageren volgens de NV NOCLAR; - Voorbeelden van persoonlijke misdragingen die geen verband houden met de zakelijke activiteiten zijn: • een bewust foutieve aangifte inkomstenbelasting; • het zwart bijklussen naast de werkzaamheden voor de eigen organisatie.
opdrachtteam op groepsniveau	- Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS; - Definitie: 'partners, onder wie de opdrachtpartner op groepsniveau, alsmede staf die de algehele aanpak voor de groepscontrole vaststellen, met de accountants van de groepsonderdelen communiceren, werkzaamheden uitvoeren met betrekking tot het consolidatieproces en de conclusies evalueren die worden getrokken uit de controle-informatie als de basis voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten van de groep'.
professionele dienst	- Dit is de definitie uit de VGBA; - Definitie: 'werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend'; - <i>De Toelichting bij de Verordening gedrags- en beroepsregels accountant</i> schrijft bij artikel 1 over professionele dienst: 'Werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt aangewend zijn in ieder geval het uitvoeren van controle-, beoordelings- en andere assurance-opdrachten, aan assurance verwante opdrachten en overige werkzaamheden op het terrein van financiële verslaglegging, administratieve organisatie, bedrijfseconomie en belastingen [.....]'

relevante niet-naleving	- Definitie: 'geïdentificeerde, mogelijke of dreigende niet-naleving van wet- en regelgeving als bedoeld in artikel 2'; - De NV NOCLAR gelden voor deze drie mogelijke vormen van 'niet houden aan wet- en regelgeving'. De NV NOCLAR gebruiken 'relevante niet-naleving' als overkoepelend begrip wanneer van alle drie vormen sprake kan zijn. 'Relevante' bedoelt niet de mate van invloed van een niet-naleving aan te geven; - In welke situaties is sprake van een geïdentificeerde, mogelijke of dreigende niet-naleving? • <i>Geïdentificeerde</i> niet-naleving: In situaties waarin een accountant er niet aan twijfelt dat wet- en regelgeving niet wordt nageleefd; • <i>Mogelijke</i> niet-naleving: In situaties waarin het 'kan zijn' dat wet- en regelgeving niet wordt nageleefd; • <i>Dreigende</i> niet-naleving: In situaties waarin het 'dreigt' dat wet- en regelgeving niet wordt nageleefd.
senior-positie	- Definitie: 'positie van waaruit een accountant besluiten kan nemen met betrekking tot het verwerven, inzetten en beheersen van de personele, financiële, technische, materiële en immateriële middelen van de eigen organisatie of op die besluiten significante invloed kan uitoefenen'; - De NV NOCLAR gebruiken dit begrip alleen in relatie tot een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie. In paragraaf 3 van de toelichting kunt u hier meer over lezen; - Een accountant heeft een senior-positie als hij beleidsbeslissingen of andere belangrijke beslissingen kan nemen. Of als hij significante invloed op die beslissingen kan uitoefenen. Een accountant moet zelf inschatten of hij significante invloed heeft; - Voorbeelden van een accountant in een senior-positie zijn een accountant die algemeen directeur is, financieel directeur, technisch directeur, lid van de raad van commissarissen, of lid van de raad van toezicht. Of een accountant die dagelijks beleidsbepaler is van een accountantsorganisatie of van een accountantskantoor, of die hoofd is van een interne afdeling; - Bij de eigen organisatie hoeft niet altijd een accountant in een senior-positie te werken.

Toelichting bij artikel 2

Wie moeten de NV NOCLAR toepassen in welke situaties?

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

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

'Zich bewust worden van informatie'?

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

- Het maakt niet uit op welk moment accountants zich bewust worden van die informatie. Als dit maar is tijdens de periode waarin ze de professionele dienst uitvoeren. Ze hoeven op dat moment niet

bezig te zijn met de professionele dienst. Dit kan bijvoorbeeld ook in hun vrije tijd zijn of als ze andere werkzaamheden uitvoeren dan een professionele dienst;

- Het maakt niet uit hoe en waar accountants zich bewust worden van die informatie. Ze kunnen hier zelf op stuiten. Het kan ook dat een ander hen hierop wijst. Bijvoorbeeld tijdens een gesprek bij de koffieautomaat of op een borrel buiten de eigen organisatie of buiten de cliënt. Mogelijk lezen ze iets in de krant dat hen alarmeert.

Vanaf welk moment passen accountants de NV NOCLAR toe?

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

Wet- en regelgeving beschreven in artikel 2?

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

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

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

Wet- en regelgeving in artikel 2, onderdeel a?

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

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

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

Wet- en regelgeving in artikel 2, onderdeel b?

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

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

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

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

Wanneer relevante niet-naleving opmerken?

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

Let op!

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

Toelichting bij artikel 3

Wie moeten artikel 3 toepassen?

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

Wat moeten accountants doen?

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

Let op!

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

Overleg toegestaan?

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

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

kan de accountant contact opnemen met een van de door de NBA aangezochte vertrouwenspersonen, het bureau van de NBA of een gespecialiseerde advocaat.' Wat daar staat, geldt hier ook.

Hoeveel inzicht krijgen bij de eigen organisatie?

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

Hoeveel inzicht krijgen bij de cliënt?

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

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

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

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

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

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

Volgens de NV NOCLAR reageren

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

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

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

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

Tabel 1 Welke artikelen gelden voor welke accountant?

Toelichting bij artikel 4, eerste lid

Uitzondering als duidelijk onbetekenend

Accountants hoeven niet te reageren op een relevante niet-naleving die *duidelijk onbetekenend* is.

Een niet-naleving die duidelijk onbetekenend is stelt weinig voor, gezien haar aard en gevolgen voor de eigen organisatie, de cliënt of voor andere belanghebbenden. Een niet-naleving die duidelijk onbetekenend is, vraagt meestal om geen of nauwelijks onderzoek. Vrijwel meteen is duidelijk dat het hier om gaat. Is toch eerst meer onderzoek nodig? Ook dan kunnen accountants tot de conclusie komen dat het gaat om iets dat

duidelijk onbetekenend is. De kwalificatie 'duidelijk onbetekenend' komt ook voor in Standaard 250 van de NV COS.

Toelichting bij artikel 4, tweede lid

Wat te doen als een andere accountant al reageert?

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

Geen excuus

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

Let op!

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

Waarom deze bepaling?

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

'Passend' reageren?

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

'Redelijkerwijs erop mogen vertrouwen'

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

- Afspraken die ze met elkaar hebben gemaakt. Bijvoorbeeld over wie de relevante niet-naleving binnen de eigen organisatie of met de cliënt bespreekt. Wie maatregelen in het algemeen belang neemt. Wie een eventuele melding bij een bevoegde instantie doet. Wie andere accountants over de relevante niet-naleving informeert. Maken accountants afspraken over wie wat doet? Dan is het

verstandig om ook af te spreken om elkaar over de afhandeling te informeren. Dat wordt hierna 'terugkoppeling' genoemd;

- De verhoudingen binnen bijvoorbeeld een controleteam;
- De positie en de reputatie van de accountant die waarschijnlijk al heeft gereageerd of reageert;
- Een mededeling van de eigen organisatie of van de cliënt. Die kan bijvoorbeeld aan accountants laten weten dat er een relevante niet-naleving is. Dat ze nu bezig zijn om maatregelen te nemen en hierover met een accountant in gesprek zijn;
- Een mededeling dat een andere accountant de relevante niet-naleving heeft gemeld volgens een daarvoor opgestelde procedure bij de eigen organisatie of bij de cliënt;
- Berichten in de media over een relevante niet-naleving. In dit geval moeten ze wel eerst vaststellen of er een *accountant* hierover in gesprek is met de eigen organisatie of met de cliënt.

Wat betekent 'redelijkerwijs erop mogen vertrouwen' niet?

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

Vaststellen of andere accountant passend reageert?

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

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

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

Heeft de eigen organisatie een procedure voor opdrachten bij cliënten?

Accountantsorganisaties, accountantskantoren en misschien ook wel andere dienstverleners hebben mogelijk procedures voor een relevante niet-naleving bij hun cliënten. Bijvoorbeeld een interne meldingsprocedure van accountantsorganisaties of accountantskantoren voor ongebruikelijke transacties bij hun cliënten (Wwft¹²). Zulke procedures schrijven bijvoorbeeld voor dat accountants een relevante niet-naleving eerst moeten melden bij een centraal meldpunt bij de eigen organisatie. Bijvoorbeeld bij een risk manager of bij een compliance officer. Die beoordeelt dan de melding. De NV NOCLAR regelen niets over dit soort procedures. In normale omstandigheden kunnen accountants deze procedures volgen. Overleg is namelijk toegestaan. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Overleg toegestaan?' in de toelichting op artikel 3. Wat daar staat, geldt hier ook.

Let op!

- Dit soort procedures kunnen ook voorschrijven wie een relevante niet-naleving met de cliënt bespreekt. Of wie een relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie meldt. Misschien wijst de procedure hier een accountant voor aan. Mogen andere accountants er redelijkerwijs op vertrouwen dat die accountant passend reageert? Dan hoeven ze niet zelf te reageren. Dit volgt uit artikel 4,

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

tweede lid. Volgens de NV NOCLAR blijven ze er wel zelf voor verantwoordelijk dat passend wordt gereageerd. Mogelijk stelt wet- en regelgeving eisen aan dit soort procedures en gelden andere verantwoordelijkheden. Die gaan vóór op de NV NOCLAR;

- Lijkt direct handelen door een bevoegde instantie noodzakelijk om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken? Dan melden accountants de relevante niet-naleving onmiddellijk aan die bevoegde instantie volgens artikel 6 van de NV NOCLAR. Er is eigenlijk geen tijd om dan een procedure te volgen.

Toelichting bij artikel 4, derde lid

Uitzondering op informatieplicht

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

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

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

Let op!

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

Welke informatieplichten?

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

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

Voorbeeld van informatieplicht in strijd met wet- en regelgeving

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

Voorbeelden van zwaarwegende belangen

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

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

Toelichting bij artikel 5

Over welke procedures gaat artikel 5?

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

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

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

Accountants mogen er redelijkerwijs op vertrouwen dat een procedure van de eigen organisatie of van de cliënt toereikend is (eerste lid, onderdeel a); én

Dit moet mogelijk zijn onder andere wet- en regelgeving die bepaalt hoe de accountant op deze relevante niet-naleving moet reageren (eerste lid, onderdeel b).

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

Opmerking

Dit soort procedures regelen meestal bij wie een relevante niet-naleving kan worden gemeld. Dit kunnen andere personen zijn dan met wie de accountant de relevante niet-naleving bespreekt volgens de normale procedure van de NV NOCLAR. Bijvoorbeeld een compliance officer, vertrouwenspersoon, interne auditfunctie of een auditcommissie. Dit is geen bezwaar. Accountants kunnen dan nog steeds volgens die procedure reageren, als ze er redelijkerwijs op mogen vertrouwen dat deze toereikend is.

Let op!

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

Procedure 'toereikend'?

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

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

'Redelijkerwijs erop mogen vertrouwen'?

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

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

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

Procedure bij de eigen organisatie?

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

Procedure bij de cliënt?

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

Vaststellen of procedure toereikend is?

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

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

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

Verhouding tot Wet Huis voor klokkenluiders (Whvk)

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

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

is. Volgens de Whvk moet in deze procedure worden vastgelegd bij wie in de organisatie een vermoeden van een misstand kan worden gemeld. Het begrip 'werknemer' in de Whvk is ruim gedefinieerd. Opdrachtnemers vallen er ook onder. Een relevante niet-naleving volgens de NV NOCLAR valt ook onder de Whvk en dus ook onder een procedure volgens de Whvk. Een procedure volgens de Whvk is verplicht voor werkgevers met meer dan 50 werknemers. Werkgevers met minder dan 50 werknemers kunnen ook kiezen voor een procedure zoals die volgens de Whvk. Het maakt voor artikel 5 van de NV NOCLAR niet uit of de eigen organisatie of de cliënt wel of niet volgens de Whvk een procedure moet hebben.

Anonieme melding?

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

Paragraaf 2 Onmiddellijk melden

Toelichting bij artikel 6

Over welke situaties gaat artikel 6?

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

- maatschappelijk gevaar;
- maatschappelijke schade.

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

Wie moeten dit artikel toepassen?

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

Wat moeten accountants doen?

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

Hoe vaak komen deze situaties voor?

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

Aanzienlijke schade¹⁴ ?

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

Voorbeelden van situaties waarin aanzienlijke schade lijkt te ontstaan:

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

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

Verklaring vragen van eigen organisatie of cliënt?

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

Opmerking

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

Overleg toegestaan?

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

Eigen organisatie of cliënt vooraf informeren over melding?

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

Opmerking

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

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

Welke bevoegde instantie?

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

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

Hoe melden?

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

Niet in strijd met geheimhoudingsplicht

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

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

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

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

Lijkt aanzienlijke schade te ontstaan tijdens de normale procedure?

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

Een andere accountant meldt al. Wat nu?

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

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

Paragraaf 3 Relevante niet-naleving bij de eigen organisatie

Wie moeten paragraaf 3 toepassen?

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

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

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

Toelichting bij artikel 7

Wie moeten artikel 7 toepassen?

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

Wat moeten accountants doen?

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

Let op!

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

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

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

Direct leidinggevende betrokken (tweede lid)?

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

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

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

Accountants in een senior-positie?

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

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

Vinden accountants in een senior-positie het nodig dat de eigen organisatie maatregelen neemt? Kunnen ze deze maatregelen vanuit hun eigen positie redelijkerwijs niet zelf nemen? Dan ligt het voor de hand dat

ze aandringen op deze maatregelen in het gesprek met het management of met de met governance belaste personen. Of ze zorgen ervoor dat een ander bij hen daarop aandringt

Hoe verder?

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

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

Toelichting bij artikel 8

Wie moeten artikel 8 toepassen?

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

Wat moeten accountants doen?

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

Maatregelen in de onderdelen a tot en met d?

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

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

'Redelijkerwijs te nemen maatregelen'?

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

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

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

Wat als accountants maatregelen niet kunnen nemen?

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

Let op!

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

Overleg toegestaan?

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

Hoe verder?

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

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

Toelichting bij artikel 9

Wie moeten artikel 9 toepassen?

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

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

'Eindverantwoordelijke accountants van buiten de eigen organisatie'

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

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

Wat moeten accountants doen?

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

Let op!

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

Geen onderzoeksplicht

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

Let op!

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

'Van belang'?

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

Wettelijke controle?

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

Vrijwillige controle van de jaarrekening?

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

Beoordelings- of samenstelopdrachten?

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

Het is voor deze accountants meestal ook van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn. Accountants in een senior-positie passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of ze hen moeten informeren. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit waarschijnlijk van hen verwacht.

Niet in strijd met geheimhoudingsplicht

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

Waarom niet meteen zelf andere accountants informeren?

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

Toelichting bij artikel 10

Wie moeten artikel 10 toepassen?

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

Wat moeten accountants doen?

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

Eenmalige beoordeling of vaker?

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

'Passend reageren'

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

- Neemt de eigen organisatie alle maatregelen die in deze situatie nodig en redelijkerwijs mogelijk zijn?
- Zorgen de maatregelen er bijvoorbeeld voor dat een dreigende niet-naleving geen echte niet-naleving wordt? Of dat schade wordt voorkomen of wordt beperkt? Of dat de relevante niet-naleving zich niet zal herhalen?

- Meldt de eigen organisatie de relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie als zij de relevante niet-naleving volgens wet- en regelgeving zou moeten melden?

Hoe verder?

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

Toelichting bij artikel 11

Wie moeten artikel 11 toepassen?

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

Wat moeten accountants doen?

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

Zelf maatregelen in het algemeen belang nemen?

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

Zijn maatregelen dringend nodig?

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

Let op!

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

Voorbeelden van maatregelen in het algemeen belang

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

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

- De moedermaatschappij van de eigen organisatie over de relevante niet-naleving informeren. Accountants zouden dit nodig kunnen vinden als het voor de moedermaatschappij van belang is om hiervan op de hoogte te zijn.

Melding als maatregel in het algemeen belang?

Moet de eigen organisatie de relevante niet-naleving bijvoorbeeld aan een bevoegde instantie melden maar doet deze dit niet? Dan zou een accountant het nodig kunnen vinden om de relevante niet-naleving zelf te melden. De eigen organisatie heeft namelijk niet voor niets een meldplicht volgens de wet. De wetgever heeft het noodzakelijk gevonden dat de bevoegde instantie van de relevante niet-naleving op de hoogte is. Accountants informeren de eigen organisatie dat ze een melding gaan doen (artikel 11, derde lid). Zijn er zwaarwegende belangen waardoor het niet mogelijk is om de eigen organisatie hierover te informeren? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Dan informeren accountants de eigen organisatie niet dat ze een melding gaan doen. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

Overleg toegestaan?

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

Paragraaf 4 Relevante niet-naleving bij de cliënt

Wie moeten paragraaf 4 toepassen?

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

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

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

Toelichting bij artikel 12

Wie moeten artikel 12 toepassen?

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

Wat moeten accountants doen?

Accountants bespreken de relevante niet-naleving met de cliënt.

Let op!

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

Met wie bespreken accountants de relevante niet-naleving?

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

Opmerking

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

Misschien heeft de cliënt een verklaring voor de relevante niet-naleving. Mogelijk vinden accountants na dit gesprek dat er toch geen relevante niet-naleving is. Dan hoeven ze niets meer te doen.

Vinden ze dat de cliënt wat aan de relevante niet-naleving moet doen? Dan bespreken accountants ook de vraag 'hoe verder?' Dit zorgt er mogelijk voor dat de cliënt de relevante niet-naleving zal laten onderzoeken en alle maatregelen neemt die in deze situatie nodig zijn. Het ligt voor de hand dat accountants bij hun cliënt daarop aandringen (artikel 13).

Opdrachtgever?

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

Management op het 'passende verantwoordelijkheidsniveau'?

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

- De aard, de omstandigheden en de mogelijke gevolgen van de relevante niet-naleving;
- De soort opdracht. Zijn accountants volgens de NV COS verplicht om de relevante niet-naleving met het management te bespreken? Dan doen ze dat;
- Tot welke personen hebben ze toegang om de relevante niet-naleving mee te bespreken?
- Lijkt het management in staat om de relevante niet-naleving te onderzoeken en de nodige maatregelen te nemen?
- Is het aannemelijk dat sprake is van spanning?
- Lijken personen in het management bij de relevante niet-naleving betrokken? Dan is het passende verantwoordelijkheidsniveau een of meer niveaus hoger dan het niveau van de personen die mogelijk betrokken zijn. Het kan dan toch goed zijn om de relevante niet-naleving ook met de mogelijk betrokken personen te bespreken (hoor en wederhoor). Natuurlijk is dit niet verstandig als dit er waarschijn-

lijk toe leidt dat zij het opsporen moeilijker of onmogelijk maken. Accountants bespreken de relevante niet-naleving dan niet met hen of ze doen dit later. Dit zijn namelijk zwaarwegende belangen die zich tegen bespreken verzetten (artikel 4, derde lid);

- Is de cliënt onderdeel van een groep? Dan kan het passende verantwoordelijkheidsniveau het management zijn van de entiteit die overheersende zeggenschap in de cliënt heeft.

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

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

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

Accountants met een niet-controleopdracht?

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

Toelichting bij artikel 13

Wie moeten artikel 13 toepassen?

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

Wat moeten accountants doen?

Accountants moeten het volgende doen:

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

Let op!

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

Maatregelen in de onderdelen a tot en met d?

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

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

Andere accountants met opdrachten?

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

Hoe verder?

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

Toelichting bij artikel 14

Wie moeten artikel 14 toepassen?

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

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

'Eindverantwoordelijke accountants van buiten de cliënt'?

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

Wat moeten accountants doen?

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

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

Let op!

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

Geen onderzoeksplicht

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

Let op!

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

'Van belang'?

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

Wettelijke controle?

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

Vrijwillige controle van de jaarrekening?

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

Beoordelings- of samenstelopdrachten?

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

Opvolgend accountant?

Mogelijk beëindigen accountants hun opdracht volgens artikel 21, derde lid, van de VGBA, voordat ze de opdracht hebben afgerond. Misschien vraagt de cliënt daarna aan een andere accountant om deze opdracht over te nemen. De voormalige accountant hoeft niet uit te zoeken of dit gebeurt en wie de beoogd

opvolgend accountant is. Meldt de opvolgend accountant zich bij de voormalige accountant? Vraagt die of er bezwaren zijn om de opdracht te aanvaarden en uit te voeren? Dan informeert de voormalige accountant de opvolgend accountant over de relevante niet-naleving. Hij doet dit volgens artikel 16, onderdeel e, van de VGBA.

Niet in strijd met geheimhoudingsplicht

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

Waarom niet meteen zelf andere accountants informeren?

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

Toelichting bij artikel 15

Wie moeten artikel 15 toepassen?

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

Opmerking

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

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

Accountants van een groepsonderdeel voeren bij een groepsonderdeel werkzaamheden uit voor de groepscontrole. Ze informeren het opdrachtteam op groepsniveau¹⁸ over de relevante niet-naleving bij hun groepsonderdeel¹⁹. Het is voor het opdrachtteam op groepsniveau altijd van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn.

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

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

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

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

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

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

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

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

Opmerking

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

'Andere' controleopdracht?

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

Van belang?

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

Let op!

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

Waarom andere accountants informeren?

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

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

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

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

Wat als de cliënt hen al heeft geïnformeerd?

Accountants passen artikel 15 ook toe als hun cliënt deze accountants al heeft geïnformeerd.

Dit is een verschil met artikel 14.

Niet in strijd met geheimhoudingsplicht

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

Toelichting bij artikel 16

Wie moeten artikel 16 toepassen?

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

Wat moeten accountants doen?

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

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

Accountants met een niet-controleopdracht?

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

Maatregelen in het algemeen belang?

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

- Zijn maatregelen dringend nodig?
- Heeft de cliënt meldplichten of andere medewerkingsplichten volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Komt de cliënt zijn wettelijke plichten na?
- Is het niet-naleven van wet- en regelgeving in aanzienlijke mate doorgewerkt in de bedrijfscultuur van de cliënt?

- Hebben accountants nog voldoende vertrouwen in de integriteit van de opdrachtgever, de personen in het management en van de met governance belaste personen van de cliënt?
- Welke maatregelen kunnen ze redelijkerwijs nemen?

Let op!

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

Voorbeelden van maatregelen in het algemeen belang?

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

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

Melding als maatregel in het algemeen belang?

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

Overleg toegestaan?

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

Accountants met een controleopdracht (tweede lid)

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

Passend reageren?

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

- Neemt de cliënt alle maatregelen die in deze situatie nodig en redelijkerwijs mogelijk zijn?

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

Waarom alleen accountants met een controleopdracht?

Waarom is het tweede lid alleen op accountants met een controleopdracht van toepassing? De NV NOCLAR gaan ervan uit dat accountants met een controleopdracht kunnen nagaan hoe hun cliënt reageert. Want normaal gesproken hebben ze contact met bestuurders en eventuele commissarissen of andere interne toezichthouders van de cliënt. Accountants met een niet-controleopdracht kunnen dit niet altijd nagaan. Ze hebben niet altijd toegang tot de informatie die daarvoor nodig is.

Paragraaf 5 Slotbepalingen

Toelichting bij artikel 17

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

Onderdelen a en b?

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

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

Onderdeel c?

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

Toelichting bij artikel 18 en 19

Geen toelichting.

Nadere voorschriften controle- en overige standaarden

Nadere voorschriften controle- en overige standaarden

Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS)

Nadere voorschriften controle- en overige standaarden vastgesteld bij bestuursbesluit van 8 december 2021

Het bestuur van de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA);
Gelet op artikel 24 van de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA);
Gehoord de leden;

Stelt de volgende nadere voorschriften vast:

- 1 Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op in deze nadere voorschriften behandelde opdrachten die uitgevoerd worden door een accountant als bedoeld in artikel 1 van de wet op het accountantsberoep.
- 2 Een accountant die een opdracht als bedoeld in het vorige lid verricht, voert de werkzaamheden uit met inachtneming van de relevante standaard van deze nadere voorschriften.
- 3 Het vorige lid is niet van toepassing indien de accountant op andere wijze voldoet aan het fundamenteel beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, bedoeld in artikel 2 van de VGBA en:
 - a de werkzaamheden worden uitgevoerd met betrekking tot een opdracht waarop op grond van buitenlands recht andere beroepsregels van toepassing zijn;
 - b de werkzaamheden uitsluitend worden uitgevoerd ten behoeve van de controles van financiële overzichten van de groep waarbij op grond van groepsvoorschriften andere beroepsregels van toepassing zijn;
 - c de accountant betrokken is bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering van een in het buitenland gevestigde accountantseenheid als bedoeld in artikel 1 van de ViO;
 - d de accountant ten behoeve van een organisatie in de publieke of semipublieke sector een controleopdracht van financiële overzichten uitvoert conform de International Standards of Supreme Audit Institutions van de International Organization of Supreme Audit Institutions;
 - e de accountant ten behoeve van intern gebruik door de organisatie waarbij hij betrokken is bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering, een andere opdracht dan een opdracht tot de controle of beoordeling van financiële overzichten uitvoert en middels een kwaliteitssysteem op accountants-eenheid niveau de kwaliteit wordt geborgd;
 - f de accountant financiële overzichten opstelt vanuit een serviceorganisatie om namens die serviceorganisatie verantwoording af te leggen aan een opdrachtgever over de voor de opdrachtgever uitgevoerde werkzaamheden die verder gaan dan het simpelweg administreren van activiteiten van de opdrachtgever; of
 - g de accountant meewerkt aan een opdracht die uitgevoerd wordt door een eindverantwoordelijke professional als bedoeld in artikel 1 van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen.
- 4 Het bestuur kan op verzoek, geheel of gedeeltelijk, ontheffing verlenen van het tweede lid indien de accountant aantoont dat daaraan redelijkerwijs niet kan worden voldaan en dat het doelende van artikel 13 van de VGBA anderszins wordt bereikt. Aan de ontheffing kunnen voorschriften worden verbonden. Een ontheffing kan worden ingetrokken indien in strijd met de ontheffingsvoorschriften wordt gehandeld.
- 5 Het bestuur kan vrijstelling verlenen van de verplichting in het tweede lid. Aan een vrijstelling kunnen beperkingen worden gesteld en voorschriften worden verbonden.
- 6 De NBA als lid van de International Federation of Accountants (IFAC) onderschrijft de strategische doelstelling van IFAC om een accountantsberoep te ontwikkelen en te bevorderen dat in staat is op uniforme wijze diensten te verlenen van hoge kwaliteit ten behoeve van het algemeen belang. Voor het bereiken van deze doelstelling faciliteert IFAC de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) die is belast met het ontwikkelen en uitbrengen van Standards en Practice Statements.

- 7 De NBA is als lid van IFAC verplicht het werk van IFAC te ondersteunen door zijn leden te informeren over alle uitspraken van de door IFAC gefaciliteerde regelgevende boards en met name de implementatie van de Standaarden van de IAASB in de Nederlandse wet- en regelgeving te bewerkstelligen, voor zover dat onder de plaatselijke wet- en regelgeving mogelijk is.
- 8 Het bestuur van de NBA heeft besloten de IAASB-Standaarden welke gepubliceerd zijn als International Standards on Auditing (ISA's), International Standards on Review Engagements (ISREs), International Standards on Assurance Engagements (ISAEs) en International Standards on Related Services (ISRSs) welke gezamenlijke aangeduid worden als IAASB's Engagement Standards in Nederland te implementeren door deze als basis te gebruiken bij de totstandkoming van de Nadere voorschriften Controle- en overige standaarden.
- 9 De vaststelling betreft meer specifiek de volgende Standaarden:
- 000N, *Aanvulling op de definities in de Standaarden van de NV COS*
 - 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*
 - 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*
 - 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*
 - 230, *Controledocumentatie*
 - 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant mbt fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*
 - 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*
 - 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*
 - 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*
 - 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*
 - 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*
 - 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*
 - 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*
 - 402, *Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruikmaken van een serviceorganisatie*
 - 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*
 - 500, *Controle-informatie*
 - 501, *Controle-informatie – Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen*
 - 505, *Externe bevestigingen*
 - 510, *Initiële controleopdrachten – Beginsaldi*
 - 520, *Cijferanalyses*
 - 530, *Het gebruiken van steekproeven bij een controle*
 - 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*
 - 550, *Verbonden partijen*
 - 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*
 - 570, *Continuïteit*
 - 580, *Schriftelijke bevestigingen*
 - 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*
 - 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*
 - 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige*
 - 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*
 - 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*
 - 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*

- 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*
 - 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie – Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten*
 - 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie*
 - 800, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*
 - 805, *Bijzondere overwegingen – Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht*
 - 810, *Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten*
 - 2400, *Opdrachten tot het beoordelen van historische financiële overzichten*
 - 2410, *Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit*
 - 3000A, *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)*
 - 3000D, *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (directe-opdrachten)*
 - 3400, *Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie*
 - 3402, *Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie*
 - 3410, *Assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen*
 - 3420, *Assurance-opdrachten om te rapporteren over het opstellen van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen*
 - 3810N, *Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen*
 - 3850N, *Assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen*
 - 3900N, *Accountantsopdracht bij de NOW-regeling - Assurance*
 - 4400N, *Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden*
 - 4410, *Samenstellingsopdrachten*
 - 4415N, *Accountantsopdracht bij de NOW-regeling – Aan assurance verwant*
 - 4416N, *Aan assurance verwante opdracht bij een Covid-19 gerelateerde subsidieregeling*
 - 5500N, *Transactiegerelateerde adviesdiensten*
- 10 Het soort opdracht bepaalt welke standaard van toepassing is. De omvang van de per Standaard uit te voeren werkzaamheden wordt bepaald met inachtneming van de specifieke omstandigheden van de opdracht.
- 11 In bijzondere situaties kan het noodzakelijk zijn af te wijken van een Standaard teneinde het doel van de opdracht te bereiken. In een dergelijke situatie dient de reden voor het afwijken te worden vastgelegd.
- 12 De manier waarop de standaarden 200 t/m 810, standaarden 2400, 3000A, 3000D, 3402, 3410, 3420, 3810N, 3850N, 3900N, 4400N, 4410, 4415N en 4416N moeten worden toegepast is uiteengezet in Standaard 200 of in de standaard zelf.
- 13 De standaarden 2410, 3400 en 5500N bevatten vetgedrukte grondslagen en essentiële werkzaamheden en niet vetgedrukte toelichtingen op de grondslagen en essentiële werkzaamheden. Dat betekent dat de niet vetgedrukte teksten geen aanvullende grondslagen en essentiële werkzaamheden bevatten. Voor een goed begrip van de standaarden is kennis noodzakelijk van de grondslagen en essentiële werkzaamheden en van de toelichtingen daarop.
- 14 ISAE 3000 van de IAASB richt zich primair op attest-opdrachten. ISAE 3000 kan met aanpassingen toegepast worden voor directe opdrachten. In Nederland is ISAE 3000 uitgewerkt naar een specifieke standaard voor Attest-opdrachten, welke wordt aangeduid als 3000A en een specifieke standaard voor Directe-opdrachten welke wordt aangeduid met 3000D.
- 15 Diverse standaarden verwijzen naar Standaard 3000. Deze verwijzingen worden geacht afhankelijk van de toepasselijke standaard te verwijzen naar Standaard 3000A of Standaard 3000D.
- 16 Indien het noodzakelijk wordt geacht, worden specifiek Nederlandse standaarden en of alinea's vastgesteld voor de voor Nederland van belang zijnde onderwerpen:

- waarvoor geen IAASB standaarden bestaan;
 - die niet in de IAASB standaarden zijn verwerkt; dan wel
 - waar de implementatie van de IAASB standaarden nog op zich laat wachten.
- De specifiek Nederlandse standaarden zijn te herkennen aan de letter N achter het standaardnummer. De aanvullende paragrafen zijn opgenomen in de nummering van de IAASB's Engagement Standard en krijgen waar nodig een letter achter het paragraafnummer (bijv. A51A).
- 17 De voor de beroepsuitoefening in Nederland geldende afwijkingen of aanvullingen worden in de standaarden cursief afgedrukt. In het geval dat een IAASB Engagement Standard bepalingen bevat die voor de beroepsuitoefening in Nederland niet van toepassing zijn, worden deze bepalingen niet in de standaarden opgenomen.
 - 18 De begrippenlijst in de NV COS is ingetrokken en overgenomen in een begrippenlijst bij de HRA. De definities in de NV COS zijn alleen nog in de betreffende Standaarden opgenomen. Een aantal begrippen is in een afzonderlijke Nederlandse Standaard 000N opgenomen om aansluiting te behouden tussen de Standaarden van de NV COS en de Standards in het Handbook van de IAASB.
 - 19 Het is niet mogelijk om standaarden te ontwikkelen die op alle situaties en omstandigheden die de accountant kan aantreffen van toepassing zijn. Indien sprake is van situaties en omstandigheden waarin de standaarden niet voorzien dient de aard en de omvang van de werkzaamheden te worden bepaald op basis van vakkundige oordeelsvorming en met inachtneming van het stramien.
 - 20 De individuele standaarden worden aangehaald met Standaard (dus bijvoorbeeld Standaard 200).

000N Aanvulling op de definities in de Standaarden van de NV COS

Inleiding	1-6
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-4
<i>Definities publieke sector en accounting</i>	5
<i>Ingangsdatum</i>	6
Doelstellingen	7
Definities	8
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A5
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	A1-A5

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 De definities in deze Standaard 000N zijn van toepassing op de Standaarden 100 - 5699 van de NV COS. Standaard 000N bevat een aanvulling op de paragrafen 'Definities' in de Standaarden. (Zie Par. A1-A4)
- 2 In deze Standaard zijn een aantal begrippen opgenomen uit de *Glossary of terms* uit het *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* (2018 Edition) van de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Deze begrippen zijn niet gedefinieerd in de afzonderlijke Standards in het Handbook van de IAASB en de daarmee overeenkomende Standaarden van de NV COS.
- 3 De begrippen zijn in een afzonderlijke Nederlandse Standaard 000N opgenomen om aansluiting te behouden tussen de Standaarden van de NV COS en de Standards in het Handbook van de IAASB.
- 4 In de NV COS waren tot en met de editie 2021 definities opgenomen in:
 - de paragrafen *Definities* in de Standaarden (overeenkomend met de Standards in het Handbook van de IAASB); en
 - de overkoepelende begrippenlijst (overeenkomend met de *Glossary of terms* in het Handbook van de IAASB).

Gelijktijdig met de invoering van een begrippenlijst bij de *Handleiding Regelgeving Accountancy* (HRA) is de begrippenlijst in de NV COS ingetrokken. De definities in de NV COS zijn alleen nog in de Standaarden opgenomen. De begrippenlijst bij de HRA bestaat uit een overzicht van definities uit alle regelgeving in de HRA. Deze begrippenlijst bij de HRA is bedoeld als hulpmiddel, maar heeft geen status van regelgeving. Door Standaard 000N krijgen een aantal begrippen die door het intrekken van de begrippenlijst in de NV COS zijn komen te vervallen een juridische grondslag in de NV COS.

Definities publieke sector en accounting

- 5 In het geval van publieke sector opdrachten, worden de begrippen onder het kopje Definities in de Standaarden gelezen als verwijzend naar hun publieke sector equivalenten. Waar accounting begrippen niet zijn gedefinieerd in de Standaarden van de NV COS, wordt verwezen naar verslaggevingsstandaarden.

Ingangsdatum

- 6 Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

- 7 De doelstellingen van Standaard 000N zijn:
 - a het definiëren van begrippen die voorkomen in de *Glossary of terms* in het Handbook van de IAASB, maar niet zijn opgenomen in de Standaarden 100-5699 van de NV COS; en
 - b een consistente toepassing en interpretatie van de Standaarden te bevorderen. (Zie Par. A5)

Definities

8 In het kader van de Standaarden 100-5699 hebben de volgende termen de hierna aangegeven betekenissen:

- *aan assurance verwante opdrachten* - omvatten opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en samenstellingsopdrachten.
- *aanvullende informatie* - informatie die gepresenteerd wordt in samenhang met de financiële overzichten en die niet vereist is op grond van de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving, die zijn gebruikt bij het opstellen van de financiële overzichten, in het algemeen gepresenteerd in de vorm van aanvullende schema's of aanvullende toelichtingen.
- *algehele controleaanpak* - bepaalt de reikwijdte, timing en de te volgen stappen van de controle en ontwikkelt het meer gedetailleerde controleprogramma.
- *andere beursgenoteerde onderneming¹* - beursgenoteerde onderneming die geen organisatie van openbaar belang (oob) is. Het gaat hier om beursgenoteerde ondernemingen die niet op een gereguleerde beurs in de Europees Economische Ruimte (EER) zijn genoteerd.
- *application controls in informatietechnologie* - handmatige of geautomatiseerde procedures die doorgaans op het niveau van een bedrijfsproces werken. Application controls kunnen preventief of detecterend van aard zijn en zijn opgezet om te zorgen voor de integriteit van de administratieve vastleggingen. Application controls hebben derhalve betrekking op procedures die worden gehanteerd om transacties of andere financiële gegevens tot stand te brengen, vast te leggen, te verwerken en te rapporteren.
- *associëren van de accountant met financiële informatie* - een accountant wordt geacht betrokken te zijn bij een object van onderzoek wanneer de accountant een rapportage hecht aan die informatie of indien de accountant toestaat dat de naam van de accountant in professioneel opzicht daarmee in verband wordt gebracht.
- *auditsoftwaretoepassingen* - geautomatiseerde controlewerkzaamheden waarbij gebruik wordt gemaakt van de computer als een audit tool.
- *beoordeling (in relatie tot kwaliteitsbeheersing)* - beoordeling van de kwaliteit van het uitgevoerde werk en getrokken conclusies door anderen.
- *beoordelingsopdracht* - de doelstelling van de accountant in een beoordeling van financiële overzichten is om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen, voornamelijk door het verzoeken om inlichtingen en het uitvoeren van cijferanalyses, over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten. Hierdoor wordt de accountant in staat gesteld een conclusie tot uitdrukking te brengen dat de accountant niets is gebleken op grond waarvan de accountant zou moeten concluderen dat de financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

¹ Dit is een Nederlands begrip dat niet voorkomt in de Glossary of terms uit het Handbook van de IAASB. 'Andere beursgenoteerde onderneming' wordt gebruikt in samenhang met het begrip 'Organisatie van openbaar (oob)'.

- *evalueren* - identificeren en analyseren van de relevante kwesties, inclusief het uitvoeren van verdere werkzaamheden indien noodzakelijk om tot een specifieke conclusie over een aangelegenheid te komen. 'Evaluatie' wordt volgens afspraak alleen gebruikt in relatie tot een reeks van aangelegenheden, inclusief controle-informatie, de resultaten van werkzaamheden en de effectiviteit van de wijze van inspielen van management op een risico. (Zie ook 'Inschatten').
- *fout* - onopzettelijke handeling die leidt tot een afwijking in de financiële overzichten, inclusief het weglaten van een bedrag of een in de financiële overzichten op te nemen toelichting.
- *frauduleuze financiële verslaggeving* - omvat opzettelijke afwijkingen, met inbegrip van het weglaten van bedragen of toelichtingen in de financiële overzichten, om de gebruikers van de financiële overzichten te misleiden.
- *governance* - omschrijft de rol van de perso(o)n(en) of organisatie(s) met verantwoordelijkheid voor het toezicht op de strategische aansturing van de entiteit en verplichtingen van de entiteit met betrekking tot het afleggen van verantwoording.
- *herberekening* - bestaat uit het controleren van de mathematische nauwkeurigheid van documenten of vastleggingen. Een herberekening kan handmatig of elektronisch worden uitgevoerd.
- *informatiesysteem dat van belang is voor de financiële verslaggeving* - onderdeel van de interne beheersing waartoe het systeem van financiële verslaggeving behoort en dat bestaat uit de procedures en vastleggingen die zijn opgezet om transacties (alsmede gebeurtenissen en omstandigheden) van de entiteit tot stand te brengen, vast te leggen, te verwerken en om hierover te rapporteren alsmede om over de daarmee verband houdende activa, verplichtingen en vermogenscomponenten verantwoording af te leggen.
- *inschatten* - analyseren van geïdentificeerde risico's om tot een conclusie te komen over hun significantie. 'Inschatten' wordt volgens afspraak alleen gebruikt in relatie tot risico. (Zie ook 'Evalueren')
- *inspectie (als controlemaatregel)* - onderzoeken van vastleggingen of documenten, hetzij intern of extern, op papier, elektronisch of vastgelegd in andere media dan wel een fysiek onderzoek van een actief.
- *interne beheersingsactiviteiten* - beleidslijnen en -procedures die ervoor helpen te zorgen dat de instructies van het management worden uitgevoerd. Interne beheersingsactiviteiten vormen een bestanddeel van de interne beheersing.
- *interne beheersingsomgeving* - omvat de governance- en managementfuncties alsmede de houding, de bekendheid met en de acties van de met governance belaste personen en het management met betrekking tot de interne beheersing van de entiteit en het belang daarvan in de entiteit. De beheersingsomgeving is een bestanddeel van de interne controle.
- *kleinere entiteit* – entiteit die normaal gesproken typische kwalitatieve kenmerken bezit zoals:
 - a concentratie van eigendom en management bij een klein aantal individuen (vaak één enkel individu hetzij een natuurlijk persoon, het zij een andere onderneming die de entiteit in eigendom heeft op voorwaarde dat de eigenaar de relevante kwalitatieve kenmerken vertoont); en
 - b één of meer van de onderstaande:
 - 1 eenvoudige en ongecompliceerde transacties;

- 2 eenvoudige administratie;
- 3 weinig productlijnen en een beperkt aantal producten binnen de productlijnen;
- 4 weinig interne beheersingsmaatregelen;
- 5 beperkt aantal niveaus van management met verantwoordelijkheid voor een brede groep van interne beheersingsmaatregelen; of
- 6 weinig personeel waarvan velen een breed scala aan taken hebben.

Deze kwalitatieve kenmerken zijn niet uitputtend, zij hebben niet uitsluitend betrekking op kleinere entiteiten, en kleinere entiteiten hebben niet noodzakelijk al deze kenmerken.

- *lijncontrole* - volgen van enkele transacties door het financiële verslaggevingssysteem.
- *monitoring van de interne beheersingsmaatregelen* - proces om de effectieve werking van de interne beheersing in de tijd in te schatten. Dit houdt onder meer in dat de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen tijdig wordt ingeschat en dat de noodzakelijke corrigerende maatregelen worden genomen. Monitoring van de interne beheersingsmaatregelen is een component van interne beheersing.
- *onafhankelijkheid*² - bestaat uit:
 - a *onafhankelijkheid in wezen* - geesteshouding die het tot uitdrukking brengen van een conclusie toestaat zonder beïnvloed te worden door invloeden die professionele oordeelsvorming in gevaar brengen, waardoor een individu met integriteit kan handelen, alsmede objectiviteit en een professioneel-kritische instelling kan uitoefenen;
 - b *onafhankelijkheid in schijn* - vermijden van feiten en omstandigheden die dermate significant zijn dat een redelijke en geïnformeerde derde partij waarschijnlijk zou concluderen, alle feiten en omstandigheden afwegend, inclusief toegepaste maatregelen, dat de integriteit, objectiviteit of professioneel-kritische instelling van een accountantseenheid of van een lid van het assurance-team in gevaar is gebracht.
- *onderzoeken* - verzoeken om inlichtingen betreffende aangelegenheden die voortkomen uit andere werkzaamheden teneinde deze op te lossen.
- *oneigenlijke toe-eigening van activa* - houdt diefstal van activa van een entiteit in en wordt vaak door werknemers begaan voor relatief kleine en niet van materieel belang zijnde bedragen. Er kunnen echter ook leden van het management bij betrokken zijn, die gewoonlijk beter in staat zijn om oneigenlijke toe-eigeningen zodanig te verbergen of te verhullen dat ze moeilijk te detecteren zijn.
- *onzekerheid* - aangelegenheid waarvan de uitkomst afhangt van toekomstige acties of gebeurtenissen niet direct onder de invloed van de entiteit maar die de financiële overzichten kunnen beïnvloeden.
- *opdrachtbevestiging* - schriftelijke opdrachtvoorwaarden opgenomen in een brief.
- *opdrachtdocumentatie* - vastlegging van het uitgevoerde werk, de behaalde resultaten en de conclusies die de accountant heeft getrokken (soms wordt ook een term als 'werkdokument' gebruikt).
- *prognose* - toekomstgerichte financiële informatie welke is gebaseerd op veronderstellingen omtrent toekomstige gebeurtenissen waarvan het management verwacht dat deze zullen

² Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO) en andere voor de opdracht relevante regelgeving.

plaatsvinden en de op grond daarvan te nemen acties, voor zover bekend op het moment dat de informatie wordt opgesteld (schattingen).

- *projectie* - toekomstgerichte financiële informatie welke is gebaseerd op:
 - a hypothesen omtrent toekomstige gebeurtenissen en door het management te nemen acties, waarvan niet vaststaat dat ze daadwerkelijk zullen plaatsvinden, zoals in het geval van entiteiten die zich in een aanloopfase bevinden of overwegen een belangrijke wijziging in de aard van de bedrijfsactiviteiten aan te brengen; of
 - b een combinatie van schattingen en hypothesen.
- *publieke sector* - nationale overheid en regionale overheden (bv. Staat, provincie, territoriaal), plaatselijke overheden (bv. grootstad, stad) en verwante overheidsentiteiten (bv. agentschappen, raden, commissies en ondernemingen).
- *risico-inschattingsproces van de entiteit* - onderdeel van interne beheersing is het proces van de entiteit voor het identificeren van bedrijfsrisico's die relevant zijn in het kader van de doelstellingen van de financiële verslaggeving en om te beslissen tot het ondernemen van acties om op deze risico's in te spelen, en anderzijds over de resultaten van dit proces.
- *significantie* - relatieve belang van een aangelegenheid, gezien in context. De significantie van een aangelegenheid wordt beoordeeld door de accountant in de context waarin het beschouwd wordt. Dit kan bijvoorbeeld omvatten de redelijke verwachting dat het beslissingen van beoogde gebruikers van de rapportage van de accountant verandert of beïnvloedt; of als ander voorbeeld waar de context een beoordeling is of een aangelegenheid gerapporteerd zal worden aan de met governance belaste personen, of de aangelegenheid door hen als belangrijk zou worden geacht in relatie tot hun taken. Significantie kan worden beschouwd in de context van kwantitatieve en kwalitatieve factoren, zoals relatieve orde van grootte, de aard en effect op het object van onderzoek en de uitgedrukte belangen van beoogde gebruikers of ontvangers.
- *toegangsbeveiligingsmaatregelen* - procedures die ontworpen zijn om de vrije toegang tot online terminal-apparatuur, programma's en gegevens te beperken. Toegangsbeveiligingsmaatregelen omvatten de aspecten 'verifiëren van de authenticiteit van gebruikers' en 'gebruikersautorisatie'.

'Verifiëren van de authenticiteit van gebruikers' richt zich specifiek op het identificeren van een gebruiker door middel van gebruikersnamen, wachtwoorden, toegangskaarten of meetbare fysieke kenmerken. 'Gebruikersautorisatie' bestaat uit toegangsregels om aan te geven tot welke computerbestanden elke gebruiker toegang heeft. Deze procedures zijn specifiek ontworpen om de volgende situaties te voorkomen of te detecteren:

 - a ongeautoriseerde toegang tot online terminal-apparatuur, programma's en gegevens;
 - b invoer van geautoriseerde transacties;
 - c ongeautoriseerde wijzigingen in gegevensbestandenverzamelingen;
 - d het gebruik van computerprogramma's door ongeautoriseerd personeel; en
 - e het gebruik van niet geautoriseerde computerprogramma's.
- *toekomstgerichte financiële informatie* - financiële informatie welke is gebaseerd op verwachtingen omtrent toekomstige gebeurtenissen en mogelijke acties van een entiteit. Toekomstgerichte financiële informatie wordt onderscheiden in prognoses en projecties of een combinatie van beide. (Zie 'Prognose' en 'Projectie').

- *tussentijdse financiële informatie of overzichten* - financiële informatie (die minder kan zijn dan een complete set financiële overzichten) gepubliceerd op tussentijdse data (gewoonlijk per halfjaar of per kwartaal) met betrekking tot een financiële periode.
- *verzoeken om inlichtingen* - verzoeken om inlichtingen bestaat uit het trachten te verkrijgen van informatie bij goed ingelichte personen met een financiële of niet-financiële functie binnen of buiten de entiteit.
- *waarneming* - bestaat uit het gadeslaan van een proces dat of een procedure die door anderen wordt uitgevoerd, bijvoorbeeld het waarnemen door de accountant van de voorraadopname door het personeel van de entiteit of van de uitvoering van interne beheersingsactiviteiten.
- *wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing*³ - afhankelijk van de situatie Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)/Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)/Verordening accountantsorganisaties (VAO) of Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) en relevante ethische voorschriften.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard

A1 Onder de paragraaf *Definities* in de Standaarden is aangegeven op welke Standaarden deze betrekking hebben. Samenvattend komt dit op het volgende neer:

Waar gedefinieerd (bron)		Toepassingsgebied definities (bereik)
Standaard 000N	Aanvulling op de definities	Standaarden 100-5699 ⁴ ; tenzij in de betreffende Standaard anders is aangegeven
Standaarden 100 t/m 800	Opdrachten tot controle van historische financiële informatie	
Standaard 2400	Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten	Standaarden 2400 en 2410; tenzij in de betreffende Standaard anders is aangegeven
Standaard 3000A	Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)	Standaarden 3000-3999 ⁵ ; tenzij in de betreffende Standaard anders is aangegeven

³ Dit is een Nederlandse invulling van het begrip 'Professional standards (in the context of ISQC 1)' in de Glossary of terms in het Handbook van de IAASB.

⁴ In het Handbook van de IAASB zijn de definities in ISA 100 t/m 800 van toepassing verklaard op ISA 100 t/m 999 en geldt de overkoepelende Glossary of Terms ook voor ISRE 2400 en ISRS 4410.

⁵ In het Handbook van de IAASB zijn de definities in ISAE 3000 van toepassing verklaard op ISAE 3000-3420. In de NV COS zijn hier de Nederlandse Standaarden 3810N, 3850N en 3900N aan toegevoegd.

Standaard 4410	Samenstellingsopdrachten	Standaarden 4410, 4415N, 4416N ⁶ ; tenzij in de betreffende Standaard anders is aangegeven
De definities uit de overige Standaarden hebben enkel betrekking op de Standaard zelf. Bijvoorbeeld als volgt:		
Waar gedefinieerd (bron)		Toepassingsgebied definities (bereik)
Standaard 810	Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten	Standaard 810
Standaard 3000D	Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (directe opdrachten)	Standaard 3000D
Standaard 3410	Assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen	Standaard 3410
etc.		etc.

A2 De paragrafen *Definities* uit de Standaarden 000N – 800, Standaard 2400, Standaard 3000A en Standaard 4410 omvatten beschrijvingen van begrippen die ook in andere Standaarden gelden. Uiteraard geldt dit voor zover de begrippen in de betreffende Standaard voorkomen. Bijvoorbeeld de begrippen 'management' en 'de met governance belaste personen'.

A3 Begrippen hebben dezelfde betekenis, tenzij anders wordt aangegeven. Soms komt het voor dat begrippen meerdere definities hebben: een algemene definitie vanuit de controle-standaarden (Standaard 100-999) en een specifieke definitie in de overige Standaarden. In de begrippenlijst bij de HRA is aangegeven op welke Standaarden een definitie van toepassing is.

Bijvoorbeeld het begrip 'andere informatie' is zowel gedefinieerd in Standaard 720 als in Standaard 3000A. Het begrip is in Standaard 720 gericht op het jaarverslag, daar waar deze in Standaard 3000A is gericht op een ander document ('een document waarin de informatie over het onderzoeksobject en het daarbij horende assurance-rapport zijn opgenomen'). De algemene definitie geldt voor de Standaarden 100-2699 respectievelijk de Standaarden 4000-5699. De specifieke definitie in Standaard 3000A geldt voor de Standaarden 3000A/D – 3999.

A4 De volgorde van begrippen in de paragraaf 'Definities' in de Standaarden is conform de Standards in het *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* van de IAASB (zijnde een alfabetische rangschikking van de Engelstalige begrippen). Dit is om aansluiting te behouden tussen de vertaalde Standaarden van de NV COS en de Standards in het Handbook van de IAASB. In de begrippenlijst bij de HRA is een alfabetische sortering van de begrippen opgenomen.

A5 De doelstelling van definities is het bevorderen van het consistent toepassen en interpreteren van de Standaarden. De definities in de Standaarden doen geen afbreuk aan definities uit andere wet- en regelgeving.

⁶ In het Handbook van de IAASB zijn de definities in ISRS 4410 van toepassing verklaard op ISRS 4410. In de NV COS zijn hier de Nederlandse Standaarden 4415N en 4416N aan toegevoegd.

4410 Samenstellingsopdrachten

Inleiding	1-15
<i>Toepassingsgebied van deze standaard</i>	1-4
<i>De samenstellingsopdracht</i>	5-10
<i>Autoriteit van deze standaard</i>	11-14
<i>Ingangsdatum</i>	15
Doelstellingen	16
Definities	17-17A
Vereisten	18-41A
<i>Het uitvoeren van een samenstellingsopdracht overeenkomstig deze standaard</i>	18-20
<i>Ethische voorschriften</i>	21
<i>Professionele oordeelsvorming</i>	22
<i>Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht</i>	23
<i>Aanvaarding en continuering van de opdracht</i>	24-26
<i>Communicatie met het management en de met governance belaste personen</i>	27
<i>Het uitvoeren van de opdracht</i>	28-37
<i>Documentatie</i>	38-38A
<i>De samenstellingsverklaring</i>	39-41A
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A69
<i>Toepassingsgebied van deze standaard</i>	A1-A11
<i>De samenstellingsopdracht</i>	A12-A18
<i>Ethische voorschriften</i>	A19-A26
<i>Professionele oordeelsvorming</i>	A27-A29
<i>Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht</i>	A30-A32
<i>Aanvaarding en continuering van de opdracht</i>	A33-A45
<i>Communicatie met het management en de met governance belaste personen</i>	A46-A47
<i>Het uitvoeren van de opdracht</i>	A48-A58
<i>Documentatie</i>	A59-A61A
<i>De samenstellingsverklaring</i>	A62-A69

Inleiding

Toepassingsgebied van deze standaard

- 1 Deze standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant¹ :
 - wanneer deze de opdracht heeft gekregen om het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie zonder enige zekerheid over die historische financiële informatie te verkrijgen; en
 - overeenkomstig deze standaard over de opdracht te rapporteren. (Zie Par. A1, A1A en A2)
- 2 Deze standaard bevat vereisten voor samenstellingsopdrachten² van historische financiële informatie: (Zie Par. A3)
 - 1 de Standaard moet worden toegepast voor het opstellen en presenteren van:
 - a een jaarrekening die wordt opgemaakt op grond van titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (Zie Par. A3C);
 - b een financieel overzicht waarbij deskundigheid op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving wordt aangewend (Zie Par. A3A); of
 - c een onderdeel of bijlage van een rapportage, die zelfstandig kwalificeert als financieel overzicht als bedoeld in het vorige lid.
 - 2 de Standaard kan worden toegepast voor het opstellen en presenteren van:
 - a financiële overzichten, met uitzondering van eventuele onderdelen of bijlagen daarvan die vallen onder lid 1 onder c, die worden opgesteld als uitvloeisel van een opdracht waarbij primair andere deskundigheid dan deskundigheid op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving wordt aangewend (Zie Par. A3B);
 - b historische financiële informatie waar de rapportage niet kwalificeert als financieel overzicht.
 - 3 de Standaard kan, aangepast waar nodig, worden toegepast voor het opstellen en presenteren van:
 - a financiële informatie anders dan historische financiële informatie;
 - b niet-financiële informatie (Zie Par. A4).
- 2A *Deze standaard is niet van toepassing wanneer een accountant in het kader van zijn controle- of beoordelingsopdracht wordt gevraagd om een entiteit te ondersteunen bij het opstellen van historische financiële informatie. Het bovenstaande geldt alleen wanneer de accountant deze werkzaamheden zelf uitvoert of laat uitvoeren door een accountant werkzaam bij het Nederlandse deel van het netwerk dat de controle- of beoordelingsopdracht uitvoert (Zie Par. A3D).*
- 3 *Door bespreking met het management, of een andere opdrachtgevende partij verkrijgt een accountant inzicht in het beoogde gebruik en de verspreidingskring. Dit kan leiden tot de keuze om de standaard toe te passen bij historische financiële informatie, anders dan een financieel overzicht. De volgende factoren kunnen de accountant daarbij behulpzaam zijn: (Zie Par. A5)*

Of externe partijen, anders dan de beoogde gebruikers van de samengestelde historische financiële informatie, de accountant waarschijnlijk met de historische financiële informatie zullen associëren en

1 Zie Definities, paragraaf 17; wanneer een term voor het eerst voorkomt vóór paragraaf 17 wordt daarnaar verwezen.

2 Zie Definities, paragraaf 17; wanneer een term voor het eerst voorkomt vóór paragraaf 17 wordt daarnaar verwezen.

er een risico bestaat dat het niveau van de betrokkenheid van de accountant bij de informatie verkeerd zou worden begrepen, bijvoorbeeld:

- indien de historische financiële informatie bedoeld is voor gebruik door partijen anders dan het management of de met governance belaste personen¹, of als deze kan worden verschaft aan, of verkregen door, partijen die niet de beoogde gebruikers van die informatie zijn;
- indien de naam van de accountant met de historische financiële informatie wordt geïdentificeerd.

Relatie met de regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing

- 4 Het stelsel van kwaliteitsbeheersing is de verantwoordelijkheid van de accountantseenheid. Als een accountantseenheid samenstellingsopdrachten uitvoert, gelden de *Nadere voorschriften kwaliteits-systemen (NVKS)*³. In deze standaard zijn bepalingen over kwaliteitsbeheersing op het niveau van afzonderlijke samenstellingsopdrachten opgenomen. Hierbij is het uitgangspunt dat de accountants-eenheid onderworpen is aan de NVKS. (Zie Par. A6, A7, A8, A9, A10 en A11)

De samenstellingsopdracht

- 5 Het management kan een accountant verzoeken om te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie van een entiteit. Voor gebruikers van historische financiële informatie is de waarde van een samenstellingsopdracht, in overeenstemming met deze standaard, gelegen in het toepassen van de deskundigheid van de accountant op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving. Daarnaast leeft de accountant gedrags- en beroepsregels na, waaronder relevante ethische voorschriften, en communiceert hij duidelijk over de aard en omvang van zijn betrokkenheid bij de samengestelde historische financiële informatie. (Zie Par. A12, A13, A14 en A15)
- 6 Een samenstellingsopdracht is geen assurance-opdracht. Van de accountant wordt derhalve bij een samenstellingsopdracht niet vereist om de nauwkeurigheid of de volledigheid van de door het management verschaft informatie voor het samenstellen te verifiëren, of anderszins onderbouwende informatie te verzamelen om een controleoordeel of een beoordelingsconclusie over het opstellen van de historische financiële informatie tot uitdrukking te brengen.
- 7 Het management blijft verantwoordelijk voor de historische financiële informatie en voor de basis waarop deze is opgesteld en gepresenteerd. Die verantwoordelijkheid omvat het toepassen door het management van oordeelsvormingen die voor het opstellen en presenteren van de historische financiële informatie zijn vereist, inclusief de selectie en toepassing van passende grondslagen voor financiële verslaggeving en, waar nodig, het ontwikkelen van redelijke schattingen. (Zie Par. A12 en A13)
- 8 Deze standaard legt het management of de met governance belaste personen geen verantwoordelijkheden op of doet geen afbreuk aan wet- en regelgeving die deze verantwoordelijkheden bepalen. Het uitgangspunt voor een opdracht die overeenkomstig deze standaard wordt uitgevoerd, is dat het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen bepaalde verantwoordelijkheden hebben aanvaard die fundamenteel zijn voor de uitvoering van de samenstellingsopdracht. (Zie Par. A12 en A13)
- 9 Historische financiële informatie die het onderwerp is van een samenstellingsopdracht kan voor diverse doeleinden zijn vereist, waaronder:
 - a het naleven van verplichte vereisten inzake periodieke financiële verslaggeving die in wet- of regelgeving zijn vastgesteld; of
 - b voor doeleinden die niet gerelateerd zijn aan verplichte financiële verslaggeving onder relevante wet- of regelgeving, bijvoorbeeld historische financiële informatie:

3 NVKS artikel 2.

- die is opgesteld voor het management of de met governance belaste personen op een basis die voor hun specifieke doeleinden geschikt is (zoals het opstellen van historische financiële informatie voor intern gebruik);
 - in de vorm van periodieke financiële verslaggeving die voor externe partijen onder een contract of andere vorm van overeenkomst wordt uitgevoerd (zoals historische financiële informatie die aan een financierende instantie wordt verschaft om de toekenning of voortzetting van financiële bijdrage te ondersteunen);
 - voor doeleinden in verband met een transactie, bijvoorbeeld om een transactie waarbij de eigendomsstructuur of financieringsstructuur van de entiteit verandert, te ondersteunen (zoals een fusie of een overname).
- 10 Verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen gebruikt worden om historische financiële informatie op te stellen en te presenteren. Dit kan variëren van eenvoudige door de entiteit gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving tot vastgestelde verslaggevingsstandaarden. Het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door het management wordt gehanteerd om de historische financiële informatie op te stellen en te presenteren, zal afhankelijk zijn van de aard van de entiteit en het beoogde gebruik van de historische financiële informatie. (Zie Par. A16, A17 en A18)

Autoriteit van deze standaard

- 11 Deze standaard bevat de doelstellingen van de accountant bij het opvolgen van de standaard die de context bieden waarin de vereisten van deze standaard zijn vastgesteld. Zij zijn bedoeld de accountant te ondersteunen bij het begrijpen van wat nodig is om te bereiken in een samenstellingsopdracht.
- 12 Deze standaard bevat vereisten die erop gericht zijn om de accountant in staat te stellen de vermelde doelstelling te halen. Deze vereisten worden uitgedrukt door gebruik te maken van het hulpwerkwoord 'dienen' (in: 'iets dienen te doen').
- 13 Daarnaast bevat deze standaard inleidende teksten, definities en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die relevante context bieden voor een goed inzicht in de standaard.
- 14 De toepassingsgerichte en overige verklarende teksten bieden verdere uitleg over de vereisten en leidraden bij het uitvoeren ervan. Hoewel dergelijke leidraden op zichzelf geen vereiste opleggen, zijn ze relevant voor de correcte toepassing van de vereisten. De toepassingsgerichte en overige verklarende teksten kunnen tevens achtergrondinformatie verschaffen betreffende aangelegenheden die in deze standaard worden behandeld en die ondersteunen bij het toepassen van de vereisten.

Ingangsdatum

- 15 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de Slotbepalingen.*

Doelstellingen

- 16 De doelstellingen van de accountant bij een samenstellingsopdracht onder deze standaard zijn om:
- a deskundigheid op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving toe te passen om het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving op basis van informatie die door het management wordt verschaft; en
 - b in overeenstemming met de vereisten van deze standaard te rapporteren.

Definities

- 17 In het kader van deze standaard hebben de volgende termen de hierna aangegeven betekenissen.
- a *accountant* - Accountant als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel d, van Standaard 200 van de NV COS.

- b *afwijking* - Een verschil tussen het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting van een gerapporteerd element in de historische financiële informatie, en het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting dat/die voor dat item vereist is opdat het element in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Afwijkingen kunnen voortkomen uit fouten of uit fraude. Ingeval de historische financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel bevatten afwijkingen ook aanpassingen van de bedragen, rubriceringen, presentaties of toelichtingen die, naar de oordeelsvorming van de accountant, noodzakelijk zijn opdat de historische financiële informatie in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave vormt dan wel een getrouw beeld geeft;
- c *de met governance belaste personen* – De met governance belaste personen, bedoeld in paragraaf 13, onderdeel o, van Standaard 200 van de NV COS.
- d *financiële overzichten*- Financiële overzichten als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel f, van Standaard 200 van de NV COS.
- e *historische financiële informatie* - Historische financiële informatie als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel g, van Standaard 200 van de NV COS.
- f *management* - Management als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel h, van Standaard 200 van de NV COS.
- g *opdrachtspartner* - De partner of andere persoon binnen de accountantseenheid die verantwoordelijk is voor de opdracht, voor de uitvoering daarvan en voor de rapportage die namens de accountantseenheid wordt uitgebracht en aan wie, indien vereist, door een beroepsorganisatie of een wettelijke of regelgevende instantie passende bevoegdheden zijn toegekend;
- h *opdrachtteam* - Opdrachtteam als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel h, van Standaard 3000A van de NV COS.
- i *publicatiestukken* – Een jaarrekening die openbaar wordt gemaakt op grond van artikel 2:394 BW, niet zijnde de inrichtingsjaarrekening;
- j *relevante ethische voorschriften* – Ethische voorschriften waaraan het opdrachtteam onderworpen is wanneer dit samenstellingsopdrachten uitvoert en die gewoonlijk uit de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) bestaan, samen met nationale vereisten die stringenter zijn; (Zie Par. A21)
- k *samenstellingsopdracht* - Een opdracht waarbij een accountant deskundigheid inzake administratieve verwerking en financiële verslaggeving toepast om:
 - het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie van een entiteit in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving; en
 - hierover te rapporteren zoals dat door deze standaard wordt vereist. In deze standaard worden in deze context de woorden 'samenstellen', 'het samenstellen' en 'samengesteld' gebruikt.
- l *van toepassing zijnd(e) stelsel inzake financiële verslaggeving* - Het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door het management en, in voorkomend geval, door de met governance belaste personen wordt gehanteerd bij het opstellen van de historische financiële informatie, dat aanvaardbaar is in het licht van de aard van de entiteit en de doelstelling van die historische financiële informatie, dan wel dat op grond van wet- of regelgeving is vereist. (Zie Par. A35, A36 en A37)

- 17A De definities in de Standaarden 000N t/m 800 zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.

Vereisten

Het uitvoeren van een samenstellingsopdracht overeenkomstig deze standaard

- 18 De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van deze standaard, inclusief de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten, om de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen.

Het naleven van relevante vereisten

- 19 De accountant dient te voldoen aan alle vereisten van deze standaard tenzij een bepaalde vereiste voor de samenstellingsopdracht niet relevant is, bijvoorbeeld als de omstandigheden aangegeven in de vereiste niet van toepassing zijn in de opdracht.
- 20 De accountant dient geen naleving van deze standaard te vermelden tenzij de accountant alle vereisten van deze standaard heeft nageleefd die voor de samenstellingsopdracht relevant zijn.

Ethische voorschriften

- 21 De accountant dient relevante ethische voorschriften na te leven. (Zie Par. A19, A20, A21, A22, A23, A24, A25 en A26)

Professionele oordeelsvorming

- 22 De accountant dient professionele oordeelsvorming toe te passen bij het uitvoeren van een samenstellingsopdracht. (Zie Par. A27, A28 en A29)

Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht

- 23 De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor:
- a de algehele kwaliteit van iedere samenstellingsopdracht die aan die opdrachtpartner is toegewezen; en
 - b het uitvoeren van de opdracht in overeenstemming met het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid, door: (Zie Par. A30).
 - i het volgen van passende procedures met betrekking tot de aanvaarding en continuering van relaties met cliënten en opdrachten; (Zie Par. A31)
 - ii zich ervan te vergewissen dat het opdrachtteam collectief over de passende competentie en capaciteiten beschikt om de samenstellingsopdracht uit te voeren;
 - iii het alert zijn op aanwijzingen van het niet-naleven van relevante ethische voorschriften door leden van het opdrachtteam, en het bepalen van de passende actie als er aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd; (Zie Par. A32)

Aanvaarding en continuering van de opdracht

Continuering van cliëntrelaties, opdracht aanvaarding en het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden

- 24 De accountant dient de opdracht niet te aanvaarden tenzij de accountant de opdrachtvoorwaarden met het management, of een andere opdrachtgevende partij, overeen is gekomen, inclusief:
- a het beoogde gebruik en de verspreiding van de historische financiële informatie en eventuele beperkingen betreffende het gebruik of de verspreiding ervan; (Zie Par. A20, A33, A37 en A38)
 - b identificatie van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; (Zie Par. A20, A30, A35, A36, A37 en A38)
 - c de doelstelling en reikwijdte van de samenstellingsopdracht; (Zie Par. A20)

- d de verantwoordelijkheden van de accountant, inclusief het vereiste om relevante ethische voorschriften na te leven; (Zie Par. A20)
 - e de verantwoordelijkheden van het management voor: (Zie Par. A39, A40 en A41)
 - i de historische financiële informatie, en voor het opstellen en presenteren daarvan, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat aanvaardbaar is gelet op het beoogde gebruik van de historische financiële informatie en de beoogde gebruikers;
 - ii de nauwkeurigheid en de volledigheid van de vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie die door het management worden verschaft voor de samenstellingsopdracht; en
 - iii oordeelsvormingen die bij het opstellen en presenteren van de historische financiële informatie nodig zijn, inclusief die waarvoor de accountant in de loop van de samenstellingsopdracht ondersteuning kan bieden; (Zie Par. A27)
 - f de verwachte vorm en inhoud van de samenstellingsverklaring.
- 25 De accountant dient, voorafgaand aan het uitvoeren van de opdracht, de overeengekomen opdrachtvoorwaarden in een opdrachtbevestiging of andere schriftelijke overeenkomst vast te leggen. (Zie Par. A42, A43 en A44)

Doorlopende opdrachten

- 26 Voor doorlopende samenstellingsopdrachten dient de accountant te evalueren of omstandigheden, inclusief veranderingen in de overwegingen inzake de opdracht-aanvaarding, vereisen dat de opdrachtvoorwaarden worden herzien. Tevens evalueert hij of het nodig is om het management te herinneren aan de bestaande opdrachtvoorwaarden. (Zie Par. A45)

Communicatie met het management en de met governance belaste personen

- 27 De accountant dient met het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, tijdens de samenstellingsopdracht tijdig aangelegenheden betreffende de samenstellingsopdracht te communiceren. Dit betreft de aangelegenheden die, op grond van professionele oordeelsvorming van de accountant, belangrijk genoeg zijn om de aandacht van het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, te verdienen. (Zie Par. A46 en A47)

Het uitvoeren van de opdracht

Het inzicht van de accountant

- 28 De accountant dient voldoende inzicht in de volgende aangelegenheden te verwerven om de samenstellingsopdracht te kunnen uitvoeren: (Zie Par. A48, A49 en A50)
- a de activiteiten van de entiteit, inclusief het administratieve systeem en administratieve vastleggingen van de entiteit; en
 - b het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief de toepassing hiervan in de sector van de entiteit.

Het samenstellen van historische financiële informatie

- 29 De accountant dient de historische financiële informatie samen te stellen door gebruik te maken van vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie inclusief significante oordeelsvormingen die door het management worden verschaft.
- 30 Als de accountant in de loop van het samenstellen van de historische financiële informatie ondersteuning voor significante oordeelsvormingen heeft geboden, dient hij deze te bespreken met het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen. (Zie Par. A51)
- 31 Voorafgaand aan de afronding van de samenstellingsopdracht dient de accountant de samengestelde historische financiële informatie te lezen in het licht van het inzicht van de accountant in de activitei-

ten van de entiteit, en in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. (Zie Par. A52)

- 32 Indien de accountant zich gedurende de samenstellingsopdracht ervan bewust wordt dat de vastleggingen, documenten, uitleg of overige informatie, inclusief significante oordeelsvormingen, die door het management worden verschaft niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend zijn – *waaronder geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving* –, dient de accountant dat onder de aandacht van het management te brengen. Hij dient ook om de aanvullende of gecorrigeerde informatie te verzoeken. *De accountant dringt waar nodig aan op adequate opvolging van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving.* (Zie Par. A47)
- 33 Indien de accountant niet in staat is om de opdracht te voltooien omdat het management geen vastleggingen, documenten, uitleg of overige informatie, inclusief significante oordeelsvormingen, verschaft zoals was verzocht, dan dient de accountant de opdracht terug te geven. *Dit is ook het geval als het management geen adequate opvolging geeft aan geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving.* Hij dient ook het management en de met governance belaste personen in te lichten over de redenen voor teruggave. (Zie Par. A47 en A58)
- 34 Indien de accountant zich er tijdens het verloop van de opdracht van bewust wordt dat:
- a de samengestelde historische financiële informatie niet op adequate wijze het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving beschrijft of daarnaar verwijst; (Zie Par. A53)
 - b aanpassingen aan de samengestelde historische financiële informatie vereist zijn zodat de historische financiële informatie geen afwijking van materieel belang bevat; of (Zie Par. A54, A55 en A56)
 - c de samengestelde historische financiële informatie op andere wijze misleidend is – *waaronder geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving* – (Zie Par. A57)

dan dient de accountant de geschikte aanpassingen aan het management voor te stellen. *De accountant dringt waar nodig aan op adequate opvolging van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving.* (Zie Par. A47)

- 35 Indien het management weigert, of het de accountant niet toestaat de voorgestelde aanpassingen aan de samengestelde historische financiële informatie aan te brengen, dient de accountant de opdracht terug te geven. *Dit is ook het geval als het management geen adequate opvolging geeft aan geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving.* Hij dient ook het management en de met governance belaste personen in te lichten over de redenen voor de teruggave. (Zie Par. A47 en A58)
- 36 Indien teruggave van de opdracht niet mogelijk is, dient de accountant te bepalen welke professionele en wettelijke verantwoordelijkheden in de omstandigheden van toepassing zijn.
- 37 De accountant dient een erkenning van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen te verkrijgen dat het de verantwoordelijkheid heeft genomen voor de definitieve versie van de samengestelde historische financiële informatie. (Zie Par. A68)

Documentatie

- 38 De accountant dient het volgende in de opdrachtdocumentatie op te nemen: (Zie Par. A59, A60 en A61)
- a significante aangelegenheden die zich tijdens de samenstellingsopdracht voordoen en hoe de accountant hiermee is omgegaan;
 - b een aansluiting van de samengestelde historische financiële informatie op de onderliggende vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie die door het management is verschaft; en
 - c een kopie van de definitieve versie van de samengestelde historische financiële informatie waarvoor het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen hun verantwoordelijkheid hebben erkend, en de samenstellingsverklaring. (Zie Par. A68)

- 38A *De accountant dient de opdrachtdocumentatie samen te voegen in een opdrachtdossier en het administratieve proces van het samenstellen van het definitieve opdrachtdossier tijdig na de datum van de samenstellingsverklaring te voltooien. (Zie Par. A61A)*

De samenstellingsverklaring

- 39 Een belangrijk doel van de samenstellingsverklaring is het duidelijk communiceren van de aard van de samenstellingsopdracht en de rol en de verantwoordelijkheden van de accountant tijdens de opdracht. De samenstellingsverklaring is geen middel om een oordeel of een conclusie over de historische financiële informatie tot uitdrukking te brengen, in welke vorm dan ook.
- 40 De samenstellingsverklaring die voor de samenstellingsopdracht wordt uitgebracht dient schriftelijk te zijn en dient de volgende elementen te omvatten: (Zie Par. A62, A63, A67 en A69)
- a de titel van de verklaring;
 - b de geadresseerde(n), zoals door de opdrachtvoorwaarden wordt vereist; (Zie Par. A64)
 - c een vermelding dat de accountant de historische financiële informatie heeft samengesteld op basis van de informatie die door het management is verschaft;
 - d een beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen met betrekking tot de samenstellingsopdracht en met betrekking tot de historische financiële informatie;
 - e identificatie van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien er een stelsel voor bijzondere doeleinden wordt gehanteerd, een beschrijving van of een verwijzing naar de beschrijving van dat stelsel voor bijzondere doeleinden in de historische financiële informatie;
 - f identificatie van de historische financiële informatie, inclusief de titel van ieder element van de historische financiële informatie indien deze meer dan één element bevat, en vermelding van de datum van de historische financiële informatie of de verslagperiode waarop de historische financiële informatie betrekking heeft;
 - g een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant bij het samenstellen van de historische financiële informatie, waaronder dat de opdracht overeenkomstig deze standaard is uitgevoerd en dat de accountant relevante ethische voorschriften heeft nageleefd;
 - h een beschrijving van wat een samenstellingsopdracht overeenkomstig deze standaard inhoudt;
 - i uitleg dat van de accountant niet vereist wordt de kwaliteit of de volledigheid van de informatie die door het management ten behoeve van de samenstelling wordt verschaft, te verifiëren; (Zie Par. A67A)
 - j indien de historische financiële informatie is opgesteld door gebruik te maken van een stelsel voor bijzondere doeleinden, een toelichtende paragraaf die: (Zie Par. A65, A66 en A67)
 - i het doel beschrijft waarvoor, en, indien nodig, de beoogde gebruikers voor wie, de historische financiële informatie is opgesteld, of een verwijzing naar een toelichting in de historische financiële informatie bevat die deze informatie toelicht; en
 - ii de aandacht van de lezers van de verklaring vestigt op het feit dat de historische financiële informatie overeenkomstig een stelsel voor bijzondere doeleinden is opgesteld en dat als gevolg daarvan de informatie mogelijk niet voor andere doeleinden geschikt is;
 - k de datum van de samenstellingsverklaring;
 - l de handtekening van de accountant; en
 - m het adres van de accountant.
- 41 De accountant dient de verklaring te dateren op de datum waarop de accountant de samenstellingsopdracht overeenkomstig deze standaard heeft voltooid. (Zie Par. A68)

Uitzondering op de rapporteringsvereiste bij publicatiestukken

- 41A *In het geval van publicatiestukken kan toepassing van de paragrafen 40 en 41 achterwege blijven. (Zie Par. A62)*

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze standaard

Algemene overwegingen

(Zie Par. 1)

A1 In een samenstellingsopdracht waar de opdrachtgevende partij een andere partij is dan het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, kan deze standaard worden toegepast en voor zover nodig aangepast.

A1A *Deze standaard is van toepassing op een accountant, waaronder een intern- of overheidsaccountant, die op grond van een overeenkomst van opdracht specifiek het samenstellen van historische financiële informatie is overeengekomen;*

Deze standaard is niet gericht op een accountant die uit hoofde van zijn functie verantwoordelijk is voor de totstandkoming van historische financiële informatie voor de entiteit waarbij hij werkzaam is dan wel waaraan hij is verbonden. Een dergelijke functie kan worden uitgevoerd op grond van een arbeidsovereenkomst, benoeming of opdracht.

Voorbeelden hiervan zijn:

- *een accountant die in een dienstverband werkzaam is als controller;*
- *een accountant die werkzaam is als penningmeester van een vereniging of stichting;*
- *een accountant die op een tijdelijke basis werkzaam is als hoofd financiële administratie, controller of in een vergelijkbare functie en de resultaten van zijn werkzaamheden presenteert onder de naam van de entiteit van zijn opdrachtgever.*

A2 De betrokkenheid van een accountant bij diensten of activiteiten in het kader van ondersteuning van het management van een entiteit bij het opstellen en het presenteren van de historische financiële informatie van de entiteit kan vele vormen aannemen. Wanneer de accountant de opdracht heeft gekregen om onder deze standaard een entiteit dergelijke diensten of activiteiten te verschaffen, wordt de associatie van de accountant met de historische financiële informatie gecommuniceerd door de samenstellingsverklaring, in de vorm die door deze standaard is vereist. De samenstellingsverklaring van de accountant bevat de expliciete bewering van de accountant dat hij deze standaard naleeft.

Het toepassingsgebied van de standaard

(Zie Par. 2)

A3 Deze standaard heeft betrekking op opdrachten waar de accountant het management ondersteunt bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie

Verplichte toepassing

Een samenstellingsopdracht houdt onder meer in het toepassen van de deskundigheid van de accountant op het gebied van financiële verslaggeving. Dit kenmerk komt vooral tot uiting bij het opstellen en presenteren van financiële overzichten. Om een goede beroepsuitoefening op een belangrijk deskundigheidsgebied van accountants te bevorderen, is deze standaard verplicht gesteld in het geval van opstellen en presenteren van financiële overzichten. Toepassing van de standaard is niet verplicht als bij het opstellen van financiële overzichten primair andere deskundigheid dan de deskundigheid van de accountant op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving wordt toegepast.

Vrijwillige toepassing

Bij het tot stand brengen van andere vormen van historische financiële informatie kan de accountant vrijwillig besluiten om deze standaard toe te passen.

Deze standaard mag ook worden toegepast, voor zover nodig aangepast, wanneer de accountant de opdracht heeft gekregen om het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van andere dan historische financiële informatie. Voorbeelden zijn:

- pro forma financiële informatie;

- toekomstgerichte financiële informatie, inclusief budgetten of prognoses.

Deze standaard heeft geen betrekking op eventuele activiteiten voorafgaand aan het samenstellen van (financiële) informatie van de entiteit.

Gebruik van de termen 'financiële overzichten' en 'historische financiële informatie'

(Zie Par. 2, 17(d), 17(e))

A3A *Een kenmerkend verschil van financiële overzichten ten opzichte van overige vormen van historische financiële informatie is dat financiële overzichten toelichtingen bevatten. De toelichtingen omvatten gewoonlijk een overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere, tekstuele of cijfermatige, toelichtingen (zoals in een jaarrekening). In deze standaard wordt onder toelichtingen niet verstaan enkel cijfermatige specificaties, zoals een verdere uitsplitsing of rubricering van de post algemene kosten.*

Voorbeelden van financiële overzichten zijn onder meer:

- *bij een complete set van financiële overzichten:*
 - *een jaarrekening, bestaande uit een balans, een winst-en-verliesrekening en een toelichting;*
 - *een tussentijds overzicht met een toelichting dat gebaseerd is op het verslaggevingsstelsel van de jaarrekening.*
Dit betreft een financiële verantwoording die sterk op een jaarrekening lijkt en om die reden niet of nauwelijks daarvan is te onderscheiden;
- *bij samengevatte financiële overzichten: publicatiestukken;*
- *bij een enkel financieel overzicht:*
 - *een balans met toelichting;*
 - *een winst-en-verliesrekening met toelichting;*
 - *een overzicht van ontvangsten en uitgaven met toelichting.*

Financiële overzichten kunnen zowel in hard copy als op elektronische wijze zijn uitgebracht.

Voorbeelden van andere historische financiële informatie dan een financieel overzicht zijn onder andere: een balans en/of winst-en-verliesrekening zonder toelichtingen, een debiteurenoverzicht zonder toelichting, een uitdraai van grootboekrekeningen of een saldbalans.

A3B *Een belastingaangifte inclusief eventuele specificaties wordt in het kader van deze standaard niet aangemerkt als een financieel overzicht. Kenmerkend voor het opstellen van een belastingaangifte inclusief eventuele specificaties is dat de fiscale kennis leidend is: het toepassen van kennis op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving is daaraan ondergeschikt. Indien sprake is van een bijlage bij de belastingaangifte gaat de accountant na of al dan niet sprake is van een financieel overzicht. Aan een belastingaangifte kunnen specificaties zijn toegevoegd ter rekenkundige of anderszins technische verduidelijking van (bedragen in) de aangifte. Indien de bijlage bij de aangifte echter kwalificeert als een 'financieel overzicht', is deze standaard hierop verplicht van toepassing. In dat geval is geen sprake meer van een specificatie bij de aangifte maar van een op zich zelf staande bijlage waarin een financieel overzicht is opgenomen.*

Toepassing voor een aangifte 'IB-plus'

Zo komt het in de praktijk voor dat bij ondernemers (niet zijnde een rechtspersoon) aan de belastingaangifte een bijlage wordt toegevoegd om inzage te geven in de financiële positie van de ondernemer (een zogenaamde 'aangifte IB-plus'). Bijvoorbeeld:

- *in de bijlage bij de belastingaangifte is een jaarrekening opgenomen: in de bijlage is sprake van een financieel overzicht waarop Standaard 4410 verplicht van toepassing is;*
- *in de bijlage bij de belastingaangifte is een balans en/of een winst-en-verliesrekening zonder toelichting opgenomen: in de bijlage is geen sprake van financieel overzicht maar van een andere vorm van historische financiële informatie. De accountant hoeft de standaard niet toe te passen, dit mag wel.*

Ook een opdracht tot het opstellen van een pensioenberekening in het kader van RJ271/IAS 19 of een toerekening van de kostprijs aan de verworven activa op de overnamedatum vallen veelal niet verplicht onder de standaard. Deze opdrachten zijn voorbeelden van werkzaamheden die primair betrekking hebben op een deskundigheidsgebied anders dan administratieve verwerking en financiële verslaggeving.

- A3C *De betrokkenheid van een accountant bij het opstellen van een jaarrekening van een organisatie die is onderworpen aan de vereisten van BW2 is van zodanig belang dat dit los van de vraag of een dergelijke jaarrekening aan alle vereisten van een financieel overzicht voldoet het toepassen van deze Standaard rechtvaardigt.*
- A3D *Het afgeven van een controle- of een beoordelingsverklaring en een samenstellingsverklaring door één accountantseenheid of een ander onderdeel van het Nederlandse netwerk is maatschappelijk niet wenselijk en kan tot verwarring leiden. Bovendien worden de vereisten in het kader van de uitvoering van een samenstellingsopdracht inhoudelijk afgedekt door de standaarden voor controle- of beoordelingsopdrachten waardoor het verplicht toepassen van deze standaard maatschappelijk geen meerwaarde heeft.*
- A4 Accountants kunnen tevens opdrachten aanvaarden om het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van niet-financiële informatie, bijvoorbeeld emissieverslagen en kengetallen. In die omstandigheden kan de accountant deze standaard toepassen, voor zover noodzakelijk aangepast, als dat voor die soorten opdrachten relevant is.

Overwegingen die relevant zijn voor het toepassen van deze standaard

(Zie Par. 3)

- A5 *Door (vrijwillig) gebruik te maken van deze standaard, wordt de verantwoordelijkheid van de accountant ten opzichte van het management geregeld en wordt zijn betrokkenheid bij de samengestelde informatie duidelijk gemaakt bij de gebruikers in de vorm van een samenstellingsverklaring. Standaard 4410 is een hulpmiddel voor een accountant waarmee hij invulling kan geven aan de VGBA. Hij kan zo voorkomen dat zijn betrokkenheid bij bepaalde informatie door een ander verkeerd wordt begrepen dan wel onjuist wordt voorgesteld (het laatste is beschreven in artikel 10 artikel 10 van de VGBA).*

Een accountant stelt bijvoorbeeld een tussentijdse winst-en-verliesrekening op zonder toelichtingen. De opdrachtgever wil deze gebruiken voor een financieringsaanvraag bij potentiële geldschieters. Als de betrokkenheid van de accountant voor potentiële geldschieters zichtbaar is, bijvoorbeeld door het gebruik van zijn naam op de tussentijdse winst-en-verliesrekening, dan is het mogelijk dat zij een bepaalde waarde ontfangen aan de betrokkenheid van de accountant. In dat geval heeft het de voorkeur om door middel van een samenstellingsverklaring de wijze van betrokkenheid van de accountant bij de opdracht aan te geven.

Relatie met de NVKS

(Zie Par. 4)

- A6 *De NVKS behandelt onder meer de verantwoordelijkheid van de accountantseenheid om de kwaliteit van aan assurance verwante opdrachten te beheersen, waaronder samenstellingsopdrachten. Daartoe stelt de accountantseenheid een stelsel van kwaliteitsbeheersing vast voor aan assurance verwante opdrachten en onderhoudt dit.*
- A7 *Het doel van een stelsel van kwaliteitsbeheersing is om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat:*
- a de accountantseenheid en zijn personeel voldoen aan professionele standaarden en aan de eisen die door de van toepassing zijnde wet- en regelgeving zijn gesteld; en
 - b de door de accountantseenheid of opdrachtpartners uitgebrachte rapportages in de omstandigheden passend zijn.

A8 Een stelsel van kwaliteitsbeheersing heeft betrekking op de volgende elementen:

- verantwoordelijkheid van de leiding voor de kwaliteit binnen de accountantseenheid;
- relevante ethische voorschriften;
- aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten;
- personeelsbeleid;
- het uitvoeren van de opdracht; en
- de monitoring van de opdracht.

Deze elementen zijn niet uitgewerkt in de NVKS. De NVKS zijn principle-based opgesteld, waarbij ervoor is gekozen om de principes op een zo hoog mogelijk niveau op te formuleren. Het wordt aan de voor implementatie verantwoordelijke accountants overgelaten om aan de principes verdere invulling te geven. Verondersteld is dat de aard en omvang van accountantseenheden in de samenstellingspraktijk zodanig is dat een beperkte implementatie van de voornoemde elementen volstaat.

A9 Binnen de context van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid hebben opdrachtteams een verantwoordelijkheid om kwaliteitsbeheersingsprocedures te implementeren die op de opdracht van toepassing zijn.

A10 Tenzij informatie die door de accountantseenheid of andere partijen verstrekt wordt het tegendeel doet veronderstellen, mag het opdrachtteam steunen op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid. Het opdrachtteam kan bijvoorbeeld steunen op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid met betrekking tot:

- competentie van personeel door werving en formele training;
- het onderhouden van cliëntrelaties op grond van systemen voor aanvaarding en continuering ervan;
- het naleven van door wet- en regelgeving gestelde eisen door middel van het proces van monitoren.

Bij het overwegen van tekortkomingen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing die op de samenstellingsopdracht van invloed kunnen zijn, kan de opdrachtpartner rekening houden met eventuele maatregelen die de accountantseenheid heeft genomen om de situatie te rectificeren en die de opdrachtpartner in de context van die samenstellingsopdracht voldoende acht.

A11 Een tekortkoming in het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid wijst er niet noodzakelijkerwijs op dat:

- een specifieke samenstellingsopdracht niet in overeenstemming met de professionele standaarden en van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen was uitgevoerd; of
- de samenstellingsverklaring niet passend was.

De samenstellingsopdracht

Gebruik van de term 'management' en 'de met governance belaste personen'

(Zie Par. 5, 7 en 8, 17(c), 17(f))

A12 De respectieve verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen zullen tussen rechtsgebieden en tussen soorten entiteiten verschillen. Deze verschillen beïnvloeden de manier waarop de accountant de vereisten van deze standaard toepast met betrekking tot het management of de met governance belaste personen. Derhalve is de zinsnede 'management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen' die op verschillende plekken in deze standaard wordt gebruikt, bedoeld om de accountant alert te maken op het feit dat verschillende omgevingen van entiteiten verschillende management- en governancestructuren en -regelingen kunnen hebben.

A13 Verschillende verantwoordelijkheden met betrekking tot het opstellen van historische financiële informatie en externe financiële verslaggeving vallen onder hetzij het management, hetzij de met governance belaste personen afhankelijk van factoren als:

- de middelen en structuur van de entiteit;
- de respectieve rollen van het management en de met governance belaste personen binnen de entiteit zoals in relevante wet- en regelgeving is uiteengezet, of, indien de entiteit niet gereguleerd is, in alle formele governance- of verantwoordelijkheidsregelingen die voor de entiteit zijn vastgesteld (bijvoorbeeld, zoals vastgelegd in contracten, statuten of ander soort oprichtingsdocument).

In veel kleine entiteiten is er vaak geen onderscheid in de rollen op het gebied van management en governance, of de met governance belaste personen van de entiteit kunnen ook betrokken zijn bij het management van de entiteit. In de meeste andere gevallen, in het bijzonder in grotere entiteiten, is het management verantwoordelijk voor de uitvoering van de activiteiten van de entiteit en voor het rapporteren daarover, terwijl de met governance belaste personen toezicht houden op het management. In grotere entiteiten zullen de met governance belaste personen vaak de verantwoordelijkheid hebben of op zich nemen om de historische financiële informatie van de entiteit goed te keuren, in het bijzonder wanneer deze bedoeld is voor gebruik door externe partijen. In grote entiteiten wordt vaak een subgroep van de met governance belaste personen, zoals een auditcomité, met bepaalde toezichtverantwoordelijkheden belast.

In sommige rechtsgebieden is het opstellen van de financiële overzichten voor een entiteit in overeenstemming met een gespecificeerd stelsel de verantwoordelijkheid van de met governance belaste personen, in andere rechtsgebieden is dit de verantwoordelijkheid van het management.

Betrokkenheid bij andere activiteiten met betrekking tot het opstellen en presenteren van historische financiële informatie

(Zie Par. 5, 17(e))

A14 De uitvoering van een samenstellingsopdracht zal variëren afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht. In elk geval zal er sprake zijn van het ondersteunen van het management bij het opstellen en presenteren van de historische financiële informatie van de entiteit in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Dit gebeurt op basis van informatie die door het management wordt verschaft. Bij sommige samenstellingsopdrachten kan het management de historische financiële informatie zelf al (*geheel of gedeeltelijk*) in een conceptversie of in een voorlopige vorm hebben opgesteld.

A15 Naast de samenstellingsopdracht kan een accountant ook de opdracht krijgen om namens het management bepaalde andere activiteiten te ondernemen. Zo kan de accountant worden verzocht om tevens de onderliggende administratieve gegevens te verzamelen, te rubriceren en samen te vatten in de vorm van administratieve vastleggingen tot en met de productie van een saldbalans. De saldbalans zou dan als de onderliggende informatie worden gebruikt waaruit de accountant de historische financiële informatie kan samenstellen die het onderwerp is van een samenstellingsopdracht die overeenkomstig deze standaard wordt uitgevoerd. Dit is vaak het geval bij kleinere entiteiten die niet beschikken over goed ontwikkelde administratieve systemen, of bij entiteiten die het opstellen van de administratie bij voorkeur aan externe dienstverleners uitbesteden. Deze standaard heeft geen betrekking op dergelijke aanvullende activiteiten die de accountant zou kunnen uitvoeren om het management in andere gebieden te ondersteunen, voorafgaand aan het samenstellen van de historische financiële informatie van de entiteit.

Stelsels inzake financiële verslaggeving

(Zie Par. 10)

A16 De historische financiële informatie kan zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving dat erop gericht is te voorzien in:

- de gemeenschappelijke behoefte aan historische financiële informatie van een grote groep gebruikers (d.w.z. een 'stelsel inzake financiële verslaggeving voor algemene doeleinden'); of
- de behoefte aan historische financiële informatie van specifieke gebruikers (d.w.z. een 'stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden').

De vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving bepalen de vorm en inhoud van de financiële overzichten. In sommige gevallen kan er naar het stelsel inzake financiële verslaggeving worden verwezen als de 'basis voor financiële verslaggeving'.

- A17 Voorbeelden van veel gebruikte stelsels inzake financiële verslaggeving voor algemene doeleinden omvatten:
- *vastgestelde nationale standaarden inzake financiële verslaggeving die van toepassing zijn op kleine en middelgrote entiteiten – bijvoorbeeld Titel 9 Boek 2 BW (inclusief fiscale grondslagen, toegestaan voor onder andere kleine rechtspersonen) en RJ-Richtlijnen, en International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities (IFRS for SMEs);*
 - International Financial Reporting Standards (IFRS) en vastgestelde nationale standaarden inzake financiële verslaggeving die van toepassing zijn op oob's⁴.
- A18 Voorbeelden van stelsels inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden die kunnen worden gebruikt, afhankelijk van het specifieke doel van de historische financiële informatie, omvatten:
- de fiscale grondslagen voor financiële verslaggeving die in een bepaald rechtsgebied worden gebruikt om de historische financiële informatie op te stellen om aan de verplichtingen inzake naleving van fiscale wet- en regelgeving te voldoen. *Deze situatie is te onderscheiden van het geval dat fiscale grondslagen worden gehanteerd (inclusief toelichtingen van verschillen tussen fiscale en actuele waarderingen) om te voldoen aan het stelsel voor algemene doeleinden in Titel 9 Boek 2 BW en dat is toegestaan voor kleine rechtspersonen;*
 - voor entiteiten waarvan niet vereist wordt dat zij een vastgesteld stelsel inzake financiële verslaggeving gebruiken:
 - grondslagen voor financiële verslaggeving die in de historische financiële informatie van een bepaalde entiteit worden gebruikt die geschikt zijn voor het beoogde gebruik van de historische financiële informatie en de omstandigheden van de entiteit (bijvoorbeeld, financiële verslaggeving op kasbasis met geselecteerde toerekeningen, zoals debiteuren en crediteuren, die leiden tot een balans en een winst-en-verliesrekening; of het gebruik van een vastgesteld stelsel inzake financiële verslaggeving dat is aangepast om te voldoen aan het specifieke doel waarvoor de historische financiële informatie is opgesteld);
 - de financiële verslaggeving op kasbasis die leidt tot een overzicht van ontvangsten en uitgaven (bijvoorbeeld ten behoeve van het toewijzen van het kasoverschot aan de eigenaren van een gebouw; of om mutaties vast te leggen in de kleine kas van een club).

Ethische voorschriften

(Zie Par. 21)

- A19 De VGBA legt de fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast die accountants moeten naleven en verschaft een conceptueel raamwerk voor de toepassing van die beginselen. De fundamentele beginselen zijn:
- a professionaliteit;
 - b integriteit;
 - c objectiviteit;
 - d vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
 - e vertrouwelijkheid.

⁴ In ISRS 4410 wordt gesproken over 'publicly listed entities', in Clarified ISAs over 'listed entities'.

Bij het naleven van de VGBA is het vereist dat bedreigingen voor het door de accountant naleven van relevante ethische voorschriften worden geïdentificeerd en hierop op passende wijze wordt ingespeeld.

Ethische overwegingen met betrekking tot de associatie van de accountant met informatie
(Zie Par. 21, 24(a)-(d))

A20 De VGBA⁵ vereist van de accountant die betrokken is bij of in verband wordt gebracht met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is, dat hij:

- maatregelen neemt gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding; dan wel
- aan deze informatie een mededeling toevoegt waarin hij de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding aan de beoogde gebruikers kenbaar maakt.

Indien dit niet mogelijk is distantieert de accountant zich van deze informatie. Deze eisen vormen een invulling van het fundamentele beginsel integriteit.

Onafhankelijkheid
(Zie Par. 17(j), 21)

A21 De Verordening inzake de onafhankelijke uitvoering van assurance-opdrachten is niet van toepassing op samenstellingsopdrachten.

Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit en andere verantwoordelijkheden

A22 Wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kan:

- a van de accountant vereisen om geïdentificeerde of vermoede *fraude of* niet-naleving van wet- en regelgeving te rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit *bijvoorbeeld op grond van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft)*;
- b verantwoordelijkheden vaststellen waaronder rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit als dit passend is in de omstandigheden, *het informeren van een andere eindverantwoordelijke accountant of het verrichten van andere passende handelingen*.⁶

A23 Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede *fraude of* niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan vereist worden of passend zijn in de omstandigheden omdat:

- a wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften van de accountant vereisen om te rapporteren;
- b de accountant bepaald heeft dat rapporteren een passende actie is om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving in overeenstemming met relevante ethische voorschriften: of
- c wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften de accountant het recht verschaffen om dit te doen.

A24 Onder paragraaf 28 van deze Standaard wordt niet van de accountant verwacht dat hij een bepaald begrip van wet- en regelgeving heeft dat verder gaat dan wat nodig is om de samenstellingsopdracht uit te voeren. Echter, wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen van de accountant verwachten dat hij kennis, professionele oordeelsvorming en deskundigheid toepast bij het inspelen op *fraude of* niet-naleving. *De accountant kan vermoeden of identificeren dat een handeling fraude of niet-naleving vormt, maar stelt niet juridisch vast of al dan niet sprake is van niet naleving*

⁵ VGBA artikel 9.

⁶ Zie NV NOCLAR.

van wet- en regelgeving. Dit is uiteindelijk een zaak die door een rechtbank of andere bevoegde gerechtelijke instantie moet worden vastgesteld.

A25 – (niet van toepassing in de Nederlandse situatie)

A26 De accountant kan overwegen om intern te consulteren (bijv. binnen de accountantseenheid of een netwerkonderdeel) *of te consulteren bij de waarnemer (in het geval van een kleine accountantseenheid)*, juridisch advies in te winnen om de professionele of juridische implicaties van het ondernemen van een bepaalde actie te begrijpen of op een vertrouwelijke basis te consulteren met een regelgever of toezichthouder of beroepsorganisatie (tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is of de geheimhoudingsplicht zou schenden).

Professionele oordeelsvorming

(Zie Par. 22, 24(e)(iii))

A27 Professionele oordeelsvorming is van essentieel belang voor het op passende wijze uitvoeren van een samenstellingsopdracht. Dit is zo omdat de interpretatie van relevante ethische voorschriften en van de vereisten van deze standaard, en de behoefte aan weloverwogen beslissingen tijdens het uitvoeren van een samenstellingsopdracht, de toepassing van relevante kennis van en ervaring met de feiten en van de omstandigheden van de opdracht vereisen. Professionele oordeelsvorming is noodzakelijk, in het bijzonder wanneer bij de opdracht het management van de entiteit wordt ondersteund met betrekking tot het nemen van beslissingen over:

- de aanvaardbaarheid van het te gebruiken stelsel inzake financiële verslaggeving om de historische financiële informatie van de entiteit op te stellen en te presenteren, in het licht van het beoogde gebruik van de historische financiële informatie en de beoogde gebruikers daarvan;
- het toepassen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, waaronder:
 - de selectie van geschikte grondslagen voor financiële verslaggeving onder dat stelsel;
 - de ontwikkeling van schattingen die nodig zijn voor de historische financiële informatie die onder dat stelsel moeten worden opgesteld en gepresenteerd; en
 - het opstellen en presenteren van historische financiële informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Wanneer de accountant het management ondersteunt, is altijd het uitgangspunt dat het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen inzicht hebben in de significante oordeelsvormingen die in de historische financiële informatie worden weerspiegeld en de verantwoordelijkheid voor die oordeelsvormingen op zich nemen.

A28 Professionele oordeelsvorming omvat het toepassen van relevante training, kennis en ervaring, in de context die door deze standaard en standaarden inzake verslaggeving en ethiek wordt geboden, bij het nemen van weloverwogen beslissingen over de te ondernemen acties die in de omstandigheden van de samenstellingsopdracht passend zijn.

A29 Het toepassen van professionele oordeelsvorming bij afzonderlijke opdrachten is gebaseerd op de feiten en omstandigheden die bij de accountant bekend zijn tot aan de datum van de samenstellingsverklaring bij de opdracht, waaronder:

- kennis die is opgedaan bij de uitvoering van andere opdrachten die voor de entiteit zijn uitgevoerd, voor zover van toepassing (bijvoorbeeld fiscale dienstverlening);
- het inzicht van de accountant in de activiteiten van de entiteit, inclusief haar administratieve systeem, en in de toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de sector waarin de entiteit werkzaam is;
- de mate waarin voor het opstellen en presenteren van de historische financiële informatie het toepassen van oordeelsvorming door het management is vereist.

Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht

(Zie Par. 23(b))

- A30 Bij het nemen van verantwoordelijkheid voor de algehele kwaliteit van elke opdracht, wordt door de handelingen van de opdrachtspartner en passende signalen aan de andere leden van het opdrachtteam het belang van het bereiken van kwaliteit van de opdracht benadrukt door het volgende:
- a het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan professionele standaarden en vereisten die door wet- en regelgeving worden gesteld;
 - b het naleven van de van toepassing zijnde procedures van de accountantseenheid met betrekking tot kwaliteitsbeheersing; en
 - c het uitbrengen van de samenstellingsverklaring overeenkomstig deze standaard.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en samenstellingsopdrachten

(Zie Par. 23(b)(i))

- A31 *In aansluiting op de NVKS* wordt van de accountantseenheid vereist om die informatie te verkrijgen die in de gegeven omstandigheden noodzakelijk wordt geacht:
- alvorens een opdracht met een nieuwe cliënt te aanvaarden;
 - ingeval er besloten wordt een bestaande opdracht wel of niet te continueren; alsmede
 - wanneer het aanvaarden van een nieuwe opdracht van een bestaande cliënt wordt overwogen.

Informatie die de opdrachtspartner ondersteunt bij het bepalen of aanvaarding of continuering van cliëntrelaties en samenstellingsopdrachten passend is, kan informatie over de integriteit van de belangrijkste houders van kapitaalbelangen en kernpersonen binnen het management en de met governance belaste personen omvatten. Als de opdrachtspartner redenen heeft om de integriteit van het management in zodanige mate in twijfel te trekken dat dit waarschijnlijk een goede uitvoering van de opdracht zal beïnvloeden, kan het niet passend zijn om de opdracht te aanvaarden.

Naleving van relevante ethische voorschriften bij het uitvoeren van de opdracht

(Zie Par. 23(b)(iii))

- A32 *In de NVKS is opgenomen dat de accountantseenheid zich inspant om ervoor te zorgen* dat de accountantseenheid en het personeel de relevante ethische voorschriften naleven. In deze standaard zijn de verantwoordelijkheden van de opdrachtspartner met betrekking tot de naleving van relevante ethische voorschriften door het opdrachtteam uiteengezet.

Aanvaarding en continuering van de opdracht

Het identificeren van het beoogd gebruik van de historische financiële informatie

(Zie Par. 24(a))

- A33 Het beoogd gebruik van de historische financiële informatie wordt geïdentificeerd door verwijzing naar van toepassing zijnde wet- of regelgeving, dan wel andere regelingen die met betrekking tot het verstrekken van historische financiële informatie van de entiteit zijn vastgesteld, waarbij rekening wordt gehouden met de behoeften aan historische financiële informatie van partijen binnen of buiten de entiteit die de beoogde gebruikers zijn. Voorbeelden zijn historische financiële informatie waarvan vereist is te worden verschaft door een entiteit in verband met het doen van transacties of van financieringsaanvragen met externe partijen zoals leveranciers, banken of andere verschaffers van financiering of financiële middelen.
- A34 Het door de accountant identificeren van het beoogd gebruik van de historische financiële informatie betreft ook inzicht in factoren zoals het/de bijzondere doel(en) van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen of een andere opdrachtgevende partij waarin bedoeld is te voorzien door om de samenstellingsopdracht te verzoeken. Zo kan een instantie die fi-

nanciële bijdragen toekent van de entiteit vereisen om historische financiële informatie te verschaffen die door een accountant is samengesteld om informatie over bepaalde aspecten van de activiteiten van een entiteit te verkrijgen. Deze historische financiële informatie wordt in een gespecificeerde vorm opgesteld, om het toekennen van een financiële bijdrage of het continueren van een bestaande financiële bijdrage te onderbouwen.

Identificatie van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

(Zie Par. 17(l), 24(b))

- A35 Het besluit over het stelsel inzake financiële verslaggeving dat het management hanteert voor de historische financiële informatie wordt genomen in de context van het beoogde gebruik van de historische financiële informatie zoals is beschreven in de overeengekomen opdrachtvoorwaarden en de vereisten van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving.
- A36 Hieronder staan voorbeelden van factoren die erop wijzen dat het relevant kan zijn om te overwegen of het stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is:
- de aard van de entiteit en de vraag of het een gereguleerde vorm betreft, of het bijvoorbeeld een onderneming met winst oogmerk, een entiteit in de publieke sector of een non-profit organisatie betreft;
 - het beoogde gebruik van de historische financiële informatie en de beoogde gebruikers. De historische financiële informatie zou bijvoorbeeld kunnen zijn bedoeld te worden gebruikt door een grote groep gebruikers, of kunnen worden gebruikt door het management of door bepaalde externe gebruikers in de context van een bepaald doel dat is gespecificeerd in de opdrachtvoorwaarden;
 - de vraag of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt voorgeschreven of gespecificeerd, hetzij in van toepassing zijnde wet- of regelgeving, of in een contract of andere vorm van overeenkomst met een externe partij, of als onderdeel van regelingen inzake governance of verantwoordingsplicht die door de entiteit vrijwillig zijn gehanteerd;
 - de aard en vorm van de historische financiële informatie (om) op te stellen en te presenteren onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, bijvoorbeeld een volledige set van financiële overzichten, een enkel financieel overzicht of historische financiële informatie die is gepresenteerd in een andere opmaak die partijen van een contract zijn overeengekomen, of een andere vorm van overeenkomst.

Relevante factoren wanneer historische financiële informatie voor een bepaald doel is bedoeld

(Zie Par. 24(a)-(b))

- A37 De opdrachtgevende partij komt doorgaans met de beoogde gebruikers de aard en vorm van historische financiële informatie die is bedoeld voor een bepaald doel overeen, bijvoorbeeld zoals gespecificeerd onder de bepalingen van de financiële verslaggeving van een contract of een projectsubsidie of zoals noodzakelijk is om de transacties of activiteiten van de entiteit te onderbouwen. Het relevante contract kan het gebruik van een vastgesteld stelsel inzake financiële verslaggeving vereisen, zoals een stelsel inzake financiële verslaggeving voor algemene doeleinden dat door een bevoegde of erkende instantie die standaarden vaststelt of dat door wet- en regelgeving is vastgesteld. Anderzijds kunnen de contractpartijen het gebruik van een stelsel voor algemene doeleinden met wijzigingen of aanpassingen overeenkomen die voorzien in hun specifieke behoeften. In dat geval kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de historische financiële informatie en in de samenstellingsverklaring worden beschreven als zijnde de bepalingen van de financiële verslaggeving van het gespecificeerde contract in plaats van met verwijzing naar het aangepaste stelsel inzake financiële verslaggeving. In dergelijke gevallen is het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving een stelsel voor bijzondere doeleinden, ook al kan de samengestelde historische financiële informatie breder beschikbaar worden gesteld en van de accountant wordt vereist dat hij alle relevante rapporteringsvereisten van deze standaard naleeft.

A38 Wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden is, wordt door deze standaard van de accountant vereist om eventuele beperkingen in het beoogde gebruik of in de verspreidingskring van de historische financiële informatie in de opdrachtbevestiging vast te leggen, en in de samenstellingsverklaring te vermelden dat de historische financiële informatie is opgesteld door gebruik te maken van een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden, en derhalve mogelijk niet geschikt is voor andere doeleinden.

Verantwoordelijkheden van het management

(Zie Par. 24(e))

- A39 Onder deze standaard wordt van de accountant vereist om de overeenstemming van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen te verkrijgen inzake de verantwoordelijkheden van het management met betrekking tot zowel de historische financiële informatie als de samenstellingsopdracht. De overeenstemming is een voorwaarde die voorafgaat aan de aanvaarding van de opdracht. In kleinere entiteiten kunnen het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen niet goed geïnformeerd zijn over wat die verantwoordelijkheden precies inhouden, inclusief die welke zich voordoen bij van toepassing zijnde wet- of regelgeving. Om de instemming van een geïnformeerd management te verkrijgen, kan de accountant het noodzakelijk achten om die verantwoordelijkheden met het management te bespreken voorafgaand aan verkrijgen van de instemming van het management hierover.
- A40 Indien het management zijn verantwoordelijkheden in de context van een samenstellingsopdracht niet erkent, is de accountant niet in staat om de opdracht uit te voeren, en is het voor de accountant niet passend om de opdracht te aanvaarden tenzij dit onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving is vereist. In omstandigheden waaronder het van de accountant niettemin vereist is om de opdracht te aanvaarden, kan de accountant het nodig achten om met het management te communiceren over het belang van deze aangelegenheden en de implicaties voor de opdracht.
- A41 De accountant kan zich beroepen op het management om nauwkeurig, volledig en tijdig alle informatie te verschaffen die voor de samenstellingsopdracht relevant is. De vorm van de informatie die ten behoeve van de opdracht door het management is verschaft, zal in verschillende opdrachtomstandigheden verschillen. In grote lijnen zal dit vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie omvatten die relevant zijn voor de samenstelling van de historische financiële informatie, gebruikmakend van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. De verschaft informatie kan bijvoorbeeld informatie bevatten over veronderstellingen van het management, bedoelingen of plannen. Deze liggen ten grondslag aan de ontwikkeling van schattingen die noodzakelijk zijn voor het samenstellen van de informatie onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Opdrachtbevestiging of een andere schriftelijke overeenkomst

(Zie Par. 25)

- A42 Het is in het belang van zowel het management, eventuele andere opdrachtgevende partijen, als de accountant, dat de accountant vóór het uitvoeren van de samenstellingsopdracht een opdrachtbevestiging verstuurt naar het management en, voor zover van toepassing, de opdrachtgevende partijen, om misverstanden met betrekking tot de samenstellingsopdracht te voorkomen. Een opdrachtbevestiging bevestigt de aanvaarding van de opdracht door de accountant en bevestigt aangelegenheden als:
- de doelstellingen en de reikwijdte van de opdracht, inclusief het begrip van de opdrachtpartijen dat de opdracht geen assurance-opdracht betreft;
 - het beoogde gebruik en de beoogde verspreiding van de historische financiële informatie, en (voor zover van toepassing) eventuele beperkingen in het gebruik of de verspreiding ervan;
 - de verantwoordelijkheden van het management met betrekking tot de samenstellingsopdracht;
 - de omvang van de verantwoordelijkheden van de accountant, inclusief het feit dat de accountant geen controleoordeel of een beoordelingsconclusie over de historische financiële informatie tot uitdrukking zal brengen;

- de vorm en inhoud van de verklaring die door de accountant voor de opdracht wordt uitgebracht.

Vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging

A43 De vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging kan voor iedere opdracht verschillen. Naast de aan-
gelegenheden die op grond van deze standaard worden vereist kan een opdrachtbevestiging een
verwijzing maken naar bijvoorbeeld:

- afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van andere accountants en deskundigen bij bepaalde aspecten van de samenstellingsopdracht;
- afspraken die in het geval van een eerste opdracht moeten worden gemaakt met de eventuele voorgaande accountant;
- de mogelijkheid dat aan het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen wordt verzocht om bepaalde informatie of uitleg die tijdens de opdracht mondeling is overgebracht aan de accountant schriftelijk te bevestigen;
- eigendom van de informatie die voor de doeleinden van de samenstellingsopdracht wordt gebruikt, daarbij onderscheid makend tussen documenten en informatie van de entiteit die voor de opdracht wordt verschaft en de opdrachtdocumentatie van de accountant, daarbij rekening houdend met de van toepassing zijnde wet- en regelgeving;
- een verzoek aan het management, en een eventuele andere opdrachtgevende partij, om de ontvangst van de opdrachtbevestiging te erkennen en in te stemmen met de opdrachtvoorwaarden die daarin zijn uiteengezet.

Voorbeeld van een opdrachtbevestiging

A44 Een voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een samenstellingsopdracht wordt in HRA deel 3 opgenomen.

Doorlopende opdrachten

(Zie Par. 26)

A45 De accountant kan beslissen om niet iedere verslagperiode een nieuwe opdrachtbevestiging of een andere schriftelijke overeenkomst te sturen. De volgende factoren kunnen er echter op duiden dat het passend is om de voorwaarden van de samenstellingsopdracht te herzien, of om het management of, voor zover van toepassing, de opdrachtgevende partij, te herinneren aan de bestaande opdrachtvoorwaarden:

- elke indicatie dat het management of, voor zover van toepassing, de opdrachtgevende partij, de doelstelling en de reikwijdte van de opdracht verkeerd begrijpt;
- elke herziene of speciale opdrachtvoorwaarde;
- een recente wijziging in het senior management van de entiteit;
- een significante wijziging in de eigendom van de entiteit;
- een significante wijziging in de aard of omvang van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
- een wijziging in door wet-of regelgeving gestelde eisen die invloed hebben op de entiteit;
- een wijziging in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Communicatie met het management en de met governance belaste personen

(Zie Par. 27, 32, 33, 34 en 35)

A46 De geschikte timing voor communicatie zal afhankelijk zijn van de omstandigheden van de samenstellingsopdracht. Relevante omstandigheden omvatten de significantie en aard van de aangelegenheid en elke verwachte te ondernemen actie door het management of de met governance belaste personen. Het kan bijvoorbeeld passend zijn om een significante moeilijkheid die zich tijdens de opdracht heeft voorgedaan zo snel mogelijk te communiceren indien het management of de met go-

vernance belaste personen in staat zijn om de accountant te ondersteunen bij het verhelpen van de moeilijkheid.

- A47 Relevante ethische voorschriften kunnen een vereiste omvatten om geïdentificeerde of vermoede *fraude of* niet-naleving van wet- en regelgeving te *communiceren* met het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau of de met governance belaste personen. In bepaalde rechtsgebieden kan wet- of regelgeving de communicatie van de accountant van bepaalde aangelegenheden met het management of de met governance belaste personen beperken. Wet- of regelgeving kan specifiek communicatie, of andere actie, verbieden die een onderzoek door een bevoegde instantie naar een actuele of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden, inclusief het hierop attenderen van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer van de accountant wordt vereist om de geïdentificeerde of vermoede *fraude of* niet-naleving te rapporteren aan een bevoegde instantie krachtens anti-witwas wetgeving (*Wwft*). In deze omstandigheden kunnen de kwesties die worden overwogen door de accountant complex zijn en de accountant kan het passend achten juridisch advies in te winnen.

Het uitvoeren van de opdracht

Het inzicht van de accountant

(Zie Par. 28)

- A48 Het verwerven van inzicht in de activiteiten van de entiteit, inclusief het administratieve systeem en vastleggingen van de entiteit, is een voortdurend proces dat gedurende de samenstellingsopdracht plaatsvindt. Het inzicht geeft een referentiekader waarbinnen de accountant professionele oordeelsvorming toepast bij het samenstellen van de historische financiële informatie.
- A49 De omvang van het inzicht dat de accountant heeft of dat hij over de activiteiten van de entiteit verwerft, is minder dan waarover het management beschikt. Het is gericht op het niveau dat voor de accountant voldoende is om onder de opdrachtvoorwaarden de historische financiële informatie te kunnen samenstellen.
- A50 Voorbeelden van aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen bij het verwerven van inzicht in de activiteiten van de entiteit en in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving omvatten:
- de omvang en complexiteit van de entiteit en haar activiteiten;
 - de complexiteit van het stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - de verplichtingen of vereisten inzake de financiële verslaggeving van de entiteit, de vraag of deze onder van toepassing zijnde wet- en regelgeving, onder de bepalingen van een contract of andere vorm van overeenkomst met derden, of in de context van vrijwillige regelingen inzake financiële verslaggeving bestaan;
 - het niveau van ontwikkeling van de management- en governance-structuur van de entiteit met betrekking tot management van en toezicht op de vastleggingen en financiële verslaggevings-systemen van de entiteit die het opstellen van de historische financiële informatie van de entiteit ondersteunen;
 - het niveau van ontwikkeling en complexiteit van de systemen voor de administratie en financiële verslaggeving van de entiteit en daaraan gerelateerde interne beheersingsmaatregelen;
 - de aard van de activa, passiva, opbrengsten en kosten van de entiteit.

Het samenstellen van de historische financiële informatie

Significante oordeelsvormingen

(Zie Par. 30)

- A51 Bij sommige samenstellingsopdrachten biedt de accountant geen ondersteuning aan het management bij significante oordeelsvormingen. Bij andere opdrachten kan de accountant bijvoorbeeld

dergelijke ondersteuning bieden met betrekking tot een vereiste schatting of door het management te ondersteunen bij het overwegen van passende grondslagen voor financiële verslaggeving. Waar ondersteuning geboden wordt, is het nodig te overleggen zodat het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen inzicht hebben in en hun verantwoordelijkheid nemen voor de significante oordeelsvormingen die in de historische financiële informatie zijn weerspiegeld.

Het lezen van de historische financiële informatie

(Zie Par. 31)

A52 De accountant leest de historische financiële informatie ter ondersteuning bij het voldoen aan de ethische verplichtingen die voor de samenstellingsopdracht relevant zijn.

Het voorstellen van aanpassingen aan de historische financiële informatie

Verwijzing naar of beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

(Zie Par. 34(a))

A53 Er kunnen omstandigheden bestaan wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving een vastgesteld stelsel inzake financiële verslaggeving is met significante afwijkingen daarvan. Indien de beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de samengestelde historische financiële informatie een verwijzing maakt naar het vastgestelde stelsel met significante afwijkingen, kan het noodzakelijk zijn dat de accountant in overweging neemt of de verwijzing naar het vastgestelde stelsel in de omstandigheden van de opdracht misleidend is.

Aanpassingen voor afwijkingen van materieel belang en om te zorgen dat de informatie niet misleidend is

(Zie Par. 34(b)-(c))

A54 Het overwegen van de materialiteit door de accountant vindt plaats binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving behandelen het concept van materialiteit binnen de context van het opstellen en het presenteren van historische financiële informatie. Ook al kunnen stelsels inzake financiële verslaggeving materialiteit in verschillende termen omschrijven, in het algemeen zetten zij uiteen dat:

- afwijkingen - *mede door geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving* - inclusief weglatingen, worden geacht van materieel belang te zijn indien hiervan, afzonderlijk of gezamenlijk, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij invloed hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de historische financiële informatie nemen;
- oordeelsvormingen over materialiteit worden gemaakt in het licht van de gegeven omstandigheden en worden beïnvloed door de aard of de omvang van een afwijking, dan wel door een combinatie van beide; en
- oordeelsvormingen over aangelegenheden die van materieel belang zijn voor de gebruikers van historische financiële informatie worden gebaseerd op een overweging van de gemeenschappelijke behoefte aan historische financiële informatie van gebruikers als groep beschouwd. Het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke individuele gebruikers, van wie de behoeften er uiteen kunnen lopen, wordt niet in aanmerking genomen.

A55 Een uiteenzetting van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving – indien aanwezig – verschaft de accountant een referentiekader bij het inzicht in de materialiteit ten behoeve van de samenstellingsopdracht. Indien niet aanwezig voorzien de bovenstaande overwegingen de accountant van een referentiekader.

- A56 De perceptie van de accountant ten aanzien van de behoeften van gebruikers van de historische financiële informatie beïnvloedt de visie van de accountant op materialiteit. In deze context is het redelijk voor de accountant om aan te nemen dat gebruikers:
- een redelijke kennis hebben van bedrijfs- en economische activiteiten, en van administratieve verwerking, en een bereidheid om de historische financiële informatie met een redelijke toewijding te bestuderen;
 - begrijpen dat historische financiële informatie is opgesteld en gepresenteerd rekening houdend met materialiteitsniveaus;
 - de onzekerheden herkennen die inherent zijn aan de bepaling van bedragen die gebaseerd zijn op het gebruik van schattingen, oordeelsvormingen en het in overweging nemen van toekomstige gebeurtenissen; en
 - redelijke economische beslissingen nemen op basis van de informatie in de historische financiële informatie.
- A57 Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan als uitgangspunt bevatten dat de historische financiële informatie is opgesteld op basis van continuïteit. Indien de accountant zich ervan bewust wordt dat er onzekerheden bestaan met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kan de accountant, in voorkomend geval een meer passende presentatie onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voorstellen of passende toelichtingen voorstellen met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, om dat stelsel na te leven en om te voorkomen dat de historische financiële informatie misleidend is.

Omstandigheden die van de accountant vereisen dat hij de opdracht teruggeeft

(Zie Par. 33 en 35)

- A58 In omstandigheden die zijn aangegeven in de vereisten van deze standaard en waarbij het noodzakelijk is om de opdracht terug te geven, verschaft de verantwoordelijkheid om het management en de met governance belaste personen op de hoogte te stellen van de redenen voor teruggave, de gelegenheid om de ethische verplichtingen van de accountant uit te leggen.

Documentatie

(Zie Par. 38 en 38A)

- A59 De documentatie die door deze standaard wordt vereist dient een aantal doelen, waaronder de volgende:
- het verschaffen van een vastlegging van aangelegenheden die voor toekomstige samenstellingsopdrachten relevant zullen blijven;
 - het opdrachtteam in staat te stellen, waar van toepassing, verantwoording af te leggen voor zijn werk, inclusief het vastleggen van het voltooien van de opdracht.
- A60 De accountant kan tevens overwegen of hij een kopie van de saldbalans van de entiteit, een samenvatting van significante vastleggingen of andere informatie die de accountant heeft gebruikt om de samenstelling uit te voeren, in de opdrachtdocumentatie op te nemen.
- A61 De accountant legt vast hoe de samengestelde historische financiële informatie aansluit op de onderliggende vastleggingen, documenten, uitleg en andere informatie die door het management zijn verschaft ten behoeve van de samenstellingsopdracht. Hij kan hierbij bijvoorbeeld een schema bijhouden dat de aansluiting laat zien van de rekeningsaldi in het grootboek van de entiteit met de samengestelde historische financiële informatie, inclusief aanpassingen via journaalposten of andere aanpassingen in de historische financiële informatie die de accountant met het management in de loop van de opdracht is overeengekomen.

A61A *Een geschikte termijn waarbinnen de samenstelling van het definitieve opdracht dossier moet worden afgerond, is in het algemeen een termijn van niet meer dan 2 maanden na de datum van de samenstellingsverklaring.*

Met het administratieve proces van het samenstellen wordt niet bedoeld op het verrichten van administratieve diensten voor de cliënt of het samenstellen van de jaarrekening maar op werkzaamheden om het dossier te ordenen.

De samenstellingsverklaring

(Zie Par. 40 en 41A)

A62 De schriftelijke verklaring omvat zowel verklaringen die zijn uitgebracht in hard copy als verklaringen die op elektronische wijze zijn uitgebracht.

Het uitbrengen van een samenstellingsverklaring maakt onderdeel uit van een samenstellingsopdracht. De enige uitzondering hierop is een samenstellingsverklaring bij publicatiestukken: bij die samenstellingsopdracht, uit te voeren in overeenstemming met deze standaard, mag een samenstellingsverklaring achterwege blijven. Ingeval van een wettelijke controle wordt bij publicatiestukken op grond van Titel 9 Boek 2 BW een controleverklaring vereist. Vooral nog lijkt in het maatschappelijk verkeer geen behoefte te zijn aan een samenstellingsverklaring bij publicatiestukken.

A63 De accountant kan ervan op de hoogte zijn dat de samengestelde historische financiële informatie en de samenstellingsverklaring zullen worden opgenomen in een document dat andere informatie bevat, zoals een jaarrapport. Hij kan dan overwegen, indien de presentatievorm dit toelaat, de nummers van de pagina's waarop de historische financiële informatie wordt gepresenteerd te vermelden. Dit ondersteunt de gebruikers om de historische financiële informatie te identificeren waarop de samenstellingsverklaring betrekking heeft.

Geadresseerden van de verklaring

(Zie Par. 40(b))

A64 In wet- of regelgeving kan worden gespecificeerd aan wie de samenstellingsverklaring te adresseren in het specifieke rechtsgebied. De samenstellingsverklaring wordt doorgaans geadresseerd aan de partij die de accountant de opdracht heeft gegeven, gewoonlijk het management van de entiteit.

Historische financiële informatie die is opgesteld door gebruik te maken van een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden

(Zie Par. 40 (j))

A65 Indien de historische financiële informatie is opgesteld door gebruik te maken van een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden, is het onder deze standaard vereist dat de samenstellingsverklaring de aandacht van de lezers van de verklaring vestigt op het stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden dat in de historische financiële informatie wordt gebruikt. Tevens is het vereist om te vermelden dat de historische financiële informatie derhalve mogelijk niet geschikt is voor andere doeleinden. Dit kan worden aangevuld door een additionele clausule die de verspreiding of het gebruik, of beide, van de samenstellingsverklaring aan alleen de beoogde gebruikers beperkt.

A66 Historische financiële informatie die is opgesteld voor een bepaald doel kan door andere partijen dan de beoogde gebruikers worden verkregen die de informatie zouden willen gebruiken voor andere doeleinden dan die waarvoor de informatie bedoeld was. Zo kan een regelgever of toezichthouder van bepaalde entiteiten vereisen dat zij financiële overzichten verschaffen die zijn opgesteld door gebruik te maken van een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden, en dat die financiële overzichten openbaar zijn. Het feit dat die financiële overzichten ook beschikbaar zijn voor andere partijen dan de beoogde gebruikers houdt niet in dat deze financiële overzichten dan financiële overzichten voor algemene doeleinden zouden worden. De vermeldingen van de accountant die moeten worden opgenomen in de samenstellingsverklaring zijn noodzakelijk om de aandacht van de lezers te vestigen op het feit dat de financiële overzichten zijn opgesteld onder een stelsel inzake

financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden en derhalve mogelijk niet geschikt zijn voor andere doeleinden.

Beperking in gebruik en verspreiding van de samenstellingsverklaring

(Zie Par. 40)

A67 De accountant kan het passend achten om erop te wijzen dat de samenstellingsverklaring slechts is bestemd voor de specifieke gebruikers van de historische financiële informatie. Afhankelijk van de wet- of regelgeving van het bepaalde rechtsgebied kan dit worden bereikt door een beperking in de verspreiding van de samenstellingsverklaring of het gebruik hiervan, of beide, aan alleen de beoogde gebruikers.

Facultatief vermelden dat geen controle- of beoordelingsverklaring wordt verstrekt

A67A *De vereisten met betrekking tot de in de verklaring op te nemen elementen staan er borg voor dat op een deugdelijke wijze wordt toegelicht wat de opdrachtgever en eventuele andere lezers van de verklaring mogen verwachten van de accountant bij een samenstelopdracht. Er geldt dan ook geen vereiste voor de accountant om in zijn verklaring tot uitdrukking te brengen dat er geen sprake is van een controle- of beoordelingsverklaring. Accountants kunnen een dergelijke zinsnede wel opnemen, bijvoorbeeld om convergentie te bereiken binnen een internationaal netwerk.*

Het voltooien van de samenstellingsopdracht en het dateren van de samenstellingsverklaring

(Zie Par. 37, 38 en 41)

A68 Het proces dat binnen de entiteit bestaat voor het vaststellen van de historische financiële informatie door het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen is voor de accountant een relevante overweging bij het voltooien van de samenstellingsopdracht. Afhankelijk van de aard en het doel van de historische financiële informatie kan er een vastgesteld goedkeuringsproces bestaan waarbij van het management of de met governance belaste personen wordt vereist dat zij dit volgen, of waarbij dat wordt voorgeschreven in van toepassing zijnde wet- en regelgeving, voor het opstellen en afronden van historische financiële informatie of financiële overzichten van de entiteit.

Voorbeelden van rapporten

(Zie Par. 40)

A69 HRA deel 3 bevat voorbeelden van samenstellingsverklaringen waarin de vereiste elementen van de verklaring zijn opgenomen.

NBA Alerts en NBA-handreikingen

NBA Alerts

Voor de samenstellingspraktijk zijn de volgende NBA Alerts nuttig:

NBA Alert 45 – Gevolgen van de oorlog in Oekraïne en de wetgeving op accountants

NBA Alert 44 – NOW en criterium kleine accountantseenheid

NBA Alert 42 – Impact coronavirus

U kunt deze vinden op <https://www.nba.nl/wet-en-regelgeving/gedrags-en-beroepsregels/nba-alerts/>

NBA-handreikingen

Voor de samenstellingspraktijk zijn er, rekening houdend met de verschillende soorten opdrachten in deze praktijk, diverse NBA-handreikingen die nuttig kunnen zijn:

NBA-handreiking 1149 – OKB uitvoering en documentatie

NBA-handreiking 1147 – Gevolgen coronapandemie voor accountants

NBA-handreiking 1140 – De NVKS in vraag en antwoord

NBA-handreiking 1136 – Standaard 4410 inzake samenstellingsopdrachten

NBA-handreiking 1133 – Balanstest en uitkeringstoets door het bestuur van een bv: ondersteunende rol van de accountant

NBA-handreiking 1130 – Voorbeeld toepassing van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA)

NBA-handreiking 1129 – Storting van aandelen anders dan geld (inbreng in natura)

NBA-handreiking 1124 – Richtsnoeren ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (WWFT) voor belastingadviseurs en accountants

NBA-handreiking 1121 – Horizontaal toezichtsconvenant voor accountant optredend als fiscaal dienstverlener

NBA-handreiking 1114 – SBR samenstellen kredietrapportages

NBA-handreiking 1111 – Onderscheid tussen overige opdrachten enerzijds en assurance- en aan assurance verwante opdrachten anderzijds

Bovenstaande NBA-handreikingen kunt u vinden op de NBA site: <https://www.nba.nl/handreikingen>. De Handreikingen worden regelmatig vernieuwd of gewijzigd. In dat geval nemen we hierover een bericht op in NBA Nieuws. Raadpleeg ook met enige regelmaat de NBA-website

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Antonio Vivaldistraat 2
1083 HP Amsterdam
Postbus 7984
1008 AD Amsterdam

T 020 301 03 01
E nba@nba.nl
I www.nba.nl