MKB bundel

Uittreksel uit de Handleiding Regelgeving Accountancy

Midden- en kleinbedrijf MKB

NBA

2026

MKB bundel 2026

Uittreksel 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
© 2026 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

Met genoegen presenteren wij u de editie 2026 van de MKB-bundel. Deze bundel is speciaal samengesteld voor accountants in de samenstellingspraktijk en brengt de voor deze praktijk relevante wet- en regelgeving overzichtelijk bij elkaar. Daarmee biedt de bundel ook dit jaar een praktisch hulpmiddel voor de dagelijkse werkzaamheden.

Hoewel in de HRA 2026 verschillende wijzigingen zijn doorgevoerd, hebben deze maar beperkt gevolgen voor de samenstellingspraktijk. Een belangrijke uitzondering vormen de nieuwe Nadere voorschriften permanente educatie (Nvpe 2026), die sinds 1 januari 2026 van kracht zijn. De nieuwe PE-regels bieden accountants meer ruimte om zelf invulling te geven aan hun professionele ontwikkeling, waarbij de NBA onder andere met ontwikkelthema's per werkveld richting geeft aan die ontwikkeling.

Tegelijkertijd komt een andere belangrijke datum steeds dichterbij. Vanaf 1 januari 2027 worden de nieuwe kwaliteitsregels verplicht voor de samenstellingspraktijk. Voor kantoren die de implementatie nog niet hebben afgerond, resteert inmiddels nog maar beperkte tijd. Om kantoren hierbij praktisch te ondersteunen, is onder andere een stappenplan en een risicobeoordelingswerkboek beschikbaar, dat kan helpen bij het vormgeven van het kwaliteitsmanagementsysteem. SKM2 is voor de samenstellingspraktijk niet verplicht en is daarom niet in deze bundel opgenomen. Kantoren kunnen er wel voor kiezen deze standaard vrijwillig toe te passen.

Ook buiten de HRA zijn er ontwikkelingen die voor de samenstellingspraktijk relevant zijn. Zo is in 2026 de herziene NBA-handreiking 1111 Overige opdrachten verschenen.
De herziening van deze handreiking maakte deel uit van de MKB-agenda 2025 van de Commissie MKB. Deze handreiking biedt accountants praktische ondersteuning bij opdrachten waarop geen specifieke standaard uit de NV COS van toepassing is.

Met deze bundel willen wij u ondersteunen bij het vinden en toepassen van de regelgeving die voor uw dagelijkse praktijk relevant is. Wij hopen dat de MKB-bundel ook dit jaar een praktisch naslagwerk is en bijdraagt aan een zorgvuldige en kwalitatief goede beroepsuitoefening binnen het mkb.

Wij wensen u veel succes met uw werkzaamheden.

Gerdien Vlot
Accountant

Voorzitter Commissie MKB

Inhoud

Verordeningen (inclusief toelichtingen) **6**

Verordening gedrags- en beroepsregels accountants 7

Toelichting bij de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants 15

Nadere voorschriften **67**

Nadere voorschriften kwaliteitsmanagement 68

Toelichting bij de Nadere voorschriften kwaliteitsmanagement 73

Nadere voorschriften kwaliteitssystemen 79

Toelichting bij de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen 95

Toelichting bij Nadere voorschriften wijziging NVKS 2020 135

Nadere voorschriften permanente educatie 2026 142

Toelichting Nadere voorschriften permanente educatie 2026 145

Nadere voorschriften NOCLAR 153

Toelichting bij Nadere voorschriften NOCLAR 159

Standaarden voor kwaliteitsmanagement **204**

Vaststellingsbesluit standaarden voor kwaliteitsmanagement 205

Standaard voor kwaliteitsmanagement 1 206

Standaard voor kwaliteitsmanagement 3N 272

Nadere voorschriften controle- en overige standaarden **279**

000N Aanvulling op de definities in de Standaarden van de NV COS 284

4410 Samenstellingsopdrachten 292

NBA Alerts en NBA Handreikingen **319**

Overzicht relevante NBA Alerts en –Handreikingen voor de mkb-praktijk 320

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

Hoofdstuk 1 definities
(Zie THoofdstuk 1)

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, vertrouwdheid 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

(Zie T Paragraaf 2.2)

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)

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)

Paragraaf 2.3 Integriteit

(Zie T Paragraaf 2.3)

Artikel 6
De accountant treedt eerlijk en oprecht op. (Zie T6)

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)

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)

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)

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)

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. (Zie T10a en 11a)

Paragraaf 2.4 Objectiviteit

(Zie T Paragraaf 2.4)

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 en 10a en 11a)

Paragraaf 2.5 Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid

(Zie T Paragraaf 2.5)

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)

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 T13)

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 T14)

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 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

(Zie T Paragraaf 2.6)

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)

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; (Zie T16, onderdeel c)
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 (Zie T16, onderdeel d)
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 betrekt 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: (Zie T17)
   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.

Artikel 18
De accountant gebruikt vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet voor eigen gewin of het gewin van een derde. (Zie T18)

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 T19)

Hoofdstuk 3 Zich houden aan de fundamentele beginselen

(Zie T Hoofdstuk 3)

Artikel 20
Bij het naleven van deze verordening: (Zie T20)

a heeft de accountant een onderzoekende geest;
b past de accountant professionele oordeelsvorming toe; en
c baseert de accountant zich op 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.
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.
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 en T Algemeen paragraaf 5)

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. Nadere voorschriften ten aanzien van het beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid kunnen in het bijzonder betrekking hebben op naleving van door het bestuur aan te wijzen kwaliteitsmanagementstandaarden. (Zie T24)

Artikel 25

Vervallen. (Zie T25)

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	n.v.t.	Stcrt 2019, 71312	1-1-2020
Wijziging	Aanvulling artikelen: 11 en 20 Tekstuele wij-zigingen: 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
Wijziging	24 - n.a.v. Vao 2025	03-12-2024	n.v.t.	Stcrt. 2024, 41349	1-1-2025

Toelichting bij de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants

Status

Voorwoord

Leeswijzer

Algemeen

Paragraaf 1 Voor wie geldt de VGBA
Paragraaf 2 Uitgangspunten
Paragraaf 3 Wanneer gelden welke fundamentele beginselen
Paragraaf 4 Professionele dienst
Paragraaf 5 Wat als sprake is van een (mogelijke) bedreiging van de fundamentele beginselen
Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA
Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA
Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten
Paragraaf 9 Verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang
Paragraaf 10 Regelgevingtechnische informatie
Paragraaf 11 Tuchtrecht
Paragraaf 12 Verhouding tot andere wet- en regelgeving
Paragraaf 13 Nadere voorschriften
Paragraaf 14 Wat als accountants meer artikelen in de VGBA naast elkaar moeten toepassen
Paragraaf 15 Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving? Volgens de NV NOCLAR reageren?
Paragraaf 16 Beroepsethische conflicten
Paragraaf 17 IESBA International Code of Ethics
Paragraaf 18 Evaluatie VGBA (2018)
Paragraaf 19 Historie gedrags- en beroepsregels
Paragraaf 20 Overzicht relevante regelingen, toelichting en handreiking:

Artikelsgewijze toelichting

Hoofdstuk 1 Definities
Hoofdstuk 2 Fundamentele beginselen
Hoofdstuk 3 Zich houden aan de fundamentele beginselen
Hoofdstuk 4 Intrekking van regelingen
Hoofdstuk 5 Slotbepalingen

Status

De Toelichting op de VGBA heeft niet de status van regelgeving. De toelichting is namelijk geen onderdeel van de VGBA. Toch is de toelichting van waarde. Zij voorziet de (artikelen in de) VGBA van context en uitleg en geeft achtergrondinformatie over (de totstandkoming van) de VGBA.

Voorwoord

Dit is een geactualiseerde versie van de Toelichting op de VGBA. Deze versie sluit aan op de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) per 1 januari 2022 (laatste wijziging VGBA). Deze toelichting is gebaseerd op de versie die de NBA heeft gepubliceerd bij de inwerkingtreding van de VGBA op 1 januari 2014. De toelichting is echter verduidelijkt (inhoud en taalgebruik) en uitgebreid met informatie over nieuwe en gewijzigde artikelen sinds de inwerkingtreding van de VGBA.

Leeswijzer

Deze toelichting bestaat uit een algemeen deel, een artikelsgewijs deel en bijlagen.

Algemeen

Paragraaf 1 Voor wie geldt de VGBA

De Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) geldt voor iedere accountant (Accountant-Administratieconsulent of Registeraccountant). Accountants staan ingeschreven in het accountantsregister (artikel 41 Wab) en zijn lid van de beroepsorganisatie (artikel 3, lid 3, Wab).[1]

Paragraaf 2 Uitgangspunten

Uitgangspunt in het doen (handelen) en laten (nalaten) van accountants zijn vijf fundamentele beginselen, te weten:
- professionaliteit;
- integriteit;
- objectiviteit;
- vakbekwaamheid en zorgvuldigheid;
- vertrouwelijkheid.

Deze fundamentele beginselen zijn de gedeelde professionele waarden van het accountantsberoep. Ze geven invulling aan het gedrag dat het maatschappelijk verkeer van accountants verwacht (zie Paragraaf 3 Wanneer gelden welke fundamentele beginselen). Door zich aan de fundamentele beginselen te houden, geven accountants invulling aan hun verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang (artikel 2 VGBA). Die verantwoordelijkheid hangt samen met de rol van accountants als vertrouwenspersoon van het maatschappelijk verkeer (zie Paragraaf 9 Verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang). Deze fundamentele beginselen zijn de randvoorwaarden voor het vertrouwen in de uitoefening van het accountantsberoep (zie Paragraaf 10 Regelgevingtechnische informatie). Accountants vragen zich niet pas achteraf af of hun gedrag wel aan de fundamentele beginselen voldoet. Accountants laten zich leiden door

1 Daarop bestaat één uitzondering, maar die laten we hier buiten beschouwing (artikel 2, lid 3, in samenhang met artikel 39, lid 2, Wab).

de fundamentele beginselen. De fundamentele beginselen vormen de basis van hun gedrag. Zie de artikelsgewijze toelichting voor een beschrijving van elk van deze fundamentele beginselen.

Bij het naleven van de VGBA (en daarop gebaseerde nadere voorschriften) hebben accountants een onderzoekende geest, passen ze professionele oordeelsvorming toe en baseren ze zich op hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht (zie de toelichting op artikel 20 VGBA). Accountants letten actief op eventuele bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen en reageren daarop (artikel 21 VGBA). Zie voor meer informatie Paragraaf 5 Wat als sprake is van een (mogelijke) bedreiging van de fundamentele beginselen en Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA.

De fundamentele beginselen en het toetsingskader om te beoordelen of accountants zich aan de fundamentele beginselen houden, zijn vastgelegd in de VGBA. De VGBA is dus niet slechts een van de vele regelingen waar accountants zich aan moeten houden. De VGBA vormt de basis voor elk gedrag van accountants.

Accountants die constateren dat ze in strijd handelen of hebben gehandeld met een of meer fundamentele beginselen, nemen zo spoedig mogelijk maatregelen. Die moeten ervoor zorgen dat zij zich weer aan de fundamentele beginselen houden en de gevolgen van de overtreding wegnemen (zie de toelichting op artikel 22 VGBA).

Let op!
De artikelen 4 tot en met 19 van de VGBA vullen de fundamentele beginselen nader in of met andere woorden: ze werken de fundamentele beginselen uit. Dit geldt ook voor nadere voorschriften gebaseerd op de VGBA (zie Paragraaf 13 Nadere voorschriften). Het gaat om situaties waar al is ingevuld hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen die situaties aankijkt en wat die waarschijnlijk verwacht van accountants in die situaties. Het is echter niet mogelijk om op voorhand voor alle situaties te regelen hoe accountants zich wel of juist niet moeten gedragen. Dit is bovendien niet wenselijk. Het zou leiden tot – nooit volledige – ‘rules based-regelgeving’. De VGBA is ‘principles based-regelgeving’. Dit brengt mee dat de fundamentele beginselen in alle mogelijke situaties gelden waar artikel 3 van de VGBA deze van toepassing heeft verklaard (zie Paragraaf 3 Wanneer gelden welke fundamentele beginselen). Accountants moeten zich dit goed realiseren. In situaties die niet expliciet zijn geregeld, gedragen accountants zich naar de geest van de VGBA. Daarvoor is nodig dat accountants doordrongen zijn van het doel en de strekking van de fundamentele beginselen.

Paragraaf 3 Wanneer gelden welke fundamentele beginselen

Artikel 3 van de VGBA regelt wanneer accountants zich aan welke fundamentele beginselen moeten houden:[2]

- Professionaliteit (lid 1). Accountants houden zich altijd aan het fundamentele beginsel professionaliteit. Dit moet ongeacht hun rol, eventuele functie of de aard van eventuele werkzaamheden. In lid 1 staat ‘elk handelen of nalaten’. ‘Handelen’ verwijst naar een actieve houding (doen). ‘Nalaten’ verwijst naar een passieve houding (niets doen of te weinig doen).
- Integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, vertrouwelijkheid en professionaliteit (lid 2). Bij de beroepsuitoefening houden accountants zich aan elk van de fundamentele beginselen. Dit houdt in wanneer accountants een professionele dienst uitvoeren (zie Paragraaf 10 Regelgevingtechnische informatie). Daarvan is sprake bij werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend. Het maakt daarbij niet uit of sprake is van zakelijk of privé uitvoeren van een professionele dienst (zie Paragraaf 4 Professionele dienst). Het enkele feit dat een AA of RA zichzelf bekend maakt of bekend staat als accountant brengt nog niet mee dat deze zich aan alle fundamentele

2 Met andere woorden, artikel 3 van de VGBA bepaalt de werkingssfeer of de reikwijdte van de fundamentele beginselen.

beginselen moet houden. Dit moet dus alleen wanneer accountants een professionele dienst uitvoeren. Het vervolg van deze toelichting heeft het over ‘professionele diensten uitvoeren’ in plaats van ‘bij de beroepsuitoefening’.

Paragraaf 4 Professionele dienst

Professionele diensten zijn: werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend (definitie in artikel 1 VGBA). Het maakt daarbij niet uit op welk terrein die werkzaamheden worden verricht. Met andere woorden, wat accountants bijvoorbeeld controleren of beoordelen is niet van belang om van een professionele dienst te kunnen spreken. De precieze werkzaamheden verschillen natuurlijk per (soort) professionele dienst. In de VGBA staat een definitie van vakbekwaamheid (artikel 1). Dit is beschikken over en kunnen toepassen van de noodzakelijke theoretische kennis van de vakgebieden genoemd in artikel 2 van het Besluit accountantsopleiding 2013 (zie de toelichting bij artikel 1). Telkens wanneer accountants werkzaamheden verrichten waarbij zij vakbekwaamheid (kunnen) aanwenden waarover accountants beschikken dan wel behoren te beschikken – dus telkens wanneer accountants een professionele dienst uitvoeren – oefenen zij het beroep uit. Zij moeten zich dan aan alle fundamentele beginselen houden (artikel 3, lid 2, VGBA). Het begrip professionele dienst moet ruim worden uitgelegd. Het is niet beperkt tot zakelijk handelen. Ook werkzaamheden in de privésfeer kunnen een professionele dienst zijn.

Voorbeelden van werkzaamheden waarvoor accountants hun vakbekwaamheid (kunnen) aanwenden en die dus als professionele diensten kwalificeren zijn: controle- en beoordelingsopdrachten van historische financiële informatie; assurance-opdrachten anders dan controle- en beoordelingsopdrachten van historische financiële informatie; opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden; samenstellingsopdrachten; voeren van administraties; inrichten van administraties; overige werkzaamheden op het terrein van financiële verslaglegging, administratieve organisatie, bedrijfseconomie en belastingen; controles naar de bedrijfscultuur van een organisatie en ‘the tone at the top’; werkzaamheden op het gebied van ESG en duurzaamheid; overnameonderzoeken, ondersteunen bij onderhandelingen met financiers; het voeren van onderhandelingen om zelf tot een onderneming toe te treden of om voor anderen een onderneming op te zetten; werkzaamheden van een accountant als executeur van nalatenschappen, forensisch onderzoek.

Ook bij privé handelen kan sprake zijn van een professionele dienst uitvoeren. Denk bijvoorbeeld aan werkzaamheden voor jezelf of aan werkzaamheden in vrije tijd voor anderen dan cliënten of de eigen organisatie. Het is niet van belang of anderen daarvoor betalen. Ook werkzaamheden om niet kunnen professionele diensten zijn. Bepalend is of accountants vakbekwaamheid van accountants (kunnen) aanwenden. Hier volgen drie voorbeelden van privé handelen waarbij een accountant een professionele dienst uitvoert:

- Een accountant doet belastingaangifte voor zichzelf.
- Een accountant is als vrijwilliger penningmeester van een sportvereniging, schoolbestuur of kerkbestuur.
- Een accountant vraagt als vriendendienst een uitkering aan voor de buren.

Paragraaf 5 Wat als sprake is van een (mogelijke) bedreiging van de fundamentele beginselen

Accountants letten actief op eventuele bedreigingen voor de naleving van die fundamentele beginselen waar zij zich volgens artikel 3 van de VGBA aan moeten houden. Omstandigheden die een bedreiging kunnen zijn, moeten ze herkennen en beoordelen: is dit inderdaad een bedreiging? Bij een bedreiging nemen ze een maatregel of een combinatie van maatregelen die ertoe leidt dat zij zich aan de fundamentele beginselen houden (‘toereikende maatregelen’). Zijn toereikende maatregelen niet mogelijk? Accountants weigeren of beëindigen dan een professionele dienst en beëindigen zo nodig ook de relatie met de organisatie waar ze de professionele dienst voor (zouden gaan) uitvoeren.

Accountants die maatregelen hebben genomen, maken een vastlegging om zich tegenover derden te kunnen verantwoorden. Al deze verplichtingen staan in artikel 21 van de VGBA. Het 'Stappenplan toetsingskader VGBA' maakt ze visueel. Zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA voor het stappenplan zelf en een toelichting op elk van de verplichtingen. Artikel 21 van de VGBA wordt ook wel 'conceptueel raamwerk' genoemd. Dit is in navolging van de IESBA Code of Ethics (zie Paragraaf 17 IESBA International Code of Ethics).

Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA

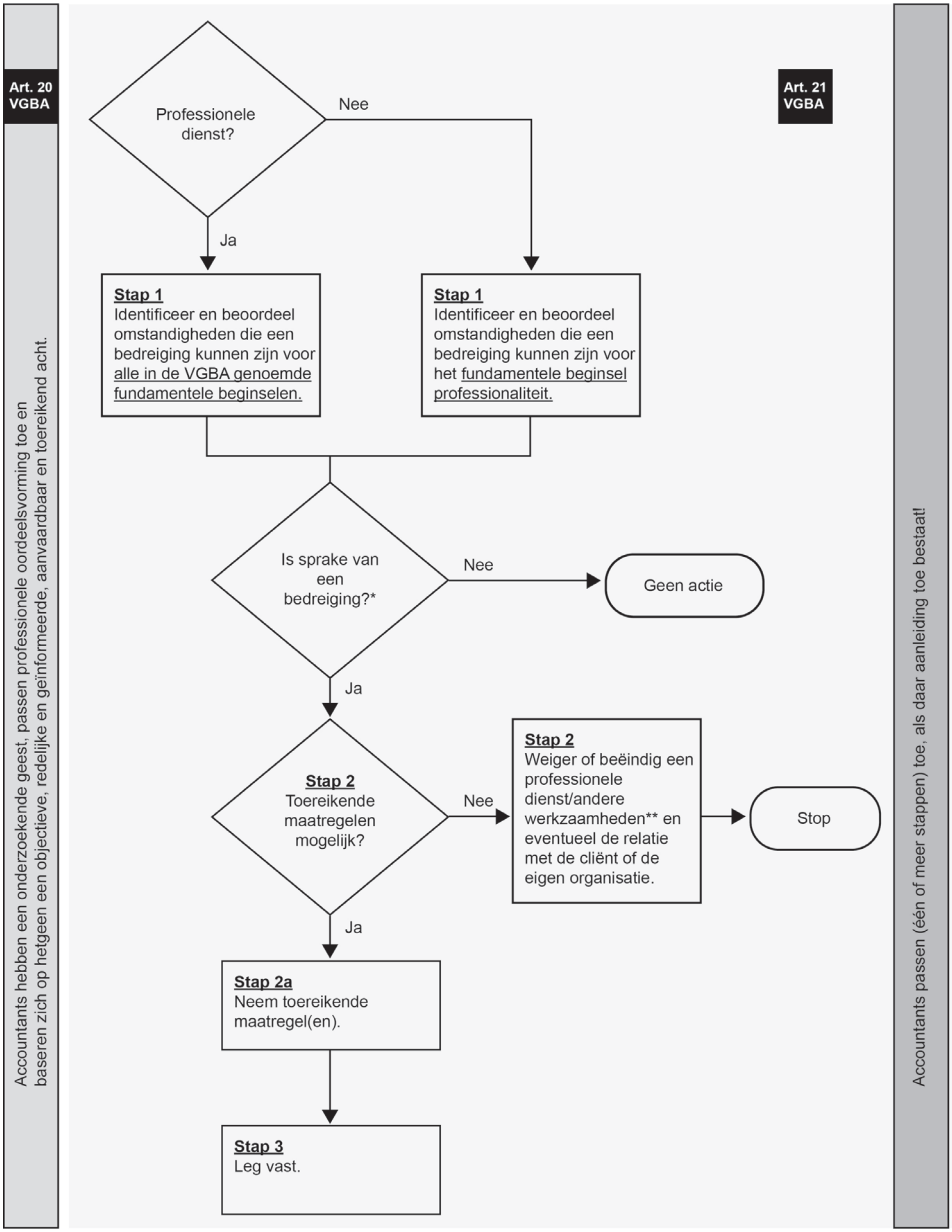
De artikelen 20 en 21 van de VGBA vormen het toetsingskader van de VGBA. Deze artikelen hangen nauw met elkaar samen. Artikel 20 verplicht accountants bij het naleven van deze verordening een onderzoekende geest te hebben, professionele oordeelsvorming toe te passen en zich te baseren op hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht (zie de toelichting bij artikel 20). Dit is nodig om artikel 21 (conceptueel raamwerk) goed te kunnen toepassen (zie Paragraaf 5 Wat als sprake is van een (mogelijke) bedreiging van de fundamentele beginselen).

Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA

Hierna volgt een 'stappenplan'. Dat maakt het toetsingskader van de VGBA visueel (zie Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA). De stappen 'vertalen' de (opeenvolgende) verplichtingen volgens de artikelen 20 en 21 van de VGBA. Na het stappenplan volgt een toelichting op elk van de stappen. Startpunt van het stappenplan is de vraag of een accountant een professionele dienst uitvoert. Dit bepaalt aan welke fundamentele beginselen deze accountant zich moet houden (zie Paragraaf 3 Wanneer gelden welke fundamentele beginselen). Dit startpunt is de 'vertaling' van 'bij de beroepsuitoefening' in artikel 3 van de VGBA. Het vervolg van deze toelichting heeft het over 'professionele diensten uitvoeren' in plaats van 'bij de beroepsuitoefening'.

Opmerkingen

- Voor elk van de stappen geldt: accountants hebben een onderzoekende geest, passen professionele oordeelsvorming toe en baseren zich op hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht (artikel 20 VGBA).
- Een onderzoekende geest vraagt om een actieve alerte houding. Dit brengt mee dat accountants actief letten op tussentijdse wijzigingen en op nieuwe informatie die een ander licht kan werpen op de omstandigheden die (mogelijk) een bedreiging zijn. Denk bij tussentijdse wijzigingen aan bijvoorbeeld bestaande omstandigheden die veranderen of nieuwe omstandigheden die zich voordoen. Nieuwe informatie die een ander licht werpt op de omstandigheden die (mogelijk) een bedreiging zijn, leidt tot de vraag of het nodig is om eerdere conclusies bij te stellen.
- De verplichting om een maatregel te nemen die ertoe leidt dat een accountant zich houdt aan de fundamentele beginselen (artikel 21, lid 1, VGBA) brengt ook mee dat accountants nagaan of een maatregel de naleving van de fundamentele beginselen voldoende waarborgt.
- Accountants passen (één of meer stappen) opnieuw toe, als daar aanleiding toe bestaat! Bijvoorbeeld bij tussentijdse wijzigingen of nieuwe informatie (zie de tweede bullet). Of als blijkt dat een maatregel de fundamentele beginselen niet (langer) voldoende waarborgt (zie de derde bullet). Dit geldt ook als na de afronding van een professionele dienst zich omstandigheden voordoen die aanleiding geven te reageren.
- De artikelen 5 (professionaliteit), 7 tot en met 10 (integriteit), 14 en 15 (vakbekwaamheid en zorgvuldigheid) en 19 (vertrouwelijkheid) van de VGBA beschrijven enkele specifieke situaties. In die situaties is sprake van een bedreiging en moeten accountants een of meerdere maatregelen nemen. De eigen beoordeling van accountants kan die uitgangspunten niet opzij zetten. Wat in die artikelen staat, is wat accountants volgens artikel 21, lid 1, van de VGBA moeten doen. Zie Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten.



* Accountants in een situatie als beschreven in de artikelen 5, 7 tot en met 10, 14, 15 en 19 van de VGBA doen in eerste instantie wat in de artikelen staat. Zie Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten.
** Accountants die andere werkzaamheden verrichten dan een professionele dienst, bepalen dit aan de hand van de artikelen 4 en 5 VGBA (artikel 21, lid 2, VGBA is niet van toepassing). Dit zal slechts in uitzonderlijke situaties aan de orde zijn.

Paragraaf 7.1 Stap 1: is sprake van een bedreiging?
Stap 1 is: 'identificeer' (herken) en beoordeel omstandigheden die een bedreiging kunnen zijn voor het zich houden aan elk van de fundamentele beginselen (professionele dienst)/het fundamentele beginsel professionaliteit (geen professionele dienst). Dit houdt in dat accountants zich afvragen: heb ik met een bedreiging te maken (artikel 21, lid 1, VGBA)?

Het gaat hier om een bedreiging volgens de VGBA. Dat is een onaanvaardbaar risico dat een accountant zich niet houdt aan de fundamentele beginselen als gevolg van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdheid of intimidatie. Een aanvaardbaar risico is dus geen bedreiging volgens de VGBA. Zie de toelichting op artikel 1 voor meer informatie over de definitie van bedreiging.

Om stap 1 goed te kunnen toepassen hebben accountants een onderzoekende geest, passen ze professionele oordeelsvorming toe en vragen ze zich af hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt: zou die in de omstandigheden een (mogelijke) bedreiging zien (artikel 20 VGBA)? Daartoe beoordelen accountants de aard van de omstandigheden. Daarnaast overzien zij het 'totaalplaatje'. Met andere woorden, zij bezien alle omstandigheden in onderlinge samenhang. Zo hoeft één omstandigheid zelf nog geen bedreiging te zijn, maar is een combinatie van omstandigheden dat misschien wel. De gedrags- en beroepsregels voor accountants, NBA-handreiking 1130 'Voorbeelden toepassing van de VGBA' en tuchtuitspraken kunnen helpen bij het herkennen van eventuele bedreigingen. Dit geldt ook voor eventuele regelgeving en maatregelen en procedures binnen de eigen organisatie die gericht zijn op het (bevorderen van) ethisch handelen. Denk bijvoorbeeld aan maatregelen op het gebied van corporate governance, klokkenluidersregelingen, disciplinaire maatregelen bij onethisch handelen en communicatie over disciplinaire maatregelen.

Hoe verder?
- Geen bedreiging (geen risico's of risico's zijn aanvaardbaar): geen actie verplicht volgens het toetsingskader van de VGBA (geen extra stappen).
- Wel een bedreiging (risico's zijn onaanvaardbaar): stap 2 toepassen. Accountants die geen professionele dienst uitvoeren, passen stap 2 ook toe. Accountants mogen eventuele werkzaamheden niet zonder meer uitvoeren!

Paragraaf 7.2 Stap 2: toereikende maatregelen mogelijk?
Accountants zullen eerst moeten beoordelen of toereikende maatregelen wel mogelijk zijn. Stap 2 is aan de orde, als sprake is van een bedreiging (uitkomst stap 1). Soms is een bedreiging namelijk van dien aard of omvang dat geen enkele maatregel toereikend is. Of is een vergaande maatregel nodig, maar niet beschikbaar. Deze beoordeling gaat aan de stappen 2a en 2b vooraf (zie hierna). Dat staat niet letterlijk in artikel 21 van de VGBA. Dit is echter inherent aan die stappen.

In artikel 21, lid 1, van de VGBA staat dat accountants een 'toereikende maatregel' (enkelvoud) moeten nemen. Maar mogelijk is één maatregel niet genoeg. Het is dan nodig een combinatie van maatregelen te nemen die gezamenlijk toereikend is. Daarom staat in (de toelichting op) het stappenplan 'toereikende maatregelen' (meervoud).

Een maatregel of combinatie van maatregelen is toereikend, als die ertoe leidt dat de naleving van de fundamentele beginselen is gewaarborgd. Daartoe is nodig dat elke maatregel of combinatie van maatregelen geschikt is (in staat is ervoor te zorgen dat accountants zich aan de fundamentele beginselen houden) en voortvarend wordt genomen (niet langer mee wachten dan strikt noodzakelijk).

Om goed te kunnen beoordelen of toereikende maatregelen mogelijk zijn, hebben accountants een onderzoekende geest, passen ze professionele oordeelsvorming toe en vragen ze zich af hoe een objectieve,

redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt: zou die vinden dat toereikende maatregelen mogelijk zijn (artikel 20 VGBA). Daartoe overzien accountants het 'totaalplaatje'. Met andere woorden, zij bezien alle bedreigingen in onderlinge samenhang.

Hoe verder?
- Toereikende maatregelen mogelijk: stap 2a toepassen.
- Toereikende maatregelen niet mogelijk: stap 2b toepassen.

Stap 2a is: neem een 'toereikende maatregel die ertoe leidt dat een accountant zich houdt aan de fundamentele beginselen' (artikel 21, lid 1, VGBA**). Stap 2a** is aan de orde, als sprake is van een bedreiging (uitkomst stap 1) en accountants geconcludeerd hebben dat toereikende maatregelen mogelijk zijn (uitkomst stap 2). Zie Stap 2: toereikende maatregelen mogelijk? voor wat de VGBA met toereikende maatregelen bedoelt.

Er zijn twee manieren om toereikende maatregelen te nemen:
- De omstandigheid wegnemen die de bedreiging veroorzaakt. Denk bijvoorbeeld aan afstand doen van eventuele (financiële) belangen of het beëindigen van eventuele zakelijke relaties.
- Soms is het echter niet mogelijk om de oorzaak zelf weg te nemen. Dit is geen bezwaar, zolang de maatregelen de bedreiging afdoende ondervangen. In dat geval blijft de oorzaak dus in stand. De maatregelen zorgen er echter voor dat de naleving van de fundamentele beginselen is gewaarborgd. Denk bijvoorbeeld aan een kwaliteitsbeoordeling door een andere accountant die niet betrokken is bij de opdrachtuitvoering, als sprake is van een bedreiging van zelftoetsing of vertrouwdheid. Of aan de uitbreiding van het opdrachtteam met een senior-teamlid of het volgen van trainingen en opleidingen, als sprake is van een bedreiging voor het fundamentele beginsel vakbekwaamheid of zorgvuldigheid.

Om **stap 2a** goed te kunnen toepassen hebben accountants een onderzoekende geest, passen ze professionele oordeelsvorming toe en vragen ze zich af hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt. Welke maatregelen zou die verwachten (artikel 20 VGBA)? Daartoe overzien accountants het 'totaalplaatje'. Met andere woorden, zij bezien alle bedreigingen en alle maatregelen in onderlinge samenhang. Zo kan het nodig zijn om een combinatie van maatregelen te nemen die samen toereikend zijn en alle bedreigingen adresseren.

Hoe verder?
Toereikende maatregelen genomen: accountants mogen eventuele werkzaamheden uitvoeren (professionele dienst/geen professionele dienst). Er geldt een vastleggingsverplichting: stap 3 toepassen.

Accountants passen **stap 2b** alleen toe, als sprake is van een bedreiging (uitkomst stap 1) en zij geconcludeerd hebben dat toereikende maatregelen niet mogelijk zijn (uitkomst stap 2). Voor accountants die een professionele dienst uitvoeren, vloeit dit voort uit artikel 2 VGBA en is dit expliciet gemaakt in artikel 21, lid 2, van de VGBA. Voor accountants die andere werkzaamheden dan een professionele dienst uitvoeren, vloeit dit voort uit de artikelen 2 en 4 of 5 van de VGBA**. Stap 2b** houdt in dat accountants als volgt handelen (professionele dienst/andere werkzaamheden):
- In de eerste plaats weigeren of beëindigen ze de werkzaamheden.
- In de tweede plaats beëindigen ze de relatie met hun cliënt of de eigen organisatie. Dit is echter alleen verplicht als ook een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tot de conclusie komt dat accountants écht niet anders kunnen. Het is een uiterste middel. Het is onverstandig om zo'n beslissing lichtvaardig te nemen. Bij andere werkzaamheden dan een professionele dienst zal dit slechts in uitzonderlijke situaties nodig zijn (zie in het bijzonder de toelichting bij artikel 5).

Opmerkingen:
- Hier gaat een belangenafweging aan vooraf. Daarin betrekken accountants ook andere relevante wet- en regelgeving. De uitkomst van deze belangenafweging zal per situatie verschillen. Het gaat daarbij enerzijds om het belang van een accountant om zich aan de fundamentele beginselen te houden: brengt de aard of omvang van de bedreiging mee dat een accountant echt niet anders kan dan (per direct) te stoppen? Bijvoorbeeld als sprake is van bedrog door een cliënt of de eigen organisatie of sanctiewetgeving hiertoe noodzaakt. Anderzijds gaat het om het belang dat de cliënt of eigen organisatie heeft bij (tijdige) afronding van een professionele dienst. Denk daarbij aan vragen als leidt tussentijdse beëindiging tot onevenredig veel schade? Ligt het in de rede de cliënt of de eigen organisatie een redelijke termijn te bieden om een nieuwe accountant te zoeken?
- Accountants die overwegen om de relatie met de eigen organisatie te beëindigen, kunnen eventueel eerst overleggen met een van de door de NBA aangezochte vertrouwenspersonen. Zij doen er daarnaast verstandig aan om juridisch advies in te winnen.

Hoe verder?
Geen actie verplicht volgens het toetsingskader van de VGBA (geen extra stappen).

Paragraaf 7.3 Stap 3: leg vast
Stap 3 is: ‘leg de bedreiging, de beoordeling, de toegepaste maatregel en de conclusie vast’ (artikel 21, lid 3, VGBA). Dit is alleen verplicht, als sprake is van een bedreiging (uitkomst stap 1) en accountants toereikende maatregelen hebben genomen (uitkomst stap 2a).

Wat vastleggen
Accountants leggen ten minste het volgende vast:
- Welke omstandigheid of omstandigheden een bedreiging vormen en waarom (uitkomst stap 1);
- Welke maatregel(en) zij hebben genomen (uitkomst stap 2a); en
- Waarom zij hebben geconcludeerd dat zij bij deze bedreiging(en) en deze maatregel(en) zich toch aan het bedreigde fundamentele beginsel houden.

Hoe vastleggen
Accountants leggen hun bevindingen en conclusies op zo’n manier vast dat zij in een later stadium hierop kunnen terugvallen. Zo kunnen accountants zich achteraf tegenover derden verantwoorden waarom ze meenden dat zij zich aan de fundamentele beginselen hielden en eventuele werkzaamheden mochten uitvoeren (een professionele dienst/geen professionele dienst).
Accountants kunnen verwachten dat de buitenwereld kritisch kijkt naar hun reactie op een bedreiging. Het is daarom in hun eigen belang dat ze goed vastleggen wat ze hebben gedaan en waarom. Dit draagt bovendien bij aan het vertrouwen in het accountantsberoep.

Als vastleggen niet verplicht is
Accountants mogen hun bevindingen en conclusies natuurlijk wel vastleggen, als vastleggen niet verplicht is. Zo kunnen zij zich achteraf tegenover derden verantwoorden (ook nog na langere tijd). Vastleggen is niet verplicht in de volgende situaties:
- Accountants oordelen dat er geen bedreiging is.
- Accountants weigeren of beëindigen hun werkzaamheden vanwege een bedreiging (een professionele dienst/geen professionele dienst).
- Accountants beëindigen de relatie met hun cliënt of eigen organisatie vanwege een bedreiging.

Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten

De artikelen 5 (professionaliteit), 7 tot en met 10 (integriteit), 14 en 15 (vakbekwaamheid en zorgvuldigheid) en 19 (vertrouwelijkheid) van de VGBA regelen enkele specifieke situaties. Voor deze situaties is al

ingevuld hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde daar waarschijnlijk tegen aankijkt en wat die waarschijnlijk verwacht: de omstandigheden zijn een bedreiging en accountants moeten een bepaald soort maatregel nemen. De eigen beoordeling van accountants kan die uitgangspunten niet opzij zetten. Met andere woorden, de uitkomst van de stappen 1 tot en met 2a van het Stappenplan toetsingskader VGBA staat op voorhand vast (zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA). Zie echter hierna bij 'Let op!'. De maatregelen die accountants moeten nemen zijn:

- een 'redelijkerwijs te nemen maatregel' (artikelen 5 en 8 VGBA);
- een 'maatregel gericht op het beëindigen van niet-integer handelen' (artikel 7, lid 1, VGBA);
- een 'maatregel gericht op het wegnemen van een onjuistheid, onvolledigheid of het misleidende karakter van informatie' of het toevoegen van een mededeling die de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding aan de beoogde gebruikers van de informatie kenbaar maakt (artikel 9, lid 1, VGBA); en
- een 'redelijkerwijs te nemen maatregel om de eigen werkelijke betrokkenheid aan de beoogde gebruikers van de informatie kenbaar te maken' (artikel 10 VGBA);
- zich distantiëren (artikelen 7, lid 2, en 9, lid 2, VGBA);
- in de situatie dat accountants andere personen onder hun verantwoordelijkheid laten meewerken aan een professionele dienst:
    - maatregelen die ervoor zorgen dat die andere personen hiervoor adequaat zijn toegerust en toereikend worden begeleid, en dat er toezicht is op en een beoordeling plaatsvindt van hun werkzaamheden (artikel 14 VGBA); en
    - een 'redelijkerwijs te nemen maatregel' om de vertrouwelijkheid te waarborgen (artikel 19 VGBA);
- gebruikers van een professionele dienst attent maken op eventuele beperkingen die inherent zijn aan die professionele dienst (artikel 15 VGBA).

Accountants bepalen zelf hoe ze dit soort maatregelen precies vormgeven. Dat doen ze op basis van professionele oordeelsvorming (artikel 20, onderdeel b, VGBA). Accountants die volgens de hiervoor genoemde artikelen maatregelen nemen, maken ook een vastlegging (zie Paragraaf 7.3 Stap 3: leg vast). Artikel 21, lid 3, van de VGBA geldt namelijk naast elk van deze artikelen. Zie de artikelsgewijze toelichting op elk van deze artikelen

Let op!
In de situaties als beschreven in de artikelen 5, 7 tot en met 10, 14, 15 en 19 van de VGBA passen accountants nog wel stap 1 toe van het Stappenplan toetsingskader VGBA! Dat doen ze om na te gaan of er ook nog andere (extra) bedreigingen zijn naast de in die artikelen beschreven omstandigheden. Is dit het geval, dan passen accountants dat stappenplan verder toe. Accountants nemen eventueel aanvullende maatregelen. Dit is nodig, als de maatregel die ze al hebben moeten nemen niet toereikend is in relatie tot die extra bedreiging. Accountants maken ook een vastlegging van eventuele aanvullende maatregelen. Zijn accountants als gevolg van een extra bedreiging niet in staat de naleving van de fundamentele beginselen te waarborgen? Accountants passen dan stap 2b toe van het Stappenplan toetsingskader VGBA. Zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA voor informatie over elk van deze stappen.

Paragraaf 9 Verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang

Accountants hebben een belangrijke verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang. Dat is een onderscheidend kenmerk van het accountantsberoep. Deze verantwoordelijkheid hangt samen met de rol van accountants als vertrouwenspersoon van het maatschappelijk verkeer, of het nu gaat om jaarrekeningen, administratie, bedrijfsprocessen, kredietrapportages, rapportages over de bedrijfscultuur en 'the tone at the top' of duurzaamheidsrapportages. Het vertrouwen dat het maatschappelijk verkeer in accountants heeft, is mede gebaseerd op hun professionele oordeelsvorming, hun fundamentele beginselen (en bij assurance-opdrachten ook hun onafhankelijkheid) en de beroepsregels die voor bepaalde opdrachten gelden. Accountants houden niet alleen rekening met de wensen of eisen van hun cliënt of eigen organisa-

tie, ze houden ook rekening met andere belanghebbenden. Hun verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang brengt dat mee.

Al sinds de jaren ’20 van de vorige eeuw worden accountants gezien als vertrouwenspersoon van het maatschappelijk verkeer. Die rol komt voort uit de ‘leer van het gewekte vertrouwen’ van Théodore Limperg jr., de grondlegger van het accountantsberoep. Limperg constateerde dat het maatschappelijk verkeer behoefte had aan deskundige en onafhankelijke controles. Hij concludeerde dat het maatschappelijk verkeer vertrouwen had in het oordeel van accountants juist vanwege hun deskundigheid en ook de doeltreffendheid van hun controles. De gedachten uit deze leer zitten nog steeds in de beroepsreglementering van accountants en niet langer alleen in relatie tot controles. Het werkterrein van accountants heeft zich immers fors uitgebreid. Honderd jaar later verrichten accountants professionele diensten op tal van terreinen.
Het algemeen belang wordt in de praktijk ook wel aangeduid met maatschappelijk belang of publiek belang.

Paragraaf 10 Regelgevingtechnische informatie

Zie voor het overzicht artikel 27 VGBA.

De NBA heeft enkele wettelijke taken (artikel 3 Wab). Eén daarvan is een goede beroepsuitoefening door accountants te bevorderen, onder meer door het vaststellen van beroepsreglementering (artikel 3, aanhef en onderdeel a, Wab). Artikel 19 van de Wab vult die taak verder in. Het verplicht de ledenvergadering van de NBA een verordening vast te stellen met gedrags- en beroepsregels ten behoeve van een goede uitoefening van de werkzaamheden van accountants (artikel 19, lid 2, onderdeel a, Wab). Die laatste bepaling is generiek geformuleerd. Dit wijst erop dat het gaat om werkzaamheden die je in het algemeen van accountants kunt verwachten. Dat zijn werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend. Met andere woorden, dat zijn professionele diensten volgens de VGBA (zie Paragraaf 4 Professionele dienst). Ook de memorie van toelichting bij artikel 42 van de Wab wijst in die richting.[3] Dit alles maakt dat de NBA tot de volgende uitleg komt. Met beroepsuitoefening wordt het uitvoeren van professionele diensten bedoeld. De gedrags- en beroepsregels zijn daarop gericht. Ze geven invulling aan het gedrag dat van accountants die professionele diensten uitvoeren mag worden verwacht. Voor het vertrouwen in die accountants is ook nodig dat iedere accountant zich houdt aan het fundamentele beginsel professionaliteit (of die nu een professionele dienst uitvoert of niet). Als een individuele accountant het accountantsberoep in diskrediet brengt (invulling van professionaliteit), leidt dat immers tot minder vertrouwen in accountants in het algemeen. Met de VGBA, met professionaliteit in het bijzonder, geeft de NBA ook invulling aan haar wettelijke taak zorg te dragen voor de eer van de stand van accountants, (artikel 3, aanhef en onderdeel c, Wab en artikel 19, lid 1, Wab).[4]

De VGBA is gebaseerd op artikel 19, lid 2, onderdeel a, van de Wet op het accountantsberoep (Wab). Dat is de wettelijke grondslag van de VGBA. De ledenvergadering van de NBA kan bij verordening de bevoegdheid tot het stellen van nadere voorschriften delegeren aan het bestuur van de NBA (artikel 19, lid 3, Wab). Dat heeft de ledenvergadering gedaan door artikel 24 van de VGBA vast te stellen (delegatiegrondslag). Hierdoor kan het bestuur de fundamentele beginselen verder uitwerken in nadere voorschriften ([meer] gedetailleerde regels). Het bestuur hoort de ledenvergadering voordat het nieuwe nadere voorschriften vaststelt of wijzigingen in bestaande nadere voorschriften vaststelt (dat staat in artikel 24 VGBA). Zie Paragraaf 13 Nadere voorschriften. De VGBA (en daarop gebaseerde nadere voorschriften) regelen geen zaken die niet strikt noodzakelijk zijn voor het doel dat met de VGBA wordt beoogd. Ze beogen de marktwerking niet onnodig te beperken (artikel 19, lid 4, Wab).

3 Kamerstukken II, 2011–2012, 33 025, nr. 3

4 Volgens artikel 19, lid 1, van de Wab kan de ledenvergadering verordeningen vaststellen die zij nodig acht ter vervulling van de wettelijke taken van de NBA.

De VGBA en daarop gebaseerde nadere voorschriften zijn wettelijke voorschriften. Een wettelijk voorschrift is een juridisch begrip. Niet alleen een wet is een wettelijk voorschrift. Ook regelingen die gebaseerd zijn op een wet zijn dat. De VGBA is gebaseerd op de Wab. Nadere voorschriften gebaseerd op de VGBA zijn dat indirect ook. Die zijn namelijk via artikel 24 van de VGBA op de Wab gebaseerd. Zie de vorige alinea.

De VGBA is zo veel mogelijk volgens de Aanwijzingen voor de regelgeving (Ar) opgesteld. Dit komt het begrip en de leesbaarheid van de regels ten goede. De Ar vormen het kader dat wetgevingsjuristen van de overheid in acht nemen bij het opstellen van regelgeving. Het ligt voor de hand dat de NBA als publiekrechtelijke beroepsorganisatie dit ook doet.

Paragraaf 11 Tuchtrecht

Gedragingen in strijd met de fundamentele beginselen vallen onder het tuchtrecht (artikel 42 Wab). Dit geldt voor gedragingen in de zakelijke sfeer en in de privésfeer.

Paragraaf 12 Verhouding tot andere wet- en regelgeving

Accountants houden zich vanzelfsprekend ook aan andere wet- en regelgeving naast de VGBA.[5] Zou de invulling van een of meer artikelen in de VGBA onverhoopt tot een strijdigheid met ‘hogere’ regelgeving leiden, dan gaat die hogere regelgeving vóór op de VGBA (bijvoorbeeld een wet of een Europese verordening). Dit houdt in dat accountants zich dan aan de hogere regelgeving houden (en verder natuurlijk aan de VGBA waar dit niet tot strijdigheid leidt).

Paragraaf 13 Nadere voorschriften

Naast de VGBA moeten accountants ook nadere voorschriften toepassen. Nadere voorschriften regelen wat accountants volgens de VGBA moeten doen in door de VGBA geregelde situaties. Nadere voorschriften zijn regelgeving en geen guidance. Zij vullen de VGBA nader in of met andere woorden, ze werken VGBA-artikelen uit in (meer) gedetailleerde regels (er is dus geen sprake van nieuwe ‘hoofdregels’). Of accountants nadere voorschriften moeten toepassen en zo ja, welke hangt af van de soort werkzaamheden die zij verrichten. De volgende nadere voorschriften zijn gebaseerd op de VGBA (zie Paragraaf 10 Regelgevingtechnische informatie):

- Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt (NV NOCLAR);
- Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS);
- Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS); en
- Nadere voorschriften permanente educatie 2019 (NV PE 2019).

Hier volgen twee voorbeelden om het voorgaande te verduidelijken. De VGBA werkt de fundamentele beginselen uit in enkele concrete normen, bijvoorbeeld de artikelen 12 en 13. De NV PE 2019 vullen nader in wat accountants volgens artikel 12 van de VGBA moeten doen: hun vakbekwaamheid op het niveau houden dat vereist is om een professionele dienst op adequate wijze te kunnen verlenen en uitvoeren. De NV COS vullen artikel 13, lid 1, van de VGBA nader in. Dit artikel bepaalt dat accountants de bij een professionele dienst relevante wet- en regelgeving toepassen. Alle hiervoor genoemde nadere voorschriften vullen dus ook de fundamentele beginselen nader in (ze vullen immers de VGBA nader in). Het gaat hier concreet om de volgende fundamentele beginselen: professionaliteit, integriteit en vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

5 Zie ook artikel 21 van de Wab.

Paragraaf 14 Wat als accountants meer artikelen in de VGBA naast elkaar moeten toepassen

Er kunnen zich situaties voordoen waar meerdere artikelen in de VGBA naast elkaar gelden. Bijvoorbeeld in de situatie dat een cliënt van een accountant willens en wetens de indruk wekt dat die accountant de jaarrekening van de cliënt heeft samengesteld, terwijl dat niet zo is. In dat geval gelden de artikelen 7 en 10 van de VGBA naast elkaar (oftewel tegelijkertijd). Beide artikelen verplichten de accountant om een maatregel te nemen. Artikel 7 van de VGBA regelt wat accountants moeten doen, als zij in verband worden gebracht met niet-integer gedrag van een ander. (In dit voorbeeld gedraagt de cliënt zich niet-integer, want deze verstrekt willens en wetens verkeerde informatie.) Zij moeten proberen het niet-integer gedrag van de cliënt te beëindigen (artikel 7, lid 1, VGBA). Als dat niet lukt, moeten zij zich distantiëren (artikel 7, lid 2, VGBA). Artikel 10 van de VGBA regelt wat accountants moeten doen, als een ander hun betrokkenheid bij informatie anders voorstelt dan deze in werkelijkheid is. Zij moeten duidelijk maken waaruit hun betrokkenheid in werkelijkheid bestaat of heeft bestaan.

In dit voorbeeld passen accountants waarschijnlijk eerst artikel 10 van de VGBA toe. Wanneer twee artikelen tegelijkertijd van toepassing zijn, brengen de ‘voorrangsregels’ namelijk mee dat je begint met het toepassen van de regels die de situatie het concreetst regelt (lees: het meest specifiek de situatie beschrijven). Daarbij ligt het voor de hand dat accountants zich eerst richten op de situatie waar meteen iets aan gedaan moet worden (de eventuele gebruikers van de jaarrekening waarschuwen). Het is goed mogelijk dat de maatregel die de accountant volgens artikel 10 van de VGBA neemt, er ook toe leidt dat de cliënt het niet-integer gedrag beëindigt (niet langer de indruk wekt dat de accountant de jaarrekening heeft samengesteld). Zekerheidshalve gaat de accountant na of die maatregel ook toereikend is in de artikel 7 VGBA-situatie. Daarbij beoordeelt de accountant de (re)actie van de cliënt en of deze het beoogde effect heeft. Blijft de indruk bestaan dat de accountant de jaarrekening heeft samengesteld? Dan moet de accountant (als) nog een maatregel nemen die erop gericht is dat de cliënt hiermee stopt en het beeld bijstelt (artikel 7, lid 1, VGBA geldt immers naast artikel 10 VGBA). Doet de cliënt dat niet, dan distantieert de accountant zich (artikel 7, lid 2, VGBA geldt immers naast 10 VGBA). Dat betekent in dit voorbeeld dat de accountant zich distantieert van de (onjuiste) informatie die de cliënt verstrekt. Zie voor meer informatie de artikelsgewijze toelichting op de artikelen 7 en 10 van de VGBA.

Paragraaf 15 Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving? Volgens de NV NOCLAR reageren?

Hier volgt eerst een korte toelichting op de NV NOCLAR (zie voor meer informatie de NV NOCLAR zelf en de bijbehorende toelichting). In andere onderdelen van de Toelichting op de VGBA wordt naar deze informatie verwezen.

NV NOCLAR
De NV NOCLAR regelen wat accountants volgens de VGBA moeten doen, als zij vermoeden dat een cliënt of de eigen organisatie wet- en regelgeving (mogelijk) niet naleeft of dreigt niet na te leven (de NV NOCLAR vullen de fundamentele beginselen professionaliteit en integriteit nader in). De NV NOCLAR schrijven de maatregelen voor die accountants dan moeten nemen (in de bijbehorende toelichting ook wel ‘stappen’ genoemd). Dit zijn de maatregelen die een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk verwacht van accountants in deze situatie (artikel 20, onderdeel c, VGBA). De eigen beoordeling van accountants kan dat uitgangspunt niet opzij zetten. Met andere woorden, de uitkomst van de stappen 1 tot en met 2a van het Stappenplan toetsingskader VGBA staat op voorhand vast (zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA). Bij bepaalde maatregelen kunnen zij wel zelf bepalen hoe ze die maatregelen precies vormgeven.

De NV NOCLAR gelden niet voor alle situaties waar (mogelijk) sprake is van een (dreigende) overtreding. De NV NOCLAR zijn alleen van toepassing in situaties die voldoen aan elk van de volgende voorwaarden:

- accountants voeren voor een cliënt of de eigen organisatie een professionele dienst uit; zij worden zich bewust van informatie die op een 'relevante niet-naleving'[6] wijst;
- het gaat om een relevante niet-naleving bij hun cliënt of eigen organisatie; en
- het gaat om een (mogelijke of dreigende) overtreding van wet- en regelgeving die in artikel 2 van de NV NOCLAR is beschreven (zie de voetnoot bij de tweede bullet hiervoor).

Wanneer NV NOCLAR toepassen?
De volgende informatie is alleen relevant voor accountants die een professionele dienst uitvoeren (de NV NOCLAR gelden immers alleen voor hen). In een artikel 5 VGBA-situatie is duidelijk dat die accountants zich moeten afvragen of zij volgens de NV NOCLAR moeten reageren. Dat artikel gaat namelijk juist over het niet-naleven van wet- en regelgeving (zij het door de eigen organisatie en niet door een cliënt). Accountants bepalen eerst of zij volgens de NV NOCLAR moeten reageren. Is de NV NOCLAR niet van toepassing, dan reageren zij volgens artikel 5 van de VGBA (zie toelichting bij artikel 5).

Maar ook bij een integriteitskwestie als beschreven in de artikelen 7 tot en met 10 van de VGBA is het soms verplicht om volgens de NV NOCLAR te reageren. Bijvoorbeeld als accountants in verband worden gebracht met niet-integer gedrag van een cliënt (artikel 7 VGBA) en dit gedrag blijkt te bestaan uit een relevante niet-naleving (zie bij 'NV NOCLAR' hiervoor). Wanneer twee verschillende regelingen tegelijkertijd van toepassing zijn brengen de 'voorrangsregels' mee dat je begint met het toepassen van de regels die de situatie het concreetst regelt (lees: het meest specifiek de situatie beschrijven). Dit betekent in dit voorbeeld dat accountants de NV NOCLAR moeten toepassen. Niet- integer gedrag omvat namelijk meer dan het overtreden van wet- en regelgeving en de NV NOCLAR zijn juist geschreven voor de situatie dat een cliënt (of de eigen organisatie) wet- en regelgeving niet naleeft. Accountants moeten zich natuurlijk wel afvragen of zij daarmee ook alles hebben gedaan dat artikel 7 van de VGBA van hen verlangt (zij hebben immers ook met een artikel 7 VGBA-situatie te maken). Daartoe beoordelen accountants de (re)actie van hun cliënt. Volgens artikel 7, lid 1, van de VGBA moeten accountants proberen het niet-integer gedrag te beëindigen (artikel 7, lid 1, VGBA). Als dat niet lukt, moeten zij zich distantiëren (artikel 7, lid 2, VGBA).

De maatregelen volgens de NV NOCLAR zijn er met name op gericht dat de cliënt zich weer aan wet- en regelgeving houdt. Dat is in dit voorbeeld ook het doel van de maatregel in artikel 7, lid 1, van de VGBA (want het niet-integer gedrag bestaat uit het overtreden van wet- en regelgeving). Houdt de cliënt zich weer aan wet- en regelgeving, dan is niet meer nodig om een maatregel volgens artikel 7, lid 1, van de VGBA te nemen. Doet een cliënt dit niet of onvoldoende, dan distantiëren accountants zich van de situatie (artikel 7, lid 2, VGBA geldt naast de NV NOCLAR). Wat betekent het voorgaande voor accountants die te maken hebben met een integriteitskwestie als beschreven in de artikelen 7 tot en met 10 van de VGBA en die voldoet aan de volgende voorwaarden: 1) het gaat om het gedrag van een cliënt of de eigen organisatie; én 2) accountants vermoeden dat de cliënt of eigen organisatie wet- en regelgeving niet naleeft? Die accountants beoordelen eerst of de NV NOCLAR van toepassing zijn (is sprake van een relevante niet-naleving volgens de NV NOCLAR?):

---

6 Een relevante niet-naleving is een 'geïdentificeerde, mogelijke of dreigende niet-naleving van wet- en regelgeving als bedoeld in artikel 2 van de NV NOCLAR' (artikel 1 NV NOCLAR). Artikel 2 van de NV NOCLAR beschrijft in algemene bewoordingen wet- en regelgeving waarvan een overtreding gevolgen kan hebben voor de eigen organisatie, 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.

- Is dit het geval, dan reageren zij volgens de NV NOCLAR. Zekerheidshalve gaan accountants natuurlijk wel na of zij hiermee elke bedreiging adresseren. Bovendien beoordelen accountants de (re)actie van hun cliënt of eigen organisatie. Reageert deze niet of onvoldoende? Dan is het nodig om meer te doen. Dat doen accountants dan op basis van de VGBA (volgens artikel 7, 8, 9 of 10 VGBA).
- Is dit niet het geval, dan reageren accountants op basis de VGBA (volgens artikel 7, 8, 9 of 10 VGBA). Bij een overtreding door de eigen organisatie gaat daar echter een stap aan vooraf. Zij reageren in eerste instantie volgens artikel 5 van de VGBA.[7]

Zie voor meer informatie de artikelsgewijze toelichting op de artikelen 5 en 7 tot en met 10 van de VGBA.

Paragraaf 16 Beroepsethische conflicten

In uitzonderlijke situaties zullen accountants kunnen oordelen dat het toepassen van een of meer artikelen in de VGBA of nadere voorschriften, en in het bijzonder het naleven van de fundamentele beginselen, leidt tot een onevenredige consequentie of een consequentie die niet in het algemeen belang is. Het spreekt voor zich dat accountants dan de NBA of de relevante toezichthouder kunnen raadplegen. Accountants kunnen bij beroepsethische conflicten ook overleggen met NBA-vertrouwenspersonen. Zie ook het ‘Kader voor het oplossen van beroepsethische conflicten’ (bijlage bij NBA- handreiking 1130 Voorbeelden toepassing van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Paragraaf 17 IESBA International Code of Ethics

De NBA heeft zich als lid van de International Federation of Accountants (IFAC) verbonden om haar uiterste best te doen de International Code of Ethics for Professional Accountants (Code of Ethics) van de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) om te zetten in nationale regelgeving. De Code of Ethics en daarmee de internationale convergentie, was ooit het startpunt bij het opstellen van de VGBA. Tussentijdse wijzigingen van de Code of Ethics na 1 januari 2014 (datum inwerkingtreding VGBA) zijn waar nodig verwerkt (wijziging van de VGBA op 1 januari 2020 en op 1 januari 2022). Daarbij heeft de NBA telkens vastgehouden aan de bestaande structuur van de VGBA en de volgende uitgangspunten: normen en *guidance* in de Code of Ethics worden geïmplementeerd volgens de Nederlandse wetgevingssystematiek en de regels die hier gelden voor het schrijven van regelgeving. Dit wil zeggen:
- normen zijn opgenomen in de VGBA (in de vorm van artikelen);[8]
- *guidance* is opgenomen in deze toelichting; en
- in de Code of Ethics staan voorbeelden van de toepassing van het conceptueel raamwerk in een aantal in de praktijk voorkomende situaties. Deze voorbeelden zijn opgenomen in NBA- handreiking 1130 Voorbeelden toepassing van de VGBA.

Als Nederlandse accountants meewerken aan een opdracht van een buitenlandse accountant wordt veelal als eis gesteld dat de ethische regels die zij moeten toepassen ten minste gelijkwaardig zijn aan de Code of Ethics. De VGBA en de daarop gebaseerde nadere voorschriften zijn dat. De NBA heeft de International Independence Standards, onderdeel van de Code of Ethics, geïmplementeerd in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO).

7 Artikel 5 van de VGBA is namelijk juist geschreven voor de situatie dat de eigen organisatie wet- en regelgeving niet naleeft. Zekerheidshalve gaan accountants natuurlijk wel na of zij hiermee elke bedreiging écht adresseren. Bovendien beoordelen accountants de reactie van de eigen organisatie. Reageert deze niet of onvoldoende? Dan is het nodig om meer te doen. Dat doen accountant dan rechtstreeks op basis van de VGBA (volgens artikel 7, 8 of 9 VGBA).

8 Normen en toelichting in de Sections 260 en 360 van de Code of Ethics (Responding to non-compliance with laws and regulation) zijn opgenomen in de NV NOCLAR en in de Toelichting bij de NV NOCLAR.

Paragraaf 18 Evaluatie VGBA (2018)

In 2018 heeft het Adviescollege voor Beroepsreglementering (ACB) de VGBA geëvalueerd. Hierbij is aan een representatief aantal leden en andere belanghebbenden gevraagd hoe zij de toepasbaarheid en de duidelijkheid van de VGBA ervaren. Dit werd gedaan door middel van enquêtes, ronde tafels en interviews. De uitkomst van de evaluatie was positief en kwam overeen met het resultaat dat het ACB voor ogen had bij de totstandkoming van de VGBA. Namelijk dat de VGBA een duidelijke regeling moet zijn die goed is toe te passen in de praktijk. Deze uitkomst kon worden gezien als een goede basis voor toekomstige wijzigingen van de VGBA. In de zomer van 2019 heeft de NBA de leden geïnformeerd over de uitkomst en relevante bevindingen van de evaluatie.

Paragraaf 19 Historie gedrags- en beroepsregels

De gedrags- en beroepsregels van accountants kennen een lange geschiedenis. Tot de inwerkingtreding van de VGBA gold voor AA's de Verordening gedragscode (VGC) van de NOVAA van 11 december 2006 (voor het laatst gewijzigd op 14 juni 2010) en voor RA's de Verordening gedragscode (VGC) van het NIVRA van 14 december 2006 (voor het laatst gewijzigd op 8 december 2010). De voorganger van de VGC was de Verordening gedrags- en beroepsregels Accountant- Administratieconsulenten (GBAA) en de Verordening gedrags- en beroepsregels registeraccountants 1994 (GBR-1994). Per 1 januari 2013 is de Wet op het accountantsberoep (Wab) in werking getreden. De Wab introduceerde één beroepsorganisatie voor zowel Accountant-Administratieconsulenten als Registeraccountants. Met de inwerkingtreding van de VGBA zijn beide VGC's ingetrokken.

Paragraaf 20 Overzicht relevante regelingen, toelichting en handreiking:

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

Artikelsgewijze toelichting

Artikelsgewijze toelichting (algemeen)
Hier volgt een toelichting op elk van de artikelen van de VGBA, met uitzondering van artikel 21 (zie daarvoor Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA). De artikelen 4 tot en met 19 van de VGBA vullen de fundamentele beginselen nader in of met andere woorden, ze werken de fundamentele beginselen uit. De toelichting op die artikelen verwijst meestal alleen naar het fundamentele beginsel dat het artikel uitwerkt. Dat maakt de toelichting duidelijker. Maar let op! Eén omstandigheid kan een bedreiging zijn voor meer dan één fundamenteel beginsel. In de beschreven situaties kunnen dus meerdere fundamentele beginselen in het geding zijn.

Considerans
Accountants hebben een verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang. Dat is een onderscheidend kenmerk van het accountantsberoep. De artikelen in de VGBA (en nadere voorschriften die

daarop gebaseerd zijn) moeten in dat licht worden uitgelegd. Zie Paragraaf 9 Verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang en Paragraaf 10 Regelgevingtechnische informatie.

Hoofdstuk 1 Definities

Eigen organisatie
In de artikelen 5, 8 en 16, onderdeel c, van de VGBA komt de volgende omschrijving voor: ‘de organisatie waarbij deze werkzaam is dan wel waaraan deze is verbonden’ (waarbij ‘deze’ naar de accountant verwijst). In deze toelichting wordt dit de ‘eigen organisatie’ genoemd, want dat is korter. De term eigen organisatie is niet gedefinieerd in de VGBA. De eigen organisatie is de organisatie waar de accountant bij werkt. Met andere woorden, de organisatie waar een accountant betrokken is bij (meewerkt aan) de opdrachtuitvoering door die organisatie of betrokken is bij (meewerkt aan) de bedrijfsvoering van die organisatie. Het gaat hier dus niet om een cliënt. Voorbeelden van de eigen organisatie zijn:

- de werkgever van een accountant in business;
- de accountantspraktijk waar een openbaar accountant in dienst is;
- de accountantspraktijk waar een accountant partner/(mede)eigenaar is;
- de onderneming waarbinnen een intern accountant werkt;
- de overheidsinstelling waarbinnen een overheidsaccountant werkt;
- de accountantspraktijk waar een accountant als zzp'er meewerkt aan de opdrachtuitvoering voor cliënten;
- de organisatie die een accountant in business inhuurt als interim-controller binnen die organisatie en er in de praktijk sprake is van een gezagsverhouding (geen formele gezagsverhouding zoals bij een arbeidsovereenkomst, want daarvan is immers geen sprake bij inhuren);
- een vereniging of stichting waar een accountant als nevenactiviteit penningmeester is.

De eigen organisatie moet niet puur juridisch beoordeeld worden. Een accountant kijkt in dit kader ook naar eventuele organisaties die met de juridische entiteit verbonden zijn. 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.

Toelichting bij artikel 1
In artikel 1 staan definities van termen die voorkomen in de VGBA en daarop gebaseerde nadere voorschriften. Hier volgt, waar nodig, een toelichting daarop.

Accountant
Geen nadere toelichting nodig op dit begrip.

Bedreiging
Accountants moeten zich aan fundamentele beginselen houden. Accountants kunnen echter te maken hebben met een onaanvaardbaar risico dat zij zich daar niet aan kunnen houden als gevolg van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdheid of intimidatie. Dát is een bedreiging volgens de VGBA. Of een risico aanvaardbaar of onaanvaardbaar is, bepalen accountants op basis van professionele oordeelsvorming. Daarbij baseren ze zich op wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk aanvaardbaar vindt (artikel 20 VGBA). Omstandigheden waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk concludeert dat deze de fundamentele beginselen feitelijk niet (negatief) beïnvloeden, vormen een aanvaardbaar of zelfs geen risico. Die omstandigheden zijn dan geen bedreiging volgens de VGBA.

Accountants kunnen te maken hebben met meer dan één bedreiging. Eén omstandigheid kan een bedreiging zijn voor meer dan één fundamenteel beginsel.

Bedreigingen voor de fundamentele beginselen kunnen op heel veel verschillende manieren ontstaan. We onderkennen de volgende ontstaanswijzen:

- Bedreiging als gevolg van eigenbelang: dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang. Een eigenbelang kan het oordeel of het gedrag van een accountant ongepast beïnvloeden. Voorbeelden van een bedreiging als gevolg van eigenbelang zijn:
  - Een accountant heeft een financieel belang in een cliënt.
  - Een accountant ontdekt een significante fout bij het evalueren van de resultaten van een eerdere professionele dienst die is uitgevoerd door een kantoorgenoot.
  - Tijdens de uitvoering van werkzaamheden blijken er veel meer uren nodig dan van tevoren ingeschat. Als die extra uren niet meer gefactureerd kunnen worden, dan zou de neiging kunnen ontstaan niet alle benodigde werkzaamheden te verrichten.
  - Een accountant in business maakt onrechtmatigheden binnen de eigen organisatie maar niet bespreekbaar uit angst voor ontslag.
  - Een prestatiebeloning voor een accountant.
- Bedreiging als gevolg van zelftoetsing: dit is de bedreiging die ontstaat als accountants hun werkzaamheden baseren op werkzaamheden die zijzelf, hun eigen organisatie of hun netwerkbeheerder hebben verricht of hun oordeel baseren op een beoordeling die zijzelf, hun eigen organisatie of hun netwerk10 hebben gemaakt. Dit kan tot gevolg hebben dat zij de resultaten van die eerdere werkzaamheden of die eerdere beoordeling onvoldoende kritisch beoordelen. Voorbeelden van een bedreiging als gevolg van zelftoetsing zijn:
  - Een cliënt vraagt een accountant om mee te denken hoe een bepaalde post in de jaarrekening zou moeten worden verwerkt (bijvoorbeeld de bepaling van de hoogte van de debiteurenvoorziening). Vervolgens beoordeelt de accountant deze post in het kader van de jaarrekeningcontrole.
  - Een accountant in business gaat zonder afkoelingsperiode auditwerkzaamheden verrichten als intern accountant bij het bedrijfsonderdeel waar de accountants in business eerst werkte.
- Bedreiging als gevolg van belangenbehartiging: dit is de bedreiging die ontstaat als accountants zich te veel vereenzelvigen met het belang van de organisatie waarvoor zij een professionele dienst uitvoeren. Daardoor verliezen ze hun objectiviteit. Voorbeelden van een bedreiging als gevolg van belangenbehartiging zijn:
  - Als gemachtigde optreden in geschillen.
  - De belangen van een cliënt behartigen bij een bank.
  - De belangen van een cliënt behartigen bij de Belastingdienst door het standpunt te verdedigen dat de cliënt (belastingplichtige) heeft ingenomen.
  - Onderzoek uitvoeren voor een partij, waarbij een accountant zich laten sturen in de uitkomsten van het onderzoek.
- Bedreiging als gevolg van vertrouwdheid: dit is de bedreiging die ontstaat als accountants een te nauwe band ontwikkelen met de organisatie waarvoor zij een professionele dienst uitvoeren of als accountants te veel sympathie koesteren voor de belangen van een ander. Daardoor verliezen zij hun objectiviteit. Voorbeelden van een bedreiging als gevolg van vertrouwdheid zijn:
  - Een opdrachtpartner van een accountantspraktijk is kort geleden naar een cliënt overgestapt. Diezelfde accountantspraktijk voert een opdracht uit bij die cliënt. De opdrachtpartner bekleedt (bij de cliënt) een positie van waaruit deze significante invloed op de opdracht kan uitoefenen.
  - Een accountant heeft een nauwe persoonlijke relatie met de opdrachtgever.
- Bedreiging als gevolg van intimidatie: dit is de bedreiging die ontstaat doordat druk wordt uitgeoefend op accountants of wanneer accountants dit zo voelen. Hierdoor worden zij afgehouden van objectief gedrag.Voorbeelden van een bedreiging als gevolg van intimidatie zijn:
  - Een accountant voelt zich onder druk gezet om het oordeel van de organisatie waarvoor de accountant een professionele dienst uitvoert over te nemen, omdat die organisatie meer expertise heeft.
  - Een cliënt dreigt een doorlopende opdracht op te zeggen vanwege een meningsverschil met de accountant.
  - Een cliënt dreigt een tuchtzaak te beginnen tegen de accountant.

Professionele dienst
Zie Paragraaf 4 Professionele dienst.

Vakbekwaamheid
De definitie van vakbekwaamheid luidt: beschikken over en kunnen toepassen van de noodzakelijke theoretische kennis van de vakgebieden genoemd in artikel 2 van het Besluit accountantsopleiding 2013. Artikel 2 van dat besluit verwijst naar artikel 8 van de 'achtste richtlijn' (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). Artikel 8 van de achtste richtlijn stelt regels aan het theoretische examen van de opleiding tot accountant.

Van accountants mag worden verwacht dat zij in elk geval kennis hebben van de vakgebieden die de achtste richtlijn heeft aangewezen en dat zij die kennis ook kunnen toepassen (dit is een minimumnorm). Die vakgebieden zitten namelijk in de theoretische opleiding tot accountant. Dat was het geval in de opleiding zoals deze tot 2016 werd aangeboden. Toen werd iedere student opgeleid tot controlerend accountant.
Dit is in principe ook het geval in de huidige opleiding. In principe, want het hangt van de precieze opleiding af wat accountants van een vakgebied zouden moeten weten en wat accountants met die kennis zouden moeten kunnen. De huidige opleidingen hebben een gemeenschappelijke theoretische basis (de vakgebieden die de achtste richtlijn heeft aangewezen komen dus in elk van de opleidingen aan orde). De accenten en de mate van diepgang verschillen echter. Tegenwoordig wordt een student opgeleid voor een assurance-functie (oriëntatie Assurance) of voor een adviserende functie (oriëntatie Accountancy-MKB). Zie voor meer informatie: uitleg theoretische-opleiding en Commissie Eindtermen Accountantsopleiding.

Hoofdstuk 2 Fundamentele beginselen

Paragraaf 2.1 Fundamentele beginselen voor de accountant

Toelichting bij artikel 2
Artikel 2 van de VGBA regelt dat accountants zich aan fundamentele beginselen moeten houden. Er zijn in totaal vijf fundamentele beginselen. Zie Paragraaf 2 Uitgangspunten. Artikel 2 moet samen met artikel 3 van de VGBA worden gelezen. Artikel 3 bepaalt wanneer welke fundamentele beginselen gelden.

Toelichting bij artikel 3
Artikel 3 van de VGBA bepaalt de werkingssfeer of reikwijdte van de fundamentele beginselen (zie Paragraaf 3 Wanneer gelden welke fundamentele beginselen). Deze sluit aan op artikel 42 van de Wab (zie Paragraaf 11 Tuchtrecht).

Paragraaf 2.2 Professionaliteit
Accountants houden zich altijd aan het fundamentele beginsel professionaliteit (artikel 2, aanhef en onderdeel a, in samenhang met artikel 3, lid 1, VGBA). Dit moet ongeacht hun rol, eventuele functie of de aard van eventuele werkzaamheden (professionele dienst/geen professionele dienst). De VGBA werkt professionaliteit verder uit in twee concrete normen (artikelen 4 en 5). Professionaliteit geldt in alle mogelijke situaties. In situaties die de VGBA niet expliciet regelt, gedragen accountants zich naar de geest van de VGBA. Zie voor meer informatie Paragraaf 2 Uitgangspunten onder 'Let op!'.
Accountants letten actief op eventuele bedreigingen voor de professionaliteit. De toetssteen is wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht. Zie Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA en Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA.

Toelichting bij artikel 4

Wat regelt artikel 4

Artikel 4 van de VGBA regelt dat accountants zich onthouden van ‘elk handelen of nalaten‘ (gedrag) waarvan ze weten dat dit het accountantsberoep in diskrediet brengt of kan brengen. Ook gedrag waarvan accountants behoren te weten dat dit het accountantsberoep in diskrediet brengt of kan brengen, mag niet. Dit brengt mee dat accountants zich afvragen welk gedrag van accountants een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk ongepast vindt (artikel 20 VGBA). Dat geldt eens te meer voor het (niet) naleven van wet- en regelgeving. Artikel 4 geldt voor alle accountants en altijd (professionele dienst/geen professionele dienst).

Achtergrond artikel 4

Voor het vertrouwen in accountants die professionele diensten uitvoeren is nodig dat iedere accountant zich houdt aan het fundamentele beginsel professionaliteit. Als een individuele accountant het accountantsberoep in diskrediet brengt, leidt dat immers tot minder vertrouwen in accountants in het algemeen. Zie paragraaf 10 Regelgevingtechnische informatie.

Toelichting bij artikel 5

Wat regelt artikel 5

Artikel 5 van de VGBA regelt dat accountants die vermoeden dat hun eigen organisatie wet- en regelgeving niet naleeft, een redelijkerwijs te nemen maatregel treffen. Artikel 5 geldt bij alle soorten werkzaamheden (professionele dienst/geen professionele dienst). Artikel 5 is in reikwijdte beperkt tot (mogelijke of dreigende) overtredingen door de eigen organisatie. Daarbij kan het bijvoorbeeld gaan om overtredingen door het bestuur, management of medewerkers. Artikel 5 geldt dus niet in bijvoorbeeld de volgende situaties: een accountant ziet dat de buren een afvalcontainer legen in de naastliggende sloot; een accountant zit na afloop van een sportwedstrijd in de kantine van de tegenstander en ziet daar iets dat niet volgens de regels lijkt te gaan. De VGBA verplicht hen niet om daarop te reageren. Een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde verwacht dat waarschijnlijk niet van hen. Zij reageren natuurlijk wel, als het zou gaan om iets dat een ieder moet melden (denk bijvoorbeeld aan de meldplicht volgens artikel 160 van het Wetboek van Strafvordering) of als burgerplicht dit meebrengt. Zie de toelichting op Hoofdstuk 1 Definities voor wat deze toelichting met ‘eigen organisatie’ bedoelt.

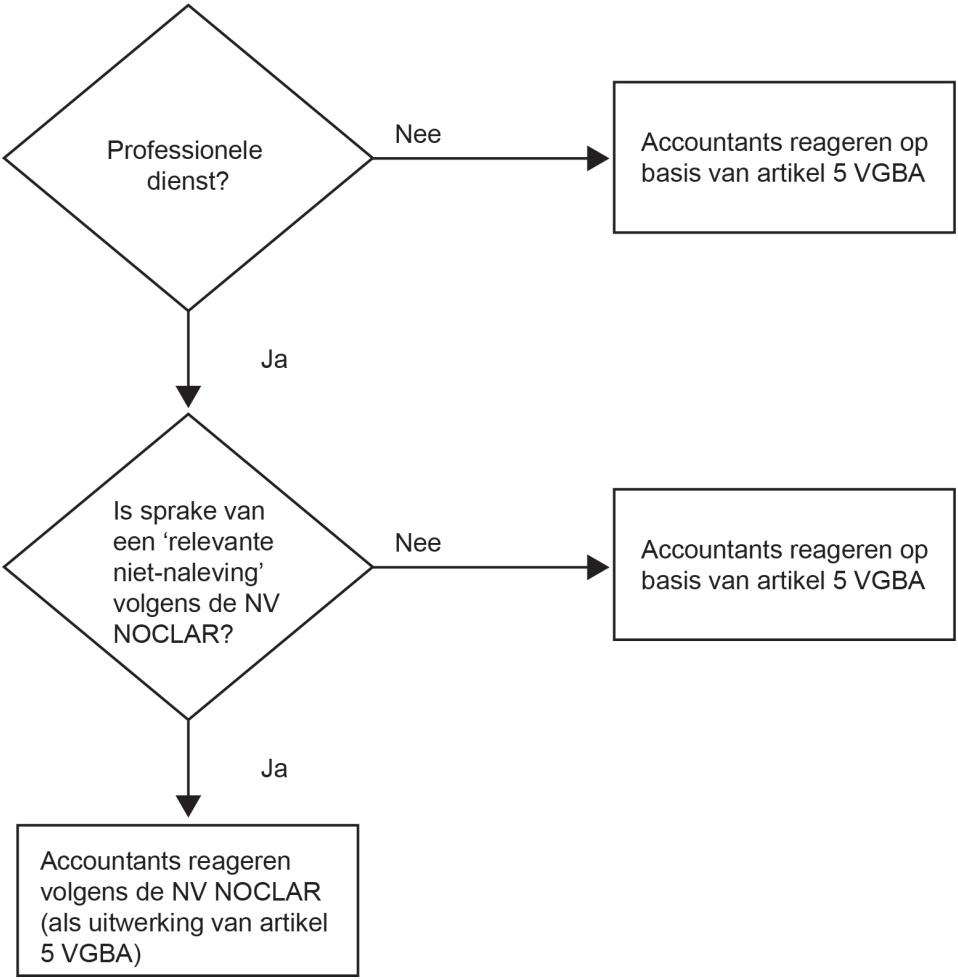
Achtergrond artikel 5

Door de positie die accountants binnen een organisatie innemen, kunnen derden een bepaald vertrouwen hebben in het functioneren van die organisatie. Internationale beroepsorganisaties voor het accountantsberoep vinden het daarom belangrijk dat accountants een bijdrage leveren aan het ethisch handelen van hun eigen organisatie (zie paragraaf 200.5 A3 en Section 260 [NOCLAR] Code of Ethics-versie 2021). Bovendien hebben accountants in deze situatie te maken met een bedreiging voor de naleving van het fundamentele beginsel professionaliteit (en integriteit). Als de eigen organisatie zich niet aan wet- en regelgeving houdt, kan dit de indruk wekken dat de accountants die daar werken betrokken zijn. Dat kan weer negatief afstralen op het accountantsberoep. In elk geval kan de vraag opkomen waarom die accountants niet zo veel mogelijk hebben ingegrepen. Ze hebben toch een verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang. Door te reageren kunnen accountants helpen schade te voorkomen, verkleinen of herstellen. Dat past bij die verantwoordelijkheid. Hier is al ingevuld hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt (er is sprake van een bedreiging) en wat die waarschijnlijk van accountants verwacht (maatregelen). De eigen beoordeling van accountants kan die uitgangspunten niet opzij zetten.

Op basis van artikel 5 VGBA reageren of volgens de NV NOCLAR

Artikel 5 van de VGBA geldt ongeacht de aard van de werkzaamheden die accountants uitvoeren (professionele dienst/geen professionele dienst). Accountants in een artikel 5 VGBA-situatie bepalen eerst of zij volgens de NV NOCLAR moeten reageren óf op basis van artikel 5 van de VGBA. De NV NOCLAR schrijven

de ‘redelijkerwijs te nemen maatregelen’ voor die accountants op basis van artikel 5 van de VGBA moeten treffen. De NV NOCLAR hoeven alleen te worden toegepast door accountants die professionele diensten verrichten. Hier volgt een schema en een toelichting op artikel 5 van de VGBA. Voor meer informatie over de NV NOCLAR zie Paragraaf 15 Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving (volgens de NV NOCLAR reageren)?



Afbeelding 2: Schema op basis van artikel 5 VGBA reageren of volgens de NV NOCLAR

Let op!
Het is van belang dat accountants beoordelen wat er in de wet- en regelgeving staat die in het geding is of dat ze zich hierover laten informeren. Daarin kan namelijk staan hoe de eigen organisatie, zijzelf of ‘een ieder’ op een (mogelijke of dreigende) overtreding moeten reageren of wat juist niet mag. Denk bijvoorbeeld aan wettelijke meld- of medewerkingsplichten of aan een verbod om bepaalde personen te informeren

(bijvoorbeeld het ‘tipping off’-verbod in de Wwft). Als plichten of verboden in die wet- en regelgeving zich expliciet richten tot accountants of ‘een ieder’ (dit omvat accountants), reageren accountants in de eerste plaats volgens de plichten in die wet- en regelgeving en houden zij zich aan de daarin opgenomen regels (zie toelichting bij artikel 4). Mogelijk is daar geen sprake van of geeft de wet- en regelgeving ruimte om aanvullend te reageren. Accountants handelen dan op basis van artikel 5 van de VGBA of volgens de NV NOCLAR. Daarbij houden accountants rekening met eventuele meld- of medewerkingsplichten en verboden die voor de eigen organisatie gelden. Hun reactie zal er mede op gericht zijn dat meld- of medewerkingsplichten worden nagekomen en dat hun eigen organisatie zich aan wet- en regelgeving houdt.

Wat moeten accountants doen
Accountants reageren op basis van artikel 5 van de VGBA, wanneer de NV NOCLAR niet van toepassing zijn. Dit is in de volgende situaties aan de orde:
- wanneer accountants wel een professionele dienst uitvoeren maar het om een overtreding gaat waar de NV NOCLAR niet voor zijn geschreven (de overtreding valt buiten de werkingssfeer/reikwijdte van de NV NOCLAR);
- wanneer accountants andere werkzaamheden dan een professionele dienst uitvoeren. Denk bijvoorbeeld aan een accountant die ook advocaat is en vermoedt dat het advocatenkantoor waarvoor de accountant werkt wet- en regelgeving niet naleeft.

Zodra accountants zien, horen of het gevoel krijgen dat hun eigen organisatie zich niet aan wet- en regelgeving houdt, verkrijgen ze zoveel mogelijk inzicht in de situatie (zie bij ‘Inzicht verkrijgen’ hierna). Als ze daarna vermoeden dat er echt wat mis is, treffen ze een ‘redelijkerwijs te nemen maatregel’. Deze maatregel is erop gericht dat de eigen organisatie weer volgens wet- en regelgeving gaat handelen, eventuele gevolgen herstelt en herhaling van de overtreding voorkomt. In artikel 5 van de VGBA staat ‘maatregel’, dus enkelvoud. Maar mogelijk is het nodig om een combinatie van maatregelen te nemen die gezamenlijk op dat doel zijn gericht. Dan doen accountants dat.
Accountants bepalen op basis van professionele oordeelsvorming wat een redelijkerwijs te nemen maatregel is (artikel 20, onderdeel b, VGBA). Ze zullen zich daarbij ook afvragen wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht (artikel 20, onderdeel c, VGBA).

Hoewel de NV NOCLAR formeel niet van toepassing zijn, kunnen de NV NOCLAR wel het denkproces op gang helpen bij het bepalen wat een redelijkerwijs te nemen maatregel is. Accountants die op basis van artikel 5 van de VGBA reageren en geen professionele dienst uitvoeren, kunnen mogelijk minder (verstrekkende) maatregelen nemen dan accountants die wel een professionele dienst uitvoeren en volgens de NV NOCLAR moeten reageren. Van accountants in een senior-positie wordt meer verwacht dan van accountants die geen senior-positie hebben. Accountants in een senior- positie hebben namelijk gewoonlijk meer invloed binnen de eigen organisatie. Zie voor voorbeelden van accountants in een senior-positie bij ‘Accountants in een senior-positie’ hierna.

Niet reageren op overtreding die duidelijk onbetekenend is
Accountants hoeven niet te reageren op een mogelijke overtreding die duidelijk onbetekenend is. Ook een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde verwacht dat waarschijnlijk niet van hen. Een overtreding die duidelijk onbetekenend is, stelt weinig voor gezien haar aard en de gevolgen voor de eigen organisatie of voor andere belanghebbenden. Een overtreding 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.

Inzicht verkrijgen
Accountants die zien, horen of het gevoel krijgen dat hun eigen organisatie zich niet aan wet- en regelgeving houdt, verkrijgen eerst zo veel mogelijk inzicht in de situatie. Dit is nodig om zo veel mogelijk te kunnen inschatten of er echt wat mis is. Volgens het toetsingskader van de VGBA moeten accountants immers

omstandigheden identificeren (herkennen) en beoordelen die een bedreiging kunnen zijn voor de fundamentele beginselen (artikelen 21, lid 1, en 20 VGBA). Inzicht verkrijgen houdt in: onderzoek doen om een beter beeld van de situatie te krijgen. Hoeveel inzicht accountants kunnen verkrijgen, hangt in het bijzonder af van hun deskundigheid en hun positie binnen de eigen organisatie. Accountants in een senior-positie kunnen gewoonlijk meer inzicht verkrijgen 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 de situatie intern te laten onderzoeken. Ze hebben toegang tot meer informatie. Zie voor voorbeelden van accountants in een senior-positie bij ‘Accountants in een senior-positie’ hierna.

Mogelijkheid tot overleg
Accountants mogen overleggen over hun inschatting van de situatie (hoe kijkt een ander tegen de situatie aan en wat vindt die een redelijkerwijs te nemen maatregel?). Als er bij de eigen organisatie ook andere accountants werken, ligt het voor de hand om eerst met een of meer van hen te overleggen[9]. Accountants kunnen eventueel ook overleggen met het bureau van de NBA of een van de door de NBA aangezochte vertrouwenspersonen. Het kan verstandig zijn om (daarnaast) een ter zake deskundige jurist advies te vragen.

Accountants in een senior-positie
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. Voorbeelden van een senior-positie zijn de functie van algemeen directeur, financieel directeur, technisch directeur, lid van de raad van commissarissen of de raad van toezicht, een dagelijks beleidsbepaler van een accountantspraktijk, het hoofd van een interne auditafdeling.

Inspanningsverplichting
Artikel 5 van de VGBA is een inspanningsverplichting. Accountants doen hun uiterste best datgene te doen wat zij kunnen doen (zie bij ‘Wat moeten accountants doen’ hiervoor). Hiervoor is gekozen, omdat accountants in deze situatie het gedrag van een ander moeten proberen te beïnvloeden (immers het gedrag van de eigen organisatie). Bovendien hangt het van hun positie binnen de eigen organisatie af of en zo ja, hoeveel invloed zij kunnen uitoefenen.

Verhouding tot artikel 21 VGBA
Accountants die maatregelen nemen, maken een vastlegging. Artikel 21, lid 3, van de VGBA (de vastleggingsverplichting) geldt namelijk naast artikel 5 van de VGBA. Zie verder Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten.

Accountants passen nog wel stap 1 van het Stappenplan toetsingskader VGBA toe! Dat doen ze om na te gaan of er ook nog andere (extra) bedreigingen zijn naast de bedreiging die ontstaat doordat de eigen organisatie wet- en regelgeving (mogelijk) niet naleeft of dreigt niet na te leven. Is sprake van een extra bedreiging? Accountants passen dat stappenplan dan verder toe (zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA).

Stel nu dat de eigen organisatie inderdaad wet- en regelgeving overtreedt. Het zou kunnen dat accountants dit zo’n grote bedreiging vinden dat zij zich afvragen of ze hun werkzaamheden voor en de relatie met de eigen organisatie nog wel kunnen voortzetten: kunnen zij zich in deze omstandigheden écht aan de fundamentele beginselen houden? Ook de reactie van de eigen organisatie zou daartoe aanleiding kunnen ge-

9 In de bijbehorende toelichting van de NV NOCLAR wordt in de toelichting op artikel 3 (onder het kopje ‘Overleg toegestaan?’) geciteerd uit de toelichting op de VGBA van vóór de herziening. De aangehaalde passage is nu anders geformuleerd om de tekst beter leesbaar te maken. Er zijn geen inhoudelijke wijzigingen beoogd.

ven. Zijn toereikende maatregelen niet mogelijk? In dat geval beëindigen accountants hun werkzaamheden en eventueel ook de relatie met de eigen organisatie:

- Voor accountants die een professionele dienst uitvoeren, is dit expliciet gemaakt in artikel 21, lid 2, van de VGBA (zie Paragraaf 7.2 Stap 2b: stop!).
- Voor accountants die andere werkzaamheden uitvoeren (geen professionele dienst), brengt toepassing van artikel 5 van de VGBA dit mee. Het beëindigen van de werkzaamheden en eventueel ook de relatie met de eigen organisatie is dan de redelijkerwijs te nemen maatregel die accountants op basis van artikel 5 van de VGBA moeten nemen. Het zal slechts in uitzonderlijke situaties nodig zijn om de relatie met de eigen organisatie te beëindigen. Dit is alleen verplicht als ook een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tot de conclusie komt dat accountants écht niets anders kunnen doen om een conflict met de VGBA op te lossen. Het is een uiterste middel. Het is onverstandig om zo'n beslissing lichtvaardig te nemen. Accountants die dit overwegen, kunnen eventueel eerst overleggen met een van de door de NBA aangezochte vertrouwenspersonen. Zij doen er bovendien verstandig aan om juridisch advies in te winnen. Zie Paragraaf 7.2 Stap 2b: stop!

Paragraaf 2.3 Integriteit

Accountants houden zich aan het fundamentele beginsel integriteit bij het uitvoeren van een professionele dienst (artikel 2, aanhef en onderdeel b, in samenhang met artikel 3, lid 2, VGBA). De VGBA werkt integriteit verder uit in enkele concrete normen (artikelen 6 tot en met 10a). Integriteit geldt in alle mogelijke situaties (bij een professionele dienst). In situaties die de VGBA niet expliciet regelt, gedragen accountants zich naar de geest van de VGBA. Zie voor meer informatie Paragraaf 2 Uitgangspunten onder 'Let op!'. Accountants letten actief op eventuele bedreigingen voor de integriteit. De toetssteen is wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht. Zie Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA en Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA.

Toelichting bij artikel 6

Artikel 6 van de VGBA regelt dat accountants eerlijk en oprecht optreden bij het verrichten van een professionele dienst. Dit houdt onder meer in dat accountants eerlijk zaken doen, de waarheid geen geweld aan doen en doen wat in de omstandigheden passend is. Dit geldt ook, wanneer druk wordt uitgeoefend om iets anders te doen dan wat passend is of als dit mogelijk nadelige gevolgen heeft voor henzelf of voor hun eigen organisatie. Accountants tonen karakter, staan voor hun principes, houden hun rug recht en durven anderen kritisch te bevragen, ook als ze daarmee tegen de algemene opinie ingaan.

Toelichting bij artikel 7

Wat regelt artikel 7

Artikel 7 van de VGBA regelt wat accountants moeten doen, als ze betrokken zijn bij niet-integer gedrag van anderen of daarmee in verband worden gebracht (betrokken raken of daarmee geassocieerd worden). In de VGBA staat geen definitie van wat niet-integer gedrag is. Accountants gebruiken in elk geval artikel 6 van de VGBA als leidraad (zie de toelichting op artikel 6). Daarbij vragen ze zich ook af welk gedrag van accountants een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk niet-integer vindt. In artikel 7 staat 'handelen'. Dit kan ten onrechte de indruk wekken dat accountants alleen hoeven te reageren op actief (niet-integer) gedrag. Niet handelen of te weinig doen (passief gedrag) kan echter ook niet-integer zijn. Accountants in een artikel 7 VGBA-situatie moeten ook daarop reageren. Bij niet-integer gedrag van anderen kan het gaan om gedrag van een cliënt, de eigen organisatie of een willekeurige derde. Voorbeelden van artikel 7 VGBA-situaties zijn:

- Een gesprek waarbij een accountant aanwezig is en een ander een onjuiste voorstelling van zaken geeft.
- Iemand zet iemand anders onder onevenredig zware druk, bijvoorbeeld door te chanteren, en een accountant neemt dat waar.
- Een accountant vult de belastingaangifte van een cliënt in en dient deze in bij de Belastingdienst. Later blijkt dat de cliënt bewust onjuiste informatie heeft verstrekt aan de accountant.
- (Voorbereiden van) en deelnemen aan criminele/niet rechtmatige activiteiten.

Achtergrond artikel 7
Accountants mogen natuurlijk helemaal niet betrokken zijn bij niet-integer gedrag van anderen. Zij moeten immers eerlijk en oprecht optreden (artikel 6 VGBA). Daarom zullen accountants over het algemeen willen voorkomen dat zij betrokken raken bij niet-integer gedrag van anderen. Maar als dit toch gebeurt, reageren ze! Het maatschappelijk verkeer zou immers kunnen gaan twijfelen aan hun integriteit. Dat kan weer negatief afstralen op het accountantsberoep. In elk geval kan de vraag opkomen waarom accountants in een artikel 7 VGBA-situatie niet hebben ingegrepen. Ze hebben toch een verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang. Door te reageren kunnen accountants helpen schade te voorkomen, verkleinen of herstellen. Dat past bij die verantwoordelijkheid. In deze situatie is sprake van een bedreiging voor de integriteit en moeten accountants maatregelen nemen. Hier is al ingevuld hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt en wat die waarschijnlijk van accountants verwacht. De eigen beoordeling van accountants kan die uitgangspunten niet opzij zetten.

In een artikel 7 VGBA-situatie veroorzaakt niet-integer gedrag van anderen een bedreiging. Accountants kunnen pas daarop reageren, nadat zij zich van dat gedrag bewust zijn geworden. Dit artikel heeft daarom een reactief karakter. Maar zijn accountants zich er op voorhand van bewust dat een ander hen wil betrekken bij of in verband wil brengen met niet-integer gedrag? Dan reageren zij natuurlijk. Ze hebben dan immers ook met een bedreiging te maken.

Wat moeten accountants doen: lid 1
In een artikel 7 VGBA-situatie proberen accountants het niet-integer gedrag van de ander te beëindigen. Daartoe nemen accountants een maatregel ‘gericht op het beëindigen van dit handelen.’ Hoe ze de maatregel precies vorm geven, bepalen accountants op basis van professionele oordeelsvorming (artikel 20, onderdeel b, VGBA). Ze zullen zich daarbij ook afvragen wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht (artikel 20, onderdeel c, VGBA). In artikel 7, lid 1, van de VGBA staat ‘maatregel’, dus enkelvoud. Maar mogelijk is het nodig om een combinatie van maatregelen te nemen die gezamenlijk op dat doel zijn gericht. Dan doen accountants dat. In het voorbeeld van een gesprek waarbij een accountant aanwezig is en een ander een onjuiste voorstelling van zaken geeft, handelen accountants bijvoorbeeld als volgt:

- Het gesprek zo bijsturen dat wel een correcte weergave wordt gegeven.
- De ander verzoeken om de onjuiste voorstelling van zaken te corrigeren.
- Weglopen (het ligt echter wel voor de hand de ander eerst hierop aan te spreken en daarbij aan te dringen om de onjuiste voorstelling van zaken te corrigeren).

Wat moeten accountants doen: lid 2
Heeft hun maatregel niet tot gevolg dat de ander het niet-integer gedrag beëindigt (zie bij lid 1)? Accountants distantiëren zich dan van dat gedrag. Het moet voor relevante betrokkenen duidelijk worden dat accountants afstand nemen van dat gedrag. Dat is gelijk een waarschuwing (zij het indirect). Hoe accountants dit duidelijk maken en aan wie precies, bepalen accountants op basis van professionele oordeelsvorming (artikel 20, onderdeel b, VGBA). Daarbij vragen zij zich ook af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht (artikel 20, onderdeel c, VGBA). Een factor om in de professionele oordeelsvorming te betrekken is of bekend is wie van dit gedrag heeft kennisgenomen en of het echt nodig is om zich richting hen te distantiëren. Distantiëren kan bijvoorbeeld door contact op te nemen met de relevante betrokkenen en nadrukkelijk aan te geven afstand te nemen van de door een ander gegeven voorstelling van zaken.

Let op!
De vastleggingsverplichting van artikel 21, lid 3, van de VGBA geldt ook bij distantiëren.

Juridisch advies inwinnen
Accountants kunnen overwegen eerst juridisch advies in te winnen over bijvoorbeeld de volgende zaken: is eventueel sprake van wettelijke meld- of medewerkingsplichten (zie toelichting bij artikel 5 bij 'Let op!' onder 'Op basis van artikel 5 VGBA reageren of volgens de NV NOCLAR'), welke maatregelen zijn mogelijk onder het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid, wat zijn eventuele aansprakelijkheidskwesties waar accountants mee rekening moeten houden, staat de beoogde maatregel in verhouding tot de bedreiging?

Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving
Niet integer-gedrag is een ruim begrip. Dit omvat (afhankelijk van de feiten en de omstandigheden van het geval) het niet-naleven van wet- en regelgeving. Stel accountants zijn betrokken bij of worden in verband gebracht met niet-integer gedrag van een ander en dit gedrag blijkt te bestaan uit het niet- naleven van wet- en regelgeving. Gaat het om het gedrag van een cliënt of de eigen organisatie? In dat geval gaan accountants eerst na of zij (ook) volgens de NV NOCLAR moeten reageren. Zie Paragraaf 15. Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving? Volgens de NV NOCLAR reageren? Als de NV NOCLAR niet van toepassing zijn, reageren accountants op basis van artikel 7 van de VGBA. Dit geldt ook, als het gaat om niet-integer gedrag van een willekeurige derde.

Verhouding tot artikel 21 VGBA
Accountants die maatregelen nemen, maken een vastlegging. Artikel 21, lid 3, van de VGBA (de vastleggingsverplichting) geldt namelijk naast artikel 7 van de VGBA. Zie verder Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten.

Accountants passen nog wel stap 1 toe van het Stappenplan toetsingskader VGBA! Dat doen ze om na te gaan of er ook nog andere (extra) bedreigingen zijn naast de bedreiging die ontstaat doordat zij betrokken zijn bij of in verband worden gebracht met niet-integer gedrag van anderen. Is sprake van een extra bedreiging? Accountants passen dat stappenplan dan verder toe (zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA).

Stel dat accountants betrokken zijn bij of in verband worden gebracht met niet-integer gedrag van een cliënt of de eigen organisatie. Als het nodig is om zich te distantiëren, hebben accountants vaak eerst al bij hen op herstel aangedrongen en laat de cliënt of de eigen organisatie dat na. Accountants hebben dan een extra aanleiding te twijfelen aan de integriteit van de cliënt of de eigen organisatie. Zij hebben dan mogelijk te maken met een nieuwe bedreiging voor het fundamentele beginsel integriteit. In dat geval vragen accountants zich in het bijzonder af of zij een professionele dienst en de relatie met de cliënt of de eigen organisatie nog wel kunnen voortzetten: kunnen zij zich in deze omstandigheden aan de fundamentele beginselen houden? Zij distantiëren zich én passen eventueel stap 2b toe van het Stappenplan toetsingskader VGBA (zie Paragraaf 7.2. Stap 2b).

Toelichting bij artikel 8
Wat regelt artikel 8
Artikel 8 van de VGBA regelt dat accountants die vermoeden dat hun eigen organisatie zich niet- integer gedraagt, een redelijkerwijs te nemen maatregel treffen. In de VGBA staat geen definitie van wat niet-integer gedrag is. Accountants gebruiken in elk geval artikel 6 van de VGBA als leidraad (zie toelichting bij artikel 6). Daarbij vragen zij zich ook af welk gedrag een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk niet-integer vindt. In artikel 8 staat 'handelen'. Dit kan ten onrechte de indruk wekken dat accountants alleen hoeven te reageren op actief (niet-integer) gedrag. Niet handelen of te weinig doen (passief gedrag) kan echter ook niet-integer zijn. Accountants in een artikel 8 VGBA-situatie moeten ook daarop reageren. Een voorbeeld van een artikel 8 VGBA-situatie is een onjuiste voorstelling van feiten of gebeurtenissen geven. Zie toelichting bij artikel 1 voor wat deze toelichting met 'eigen organisatie' bedoelt.

Achtergrond artikel 8
Door de positie die accountants binnen een organisatie innemen, kunnen derden een bepaald vertrouwen hebben in het functioneren van die organisatie. Internationale beroepsorganisaties voor het accountantsberoep vinden het daarom belangrijk dat accountants een bijdrage leveren aan het ethisch handelen van hun eigen organisatie (zie paragraaf 200.5 A3 en Section 260 [NOCLAR] Code of Ethics-versie 2021). Bovendien hebben accountants in deze situatie te maken met een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen. Als de eigen organisatie zich niet-integer gedraagt, kan dit de indruk wekken dat de accountants die daar werken betrokken zijn. Het maatschappelijk verkeer zou daardoor kunnen gaan twijfelen aan hun integriteit. Dat kan weer negatief afstralen op het accountantsberoep. In elk geval kan de vraag opkomen waarom accountants die dit vermoeden niet hebben ingegrepen. Ze hebben toch een verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang. Door te reageren kunnen accountants helpen schade te voorkomen, verkleinen of herstellen. Dat past bij die verantwoordelijkheid. In deze situatie is sprake van een bedreiging voor de integriteit en moeten accountants maatregelen nemen. Hier is al ingevuld hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt en wat die van accountants verwacht. De eigen beoordeling van accountants kan die uitgangspunten niet opzij zetten.

Wat moeten accountants doen
Accountants die zien, horen of het gevoel krijgen dat hun eigen organisatie zich niet-integer gedraagt, verkrijgen eerst zo veel mogelijk inzicht in de situatie (zie bij ‘Inzicht verkrijgen’ hierna). Dit is nodig om zo veel mogelijk te kunnen inschatten of er echt wat mis is. Als ze daarna vermoeden dat er echt wat mis is, treffen ze een ‘redelijkerwijs te nemen maatregel’. Deze maatregel is erop gericht dat de eigen organisatie weer integer gaat handelen, eventuele gevolgen herstelt en herhaling voorkomt.
Accountants bepalen op basis van professionele oordeelsvorming wat een redelijkerwijs te nemen maatregel is (artikel 20, onderdeel b, VGBA). Ze zullen zich daarbij ook afvragen wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht (artikel 20, onderdeel c, VGBA).

Hoewel de NV NOCLAR regelen hoe accountants moeten reageren op overtredingen van wet- en regelgeving en dit in een artikel 8 VGBA-situatie niet altijd aan de orde hoeft te zijn, kunnen de NV NOCLAR wel het denkproces op gang helpen bij het bepalen wat een redelijkerwijs te nemen maatregel is (zie Paragraaf 15 Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving? Volgens de NV NOCLAR reageren?) In artikel 8 van de VGBA staat ‘maatregel’, dus enkelvoud. Maar mogelijk is het nodig om een combinatie van maatregelen te nemen die gezamenlijk op dat doel zijn gericht.
Van accountants in een senior-positie wordt meer verwacht dan van accountants die geen senior- positie hebben. Accountants in een senior-positie hebben namelijk gewoonlijk meer invloed binnen de eigen organisatie. Zie voor voorbeelden van accountants in een senior-positie bij ‘Accountants in een senior-positie’ hierna.

Inzicht verkrijgen
Accountants die zien, horen of het gevoel krijgen dat hun eigen organisatie zich niet integer gedraagt, verkrijgen eerst zo veel mogelijk inzicht in de situatie. Dit is nodig om zo veel mogelijk te kunnen inschatten of er echt wat mis is. Volgens het toetsingskader van de VGBA moeten accountants immers omstandigheden identificeren (herkennen) en beoordelen die een bedreiging kunnen zijn voor de fundamentele beginselen (artikelen 21, lid 1, en 20 VGBA). Inzicht verkrijgen houdt in: onderzoek doen om een beter beeld van de situatie te krijgen. Hoeveel inzicht accountants kunnen verkrijgen, hangt af van hun positie binnen de eigen organisatie. Accountants in een senior-positie kunnen gewoonlijk meer inzicht verkrijgen 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 de situatie intern te laten onderzoeken. Ze hebben toegang tot meer informatie. Zie voor voorbeelden van accountants in een senior-positie bij ‘Accountants in een senior-positie’ hierna.

Overleg toegestaan
Accountants mogen overleggen over hun inschatting van de situatie (hoe kijkt een ander tegen de situatie aan en wat vindt die een redelijkerwijs te nemen maatregel?). Als er bij de eigen organisatie ook andere accountants werken, ligt het voor de hand om eerst met een of meer van hen te overleggen. Accountants kunnen eventueel ook overleggen met het bureau van de NBA of een van de door de NBA aangezochte vertrouwenspersonen. Het kan verstandig zijn om (daarnaast) een ter zake deskundige jurist te raadplegen.

Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving
Niet integer-gedrag is een ruim begrip. Dit omvat (afhankelijk van de feiten en de omstandigheden van het geval) het niet-naleven van wet- en regelgeving. Stel accountants vermoeden dat hun eigen organisatie zich niet integer gedraagt en dat dit gedrag bestaat uit het niet-naleven van wet- en regelgeving. In dat geval gaan accountants eerst na of zij (ook) volgens de NV NOCLAR moeten reageren. Zie Paragraaf 15 Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving? Volgens de NV NOCLAR reageren? Dit is bijvoorbeeld aan de orde in de volgende situatie. Een accountant werkt bij een afvalverwerkingsbedrijf van afgedankte chemicaliën. Het verwerken is erg kostbaar en aan strenge (milieu)regelgeving onderworpen. Het bedrijf heeft nu een (veel goedkopere) manier gevonden om deze stoffen (niet) te verwerken. Namelijk door deze simpelweg via een Afrikaans land aldaar (illegaal) te dumpen.

Wat als accountant zelf betrokken is (geraakt)
Zijn accountants zelf betrokken bij of worden accountants zelf in verband gebracht met niet-integer handelen van de eigen organisatie? Accountants hebben dan ook met een artikel 7 VGBA-situatie te maken. Zie Paragraaf 14 Wat als accountants meer artikelen in de VGBA naast elkaar moeten toepassen en de toelichting op artikel 7 VGBA.

Accountants in een senior-positie
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. Voorbeelden van een senior-positie zijn de functie van algemeen directeur, financieel directeur, technisch directeur, lid van de raad van commissarissen of de raad van toezicht, een dagelijks beleidsbepaler van een accountantspraktijk, het hoofd van een interne auditafdeling.

Inspanningsverplichting
Artikel 8 van de VGBA is een inspanningsverplichting. Accountants doen hun uiterste best datgene te doen wat zij kunnen doen (zie bij ‘Wat moeten accountants doen’ hiervoor). Hiervoor is gekozen, omdat accountants in deze situatie het gedrag van een ander moeten proberen te beïnvloeden (namelijk dat van de eigen organisatie). Bovendien hangt het van hun positie binnen die eigen organisatie af of en zo ja, hoeveel invloed zij kunnen uitoefenen.

Verhouding tot artikel 21 VGBA
Accountants die maatregelen nemen, maken een vastlegging. Artikel 21, lid 3, van de VGBA (de vastleggingsverplichting) geldt namelijk naast artikel 8 van de VGBA. Zie verder Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten.

Accountants passen nog wel stap 1 toe van het Stappenplan toetsingskader VGBA. Dat doen ze om na te gaan of er ook nog andere (extra) bedreigingen zijn naast de bedreiging die voortkomt doordat de eigen organisatie zich niet integer gedraagt. Is sprake van een extra bedreiging? Accountants passen dat stappenplan dan verder toe (zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA).

Stel nu dat de eigen organisatie zich inderdaad niet integer gedraagt. Het zou kunnen dat accountants dit zo’n grote bedreiging vinden dat zij zich afvragen of ze een professionele dienst voor en de relatie met de eigen organisatie nog wel kunnen voortzetten: kunnen zij zich in deze omstandigheden écht aan de fun-

damentele beginselen houden? Ook de reactie van de eigen organisatie zou daartoe aanleiding kunnen geven. Zijn toereikende maatregelen niet mogelijk? In dat geval beëindigen accountants de professionele dienst en eventueel ook de relatie met de eigen organisatie (zie Paragraaf 7.2 Stap 2b: stop!).

Toelichting bij artikel 9

Wat regelt artikel 9

Artikel 9 van de VGBA regelt wat accountants moeten doen, als zij betrokken zijn bij of in verband worden gebracht (betrokken raken of daarmee geassocieerd worden) met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is. Die informatie is afkomstig van een cliënt, de eigen organisatie of een willekeurige derde. Voorbeelden van een artikel 9 VGBA-situatie zijn: een materiële fout in de jaarrekening, een te positieve voorstelling van zaken in een prognose, een onjuiste belastingaangifte of een onjuiste subsidieaanvraag.

Achtergrond artikel 9

Accountants mogen natuurlijk helemaal niet betrokken zijn bij informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is. Zij moeten immers eerlijk en oprecht optreden (artikel 6 VGBA). Daarom zullen accountants over het algemeen willen voorkomen dat zij daarbij betrokken raken. Maar als dit toch gebeurt, reageren ze! Het maatschappelijk verkeer zou immers kunnen gaan twijfelen aan hun integriteit. Dat kan weer negatief afstralen op het accountantsberoep. In elk geval kan de vraag opkomen waarom accountants in een artikel 9 VGBA-situatie niet hebben ingegrepen. Ze hebben toch een verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang. Door te reageren kunnen accountants helpen schade te voorkomen, verkleinen of herstellen. Dat past bij die verantwoordelijkheid. In deze situatie is sprake van een bedreiging voor de integriteit en moeten accountants maatregelen nemen. Hier is al ingevuld hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt en wat die waarschijnlijk van accountants verwacht. De eigen beoordeling van accountants kan die uitgangspunten niet opzij zetten.

In een artikel 9 VGBA-situatie veroorzaakt het gedrag van een ander een bedreiging. Accountants kunnen pas daarop reageren, nadat zij zich van dat gedrag bewust zijn geworden. Dit artikel heeft daarom een reactief karakter. Maar zijn accountants zich er op voorhand van bewust dat een ander hen wil betrekken bij of in verband wil brengen met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is? Dan reageren zij natuurlijk. Zij hebben dan immers ook met een bedreiging te maken. Accountants letten er bovendien op dat ze niet zelf de oorzaak zijn van materieel onjuiste, onvolledige of misleidende informatie. Zie bij ‘Risico bij beoordelingsruimte’ verderop in deze toelichting.

Wat moeten accountants doen: lid 1

In dit soort situaties proberen accountants de informatie te laten corrigeren of in elk geval de beoogde gebruikers ervoor te waarschuwen dat de informatie niet klopt. Artikel 9, lid 1, van de VGBA schrijft twee soorten maatregelen voor (in de onderdelen a en b). Accountants kunnen hieruit kiezen (zie hierna voor een toelichting op elk van deze maatregelen):

a Een ‘maatregel gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding van de informatie’ (onderdeel a).
b Zelf aan de informatie een mededeling toevoegen waarin accountants de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding van de informatie bekend maken aan de beoogde gebruikers van de informatie (onderdeel b).

Onderdeel a:

Een ‘maatregel gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding van de informatie’. Dit betekent dat accountants proberen de informatie te (laten) corrigeren. Hoe ze de maatregel precies vorm geven, bepalen accountants op basis van professionele oordeelsvorming (artikel 20, onderdeel b, VGBA). Zij zullen zich daarbij ook afvragen wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht. In deze bepaling staat ‘maatregel’, dus enkelvoud. Maar mogelijk is het nodig

om een combinatie van maatregelen te nemen die gezamenlijk op dat doel zijn gericht. Dan doen accountants dat. Voorbeelden van deze maatregel zijn:

- Aandringen op en erop toezien dat de cliënt artikel 2:362, lid 6, van het Burgerlijk Wetboek (BW) toepast. Die bepaling heeft betrekking op de situatie waarin een onderneming na publicatie van de jaarrekening een fout in de jaarrekening constateert waardoor de jaarrekening in ernstige mate tekortschiet. De bepaling regelt hoe een onderneming daarop moet reageren: zij moet haar leden of aandeelhouders informeren en bij het handelsregister een mededeling deponeren. Bij die mededeling moet de onderneming een accountantsverklaring toevoegen. Dat laatste geldt alleen in de situatie dat sprake is van een wettelijke controle. Als de onderneming doet wat artikel 2:362, lid 6, van het BW, voorschrijft, wordt aangenomen dat de accountant met succes een maatregel heeft genomen die gericht is op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding en daarmee voldoet aan artikel 9 van de VGBA.
- Aandringen op en erop toezien dat de cliënt de fout herstelt in de eerstvolgende jaarrekening. Dit is mogelijk bij materiële fouten (Richtlijnen voor de jaarverslaggeving nr. 150). Dit geldt ook voor de situatie dat een onderneming ervoor kiest IFRS toe te passen (artikel 2:362, lid 2, BW).

Onderdeel b:
Zelf aan de informatie een mededeling toevoegen waarin accountants de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding van de informatie bekend maken aan de beoogde gebruikers van de informatie.
Voorbeelden van zo'n mededeling zijn: een controleverklaring met een oordeel met beperking (daarin beschrijft een accountant duidelijk wat de beperking inhoudt) of een controleverklaring met een afkeurend oordeel.

Wat moeten accountants doen: lid 2
Heeft de maatregel niet tot gevolg dat de materieel onjuiste, onvolledige of misleidende informatie wordt gecorrigeerd (artikel 9, lid 1, onderdeel a, VGBA)? Is het ook niet mogelijk om zelf aan de informatie een mededeling toe te voegen die de eventuele gebruikers van de informatie ervoor waarschuwt dat de informatie niet klopt (artikel 9, lid 1, onderdeel b, VGBA)? Accountants distantiëren zich dan van die informatie. Het moet voor alle beoogde gebruikers van de informatie duidelijk worden dat een accountant daarvan afstand neemt. Dit is gelijk een waarschuwing voor de beoogde gebruikers. Hoe accountants dit duidelijk maken en aan wie precies, bepalen ze op basis van professionele oordeelsvorming (artikel 20, onderdeel b, VGBA). Daarbij vragen zij zich ook af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht (artikel 20, onderdeel c, VGBA). Een factor om in de professionele oordeelsvorming te betrekken is of bekend is wie de beoogde gebruikers van de informatie zijn:

- Is sprake van een identificeerbare groep gebruikers? Accountants kunnen dan volstaan met een (mondelinge) kennisgeving aan de beoogde gebruikers. Bijvoorbeeld in de situatie dat materieel onjuiste, onvolledige of misleidende informatie is verstrekt aan een bank.
- Is geen sprake van een identificeerbare groep gebruikers? In dit geval kan het nodig zijn om bijvoorbeeld een persbericht uit te brengen of een advertentie te plaatsen.

Let op!
De vastleggingsverplichting van artikel 21, lid 3, van de VGBA geldt ook bij distantiëren.

Juridisch advies inwinnen
Accountants kunnen overwegen eerst juridisch advies in te winnen over bijvoorbeeld de volgende zaken: is eventueel sprake van wettelijke meld- of medewerkingsplichten (zie de toelichting op artikel 5 bij 'Let op!' onder 'Op basis van artikel 5 VGBA reageren of volgens de NV NOCLAR'), welke maatregelen zijn mogelijk onder het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid, wat zijn eventuele aansprakelijkheidskwesties waar accountants rekening mee moeten houden, staat de beoogde maatregel in verhouding tot de bedreiging?

Volgens de NV NOCLAR reageren?
Het verstrekken van materieel onjuiste, onvolledige of misleidende informatie is in strijd met wet- en regelgeving. Stel accountants zijn betrokken bij of worden in verband gebracht met materieel onjuiste, onvolledige of misleidende informatie van een cliënt of de eigen organisatie. In dat geval gaan accountants ook na of zij volgens de NV NOCLAR moeten reageren. Zie Paragraaf 15 Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving? Volgens de NV NOCLAR reageren?
Als de NV NOCLAR niet van toepassing zijn, reageren accountants op basis van artikel 9 van de VGBA. Dit geldt ook, als het gaat om informatie van een willekeurige derde.

Inspanningsverplichting
Artikel 9, lid 1, van de VGBA is een inspanningsverplichting. Hiervoor is gekozen, omdat accountants in deze situatie het gedrag van een ander moeten proberen te beïnvloeden.

Verhouding tot artikel 21 VGBA
Accountants die maatregelen nemen, maken een vastlegging. Dit geldt ook, als accountants zich distantiëren. Artikel 21, lid 3, van de VGBA (de vastleggingsverplichting) geldt namelijk naast artikel 9 van de VGBA. Zie verder Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten.

Accountants passen nog wel stap 1 toe van het stappenplan toetsingskader VGBA! Dat doen ze om na te gaan of er ook nog andere (extra) bedreigingen zijn naast de bedreiging die ontstaan is doordat zij betrokken zijn bij of in verband worden gebracht met materieel onjuiste, onvolledige of misleidende informatie.
Is sprake van een extra bedreiging? Accountants passen dat stappenplan dan verder toe (zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA).

Stel dat accountants betrokken zijn bij of in verband worden gebracht met materieel onjuiste, onvolledige of misleidende informatie van hun cliënt of de eigen organisatie. Als het nodig is om zich te distantiëren, hebben accountants vaak eerst al bij hen op herstel aangedrongen en laat de cliënt of de eigen organisatie dat na. Accountants hebben dan een extra aanleiding te twijfelen aan de integriteit van de cliënt of de eigen organisatie. Zij hebben dan mogelijk te maken met een nieuwe bedreiging voor het fundamentele beginsel integriteit. In dat geval vragen accountants zich in het bijzonder af of zij een professionele dienst en de relatie met de cliënt of de eigen organisatie nog wel kunnen voortzetten: kunnen zij zich in deze omstandigheden écht aan de fundamentele beginselen houden? Zij distantiëren zich én passen eventueel stap 2b toe van het Stappenplan toetsingskader VGBA (zie Paragraaf 7.2 Stap 2b).

Risico bij beoordelingsruimte
Beslissingen nemen accountants op basis van professionele oordeelsvorming. Daarbij kunnen accountants een bepaalde mate van vrijheid hebben (beoordelingsruimte). Accountants zijn zich bewust van de risico's van een beoordelingsruimte. Accountants treden eerlijk en oprecht op (artikel 6 VGBA). Zij brengen het accountantsberoep niet in diskrediet (artikel 4 VGBA). De artikelen 4 en 6 van de VGBA brengen mee dat accountants een beoordelingsruimte niet misbruiken om boogde gebruikers van de informatie te misleiden of eventuele wettelijke of contractuele gevolgen op ongepaste wijze te beïnvloeden. In dat geval zouden accountants bewust betrokken zijn bij onjuiste, onvolledige of misleidende informatie. Hier volgen voorbeelden waarbij sprake is van misbruik van een beoordelingsruimte:

- Het toepassen van schattingen. Bijvoorbeeld het toepassen van schattingen om de reële waarde te bepalen met als doel de winst of het verlies verkeerd weer te geven.
- Het selecteren of wijzigen van een waarderingsgrondslag voor financiële verslaggeving, waarbij twee alternatieven zijn toegestaan maar één alternatief in de gegeven omstandigheden minder voor de hand ligt.
- Het bepalen van het tijdstip waarop de transacties plaatsvinden. Bijvoorbeeld het bepalen van het moment van de verkoop van een actief aan het einde van het boekjaar met als doel de stakeholders te misleiden.

- De keuze van informatieverschaffing. Bijvoorbeeld het weglaten of verdoezelen van informatie met betrekking tot financiële of operationele risico's met als doel de gebruikers van de informatie te misleiden.

Toelichting bij artikel 10

Wat regelt artikel 10

Artikel 10 van de VGBA regelt wat accountants moeten doen, als een cliënt, de eigen organisatie of een willekeurige derde hun betrokkenheid bij informatie anders voorstelt dan deze in werkelijkheid is (of was). Dit is met name van belang, als de indruk zou kunnen ontstaan dat 'een accountant ernaar heeft gekeken', terwijl dat niet zo is. Of als de betrokkenheid van een accountant anders of minder intensief is (of was) dan de ander doet voorkomen. De beoogde gebruikers van de informatie zouden hier ten onrechte vertrouwen aan kunnen ontlenen. Hun verantwoordelijkheid in het algemeen belang brengt mee dat accountants de beoogde gebruikers dan waarschuwen. Voorbeelden van een artikel 10 VGBA-situatie zijn:

- Een onderneming doet ten onrechte voorkomen dat een accountant een goedkeurende controleverklaring bij een rapportage heeft afgegeven.
- Een onderneming verspreidt een jaarrekening en suggereert dat deze door een accountant is samengesteld, terwijl dat niet zo is.

In een artikel 10 VGBA-situatie veroorzaakt het gedrag van een ander een bedreiging. Accountants kunnen pas daarop reageren, nadat zij zich van dat gedrag bewust zijn geworden. Dit artikel heeft daarom een reactief karakter. Maar zijn accountants zich er op voorhand van bewust dat een ander hun betrokkenheid anders wil voorstellen? Dan reageren zij natuurlijk. Zij hebben dan immers ook met een bedreiging te maken.

Wat moeten accountants doen

In een artikel 10 VGBA-situatie treffen accountants een 'redelijkerwijs te nemen maatregel om aan de beoogde gebruikers van de informatie kenbaar te maken waaruit de betrokkenheid bij die informatie werkelijk bestaat'. Hoe accountants dit kenbaar maken, bepalen accountants op basis van professionele oordeelsvorming (artikel 20, onderdeel b, VGBA). Daarbij vragen ze zich ook af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht (artikel 20, onderdeel c, VGBA). Een factor om in de professionele oordeelsvorming te betrekken is of bekend is wie de beoogde gebruikers van de informatie zijn. In artikel 10 van de VGBA staat 'maatregel', dus enkelvoud. Maar mogelijk is het nodig om een combinatie van maatregelen te nemen die gezamenlijk op dat doel zijn gericht. Dan doen accountants dat. Voorbeelden van maatregelen zijn:

- De persoon die hun betrokkenheid onjuist heeft voorgesteld en eventueel ook het governance- orgaan van de organisatie waar die persoon werkt, verzoeken de situatie te herstellen. Daarbij erop toezien dat die persoon of de organisatie de situatie inderdaad herstelt.
- De daarvoor geschikte functionaris of het daarvoor geschikte governance-orgaan binnen de eigen organisatie informeren dat dit speelt. Daarbij aandringen op herstel en maatregelen die voorkomen dat dit in de toekomst opnieuw gebeurt.
- Is sprake van een identificeerbare groep beoogde gebruikers? Accountants kunnen hen zelf informeren.
- Is geen sprake van een identificeerbare groep beoogde gebruikers? In dit geval kan het nodig zijn om bijvoorbeeld een persbericht uit te brengen of een advertentie te plaatsen.

Juridisch advies inwinnen

Accountants kunnen overwegen eerst juridisch advies in te winnen over bijvoorbeeld de volgende zaken: welke maatregelen zijn mogelijk onder het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid, wat zijn eventuele aansprakelijkheidskwesties waar accountants mee rekening moeten houden, staat de beoogde maatregel in verhouding tot de bedreiging?

Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving
Stel een ander stelt de betrokkenheid van een accountant bij informatie onjuist voor. Dit zou in strijd met wet- en regelgeving kunnen zijn (dit hangt af van de feiten en omstandigheden van het geval). Denk bijvoorbeeld aan valsheid in geschrifte. Stelt een cliënt of de eigen organisatie de betrokkenheid van een accountant anders voor dan deze in werkelijkheid is (of was)? Vermoeden accountants dat de cliënt of de eigen organisatie hiermee in strijd met wet- en regelgeving handelt? In dat geval gaan accountants na of zij (ook) volgens de NV NOCLAR moeten reageren. Zie Paragraaf 15 Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving? Volgens de NV NOCLAR reageren? Als de NV NOCLAR niet van toepassing zijn, reageren accountants op basis van artikel 10 van de VGBA. Dit geldt ook, als een willekeurige derde doet alsof een accountant bij bepaalde informatie is betrokken.

Opmerking
Bij dit voorbeeld hebben accountants ook met een artikel 7 VGBA-situatie te maken (niet-integer gedrag). Zie Paragraaf 14 Wat als accountants meer artikelen in de VGBA naast elkaar moeten toepassen.

Verhouding tot artikel 21 VGBA
Accountants die maatregelen nemen, maken een vastlegging. Artikel 21, lid 3, van de VGBA (de vastleggingsverplichting) geldt namelijk naast artikel 10 van de VGBA. Zie Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten.

Accountants passen nog wel stap 1 toe van het stappenplan toetsingskader VGBA! Dat doen ze om na te gaan of er ook nog andere (extra) bedreigingen zijn naast de bedreiging die ontstaan is doordat een ander hun betrokkenheid bij informatie anders heeft voorgesteld dan deze in werkelijkheid is. Is sprake van een extra bedreiging? Accountants passen dat stappenplan dan verder toe (zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA).
Stel dat een cliënt of de eigen organisatie de betrokkenheid van een accountant bij informatie anders voorstelt dan dat deze in werkelijkheid is. Accountants zullen dan meestal wel bij hen erop aandringen om dit beeld bij te stellen. Stel de cliënt of de eigen organisatie laat dat na. Accountants hebben dan een extra aanleiding te twijfelen aan de integriteit van hun cliënt of de eigen organisatie. Zij hebben dan mogelijk te maken met een nieuwe bedreiging voor het fundamentele beginsel integriteit. In dat geval vragen accountants zich in het bijzonder af of zij een professionele dienst en de relatie met de cliënt of de eigen organisatie nog wel kunnen voortzetten: kunnen zij zich in deze omstandigheden écht aan de fundamentele beginselen houden? Zijn toereikende maatregelen niet mogelijk? In dat geval beëindigen accountants de professionele dienst en eventueel ook de relatie met de cliënt of de eigen organisatie (zie Paragraaf 7.2. Stap 2b: stop!).

Toelichting bij artikel 10a
Vanwege hun onderlinge samenhang zijn de artikelen 10a en 11a gezamenlijk toegelicht (zie onder ‘Artikelen 10a en 11a’ hierna).

Toelichting bij artikelen 10a en 11a
Wat regelen artikelen 10a en 11a
De artikelen 10a en 11a van de VGBA 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. Deze artikelen regelen twee verschillende kanten van dezelfde situatie. Daarom worden ze hier samen toegelicht. Artikel 10a werkt het fundamentele beginsel integriteit uit en artikel 11a het fundamentele beginsel objectiviteit. ‘Geschenken, persoonlijke uitingen van gastvrijheid, beloften of diensten’ worden hierna ‘inducement(s)’ genoemd.

Achtergrond artikelen 10a en 11a
Inducements kunnen prikkels zijn tot ongewenst gedrag. Tegelijkertijd is het geheel verbieden ervan niet redelijk. Inducements hoeven immers niet aan te zetten tot onethisch gedrag. Het is belangrijk na te gaan wat de achterliggende reden is en hoe een inducement overkomt op het maatschappelijk verkeer (professionele oordeelsvorming): heeft of lijkt een inducement tot doel te hebben een ander ongepast te beïnvloeden? 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. Dit geldt niet alleen in relatie tot assurance-opdrachten (artikel 27 ViO) maar tot alle soorten professionele diensten. Inducements die de bedoeling hebben een ander aan te zetten tot onethisch gedrag, zijn altijd een bedreiging voor de fundamentele beginselen. Dit soort inducements bedreigen de integriteit en de objectiviteit. Het aanbieden en ontvangen ervan kan leiden tot bijvoorbeeld bedreigingen als gevolg van eigenbelang, vertrouwdheid en intimidatie. De artikelen 10a en 11a van de VGBA vertalen de perceptie van de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde. De eigen beoordeling van accountants kan dat uitgangspunt niet opzij zetten.

Reikwijdte artikelen 10a en 11a
Onder de werkingssfeer van de artikelen 10a en 11a van de VGBA vallen 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 VGBA (artikelen 20 en 21).

Professionele oordeelsvorming en objectieve, redelijke en geïnformeerde derde
Het is belangrijk altijd te beoordelen wat de bedoeling is van een inducement en hoe dit overkomt op het maatschappelijk verkeer (hoe kijkt een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde hier waarschijnlijk tegenaan?). Dit geldt voor accountants die inducements aanbieden of laten aanbieden en voor accountants die inducements aangeboden krijgen. De omstandigheden spelen daarbij een belangrijke rol. Voorbeelden van relevante omstandigheden zijn: waarvoor wordt een inducement aangeboden, op welk moment wordt een inducement aangeboden, is het een incidenteel geval of heeft de aanbieder al vaker iets aangeboden (is er dus een patroon), hebben anderen de inducement ook ontvangen, wat is de waarde?

Onethisch gedrag
Het begrip ‘onethisch gedrag’ in de artikelen 10a en 11a van de VGBA hoort alleen bij de persoon die wordt aangezet tot onethisch gedrag.12 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.

Artikel 10a
De volgende situaties vallen onder het verbod van artikel 10a van de VGBA:
- Een accountant biedt zelf een inducement aan. Die accountant heeft de bedoeling de ontvanger of iemand anders via de ontvanger aan te zetten tot onethisch gedrag (artikel 10a, lid 1).
- Een accountant laat iemand anders een inducement aanbieden. Die accountant heeft de bedoeling de ontvanger of iemand anders via de ontvanger aan te zetten tot onethisch gedrag (artikel 10a, lid 1).
- Iemand (niet de accountant) biedt een inducement aan. De aanbieder heeft de bedoeling de ontvanger of iemand anders via de ontvanger aan te zetten tot onethisch gedrag. De accountant weet dat of zou dat moeten weten. Toch moedigt de accountant de aanbieder aan om de inducement aan te bieden (artikel 10a, lid 2).

Artikel 10a, lid 1
Accountants die anderen proberen over te halen (aan te zetten) tot onethisch gedrag, handelen zelf niet integer. Als ze een ander de inducement laten aanbieden, dan zetten ze ook nog eens die ander aan tot onethisch gedrag. Ook dat is niet integer.

Artikel 10a, lid 2
In deze situaties heeft de aanbieder de bedoeling een ander aan te zetten tot onethisch gedrag. De accountant doet daar een schepje bovenop door aanmoediging. Accountants die weten of behoren te weten dat dit de bedoeling is, handelen niet integer door een ander aan te moedigen de inducement aan te bieden of in ontvangst te nemen.

Artikel 11a
Artikel 11a van de VGBA verbiedt accountants om inducements in ontvangst te nemen waarvan ze weten of behoren te weten dat die worden aangeboden met de bedoeling om aan te zetten tot onethisch gedrag. Accountants die dit soort inducements ontvangen, hoeven zich natuurlijk niet ongepast te laten beïnvloeden. Maar dit zou wel kunnen. Het heeft in elk geval de schijn tegen. Het risico voor hun objectiviteit is zo groot dat geen enkele maatregel toereikend is. Daarom geldt een verbod. Accountants die zo'n inducement toch in ontvangst nemen, handelen in elk geval in strijd met artikel 11a van de VGBA. Daar komt het volgende bovenop:

- Stel een inducement heeft de bedoeling een accountant zelf aan te zetten tot onethisch gedrag. De accountant gaat daartoe over. Het onethische gedrag van de accountant is dan ook in strijd met een of meer fundamentele beginselen. Welke fundamentele beginselen in het geding zijn, hangt af van waaruit het onethisch gedrag precies bestaat.
- Stel een inducement heeft de bedoeling een ander aan te zetten tot onethisch gedrag via de accountant. De accountant weet dat. De accountant neemt de inducement toch in ontvangst. Probeert de accountant de ander vervolgens over te halen tot onethisch gedrag? De accountant handelt dan in elk geval niet eerlijk en oprecht (artikel 6 VGBA). Geeft de accountant deze of een andere inducement ook nog eens door aan de ander? De accountant handelt dan ook in strijd met artikel 10a van de VGBA.

Gedrag van wie beïnvloeden
De artikelen 10a en 11a van de VGBA laten bewust in het midden wie de aanbieder beoogt aan te zetten tot onethisch gedrag. Dit kan de ontvanger zelf zijn. De aanbieder kan echter ook het gedrag van iemand anders willen beïnvloeden via de ontvanger. Beide situaties vallen onder de artikelen 10a en 11a van de VGBA. Het gedrag van iemand anders beïnvloeden via de ontvanger is echter 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, een gezinslid of een persoon met wie de ontvanger intensief sociaal contact heeft.

Personen met wie accountants intensief sociaal contact hebben
Het kan voorkomen dat accountants weten dat een persoon met wie zij intensief sociaal contact hebben een inducement wil gaan aanbieden aan of een inducement aangeboden krijgt door een partij waarvoor deze accountants een professionele dienst uitvoeren. De artikelen 10a en 11a van de VGBA regelen deze situaties niet. In deze situaties handelen accountants volgens het toetsingskader van de VGBA. Zij beoordelen wat de bedoeling is van de inducement en hoe het aanbieden of ontvangen ervan overkomt op het maatschappelijk verkeer:

- Wekt de inducement misschien de indruk dat zijzelf die partij wil beïnvloeden via de persoon met wie ze intensief sociaal contact hebben (de situatie in de eerste bullet)?
- Lijkt de inducement de bedoeling te hebben hen te willen beïnvloeden via de persoon met wie ze intensief sociaal contact hebben (de situatie in de tweede bullet)?

Het kan dan verstandig zijn om te adviseren de inducement niet aan te bieden of niet in ontvangst te nemen.

Verhouding tot artikel 21 VGBA
Stel nu dat een cliënt of de eigen organisatie accountants een inducement aanbiedt. De accountants vermoeden dat dit wordt aangeboden met de bedoeling hen aan te zetten tot onethisch gedrag. Het zou kunnen dat accountants dit zo'n grote bedreiging vinden dat zij zich afvragen of zij een professionele dienst en hun relatie met de cliënt of de eigen organisatie nog wel kunnen voortzetten: kunnen zij zich in deze omstandigheden écht aan de fundamentele beginselen houden? Ook de reactie van de cliënt of de eigen organisatie zou daartoe aanleiding kunnen geven, wanneer accountants de inducement afwijzen (artikel 11a VGBA). Zijn toereikende maatregelen niet mogelijk? In dat geval beëindigen accountants de professionele dienst en eventueel ook de relatie met de cliënt of de eigen organisatie. Zie Paragraaf 7.2 Stap 2b: stop!

Verhouding tot andere wet- en regelgeving met uitzondering van de ViO
Het aanbieden of ontvangen van *inducements* kan strafbaar zijn. Dat is het geval als het gedrag voldoet aan de delictsomschrijving van omkoping in het Wetboek van Strafrecht. Het is belangrijk dat accountants dat beoordelen of zich daarover laten informeren om te voorkomen dat ze mogelijk een strafbaar feit begaan. 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 van de ViO stelt grenzen aan het aanbieden of ontvangen van geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid. Hoe verhouden de artikelen 10a en 11a van de VGBA zich tot artikel 27 van de ViO? Ze gelden naast artikel 27 van de ViO. De reikwijdte van de artikelen 10a en 11a van de VGBA is in een belangrijk opzicht ruimer. Ze gelden voor accountants ongeacht de aard van de professionele dienst. Artikel 27 van de ViO geldt daarentegen alleen bij assurance-opdrachten. Artikel 27 van de 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 (tenminste, als sprake van een assurance-opdracht is). 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 artikelen 10a en 11a van de VGBA geen weerlegbaar vermoeden is opgenomen zoals in artikel 27 van de ViO.[10]

In de ViO staan definities van geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid.[11] Die staan niet in de VGBA. De VGBA bedoelt er echter hetzelfde mee. Artikel 11a van de VGBA gebruikt het woord 'ontvangen'. Dat is overgenomen uit artikel 27 van de ViO.

Paragraaf 2.4 Objectiviteit
Accountants houden zich aan het fundamentele beginsel objectiviteit bij het uitvoeren van een professionele dienst (artikel 2, aanhef en onderdeel c, in samenhang met artikel 3, lid 2, VGBA). De VGBA werkt objectiviteit verder uit in twee concrete normen (artikelen 11 en 11a). Objectiviteit geldt in alle mogelijke situaties (bij een professionele dienst). In situaties die de VGBA niet expliciet regelt, gedragen accountants zich naar de geest van de VGBA. Zie voor meer informatie Paragraaf 2

10 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).

11 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.

Uitgangspunten onder ‘Let op!’. Accountants letten actief op eventuele bedreigingen voor de objectiviteit. De toetssteen is wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht. Zie Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA en Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA.

Toelichting bij artikel 11

Wat regelt artikel 11

Artikel 11 van de VGBA regelt dat accountants zich niet ongepast laten beïnvloeden. Het regelt ook dat accountants niet ongepast vertrouwen op derden, technologie of andere factoren (zie hierna). Door zonder meer af te gaan op wat anderen aanreiken of op wat een geautomatiseerd systeem oplevert, kan namelijk ook van ongepaste beïnvloeding sprake zijn. Ongepaste beïnvloeding bedreigt de objectiviteit.

Wat moeten accountants doen

Accountants nemen maatregelen in een situatie waarin hun objectiviteit bedreigd wordt. Zij vermijden elke situatie die hen ongepast beïnvloedt en waarbij toereikende maatregelen niet mogelijk zijn (zie Paragraaf 7.2 Stap 2b: stop!). De eis ‘niet ongepast vertrouwen op derden, technologie of andere factoren’ brengt mee dat accountants altijd moeten 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 op geautomatiseerde systemen (technologie). ‘Andere factoren’ vormen een restcategorie (ongepast steunen op iets anders dan derden of technologie).

Omstandigheden die de objectiviteit (kunnen) bedreigen

In de toelichting op de definitie van bedreiging worden vijf soorten bedreigingen onderkend en staan voorbeelden (zie toelichting bij artikel 1). Elk van die soorten kunnen de objectiviteit bedreigen. Hier volgen enkele voorbeelden van omstandigheden die een bedreiging voor de objectiviteit (kunnen) zijn:

- een eigen belang in een cliënt of de eigen organisatie. Aan een eigen belang kleeft het risico van belangenverstrengeling. Een voorbeeld is (het ontvangen of verstrekken van) een aanbrengpremie of commissie (zie NBA-handreiking 1130 Voorbeelden toepassing van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants [VGBA);
- vooringenomenheid (zie hierna onder ‘Vooringenomenheid’);
- een bijzonder belang vertegenwoordigen (zie hierna onder ‘Bijzonder belang vertegenwoordigen’);
- twee cliënten met onderling strijdige belangen adviseren (zie hierna onder ‘Cliënten met strijdige belangen/nog maar één partij vertegenwoordigen’)
- een eigen belang dat in strijd is met een belang van een cliënt of de eigen organisatie. Bijvoorbeeld financiële of commerciële belangen of concurrerende activiteiten (zie NBA- handreiking 1130 Voorbeelden toepassing van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants [VGBA);
- een cliënt met meerdere vertegenwoordigers die onderling ruzie hebben (zie hierna onder ‘Enkele aandachtspunten die discussie over de objectiviteit mogelijk voorkomen’);
- zelftoetsing (zie toelichting bij artikel 1 bij de definitie van bedreiging);
- onder druk gezet worden (zie NBA-handreiking 1130 Voorbeelden toepassing van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants [VGBA);
- inducements aangeboden krijgen (zie toelichting bij artikelen 10a en 11a);
- een nevenfunctie.

Enkele aandachtspunten die discussie over de objectiviteit mogelijk voorkomen

- Accountants vragen zich af hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt. Zou die vinden dat een accountant objectief is?
- Accountants zijn van het begin af aan duidelijk over hun rol, de eventuele bedreigingen voor hun objectiviteit en de maatregelen die ze hebben genomen om hun objectiviteit te waarborgen. Die duidelijkheid moeten zij geven aan alle betrokkenen bij een professionele dienst.
- Accountants letten erop dat zij rekening houden met de belangen van alle betrokkenen. Dit is extra belangrijk in een situatie dat betrokkenen niet dezelfde belangen hebben.

- Weten accountants dat de formele vertegenwoordigers van hun cliënt (bijvoorbeeld de statutair bestuurders van een onderneming) onderling ruzie hebben en hebben zij contact met slechts een van die vertegenwoordigers? Accountants letten er dan op dat informatie bij alle vertegenwoordigers terechtkomt.

Bijzonder belang vertegenwoordigen
Accountants mogen een cliënt of de eigen organisatie vertegenwoordigen (hierna: een bijzonder belang vertegenwoordigen). Daartoe zullen zij wel maatregelen moeten nemen (als dat mogelijk is tenminste). Een bijzonder belang vertegenwoordigen leidt namelijk altijd tot een bedreiging voor de objectiviteit als gevolg van belangenbehartiging (zie de toelichting op artikel 1). Voorbeelden van een bijzonder belang vertegenwoordigen zijn:
- de gerechtvaardigde belangen van de eigen organisatie vertegenwoordigen;
- namens een cliënt onderhandelen bij de aankoop of verkoop van een onderneming;
- een ondernemer adviseren bij het afwikkelen van een echtscheiding waarbij de onderneming in de huwelijksgemeenschap valt;
- gegevens verzamelen ter onderbouwing van een partijstandpunt. Let op! Accountants die weten of kunnen verwachten dat hun rapportage bedoeld is voor een gerechtelijke procedure (waarheidsvinding), zijn extra bedacht op hun objectiviteit. Daarnaast letten zij er eens te meer op dat hun eventuele conclusies van een deugdelijke grondslag zijn voorzien;
- een civielrechtelijk standpunt innemen namens een cliënt of de eigen organisatie (zie verderop in de toelichting op dit artikel).

Het is belangrijk dat accountants al bij aanvang van hun werkzaamheden andere betrokkenen duidelijk maken dat zij enkel het belang van hun cliënt vertegenwoordigen. Mogelijk hebben andere betrokkenen onvoldoende kennis en vaardigheden om de eigen belangen afdoende te kunnen behartigen. Wordt een accountant zich dat op enig moment bewust? Het kan dan geboden zijn bij die betrokkenen erop aan te dringen zich ook te laten bijstaan door een deskundige. Als dat voor die betrokkenen geen reële optie is, is dit echter geen toereikende maatregel. Stop!

Cliënten met strijdige belangen/nog maar één partij vertegenwoordigen
Het komt voor dat accountants verzocht worden professionele diensten te verrichten voor cliënten met onderling strijdige belangen of een onderling conflict. Of dat een accountant die eerst een professionele dienst voor meerdere partijen uitvoerde, verzocht wordt alleen nog de belangen van één van die partijen te vertegenwoordigen. Aan elk van deze situaties kleven risico's. Accountants beoordelen aan de hand van het toetsingskader of zij aan zo'n verzoek gehoor kunnen geven: kunnen zij toereikende maatregelen nemen (zie Paragraaf 7.2 Stap 2: toereikende maatregelen mogelijk?).
Mogelijk is het nodig om bijvoorbeeld eerst alle betrokken partijen toestemming te vragen om onder die omstandigheden een professionele dienst uit te voeren.

Civielrechtelijke standpunten innemen
Accountants mogen een civielrechtelijk standpunt innemen om voor hun eigen zakelijke belangen op te komen en voor de belangen van een cliënt of de eigen organisatie. Dit geldt in het kader van gerechtelijke procedures en daarbuiten. In principe bedreigt dit niet hun objectiviteit.
Aandachtspunten:
- Voor beide situaties geldt: een civielrechtelijk standpunt moet pleitbaar zijn (voldoende onderbouwd kunnen worden). Het mag (natuurlijk) ook niet bewust onjuist of misleidend zijn of het accountantsberoep in diskrediet brengen.
- Treden accountants op namens een cliënt of de eigen organisatie? Accountants behoren kritisch te zijn over wat zij namens hun cliënt of de eigen organisatie naar voren brengen. Accountants voorko-

men dat hen achteraf kan worden verweten geen pleitbaar standpunt te hebben ingenomen, ook al deden ze dat niet bewust.[12]

Hoe verhoudt onafhankelijkheid zich tot objectiviteit
Onafhankelijkheid is een aspect van objectiviteit. Alle accountants moeten objectief zijn bij het verrichten van een professionele dienst. Dit geldt ongeacht de aard van de professionele dienst die ze uitvoeren. Voor accountants die assurance-opdrachten uitvoeren, komt daar onafhankelijkheid bij (zij zijn dus objectief én onafhankelijk). De onafhankelijkheidsregels staan in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO). Onafhankelijkheid geldt alleen voor accountants die assurance-opdrachten uitvoeren.[13] Accountants die bijvoorbeeld samenstellingsopdrachten uitvoeren moeten dus wel objectief maar hoeven niet onafhankelijk te zijn.

Toelichting bij artikel 11a
Vanwege hun onderlinge samenhang zijn de artikelen 10a en 11a gezamenlijk toegelicht.

Paragraaf 2.5 Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid
Inleiding
Accountants houden zich aan het fundamentele beginsel ‘vakbekwaamheid en zorgvuldigheid’ bij het uitvoeren van een professionele dienst (artikel 2, aanhef en onderdeel d, in samenhang met artikel 3, lid 2, VGBA). De VGBA werkt dit fundamentele beginsel verder uit in enkele concrete normen (artikelen 12 tot en met 15a). De Nadere voorschriften permanente educatie 2019, de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS) en de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) doen dat ook. Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid geldt in alle mogelijke situaties (bij een professionele dienst). In situaties die de VGBA of de hiervoor genoemde nadere voorschriften niet expliciet regelen, gedragen accountants zich naar de geest van de VGBA. Zie voor meer informatie Paragraaf 2 Uitgangspunten onder ‘Let op!’ Ook al bestaat dit fundamentele beginsel uit twee verschillende elementen, het is één fundamenteel beginsel. Er is dus niet zoiets als een fundamenteel beginsel vakbekwaamheid en een fundamenteel beginsel zorgvuldigheid. In de VGBA staat een definitie van de term vakbekwaamheid (zie toelichting bij artikel 1). De VGBA kent geen eigen definitie van zorgvuldigheid (zie toelichting bij artikel 13, lid 2). Accountants letten actief op eventuele bedreigingen voor dit fundamentele beginsel. De toetssteen is wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht. Zie Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA en Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA.

Doel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid
Dit fundamentele beginsel is erop gericht dat accountants ‘op adequate wijze’ een professionele dienst uitvoeren. Dit wil zeggen met de voor die professionele dienst vereiste kwaliteit.

Deugdelijke grondslag
Accountants doen alleen mededelingen over de uitkomst van een professionele dienst, voor zover hun vakbekwaamheid en de door hen verrichte werkzaamheden daarvoor een ‘deugdelijke grondslag’ vormen. Dit staat niet letterlijk in de VGBA. Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid brengt dat mee.

Toelichting bij artikel 12
Artikel 12 van de VGBA regelt dat accountants die professionele diensten verrichten hun vakbekwaamheid moeten onderhouden (permanente educatie). Die moet op het niveau zijn om een professionele dienst op ‘adequate wijze’ te kunnen uitvoeren (zie bij ‘Doel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid’ hiervoor). Welke professionele kennis, inzichten en vaardigheden accountants precies moeten hebben en blijven ontwikke-

12 Hier zijn ook andere fundamentele beginselen aan de orde: professionaliteit, integriteit en vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.
13 Hierop bestaat een uitzondering, als een opdrachtgever of een gebruiker in het kader van de uitvoering van een opdracht vraagt om onafhankelijkheid.

len bovenop hetgeen alle accountants in de accountantsopleiding hebben geleerd, verschilt per accountant. Dit hangt in het bijzonder af van de soort professionele diensten die zij verrichten en bijvoorbeeld de branches waarin hun cliënten of de eigen organisatie actief zijn. Onderhouden betekent dat accountants een voortdurend besef en begrip moeten hebben van vaktechnische, beroepsmatige, zakelijke en algemene economische ontwikkelingen die van belang zijn voor hun professionele diensten. Het betekent ook dat zij zich nieuwe technieken eigen maken die voor een adequate opdrachtuitvoering nodig zijn. De verplichting tot permanente educatie is verder uitgewerkt in de Nadere voorschriften permanente educatie 2019.

Toellichting bij artikel 13

Artikel 13, lid 1

Het eerste lid van artikel 13 van de VGBA regelt dat accountants de bij een professionele dienst relevante wet- en regelgeving toepassen. Dit betekent in de eerste plaats dat accountants de eventuele regels toepassen die gelden voor de opdrachtuitvoering van die professionele dienst. Denk bijvoorbeeld aan een specifieke standaard in de NV COS, de ViO, de NV NOCLAR of regels in de NVKS die bepalen onder welke voorwaarden accountants aan een NVKS-opdracht mogen meewerken. Het betekent ook dat accountants bij de uitvoering van een professionele dienst rekening houden met de wet- en regelgeving die voor hun eigen organisatie geldt, zoals bijvoorbeeld de Wwft en binnen hun eigen rol doen wat daarvoor nodig is.

Artikel 13, lid 2

Het tweede lid van artikel 13 van de VGBA regelt dat accountants een professionele dienst nauwgezet, grondig en op tijd moeten uitvoeren. Wat dat precies is, hangt af van de soort professionele dienst. Dit hangt onder andere af van of bijvoorbeeld de NV COS ook eisen aan de opdrachtuitvoering stellen en de omstandigheden waaronder een professionele dienst wordt uitgevoerd.

Toelichting bij artikel 14

Artikel 14 van de VGBA stelt de volgende voorwaarden aan accountants die anderen onder hun verantwoordelijkheid werkzaamheden laten uitvoeren ten behoeve van een professionele dienst:

- Accountants moeten ervoor zorgen dat die anderen ‘hiervoor adequaat zijn toegerust’. Dit betekent dat die anderen de competenties en capaciteiten moeten hebben die voor de uitvoering van de professionele dienst zijn vereist.
- Accountants moeten die anderen voldoende begeleiden, voldoende toezicht houden op hun werkzaamheden en beoordelen of zij die werkzaamheden goed hebben uitgevoerd.

Toelichting bij artikel 15

Artikel 15 van de VGBA regelt dat accountants gebruikers van hun professionele diensten wijzen op eventuele beperkingen die inherent zijn aan die professionele diensten. Bijvoorbeeld een jaarrekeningcontrole betekent niet dat er absolute zekerheid is dat er geen materiële fout in de jaarrekening zit. Een opdracht tot het verrichten van specifiek overeengekomen werkzaamheden leidt niet tot een oordeel of conclusie. Dat is namelijk niet de bedoeling van die opdracht. Samenstellen betekent niet dat alle gebruikte informatie juist is. Het uitgangspunt is namelijk dat accountants uitgaan van de door de cliënt of de eigen organisatie aangeleverde data. Gewoonlijk leggen accountants in een opdrachtbevestiging vast wat een cliënt van hen kan verwachten. De NV COS werken dit voor sommige professionele diensten uit.

Toelichting bij artikel 15a

Wat regelt artikel 15a

Artikel 15a van de VGBA verplicht tot collegiaal overleg voorafgaand aan het aanvaarden van een

- nieuwe opdracht. Voor welke nieuwe opdrachten precies, zie hierna bij:
- ‘Bij welke soort opdrachten verplicht?’; en
- ‘Voor wie geldt een uitzondering (lid 2)?’

Artikel 15a regelt ook dat accountants die om collegiaal overleg worden gevraagd daaraan meewerken (lid 3).

Achtergrond artikel 15a
Het is wenselijk om te voorkomen dat cliënten waarvan een accountant om integriteitsredenen afscheid heeft genomen, zonder nadere analyse weer diensten kunnen afnemen bij een andere accountant. Collegiaal overleg kan daar een positieve bijdrage aan leveren. Accountants moeten de integriteit van een cliënt beoordelen voordat ze een opdracht aanvaarden.[14] Collegiaal overleg kan extra informatie opleveren om in die beoordeling te betrekken. Die informatie kan ook relevant zijn in het kader van de Wwft.

Integriteitskwesties bij de cliënt kunnen afstralen op de integriteit van de accountant. Toch is collegiaal overleg in de eerste plaats een invulling van het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. De zorgvuldigheid, onderdeel van dit fundamentele beginsel, brengt mee dat accountants zich vooraf afvragen of ze te maken kunnen krijgen met een bedreiging voor hun integriteit.

Bij welke soort opdrachten verplicht?[15]
Collegiaal overleg is alleen verplicht bij de volgende soort (nieuwe) opdrachten:
- controleopdrachten van historische financiële informatie;
- beoordelingsopdrachten van historische financiële informatie;
- samenstellingsopdrachten van historische financiële informatie.

Collegiaal overleg is verplicht, ongeacht het risicoprofiel van een opdracht of een cliënt.

Collegiaal overleg is *niet* verplicht – maar mag wel - voor het aanvaarden van een andere opdracht dan de hiervoor genoemde (zie hierna bij ‘Wat als collegiaal overleg niet verplicht is?’). Denk bijvoorbeeld aan assurance-opdrachten van niet-financiële informatie, opdrachten tot overeengekomen specifieke werkzaamheden of aangifte-plus-opdrachten.

Voor wie geldt een uitzondering (lid 2)?
Er zijn twee uitzonderingen op de verplichting tot collegiaal overleg. Die staan in artikel 15a, lid 2, van de VGBA. De volgende accountants hoeven geen collegiaal te voeren:
- accountants die bij dezelfde cliënt een controle-, beoordelingsopdracht of samenstellingsopdracht uitvoerden in de voorgaande verantwoordingsperiode. Deze accountants hebben gewoonlijk zelf al voldoende informatie om zich een beeld te kunnen vormen van de integriteit van de cliënt;
- accountants die een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht overnemen van een andere accountant binnen dezelfde accountantspraktijk.

Verplicht collegiaal overleg met wie?
Artikel 15a van de VGBA verplicht tot collegiaal overleg met een andere accountant. Accountants benaderen de volgende accountants voor collegiaal overleg:
- een andere accountant die op dat moment bij dezelfde cliënt een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoert; of
- een andere accountant die in de voorgaande 24 maanden een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoerde bij deze cliënt.[16]

14 Artikel 10, lid 1, onderdeel a, onder 2, NVKS. Dezelfde eis geldt voor accountantsorganisaties, als ze een wettelijke controle willen aanvaarden (artikel 12, lid 1, onderdeel a, onder 4, Bta).

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

16 De opvolgende 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.

Opmerking
Zijn deze accountants er niet? Met andere woorden, voerde er in de afgelopen 24 maanden geen enkele accountant een controle-, beoordelings- of samenstelopdracht uit bij de cliënt en gebeurt dat ook nu niet? Dan is collegiaal overleg niet verplicht. Dit volgt uit artikel 15a, lid 1, van de VGBA.

Stel ik heb keus, met wie overleg ik dan?
In het vervolg van deze toelichting komen de termen 'opvolgende accountant(s)' en 'voorgaande accountant(s)' voor. Met opvolgende accountants worden accountants bedoeld die een nieuwe opdracht willen aanvaarden. Met voorgaande accountants worden accountants bedoeld die al een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoeren bij dezelfde cliënt of dat in de afgelopen 24 maanden deden.

Stel er zijn meerdere voorgaande accountants bij de cliënt. Met wie voert een opvolgende accountant dan collegiaal overleg? Het ligt voor de hand dat een opvolgende accountant overlegt met die voorgaande accountant die vermoedelijk de relevantste informatie kan geven. Dit is niet per definitie de voorgaande accountant die dezelfde soort opdracht verricht(te) of als laatste een opdracht bij de cliënt uitvoerde. Hier volgen voorbeelden om dit toe te lichten:

- Een opvolgende 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 opvolgende accountant kan ervoor kiezen om overleg te voeren met de voorgaande accountant die de controleopdracht uitvoerde.
- Een opvolgende accountant wil een lopende controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht van de voorgaande accountant overnemen. In dit geval overlegt de opvolgende accountant met de accountant van wie deze de opdracht overneemt.
- Is er op dit moment geen enkele accountant die bij de cliënt een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoert? Waren er in de voorgaande 24 maanden wel accountants die een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoerden bij de cliënt? Dan voert een opvolgende accountant collegiaal overleg met die voorgaande accountant die vermoedelijk de relevantste 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 moeten opvolgende accountants naar vragen?
Opvolgende accountants vragen 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,[17] de Wta, het Bta en de NV COS. Het betalingsgedrag van een cliënt is geen onderwerp van collegiaal overleg, tenzij dit een relatie heeft met integriteit.

Verplichting tot meewerken en geen toestemming van de cliënt nodig (lid 3)
Artikel 15a, lid 3, van de VGBA regelt dat voorgaande accountants moeten meewerken aan collegiaal overleg op grond van artikel 15a, lid 1, VGBA. Dit is in overeenstemming met artikel 16, onderdeel a, van de VGBA en voor externe accountants met artikel 26, lid 1, van de Wta ('bij of krachtens wettelijk voorschrift' tot delen verplicht). Artikel 17 van de VGBA geldt in dit geval niet (geen voorafgaande belangenafweging).

17 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)

Uiteraard mag de uitwisseling van informatie niet leiden tot eigen gewin, het gewin van de opvolgende accountant of het gewin van een ander (artikel 18).

Voorgaande accountants hoeven geen toestemming te hebben van hun (voormalige) cliënt om een verzoek tot collegiaal overleg volgens artikel 15a van de VGBA te kunnen beantwoorden. Volgens de Nederlandse wet- en regelgeving is toestemming niet noodzakelijk (niet vooraf en ook niet achteraf). Accountants zijn in principe verplicht om de vertrouwelijke gegevens en inlichtingen van hun cliënten geheim te houden (fundamentele beginsel vertrouwelijkheid). Dat geldt ook voor voorgaande accountants. Hierop bestaan uitzonderingen. Volgens die uitzonderingen moeten of mogen voorgaande accountants vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verstrekken aan een opvolgende accountant in – voor zover hier van belang - de volgende situaties:

- dit bij wettelijk voorschrift verplicht is (dit is dus in artikel 15a VGBA aan de orde);
- een opvolgende accountant hiernaar vraagt en een voorgaande accountant meent dat dit noodzakelijk is om de opvolgende accountant in staat te stellen (op verantwoorde wijze) de aanvaardbaarheid (en uitvoerbaarheid) van een professionele dienst te beoordelen. Deze uitzondering 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, van het Bta.[18]

Wat is een redelijke termijn (lid 3)?
Voorgaande accountants antwoorden binnen een redelijke termijn. Een periode van twee tot drie weken zal meestal voldoende zijn om te kunnen antwoorden.

Verhouding tot geheimhoudingsbepalingen in andere wet- en regelgeving
Artikel 15a van de VGBA doorbreekt niet alle andere geheimhoudingsbepalingen, zoals bijvoorbeeld die uit de Wwft. Voorgaande accountants mogen dus wel aangeven wat er heeft gespeeld, ook als dit leidt tot een mogelijke grond voor een Wwft-melding. Maar voorgaande accountants mogen niet aangeven of er daadwerkelijk een melding is gedaan bij FIU-Nederland.

Verhouding tot de NV NOCLAR
Informatie over een relevante niet-naleving [19] wordt gedeeld volgens de regels in de NV NOCLAR. Daarin staat wanneer dat verplicht is.[20]

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

---

18 Artikel 15a VGBA is later ingevoerd dan artikel 16, aanhef en onderdeel e, van de VGBA en artikel 38a, eerste lid, onderdeel a, onder 6, en eerste lid, onderdeel b, van het Bta. Gezien die bepalingen kon opvolgende accountants de verplichting tot collegiaal overleg worden opgelegd (Wijzigingsverordening VGBA 2020).

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

20 Artikelen 14 en 15 NV NOCLAR.

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 de verplichting tot vertrouwelijkheid (zie hiervoor bij 'Verplichting tot meewerken en geen toestemming van de cliënt nodig'). Accountants mogen ook niet-accountants benaderen. 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 enkele 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 (opvolgende accountant). Er is een andere accountant die bij de cliënt een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoert (voorgaande accountant). De opvolgende accountant voert hoe dan ook collegiaal overleg met de voorgaande accountant. Dat moet immers volgens artikel 15a van de VGBA. 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 opvolgende accountant ook met die niet-accountant overleggen.

Let op!
Bij de laatste twee bullets staat dat accountants ook niet-accountants mogen vragen om collegiaal overleg. Andersom werkt dit niet zo. Voorgaande accountants mogen alleen informatie verschaffen aan andere accountants. Stel dat een niet-accountant hen om informatie vraagt, dan mogen zij die informatie niet geven. Het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid kent daar namelijk geen uitzondering voor. Dit mag wel als zij hiervoor toestemming hebben verkregen van de organisatie waarvoor ze een professionele dienst uitvoer(d)en. In dat geval is wel sprake van een uitzondering (zij het dat hier wel een belangenafweging aan voorafgaat: zie de toelichting op de artikelen 16 en 17).

Paragraaf 2.6 Vertrouwelijkheid
Inleiding
Het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid geldt alleen voor accountants die een professionele dienst uitvoeren of uitvoerden (artikel 2, aanhef en onderdeel e, in samenhang met artikel 3, lid 2, VGBA). Dit fundamentele beginsel maakt het voor cliënten of de eigen organisatie mogelijk om gegevens of inlichtingen met hun accountants te delen zonder dat deze bij anderen terechtkomen. De VGBA werkt vertrouwelijkheid verder uit in enkele concrete normen (artikelen 16 tot en met 19). In situaties die de VGBA niet expliciet regelt, gedragen accountants zich naar de geest van de VGBA. Zie voor meer informatie Paragraaf 2 Uitgangspunten onder 'Let op!'. De verplichting tot vertrouwelijkheid is niet absoluut. Er bestaan enkele uitzonderingen op (artikel 16, onderdelen a tot en met e, VGBA). Accountants letten actief op eventuele bedreigingen voor de vertrouwelijkheid. De toetssteen is wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht. Zie Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA en Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA.

Opmerking
Externe accountants houden zich aan de regels die de Wta en het Bta aan vertrouwelijkheid stellen.[21] De vertrouwelijkheidsregels en uitzonderingen in de VGBA zijn daarmee vergelijkbaar. Deze toelichting gaat verder niet in. Een externe accountant is een accountant die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een wettelijke controle volgens de Wta (artikel 1, lid 1, aanhef en onderdeel f, Wta).

Wat moeten accountants doen
Accountants moeten vertrouwelijke gegevens of inlichtingen geheim houden. Op deze regel bestaan enkele uitzonderingen. In die uitzonderingssituaties moeten of mogen accountants vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verstrekken aan anderen die deze gegevens of inlichtingen niet kennen (hierna: derden). Of accountants dat ook echt doen in situaties waar dit mag (niet waar dit moet), hangt af van de belangenafweging die zij eerst moeten maken. Zie toelichting bij artikelen 16 en 17.

Vertrouwelijke gegevens of inlichtingen
Onder het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid vallen vertrouwelijke gegevens of inlichtingen waarvan accountants kennisnemen voorafgaand aan of bij de uitvoering van een professionele dienst. Het gaat in de eerste plaats om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen van de persoon of organisatie waar accountants een professionele dienst voor (gaan) verrichten (hierna: cliënt of eigen organisatie). Maar accountants moeten ook vertrouwelijk omgaan met vertrouwelijke gegevens of inlichtingen van of over anderen waarvan zij kennisnemen bij het verrichten van een professionele dienst. Denk bijvoorbeeld aan vertrouwelijke gegevens of inlichtingen van of over een mogelijke overnamekandidaat bij een due diligence onderzoek in opdracht van de potentiële koper. Het gaat om gegevens of inlichtingen waarvan accountants weten of behoren te begrijpen dat deze vertrouwelijk zijn (‘waarvan deze het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden’ in artikel 16 VGBA). ‘Redelijkerwijs moet vermoeden’ brengt mee dat accountants zich afvragen hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit waarschijnlijk ziet: zou die vinden dat de gegevens of inlichtingen een vertrouwelijk karakter hebben? Gegevens of inlichtingen die algemeen verkrijgbaar zijn, zijn niet vertrouwelijk.

Opmerking
Het komt soms voor dat een eindverantwoordelijke accountant tussentijds ‘van een opdracht afgaat’ en een accountant binnen dezelfde organisatie de opdracht (professionele dienst) overneemt. Voor een zorgvuldige overdracht van de professionele dienst is het nodig dat de eindverantwoordelijke accountant het dossier of andere relevante informatie overdraagt aan de nieuwe accountant en dat zij met elkaar overleggen over vertrouwelijke gegevens en inlichtingen in het dossier. Dit mag onder artikel 16 van de VGBA. Beiden zijn immers bekend met de gegevens en inlichtingen daarin (in hun onderlinge relatie is geen sprake van een vertrouwelijk karakter). Voor het overige geldt artikel 16 van de VGBA natuurlijk wel.

Waar en wanneer geldt vertrouwelijkheid
Vertrouwelijkheid geldt overal en altijd (tenzij sprake is van een uitzonderingssituatie): in de werkomgeving en privésfeer, tijdens het verrichten van een professionele dienst, na afronding daarvan en na het beëindigen van de relatie met de organisatie waarvoor accountants een professionele dienst verrichtten. Accountants mogen eerder opgedane kennis en ervaring wel toepassen in een nieuwe zakelijke omgeving. Daarbij mogen zij zich natuurlijk niet concreet uitlaten over vertrouwelijke gegevens en inlichtingen waar zij eerder van hebben kennisgenomen (die mogen niet tot een specifieke cliënt of organisatie te herleiden zijn).

Opmerking
Accountants mogen onder voorwaarden vertrouwelijke gegevens en inlichtingen delen met anderen die een bijdrage leveren aan een professionele dienst. Zie toelichting bij artikel 19.

21 Artikel 26 van de Wta en de artikelen 38 en 38a van het Bta.

Toelichting bij artikel 16

Wat regelt artikel 16

Artikel 16 van de VGBA regelt dat accountants vertrouwelijke gegevens en inlichtingen geheim moeten houden. Daar bestaan enkele uitzonderingen op. Die staan ook in artikel 16. In de uitzonderingssituaties moeten of mogen accountants vertrouwelijke gegevens of inlichtingen aan derden verstrekken. Aan de uitzonderingen zitten echter wel grenzen: accountants mogen vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet verstrekken aan anderen dan aan wie dit volgens een uitzonderingsbepaling moet of mag. Hier volgt een overzicht en daarna een toelichting op elk van de uitzonderingssituaties:

- Een accountant is 'bij of krachtens wettelijk voorschrift' verplicht tot het verstrekken van gegevens of inlichtingen (artikel 16, onderdeel a, VGBA).
- Een accountant is 'bij of krachtens wettelijk voorschrift' bevoegd tot het verstrekken van gegevens of inlichtingen (artikel 16, onderdeel b, VGBA).
- De gegevens of inlichtingen zijn van belang voor een gerechtelijke procedure of klachtprocedure (artikel 16, onderdeel c).
- De cliënt of eigen organisatie heeft toestemming gegeven om de gegevens of inlichtingen te verstrekken. Er gelden voorwaarden (artikel 16, onderdeel d).
- In het kader van collegiaal overleg om een andere accountant in staat te stellen de aanvaardbaarheid van een nieuwe professionele dienst te kunnen beoordelen (artikel 16, onderdeel e).

Uitzonderingssituatie in onderdelen a en b

Artikel 16, onderdelen a en b, van de VGBA zijn uitzonderingen op de verplichting om vertrouwelijke gegevens en inlichtingen geheim te houden. Het gaat om de situatie dat accountants 'bij of krachtens wettelijk voorschrift' verplicht zijn (onderdeel a) of bevoegd zijn (onderdeel b) om gegevens of inlichtingen aan derden te verstrekken. Met andere woorden, als in een wettelijk voorschrift staat dat accountants dit moeten of mogen. De uitzondering geldt ook als dit moet of mag volgens de VGBA of nadere voorschriften gebaseerd op de VGBA zoals de NV COS of NV NOCLAR. Dat zijn namelijk ook wettelijke voorschriften (zie Paragraaf 10 Regelgevingtechnische informatie).

Let op bij bevoegdheid (onderdeel b)!

Accountants die overwegen van deze bevoegdheid gebruik te maken, gaan daar niet zonder meer toe over. Daar gaat een zorgvuldige besluitvorming aan vooraf. Zie toelichting bij artikel 17.

Voorbeelden

Hier volgen voorbeelden van uitzonderingen op de verplichting om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen geheim te houden:

- de verplichting om vragen te beantwoorden in het kader van collegiaal overleg volgens artikel 15a, lid 3, van de VGBA;
- de bevoegdheid om eindverantwoordelijke accountants van buiten de cliënt over een relevante niet-naleving bij de cliënt te informeren (artikel 14 NV NOCLAR);
- openbaarmaking die door de wet wordt gevorderd (bijvoorbeeld door de Wta, de Wet ter voorkoming van witwassen en de financiering van terrorisme [Wwft] of de Comptabiliteitswet 2016);
- openbaarmaking van vertrouwelijke gegevens aan door de Ondernemingskamer benoemde personen in een enquête als bedoeld in titel 8, afdeling 2, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek;
- openbaarmaking aan in het openbaar bestuur functionerende onderzoekscommissies en aan de Algemene Rekenkamer;
- openbaarmaking in een rechtszaak waar een rechter een accountant heeft opgeroepen om als getuige te horen;
- openbaarmaking aan gerechtelijke instanties of bij wet ingestelde toezichthouders en tuchtrechtorganen;
- het verstrekken van de administratie van een cliënt op vordering van een curator in het faillissement van deze cliënt (artikel 105b Faillissementswet). Dit geldt uitsluitend voor de administratie en niet voor overige vertrouwelijke gegevens of inlichtingen.

Uitzonderingssituatie in onderdeel c
Artikel 16, onderdeel c, van de VGBA is een uitzondering op de verplichting om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen geheim te houden. Het gaat om de situatie dat een gerechtelijke procedure of klachtprocedure is aangespannen tegen een accountant of de eigen organisatie van een accountant. De vertrouwelijke gegevens of inlichtingen moeten 'in die procedure van belang zijn'. Daarbij kan worden gedacht aan de verdediging van de accountant of de eigen organisatie of voor de waarheidsvinding. De uitzondering geldt voor elke soort gerechtelijke procedure (bijvoorbeeld civiel recht/strafrecht/bestuursrecht/tuchtrecht).

Let op bij bevoegdheid!
Waar accountants zelf kunnen beslissen of zij vertrouwelijke gegevens of inlichtingen inbrengen in een gerechtelijke procedure of klachtprocedure, is sprake van een bevoegdheid. Accountants die overwegen van deze bevoegdheid gebruik te maken, gaan daar niet zonder meer toe over. Daar gaat een zorgvuldige besluitvorming aan vooraf. Zie toelichting bij artikel 17. Accountants zijn verplicht om mee te werken aan het onderzoek naar de gegrondheid van een klacht over hun gedrag (tuchtrecht). Deze verplichting gaat echter niet zo ver dat accountants zonder meer alle (vertrouwelijke) vertrouwelijke gegevens of inlichtingen moeten verstrekken die in verband kunnen worden gebracht met de klacht. Immers, het is aan de klager om te bewijzen.

Uitzonderingssituatie in onderdeel d
Artikel 16, onderdeel d, van de VGBA is een uitzondering op de verplichting om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen geheim te houden. Het gaat om de situatie dat de organisatie (of persoon) voor wie een accountant een professionele dienst verricht(te) (een cliënt of de eigen organisatie), de accountant toestemming heeft gegeven om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen aan derden te verstrekken. Soms vraagt een cliënt of de eigen organisatie daar zelf naar. Er gelden voorwaarden. Aan elk van deze voorwaarden moet zijn voldaan:

- De cliënt of de eigen organisatie moet schriftelijk toestemming hebben gegeven. Dit geldt ook als deze zelf aan een accountant vraagt om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen te verstrekken.
- Accountants moeten vooraf toestemming hebben verkregen.
- Accountants verstrekken de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen voor een specifiek doel. Dit mag nooit geheel ongeclausuleerd. Om die reden worden vertrouwelijke gegevens en inlichtingen meestal maar aan een beperkte kring van gebruikers verstrekt.
- Er wordt vastgelegd voor welk doel de vertrouwelijke informatie wordt verstrekt. Het ligt voor de hand dat de cliënt of de eigen organisatie zelf expliciet beschrijft waar deze toestemming voor geeft (zie eerste bullet).

Let op!
De uitzonderingssituatie in onderdeel d is een bevoegdheid om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen te verstrekken. Accountants die overwegen van deze bevoegdheid gebruik te maken, gaan daar niet zonder meer toe over. Daar gaat een zorgvuldige besluitvorming aan vooraf. Zie toelichting bij artikel 17.

Uitzonderingssituatie in onderdeel e
Artikel 16, onderdeel e, is een uitzondering op de verplichting om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen geheim te houden. De uitzondering geldt voor collegiaal overleg tussen accountants A en B. Accountant A verricht(te) reeds een professionele dienst bij organisatie (of persoon) X. Accountant B overweegt bij organisatie (of persoon) X een professionele dienst te aanvaarden. Accountant B vraagt accountant A of er op voorhand belemmeringen zijn om de professionele dienst op verantwoorde wijze te kunnen aanvaarden en uitvoeren. Accountant A mag accountant B alleen vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verstrekken, als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- accountant A meent dat dit noodzakelijk is om accountant B in staat te stellen op verantwoorde wijze de aanvaardbaarheid en uitvoerbaarheid van de professionele dienst te beoordelen. Hier gaat een belangenafweging aan vooraf (zie bij 'Let op!' hierna); en
- accountant B benadert accountant A.

Accountant A heeft geen toestemming nodig van de cliënt of de eigen organisatie.

Let op!
De uitzonderingssituatie in onderdeel e is een bevoegdheid om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen te verstrekken. Accountants die overwegen van deze bevoegdheid gebruik te maken, gaan daar niet zonder meer toe over. Daar gaat een zorgvuldige besluitvorming aan vooraf. Zie toelichting bij artikel 17. Hier is dus onder andere de volgende vraag aan de orde. Is het voor een opvolgende accountant noodzakelijk van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen kennis te nemen om op verantwoorde wijze een professionele dienst te kunnen aanvaarden en uitvoeren?

Opmerking
Zie voor meewerken aan verplicht collegiaal overleg op grond van artikel 15a, de toelichting hierop.

Toelichting bij artikel 17
Lid 1
Artikel 17 van de VGBA geldt alleen als accountants bevoegd zijn om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen te verstrekken (de uitzonderingssituaties in artikel 16, onderdelen b tot en met e, VGBA). Het geldt dus niet in de uitzonderingssituatie dat accountants bij of wettelijk voorschrift verplicht zijn om gegevens of inlichtingen te verstrekken (artikel 16, onderdeel a, VGBA). Accountants die overwegen om van een bevoegdheid gebruik te maken, gaan daar niet zonder meer toe over. Daar gaat een zorgvuldige besluitvorming aan vooraf. Zij zullen eerst verschillende aspecten van de situatie moeten beoordelen. Artikel 17, lid 1, van de VGBA brengt mee dat accountants hun besluit mede baseren op:
- een belangenafweging (onderdeel a);
- een beoordeling van de betrouwbaarheid, volledigheid en onderbouwing van de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen (onderdeel b);
- wie de beoogde ontvanger van de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen is en of de vertrouwelijkheid verder kan worden gewaarborgd (onderdeel c).

Een bevoegdheid laat enige ruimte voor accountants om te bepalen of het passend is vertrouwelijke gegevens of inlichtingen aan derden te verstrekken. Artikel 17 van de VGBA beoogt te waarborgen dat accountants daarbij zorgvuldig handelen. Bij hun beoordeling van bovengenoemde en eventuele andere aspecten hebben accountants een onderzoekende geest, passen zij professionele oordeelsvorming toe en vragen zij zich af hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk naar elk van deze aspecten kijkt (artikel 20 VGBA).

Onderdeel a
Onderdeel a komt erop neer dat accountants een belangenafweging moeten maken. Dit helpt accountants bij het inschatten van de situatie. De vraag is of het belang dat anderen bij vertrouwelijke gegevens of inlichtingen hebben zwaarder weegt dan het belang dat de cliënt of de eigen organisatie bij vertrouwelijkheid heeft. Accountants beoordelen volgens onderdeel a de belangen van 'betrokken partijen en derden, waaronder het algemeen belang'. Met betrokken partijen wordt bedoeld: partijen die een rechtsreeks belang hebben bij het geheimhouden van de gegevens of inlichtingen. Met derden wordt bedoeld: het belang van de beoogde ontvangers. Daarbij kan het ook gaan om het maatschappelijk verkeer.

Onderdeel b
Volgens onderdeel b moeten accountants de betrouwbaarheid, volledigheid en onderbouwing van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen beoordelen. Zij letten er bijvoorbeeld op dat vertrouwelijke gegevens of

inlichtingen waarvan de betrouwbaarheid in twijfel kan worden getrokken, geen verkeerde verwachtingen kunnen wekken bij de ontvanger. Bepaalde deelinformatie of stukken in het accountantsdossier kunnen minder betrouwbaar zijn, zeker als die informatie niet kan worden bezien in relatie tot het hele dossier. Daar kleven bij openbaarmaking risico's aan. Of accountants minder betrouwbare informatie ook verstrekken, bepalen ze op basis van professionele oordeelsvorming.

Onderdeel c
Volgens onderdeel c beoordelen accountants ook 'de wijze waarop en de persoon of de entiteit aan wie die gegevens of inlichtingen worden verstrekt' (onderdeel c). Een zorgvuldige wijze van communicatie is van belang om te voorkomen dat vertrouwelijke gegevens of inlichtingen terechtkomen bij personen waar zij niet voor bestemd zijn of door de beoogde ontvanger verkeerd wordt begrepen. Accountants moeten zeker weten dat degene met wie zij communiceren de beoogde ontvanger is en dat het verstrekken van de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen onder de juiste voorwaarden plaatsvindt. Onderdeel c beoogt te voorkomen dat vertrouwelijke gegevens of inlichtingen bij een ruimere kring van ontvangers terecht komen dan het doel van verstrekken rechtvaardigt. Het is denkbaar dat verstrekken plaatsvindt onder de voorwaarde dat een ontvanger vooraf schriftelijk verklaart in te staan voor verdere geheimhouding (aan de accountant én aan de cliënt of de eigen organisatie).

Lid 2
Accountants leggen de overwegingen vast die tot hun besluit hebben geleid. Accountants doen dit ook, als zij besluiten om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet te verstrekken. Zo kunnen zij zich op een later moment verantwoorden.

Toelichting bij artikel 18
Accountants gebruiken vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet voor eigen gewin of het gewin van een ander (dat is de 'derde' in artikel 18 VGBA). Dit regelt artikel 18 van de VGBA. Accountants die dit wel doen, handelen in strijd met dit artikel (vertrouwelijkheid) en mogelijk ook in strijd met andere fundamentele beginselen.

Toelichting bij artikel 19
Accountants schakelen geregeld andere personen in bij de uitvoering van een professionele dienst. Accountants zullen vertrouwelijke gegevens of inlichtingen met hen willen delen, als dit nodig is om een zinvolle bedrage aan de professionele dienst te kunnen leveren. Het is dan van belang dat de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet terechtkomen buiten de kring van ingeschakelde personen. Als accountants andere accountants inschakelen gaat dit in principe goed. Ingeschakelde accountants moeten zich immers ook aan het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid houden. Dat geldt echter niet voor ingeschakelde personen die zelf geen accountant zijn. Artikel 19 van de VGBA beoogt ook de vertrouwelijkheid te waarborgen in situaties dat accountants niet-accountants inschakelen (het is 'het slot op de deur'). Artikel 19 verplicht accountants een 'redelijkerwijs te nemen' maatregel te treffen. Dit mag ook een combinatie van maatregelen zijn. Die maatregel is erop gericht dat ingeschakelde personen die kennisnemen van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen zich houden aan het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid zoals dit voor accountants geldt (de artikelen 16 tot en met 18 VGBA). Een voorbeeld is het gebruik van een geheimhoudingsverklaring die ingeschakelde personen vooraf moeten ondertekenen.

Hoofdstuk 3 Zich houden aan de fundamentele beginselen

Hoofdstuk 3 bestaat uit de artikelen 20 en 21 van de VGBA. De artikelen 20 en 21 vormen het toetsingskader van de VGBA. Zie de volgende paragrafen voor meer informatie:
- Paragraaf 5 Wat als sprake is van een (mogelijke) bedreiging van de fundamentele beginselen
- Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA
- Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA

Toelichting bij artikel 20

Inleiding

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. De toets aan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde brengt mee dat accountants zich onder meer het volgende afvragen:

- Vindt een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk ook dat ik alle omstandigheden die van belang zijn in beeld heb?
- Legt een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde de beschikbare informatie waarschijnlijk op dezelfde manier uit als ik?
- Vindt een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk ook dat ik mij aan de fundamentele beginselen houd?

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 sprake van gewijzigde omstandigheden of is nieuwe informatie bekend geworden?
  - 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.

Opmerking

Accountants vragen zich ook af of personen die zij inschakelen bij de uitvoering van een professionele dienst een bedreiging vormen voor de naleving van de fundamentele beginselen. Volgens de artikelen 14

en 19 hebben zij ook bepaalde verplichtingen in de situatie dat zij anderen inschakelen (zie de toelichting op die artikelen). Accountants kunnen daarbij gebruik maken van het kwaliteitssysteem dat de eigen organisatie in veel gevallen zal moeten hebben.

Verschil 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. Het begrip professionele-kritische instelling is gedefinieerd (zie de Begrippenlijst bij de HRA 2022). PKI ziet toe op werkzaamheden die accountants verrichten, als zij assurance-opdrachten of bepaalde [22] 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) 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)
Accountants passen professionele oordeelsvorming toe. Dit doen ze bij elk van de stappen van het Stappenplan toetsingskader van de VGBA (zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA). Zo komen accountants tot passende en weloverwogen conclusies en beslissingen die erop gericht zijn dat zij zich aan de fundamentele beginselen houden.

Professionele oordeelsvorming omvat het toepassen van relevante training, kennis en ervaring[23] bij het maken van weloverwogen conclusies en beslissingen. Welke training, kennis en ervaring precies relevant zijn, hangt af van de situatie zoals de aard en omvang van de eventuele werkzaamheden en de (mogelijk) aanwezige belangen en relaties.

Professionele oordeelsvorming brengt ook mee dat accountants zich afvragen of ze wel tot passende en weloverwogen conclusies en beslissingen kunnen komen. Zij stellen zich bij deze afweging bijvoorbeeld de volgende vragen:
- Heb ik voldoende expertise en ervaring?
- Is het nodig dat ik anderen met relevante expertise en ervaring raadpleeg?

Vooringenomenheid
Accountants letten op eventuele vooringenomenheid. Dat kan hun professionele oordeelsvorming beïnvloeden. Vooringenomenheid kan namelijk iemands oordeel vertekenen en informatie ‘kleuren’. Daardoor wordt informatie mogelijk onvoldoende beoordeeld. Om dat risico te verkleinen, moeten accountants zich altijd afvragen hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dezelfde informatie waarschijnlijk uitlegt.

Voorbeelden van manieren van denken/handelen waarbij sprake is van vooringenomenheid zijn:
- Een eerder stukje informatie als anker gebruiken waar je latere informatie onvoldoende aan toetst.
- Zonder meer aannemen dat geautomatiseerde systemen betrouwbaar(der) zijn dan je eigen beoordeling.
- ‘Niet verder kijken dan je neus lang is'
- Meer waarde hechten aan informatie die een bestaande overtuiging bevestigt dan aan informatie die een bestaande overtuiging tegenspreekt of in twijfel trekt.
- Minder kritisch, zonder of met minder creativiteit en verantwoordelijkheidsgevoel iets beoordelen of tot een besluit komen door groepsdenken. Groepsdenken heeft ook als risico dat je geen alternatieven overweegt.
- Jezelf overschatten voor wat betreft het eigen vermogen om nauwkeurige risico-inschattingen en andere beoordelingen te maken en om zorgvuldig besluiten te nemen.

22 Of PKI verplicht is bij een aan assurance verwante opdracht, staat in de Standaard van de NV COS die voor die opdracht geldt.
23 Ervaring brengt vaardigheden mee.

- Vertrouwen op een patroon van ervaringen, gebeurtenissen of overtuigingen waarvan wordt aangenomen dat ze representatief zijn.
- Hoe je naar een bepaalde kwestie of persoon kijkt, laten beïnvloeden door wat je verwacht (selectieve perceptie).

Voorbeelden van maatregelen die het risico kunnen verkleinen dat eventuele vooringenomenheid de professionele oordeelsvorming beïnvloedt:
- Advies inwinnen bij deskundigen op een specifiek terrein (om eventuele vooringenomenheid op dat terrein weg te nemen)
- Een vakinhoudelijke discussie voeren met anderen over de feiten, onderkende bedreigingen en mogelijke maatregelen (vragen, doorvragen, de situatie nog eens vanuit andere perspectieven bekijken). Komen die anderen met punten waardoor je ook tot andere conclusies en beslissingen zou kunnen komen?
- Het volgen van trainingen waarin je leert en blijft oefenen om eventuele vooringenomenheid te herkennen.

Artikel 20, onderdeel c (objectieve, redelijke en geïnformeerde derde)
Accountants baseren zich op hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht. Dit zorgt ervoor dat accountants hun oordeel objectiveren. Dit draagt eraan bij dat accountants handelen in het algemeen belang. Eigenlijk gaat het hier om een toets. Deze norm maakt het namelijk noodzakelijk dat accountants bij alles wat ze met het oog op de naleving van de fundamentele beginselen onderzoeken, beoordelen, concluderen en doen, zich afvragen hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde hier waarschijnlijk tegen aankijkt zoals:
- Vindt een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk ook dat ik alle omstandigheden die van belang zijn in beeld heb?
- Legt een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde de beschikbare informatie waarschijnlijk op dezelfde manier uit als ik?
- Vindt een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk ook dat ik mij aan de fundamentele beginselen houd?

Een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde is een fictief persoon. Deze persoon hoeft geen accountant te zijn. Maar deze persoon beschikt wel over voldoende relevante kennis en ervaring om de conclusies en beslissingen van een accountant te kunnen beoordelen. Deze persoon is bekend met alle relevante feiten en omstandigheden die een accountant weet of behoort te weten. Met het begrip objectieve, redelijke en geïnformeerde derde is aangesloten op artikel 25a, derde lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties.

Toelichting bij artikel 21
Zie Paragraaf 5 Wat als sprake is van een (mogelijke) bedreiging van de fundamentele beginselen en Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA.

Toelichting bij artikel 22
Accountants die constateren dat ze in strijd handelen of hebben gehandeld met een of meer fundamentele beginselen, nemen zo spoedig mogelijk ‘toereikende’ maatregelen. Die maatregelen moeten ervoor zorgen dat zij zich weer aan de fundamentele beginselen houden (‘strijdigheid wegnemen’) en de gevolgen van de overtreding wegnemen. Wat een toereikende maatregel is, hangt af van de situatie: welke maatregelen zijn nodig, liggen binnen bereik en kunnen zo snel mogelijk worden genomen? Een maatregel kan bijvoorbeeld zijn dat een accountant de geconstateerde strijdigheid onder de aandacht brengt van degenen die erdoor zijn geraakt.

De vastleggingsverplichting uit artikel 21, lid 3, is van overeenkomstige toepassing als een of, indien nodig, meer maatregelen worden genomen als bedoeld in artikel 21, lid 1. Soms kan het verstandig zijn om ook in de niet-verplichte gevallen te documenteren.

Accountants leggen ten minste het volgende vast:
- Wat de overtreding was en welke gevolgen deze heeft;
- Welke maatregel(en) ze hebben genomen; en
- Waarom zij hebben geconcludeerd dat zij zich bij deze maatregelen weer aan de fundamentele beginselen houden.

Hoofdstuk 4 Intrekking van regelingen

Toelichting bij artikel 23
Artikel 23 is niet langer relevant. Dit artikel regelde dat de VGC werd ingetrokken. De VGC is de voorganger van de VGBA. Zie Paragraaf 19 Historie gedrags- en beroepsregels.

Hoofdstuk 5 Slotbepalingen

Toelichting bij artikel 24
Artikel 24 regelt dat het bestuur van de NBA nadere voorschriften mag vaststellen die de VGBA verder uitwerken. Zie Paragraaf 13 Nadere voorschriften. De delegatiebepaling biedt de mogelijkheid voor het bestuur om kwaliteitsmanagementstandaarden vast te stellen.

Toelichting bij artikel 25
Artikel 25 is op 1 januari 2020 komen te vervallen. Vanaf dat moment was het artikel niet langer relevant. Het bood een nieuwe grondslag voor nadere voorschriften die tot de inwerkingtreding van de VGBA op de VGC gebaseerd. Die nadere voorschriften zijn op 1 januari 2018 ingetrokken (door de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen).

Toelichting bij artikel 26
In artikel 26 staat de aanbevolen citeertitel van deze verordening. De afkorting ‘VGBA’ kan ook worden gebruikt.

Toelichting bij artikel 27
Artikel 27 regelt de inwerkingtreding van de VGBA.

Opmerking
Dit artikel wijzigt niet bij wijzigingen van de VGBA. Dit betekent niet dat wijzigingen in de VGBA met terugwerkende kracht gelden met ingang van 1 januari 2014. Vanaf wanneer wijzigingen dan wel gelden, staat in de verordeningen die wijzigingen doorvoeren (zie Paragraaf 10 Regelgevingtechnische informatie).

Nadere voorschriften

Nadere voorschriften kwaliteitsmanagement

Opschrift

Hoofdstuk 1 - Algemene bepalingen

Hoofdstuk 2 - Standaarden

Hoofdstuk 3 - Slotbepalingen

Opschrift

Het bestuur van de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA);

Gelet op artikel 12 van de Verordening accountantsorganisaties 2025 (VAO 2025);

Gelet op artikel 24 van de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA);

Overwegende dat de NBA op grond van de Wet op het accountantsberoep de goede beroeps-uitoefening van accountants dient te bevorderen.

Overwegende dat de goede beroepsuitoefening sterk kan worden bevorderd indien deze plaatsvindt in een organisatie of kantoor waarin een kwaliteitsmanagementsysteem is ingericht dat zorgdraagt voor het vaststellen van kwaliteitsdoelstellingen, het identificeren en inschatten van kwaliteitsrisico's, voor het opzetten en implementeren van beheersingsmaatregelen, en voor het monitoren, het waar noodzakelijk nemen van herstelmaatregelen, en het evalueren van de werking van het kwaliteitsmanagementsysteem, gericht op het verder bijsturen ervan.

Overwegende dat de NBA, als lid van de International Federation of Accountants (IFAC), 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 onderschrijft.

Overwegende dat de NBA, als lid van IFAC, verplicht is het werk van IFAC te ondersteunen door haar 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.

Gehoord de leden;

Stelt de volgende nadere voorschriften vast:

Hoofdstuk 1 - Algemene bepalingen

Artikel 1 - Definities

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

- *Accountantsafdeling*: organisatorische eenheid binnen een organisatie waar een accountant een assurance-opdracht of aan assurance verwante opdracht uitvoert in opdracht van deze organisatie.
- *Accountantsorganisatie*: accountantsorganisatie als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- *Assurance-opdracht of aan assurance verwante opdracht*: opdracht waarop de Standaarden 100 – 4699 van de NV COS of daaraan gelijkwaardige standaarden van toepassing zijn.
- *Kantoor*: zelfstandige accountant, organisatie of een organisatorische eenheid waar een accountant een assurance-opdracht of een aan assurance verwante opdracht uitvoert.
- *Eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement*: persoon die of het orgaan dat eindverantwoordelijkheid draagt voor het kwaliteitsmanagementsysteem.
- *Operationeel verantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement*: persoon met operationele verantwoordelijkheid voor specifieke aspecten van het kwaliteitsmanagementsysteem.

Artikel 2 - Toepassingsbereik

1 Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op accountantsorganisaties en op accountants die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een kantoor.
2 Deze nadere voorschriften zijn niet van toepassing op accountants die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantsafdeling waarin alleen opdrachten worden uitgevoerd voor intern gebruik en de kwaliteit door middel van een kwaliteitssysteem op het niveau van de accountantsafdeling wordt geborgd. (Zie T2)

Artikel 3 - Eisen aan een eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement

Een eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement zorgt ervoor dat het kantoor waarbij deze werkzaam is of waaraan deze is verbonden beschikt over een kwaliteitsmanagementsysteem dat is ingericht volgens deze nadere voorschriften. Dit kwaliteitsmanagementsysteem is zo ingericht dat alle assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten en alle opdrachten, die voor accountants zouden kwalificeren als assurance-opdracht of aan assurance verwante opdracht hieronder vallen. (Zie T3)

Artikel 4 - Eisen aan accountants

1 Ingeval een persoon eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement is, kan een accountant niet werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een kantoor wanneer de eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement geen accountant is.
2 Ingeval een orgaan eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement is, kan een accountant niet werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een kantoor indien de meerderheid van het orgaan bestaat uit niet-accountants. Indien het orgaan bestaat uit twee personen is ten hoogste een van hen geen accountant.
3 Een accountant kan niet werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een kantoor, indien deze accountant beschikt over informatie die erop wijst dat:
   a de eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement deze nadere voorschriften niet adequaat toepast;
   b de operationeel verantwoordelijken voor kwaliteitsmanagement voor de aspecten waarvoor zij verantwoordelijk zijn, deze nadere voorschriften niet adequaat toepassen; of
   c een in Nederland gevestigd onderdeel van het netwerk zonder toepassing van deze nadere voorschriften opdrachten uitvoert die voor een accountant zouden kwalificeren als controle-, beoordeling- of samenstellingsopdracht. (zie T4)

Hoofdstuk 2 - Standaarden

Artikel 5 - Aanwijzing standaarden voor Kwaliteitsmanagement

1 Als Kwaliteitsmanagementstandaarden bedoeld in artikel 12 van de Verordening accountantsorganisaties 2025 en artikel 24 van de Verordening op de gedrags- en beroepsregels worden de Standaard voor Kwaliteitsmanagement 1 (Staatscourant 2025, nr. 44926), Standaard voor Kwaliteitsmanagement 2 (Staatscourant 2025, nr. 44927) en Standaard voor Kwaliteitsmanagement 3N (Staatscourant 2025, nr. 44928) aangewezen.
2 Voor accountantsorganisaties wordt voor de toepassing van de Kwaliteitsmanagementstandaarden onder kantoor verstaan: accountantsorganisatie.
3 Voor een kantoor, anders dan een accountantsorganisatie, wordt voor de toepassing van de kwaliteitsmanagementstandaarden onder kantoor verstaan: eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement, met dien verstande dat de eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement ervoor zorgt dat de vereisten die op het kantoor rusten worden nageleefd, tenzij een vereiste niet relevant is vanwege de aard en omstandigheden van het kantoor of zijn opdrachten. (zie T5)

Hoofdstuk 3 - Slotbepalingen

Artikel 6 - Overgangsrecht

1 De Nadere voorschriften kwaliteitssystemen zoals deze luidden tot de inwerkingtreding van deze nadere voorschriften blijven tot 1 januari 2026 van toepassing op een stelsel van kwaliteitsbeheersing van een accountantsorganisatie met een vergunning die niet mede strekt tot het verrichten van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang, voor zover dat stelsel conform de tot en met 31 december 2024 geldende eisen is ingericht.

2 Onverminderd het eerste lid blijven de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen zoals deze luidden tot de inwerkingtreding van deze nadere voorschriften tot 1 januari 2027 van toepassing op een stelsel van kwaliteitsbeheersing van een kantoor dat niet kwalificeert als accountantsorganisatie, voor zover dat stelsel conform de tot en met 31 december 2024 geldende eisen is ingericht.

3 Artikel 8, tweede lid, is niet van toepassing wanneer en zolang de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen op grond van de vorige leden van toepassing zijn.

4 Besluiten genomen op grond van de nadere voorschriften kwaliteitssystemen die gelden op het tijdstip van inwerkingtreding van deze nadere voorschriften, worden geacht te zijn genomen op grond van deze nadere voorschriften, onder dezelfde voorschriften, beperkingen en voorwaarden.

5 De op het tijdstip van inwerkingtreding van deze nadere voorschriften aanhangige aanvragen zijn aanhangig in de staat, waarin zij zich op dat moment bevinden en worden vanaf het tijdstip van inwerkingtreding van deze nadere voorschriften overeenkomstig het bepaalde bij en krachtens deze nadere voorschriften behandeld.

6 De op het tijdstip van inwerkingtreding van deze nadere voorschriften aanhangige bezwaarschriften die betrekking hebben op het nemen van een besluit zijn aanhangig in de staat, waarin zij zich op dat moment bevinden en worden overeenkomstig de desbetreffende bepalingen van deze nadere voorschriften behandeld en beslist. (Zie T6)

Artikel 7 - Intrekking Nadere voorschriften kwaliteitssystemen

De Nadere voorschriften kwaliteitssystemen worden ingetrokken. (zie T7)

Artikel 8 - Wijziging Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden

1 In paragraaf 8 van Standaard 000N wordt aan de definitie van wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement achter Verordening Accountantsorganisaties (VAO) ingevoegd: “/ Verordening Accountantsorganisaties 2025 (VAO 2025)” en achter Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) wordt ingevoegd: “of Nadere voorschriften kwaliteitsmanagement (NVKM)”.

2 In Standaarden 2400, 3000A, 3000D, 3402, 3410, 3420, 3850N, 3900N, 3950N, 4400, 4410, 4415N, 4416N van de Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden wordt telkens:

a ‘Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’ vervangen door ‘Nadere voorschriften kwaliteitsmanagement’ met daarbij een voetnoot luidende: ‘accountants, die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantskantoor, dat artikel 6 lid 1 of lid 2 toepast, lezen hiervoor de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen’; en

b ‘NVKS’ vervangen door ‘NVKM’. (zie T8)

Artikel 9 - Inwerkingtreding

Deze nadere voorschriften treden in werking op 1 januari 2025. In het geval de Staatscourant waarin deze nadere voorschriften worden gepubliceerd verschijnt na 31 december 2024, treden deze nadere voorschriften in werking op de dag na publicatie in de Staatscourant en werken deze terug tot 1 januari 2025.

Artikel 10 - Citeertitel

Deze nadere voorschriften worden aangehaald als: Nadere voorschriften kwaliteitsmanagement, bij afkorting NVKM.

Betreft	Artikel	Besluit	Bekendmaking	Inwerkingtreding
Nieuwe regeling		14 januari 2025	Staatscourant 2025, 5048	21-02-2025
Wijziging	5	31 december 2025	Staatscourant 2025, 44925	01-01-2026

Toelichting bij de Nadere voorschriften kwaliteitsmanagement

Algemene toelichting

Artikelsgewijze toelichting

Algemene toelichting

De Nadere voorschriften kwaliteitsmanagement (NVKM) regelen de standaarden voor kwaliteitsmanagement die gelden voor kantoren. Op dit moment wordt voorzien dat het bestuur de Standaarden voor Kwaliteitsmanagement 1 en 3N ('SKM1' resp.'SKM3N') zal aanwijzen. In 2025 start NBA een project voor de implementatie van Standaard voor Kwaliteitsmanagement 2, gebaseerd op ISQM 2 over de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. De kwaliteitsmanagementstandaarden zijn rechtstreeks van toepassing op accountantsorganisaties (die beschikken over een vergunning voor het verrichten van wettelijke controles op grond van de Wet toezicht accountantsorganisaties). De kwaliteitsmanagementstandaarden zijn daarnaast ook direct van toepassing op accountants, die eindverantwoordelijk zijn voor kwaliteitsmanagement in een kantoor. Zij moeten ervoor zorgdragen, dat de vereisten uit de kwaliteitsmanagementstandaarden worden nageleefd. Daarom zijn de NVKM zowel gebaseerd op artikel 24 van de VGBA als op artikel 12 van de VAO 2025.

Het begrip 'kantoor' is breed gedefinieerd. Het omvat:
- zelfstandig werkende accountants die assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten uitvoeren;
- organisaties waar accountants assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten uitvoeren (dit kunnen accountantsorganisaties zoals bedoeld in de Wta zijn, maar ook kantoren zonder Wta-vergunning zijn); en
- organisatorische eenheden waar accountants assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten uitvoeren (bijvoorbeeld accountantsafdelingen).

Accountants die als ZZP'er werken voor een kantoor en namens of ten behoeve van dat kantoor assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten uitvoeren vallen onder het kwaliteitsmanagementsysteem van dat kantoor.
De 'eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement' kan zowel een persoon als een orgaan zijn. Welke persoon of welk orgaan wordt aangewezen, is afhankelijk van hoe het kantoor is ingericht. Op grond van de NVKM moet een accountant worden aangewezen als eindverantwoordelijke, of moeten accountants de meerderheid vormen van het orgaan dat als eindverantwoordelijke is aangewezen.

De NVKM zijn van toepassing op alle kantoren en accountants, voor zover assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten worden uitgevoerd. Niet iedere accountant binnen een kantoor is daardoor (eind)verantwoordelijk voor kwaliteitsmanagement, maar iedere accountant wordt wel geacht te acteren als deze weet dat NVKM niet adequaat wordt nageleefd of dat vanuit het kantoor of het netwerk controle-, beoordelings- of samenstellingsopdrachten worden uitgevoerd zonder toepassing van NVKM.

Onder de definitie van kantoor vallen ook accountantsorganisaties en accountantsafdelingen (zie Consultatiedocument Kwaliteitsmanagement eerste tranche). Hierbij is wel bepaald dat deze nadere voorschriften niet hoeven te worden toegepast indien:
- de accountantsafdeling alleen opdrachten uitvoert voor intern gebruik; en
- de kwaliteit middels een kwaliteitssysteem op het niveau van de accountantsafdeling wordt geborgd.

Hierbij is aansluiting gezocht bij de NV COS, die bepalen dat de Standaarden niet behoeven te worden toegepast indien de accountant ten behoeve van intern gebruik door de organisatie waarbij de accountant 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 het niveau van de accountantseenheid de kwaliteit wordt geborgd.

De eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement moet ervoor zorgen dat het kwaliteitsmanagement-systeem wordt ingericht volgens de nadere voorschriften en de daarin aangewezen standaarden voor kwaliteitsmanagement. Daarbij is bepaald dat dat kwaliteitssysteem niet alleen alle assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten moet omvatten, maar ook opdrachten die niet door accountants worden uitgevoerd maar voor accountants zouden kwalificeren als assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een assurance-rapport van een EDP-auditor. Hierbij geldt ook dat assurance-opdrachten en aan assurance-opdrachten eveneens breed worden bepaald. Het gaat dan om opdrachten die onder de NV COS worden uitgevoerd, maar ook om opdrachten die op grond van gelijkwaardige standaarden worden uitgevoerd. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan controles-opdrachten die voor een Amerikaanse beursnotering worden uitgevoerd onder PCAOB-Standards, of om assurance-rapporten die voor internationale doeleinden worden uitgebracht op basis van ISAE3000. In samenhang met SKM1 impliceert dit dat een kantoor een assurance of aan assurance verwachte opdracht alleen mag laten uitvoeren door opdrachtpartners en opdrachtteamleden die over passende competenties en capaciteiten beschikken om de opdrachten met de vereiste kwaliteit uit te voeren.

Een accountant, die een assurance-opdracht of een aan assurance verwante opdracht uitvoert, doet dat binnen een kantoor. De accountant kan dat alleen doen, indien de eindverantwoordelijke persoon een accountant is of indien de meerderheid van het eindverantwoordelijke orgaan bestaan uit accountants. Anders kan en mag de accountant niet (langer) werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan het kantoor.

Een accountant die een assurance-opdracht of een aan assurance verwante opdracht uitvoert, zal ook zelf daarvan de verklaring moeten ondertekenen. Dit vloeit voort uit de Standaarden.
Tenslotte kan en mag een accountant niet (langer) werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een kantoor indien hij beschikt over informatie waaruit blijkt dat:

a de eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement deze nadere voorschriften niet adequaat toepast;
b de operationeel verantwoordelijken voor kwaliteitsmanagement voor de aspecten waarvoor zij verantwoordelijk zijn, deze nadere voorschriften niet adequaat toepassen; of
c een in Nederland gevestigd onderdeel van het netwerk zonder toepassing van deze nadere voorschriften opdrachten uitvoert die voor een accountant zouden kwalificeren als controle-, beoordeling- of samenstellingsopdracht.

Kern daarvan is niet dat een individueel geval van niet-naleving van de NVKM een accountant ertoe brengt die organisatie te verlaten. Adequate toepassing betekent wel dat een kantoor een kwaliteitsmanagementsysteem heeft ingericht en passende maatregelen neemt als zij bekend raakt met een geval van niet-naleving, zowel gericht op het vaststellen van de omvang en scope van de niet-naleving, als op de oorzaken ervan. Op basis daarvan kan het kantoor dan maatregelen nemen om herhaling te voorkomen en om herstel te plegen. Als dat proces wordt goed wordt toegepast, is daarmee adequate toepassing gegeven aan de NVKM.

De Standaarden voor Kwaliteitsmanagement zijn na consultatie door het bestuur goedgekeurd en worden in de Staatscourant gepubliceerd.

Accountantsorganisaties zijn verplicht deze Standaarden voor Kwaliteitsmanagement toe te passen en om die reden is bepaald dat zij onder de term ‘kantoor’ in SKM1 en SKM3N het begrip ‘accountantsorganisatie’ moeten verstaan. Op die manier zijn de eisen voor kantoren uit SKM1 en SKM3N direct van toepassing op accountantsorganisaties en kunnen zij daarop worden aangesproken.

Voor andere kantoren heeft de eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement een zorgplicht dat het kantoor de vereisten naleeft. Hierbij is uitdrukkelijk bepaald dat vereisten die niet relevant zijn, vanwege de aard en omstandigheden van het kantoor of zijn opdrachten, buiten deze zorgplicht vallen. Deze kantoren

moeten onder de term ‘kantoor’ in SKM1 en SKM3N het begrip ‘eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement’ verstaan, met inachtneming van deze zorgplicht.

Artikelsgewijze toelichting

Toelichting bij artikel 1

Hierin zijn definities opgenomen van enkele begrippen die meermalen in de NVKM worden gebruikt. Het begrip eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement is nader toegelicht in het algemene deel van de toelichting. Het begrip operationeel verantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement sluit aan op Standaard voor Kwaliteitsmanagement 1, paragraaf 20. Hierin is geregeld dat operationele verantwoordelijkheid voor specifieke aspecten van het kwaliteitsmanagementsysteem, zoals bijvoorbeeld die inzake de onafhankelijkheid dient toe te wijzen.

Toelichting bij artikel 2

Dit bepaalt dat zowel accountantsorganisaties als accountants die werkzaam zij bij of verbonden zijn aan een kantoor onder het bereik van deze nadere voorschriften vallen.

In lid 2 is vervolgens bepaald dat deze nadere voorschriften niet van toepassing zijn op accountants die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantsafdeling waarin alleen opdrachten worden uitgevoerd voor intern gebruik en de kwaliteit door middel van een kwaliteitsmanagementsysteem op het niveau van de accountantsafdeling wordt geborgd. Voor deze accountants geldt dat zo lang op hun accountantsafdeling:

- alleen opdrachten voor intern gebruik worden uitgevoerd; en
- er een kwaliteitsmanagementsysteem op het niveau van de accountantsafdeling is dat de kwaliteit borgt

zij niet aan de artikelen 3-10 van deze Nadere voorschriften, en dus ook niet aan de op grond van deze Nadere voorschriften vast te stellen Standaarden voor kwaliteitsmanagement hoeven te voldoen.

Deze Nadere voorschriften stellen, evenals de bepaling in de NV COS artikel 3 onder e. die een soortgelijke vrijstelling met betrekking tot de toepassing van de Standaarden in de NV COS regelt, geen specifieke eisen aan het kwaliteitsmanagementsysteem van een dergelijke accountantsafdeling.

Toelichting bij artikel 3

Dit artikel regelt de verantwoordelijkheid van de eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement om voor het kantoor een kwaliteitssysteem in te richten, dat voldoet aan de NVKM (en de daarop gebaseerde standaarden). Dit systeem moet zo zijn ingericht dat alle assurance-opdrachten en alle aan assurance verwante opdrachten er onder vallen. Ook opdrachten die door anderen dan accountants worden gedaan vallen hieronder, indien die opdracht, als zij door een accountant zou zijn uitgevoerd, als een assurance of aan assurance verwante opdrachten zou kwalificeren. Hierbij kan worden gedacht aan een Register EDP-auditor die een ISAE3402 rapport uitbrengt.

Toelichting bij artikel 4

De eerste twee leden van artikel 4 bepalen dat een accountant alleen werkzaam mag zijn bij of verbonden mag zijn aan een kantoor waar de eindverantwoordelijkheid voor kwaliteitsmanagement in voldoende mate wordt gedragen door accountants. Omdat de eindverantwoordelijkheid voor kwaliteitsmanagement in de NVKM en in SKM1 zowel kan worden gedragen door een natuurlijk persoon als door een orgaan (bijv. het bestuur), wordt dit in twee artikelleden uitgewerkt.

Als het kantoor een persoon als de eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement aanwijst, dan moet die persoon een accountant zijn. Dit is geregeld in het eerste lid.

Als het kantoor een orgaan aanwijst, bijvoorbeeld het bestuur, als eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement dan regelt lid twee dat dat orgaan in meerderheid dient te bestaan uit accountants. Tevens is bepaald dat indien het orgaan uit twee personen bestaat, tenminste een van beiden accountant dient te zijn.

Als een kantoor hier niet aan voldoet, mag geen enkele accountants werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan dit kantoor.

Daarnaast bepaalt dit artikel dat een accountant in bepaalde gevallen niet werkzaam kan zijn bij of verbonden zijn aan een kantoor. Het gaat dan om gevallen waarin de accountant beschikt over informatie die erop wijst dat:

a de eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement deze Nadere voorschriften niet adequaat toepast;
b de operationeel verantwoordelijken voor kwaliteitsmanagement voor de aspecten waarvoor zij verantwoordelijk zijn, deze Nadere voorschriften niet adequaat toepassen; of
c een in Nederland gevestigd onderdeel van het netwerk zonder toepassing van deze Nadere voorschriften opdrachten uitvoert die voor een accountant zouden kwalificeren als controle-, beoordeling- of samenstellingsopdracht.

Deze bepaling legt geen actieve onderzoeksplicht op aan de accountant, maar verplicht wel tot het opvolgen van signalen van misstanden. Als een accountant zo’n signaal heeft moet de accountant daarop acteren, zodat de verantwoordelijken deze nadere voorschriften wel adequaat toepassen.

Toelichting bij artikel 5

Dit artikel regelt de aanwijzing en publicatie door het bestuur van de NBA van de Standaarden voor Kwaliteitsmanagement die door de accountantsorganisatie dan wel door de eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement moeten worden gevolgd. In Staatscourant 2025 nr. 5145 zijn SKM1 en SKM3N gepubliceerd.

In leden twee en drie worden deze Standaarden nader gekoppeld aan de normadressaat. Dat wil zeggen dat in lid twee wordt geregeld dat accountantsorganisaties, op grond van de VAO 2025, rechtstreeks gehouden zijn deze Standaarden toe te passen, terwijl lid drie bepaalt dat de eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement ervoor moet zorgen dat het kantoor de standaarden voor kwaliteitsmanagement naleeft.

Toelichting bij artikel 6

In dit artikel is het overgangsrecht geregeld. Het eerste lid bepaalt dat een reguliere vergunninghouder voor haar niet-wettelijke controlepraktijk de NVKS mag blijven toepassen tot 1 januari 2026. In het tweede lid is bepaald dat een accountantskantoor zonder vergunning de NVKS tot 1 januari 2027 mag blijven toepassen.

Zodra een kantoor onder de NVKM valt, zal dat kantoor het kwaliteitsmanagementsysteem volgens SKM1 en SKM3N moeten inrichten. De eerste evaluatie zoals bedoeld in paragraaf 53 van SKM1 zal na afloop van het boekjaar van het kantoor moeten plaatsvinden.

Lid 3 regelt dat de wijzingen van de Standaarden, zoals bepaald in artikel 8 lid 2, niet van toepassing zijn bij de uitvoering van de opdrachten, wanneer en zolang het kantoor op grond van de leden 1 of 2 nog NVKS toepast.

De leden vier tot en met zes bepalen dat op grond van de NVKS genomen besluiten geldig blijven, en dat aanvragen daartoe en bezwaren daartegen op grond van de NVKM en daarop gebaseerde standaarden worden genomen resp. afgehandeld.

Toelichting bij artikel 7
Hier is de intrekking van de NVKS geregeld. De NVKS blijven echter voor specifieke groepen van kantoren wel hun geldigheid behouden, zie daarvoor het overgangsrecht van artikel 6.

Toelichting bij artikel 8
In het eerste lid wordt geregeld dat het begrip ‘Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement’ in Standaard 000N wordt uitgebreid met de VAO 2025 en de NVKM.
In het tweede lid wordt bepaald dat de verwijzingen naar de NVKS worden vervangen door verwijzingen naar de NVKM. Hierbij wordt opgemerkt dat hierdoor mogelijk artikelnummers niet meer juist zullen zijn. De NBA zal op een later moment detailwijzigingen van de diverse standaarden consulteren, zodat ook verwijzingen juist zijn.

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

Bijlage: Besluit verzekerde bedragen NVKS

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 paragraaf 8 van 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*: accountantsverklaring als bedoeld in paragraaf 8 van Standaard 000N van de NV COS;
- *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 paragraaf 12, onderdeel a, van 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 12, onderdeel g, van Standaard 220 van de NV COS;
- *netwerkonderdeel*: netwerkonderdeel als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel f, 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*: partner, andere persoon binnen de accountantseenheid, toereikende gekwalificeerde externe persoon of 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 verklaring of rapport zijn getrokken, objectief te evalueren;
- *opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling*: opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel b, van Standaard 220 van de NV COS;
- *opdrachtteam*: opdrachtteam als bedoeld in paragraaf 12, 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 opdrachtuitvoering 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 accountantseenheid 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 opdrachtuitvoering 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 kwaliteitssysteem 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, eindeverantwoordelijke 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 toezegt 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 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 uit te voeren 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 omstreden 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 opdrachtdossier;
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 opdrachtdossier 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 opdrachtdossier 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 dekkingsgebied;
   f de inloop- en uitlooprisico's 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 beoordeelt 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 opdrachtdossiers nadat deze zijn afgesloten.
2 Op het moment dat een accountantseenheid ophoudt te bestaan, zorgt de kwaliteitsmanager ervoor dat:
a opdrachtdossiers in overeenstemming met het eerste lid, aanhef en onderdeel e, worden bewaard;
b de vertrouwelijkheid van gegevens in opdrachtdossiers is geborgd;
c opdrachtdossiers 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 accountantseenheid 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. (Zie T27a)

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.

Betreft	Artikel	Besluit	Bekendmaking	Inwerkingtreding
Wijziging	1 definities	9-1-2024	Stcrt. 2024 nr. 1438 18 januari 2024	19-01-2024
Wijziging	1 definities	8-11-2022	Stcrt. 2022 nr. 32936 7 december 2022	8-12-2022
Wijziging	1; 7; 8; 8a (nieuw); 8b (nieuw); 8c (nieuw)	23-10-2020	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	Stcrt. 2018 nr. 64603 15 november 2018	16-11-2018
Nieuwe regeling		8-11-2016	Stcrt. 2016, nr. 67634 13 december 2016	1-1-2017

Bijlage: Besluit verzekerde bedragen NVKS

Bestuursbesluit van 14 november 2017 inzake het vaststellen van de minimale hoogte van de verzekerde bedragen en het maximale eigen risico van de beroepsaansprakelijkheidsverzekering (Besluit NVKS)

Opschrift
Het bestuur van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants;
Gelet op artikel 5, derde lid, van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen;
Stelt het volgende besluit vast:

Artikel 1
Het verzekerd bedrag per aanspraak, bedoeld in artikel 15, tweede lid onder b, van de NVKS bedraagt:
a bij een jaaromzet van € 500.000 tenminste € 300.000;
b bij een jaaromzet van € 500.000 tot € 1.000.000 tenminste € 500.000;
c bij een jaaromzet van € 1.000.000 tot € 2.500.000 tenminste € 1.250.000;
d bij een jaaromzet van € 2.500.000 of meer tenminste € 3.000.000.

Artikel 2
Het eigen risico, bedoeld in artikel 15, tweede lid onder d, van de NVKS bedraagt bij een jaaromzet tot € 2.500.000 maximaal € 25.000. Bij een jaaromzet van meer dan € 2.500.000 bepaalt het accountantskantoor zelf de hoogte van het eigen risico.

Artikel 3
Dit besluit treedt in werking op 1 januari 2018.

Artikel 4
Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit verzekerde bedragen NVKS.

De voorzitter van het bestuur,

P.J.A.M. Jongstra RA

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 is een geactualiseerde versie van de Toelichting bij de NVKS van 6 november 2018 (laatste wijziging NVKS). Deze toelichting is gebaseerd op de versie die de NBA heeft gepubliceerd bij de inwerkingtreding van de NVKS op 1 januari 2019.

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 kwaliteitssysteem 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[1]). 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

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).

opdracht en niet van de rol van de accountant die de opdracht uitvoert (openbaar, intern of overheidsaccountant). 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)[3] en, voor wat betreft wettelijke controles bij een organisatie van openbaar belang, ook in de Europese verordening (EU-verordening).

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 (EU-verordening van 17 juni 2016 uitgezonderd). 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**
Accountantsorganisatie	EU-verordening / Wta/ Bta/ VAO	EU-verordening / Wta / Bta / VAO
Accountantskantoor	Tijdelijke NVKS NVAK-ass. (RA of AA) NVAK-aav (RA of AA)	NVKS
Accountantsafdeling	Tijdelijke NVKS vaak wordt RKB-1 vrijwillig toegepast	

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

Sommige accountantspraktijken (overkoepelend begrip voor accountantsorganisatie[4] 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 bezien 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).

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).

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 accountant[5]
Een eindverantwoordelijke accountant mag alleen NVKS-opdrachten uitvoeren, als binnen de accountantseenheid 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 beveiliger, 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.

5 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.

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 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.

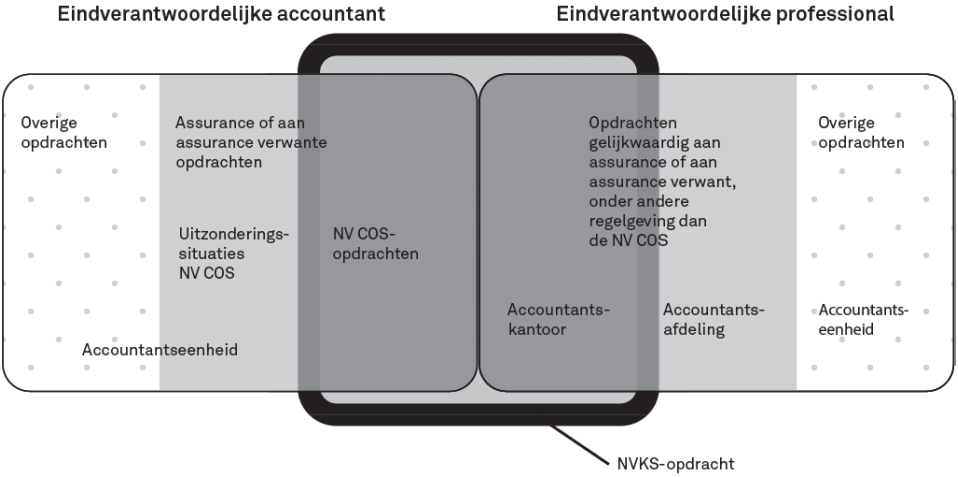
De regels die de NVKS stellen aan de samenwerking met eindverantwoordelijke professionals brengen mee dat het niet mogelijk is dat een ingehuurde ingenieur een CO^{2-}assurance-rapport aftekent of een belastingadviseur tax-assurance verricht, als die professionals niet over aanvullende kwalificaties 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.



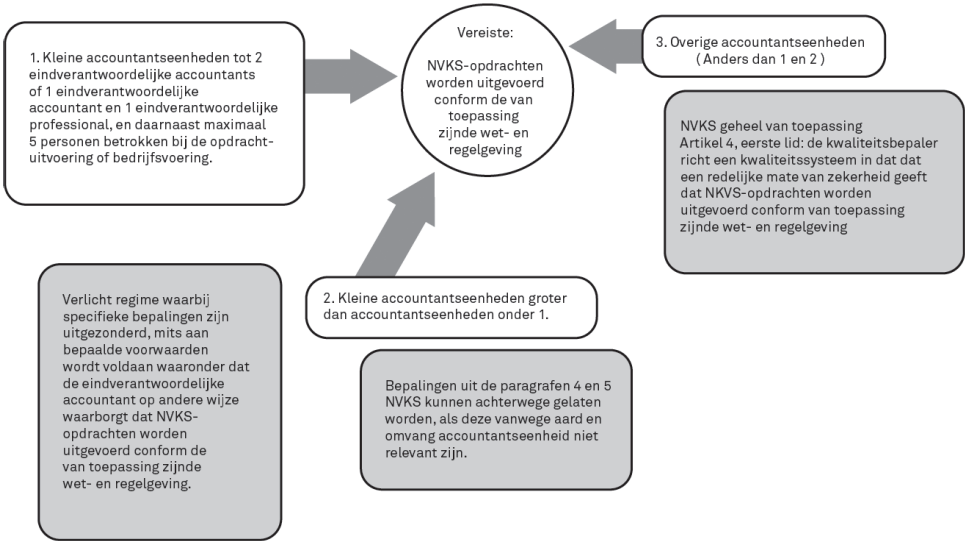
Paragraaf 2.4 Uitzonderingssituaties NV COS
Opdrachten die worden uitgevoerd door accountants maar van toepassing van de NV COS zijn uitgesloten, vallen niet onder de definitie van NVKS-opdracht.

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.

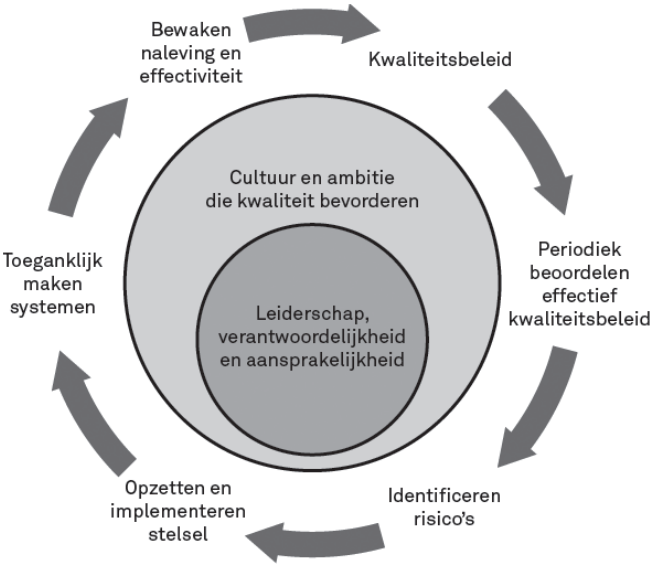


Hoofdstuk 3 Opbouw kwaliteitssystemen

Het kwaliteitssysteem binnen een accountants*kantoor* 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.'

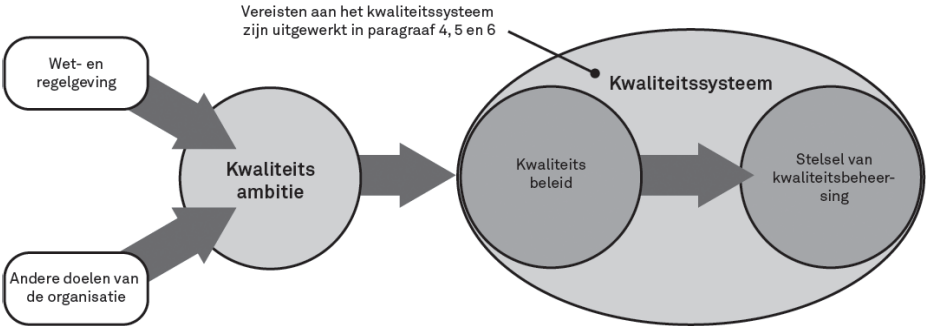
Onder het voldoen aan kwaliteitsnormen wordt in de zin van de NVKS onder andere verstaan het voldoen aan:
- wet- en regelgeving, waaronder de doelstellingen van de opdracht zoals gedefinieerd in de NV COS; en
- de verwachtingen van de opdrachtgever, het maatschappelijk verkeer of gebruikers van accountantsverklaringen.

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 assuranceopdrachten, 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 accountantseenheid 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 nieuw[6] maar zijn verantwoordelijkheid was dat niet. In de tot die tijd geldende NVAK-ass. stond in artikel 2 bijvoorbeeld:
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:

6 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.

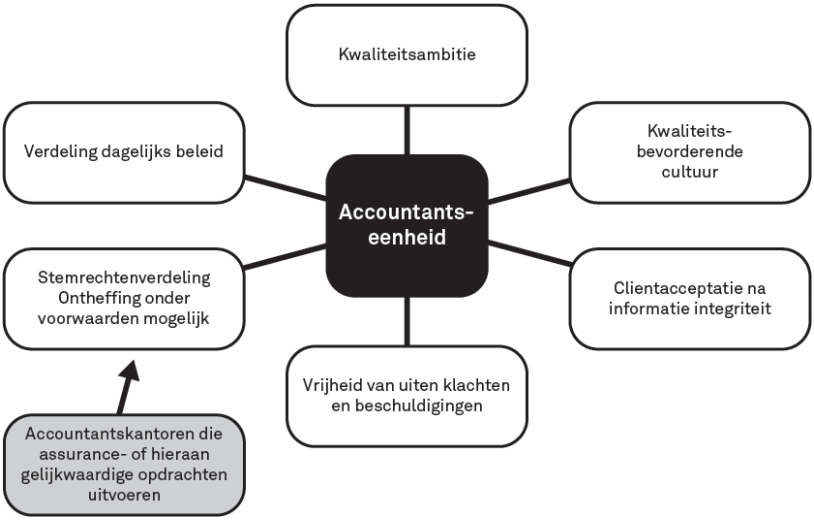
1 *“het dagelijks beleid van een accountantskantoor bepaalt; en*
2 *ervoor zorgt dat het accountantskantoor:*
   a een beleid voert dat niet strijdig is met het bepaalde in deze verordening;
   b voldoet aan de hierna bedoelde nadere voorschriften.”

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 oob[7] -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:



7 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;[8]
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 stemrechtenverdeling 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

8 Een auditkantoor als bedoeld in artikel 1, onderdeel c, van de Wta is een onderneming of instelling die door de toezichthoudend 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).

(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 heeft[9]; 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
- geen accountant als aandeelhouder heeft;[10] 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.[11]	- ten aanzien van meerderheid stemrechten; - ten aanzien van bepaling dagelijks beleid.	- ja - nee
- alleen aan assurance verwante opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten uitvoert.[12]	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

9 Verkort en vereenvoudigd weergegeven. Voor de precieze eisen: zie artikel 5, vierde lid, onderdeel a, van de NVKS.
10 Zie voetnoot 16.
11 Zie voetnoot 16.
12 En eventuele overige opdrachten anders dan assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten.

- 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 accountantskantoren en andere organisaties in het netwerk, bijvoorbeeld administratiekantoren (artikel 8, tweede lid, onderdeel b). Er is aansluiting gezocht bij het begrip 'netwerk'. Dit is een in de regelgeving op conceptueel niveau gedefinieerd begrip.[13] 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 is[14] 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 accountants*kantoren* kan opleggen.

Hoofdstuk 4 Inhoud kwaliteitssysteem

Het kwaliteitssysteem binnen een accountants*kantoor* 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.

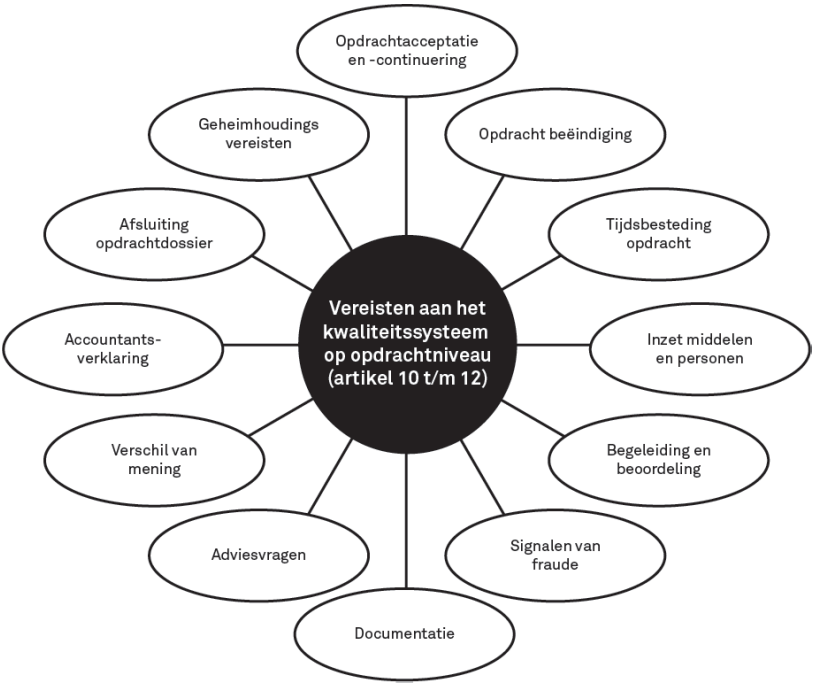
Paragraaf 4.1 Algemeen
Het kwaliteitssysteem omvat een kwaliteitsbeleid en een stelsel van kwaliteitsbeheersing. In de NVKS zijn onderwerpen opgenomen die geregeld moeten worden in het kwaliteitsbeleid en die beheerst moeten worden door middel van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. De onderwerpen 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.

---

13 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."

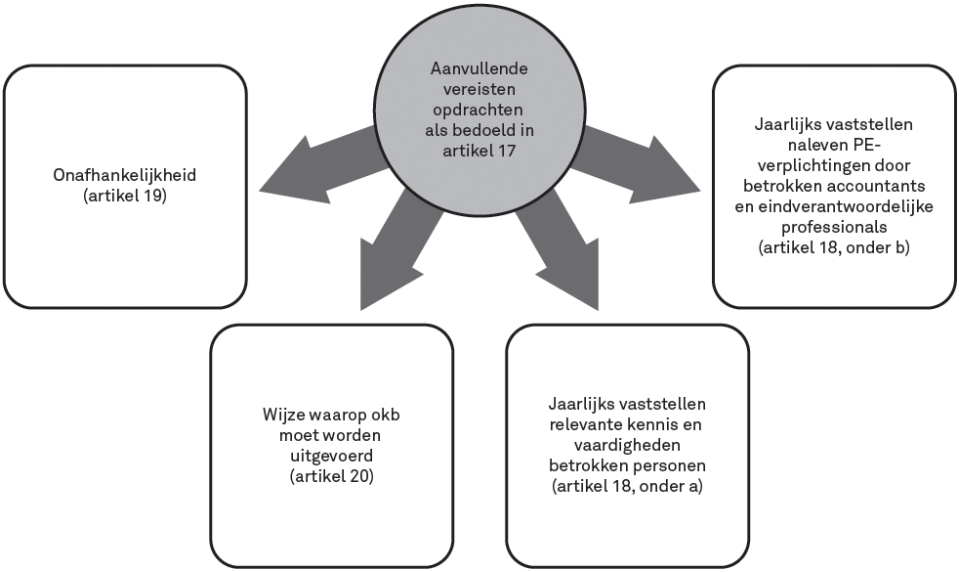
14 Is een accountant betrokken bij de uitvoering van bijvoorbeeld een samenstelopdracht voor een externe opdrachtgever? Dan is de organisatie van waaruit hij die opdracht uitvoert een accountantskantoor in de zin van de NVKS.



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 ontlenen aan een assurance-opdracht groter dan bij een andere opdracht. De aanvullende eisen hebben betrekking op onafhankelijkheid, personeelsbeleid en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.



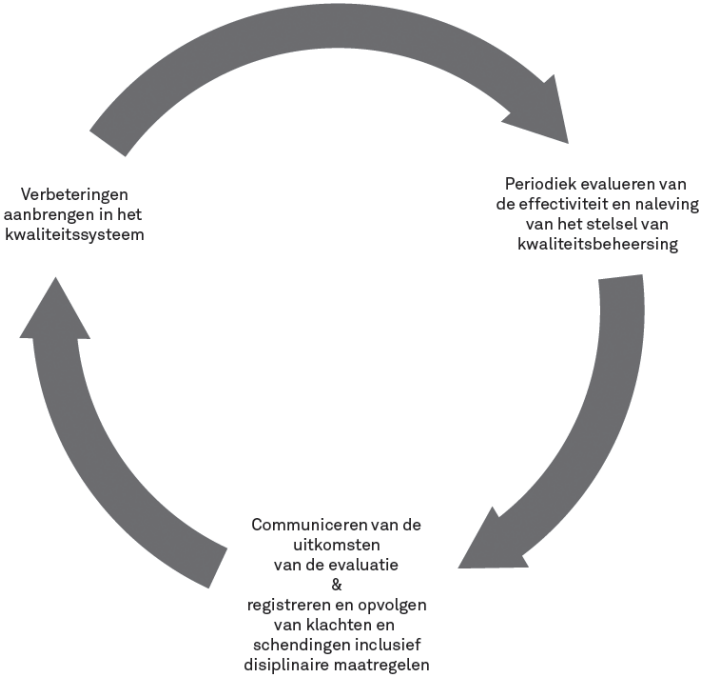
Ten aanzien van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van assurance-opdrachten en hieraan gelijkwaardige opdrachten zijn minimumeisen 'aan de wijze van uitvoering' gesteld. Deze eisen komen bovenop de bepaling dat een accountantseenheid moet regelen op welke opdrachten een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet worden uitgevoerd (Zie Par. 4.1). De NVKS verplichten tot een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling bij 'alle' controleopdrachten van financiële overzichten[15] 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 accountants*kantoor* 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.

15 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 accountants*kantoor* 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 ViO[16] 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.

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

16 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.

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 ViO[17].

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

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar
De definitie van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar is in de NVKS uitgebreider dan de definitie in de herziene Standaard 220 van de NV COS. In de definitie in de NVKS worden namelijk voorwaarden gesteld aan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (OKB-er), zoals 'voldoende en geschikte ervaring en autori-

17 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.

teit'. In de definitie in de herziene Standaard 220 komen deze voorwaarden te vervallen. In plaats daarvan worden in de International Standard on Quality Management 2 (ISQM-2) eisen gesteld aan de OKB-er. In Nederland is echter de *International Standard on Quality Management* 2 nog niet geïmplementeerd. Daarom is de definitie uit de voorgaande versie van Standaard 220 in afwachting van de implementatie van ISQM in Nederland gehanteerd in de NVKS. Overigens bestaan voor de wettelijke controle voorwaarden voor een OKB-er in art. 18, lid 2 Bta en art. 8 EU-Verordening.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling
De definitie van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling verwijst naar de definitie zoals opgenomen in Standaard 220. Voor de toelichting op de definitie wordt naar Standaard 220 verwezen.

Opdrachtteam
De definitie van opdrachtteam verwijst naar de definitie zoals opgenomen in Standaard 220. Voor de toelichting op de definitie wordt naar Standaard 220 verwezen.

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 onafhankelijkheidskwesties 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.[18] 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 'ontheffingsvoorschriften'). 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 Verorde-

18 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.

ning 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.

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 opdrachtteam (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 opdrachtuitvoering 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 opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering betrokken blijven. Als een dergelijke overtreding blijft voorkomen ondanks de signalen van de accountant, dan kan hij *niet* langer bij de opdrachtuitvoering (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 opdrachtdossier. 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 afwikkelen 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 beroepsuitoefening 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 opdrachtuitvoering 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.[19] (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.

19 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 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.

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 bezien. 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 accountants*eenheid* 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 betrekt 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 financiele 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

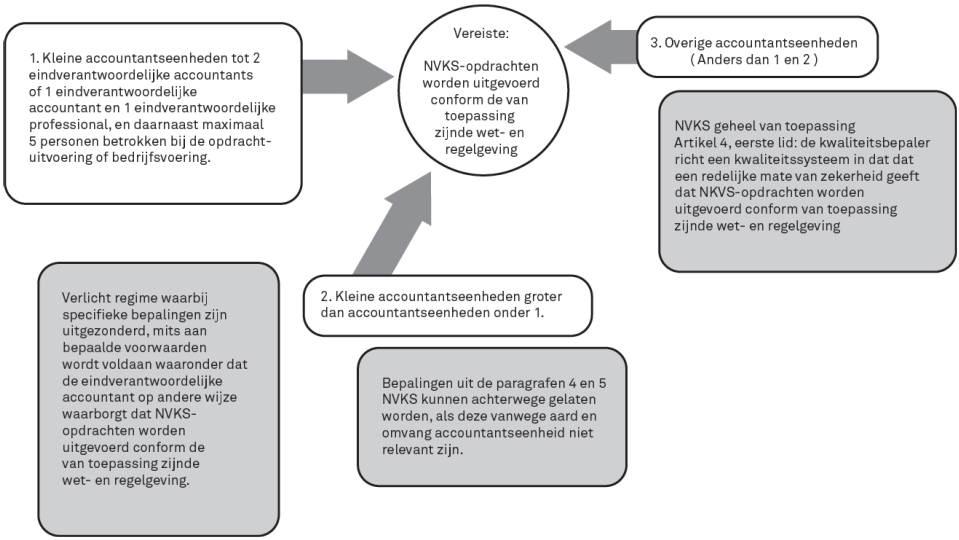
Toelichting bij artikel 27

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) opdrachtdossier 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, behoeft 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 kwaliteitsbepaler[20].

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).

20 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 ontweken.
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 benoemt.

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 2026

Opschrift

Nadere voorschriften van 4 november 2025 houdende regels voor de permanente educatie van accountants (Nadere voorschriften permanente educatie 2026)
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;
- *leerdoel(en):* beschrijving van de beoogde leeruitkomst;
- *leeruitkomst(en):* 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;
- *ontwikkelthema(‘s):* thema's die onderwerpen of ontwikkelingen met verwachte impact op het beroep belichten;
- *PE:* permanente educatie;
- *PE-activiteit(en):* activiteit in het kader van permanente educatie;
- *PE-portfolio:* persoonlijk ontwikkeldocument dat voldoet aan de vereisten in deze voorschriften;
- *werkveld(en)*: werkvelden als bedoeld in artikel 3 van de Verordening op de beroepsprofielen 2025;
- *wet*: Wet op het accountantsberoep.

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 3
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 T3)

Artikel 4
1 De accountant legt per kalenderjaar in een PE-portfolio vast op welke wijze de accountant de eigen vakbekwaamheid in het desbetreffende kalenderjaar bijhoudt.
2 In het PE-portfolio legt de accountant in elk geval het volgende vast:
   a de naam van de accountant;
   b de functie die de accountant uitoefent;
   c de (toekomstige) werkzaamheden die leiden tot een leerdoel;

d de leerdoelen per werkzaamheid;
e een overweging over de ontwikkelthema's, bedoeld in artikel 5;
f de PE-activiteiten die de accountant in het kalenderjaar heeft verricht;
g documenten die aannemelijk maken dat de accountant de opgenomen PE-activiteiten heeft verricht; en
h de behaalde leeruitkomsten.

3 Bij de vastlegging van de behaalde leeruitkomsten legt de accountant een reflectie 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 T4)

Artikel 5

1 Het bestuur kan voor een periode van drie jaar ontwikkelthema’s per werkveld vaststellen.
2 De accountant overweegt per kalenderjaar of een door het bestuur vastgesteld ontwikkelthema wordt opgenomen als leerdoel in het PE-portfolio. Indien een ontwikkelthema niet wordt opgenomen, licht de accountant deze keuze toe. (Zie T5)

Artikel 6

1 De accountant bewaart het PE-portfolio 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 8, eerste lid.
3 De accountant verklaart op een door het bestuur voorgeschreven wijze uiterlijk op 31 januari van een kalenderjaar of de accountant voldaan heeft aan de verplichtingen, bedoeld in artikel 4, in het voorafgaande kalenderjaar. Daarbij verklaart de accountant eveneens in welk(e) werkveld(en) de accountant in het voorafgaande kalenderjaar werkzaam was. (Zie T6)

Artikel 7

1 De accountant waarop artikel 74a van de wet van toepassing is en die een assuranceverklaring afgeeft van de uitslag van een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering, legt voor afgifte van de assuranceverklaring van duurzaamheidsrapportering een verklaring af waaruit blijkt dat de accountant heeft voldaan aan de verplichtingen die op grond van artikel 9, eerste lid zijn opgelegd aan accountants die assurance-onderzoeken over duurzaamheidsrapporteringen verrichten.
2 Een verklaring als bedoeld in het eerste lid wordt eenmalig afgelegd op een door het bestuur voorgeschreven wijze. (Zie T7)

Artikel 8

1 Het bestuur kan beoordelen of het PE-portfolio van een accountant:
a aantoont dat de accountant zich in voldoende mate heeft ingezet voor 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 voldoet niet. (Zie T8)

Artikel 9

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 T9)

Artikel 10

1 Het bestuur kan vrijstelling verlenen van het bepaalde in artikel 4, 5, 6 en 9. 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 4, 5, 6 en 9 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 die accountant verleende ontheffing. (Zie T10)

Artikel 11

Voor de beoordeling van de PE-verplichtingen over 2025 blijven de Nadere voorschriften permanente educatie 2019, zoals deze luidden op de dag voor de inwerkingtreding van deze nadere voorschriften, van toepassing. (Zie T11)

Artikel 12

1 De Nadere voorschriften permanente educatie 2019 worden ingetrokken.
2 Het besluit van 1 oktober 2024 tot wijziging van de Nadere voorschriften permanente educatie 2019 wordt ingetrokken. (Zie T12)

Artikel 13

1 Deze nadere voorschriften treden in werking met ingang van 1 januari 2026, met uitzondering van artikel 7 van deze nadere voorschriften dat in werking treedt op het moment waarop de artikelen II, III en IV van de Wet implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering in werking treden.
2 Deze nadere voorschriften worden aangehaald als: Nadere voorschriften permanente educatie 2026. (Zie T13)

Betreft	Artikel	Besluit	Bekendmaking	Inwerkingtreding
Nieuwe regeling	nvt	4-11-2025	Strcrt 2025, nr 39054, 18 november 2025	1-1-2026

Toelichting Nadere voorschriften permanente educatie 2026

Algemeen

Artikelsgewijs

Algemeen

1. Achtergrond van deze nadere voorschriften
In 2024 heeft de NBA een brede evaluatie van de PE-systematiek uitgevoerd. De voornaamste conclusie van die evaluatie is dat de bestaande systematiek basis biedt voor doorontwikkeling. De uitkomsten van de evaluatie hebben geleid tot aanbevelingen, een visie op leren en permanente educatie, een risicoanalyse van de kwaliteitsborgingssystematiek en een leer- en ontwikkelbeleid.

De visie op permanente educatie brengt tot uiting dat de accountant opereert in een dynamisch vakgebied waarin wet- en regelgeving, technologie en maatschappelijke verwachtingen voortdurend in beweging zijn. Het vergaren van kennis als basis blijft van belang, echter kennis is aan verandering onderhevig. Hierdoor ligt de focus op ontwikkeling en het vermogen daartoe, zodat de accountant beschikt over de vaardigheden om zich voortdurend aan te passen, zichzelf te blijven ontwikkelen en weloverwogen keuzes te maken in de richting van de eigen professionele groei. Permanente educatie is dus cruciaal en niet vrijblijvend. Het draagt bij aan de deskundigheid, integriteit en het vertrouwen dat cliënten, toezichthouders en de samenleving in de accountant stelt.

De visie op permanente educatie heeft drie pijlers: accountancy is een lerend beroep, leren is maatwerk en leren is zelfgestuurd. De accountant voert zelf de regie over de eigen vakbekwaamheid, bepaalt zelf de gewenste ontwikkeling, de daarbij passende leerwijze en beoordeelt zelf of de uitkomst van die ontwikkeling toereikend is.

In deze nadere voorschriften geeft de NBA uitvoering aan deze pijlers, met als doel de vakbekwaamheid, kwaliteit en samenhang van de professionele ontwikkeling van accountants te waarborgen.

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 die 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 de eigen vakbekwaamheid op het vereiste niveau houdt. Dat gebeurt op een vrijwel identieke manier als in de voorgaande nadere voorschriften.

Het algemeen belang is ermee gediend dat een accountant over voldoende vakbekwaamheid beschikt om zijn professionele dienst uit te kunnen voeren. Ook is het van belang dat de NBA kan verifiëren dat een accountant diens PE-verplichtingen naleeft en over informatie kan beschikken om - als dat is aangewezen - een dossier in de vorm van een klacht aan de tuchtrechter voor te kunnen leggen. Tegen die achtergrond

menen wij dat de verplichtingen die met deze nadere voorschriften aan accountants worden opgelegd, niet een te zware last vormen gelet op het doel dat met deze nadere voorschriften wordt beoogd. Deze nadere voorschriften leveren daarom geen strijd op met de proportionaliteitseis zoals die is neergelegd in artikel 19, lid 4 van de Wet op het accountantsberoep.

3. Toezicht op de naleving van deze nadere voorschriften
De bevoegdheid van een bestuursorgaan om een sanctie op te leggen, moet zijn neergelegd in een wet in formele zin. Zo'n bevoegdheid heeft de NBA niet en daarom kan de NBA zelf geen consequenties verbinden aan het niet-naleven van deze nadere voorschriften. Wel kan de NBA in een voorkomend geval daarover een klacht voorleggen aan de tuchtrechter.

Overeenkomstig met de uitvoering van de Nadere voorschriften permanente educatie 2019 zoals deze golden tot en met 31 december 2025, zal met deze nadere voorschriften niet zonder meer de weg naar de tuchtrechter worden bewandeld als het PE-portfolio dat een accountant heeft opgesteld om aan te tonen dat die zich inzet voor de eigen professionele ontwikkeling, niet in voldoende mate aan de gestelde eisen voldoet. Daarvoor biedt de NBA de betrokken accountant eerst de gelegenheid om een nieuw PE-portfolio in te dienen dat wel in overeenstemming is met de te stellen eisen.

Artikelsgewijs

Toelichting bij artikel 1
Dit artikel bevat de begripsbepalingen.

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 3
Dit artikel bepaalt dat 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 zou moeten opstellen terwijl de toegevoegde waarde daarvan nog verwaarloosbaar klein zou zijn.

Toelichting bij artikel 4
Eerste lid
In het eerste lid van dit artikel wordt bepaald dat een accountant in een PE-portfolio vastlegt hoe diegene de eigen vakbekwaamheid bijhoudt.

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.

Tweede lid
In het tweede lid wordt bepaald welke informatie ten minste moet blijken uit het PE-portfolio. De accountant legt in het PE-portfolio uitsluitend de 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. Indien de accountant voornemens is in de nabije toekomst andere werkzaamheden te gaan verrichten die leiden tot een leerdoel, licht de accountant deze werkzaamheden toe. Deze vastlegging vormt het uitgangspunt voor de te formuleren leerdoelen.

Vervolgens legt de accountant de leerdoelen vast. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt naar vaktechnische kennis, vaardigheden en houding. 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 diegene wil bereiken: het specificeert duidelijk en concreet wat de accountant zich eigen wil maken op het gebied van kennis, vaardigheden en houding.

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

De accountant legt een overweging vast over de ontwikkelthema's als bedoeld in artikel 5. Zie ook de toelichting op dat artikel.

De accountant legt vast welke PE-activiteiten in het kalenderjaar zijn verricht. Van de accountant wordt een vastlegging verwacht van documenten die aannemelijk maken dat de accountant de opgenomen PE-activiteiten heeft verricht.

Tot slot wordt van de accountant een vastlegging van de behaalde leeruitkomsten verwacht. Zie ook de toelichting op het derde lid.

Derde lid
De verplichting om de behaalde leeruitkomsten vast te leggen in het PE-portfolio (tweede lid) is met dit lid nader ingevuld. Uit de vastlegging moet een reflectie 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 een reflectie vast te leggen op 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.

Ten behoeve van de reflectie wordt een beproefde methode zoals STARR of Korthagen aanbevolen. Deze methodes helpen bij het inzichtelijk krijgen van verworven competenties en de wijze waarop deze gehanteerd worden in beroepssituaties. Dit is nader uitgewerkt in de Handleiding Opstellen PE-portfolio.

Toelichting bij artikel 5
Uit de evaluatie van de PE-systematiek in 2024 is onder andere gebleken dat accountants behoefte hebben aan meer duidelijkheid en ondersteuning bij de vormgeving van het PE-portfolio. Ook is gebleken dat ieder werkveld andere behoeften, onderwerpen of leervormen kent die belangrijk of relevant zijn. Om daar gehoor aan te geven kan de NBA voor een periode van drie jaar ontwikkelthema's per werkveld vaststellen om onderwerpen en/of ontwikkelingen met verwachte impact op het beroep te belichten. De thema's worden onderbouwd en geconcretiseerd in context, relevantie, competenties en mogelijke leerdoelen of leeruitkomsten. De NBA wil hiermee bereiken dat de accountant zich bewust verdiept in specifieke ontwikkelingen binnen het werkveld waar het lid werkzaam is en/of uitlegt waarom het lid ervoor kiest om zich te oriënteren op een ander werkveld (bijvoorbeeld bij een overstap naar een ander werkveld).
De accountant bepaalt jaarlijks of een thema als leerdoel in het PE-portfolio wordt opgenomen. De accountant past een thema toe door hierover een leerdoel op te nemen in het PE-portfolio of uit te leggen waarom geen leerdoel is opgenomen. De accountant kan er daarbij voor kiezen om de verschillende thema’s over meerdere jaren te spreiden.

Toelichting bij artikel 6
Dit artikel bevat in de eerste plaats de bewaarplicht van de PE-portfolio's van een accountant. Van de accountant wordt gevraagd om de eigen PE-portfolio's inclusief de onderliggende documentatie 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 complianceverklaring 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 geldt voor het tuchtrecht. Voor de indiening van een tuchtklacht is dan immers nog voldoende tijd beschikbaar. Ook voor accountants die niet door de NBA voor een kwaliteitstoetsing worden bezocht achten wij een bewaartermijn van zes jaar 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. De NBA kan de accountant in dit kader uitnodigen voor een gesprek.

Ten slotte verlangt dit artikel van accountants dat zij jaarlijks door middel van de zogeheten complianceverklaring 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. Bij de complianceverklaring verklaart de accountant eveneens in welk(e) werkveld(en) de accountant in het voorafgaande kalenderjaar werkzaam was. De NBA heeft deze informatie nodig voor de uitvoering van haar taak. Zo heeft de NBA de informatie nodig om te kunnen beoordelen of de accountant in het portfolio een overweging heeft opgenomen ten aanzien van het ontwikkelthema behorende bij het betreffende werkveld. Ook kan het werkveld van invloed zijn op de bepaling van een groep accountants waarvoor het bestuur een kennisgebied of onderwerp heeft vastgesteld ten aanzien waarvan die groep PE-activiteiten dient te verrichten. Tevens kan het werkveld onderdeel zijn van de risicoanalyse op basis waarvan het bestuur jaarlijks PE-portfolio's opvraagt. Tot slot kan aan een groep accountants werkzaam in een bepaald werkveld de verplichting worden opgelegd om de kennistoets zoals bedoeld in de Verordening op de kennistoets met goed gevolg af te leggen.

De NBA is een publiekrechtelijke instelling waarvan accountants verplicht lid zijn. Dat brengt met zich dat de NBA zich ten opzichte van haar leden terughoudend opstelt met het opleggen van verplichtingen om bepaalde informatie te verstrekken. De NBA stelt daarom alleen informatieverstrekking verplicht als de gevraagde informatie nodig is voor de uitvoering van taken die voortvloeien uit de wet, verordeningen of nadere voorschriften. De verplichting om informatie te verstrekken over het werkveld of de werkvelden waarin een accountant werkzaam is, houdt verband met de wettelijke taak van de NBA om een goede beroepsuitoefening door accountants te bevorderen. De NBA doet dat onder meer door het vaststellen van beroepsreglementering, zoals nadere voorschriften met betrekking tot permanente educatie en het toezicht op de naleving daarvan. De complianceverklaring en de vermelding van het werkveld vormen hierbij essentiële instrumenten. Zonder deze informatie kan de NBA niet effectief beoordelen of accountants hun professionele deskundigheid en vakbekwaamheid daadwerkelijk op peil houden en of zij zich blijven ontwikkelen in lijn met de eisen die de samenleving en het werkveld stellen.

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

Toelichting bij artikel 7
Met het wetsvoorstel Wet implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering (de wet) wordt richtlijn (EU) 2022/2464 met betrekking tot duurzaamheidsrapportering door ondernemingen in de Nederlandse regelgeving geïmplementeerd. Na invoering van de wetswijziging zijn alle grote rechtspersonen, grote banken en grote verzekeraars ongeacht hun rechtsvorm en alle beursvennootschappen, met uitzondering van micro-beursvennootschappen, verplicht om over duurzaamheidskwesties rapporteren in hun bestuursverslag. Daartoe bevoegde accountants geven een assuranceverklaring af van de uitslag van een assurance-onderzoek over een duurzaamheidsrapportering.

'Daartoe bevoegde accountants' zijn accountants van wie in het accountantsregister een aantekening is opgenomen dat de opleiding van de accountant voldoet aan de eindtermen voor het uitvoeren van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapporteringen.

In de wet is wel een overgangsregeling opgenomen voor accountants die voor 1 januari 2024 al beschikten over 'certificeringsbevoegdheid' (bevoegdheid om wettelijke controles te verrichten) of voor 1 januari 2026 met goed gevolg de opleiding tot accountant hebben afgerond die recht geeft op inschrijving in het accountantsregister met certificeringsbevoegdheid. Deze accountants verkrijgen bij de inwerkingtreding van de wet of bij inschrijving op basis van een voor 1 januari 2026 afgeronde opleiding de bevoegdheid om assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapporteringen uit te voeren zonder aan de extra opleidingseisen te hoeven voldoen die de wet gaat stellen.

Om ook *bekwaam* te worden, voldoen de accountants op wie de overgangsregeling van toepassing is en die assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapporteringen uit gaan voeren, wel aan de specifieke eisen die de NBA op het gebied van permanente educatie aan deze accountants stelt.

De wet stelt aan de accountants die op grond van de overgangsregeling de bevoegdheid krijgen om assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapporteringen uit te voeren, namelijk de eis dat deze accountants de nodige kennis van duurzaamheidsrapportering en assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering krijgen via permanente educatie. De memorie van toelichting bij de wet geeft aan dat de NBA dit zal betrekken bij haar regelgevende bevoegdheid ten aanzien van permanente educatie op basis van artikel 19 van de Wet op het accountantsberoep.

De NBA stelt dus in de eerste plaats via de Nadere voorschriften permanente educatie 2026 eisen aan de kennis van accountants die onder de overgangsregeling vallen van duurzaamheidsrapportering en assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering.

Verder verlangt de NBA van die accountants ook dat als zij een assuranceverklaring afgeven van de uitslag van een assurance-onderzoek over een duurzaamheidsrapportering, voor de afgifte van die assuranceverklaring verklaren dat zij hebben voldaan aan de eisen die de NBA stelt aan de kennis van duurzaamheidsrapportering en assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering. Met de invoering van de wet legt de wetgever aan de NBA de belangrijke taak op om ervoor zorg te dragen dat accountants die op grond van de overgangsregeling bevoegd worden om assuranceverklaringen af te geven over duurzaamheidsrapportage, de nodige kennis verkrijgen via permanente educatie. De NBA heeft de accountants een zekere vrijheid gegeven hoe zij deze kennis verkrijgen, in overeenstemming met de huidige methodiek van permanente educatie via het portfolio. De NBA heeft ervoor gekozen om de te verkrijgen kennis niet te verifiëren via het afnemen van mondelinge of schriftelijke tentamens of examens. Om toch een bepaalde vorm van zekerheid te verkrijgen over de kennis die accountants die assurance-verklaringen over duurzaamheidsrapporteringen gaan geven, verlangt de NBA van hen dat zij eenmalig via de CSRD complianceverklaring verklaren zich voldoende bekwaamd te hebben conform de door het bestuur voorgeschreven vereisten. Dit vraagt van de accountant om reflectie over de eigen professionele ontwikkeling en de mate van vakbekwaamheid om een professionele dienst te gaan verrichten in de vorm van een assurance-onderzoek van

een duurzaamheidsrapportage. Dit is vergelijkbaar met de complianceverklaring die jaarlijks afgegeven wordt door accountants die aan hun verplichtingen inzake permanente educatie hebben voldaan.

De verplichtingen die voortvloeien uit dit artikel gelden alleen voor accountants die op grond van de eerdergenoemde overgangsregeling bevoegd zijn om bij de inwerkingtreding van de wet of bij inschrijving op basis van een voor 1 januari 2026 afgeronde opleiding de bevoegdheid krijgen om assuranceonderzoek van duurzaamheidsrapporteringen uit te voeren zonder aan de extra opleidingseisen te hoeven voldoen die de wet gaat stellen. Dit wordt tot uitdrukking gebracht met de zinsnede ‘De accountant waarop artikel 74a van de wet van toepassing is’. Artikel 74a van de Wet op het accountantsberoep bevat de overgangsregeling.

Toelichting bij artikel 8
Het bestuur kan het PE-portfolio van een accountant inhoudelijk beoordelen. Het bestuur zal daarvoor jaarlijks PE-portfolio’s opvragen van accountants, eventueel op basis van een risicoanalyse. De inhoudelijke beoordeling van de opgevraagde PE-portfolio’s wordt uitgevoerd met behulp van externe assessoren.

Bij de beoordeling wordt in de eerste plaats overwogen of de accountant zich met de uitvoering van het portfolio in voldoende mate heeft ingezet voor de naleving van de vakbekwaamheidseis van artikel 12 van de VGBA. De assessoren gebruiken een beoordelingsmatrix: een tabel met uitgewerkte criteria op verschillende niveaus die inzicht geeft in de ontwikkeling en prestatie. De matrix wordt gepubliceerd en kan door accountants worden gebruikt bij het opstellen van het portfolio, om zelfstandig te beoordelen of aan de criteria wordt voldaan.

In de tweede plaats wordt beoordeeld of het portfolio de informatie bevat die het volgens artikel 4, tweede lid moet bevatten.

Een beoordeling kan slechts twee uitkomsten hebben: het portfolio voldoet of het portfolio voldoet niet. In het eerste geval wordt feedback gegeven ter bevordering van de wijze van ontwikkelen en/of verdiepen van de inhoudelijke ontwikkeling. Het oordeel ‘voldoet niet’ wordt gegeven als de accountant geen portfolio overlegt, als essentiële onderdelen ontbreken of als er geen congruentie en consistentie is in de relatie tussen werkzaamheden, PE-activiteiten, documenten die aannemelijk maken dat de accountant de opgenomen PE-activiteiten heeft verricht en reflectie.

De NBA gaat in zo’n geval niet onmiddellijk over tot de indiening van een klacht bij de tuchtrechter, maar biedt de accountant eerst de kans om een nieuw portfolio in te dienen dat wel voldoet aan de eisen die daaraan gesteld mogen worden. De NBA biedt daarbij een ondersteuningsgesprek aan. Dat gesprek helpt de accountant inzicht te verkrijgen in waarom het portfolio als onvoldoende is beoordeeld en dient als hulpmiddel voor de accountant om te komen tot een portfolio dat als voldoende kan worden beoordeeld.

Laat de accountant de gelegenheid om een PE-portfolio in te dienen dat voldoet onbenut, dan kan de NBA het dossier in de vorm van een klacht voorleggen aan de tuchtrechter.

Toelichting bij artikel 9
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 van ledengroep wijzigen. Het verplichte onderwerp zal alleen worden ingezet als de bevordering van de vakbekwaamheid in redelijkheid niet op een andere wijze kan worden bewerkstelligd.

Toelichting bij artikel 10
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 2019. Bijzondere ontheffingsbepalingen zullen worden opgenomen in een beleidsregel.

Het bestuur kan vrijstelling verlenen met betrekking tot de artikelen 4, 5, 6 en 9. Bij een vrijstellingsbesluit wordt een uitzondering op een bij verordening of nadere voorschriften geregelde verplichting gemaakt voor een categorie van gevallen.

Toelichting bij artikel 11
Dit artikel bevat een overgangsbepaling. De beoordeling van de portfolio's vindt steeds plaats over het voorafgaande vastleggingsjaar. Omdat de Nadere voorschriften permanente educatie 2026 op 1 januari 2026 in werking treden, zou zonder deze bepaling in 2026 al worden beoordeeld op grond van de nieuwe voorschriften over het jaar 2025. Om te voorkomen dat normen met terugwerkende kracht zouden gelden, wordt voor de beoordeling over het vastleggingsjaar 2025 nog uitgegaan van de Nadere voorschriften permanente educatie 2019, zoals deze luidden op de dag voor inwerkingtreding van de Nadere voorschriften permanente educatie 2026. Vanaf de beoordeling in 2027 over het vastleggingsjaar 2026 geldt uitsluitend het nieuwe stelsel.

Toelichting bij artikel 12
Met dit artikel worden de oude nadere voorschriften ingetrokken. Ook wordt het besluit van 1 oktober 2024 tot wijziging van de Nadere voorschriften permanente educatie 2019 ingetrokken.

Toelichting bij artikel 13
Dit artikel bepaalt dat deze nadere voorschriften op 1 januari 2026 in werking treden, met uitzondering van artikel 7. Dat artikel treedt in werking op het moment waarop de artikelen II, III en IV van de Wet implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering 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 paragraaf 14, onderdeel c, van Standaard 600 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;
- *groepsaccountant*: groepsaccountant als bedoeld in paragraaf 14, onderdeel h, van Standaard 600 van de NV COS;
- *groepscontrole:* groepscontrole als bedoeld in paragraaf 14, onderdeel g, van Standaard 600 van de NV COS;
- *groepsonderdeel:* groepsonderdeel als bedoeld in paragraaf 14, onderdeel b, van Standaard 600 van de NV COS;
- *management:* management als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel h, van Standaard 200 van de NV COS;
- *met governance belaste personen:* de met governance belaste personen als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel 0, van Standaard 200 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 misdragingen die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de eigen organisatie of van de cliënt;
- *NV COS:* Nadere voorschriften controle- en overige standaarden;
- *opdrachtpartner op groepsniveau*: opdrachtpartner op groepsniveau als bedoeld in paragraaf 14, onderdeel j, van Standaard 600 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 onbetekenend 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 betrekt 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 de groepsaccountant over de relevante niet-naleving bij het groepsonderdeel.
2 De opdrachtpartner 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 De opdrachtpartner op groepsniveau informeert de 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 de opdrachtnemer op groepsniveau 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 betrekt 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 NOCLAR. (Zie T18)

Artikel 19

Deze nadere voorschriften treden in werking op 1 januari 2019.

Regelgeving-technische informatie

Betreft	Artikel	Besluit	Bekendmaking	Inwerkingtreding
Wijziging	1 en 15	9-1-2024	Strcrt. 2024 nr. 1438 18 januari 2024	19-01-2024
Wijziging	1 definities	8-11-2022	Stcrt. 2022 nr. 32936 7 december 2022	8-12-2022
Nieuwe regeling		4-12-2018	Stcrt. 2018, nr. 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. Dit is een geactualiseerde versie van de Toelichting op de NV NOCLAR. Deze versie sluit aan op de Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt (NV NOCLAR) per 1 januari 2024 (laatste wijziging NV NOCLAR). Deze toelichting is gebaseerd op de versie die de NBA heeft gepubliceerd bij de inwerkingtreding van de NV NOCLAR op 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;
- 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.

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.

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 direct[2]. 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	*Inzicht krijgen*	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	*Bespreken*	7 en 12
	Accountants bespreken de relevante niet-naleving met de eigen organisatie of met de cliënt.	

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.

	Stappen	**Art. in NV NOCLAR**
3	*Aandringen op maatregelen door de eigen organisatie of door de cliënt*	
	- *Eigen organisatie*: Accountants nemen zelf maatregelen of dringen binnen eigen organisatie op maatregelen aan - *Cliënt*: Accountants dringen bij de cliënt op maatregelen aan.	8 13
4	*Beoordelen*	10 en 16
	Accountants beoordelen of de eigen organisatie of de cliënt passend heeft gereageerd.	
5	*Maatregelen nemen in het algemeen belang*	11 en 16
	Accountants beoordelen of ze zelf nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen. Zo ja, dan nemen ze deze ook.	
6	*Andere accountants informeren*	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.

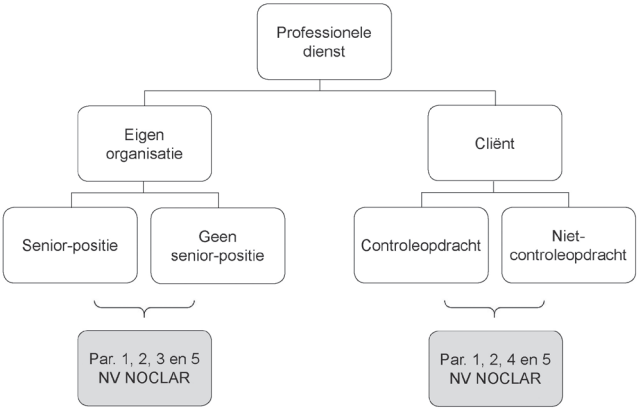
Opmerkingen:
- Het geheim houden van vertrouwelijke informatie volgt uit artikel 16 van de VGBA en voor accountants die een wettelijke controle uitvoeren uit artikel 26 van de Wet toezicht accountantsorganisaties. Volgens enkele artikelen in de NV NOCLAR moeten accountants anderen over een relevante 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’ ver-

plicht 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]
- 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

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

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

Welke regels van de NV NOCLAR gelden precies?
Er zijn regels die voor *alle* accountants gelden. Deze staan in de paragrafen 1 en 2 van de NV NOCLAR. Er zijn ook regels die afhangen van de plaats waar de relevante niet-naleving optreedt:
- Regels die gelden voor een relevante niet-naleving *bij de eigen organisatie* van accountants. Deze staan in paragraaf 3 van de NV NOCLAR;
- Regels die gelden voor een relevante niet-naleving *bij de cliënt* van accountants. Deze staan in paragraaf 4 van de NV NOCLAR.

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

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

Wat is 'bij de eigen organisatie'?
Een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie is bij de organisatie waar de accountant bij werkt[5]. De NV NOCLAR gelden voor alle accountants die een professionele dienst uitvoeren voor de eigen organisatie. Ze gelden dus voor:
- accountants in business;
- intern accountants;
- overheidsaccountants;
- openbaar accountants, als sprake is van een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie.

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;

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).

- Het maakt niet uit of accountants de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS) toepassen op de professionele dienst. Het kan dus bijvoorbeeld gaan om een openbaar accountant die een controleopdracht uitvoert waarop de NV COS van toepassing zijn. Het kan ook gaan om bijvoorbeeld een accountant in business die als consultant een niet-controleopdracht uitvoert.

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

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

Relevante niet-naleving bij de cliënt?
Accountants die zich bewust worden van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij de cliënt reageren volgens de artikelen in paragraaf 4 van de NV NOCLAR. Paragraaf 4 komt bovenop de paragrafen 1 en 2 van de NV NOCLAR. Welke artikelen uit paragraaf 4 ze precies moeten toepassen, hangt af van de soort professionele dienst die ze uitvoeren. De NV NOCLAR maken op onderdelen verschil tussen accountants met een controleopdracht en accountants met een niet-controleopdracht:
- Er zijn regels die gelden voor alle accountants. Het maakt daarbij niet uit wat voor soort opdracht ze uitvoeren;
- Er zijn extra regels voor accountants met een controleopdracht.

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

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

4 Nadere voorschriften op basis van de VGBA

Titel en achtergrond NV NOCLAR
De afkorting 'NOCLAR' in de titel van deze nadere voorschriften staat voor 'Non-Compliance with Laws and Regulations'. Dit is de Engelse term voor het niet-voldoen aan wet- en regelgeving. De term komt uit de regels van de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). Deze staan in de interna-

tionale 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 VGBA[7], 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

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

aan de fundamentele beginselen te houden, nemen accountants alle maatregelen die de NV NOCLAR voorschrijven.

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

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

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

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

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

De NV NOCLAR hebben mogelijk ook tot gevolg dat:
- Eigen organisaties of cliënten minder snel wet- en regelgeving overtreden;
- Eigen organisaties of cliënten (eerder) hun verantwoordelijkheid nemen door een relevante niet-naleving zorgvuldig af te handelen en herhaling te voorkomen;
- Cliënten minder snel naar een minder kritische accountant overstappen.

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

Het is belangrijk dat accountants beoordelen wat er in de wet- en regelgeving staat die in het geding is of dat ze zich laten informeren. Daarin kan namelijk staan hoe ze op een relevante niet-naleving moeten

reageren of wat ze juist niet mogen doen. Ze reageren in de eerste plaats volgens die wet- en regelgeving. Deze gaat namelijk vóór de NV NOCLAR. De NV NOCLAR gelden als een aanvulling, als die wet- en regelgeving daar de ruimte voor geeft. Wat moeten accountants in elk geval doen:

- Ze beoordelen of zij zélf volgens die wet- en regelgeving op een bepaalde manier moeten reageren. Zo beoordelen ze of ze bijvoorbeeld wettelijke meldplichten of andere wettelijke medewerkingsplichten hebben;
- Ze beoordelen of het volgens die wet- en regelgeving verboden is om bepaalde personen over de relevante niet-naleving te informeren. Daar houden de NV NOCLAR rekening mee (artikel 4, derde lid, NV NOCLAR);
- Accountants die een wettelijke controle uitvoeren bij een organisatie van openbaar belang beoordelen eerst of ze volgens de EU-verordening[8] 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;

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.

- 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.

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: ‘accountant die voor de groepscontrole controlewerkzaamheden uitvoert met betrekking tot een groepsonderdeel. Een accountant van een groepsonderdeel is onderdeel van het opdrachtteam van een groepscontrole.’
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.

Begrip	Definitie en toelichting
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 VGBA. Het gaat kort gezegd om de organisatie waar accountants bij werken. De*Toelichting bij de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants*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’.
groepsaccountant	- Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS; - Definitie: opdrachtpartner op groepsniveau en de leden van het opdrachtteam anders dan de accountants van de groepsonderdelen. De groepsaccountant is verantwoordelijk voor: i het vaststellen van de algehele controleaanpak en controleprogramma op groepsniveau; ii het aansturen van en toezicht houden op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden; iii het evalueren van de conclusies die worden getrokken op basis van de verkregen controle-informatie als de basis voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten van de groep.
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’.

Begrip	Definitie en toelichting
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’.

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.

opdrachtpartner op groepsniveau	- Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS; - Definitie: opdrachtpartner die verantwoordelijk is voor de groepscontrole.

Begrip	Definitie en toelichting
professionele dienst	- Dit is de definitie uit de VGBA; - Definitie: ‘werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend’; - De *Toelichting bij de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* 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?
	  - *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.

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 auditafdeling; - 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 financiele 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 5[9] in de *Toelichting op de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* staat: 'Indien meerdere accountants werkzaam zijn bij de organisatie, kan het verstandig zijn dat de accountant overlegt met één of meer van die accountants over zijn inschatting en de redelijkerwijs te nemen maatregel. Als dit niet mogelijk is, bijvoorbeeld omdat de betreffende accountant geen collega's heeft binnen de organisatie, kan de accountant contact opnemen met een van de door de NBA aangezochte vertrouwenspersonen, het bureau van de NBA of een gespecialiseerde advocaat.' Wat daar staat, geldt hier ook.

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

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

- 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:

9 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.

- 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-verordening[10] moeten handelen en zo ja, hoe;
- Lijkt direct handelen door een bevoegde instantie noodzakelijk om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken? Dan melden accountants een relevante niet-naleving onmiddellijk aan die bevoegde instantie volgens artikel 6 van de NV NOCLAR. Artikel 6 is een aanvulling op de wet- en regelgeving die in het geding is.

Volgens de NV NOCLAR reageren
Volgens artikel 3, onderdeel b, gaan accountants na of ze op dit moment meer moeten doen en zo ja, volgens welke wet- en regelgeving. Moeten accountants volgens de NV NOCLAR reageren? Hoe ze dan reageren, hangt af van de volgende factoren:
- Voeren ze de professionele dienst uit voor de eigen organisatie of voor de cliënt?
- Hebben ze een senior-positie of niet? Dit is alleen relevant als accountants moeten reageren op een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie;
- Voeren ze een controleopdracht uit of een niet-controleopdracht? Dit is alleen relevant als accountants moeten reageren op een relevante niet-naleving bij de cliënt;
- Lijkt direct handelen door een bevoegde instantie noodzakelijk om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken? Dan melden accountants de relevante niet-naleving onmiddellijk aan deze bevoegde instantie volgens artikel 6 van de NV NOCLAR.

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

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

10 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.

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 zélf reageren op de relevante niet-naleving? Accountants kunnen dit vertrouwen bijvoorbeeld baseren op:

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

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

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

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

Heeft de eigen organisatie een procedure voor opdrachten bij cliënten?
Accountantsorganisaties, accountantskantoren en misschien ook wel andere dienstverleners hebben mogelijk procedures voor een relevante niet-naleving bij hun cliënten. Bijvoorbeeld een interne meldingsprocedure van accountantsorganisaties of accountantskantoren voor ongebruikelijke transacties bij hun cliënten (Wwft[11]). 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, 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);

11 Wwft: Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme.

- Een accountant bij een groepsonderdeel informeert de groepsaccountant (artikel 15, eerste lid);
- De opdrachtpartner op groepsniveau informeert de accountant van een groepsonderdeel (artikel 15, tweede lid);
- De opdrachtpartner 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)[12]. Die wet verplicht werkgevers een procedure te hebben die regelt hoe zij omgaan met een melding van een vermoeden van een misstand binnen de organisatie. Het gaat om misstanden waarbij het maatschappelijk belang in het geding is. Volgens de Whvk moet in deze procedure worden vastgelegd bij wie in de organisatie een vermoeden van een misstand kan worden gemeld. Het begrip 'werknemer' in de Whvk is ruim gedefinieerd. 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.

---

12 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.

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 schade[13] *?*
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 vervuilt. 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 over-

13 *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).

leggen. Overleg mag ook niet tot vertraging leiden. Op basis van de feiten lijkt direct handelen door een bevoegde instantie namelijk noodzakelijk. Daarom is het nodig dat ze de relevante niet-naleving onmiddellijk melden.

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

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

Welke bevoegde instantie?
De NV NOCLAR regelen niet bij welke bevoegde instantie accountants een relevante niet-naleving volgens artikel 6 moeten melden. Als accountants niet weten bij welke bevoegde instantie ze moeten zijn, ligt het voor de hand om de relevante niet-naleving te melden bij een algemene bevoegde instantie. Bijvoorbeeld de politie of de brandweer. Zo gaat geen tijd verloren. Normaal gesproken wijst de wet- en regelgeving die in het geding is een bevoegde instantie aan. Dit kan een toezichthouder zijn. Voorbeelden van bevoegde instanties zijn:
- AFM;
- Autoriteit Consument & Markt (ACM);
- Divisie Inlichtingen- en Opsporingsdienst van de Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit (NVWA-IOD);
- DNB;
- FIOD (Belastingdienst);
- FIU-Nederland;
- Fraudemeldpunt KLPD.

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

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

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

Wel tijd om de eigen organisatie of cliënt om een verklaring te vragen?
Schatten accountants in dat er wel tijd is om de eigen organisatie of de cliënt eerst om een verklaring te vragen? Dan reageren ze volgens de normale procedure uit paragraaf 3 of 4 van de NV NOCLAR. Ze bespreken de relevante niet-naleving met de eigen organisatie of met de cliënt. Ze dringen aan op maat-

regelen. 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 accountant[14] 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.

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.

14 *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).

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

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

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

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

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 bepreken 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 client daarop aandringen (artikel 13).

Opdrachtgever?

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

Management op het ‘passende verantwoordelijkheidsniveau’?

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

- De aard, de omstandigheden en de mogelijke gevolgen van de relevante niet-naleving;
- De soort opdracht. Zijn accountants volgens de NV COS verplicht om de relevante niet-naleving met het management te bespreken? Dan doen ze dat;
- Tot welke personen hebben ze toegang om de relevante niet-naleving mee te bespreken?
- Lijkt het management in staat om de relevante niet-naleving te onderzoeken en de nodige maatregelen te nemen?
- Is het aannemelijk dat sprake is van samenspanning?

- Lijken personen in het management bij de relevante niet-naleving betrokken? Dan is het passende verantwoordelijkheidsniveau een of meer niveaus hoger dan het niveau van de personen die mogelijk betrokken zijn. Het kan dan toch goed zijn om de relevante niet-naleving ook met de mogelijk betrokken personen te bespreken (hoor en wederhoor). Natuurlijk is dit niet verstandig als dit er waarschijnlijk toe leidt dat zij het opsporen moeilijker of onmogelijk maken. Accountants bespreken de relevante niet-naleving dan niet met hen of ze doen dit later. Dit zijn namelijk zwaarwegende belangen die zich tegen bespreken verzetten (artikel 4, derde lid);
- Is de cliënt onderdeel van een groep? Dan kan het passende verantwoordelijkheidsniveau het management zijn van de entiteit die overheersende zeggenschap in de cliënt heeft.

Wanneer is het 'passend' om met de met governance belaste personen te spreken?
Het hangt af van de situatie of het passend is om de relevante niet-naleving te bespreken met de met governance belaste personen. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht dat ze de relevante niet-naleving met hen bespreken. In elk geval zijn de volgende zaken hier van belang:
- De aard, de omstandigheden en de mogelijke gevolgen van de relevante niet-naleving;
- De soort opdracht. Zijn accountants volgens de NV COS verplicht om de relevante niet-naleving met de met governance belaste personen te bespreken? Dan doen ze dat;
- Zitten de met governance belaste personen ook in het management? Dan hoeven accountants de relevante niet-naleving niet ook nog apart te bespreken met de met governance belaste personen. Die zijn namelijk al op de hoogte;
- Lijkt het management betrokken? Dan bespreken accountants de relevante niet-naleving altijd met de met governance belaste personen. Ze moeten dan wel toegang tot hen hebben;
- Lijken de met governance belaste personen betrokken? Het kan dan toch goed zijn om de relevante niet-naleving met hen te bespreken (hoor en wederhoor). Natuurlijk is dit niet verstandig als dit er waarschijnlijk toe leidt dat zij het opsporen moeilijker of onmogelijk maken. Accountants bespreken de relevante niet-naleving dan niet met hen of ze doen dit later. Dit zijn namelijk zwaarwegende belangen die zich tegen bespreken verzetten (artikel 4, derde lid).

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

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[15] 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.

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

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

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

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

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

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

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

Beoordelings- of samenstelopdrachten?
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;
- De opdrachtpartners 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 groepsonderdeel[16] *doen (eerste lid)?*
Accountants van een groepsonderdeel voeren bij een groepsonderdeel werkzaamheden uit voor de groepscontrole. Ze informeren de groepsaccountant over de relevante niet-naleving bij hun groepsonderdeel[17]. Het is voor de groepsaccountant altijd van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn.

Wat moeten de opdrachtpartners op groepsniveau doen (tweede lid)?
De opdrachtpartner op groepsniveau informeert de accountant van een groepsonderdeel over de relevante niet-naleving. Hij doet dit alleen als deze informatie van belang is voor de werkzaamheden voor de groepscontrole bij dát groepsonderdeel. De opdrachtpartners 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.

---

16 *Accountant van een groepsonderdeel:* een accountant die, op verzoek van de groepsaccountant, 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).

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

Wat moeten de opdrachtpartners op groepsniveau doen (derde lid)?
De opdrachtpartner op groepsniveau informeert eindverantwoordelijke accountants[18] 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 opdrachtpartner 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. De opdrachtpartners 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. De opdrachtpartners op groepsniveau 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?

- Opdrachtpartners 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;

18 *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 zélf nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen volgens het eerste lid van artikel 16.

Maatregelen in het algemeen belang?
Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of ze nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen en zo ja welke. Ze zullen zich dan ook afvragen wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht. Dit hangt ook af van of en zo ja, hoe goed ze kunnen beoordelen hoe de cliënt op de relevante niet-naleving heeft gereageerd. Vragen die accountants zich stellen zijn bijvoorbeeld:
- Zijn maatregelen dringend nodig?
- Heeft de cliënt meldplichten of andere medewerkingsplichten volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Komt de cliënt zijn wettelijke plichten na?
- Is het niet-naleven van wet- en regelgeving in aanzienlijke mate doorgewerkt in de bedrijfscultuur van de cliënt?

- Hebben accountants nog voldoende vertrouwen in de integriteit van de opdrachtgever, de personen in het management en van de met governance belaste personen van de cliënt?
- Welke maatregelen kunnen ze redelijkerwijs nemen?

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

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

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

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

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

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

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

Waarom alleen accountants met een controleopdracht?
Waarom is het tweede lid alleen op accountants met een controleopdracht van toepassing? De NV NOCLAR gaan ervan uit dat accountants met een controleopdracht kunnen nagaan hoe hun cliënt reageert. Want normaal gesproken hebben ze contact met bestuurders en eventuele commissarissen of andere interne toezichthouders van de cliënt. Accountants met een niet-controleopdracht kunnen dit niet altijd nagaan. Ze hebben niet altijd toegang tot de informatie die daarvoor nodig is.

Paragraaf 5 Slotbepalingen

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.

Standaarden kwaliteitsmanagement

Vaststellingsbesluit standaarden voor kwaliteitsmanagement

Kwaliteitsmanagementstandaarden als bedoeld in artikel 12 van de Verordening accountantsorganisaties 2025 en artikel 24 van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants.

In de Standaarden voor kwaliteitsmanagement zijn opgenomen:

- Preambule
- Standaard voor kwaliteitsmanagement 1
- Standaard voor kwaliteitsmanagement 3N
- Inwerkingtreding
- Citeertitel

Preambule

Het bestuur van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants (NBA) onderschrijft de strategische doelstelling van de International Federation of Accountants (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.

Als lid van de International Federation of Accountants (IFAC) is de NBA verplicht de Standaarden van de IAASB in wet- en regelgeving te implementeren, voor zover dat onder de Nederlandse wet- en regelgeving mogelijk is.

In december 2020 heeft de IFAC via de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de Final Pronouncement van de International Standard on Quality Management (ISQM) 1 gepubliceerd. De NBA heeft de vertaling daarvan opgenomen in deze standaarden (Standaard voor kwaliteitsmanagement 1).

Het bestuur van de NBA is van oordeel dat regels voor accountantskantoren omtrent de stemrechten, de beleidsbepalers, de beroepsaansprakelijkheidsverzekering en de waarneming, welke geen deel uitmaken van SKM1, dienen te blijven gehandhaafd. Deze regels zijn opgenomen in Standaard voor Kwaliteitsmanagement 3N, en vormen een voortzetting van de eisen die voorheen op grond van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen worden gesteld.
De leden gehoord:

- Standaard voor kwaliteitsmanagement 1: *zie de afzonderlijke sectie in de HRA*
- Standaard voor kwaliteitsmanagement 3N: *zie de afzonderlijke sectie in de HRA*

Inwerkingtreding

Deze Standaarden voor Kwaliteitsmanagement treden in werking op 1 januari 2025. In het geval de Staatscourant waarin deze Standaarden worden gepubliceerd verschijnt na 31 december 2024, dan treden deze Standaarden in werking op de dag na publicatie in de Staatscourant (20 februari 2025, Staatscourant 5048) en werken terug tot 1 januari 2025.

Citeertitel

Deze publicatie wordt aangehaald als: Standaarden voor Kwaliteitsmanagement 2025.

Standaard voor kwaliteitsmanagement 1

Inleiding **1-16**
Toepassingsgebied van deze Standaard voor kwaliteitsmanagement *1-5*
Het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor *6-11*
Autoriteit van deze Standaard *12*
Ingangsdatum *13*
Doelstelling *14 -15*
Definities *16*

Vereisten **17-60**
Het toepassen en naleven van relevante vereisten *17-18*
Kwaliteitsmanagementsysteem *19-22*
Het risico-inschattingsproces van het kantoor *23 -27*
Governance en leiding *28*
Relevante ethische voorschriften *29*
Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten *30*
Opdrachtuitvoering *31*
Middelen *32*
Informatie en communicatie *33*
Specifieke maatregelen *34*
Het monitoring- en herstelproces *35-47*
Netwerkvereisten en netwerkdiensten *48 -52*
Het evalueren van het kwaliteitsmanagementsysteem *53-56*
Documentatie *57 -60*

Toelichtingen **A1-A206**
Toepassingsgebied van deze Standaard voor kwaliteitsmanagement *A1-A2*
Het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor *A3-A5*
Autoriteit van deze Standaard *A6-A9*
Definities *A10-A28*
Toepassing en naleving van relevante vereisten *A29*
Kwaliteitsmanagementsysteem *A30-A54*
Governance en leiding *A55-A61*
Relevante ethische voorschriften *A62-A66*
Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten *A67-A74*
Opdrachtuitvoering *A75-A85*
Middelen *A86-A108*
Informatie en communicatie *A109-A115*
Specifieke maatregelen *A116-A137*
Het monitoring- en herstelproces *A138-A174*
Netwerkvereisten en netwerkdiensten *A175-A186*
Het evalueren van het kwaliteitsmanagementsysteem *A187-A201*
Documentatie *A202-A206*

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard voor kwaliteitsmanagement

1 Deze Standaard voor kwaliteitsmanagement behandelt de verantwoordelijkheden van een kantoor voor het opzetten, implementeren en in werking houden van een kwaliteitsmanagementsysteem voor:

- controles of beoordelingen van financiële overzichten; of
- andere assurance-opdrachten; of
- aan assurance verwante opdrachten.

2 Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen maken deel uit van het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor en:

a deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van het kantoor om beleid of procedures vast te stellen voor opdrachten die onderworpen dienen te zijn aan opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen.

b *Verordening (EU) 537/2014 en het Besluit toezicht accountantsorganisaties behandelen:*
- de aanstelling en de geschiktheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar; en
- de uitvoering en documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

3 De Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden van de NBA:

a zijn gebaseerd op het beginsel dat het kantoor is onderworpen aan de Standaarden voor kwaliteitsmanagement; en

b omvatten vereisten voor opdrachtpartners en andere leden van opdrachtteams met betrekking tot het kwaliteitsmanagement op het niveau van de opdracht. Standaard 220 behandelt bijvoorbeeld de specifieke verantwoordelijkheden van de accountant inzake het kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau voor een controle van financiële overzichten en de daarmee samenhangende verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner. (Zie Par. A1)

4 Deze Standaard moet in samenhang worden gelezen met de relevante ethische voorschriften. Wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen verantwoordelijkheden voor het kwaliteitsmanagement van het kantoor vaststellen die verder gaan dan de verantwoordelijkheden die in deze Standaard zijn beschreven. (Zie Par. A2)

5 Deze Standaard is van toepassing op alle kantoren die één of meerdere van de volgende opdrachten uitvoeren:

- controles of beoordelingen van financiële overzichten; of
- andere assurance-opdrachten; of
- aan assurance verwante opdrachten.

Het kwaliteitsmanagementsysteem dat in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard is ingericht, maakt de consistente uitvoering van voornoemde opdrachten mogelijk.

Het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor

6 Een kwaliteitsmanagementsysteem functioneert niet lineair, maar op een continue en iteratieve manier. Het speelt in op veranderingen in de aard en omstandigheden van het kantoor en van zijn opdrachten. In het kader van deze Standaard omvat een kwaliteitsmanagementsysteem de volgende acht componenten. (Zie Par. A3)

a het risico-inschattingsproces van het kantoor;

b governance en leiding;

c relevante ethische voorschriften;

d aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten;
e opdrachtuitvoering;
f middelen;
g informatie en communicatie; en
h het monitoring- en herstelproces.

7 Deze Standaard vereist dat het kantoor een risicogerichte aanpak toepast bij het gecoördineerd opzetten, implementeren en in werking houden van de componenten van het kwaliteitsmanagement-systeem in onderlinge samenhang. Zo beheerst het kantoor proactief de kwaliteit van zijn opdrachten. (Zie Par. A4)

8 De risicogerichte aanpak is geïntegreerd in de vereisten van deze Standaard via:

a het vaststellen van kwaliteitsdoelstellingen. De kwaliteitsdoelstellingen van het kantoor bestaan uit doelstellingen met betrekking tot de componenten van het kwaliteitsmanagementsysteem die het kantoor moet bereiken.Het kantoor dient het volgende vast te stellen:
- de kwaliteitsdoelstellingen die zijn voorgeschreven in deze Standaard; en
- iedere aanvullende kwaliteitsdoelstelling die het kantoor noodzakelijk acht om de doelstellingen van het kwaliteitsmanagementsysteem te bereiken.

b het identificeren en inschatten van risico's voor het bereiken van de kwaliteitsdoelstellingen (in deze Standaard ‘kwaliteitsrisico's’ genoemd). Het kantoor moet kwaliteitsrisico’s identificeren en inschatten om een basis te verschaffen voor het opzetten en implementeren van maatregelen daarop.

c het opzetten en implementeren van maatregelen om de kwaliteitsrisico’s te mitigeren. De aard, timing en omvang van de maatregelen van het kantoor om de kwaliteitsrisico’s te mitigeren zijn gebaseerd, en spelen in op de redenen voor de inschattingen die zijn gemaakt van de kwaliteitsrisico's.

9 Deze Standaard vereist dat de persoon (of personen) met de eindverantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem ten minste jaarlijks namens het kantoor het kwaliteitsmanagementsysteem evalueert en tot een conclusie komt of het kwaliteitsmanagementsysteem een redelijke mate van zekerheid aan het kantoor verschaft dat de doelstellingen van het systeem in paragraaf 14 (a) en (b) worden bereikt. (Zie Par. A5)

Schaalbaarheid

10 Bij het toepassen van een risicogerichte aanpak dient het kantoor rekening te houden met:

a de aard en omstandigheden van het kantoor; en
b de aard en omstandigheden van de opdrachten die worden uitgevoerd door het kantoor.

Hierdoor zal de opzet van het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor, met name de complexiteit en formaliteit ervan, variëren. Een kantoor dat bijvoorbeeld verschillende soorten opdrachten uitvoert voor een grote verscheidenheid aan entiteiten, waaronder controles van de financiële overzichten van organisaties van openbaar belang, zal waarschijnlijk een complexer en meer geformaliseerd kwaliteitsmanagementsysteem en ondersteunende documentatie nodig hebben dan een kantoor dat alleen beoordelingen van financiële overzichten of samenstellingsopdrachten uitvoert.

Netwerken en serviceproviders

11 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van het kantoor indien het kantoor:

a behoort tot een netwerk en het kantoor voldoet aan de netwerkvereisten of gebruik maakt van netwerkdiensten als onderdeel van het kwaliteitsmanagementsysteem of bij de uitvoering van opdrachten; of
b gebruik maakt van de middelen van een serviceprovider in het kwaliteitsmanagementsysteem of bij de uitvoering van opdrachten.

Zelfs indien het kantoor voldoet aan de netwerkvereisten of gebruik maakt van netwerkdiensten of van middelen van een serviceprovider, is het kantoor verantwoordelijk voor zijn kwaliteitsmanagementsysteem.

Autoriteit van deze Standaard

12 Paragraaf 14 bevat de doelstelling van het kantoor bij het naleven van deze Standaard. Deze Standaard bevat: (Zie Par. A6)

a vereisten die erop gericht zijn het kantoor in staat te stellen de doelstelling in paragraaf 14 te bereiken; (Zie Par. A7)
b bijbehorende uitleg in de vorm van toelichtingen; (Zie Par. A8)
c inleidende teksten die relevante context bieden voor een goed inzicht in deze Standaard, en
d definities. (Zie Par. A9)

Ingangsdatum

13 *Deze Standaard voor Kwaliteitsmanagement 1 treedt in werking op 1 januari 2025. In het geval de Staatscourant waarin deze Standaard wordt gepubliceerd verschijnt na 31 december 2024, dan treedt deze Standaard in werking op de dag na publicatie in de Staatscourant en werkt terug tot 1 januari 2025.*

Doelstelling

14 De doelstelling van het kantoor is het opzetten, implementeren en in werking houden van een kwaliteitsmanagementsysteem voor het uitvoeren door het kantoor van controles of beoordelingen van financiële overzichten, of voor andere assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten, dat een redelijke mate van zekerheid verschaft dat:

a het kantoor en zijn personeel:
  - hun verantwoordelijkheden vervullen in overeenstemming met professionele standaarden en met geldende wet- en regelgeving; en
  - opdrachten uitvoeren in overeenstemming met deze standaarden en vereisten;
b de verklaringen en rapporten van het kantoor of van de opdrachtpartners in de gegeven omstandigheden passend zijn.

15 Het algemeen belang is gediend met de consistente uitvoering van opdrachten met de vereiste kwaliteit. De consistente uitvoering van opdrachten met de vereiste kwaliteit is mogelijk door de opzet, implementatie en werking van het kwaliteitsmanagementsysteem. Dit verschaft een redelijke mate van zekerheid aan het kantoor dat de kwaliteitsdoelstellingen zoals bedoeld in paragraaf 14 (a) en (b) worden bereikt.

Opdrachten met de vereiste kwaliteit worden gerealiseerd door:
- het plannen en uitvoeren van opdrachten; en
- het rapporteren daarover

in overeenstemming met:
- professionele standaarden; en
- geldende wet- en regelgeving.

Het bereiken van de doelstellingen van deze standaarden en het naleven van de geldende wet- of regelgeving, omvat het toepassen van professionele oordeelsvorming, alsmede, indien van toepassing op het soort opdracht, een professioneel-kritische instelling.

Definities

16 In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna aangegeven betekenissen:

a *tekortkoming in het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor*[1] (in deze Standaard 'tekortkoming' genoemd) - Er is sprake van een tekortkoming indien: (Zie Par. A10, A159 en A160)

i een kwaliteitsdoelstelling die nodig is om de doelstelling van het kwaliteitsmanagementsysteem te bereiken, niet is vastgesteld;

ii een kwaliteitsrisico, of een combinatie van kwaliteitsrisico's, niet is geïdentificeerd of niet naar behoren is ingeschat; (Zie Par. A11)

iii een maatregel, of een combinatie van maatregelen, de kans dat een gerelateerd kwaliteitsrisico zich voordoet niet tot een aanvaardbaar laag niveau terugbrengt omdat de maatregel(en) niet naar behoren is opgezet, geïmplementeerd, of effectief werkt; of

iv een ander aspect van het kwaliteitsmanagementsysteem ontbreekt, niet naar behoren is opgezet, geïmplementeerd of niet effectief werkt, waardoor niet is voldaan aan een vereiste van deze Standaard. (Zie Par. A12)

b *opdrachtdocumentatie* – vastlegging van het uitgevoerde werk, de behaalde resultaten en de conclusies die de accountant heeft getrokken (soms wordt ook een term als 'werkdocumenten' gebruikt).

c *opdrachtpartner*[2] - partner of andere persoon aangesteld door het kantoor, die verantwoordelijk is voor de opdracht, voor de uitvoering daarvan en voor de verklaring of het rapport dat namens het kantoor wordt uitgebracht en aan wie, indien vereist, door een beroepsorganisatie of een wettelijke, regelgevende of toezichthoudende instantie passende bevoegdheden zijn toegekend.

d *opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling* - objectieve evaluatie van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die daaruit zijn getrokken, uitgevoerd door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar en afgerond op of voorafgaand aan de datum van de verklaring of het rapport.

e *opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar* - partner, een andere persoon binnen het accountantskantoor of een externe persoon, die door het kantoor is benoemd om de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren.

f *opdrachtteam* - alle partners en staf die de opdracht uitvoeren, alsmede alle andere personen die werkzaamheden voor de opdracht uitvoeren, met uitzondering van een door de accountant ingeschakelde externe deskundige[3] of interne auditors die directe ondersteuning op een opdracht verlenen. (Zie Par. A13)

g *externe inspecties* - Inspecties of onderzoeken uitgevoerd door een externe toezichthoudende instantie met betrekking tot het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor of de door kantoor uitgevoerde opdrachten. (Zie Par. A14)

h *bevindingen* (met betrekking tot een kwaliteitsmanagementsysteem) - Informatie over de opzet, implementatie en werking van het kwaliteitsmanagementsysteem die is verzameld bij het uitvoeren van monitoringactiviteiten, externe inspecties en andere relevante bronnen, en die aangeeft dat er mogelijk één of meer tekortkomingen zijn. (Zie Par. A15, A16 en A17)

---

1 In de ISQM1 staat steeds dat het gaat om het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor (cursivering NBA). In de Nederlandse tekst blijft het steeds noemen van 'van het kantoor' achterwege in de context van het kwaliteitsmanagementsysteem.

2 Opdrachtpartner' en 'partner' moeten worden gelezen als verwijzend naar hun publieke-sector equivalenten, waar relevant.

3 Standaard 620, Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige, paragraaf 6(a) geeft een definitie voor de term 'door de accountant ingeschakelde deskundige'.

i *kantoor* – een zelfstandige accountant, een maatschap of vennootschap of andere entiteit waar accountants assurance of aan assurance verwante opdrachten uitvoeren, of een equivalent in de publieke sector. (Zie Par. A18)

j *andere beursgenoteerde onderneming* – beursgenoteerde onderneming die geen organisatie van openbaar belang (oob) is. Het gaat hier om beursgenoteerde ondernemingen die niet op een gereglementeerde beurs in de Europees Economische Ruimte (EER) zijn genoteerd.

k *netwerkonderdeel* – kantoor of andere entiteit die behoort tot een netwerk van het kantoor.

l *netwerk* - grotere structuur (Zie Par. A19)

  i die gericht is op samenwerking; en

  ii die duidelijk gericht is op winst- of kostendeling, of het delen van gemeenschappelijk eigendom, zeggenschap of bestuur, gemeenschappelijk beleid en procedures inzake kwaliteitsmanagement, een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam, of een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen.

m *partner* - iedere persoon met bevoegdheid om namens het kantoor verbintenissen aan te gaan betreffende de uitvoering van een opdracht betreffende een professionele dienst;

n *personeel* – partners en staf binnen het kantoor. (Zie Par. A20 en A21)

o professionele oordeelsvorming - toepassen van relevante training, kennis en ervaring, in de context van professionele standaarden bij het maken van weloverwogen keuzes over de te treffen maatregelen bij het opzetten, implementeren en in werking houden van het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor.

p *professionele standaarden* – Standaarden uit de NV COS en relevante ethische voorschriften.

q *kwaliteitsdoelstellingen* - De gewenste resultaten die het kantoor moet bereiken met betrekking tot de componenten van het kwaliteitsmanagementsysteem.

r *kwaliteitsrisico* - Een risico met een redelijke kans op:

  i voorkomen; en

  ii het negatief beïnvloeden, afzonderlijk of in combinatie met andere risico's, van het bereiken van één of meer kwaliteitsdoelstellingen.

s *redelijke mate van zekerheid* - In de context van de Standaarden voor kwaliteitsmanagement, een hoge, maar niet absolute, mate van zekerheid.

t *relevante ethische voorschriften* - ethische voorschriften waaraan accountants onderworpen zijn bij het uitvoeren van opdrachten. Relevante ethische voorschriften bestaan gewoonlijk uit de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en, indien van toepassing, de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) samen met de daarop gebaseerde Nadere Voorschriften en overige relevante vereisten die stringenter zijn. (Zie Par. A22, A23 en A24, A62)

u *maatregel (met betrekking tot een kwaliteitsmanagementsysteem)* - Beleid of procedures die het kantoor heeft opgezet en geïmplementeerd om één of meer kwaliteitsrisico's te mitigeren: (Zie Par. A25, A26 en A27, A50)

  i beleid is een uiteenzetting over wat wel of niet moet worden gedaan om een of meer kwaliteitsrisico's te mitigeren. Dergelijke uiteenzettingen kunnen worden gedocumenteerd, expliciet worden gecommuniceerd of impliciet voortvloeien uit handelingen en besluiten.

  ii procedures zijn handelingen om beleid te implementeren.

v *serviceprovider (in de context van deze Standaard)* - persoon of organisatie buiten het kantoor die een middel ter beschikking stelt dat in het kwaliteitsmanagementsysteem of bij de uitvoering van opdrachten wordt gebruikt. Serviceproviders vallen buiten het netwerk van het kantoor, andere netwerkonderdelen, en andere structuren of organisaties in het netwerk. (Zie Par. A28, A105)

w *staf* – andere professionals dan partners, waaronder eventuele deskundigen die in dienst zijn van het kantoor.

x *kwaliteitsmanagementsysteem* – een systeem dat door een kantoor is opgezet, geïmplementeerd en in werking wordt gehouden om het kantoor een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat:
  i het kantoor en zijn personeel hun verantwoordelijkheden in overeenstemming met de professionele standaarden en geldende wet- en regelgeving vervullen en de opdrachten uitvoeren in overeenstemming met dergelijke standaarden en vereisten; en
  ii verklaringen en rapporten van het kantoor of de opdrachtpartners in de omstandigheden passend zijn.

Vereisten

Het toepassen en naleven van relevante vereisten

17 Het kantoor dient iedere vereiste van deze Standaard na te leven, tenzij een vereiste niet relevant is vanwege de aard en omstandigheden van het kantoor of zijn opdrachten. (Zie Par. A29)

18 Om de doelstelling van deze Standaard te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen dienen:
- de persoon (personen) met de eindverantwoordelijkheid[4] voor het kwaliteitsmanagementsysteem; en
- de persoon (personen) met de operationele verantwoordelijkheid daarvoor inzicht te hebben in deze Standaard en ook in de toelichtingen.

Kwaliteitsmanagementsysteem

19 Het kantoor dient een kwaliteitsmanagementsysteem op te zetten, te implementeren en in werking te houden. Het kantoor dient daarbij professionele oordeelsvorming toe te passen, rekening houdend met de aard en omstandigheden van het kantoor en van zijn opdrachten. De component ‘governance en leiding’ van het kwaliteitsmanagementsysteem creëert de omgeving die de opzet, implementatie en werking van het kwaliteitsmanagementsysteem ondersteunt. (Zie Par. A30 en A31)

Verantwoordelijkheden

20 Het kantoor dient het volgende toe te wijzen: (Zie Par. A32, A33, A34 en A35)

  a de eindverantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem aan de chief executive officer of managing partner (of aan een gelijkwaardige functie) van het kantoor, of, in voorkomend geval, aan het dagelijks bestuur (of aan een gelijkwaardige orgaan) van het kantoor;
  b de operationele verantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem;
  c de operationele verantwoordelijkheid voor specifieke aspecten van het kwaliteitsmanagementsysteem; waaronder:
    i de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften; en (Zie Par. A36)
    ii het monitoring- en herstelproces.

21 Bij de toewijzing van de taken in paragraaf 20 dient het kantoor vast te stellen dat de persoon (personen): (Zie Par. A37)

  a beschikt (beschikken) over de passende ervaring, kennis, invloed en autoriteit binnen het kantoor, en over voldoende tijd, om de toegewezen verantwoordelijkheid te vervullen; en (Zie Par. A38)
  b de toegewezen rollen en de verantwoordingsplicht begrijpt (begrijpen).

---

4 In ISQM1 staat steeds dat de persoon met de eindverantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem ook verantwoordingsplicht daarvoor heeft. In de Nederlandse context is de verantwoordingsplicht onderdeel van de eindverantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem. Om die reden blijft het steeds noemen van het aspect verantwoordingsplicht achterwege bij de persoon die de eindverantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem heeft.

22 Het kantoor dient vast te stellen dat een directe communicatielijn bestaat tussen:

- de persoon (personen) met de eindverantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem; en
- de persoon (personen) met de operationele verantwoordelijkheid voor:
  - het kwaliteitsmanagementsysteem;
  - de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften; en
  - het monitoring- en herstelproces.

Het risico-inschattingsproces van het kantoor

23 Het kantoor dient een risico-inschattingsproces op te zetten en te implementeren om:

- kwaliteitsdoelstellingen vast te stellen;
- kwaliteitsrisico's te identificeren en in te schatten; en
- maatregelen op te zetten en te implementeren om kwaliteitsrisico's te mitigeren. (Zie Par. A39, A40 en A41)

24 Het kantoor dient het volgende vast te stellen:

- de kwaliteitsdoelstellingen gespecificeerd in deze Standaard; en
- iedere aanvullende kwaliteitsdoelstelling die het kantoor noodzakelijk acht om de doelstellingen van het kwaliteitsmanagementsysteem te bereiken. (Zie Par. A42, A43 en A44)

25 Het kantoor dient kwaliteitsrisico's te identificeren en in te schatten als basis voor het opzetten en implementeren van maatregelen. Daarbij dient het kantoor:

a inzicht te verkrijgen in de omstandigheden, voorwaarden, gebeurtenissen, handelingen of het uitblijven van handelingen die het bereiken van de kwaliteitsdoelstellingen negatief kunnen beïnvloeden, waaronder: (Zie Par. A45, A46 en A47)
   i met betrekking tot de aard en omstandigheden van het kantoor:
      a de complexiteit en operationele kenmerken;
      b de strategische en operationele beslissingen en handelingen, de bedrijfsprocessen en het bedrijfsmodel;
      c de kenmerken en managementstijl van de leiding;
      d de middelen, inclusief de middelen die ter beschikking zijn gesteld door serviceproviders;
      e wet- en regelgeving, professionele standaarden en de omgeving waarin het kantoor actief is; en
      f in het geval van een kantoor dat deel uitmaakt van een netwerk, de aard en omvang van de eventuele netwerkvereisten en -diensten;
   ii met betrekking tot de aard en omstandigheden van de opdrachten die het kantoor uitvoert:
      a de opdrachtsoorten en de uit te brengen verklaringen en rapporten; en
      b de soorten entiteiten waarvoor dergelijke opdrachten worden uitgevoerd.

b ermee rekening te houden hoe, en in welke mate, de omstandigheden, voorwaarden, gebeurtenissen, handelingen of het uitblijven van handelingen in paragraaf 25(a) een negatieve invloed kunnen hebben op het bereiken van de kwaliteitsdoelstellingen. (Zie Par. A48)

26 Het kantoor dient maatregelen op te zetten en te implementeren om kwaliteitsrisico's te mitigeren en dit zodanig te doen dat deze inspelen op de redenen voor de ingeschatte kwaliteitsrisico's. De maatregelen van het kantoor dienen ook de maatregelen in paragraaf 34 te omvatten. (Zie Par. A49, A50 en A51)

27 Het kantoor dient beleid of procedures vast te stellen die zijn opgezet voor het identificeren van informatie die wijst op:

- aanvullende kwaliteitsdoelstellingen; of
- aanvullende of gewijzigde kwaliteitsrisico's of maatregelen,

die nodig zijn als gevolg van veranderingen in de aard en omstandigheden van het kantoor of van zijn opdrachten.

Indien dergelijke informatie wordt geïdentificeerd, dient het kantoor deze te overwegen en, in voorkomend geval: (Zie Par. A52 en A53)

a aanvullende kwaliteitsdoelstellingen vast te stellen of te wijzigen; (Zie Par. A54)
b aanvullende kwaliteitsrisico's te identificeren en in te schatten, of deze te wijzigen of opnieuw in te schatten; of
c aanvullende maatregelen op te zetten en te implementeren, of deze maatregelen te wijzigen.

Governance en leiding

28 De governance en leiding van het kantoor bepalen de omgeving die het kwaliteitsmanagementsysteem ondersteunt. Het kantoor dient de volgende kwaliteitsdoelstellingen vast te stellen met betrekking tot zijn governance en leiding:

a het kantoor laat zien dat het zich inzet voor kwaliteit. Dit doet zij door een cultuur die binnen het gehele kantoor bestaat ter erkenning en versterking van: (Zie Par. A55 en A56)
  i de rol van het kantoor bij het dienen van het algemeen belang door het consistent uitvoeren van opdrachten met de vereiste kwaliteit;
  ii het belang van beroepsethiek, -waarden en -houding;
  iii de verantwoordelijkheid van het personeel voor de kwaliteit bij de uitvoering van opdrachten of voor activiteiten in het kader van het kwaliteitsmanagementsysteem en voor hun verwachte gedrag; en
  iv het belang van kwaliteit in de strategische beslissingen en handelingen van het kantoor, waaronder de financiële en operationele prioriteiten van het kantoor.
b de leiding is verantwoordelijk voor, en legt verantwoording af over, kwaliteit. (Zie Par. A57)
c de leiding laat haar inzet voor kwaliteit zien door haar handelingen en gedragingen. (Zie Par. A58)
d de organisatiestructuur en toewijzing van taken, verantwoordelijkheden en bevoegdheden zijn zodanig dat het kwaliteitsmanagementsysteem kan worden opgezet, geïmplementeerd en werkt. (Zie Par. A32, A33, A35, A59)
e de benodigde middelen, waaronder financiële middelen, worden gepland en verkregen, en toegewezen op een manier die aansluit bij de inzet van het kantoor voor kwaliteit. (Zie Par. A60 en A61)

Relevante ethische voorschriften

29 Het kantoor dient de kwaliteitsdoelstellingen vast te stellen gericht op het vervullen van verantwoordelijkheden in overeenstemming met relevante ethische voorschriften, waaronder onafhankelijkheid. Deze kwaliteitsdoelstellingen dienen te omvatten dat: (Zie Par. A62, A63 en A64, A66)

a het kantoor en zijn personeel:
  i de relevante ethische voorschriften waaraan het kantoor en zijn personeel zijn onderworpen begrijpen; en (Zie Par. A22, A23 en A24)
  ii hun verantwoordelijkheden vervullen met betrekking tot de relevante ethische voorschriften waaraan het kantoor en zijn opdrachten onderworpen zijn.
b andere(n), inclusief het netwerk, netwerkonderdelen, personen in het netwerk of in netwerkonderdelen, of serviceproviders, die onderworpen zijn aan de relevante ethische voorschriften waaraan het kantoor en de opdrachten van het kantoor onderworpen zijn:
  i de relevante ethische voorschriften die op hen van toepassing zijn, begrijpen; en (Zie Par. A22, A24 en A65)

ii hun verantwoordelijkheden vervullen met betrekking tot de relevante ethische voorschriften die op hen van toepassing zijn.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten

30 Het kantoor dient de volgende kwaliteitsdoelstellingen vast te stellen gericht op de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten:

a de oordeelsvorming door het kantoor over het al dan niet aanvaarden of continueren van een cliëntrelatie of een specifieke opdracht zijn passend op basis van:
   i verkregen informatie over de aard en omstandigheden van de opdracht en de integriteit en ethische waarden van de cliënt (waaronder het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen), die voldoende is om deze oordeelsvormingen te onderbouwen; en (Zie Par. A67, A68, A69, A70 en A71)
   ii het vermogen van het kantoor om de opdracht uit te voeren in overeenstemming met professionele standaarden en met geldende wet- en regelgeving. (Zie Par. A72)

b de financiële en operationele prioriteiten van het kantoor leiden niet tot niet-passende oordeelsvormingen over het al dan niet aanvaarden of continueren van een cliëntrelatie of specifieke opdracht. (Zie Par. A73 en A74)

Opdrachtuitvoering

31 Het kantoor dient de volgende kwaliteitsdoelstellingen vast te stellen gericht op de uitvoering van opdrachten met de vereiste kwaliteit:

a de opdrachtteams begrijpen en vervullen hun verantwoordelijkheden met betrekking tot:
   - de opdrachten, en
   - voor zover van toepassing, de algehele verantwoordelijkheid van opdrachtpartners voor:
     - het managen en bereiken van kwaliteit van de opdracht; en
     - het voldoende en passend betrokken zijn gedurende de gehele opdracht. (Zie Par. A75)

b de aard, timing en omvang van de aansturing van, en van het toezicht op, de opdrachtteams en de beoordeling van de uitgevoerde werkzaamheden passen bij de aard en omstandigheden van de opdrachten en de middelen die aan de opdrachtteams zijn toegewezen of ter beschikking zijn gesteld. Meer ervaren opdrachtteamleden sturen de werkzaamheden aan die worden uitgevoerd door minder ervaren opdrachtteamleden, zien toe op en beoordelen die werkzaamheden. (Zie Par. A76 en A77)

c opdrachtteams hanteren passende professionele oordeelsvorming en, indien van toepassing op het soort opdracht, hanteren een professioneel-kritische instelling. (Zie Par. A78)

d over moeilijke of omstreden aangelegenheden wordt geconsulteerd en de overeengekomen conclusies worden geïmplementeerd. (Zie Par. A79, A80 en A81)

e verschillen van inzicht binnen het opdrachtteam, tussen het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar of de personen die binnen het kwaliteitsmanagementsysteem activiteiten uitvoeren, worden onder de aandacht van het kantoor gebracht en opgelost. (Zie Par. A82)

f de opdrachtdocumentatie wordt tijdig samengevoegd na de datum van de opdrachtrapportage en wordt op passende wijze bijgehouden en tenminste zeven jaar bewaard om te voldoen aan:
   - de behoeften van het kantoor; en
   - wet- en regelgeving, relevante ethische voorschriften of professionele standaarden (Zie Par. A83, A84 en A85).

Middelen

32 Het kantoor dient de volgende kwaliteitsdoelstellingen vast te stellen gericht op het tijdig verkrijgen, ontwikkelen, gebruiken, onderhouden, alloceren en toewijzen van middelen, die de opzet, implementatie en werking van het kwaliteitsmanagementsysteem mogelijk maken: (Zie Par. A86 en A87)

Human resources

a personeel wordt in dienst genomen, opgeleid en behouden, en beschikt over de competentie en capaciteiten om: (Zie Par. A88, A89 en A90)
   i op consistente wijze opdrachten met de vereiste kwaliteit uit te voeren, waaronder het beschikken over kennis of ervaring die relevant is voor de opdrachten; of
   ii activiteiten uit te voeren of verantwoordelijkheden te dragen met betrekking tot de werking van het kwaliteitsmanagementsysteem.

b het personeel:
   - toont in zijn handelingen en gedragingen commitment aan kwaliteit;
   - ontwikkelt en onderhoudt de passende competentie(s) om zijn taken te vervullen; en
   - wordt verantwoordelijk gehouden of erkend door middel van tijdige evaluatie, beloning, promotie en andere stimulansen. (Zie Par. A91, A92 en A93)

c personen worden extern aangetrokken vanuit het netwerk, een ander netwerkonderdeel, of een serviceprovider indien het kantoor niet voldoende of geschikt personeel heeft om het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor in werking te houden of om opdrachten uit te voeren. (Zie Par. A94)

d aan elke opdracht worden opdrachtteamleden en een opdrachtpartner toegewezen die over de passende competentie en capaciteiten beschikken, waaronder voldoende tijd, om op consistente wijze opdrachten met de vereiste kwaliteit uit te voeren. (Zie Par. A88 en A89, A95, A96 en A97)

e personen die beschikken over de passende competentie en capaciteiten, waaronder voldoende tijd, worden toegewezen om activiteiten uit te voeren in het kader van het kwaliteitsmanagementsysteem.

Technologische middelen

f passende technologische middelen worden:
   - verkregen of ontwikkeld;
   - geïmplementeerd;
   - onderhouden; en
   - gebruikt,

om de werking van het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor en het uitvoeren van opdrachten mogelijk te maken. (Zie Par. A98, A99, A100 en A101, A104)

Intellectuele middelen

g passende intellectuele middelen worden:
   - verkregen of ontwikkeld;
   - geïmplementeerd;
   - onderhouden; en
   - gebruikt,

om de werking van het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor en de consistente uitvoering van opdrachten met de vereiste kwaliteit mogelijk te maken. Deze intellectuele middelen zijn consistent met professionele standaarden en, in voorkomend geval, met geldende wet- en regelgeving. (Zie Par. A102, A103 en A104)

Serviceproviders

h human resources of technologische of intellectuele middelen van serviceproviders zijn geschikt voor gebruik in het kwaliteitsmanagementsysteem en voor de uitvoering van opdrachten, rekening houdend met de kwaliteitsdoelstellingen zoals bedoeld in paragraaf 32, (d), (e), (f), en (g). (Zie Par. A105, A106, A107 en A108)

Informatie en communicatie

33 Het kantoor dient kwaliteitsdoelstellingen vast te stellen gericht op:

- het verkrijgen, tot stand brengen of gebruikmaken van informatie over het kwaliteitsmanagementsysteem; en
- het tijdig communiceren van informatie binnen het kantoor en aan externe partijen, om de opzet, implementatie en werking van het kwaliteitsmanagementsysteem mogelijk te maken.

Het betreft de volgende kwaliteitsdoelstellingen (Zie Par. A109)

a het informatiesysteem identificeert, registreert, verwerkt en bewaart relevante en betrouwbare informatie die het kwaliteitsmanagementsysteem ondersteunt, ongeacht of die informatie van interne of externe bronnen afkomstig is. (Zie Par. A110 en A111)

b de cultuur van het kantoor erkent en versterkt de verantwoordelijkheid van het personeel om onderling en met het kantoor informatie uit te wisselen. (Zie Par. A112)

c relevante en betrouwbare informatie wordt uitgewisseld binnen het kantoor en met de opdrachtteams, waaronder: (Zie Par. A112)

  i informatie wordt gecommuniceerd aan het personeel en de opdrachtteams. De aard, timing en omvang van deze informatie is voldoende om hen in staat te stellen hun verantwoordelijkheden voor de uitvoering van activiteiten in het kader van het kwaliteitsmanagementsysteem of van opdrachten te begrijpen en uit te voeren; en

  ii het personeel en de opdrachtteams communiceren informatie aan het kantoor bij de uitvoering van activiteiten in het kader van het kwaliteitsmanagementsysteem of opdrachten.

d relevante en betrouwbare informatie wordt gecommuniceerd aan externe partijen, waaronder:

  i informatie wordt gecommuniceerd door het kantoor aan of binnen het netwerk of, voor zover van toepassing, aan serviceproviders. Deze informatie stelt het netwerk of de serviceproviders in staat hun verantwoordelijkheden te vervullen met betrekking tot de netwerkvereisten of -diensten of de middelen die door hen worden verschaft; en (Zie Par. A113)

  ii informatie wordt extern gecommuniceerd in het geval dit is vereist op grond van wet- of regelgeving of professionele standaarden, of om het inzicht van externe partijen in het kwaliteitsmanagementsysteem te bevorderen. (Zie Par. A114 en A115)

Specifieke maatregelen

34 Bij het opzetten en implementeren van maatregelen in overeenstemming met paragraaf 26 dient het kantoor de volgende maatregelen in aanmerking te nemen: (Zie Par. A116)

a het kantoor stelt beleid of procedures vast voor:

  i het identificeren, evalueren en mitigeren van bedreigingen ten aanzien van de naleving van de relevante ethische voorschriften; en (Zie Par. A117)

  ii het identificeren, communiceren, evalueren en rapporteren van alle schendingen van de relevante ethische voorschriften, en het passend en tijdig reageren op de oorzaken en gevolgen van de schendingen. (Zie Par. A118 en A119)

b ten minste jaarlijks verkrijgt het kantoor van alle personeelsleden die op grond van relevante ethische voorschriften, waaronder onafhankelijkheidsvoorschriften, onafhankelijk moeten zijn, een schriftelijke bevestiging over de naleving daarvan.

c het kantoor stelt beleid of procedures vast voor het ontvangen, onderzoeken en oplossen van klachten en beschuldigingen over:
   i het niet uitvoeren van werkzaamheden in overeenstemming met professionele standaarden en geldende wet- en regelgeving; of
   ii het niet naleven van beleid dat is vastgesteld, of procedures die zijn vastgesteld, op basis van deze Standaard. (Zie Par. A120 en A121)

d het kantoor stelt beleid of procedures vast voor de omstandigheden waarin:
   i het kantoor na de aanvaarding of continuering van een cliëntrelatie of van een specifieke opdracht kennis krijgt van informatie die ertoe zou hebben geleid dat het kantoor de cliëntrelatie of specifieke opdracht zou hebben afgewezen indien die informatie vóór de aanvaarding of continuering van de cliëntrelatie of van de specifieke opdracht bekend was geweest; of (Zie Par. A122 en A123)
   ii het kantoor op grond van wet- of regelgeving verplicht is een cliëntrelatie of specifieke opdracht te aanvaarden. (Zie Par. A123)

e het kantoor stelt beleid of procedures vast die: (Zie Par. A124, A125 en A126)
   i communicatie met de met governance belaste personen vereisen over de wijze waarop het kwaliteitsmanagementsysteem ondersteuning biedt aan de consistente uitvoering van controleopdrachten van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang of andere beursgenoteerde ondernemingen; (Zie Par. A127, A128 en A129)
   ii aangeven wanneer het anderszins passend is om met externe partijen te communiceren over het kwaliteitsmanagementsysteem; (Zie Par. A130)
   iii aangeven welke informatie moet worden verstrekt wanneer in overeenstemming met de paragrafen 34 e., i en 34 e., ii extern wordt gecommuniceerd, en ook de aard, timing en omvang van de communicatie, en de passende vorm ervan duiden. (Zie Par. A131 en A132)

f het kantoor stelt beleid of procedures vast voor opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen in overeenstemming met Verordening (EU) 537/2014 en het Besluit toezicht accountantsorganisaties. Dit betekent dat het kantoor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zal vereisen voor:
   i controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang of andere beursgenoteerde ondernemingen;
   ii controles of andere opdrachten waarvoor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is vereist op grond van wet- of regelgeving; en (Zie Par. A133)
   iii controles of andere opdrachten waarvoor het kantoor bepaalt dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling een passende maatregel is om één of meer kwaliteitsrisico's te mitigeren. (Zie Par. A134, A135, A136 en A137)

Het monitoring- en herstelproces

35 Het kantoor dient een monitoring- en herstelproces vast te stellen om: (Zie Par. A138)
   a relevante, betrouwbare en tijdige informatie te verstrekken over de opzet, implementatie en werking van het kwaliteitsmanagementsysteem;
   b passende maatregelen te nemen om te reageren op geïdentificeerde tekortkomingen, zodat deze tijdig worden hersteld.

Opzet en uitvoering van monitoringactiviteiten

36 Het kantoor dient monitoringactiviteiten op te zetten en uit te voeren om een basis te verschaffen voor het identificeren van tekortkomingen.

37 Bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de monitoringactiviteiten dient het kantoor rekening te houden met: (Zie Par. A139, A140, A141 en A142)
   a de redenen voor de inschattingen van de kwaliteitsrisico's;
   b de opzet van de maatregelen;

c de opzet van het risico-inschattingsproces en voor het monitoring- en herstelproces; (Zie Par. A143 en A144)
d wijzigingen in het kwaliteitsmanagementsysteem; (Zie Par. A145)
e de resultaten van eerdere monitoringactiviteiten;
  - de vraag of eerdere monitoringactiviteiten nog relevant zijn voor de evaluatie van het kwaliteitsmanagementsysteem; en
  - de effectiviteit van herstelmaatregelen ten aanzien van geïdentificeerde tekortkomingen; en (Zie Par. A146 en A147)
f andere relevante informatie, inclusief klachten en beschuldigingen over:
  - het niet uitvoeren van werkzaamheden in overeenstemming met professionele standaarden en met geldende wet- en regelgeving; of
  - het niet-naleven van het beleid of de procedures die zijn ingesteld op basis van deze Standaard;
  - informatie afkomstig van externe inspecties; en
  - informatie van serviceproviders. (Zie Par. A148, A149 en A150)

38 Het kantoor dient een onderzoek van afgeronde opdrachten in zijn monitoringactiviteiten op te nemen en dient te bepalen welke opdrachten en opdrachtpartners worden geselecteerd. Daarbij dient het kantoor: (Zie Par. A141, A151, A152, A153 en A154)

a rekening te houden met de aangelegenheden in paragraaf 37;
b de aard, timing en omvang van andere monitoringactiviteiten en de opdrachten en opdrachtpartners die aan dergelijke monitoringactiviteiten zijn onderworpen, in overweging te nemen; en
c ten minste één afgeronde opdracht voor elke opdrachtpartner op cyclische basis te selecteren zoals bepaald door het kantoor.

39 Het kantoor dient beleid vast te stellen dat, of procedures die:

a vereisen dat de personen die monitoringactiviteiten uitvoeren over de competentie en capaciteiten beschikken, waaronder voldoende tijd, om de monitoringactiviteiten op effectieve wijze uit te voeren; en
b de objectiviteit duidt van de personen die de monitoringactiviteiten uitvoeren. Dit beleid of deze procedures dienen te verbieden dat de opdrachtteamleden of de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar een inspectie van een eigen opdracht uitvoeren. (Zie Par. A155 en A156)

Het evalueren van de bevindingen en het identificeren van tekortkomingen

40 Het kantoor dient de bevindingen te evalueren om te bepalen of er tekortkomingen zijn, waaronder tekortkomingen in het monitoring- en herstelproces. (Zie Par. A157, A158, A159, A160, A161 en A162)

Het evalueren van geïdentificeerde tekortkomingen

41 Het kantoor dient de aard en omvang van geïdentificeerde tekortkomingen te evalueren door middel van: (Zie Par. A161, A163 en A164)

a een oorzakenanalyse van de geïdentificeerde tekortkomingen. Bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de oorzakenanalyse, dient het kantoor rekening te houden met de aard van de geïdentificeerde tekortkomingen en met de potentiële ernst ervan; (Zie Par. A165-A169)
b het evalueren van het effect van de geïdentificeerde tekortkomingen, zowel afzonderlijk als gezamenlijk beschouwd, op het kwaliteitsmanagementsysteem.

Het reageren op geïdentificeerde tekortkomingen

42 Om geïdentificeerde tekortkomingen aan te pakken dient het kantoor herstelmaatregelen die inspelen op de resultaten van de oorzakenanalyse, op te zetten en te implementeren. (Zie Par. A170, A171 en A172)

43 De persoon (personen) met operationele verantwoordelijkheid voor het monitoring- en herstelproces dient (dienen) te evalueren of de herstelmaatregelen:

a op passende wijze zijn opgezet om de geïdentificeerde tekortkomingen en hun oorzaak (oorzaken) aan te pakken, en vast te stellen dat zij zijn geïmplementeerd; en

b effectief zijn om de eerder geïdentificeerde tekortkomingen op te lossen.

44 Indien uit de evaluatie blijkt dat de herstelmaatregelen niet naar behoren zijn opgezet en geïmplementeerd of niet effectief zijn, dient (dienen) de persoon (personen) met operationele verantwoordelijkheid voor het monitoring- en herstelproces ervoor te zorgen dat de herstelmaatregelen zodanig op passende wijze worden gewijzigd, dat zij effectief zijn.

Bevindingen over een bepaalde opdracht

45 Het kantoor dient te reageren op omstandigheden waarbij uit de bevindingen blijkt dat:

- vereiste werkzaamheden bij één of meer opdrachten niet zijn uitgevoerd; of
- de uitgebrachte rapportage mogelijk niet passend is.

De maatregel van het kantoor dient ten minste te bestaan uit: (Zie Par. A173)

a het nemen van passende maatregelen om te voldoen aan relevante professionele standaarden en geldende wet- en regelgeving; en

b indien de verklaring of het rapport niet passend wordt geacht, het overwegen van de implicaties daarvan en het nemen van passende maatregelen, waaronder het overwegen om juridisch advies in te winnen.

Voortdurende communicatie met betrekking tot het monitoren en herstel

46 De persoon (personen) met operationele verantwoordelijkheid voor het monitoring- en herstelproces dient (dienen) tijdig het volgende te communiceren aan de persoon (personen) met:

- eindverantwoordelijkheid, en
- operationele verantwoordelijkheid

voor het kwaliteitsmanagementsysteem: (Zie Par. A174)

a een beschrijving van de uitgevoerde monitoringactiviteiten;

b de geïdentificeerde tekortkomingen, inclusief de aard en omvang van deze tekortkomingen, en

c de herstelmaatregelen om de geïdentificeerde tekortkomingen aan te pakken.

47 Het kantoor dient de aangelegenheden in paragraaf 46 te communiceren aan de opdrachtteams en aan andere personen met activiteiten in het kader van het kwaliteitsmanagementsysteem, zodat zij onverwijld passende maatregelen kunnen nemen in overeenstemming met hun verantwoordelijkheden.

Netwerkvereisten en netwerkdiensten

48 Indien het kantoor tot een netwerk behoort, dient het kantoor inzicht te verkrijgen in: (Zie Par. A19 en A175)

a de vereisten die het netwerk heeft vastgesteld voor het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor (d.w.z. netwerkvereisten). Deze omvatten de vereisten voor het kantoor om middelen of diensten te implementeren of te gebruiken, die door het netwerk zijn opgezet of verstrekt;

b alle diensten of middelen, verstrekt door het netwerk die het kantoor implementeert of gebruikt bij de opzet, implementatie of werking van het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor (d.w.z. netwerkdiensten); en
c de verantwoordelijkheden van het kantoor voor alle maatregelen die nodig zijn om de netwerkvereisten te implementeren of gebruik te maken van netwerkdiensten. (Zie Par. A176)

Het kantoor blijft verantwoordelijk voor zijn kwaliteitsmanagementsysteem, waaronder de professionele oordeelsvormingen met betrekking tot de opzet, implementatie en werking van het kwaliteitsmanagementsysteem. Het kantoor dient te borgen dat het voldoen aan de netwerkvereisten of het gebruik van netwerkdiensten niet aan de naleving van de vereisten uit deze Standaard in de weg staat. (Zie Par. A177)

49 Op basis van het inzicht dat is verkregen in paragraaf 48 dient het kantoor:
a te bepalen hoe de netwerkvereisten of -diensten relevant zijn voor, en in overweging worden genomen in, het kwaliteitsmanagementsysteem. Dit omvat de wijze waarop de netwerkvereisten of -diensten moeten worden geïmplementeerd; en (Zie Par. A178)
b te evalueren of, en zo ja hoe, het kantoor de netwerkvereisten of -diensten moet aanpassen of aanvullen om geschikt te zijn voor gebruik in het kwaliteitsmanagementsysteem. (Zie Par. A179 en A180)

Monitoringactiviteiten van het netwerk met betrekking tot het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor

50 Indien het netwerk monitoringactiviteiten uitvoert die verband houden met het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor, dient het kantoor:

a het effect te bepalen van de monitoringactiviteiten door het netwerk op de aard, timing en omvang van de monitoringactiviteiten, die het kantoor uitvoert in overeenstemming met de paragrafen 36-38;
b de verantwoordelijkheden van het kantoor te bepalen met betrekking tot monitoringactiviteiten, en ook eventuele maatregelen van het kantoor die daarmee verband houden; en
c als onderdeel van de evaluatie van bevindingen en identificatie van tekortkomingen in paragraaf 40, tijdig de resultaten van de monitoringactiviteiten van het netwerk te verkrijgen. (Zie Par. A181)

Monitoringactiviteiten van het netwerk in alle netwerkonderdelen

51 Het kantoor dient:

a inzicht te verkrijgen in:
- de algehele reikwijdte van monitoringactiviteiten door het netwerk bij alle netwerkonderdelen. Dit omvat de monitoringactiviteiten om vast te stellen dat netwerkvereisten naar behoren zijn geïmplementeerd bij de netwerkonderdelen; en
- de wijze waarop het netwerk de resultaten van zijn monitoringactiviteiten zal communiceren aan het kantoor.

b indien van toepassing, ten minste jaarlijks informatie van het netwerk te verkrijgen over de algehele resultaten van de monitoringactiviteiten door het netwerk bij de netwerkonderdelen, en (Zie Par. A182, A183 en A184)
i informatie te communiceren aan opdrachtteams en, in voorkomend geval, andere personen met activiteiten in het kader van het kwaliteitsmanagementsysteem, om hen in staat te stellen snelle en passende maatregelen te nemen in overeenstemming met hun verantwoordelijkheden; en
ii het effect van de informatie op het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor te overwegen.

Tekortkomingen in netwerkvereisten of -diensten die het kantoor heeft geïdentificeerd

52 Indien het kantoor een tekortkoming in de netwerkvereisten of -diensten identificeert, dient het kantoor (Zie Par. A185)

a relevante informatie over de geïdentificeerde tekortkoming te communiceren aan het netwerk; en
b in overeenstemming met paragraaf 42 herstelmaatregelen op te zetten en te implementeren om het effect van de geïdentificeerde tekortkoming in de netwerkvereisten of -diensten aan te pakken. (Zie Par. A186)

Het evalueren van het kwaliteitsmanagementsysteem

53 De persoon (personen) met de eindverantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem, dient (dienen) namens het kantoor het kwaliteitsmanagementsysteem te evalueren. De evaluatie dient op een bepaald moment, ten minste jaarlijks, plaats te vinden. (Zie Par. A187, A188 en A189)

54 Op basis van de evaluatie dient (dienen) de persoon (personen) met de eindverantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem namens het kantoor tot één van de volgende conclusies te komen (Zie Par. A190, A195)

a het kwaliteitsmanagementsysteem verschaft het kantoor een redelijke mate van zekerheid dat de doelstellingen van het kwaliteitsmanagementsysteem worden bereikt; (Zie Par. A191)
b uitgezonderd aangelegenheden die verband houden met geïdentificeerde tekortkomingen die een ernstige maar geen diepgaande invloed hebben op de opzet, implementatie en werking van het kwaliteitsmanagementsysteem, verschaft het kwaliteitsmanagementsysteem het kantoor een redelijke mate van zekerheid dat de doelstellingen van het kwaliteitsmanagementsysteem worden bereikt; of (Zie Par. A192)
c het kwaliteitsmanagementsysteem verschaft het kantoor geen redelijke mate van zekerheid dat de doelstellingen van het kwaliteitsmanagementsysteem worden bereikt. (Zie Par. A192, A193 en A194)

55 Indien de persoon (personen) met de eindverantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem tot de conclusie in paragraaf 54 (b) of (c) komt (komen), dient het kantoor: (Zie Par. A196)

a onverwijld passende maatregelen te nemen; en
b te communiceren aan:
  i de opdrachtteams en andere personen met activiteiten in het kader van het kwaliteitsmanagementsysteem, voor zover dit relevant is voor hun verantwoordelijkheden; en (Zie Par. A197)
  ii externe partijen in overeenstemming met het beleid of de procedures van het kantoor, zoals vereist op grond van paragraaf 34(e). (Zie Par. A198)

56 Het kantoor dient periodiek het functioneren te beoordelen van de persoon (personen) met:

- de eindverantwoordelijkheid; en
- operationele verantwoordelijkheid

voor het kwaliteitsmanagementsysteem. Daarbij dient het kantoor rekening te houden met de evaluatie van het kwaliteitsmanagementsysteem. (Zie Par. A199, A200 en A201)

Documentatie

57 Het kantoor dient documentatie op te stellen over zijn kwaliteitsmanagementsysteem die voldoende is om: (Zie Par. A202, A203 en A204)

a een consistent begrip van het kwaliteitsmanagementsysteem bij het personeel te bevorderen, waaronder een begrip van hun taken en verantwoordelijkheden met betrekking tot het kwaliteitsmanagementsysteem en bij de uitvoering van de opdrachten;

b de consistente implementatie en toepassing van de maatregelen te bevorderen; en
c informatie te verstrekken over de opzet, implementatie en werking van de maatregelen om de evaluatie van het kwaliteitsmanagementsysteem door de persoon (personen) met de eindverantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem te ondersteunen.

58 Bij het opstellen van de documentatie dient het kantoor het volgende op te nemen:

a de identificatie van de persoon (personen) met:
  - de eindverantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem; en
  - de operationele verantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem;

b de kwaliteitsdoelstellingen en kwaliteitsrisico's van het kantoor; (Zie Par. A205)
c een beschrijving van de maatregelen en hoe de maatregelen van het kantoor inspelen op de kwaliteitsrisico's;
d met betrekking tot het monitoring- en herstelproces:
  i informatie over de uitgevoerde monitoringactiviteiten;
  ii de evaluatie van bevindingen, geïdentificeerde tekortkomingen en de daarmee verband houdende oorzaak (oorzaken) daarvan;
  iii herstelmaatregelen om geïdentificeerde tekortkomingen aan te pakken en de evaluatie van de opzet en implementatie van die herstelmaatregelen; en
  iv communicaties over de monitoring en herstel; en
e de basis voor de conclusie die is getrokken op basis van paragraaf 54.

59 Het kantoor dient het volgende te documenteren:

- de aangelegenheden in paragraaf 58 voor zover ze verband houden met de netwerkvereisten of -diensten; en
- de evaluatie van de netwerkvereisten of -diensten in overeenstemming met paragraaf 49(b). (Zie Par. A206)

60 Het kantoor dient een bewaartermijn van de documentatie over het kwaliteitsmanagementsysteem vast te stellen. Die bewaartermijn dient voldoende te zijn om het kantoor in staat te stellen de opzet, implementatie en werking van het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor te monitoren, of gedurende een langere tijd indien dit op grond van wet- of regelgeving vereist is. In Nederland geldt een bewaartermijn van zeven jaar.

Toelichtingen

Toepassingsgebied van deze Standaard voor kwaliteitsmanagement

(Zie Par. 3 en 4)

A1 Andere Standaarden, zoals Standaarden 2400[5], 3000A en 3000D[6], stellen ook vereisten vast voor de opdrachtpartner met betrekking tot het kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau.

A2 De VGBA[7] bevat vereisten en toelichtingen voor accountants die hen in staat stellen hun verantwoordelijkheid te nemen om in het algemeen belang te handelen. Zoals aangegeven in paragraaf 15, in het kader van de uitvoering van opdrachten zoals beschreven in deze Standaard, maakt het consistent uitvoeren van opdrachten met de vereiste kwaliteit deel uit van de verantwoordelijkheid van de accountant om te handelen in het algemeen belang.

5 Standaard 2400 Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten.
6 Standaarden 3000A Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten) en 3000D Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (directe-opdrachten).
7 De Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor

(Zie Par. 6, 7, 8 en 9)

A3 Het kantoor kan verschillende terminologieën of raamwerken gebruiken om de componenten van zijn kwaliteitsmanagementsysteem te beschrijven.

A4 De onderlinge samenhang van componenten blijkt bijvoorbeeld uit:

- het risico-inschattingsproces omschrijft het proces dat het kantoor moet volgen om een risicogerichte aanpak in het gehele kwaliteitsmanagementsysteem te implementeren.
- de component ‘governance en leiding’ bepaalt de omgeving die het kwaliteitsmanagementsysteem ondersteunt.
- de componenten ‘middelen’ en ‘informatie en communicatie’ maken de opzet, implementatie en werking van het kwaliteitsmanagementsysteem mogelijk.
- het ‘monitoring- en herstelproces’ is een proces dat bedoeld is om het kwaliteitsmanagementsysteem als geheel te monitoren. De resultaten van het monitoring- en herstelproces bieden informatie die relevant is voor het risico-inschattingsproces.
- er kunnen verbanden bestaan tussen specifieke aangelegenheden, zoals bijvoorbeeld het feit dat bepaalde aspecten van relevante ethische voorschriften relevant zijn voor de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en van specifieke opdrachten.

A5 Een redelijke mate van zekerheid wordt bereikt indien het kwaliteitsmanagementsysteem het risico dat de doelstellingen in paragraaf 14 (a)-(b) niet worden bereikt, tot een aanvaardbaar laag niveau terugbrengt. Een redelijke mate van zekerheid is geen absoluut niveau van zekerheid, omdat een kwaliteitsmanagementsysteem inherente beperkingen heeft. Tot deze beperkingen behoort het feit dat menselijke oordeelsvorming bij besluitvorming gebrekkig of onjuist kan zijn. Ook kan het kwaliteitsmanagementsysteem verstoord worden door menselijke fouten of gedragingen of door storingen in informatietechnologie (IT)-toepassingen.

Autoriteit van deze Standaard

(Zie Par. 12)

A6 De doelstelling van deze Standaard biedt de context waarin de vereisten van deze Standaard worden gesteld en stelt het gewenste resultaat vast. Daarnaast beoogt de doelstelling om het kantoor te helpen met te begrijpen wat er bereikt moet worden en, in voorkomend geval, welke middelen passend zijn om dat te doen.

A7 De vereisten van deze Standaard worden uitgedrukt met de woorden ‘dient (dienen) te’.

A8 In voorkomend geval bevatten de toelichtingen nadere uitleg van de vereisten en uitleg voor de uitvoering daarvan. In het bijzonder kunnen deze toelichtingen:

- nauwkeuriger uitleggen wat een vereiste inhoudt of wat bedoeld wordt; en
- voorbeelden toevoegen die illustreren hoe de vereisten kunnen worden toegepast.

Hoewel dergelijke uitleg geen vereisten bevat, is ze relevant voor de juiste toepassing daarvan. De toelichtingen kunnen ook achtergrondinformatie verschaffen over de aangelegenheden in deze Standaard. In voorkomend geval worden aanvullende overwegingen opgenomen in de toelichtingen die specifiek zijn voor organisaties van accountants in de publieke sector. Deze aanvullende overwegingen helpen bij de toepassing van de vereisten van deze Standaard. Zij beperken niet de verantwoordelijkheid van het kantoor om de vereisten van deze Standaard toe te passen en na te leven.

A9 Deze Standaard bevat onder de titel ‘Definities’ een beschrijving van de betekenissen die voor het doel van deze Standaard aan bepaalde termen worden gegeven. Deze definities zijn opgenomen om de consistente toepassing en interpretatie van deze Standaard te bevorderen. Ze zijn niet bedoeld om definities te vervangen die zijn vastgesteld voor andere doelen, hetzij in wet- of regelgeving of anderszins.

Definities

Tekortkoming
(Zie Par. 16(a))

A10 Het kantoor identificeert tekortkomingen door het evalueren van bevindingen. Een tekortkoming kan voortkomen uit één bevinding of een combinatie van bevindingen.

A11 Indien een tekortkoming is geïdentificeerd als gevolg van het niet-identificeren of niet naar behoren inschatten van een kwaliteitsrisico, kunnen de maatregelen om dat kwaliteitsrisico te mitigeren ook ontbreken of niet passend zijn opgezet of geïmplementeerd.

A12 De andere aspecten van het kwaliteitsmanagementsysteem bestaan uit de vereisten van deze Standaard die zien op:
- het toewijzen van verantwoordelijkheden (Zie Par. 20, 21 en 22);
- het risico-inschattingsproces;
- het monitoring- en herstelproces; en
- de evaluatie van het kwaliteitsmanagementsysteem.

Voorbeelden van tekortkomingen met betrekking tot andere aspecten van het kwaliteitsmanagementsysteem:

- Het risico-inschattingsproces identificeert niet de informatie die wijst op veranderingen in de aard en omstandigheden van het kantoor en zijn opdrachten, en de noodzaak om aanvullende kwaliteitsdoelstellingen vast te stellen, of om kwaliteitsrisico's of maatregelen aan te passen.
- Het monitoring- en herstelproces is niet zodanig opgezet of geïmplementeerd om:
  - relevante, betrouwbare en tijdige informatie te verstrekken over de opzet, implementatie en werking van het kwaliteitsmanagementsysteem;
  - het kantoor in staat te stellen passende maatregelen te nemen om te reageren op geïdentificeerde tekortkomingen, zodat deze tijdig kunnen worden hersteld.

De persoon (personen) met de eindverantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem verricht(en) niet de jaarlijkse evaluatie van het kwaliteitsmanagementsysteem.

Opdrachtteam
(Zie Par. 16(f))

A13 Standaard 220[8] verschaft uitleg bij het toepassen van de definitie van het opdrachtteam in het kader van een controle van financiële overzichten.

Externe inspecties
(Zie Par. 16(g))

A14 In bepaalde omstandigheden kan een externe toezichthoudende instantie andere soorten inspecties uitvoeren, bijvoorbeeld thematische evaluaties die, voor een selectie van kantoren, gericht zijn op bepaalde aspecten van controleopdrachten of op praktijken van het kantoor als geheel.

Bevindingen
(Zie Par. 16(h))

A15 Als onderdeel van het verzamelen van bevindingen uit monitoringactiviteiten, externe inspecties en andere relevante bronnen, kan het kantoor andere waarnemingen over zijn kwaliteitsmanagementsysteem identificeren. Dit kan gaan om positieve resultaten of mogelijkheden om het kwaliteitsmanagementsysteem te verbeteren of verder te versterken. In paragraaf A158 wordt uiteengezet hoe andere waarnemingen kunnen worden gebruikt in het kwaliteitsmanagementsysteem.

8 Standaard 220, paragrafen A15-A25

A16 In paragraaf A148 worden voorbeelden gegeven van informatie uit andere relevante bronnen.

A17 Monitoringactiviteiten omvatten het monitoren op opdrachtniveau, zoals inspectie van opdrachten. Daarnaast kunnen externe inspecties en andere relevante bronnen informatie bevatten die betrekking heeft op specifieke opdrachten. De informatie over de opzet, implementatie en werking van het kwaliteitsmanagementsysteem omvat derhalve bevindingen op opdrachtniveau die kunnen wijzen op bevindingen met betrekking tot het kwaliteitsmanagementsysteem.

Kantoor
(Zie Par. 16(i))

A18 De definitie van ‘kantoor’ in de relevante ethische voorschriften kan verschillen van de definitie opgenomen in deze Standaard.

Netwerk
(Zie Par. 16(l) en 48)

A19 Netwerken en de kantoren die er deel van uitmaken kunnen op verschillende manieren worden gestructureerd. Bijvoorbeeld in de context van het kwaliteitsmanagementsysteem:

- kan het netwerk vereisten vaststellen voor het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor, of diensten verlenen die door het kantoor worden gebruikt in het kwaliteitsmanagementsysteem of bij de uitvoering van opdrachten;
- kunnen andere kantoren in het netwerk diensten verlenen (bijvoorbeeld het verschaffen van middelen) die door het kantoor worden gebruikt in het kwaliteitsmanagementsysteem of bij de uitvoering van opdrachten; of
- kunnen andere structuren of organisaties binnen het netwerk vereisten voor het kantoor vaststellen met betrekking tot het kwaliteitsmanagementsysteem, of diensten verlenen.

In het kader van deze Standaard wordt elk netwerkvereiste of iedere netwerkdienst die wordt verkregen:

- via het netwerk,
- via een ander netwerkonderdeel, of
- via een andere structuur of organisatie binnen het netwerk,
- beschouwd als een ‘netwerkvereiste of netwerkdienst’.

Personeel
(Zie Par. 16(n))

A20 Naast personeel (d.w.z. personen binnen het kantoor) kan het kantoor ook externen inzetten bij het uitvoeren van activiteiten in het kader van het kwaliteitsmanagementsysteem of bij de uitvoering van opdrachten. Tot de externen kunnen bijvoorbeeld personen van andere netwerkonderdelen behoren (bijvoorbeeld personen van een dienstverleningscentrum van een netwerkonderdeel) of personen die in dienst zijn van een serviceprovider (bijvoorbeeld een accountant van een groepsonderdeel van een ander kantoor die geen deel uitmaakt van het netwerk van het kantoor).

A21 Het personeel omvat ook partners en staf van andere structuren binnen het kantoor, zoals een dienstverleningscentrum binnen het kantoor.

Relevante ethische voorschriften
(Zie Par. 16(t) en 29)

A22 De relevante ethische voorschriften die gelden in de context van een kwaliteitsmanagementsysteem kunnen variëren naargelang de aard en omstandigheden van het kantoor en van de opdrachten. De term ‘accountant’ kan worden gedefinieerd in de relevante ethische voorschriften. Zo wordt in de VGBA en de ViO de term ‘accountant’ gedefinieerd en wordt het toepassingsgebied van de bepalingen van de VGBA en de ViO die gelden voor individuele accountants die hun professionele diensten verlenen aan derden en op kantoren waartoe zij behoren, nader toegelicht.

A23 In de VGBA en de ViO wordt ingegaan op omstandigheden waarin wet- of regelgeving de naleving door de accountant van bepaalde delen daarvan verhindert. Voorts erkennen de VGBA en de ViO dat wet- of regelgeving kan gelden die afwijken van, of verder gaan dan hetgeen in de VGBA en de ViO staat, en dat accountants zich van deze verschillen bewust moeten zijn en de striktere bepalingen moeten naleven, tenzij dit bij wet- of regelgeving verboden is.

A24 Diverse bepalingen van de relevante ethische voorschriften zijn alleen van toepassing op individuele personen bij de uitvoering van opdrachten en niet op het kantoor zelf.

Mogelijk is het nodig om in het kwaliteitsmanagementsysteem in te spelen op de naleving door individuele personen van deze relevante ethische voorschriften.

Voorbeeld van relevante ethische voorschriften die alleen van toepassing zijn op personen en niet op het kantoor, en die betrekking hebben op de uitvoering van opdrachten

De VGBA gaat in op bedreigingen met betrekking tot het zich houden aan de fundamentele beginselen en bevat voorschriften dat een persoon het volgende niet mag doen:

- toestaan dat druk van anderen leidt tot een schending van de naleving van de fundamentele beginselen; of
- het uitoefenen van druk op anderen waarvan de accountant weet, of reden heeft om aan te nemen, dat dit zou leiden tot het feit dat andere personen zich niet houden aan de fundamentele beginselen.

Zo kunnen bijvoorbeeld omstandigheden ontstaan, bij het uitvoeren van een opdracht, waarin een persoon van mening is dat de opdrachtpartner of een ander meer ervaren lid van het opdrachtteam die persoon onder druk heeft gezet zich niet te houden aan de fundamentele beginselen.

Maatregel
(Zie Par. 16(u))

A25 Beleid wordt geïmplementeerd door middel van de handelingen van het personeel en van anderen (inclusief opdrachtteams) van wie de handelingen zijn onderworpen aan het beleid, of door hun terughoudendheid handelingen te verrichten die in strijd met het beleid zouden zijn.

A26 Procedures kunnen verplicht zijn gesteld, via formele documentatie of andere communicatie, of kunnen voortvloeien uit gedragingen die niet voorgeschreven zijn, maar door de cultuur van het kantoor worden bepaald. Procedures kunnen worden afgedwongen door middel van acties die worden toegestaan door IT-toepassingen of andere aspecten van de IT-omgeving.

A27 Indien het kantoor gebruik maakt van externen in het kwaliteitsmanagementsysteem of bij de uitvoering van opdrachten, moeten mogelijk ander beleid of andere procedures door het kantoor worden opgezet om op de handelingen van de personen in te spelen. Standaard 220 geeft uitleg indien het kantoor ander beleid of andere procedures moet uitwerken om in te spelen op de handelingen van externen bij een controle van financiële overzichten.

Serviceprovider
(Zie Par. 16(v))

A28 Serviceproviders omvatten accountants van groepsonderdelen van andere kantoren die geen deel uitmaken van het netwerk.

Toepassing en naleving van relevante vereisten

(Zie Par. 17)

A29 **Voorbeelden van wanneer een vereiste van deze Standaard voor het kantoor mogelijk niet relevant is:**

- het kantoor bestaat uit één zelfstandige accountant. Zo zijn bijvoorbeeld de vereisten met betrekking tot de organisatiestructuur, de toewijzing van taken, verantwoordelijkheden en bevoegdheden, aansturing, toezicht en beoordeling, en de behandeling van verschillen van inzicht, mogelijk niet relevant.
- het kantoor voert alleen aan assurance verwante opdrachten uit. Indien het kantoor bijvoorbeeld niet verplicht is zijn onafhankelijkheid te handhaven voor dergelijke opdrachten, is de vereiste om van al het personeel een gedocumenteerde bevestiging te krijgen dat aan de onafhankelijkheidsvoorschriften is voldaan, mogelijk niet relevant.

Kwaliteitsmanagementsysteem

Een kwaliteitsmanagementsysteem opzetten, implementeren en in werking houden
(Zie Par. 19)

A30 Kwaliteitsmanagement is geen afzonderlijke functie van het kantoor; het is de integratie van een cultuur die blijk geeft van het commitment ten aanzien van kwaliteit in de strategie, de operationele activiteiten en de bedrijfsprocessen. Aldus kan het op een geïntegreerde wijze opzetten van het kwaliteitsmanagementsysteem, van de operationele activiteiten en van de bedrijfsprocessen bijdragen aan een harmonieuze aanpak van het managen van het kantoor en de effectiviteit van het kwaliteitsmanagement vergroten.

A31 Het is waarschijnlijk dat de kwaliteit van de professionele oordeelsvormingen door het kantoor wordt verhoogd indien personen die dergelijke oordelen vormen, blijk geven van een houding die een onderzoekende geest omvat, hetgeen inhoudt:

- rekening houden met de bron, relevantie en toereikendheid van verkregen informatie over het kwaliteitsmanagementsysteem, inclusief informatie over de aard en omstandigheden van het kantoor en zijn opdrachten; en
- open en alert zijn op de noodzaak van verder onderzoek of andere actie.

Verantwoordelijkheden
(Zie Par. 20, 21 en 28(d))

A32 De component ‘governance en leiding’ omvat als kwaliteitsdoelstelling dat het kantoor beschikt over een organisatiestructuur met de toewijzing van taken, verantwoordelijkheden en bevoegdheden die geschikt is om de opzet, implementatie en werking van het kwaliteitsmanagementsysteem mogelijk te maken.

A33 Ondanks de toewijzing van verantwoordelijkheden met betrekking tot het kwaliteitsmanagementsysteem overeenkomstig paragraaf 20, blijft het kantoor eindverantwoordelijk voor het kwaliteitsmanagementsysteem. Het kantoor houdt hierbij personen verantwoordelijk voor aan hen toegewezen taken en spreekt hen daarop aan. Zo is het kantoor overeenkomstig de paragrafen 53 en 54 verantwoordelijk voor de evaluatie van het kwaliteitsmanagementsysteem en de conclusie erover, ook al draagt het kantoor dit op aan de persoon (personen) met de eindverantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem.

A34 Een persoon (personen) met de verantwoordelijkheid voor de aangelegenheden in paragraaf 20 is (zijn) gewoonlijk (een) partner(s), zodat deze de nodige invloed en autoriteit heeft (hebben) zoals vereist op grond van paragraaf 21. Afhankelijk van de juridische structuur kan het ook voorkomen dat een persoon (personen) geen partner(s) is (zijn), maar binnen het kantoor over de passende invloed en autoriteit beschikt (beschikken) om de rol te vervullen die aan deze persoon (personen) is toegewezen op grond van formele overeenkomsten die door het kantoor of zijn netwerk zijn gesloten.

A35 De wijze waarop het kantoor de rollen, verantwoordelijkheden en bevoegdheden toewijst, kan variëren. Wet- of regelgeving kan het kantoor bepaalde vereisten opleggen die van invloed zijn op de structuur van de leiding en het management of op hun verantwoordelijkheden. Een persoon (Perso-

nen) met de verantwoordelijkheid voor één of meer aangelegenheden in paragraaf 20 kan (kunnen) ook rollen, procedures, taken of acties aan anderen toewijzen om hem bij te staan bij het vervullen van hun verantwoordelijkheden. Een persoon (Personen) met de verantwoordelijkheid voor een aangelegenheid (of voor aangelegenheden) overeenkomstig paragraaf 20 blijft (blijven) evenwel eindverantwoordelijk voor de verantwoordelijkheden die zijn toegewezen aan die persoon (personen).

Voorbeeld van schaalbaarheid om aan te tonen hoe het toekennen van taken en verantwoordelijkheden kan plaatsvinden:

- in een minder complex kantoor kan de eindverantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem worden toegewezen aan één managing partner die als enige verantwoordelijk is voor het toezicht op het kantoor. Deze persoon kan tevens de verantwoordelijkheid op zich nemen voor alle aspecten van het kwaliteitsmanagementsysteem, waaronder de operationele verantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem, de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften, en het monitoring- en herstelproces.
- in een complexer kantoor kunnen er meerdere leidinggevende niveaus zijn die de organisatiestructuur weerspiegelen. Het kantoor kan ook een onafhankelijk bestuursorgaan hebben dat een niet-uitvoerend toezicht op het kantoor uitoefent, en dat uit externe personen kan bestaan. Bovendien kan het kantoor de operationele verantwoordelijkheid toewijzen voor specifieke onderdelen van het kwaliteitsmanagementsysteem die verder gaan dan die in paragraaf 20 (c), zoals de operationele verantwoordelijkheid voor de naleving van ethische voorschriften of de operationele verantwoordelijkheid voor het managen van een bepaalde soort dienstverlening.

A36 Het naleven van de onafhankelijkheidsvoorschriften is essentieel voor de uitvoering van controles of beoordelingen van financiële overzichten, of van andere assurance-opdrachten. Ook belanghebbenden die vertrouwen op de verklaringen en rapporten van het kantoor verwachten dit. De persoon (personen) met de operationele verantwoordelijkheid voor de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften is (zijn) doorgaans verantwoordelijk voor het toezicht op alle onafhankelijkheidsaangelegenheden, zodat het kantoor een robuuste en consistente aanpak heeft opgezet en geïmplementeerd om met de onafhankelijkheidsvoorschriften om te gaan.

A37 Wet- of regelgeving of professionele standaarden kunnen aanvullende vereisten vaststellen voor de persoon met de verantwoordelijkheid voor één of meer van de aangelegenheden in paragraaf 20, zoals vereisten voor de inschrijving in een register, beroepseducatie of permanente educatie.

A38 De passende ervaring en kennis voor de persoon (personen) met de operationele verantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem omvatten gewoonlijk een inzicht in de strategische beslissingen en acties van het kantoor en ervaring met de bedrijfsactiviteiten van het kantoor.

Het risico-inschattingsproces van het kantoor
(Zie Par. 23)

A39 De wijze waarop het kantoor het risico-inschattingsproces opzet, kan worden beïnvloed door de aard en omstandigheden van het kantoor, waaronder de wijze waarop het kantoor is gestructureerd en georganiseerd.

Voorbeelden van schaalbaarheid om aan te tonen hoe het risico-inschattingsproces van het kantoor kan verschillen:

- in een minder complex kantoor kan het zijn dat de persoon (personen) met operationele verantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem voldoende inzicht heeft (hebben) in het kantoor en zijn opdrachten om het risico-inschattingsproces uit te voeren. Bovendien kan de documentatie van de kwaliteitsdoelstellingen, kwaliteitsrisico's en maatregelen minder uitgebreid zijn dan in een complexer kantoor (het kan bijvoorbeeld in één enkel document worden gedocumenteerd).
- in een complexer kantoor kan er een formeel risico-inschattingsproces zijn, waarbij verschillende personen en talrijke activiteiten betrokken zijn. Het proces kan gecentraliseerd zijn (de kwaliteitsdoelstellingen, kwaliteitsrisico's en maatregelen worden bijvoorbeeld centraal vastgesteld

voor alle bedrijfseenheden, functies en van professionele diensten) of gedecentraliseerd (de kwaliteitsdoelstellingen, kwaliteitsrisico's en maatregelen worden bijvoorbeeld vastgesteld op het niveau van een bedrijfseenheid, functie of professionele dienst, waarbij de outputs worden gecombineerd op het niveau van het kantoor). Het netwerk kan het kantoor ook kwaliteitsdoelstellingen, kwaliteitsrisico's en maatregelen aanreiken om in het kwaliteitsmanagementsysteem te worden opgenomen.

A40 Het proces van het vaststellen van kwaliteitsdoelstellingen, het identificeren en inschatten van kwaliteitsrisico's, en het opzetten en implementeren van maatregelen is iteratief. De vereisten van deze Standaard zijn niet bedoeld om op een lineaire manier te worden behandeld. Bijvoorbeeld:

- bij het identificeren en inschatten van kwaliteitsrisico's kan het kantoor bepalen dat één of meer aanvullende kwaliteitsdoelstellingen moeten worden vastgesteld.
- bij het opzetten en implementeren van maatregelen kan het kantoor bepalen dat een kwaliteitsrisico niet is geïdentificeerd en ingeschat.

A41 Informatiebronnen die het kantoor in staat stellen kwaliteitsdoelstellingen vast te stellen, kwaliteitsrisico's te identificeren en in te schatten, en maatregelen op te zetten en te implementeren, maken deel uit van de component ‘informatie en communicatie’ en omvatten het volgende:

- de resultaten van het monitoring- en herstelproces (Zie Par. 42 en A171);
- informatie afkomstig van het netwerk of serviceproviders, waaronder:
  - informatie over netwerkvereisten of -diensten (Zie Par. 48); en
  - andere informatie afkomstig van het netwerk, waaronder informatie over de resultaten van de monitoringactiviteiten die door het netwerk bij de netwerkonderdelen worden ondernomen (Zie Par. 50 en 51).

Ook andere informatie, zowel intern als extern, kan relevant zijn voor het risico-inschattingsproces, zoals:

- informatie betreffende klachten en beschuldigingen inzake het niet uitvoeren van werkzaamheden in overeenstemming met professionele standaarden en met geldende wet- en regelgeving, of inzake niet-naleving van het beleid of procedures van het kantoor die in overeenstemming met deze Standaard zijn vastgesteld;
- de resultaten van externe inspecties;
- informatie van toezichthouders die aan het kantoor ter beschikking is gesteld over entiteiten waarvoor het kantoor opdrachten uitvoert, zoals informatie van een effectentoezichthouder over een entiteit waarvoor het kantoor opdrachten uitvoert (bijvoorbeeld onregelmatigheden in de financiële overzichten van de entiteit of niet-naleving van de effectenregelgeving);
- wijzigingen in het kwaliteitsmanagementsysteem die gevolgen hebben voor andere aspecten van het systeem, bijvoorbeeld wijzigingen in de middelen van het kantoor;
- andere externe bronnen, zoals acties van regelgevers of toezichthouders en rechtszaken tegen het kantoor of andere kantoren in het rechtsgebied, die kunnen wijzen op gebieden die door het kantoor in overweging moeten worden genomen.

Kwaliteitsdoelstellingen vaststellen
(Zie Par. 24)

A42 Wet- of regelgeving of professionele standaarden kunnen vereisten vaststellen die aanleiding geven tot aanvullende kwaliteitsdoelstellingen. Een kantoor kan bijvoorbeeld op grond van wet- of regelgeving verplicht zijn om niet-uitvoerende personen in de governancestructuur op te nemen. Het kantoor kan het noodzakelijk achten om aanvullende kwaliteitsdoelstellingen vast te stellen om aan de eisen te voldoen.

A43 De aard en omstandigheden van het kantoor en zijn opdrachten kunnen zodanig zijn dat het kantoor het niet nodig acht aanvullende kwaliteitsdoelstellingen vast te stellen.

A44 Het kantoor kan subdoelstellingen vaststellen om de identificatie en inschatting van kwaliteitsrisico's, en de opzet en implementatie van de maatregelen daartegen, te verbeteren.

Kwaliteitsrisico's identificeren en inschatten
(Zie Par. 25)

A45 Er kunnen andere voorwaarden, gebeurtenissen, omstandigheden, handelingen of het nalaten van handelingen zijn die niet in paragraaf 25(a) staan en die het bereiken van een kwaliteitsdoelstelling negatief beïnvloeden.

A46 Een risico vloeit voort uit de wijze waarop en de mate waarin een voorwaarde, gebeurtenis, omstandigheid. handeling of het nalaten van een handeling het bereiken van een kwaliteitsdoelstelling negatief kan beïnvloeden. Niet alle risico's voldoen aan de definitie van een kwaliteitsrisico. Professionele oordeelsvorming is een hulpmiddel bij het bepalen of een risico een kwaliteitsrisico is op basis van de overweging van het kantoor of er een redelijke kans bestaat dat het risico zich zal voordoen, hetzij afzonderlijk, hetzij in combinatie met andere risico's, waardoor het bereiken van één of meer kwaliteitsdoelstellingen negatief wordt beïnvloed.

Voorbeelden van het inzicht van het kantoor in de voorwaarden, gebeurtenissen, omstandigheden, handelingen of het nalaten van handelingen die een nadelige invloed kunnen hebben op het bereiken van de kwaliteitsdoelstellingen:

- *de strategische en operationele beslissingen en acties, de bedrijfsprocessen en het bedrijfsmodel van het kantoor:* de algehele financiële doelstellingen zijn al te zeer afhankelijk van de omvang van de door het kantoor verleende diensten die niet binnen het toepassingsgebied van deze Standaard vallen.
- *de kenmerken en managementstijl van de leiding:* het kantoor is een klein kantoor met enkele opdrachtpartners met gezamenlijke autoriteit.
- *de complexiteit en operationele kenmerken van het kantoor:* het kantoor is onlangs gefuseerd met een ander kantoor.

Voorbeelden van kwaliteitsrisico's die zich kunnen voordoen
In de context van governance en leiding kan dit aanleiding geven tot een aantal kwaliteitsrisico's, zoals de volgende:

- middelen worden gealloceerd of toegewezen waarbij voorrang wordt gegeven aan diensten die niet onder deze Standaard vallen en die de kwaliteit van opdrachten, die wel onder deze Standaard vallen, nadelig kunnen beïnvloeden.
- bij beslissingen over financiële en operationele prioriteiten wordt niet volledig of adequaat rekening gehouden met het belang van kwaliteit bij de uitvoering van opdrachten die onder deze Standaard vallen.

In de context van governance en leiding kan dit aanleiding geven tot een aantal kwaliteitsrisico's, zoals de volgende:

- de verantwoordelijkheden van de leiding voor kwaliteit zijn niet duidelijk omschreven en toegewezen.
- handelingen en gedragingen van de leiding die de kwaliteit niet bevorderen, worden niet ter discussie gesteld.

In de context van middelen kan dit aanleiding geven tot een aantal kwaliteitsrisico's, waaronder de volgende:

- de technologische middelen die door de twee gefuseerde kantoren worden gebruikt, kunnen niet op elkaar aansluiten.

- opdrachtteams kunnen gebruik maken van intellectuele middelen die vóór de fusie werden ontwikkeld en die niet langer consistent zijn met de nieuwe methodologie die door het nieuw gefuseerde kantoor wordt gebruikt.

A47 Gezien de zich ontwikkelende aard van het kwaliteitsmanagementsysteem kunnen de maatregelen die het kantoor heeft opgezet en geïmplementeerd resulteren in voorwaarden, gebeurtenissen, omstandigheden, handelingen of het nalaten van handelingen die extra kwaliteitsrisico's met zich meebrengen. Het kantoor kan bijvoorbeeld een middel (bijvoorbeeld een technologisch middel) inzetten als maatregel op een kwaliteitsrisico, en het gebruik van dat middel kan kwaliteitsrisico's met zich meebrengen.

A48 De mate waarin een risico, afzonderlijk of in combinatie met andere risico's, een nadelige invloed kan hebben op het behalen van kwaliteitsdoelstelling(en), kan variëren naar gelang van de voorwaarden, gebeurtenissen, omstandigheden, handelingen of het nalaten ervan die aanleiding geven tot het risico, rekening houdend met bijvoorbeeld het volgende:

- hoe de voorwaarde, de gebeurtenis, de omstandigheid, de handeling of het nalaten ervan van invloed zou zijn op het bereiken van de kwaliteitsdoelstelling;
- de frequentie waarmee de voorwaarde, de gebeurtenis, de omstandigheid, de handeling of het nalaten ervan zich naar verwachting zal voordoen;
- de tijd die nodig is totdat de voorwaarde, de gebeurtenis, de omstandigheid, de handeling of het nalaten ervan effect heeft, en of het kantoor binnen die tijd de gelegenheid zou hebben om te reageren om het effect van de voorwaarde, de gebeurtenis, de omstandigheid, de handeling of het nalaten ervan te mitigeren;
- hoe lang de voorwaarde, de gebeurtenis, de omstandigheid, de handeling of het nalaten ervan, van invloed zou zijn op het bereiken van de kwaliteitsdoelstelling, zodra deze zich heeft voorgedaan.

De inschatting van kwaliteitsrisico's hoeft geen formele waarderingen of scores te omvatten, hoewel het kantoren niet wordt belet deze te gebruiken.

Maatregelen opzetten en implementeren om kwaliteitsrisico's te mitigeren
(Zie Par. 16(u) en 26)

A49 De aard, timing en omvang van de maatregelen zijn gebaseerd op de motivering van de inschatting van de kwaliteitsrisico's. Dat wil zeggen de verwachte mate van optreden en effect op het bereiken van één of meer kwaliteitsdoelstellingen.

A50 Voorbeeld van een opgezette en geïmplementeerde maatregel die zowel op het kantoor- als opdrachtniveau werkt:
Het kantoor stelt beleid of procedures op voor consultatie die omvatten met wie de opdrachtteams moeten consulteren en voor welke specifieke aangelegenheden consultatie is vereist. Het kantoor stelt in voldoende mate gekwalificeerde en ervaren personen aan voor het behandelen van consultaties. Het opdrachtteam is verantwoordelijk voor het identificeren van aangelegenheden die voor consultatie in aanmerking komen, voor het initiëren van de consultatie en voor het implementeren van de conclusies die uit de consultatie voortkomen[9].

A51 Om de consistentie te waarborgen kan de behoefte aan formeel gedocumenteerd beleid of procedures groter zijn bij kantoren met veel personeel of met grote geografische spreiding.

Wijzigingen in de aard en omstandigheden van het kantoor of zijn opdrachten
(Zie Par. 27)

9 Standaard 220, paragraaf 35.

A52 **Voorbeeld van schaalbaarheid om aan te tonen hoe het beleid of de procedures voor het identificeren van informatie over wijzigingen in de aard en omstandigheden van het kantoor en zijn opdrachten kunnen verschillen:**

- een minder complex kantoor kan informeel beleid of procedures hebben voor het identificeren van informatie over wijzigingen in de aard en omstandigheden van het kantoor of zijn opdrachten. Dit kan met name indien de persoon of personen die verantwoordelijk zijn voor het vaststellen van kwaliteitsdoelstellingen, het identificeren en inschatten van kwaliteitsrisico's, en het opzetten en implementeren van maatregelen in staat zijn om dergelijke informatie in het kader van de normale uitoefening van hun activiteiten te identificeren.
- een complexer kantoor kan mogelijk formeler beleid of procedures moeten vaststellen voor het identificeren en in overweging nemen van informatie over wijzigingen in de aard en omstandigheden van het kantoor of zijn opdrachten. Dit kan bijvoorbeeld inhouden dat periodiek wordt gekeken naar informatie over de aard en omstandigheden van het kantoor en zijn opdrachten, inclusief het voortdurend opvolgen van trends en gebeurtenissen in de interne en externe omgeving van het kantoor.

A53 Het kan noodzakelijk zijn aanvullende kwaliteitsdoelstellingen vast te stellen dan wel kwaliteitsrisico's en maatregelen toe te voegen of te wijzigen als onderdeel van de herstelmaatregelen voor een geïdentificeerde tekortkoming overeenkomstig paragraaf 42.

A54 Het kantoor kan kwaliteitsdoelstellingen hebben vastgesteld naast de doelstellingen die in deze Standaard zijn gespecificeerd. Het kantoor kan ook informatie identificeren die erop wijst dat aanvullende kwaliteitsdoelstellingen die reeds door het kantoor zijn vastgesteld, niet langer nodig zijn of moeten worden aangepast.

Governance en leiding

Commitment ten aanzien van kwaliteit
(Zie Par. 28(a))

A55 De cultuur van het kantoor is een belangrijke factor bij het beïnvloeden van het gedrag van het personeel. De relevante ethische voorschriften stellen in het algemeen de beginselen van de beroepsethiek vast en worden meer in detail besproken in de component ‘Relevante ethische voorschriften’ van deze Standaard. Professionele waarden en attitudes kunnen omvatten:

- professioneel gedrag, bijvoorbeeld stiptheid, beleefdheid, respect, bereidheid tot het afleggen van verantwoording, reactievermogen en betrouwbaarheid;
- een commitment ten aanzien van teamwork;
- openstaan voor nieuwe ideeën of andere perspectieven in de werkomgeving;
- het streven naar uitmuntendheid;
- een commitment tot voortdurende verbetering (bijvoorbeeld verwachtingen stellen die verder gaan dan de minimumvereisten en de nadruk leggen op voortdurend leren);
- sociale verantwoordelijkheid.

A56 Het strategische besluitvormingsproces van het kantoor, inclusief de vaststelling van een bedrijfsstrategie, kan zaken omvatten zoals:

- de beslissingen betreffende financiële en operationele aangelegenheden;
- de financiële doelstellingen;
- de wijze waarop de financiële middelen worden beheerd;
- de groei van het marktaandeel;
- de specialisatie op bedrijfstakniveau; of
- nieuw aangeboden diensten.

De financiële en operationele prioriteiten kunnen direct of indirect van invloed zijn op het commitment ten aanzien van kwaliteit. Het kantoor kan bijvoorbeeld mogelijk stimulansen hebben die gericht zijn op financiële en operationele prioriteiten waardoor gedragingen die blijk geven van een commitment ten aanzien van kwaliteit worden ontmoedigd.

Leiding
(Zie Par. 28(b) en 28(c))

A57 Tot de maatregelen die het kantoor heeft opgezet en geïmplementeerd om het management verantwoordelijk te houden voor kwaliteit behoren de functioneringsgesprekken in paragraaf 56.

A58 Hoewel de leiding de toon aan de top zet door haar handelingen en gedragingen, dragen duidelijke, consistente en frequente handelingen en communicaties op alle niveaus collectief bij tot de cultuur van het kantoor en tonen zij een commitment ten aanzien van kwaliteit.

Organisatiestructuur
(Zie Par. 28(d))

A59 De organisatiestructuur kan operationele eenheden, operationele processen, divisies of geografische locaties, en andere structuren omvatten. In sommige gevallen kan het kantoor processen of activiteiten concentreren of centraliseren in een dienstverleningscentrum. Ook kunnen opdrachtteams bestaan uit personeel van het dienstverleningscentrum van het kantoor dat specifieke taken uitvoert van repetitieve of gespecialiseerde aard.

Middelen
(Zie Par. 28(e))

A60 De persoon (personen) met de eindverantwoordelijkheid of de operationele verantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem is (zijn) in de meeste gevallen in staat om invloed uit te oefenen op de aard en omvang van de middelen die het kantoor verkrijgt, ontwikkelt, gebruikt en in stand houdt, alsmede op de wijze waarop deze middelen worden gealloceerd of toegewezen, inclusief de tijdstippen waarop zij worden ingezet.

A61 Omdat de behoeften aan middelen in de loop van de tijd kunnen veranderen, kan het praktisch niet haalbaar zijn om op alle behoeften aan middelen te anticiperen. De planning van de middelen kan inhouden dat wordt bepaald welke middelen op dit moment nodig zijn, dat een prognose wordt gemaakt van de toekomstige behoeften aan middelen en dat processen worden vastgesteld om onvoorziene behoeften aan middelen te behandelen wanneer deze zich voordoen.

Relevante ethische voorschriften

(Zie Par. 16(t) en 29)

A62 De VGBA en de ViO bevatten de fundamentele ethische beginselen en gedragsnormen die van een accountant worden verwacht, en stellen onafhankelijkheidsvoorschriften vast. De fundamentele beginselen zijn professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en vertrouwelijkheid. In de VGBA en de ViO wordt ook gespecificeerd welke aanpak een accountant moet volgen om te voldoen aan de fundamentele beginselen en, in voorkomend geval, aan de onafhankelijkheidsvoorschriften. Bovendien behandelt de VGBA specifieke onderwerpen in verband met de naleving van de fundamentele beginselen. De VGBA en de ViO bevatten ethische vereisten. Lokale wet- en regelgeving bevat mogelijk ook voorschriften inzake ethische vereisten, inclusief onafhankelijkheidsvoorschriften.

A63 In sommige gevallen kunnen de aangelegenheden die in het kwaliteitsmanagementsysteem aan de orde komen, specifieker zijn dan, of een aanvulling vormen op, de bepalingen van de relevante ethische voorschriften.

Voorbeelden van zaken die een kantoor in zijn kwaliteitsmanagementsysteem kan opnemen en die specifieker zijn dan, of een aanvulling vormen op, de bepalingen van de toepasselijke ethische voorschriften:

- het kantoor verbiedt het aannemen van geschenken en gastvrijheid van een cliënt, zelfs als de waarde daarvan triviaal en onbeduidend is.
- het kantoor stelt roulatieperioden vast voor alle opdrachtpartners, inclusief degenen die andere assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten uitvoeren, en breidt roulatieperioden uit tot alle senior opdrachtteamleden.

A64 Andere componenten kunnen van invloed zijn op of verband houden met de component ‘relevante ethische voorschriften’.

Voorbeelden van verbanden tussen de component ‘relevante ethische voorschriften’ en andere componenten:

- de component ‘informatie en communicatie’ kan de communicatie van diverse aangelegenheden in verband met de relevante ethische voorschriften bevatten, inclusief:
  - het communiceren van de onafhankelijkheidsvoorschriften aan het personeel en aan anderen die onderworpen zijn aan onafhankelijkheidsvoorschriften.
  - het zonder vrees voor represailles communiceren door personeel en opdrachtteams van relevante informatie aan het kantoor, zoals situaties die een bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid, of schendingen van relevante ethische voorschriften.
- in het kader van de component ‘middelen’ kan het kantoor:
  - personen aanwijzen om de naleving van de relevante ethische regels te managen en te monitoren of om te consulteren over aangelegenheden in verband met relevante ethische voorschriften.
  - IT-toepassingen gebruiken om de naleving van de relevante ethische voorschriften te monitoren, inclusief het vastleggen en bewaren van informatie in verband met onafhankelijkheid.

A65 Welke relevante ethische voorschriften van toepassing zijn op anderen hangt af van de bepalingen van de relevante ethische voorschriften en van de wijze waarop het kantoor gebruik maakt van anderen in het kader van zijn kwaliteitsmanagementsysteem of bij de uitvoering van opdrachten.

Voorbeelden van relevante ethische voorschriften die op anderen van toepassing zijn:

- relevante ethische voorschriften kunnen onafhankelijkheidsvoorschriften omvatten die van toepassing zijn op netwerkonderdelen of medewerkers van netwerkonderdelen. Zo bevat de ViO bijvoorbeeld onafhankelijkheidsvoorschriften die van toepassing zijn op Nederlandse netwerkonderdelen.
- relevante ethische voorschriften kunnen een definitie bevatten van het begrip ‘opdrachtteam’ of van een soortgelijk begrip, en de definitie kan elke persoon omvatten die assurance-werkzaamheden voor een opdracht uitvoert (bijvoorbeeld een accountant van een groepsonderdeel of een serviceprovider die ingeschakeld is om een fysieke voorraadtelling op een externe locatie bij te wonen). Dienovereenkomstig kunnen alle vereisten van de relevante ethische voorschriften die gelden voor het opdrachtteam, zoals gedefinieerd in de relevante ethische voorschriften of andere soortgelijke concepten, ook relevant zijn voor dergelijke personen.
- het fundamentele beginsel van vertrouwelijkheid kan van toepassing zijn op het netwerk van het kantoor, op andere netwerkonderdelen, of op serviceproviders indien zij toegang hebben tot informatie van cliënten die het kantoor heeft verkregen.

Overwegingen met betrekking tot de publieke sector

A66 Om de kwaliteitsdoelstellingen van deze Standaard in verband met onafhankelijkheid te bereiken, kunnen accountants die actief zijn in de publieke sector maatregelen voor de onafhankelijkheid nemen in de context van het mandaat in de publieke sector en de wettelijke maatregelen.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten

De aard en de omstandigheden van de opdracht en de integriteit en ethische waarden van de cliënt (Zie Par. 30(a)(i))

A67 De verkregen informatie over de aard en de omstandigheden van de opdracht kan het volgende omvatten:

- de sector van de entiteit waarvoor de opdracht wordt uitgevoerd en relevante regelgevings- en toezichtsfactoren;
- de aard van de entiteit, bijvoorbeeld haar activiteiten, organisatiestructuur, verdeling van eigendom en governance, bedrijfsmodel en wijze van financiering; en
- de aard van het onderliggende onderzoeksobject en van toepassing zijnde criteria, bijvoorbeeld in het geval van geïntegreerde rapportering:
  - het onderliggende onderzoeksobject kan sociale informatie, milieu-informatie of informatie over gezondheid en veiligheid omvatten; en
  - de van toepassing zijnde criteria kunnen prestatiemaatstaven zijn die door een erkende instantie of door deskundigen zijn vastgesteld.

A68 De verkregen informatie om de oordeelsvormingen over de integriteit en de ethische waarden van de cliënt te ondersteunen, kan onder meer betrekking hebben op de identiteit en de zakelijke reputatie van de belangrijkste houders van kapitaalbelangen in de cliënt, haar leidinggevend personeel op sleutelposities en met governance belaste personen.

Voorbeelden van factoren die van invloed kunnen zijn op de aard en omvang van de verkregen informatie over de integriteit en ethische waarden van de cliënt, zijn onder meer de volgende:

- de aard van de entiteit waarvoor de opdracht wordt uitgevoerd, inclusief de complexiteit van haar eigendoms- en managementstructuur.
- de aard van de activiteiten van de cliënt, inclusief haar bedrijfsvoering.
- informatie over de houding van de belangrijkste houders van kapitaalbelangen in de cliënt, haar leidinggevend personeel op sleutelposities en met governance belaste personen, ten aanzien van aangelegenheden zoals een agressieve toepassing van de verslaggevingsstandaarden en de interne beheersingsomgeving.
- de vraag of de cliënt zich op nadrukkelijke wijze inzet om de honoraria zo laag mogelijk te houden.
- aanwijzingen van een door de cliënt opgelegde beperking in de uitvoering van de werkzaamheden.
- aanwijzingen dat de cliënt betrokken zou kunnen zijn bij het witwassen van geld of bij andere strafbare activiteiten.
- de redenen voor de voorgestelde aanstelling van het kantoor en voor het niet verlengen van de aanstelling van het vorige kantoor.
- de identiteit en zakelijke reputatie van verbonden partijen.

A69 Het kantoor kan deze informatie uit diverse interne en externe bronnen verkrijgen, waaronder de volgende:

- in het geval van een bestaande cliënt, informatie over lopende of eerdere opdrachten, indien van toepassing, of het verzoeken om inlichtingen bij ander personeel die andere opdrachten voor de cliënt hebben uitgevoerd.

- in het geval van een nieuwe cliënt, het verzoeken om inlichtingen bij huidige of vorige accountancydienstverleners in overeenstemming met de relevante ethische voorschriften.
- besprekingen met andere derde partijen, zoals bankiers, juristen en sectorgenoten.
- achtergrondonderzoek via relevante databanken (die intellectuele bronnen kunnen zijn). In sommige gevallen kan het kantoor gebruikmaken van een serviceprovider om het achtergrondonderzoek uit te voeren.

A70 De informatie die het kantoor verkrijgt tijdens het proces van aanvaarding en continuering van de opdracht kan vaak ook relevant zijn voor het opdrachtteam bij de planning en uitvoering van de opdracht. Professionele standaarden kunnen specifiek vereisen dat het opdrachtteam dergelijke informatie verkrijgt of in overweging neemt. Zo vereist Standaard 220[10] dat de opdrachtpartner bij de planning en uitvoering van de controleopdracht rekening houdt met de informatie die in het kader van het proces van aanvaarding en continuering van de controleopdracht is verkregen.

A71 Professionele standaarden of geldende wet- en regelgeving kunnen:

- specifieke bepalingen bevatten die in overweging moeten worden genomen alvorens een cliëntrelatie of een specifieke opdracht te aanvaarden of te continueren; en ook
- vereisen dat het kantoor bij het aanvaarden van een opdracht vraagt om inlichtingen bij het huidige of voorgaande kantoor.

Indien er bijvoorbeeld een wisseling van accountant heeft plaatsgevonden, is volgens Standaard 300[11] vereist dat de accountant, voor de start van een eerste controle, met de voorgaande accountant communiceert in overeenstemming met relevante ethische voorschriften.

De VGBA of de ViO bevatten ook vereisten voor:

- het in overweging nemen van belangenconflicten bij het aanvaarden of continueren van een cliëntrelatie of van een specifieke opdracht; en
- het communiceren met de huidige of voorgaande accountant bij het aanvaarden van een opdracht tot controle, beoordeling of samenstelling van financiële overzichten.

Het vermogen van het kantoor om de opdracht uit te voeren
(Zie Par. 30(a)(ii))

A72 Het vermogen van het kantoor om de opdracht uit te voeren in overeenstemming met de professionele standaarden en geldende wet- en regelgeving kan worden beïnvloed door:

- de beschikbaarheid van passende middelen om de opdracht uit te voeren;
- toegang tot informatie om de opdracht uit te voeren of tot de personen die dergelijke informatie verstrekken; en
- de vraag of het kantoor en het opdrachtteam in staat zijn om hun verantwoordelijkheden te vervullen met betrekking tot de relevante ethische voorschriften.

Voorbeelden van factoren waarmee het kantoor rekening kan houden bij het bepalen of er voldoende middelen beschikbaar zijn om de opdracht uit te voeren:

- de omstandigheden van de opdracht en de rapporteringstermijn.
- de beschikbaarheid van personen met de passende competentie en capaciteiten, inclusief voldoende tijd, om de opdracht uit te voeren. Dit omvat het hebben van:
  - personen die de algehele verantwoordelijkheid dragen voor het aansturen van en het toezien op de opdracht;

10 Standaard 220, paragraaf 23.
11 Standaard 300, Planning van een controle van financiële overzichten, paragraaf 12(b).

  - personen met kennis van de relevante bedrijfstak of het onderliggende object van onderzoek of van de onderliggende criteria die moeten worden toegepast bij de opstelling van informatie over het object van onderzoek, en ervaring met relevante vereisten uit wet- of regelgeving; en
  - personen die controlewerkzaamheden uitvoeren op de financiële informatie van groepsonderdelen voor de controle van de financiële overzichten van de groep.
- de beschikbaarheid van deskundigen, indien nodig.
- indien een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling nodig is, de beschikbaarheid van een persoon die voldoet aan de relevante geschiktheidscriteria.
- de behoefte aan technologische middelen, bijvoorbeeld IT-toepassingen die het opdrachtteam in staat stellen werkzaamheden uit te voeren op de data van de entiteit.
- de behoefte aan intellectuele middelen, bijvoorbeeld een methodologie, uitleg voor specifieke sectoren of onderzoeksobjecten, of toegang tot informatiebronnen.

De financiële en operationele prioriteiten van het kantoor
(Zie Par. 30(b))

A73 Financiële prioriteiten kunnen gericht zijn op de winstgevendheid, en honoraria ontvangen voor het uitvoeren van opdrachten hebben een effect op de financiële middelen van het kantoor. Operationele prioriteiten kunnen aandachtsgebieden van strategisch belang omvatten, zoals de groei van het marktaandeel, sectorspecialisatie, of het aanbieden van nieuwe professionele diensten. Er kunnen zich omstandigheden voordoen waarin het kantoor tevreden is met de voor een opdracht voorgestelde honoraria, maar het toch niet passend is om de opdracht of de cliëntrelatie te aanvaarden of te continueren (bijvoorbeeld indien het de cliënt aan integriteit en ethische waarden ontbreekt).

A74 Er kunnen zich andere omstandigheden voordoen waarin de voor een opdracht voorgestelde honoraria, gelet op de aard en de omstandigheden van de opdracht, ontoereikend zijn, en dit kan afbreuk doen aan het vermogen om de opdracht uit te voeren in overeenstemming met professionele standaarden en geldende wet- en regelgeving.

Opdrachtuitvoering

Verantwoordelijkheden van het opdrachtteam en het aansturen, toezicht houden en beoordelen
(Zie Par. 31(a) en 31(b))

A75 Professionele standaarden of geldende wet- en regelgeving kunnen specifieke bepalingen bevatten betreffende de algehele verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner. Zo behandelt Standaard 220 de algehele verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner voor het managen en bereiken van de kwaliteit van de opdracht en voor het op voldoende en passende wijze betrokken zijn gedurende de opdracht, inclusief het verantwoordelijk zijn voor de passende aansturing van, en het passende toezicht op, het opdrachtteam en voor de beoordeling van de uitgevoerde werkzaamheden.

A76 **Voorbeelden van aansturen, toezicht houden en beoordelen:**

- Het aansturen van en het toezicht houden op het opdrachtteam kan omvatten:
  - het volgen van de voortgang van de opdracht;
  - met betrekking tot de leden van het opdrachtteam, het overwegen:
    - of zij hun instructies begrijpen; en
    - of de werkzaamheden worden uitgevoerd volgens de geplande opdrachtaanpak;
  - het behandelen van aangelegenheden die tijdens de opdracht aan de orde zijn gekomen, het in overweging nemen van de significantie daarvan, en het op passende wijze aanpassen van de geplande aanpak; en
  - het identificeren van aangelegenheden ter consultatie of ter overweging door meer ervaren leden van het opdrachtteam.
- Een beoordeling van de uitgevoerde werkzaamheden kan de afweging omvatten of:

- de werkzaamheden zijn uitgevoerd in overeenstemming met het beleid of de procedures, de professionele standaarden, en geldende wet- en regelgeving;
- er significante kwesties aan de orde zijn gesteld voor verdere overweging;
- passende consultaties hebben plaatsgevonden en de daaruit voortvloeiende conclusies zijn gedocumenteerd en geïmplementeerd;
- het nodig is de aard, timing en omvang van de geplande werkzaamheden te herzien;
- de uitgevoerde werkzaamheden de conclusies ondersteunen en op passende wijze zijn gedocumenteerd;
- de informatie die is verkregen voor een assurance-opdracht voldoende en geschikt is om de rapportage te onderbouwen; en
- de doelstellingen van de werkzaamheden van de opdracht zijn bereikt.

A77 In bepaalde omstandigheden kan het kantoor personeel van een dienstverleningscentrum van het kantoor of personen van een dienstverleningscentrum van een ander netwerkonderdeel inzetten om opdrachtwerkzaamheden uit te voeren (d.w.z. personeel of andere personen worden in het opdrachtteam opgenomen). In dergelijke omstandigheden kunnen het beleid of de procedures specifiek betrekking hebben op het aansturen van en het toezicht houden op de personen en op het beoordelen van hun werkzaamheden, bijvoorbeeld:

- welke aspecten van de opdracht kunnen worden toegewezen aan personen in het dienstverleningscentrum;
- de wijze waarop van de opdrachtpartner, of van de persoon namens deze, wordt verwacht de werkzaamheden van de personen in het dienstverleningscentrum aan te sturen, daarop toezicht te houden en hun werkzaamheden te beoordelen; en
- de communicatieprotocollen tussen het opdrachtteam en de personen in het dienstverleningscentrum.

Professionele oordeelsvorming en professioneel-kritische instelling
(Zie Par. 31(c))

A78 Een professioneel-kritische instelling ondersteunt de kwaliteit van de oordeelsvormingen in het kader van een assurance-opdracht en daarmee de algehele effectiviteit van het opdrachtteam bij het uitvoeren van de assurance-opdracht. Andere uitingen van de NBA kunnen betrekking hebben op de uitoefening van professionele oordeelsvorming of van een professioneel-kritische instelling op het niveau van de opdracht. Standaard 220[12] geeft bijvoorbeeld voorbeelden van belemmeringen ten aanzien van de uitoefening van een professioneel-kritische houding op het niveau van de opdracht, van onbewuste vooringenomenheden van de accountant die de uitoefening van een professioneel-kritische instelling kunnen belemmeren, en van mogelijke maatregelen die het opdrachtteam kan nemen om dergelijke belemmeringen te mitigeren.

Consultatie
(Zie Par. 31(d))

A79 Consultatie omvat normaal gesproken een discussie op het passende professionele niveau, met personen van binnen of buiten het kantoor die over gespecialiseerde deskundigheid beschikken, over moeilijke of omstreden kwesties. Een omgeving die het belang en de voordelen van consultatie versterkt en de opdrachtteams aanmoedigt om te consulteren, kan bijdragen aan een cultuur die blijk geeft van een commitment ten aanzien van kwaliteit.

A80 Het kantoor kan moeilijke of omstreden aangelegenheden specificeren waarover consultatie nodig is. Ook het opdrachtteam kan aangelegenheden identificeren die consultatie vereisen. Het kantoor kan ook duiden hoe de conclusies moeten worden overeengekomen en geïmplementeerd.

A81 Standaard 220[13] bevat vereisten voor de opdrachtpartner ten aanzien van consultatie.

12 Standaard 220, paragrafen A34, A35 en A36.
13 Standaard 220, paragraaf 35.

Verschillen van inzicht
(Zie Par. 31(e))

A82 Het kantoor kan stimuleren dat verschillen van inzicht vroegtijdig worden geïdentificeerd. Ook kan het kantoor aangeven welke stappen moeten worden genomen om deze verschillen van inzicht aan de orde te stellen en aan te pakken, inclusief de wijze waarop de kwestie moet worden opgelost en hoe de desbetreffende conclusies moeten worden geïmplementeerd en gedocumenteerd. In bepaalde omstandigheden kunnen verschillen van inzicht worden opgelost door consultatie van een andere beroepsbeoefenaar of van een ander kantoor, of van een beroeps-, regelgevende of toezichthoudende instantie.

Opdrachtdocumentatie
(Zie Par. 31(f))

A83 Wet- of regelgeving of professionele standaarden kunnen termijnen voorschrijven waarbinnen de samenstelling van definitieve opdrachtdossiers voor specifieke soorten opdrachten moet zijn voltooid. Indien deze termijnen niet bij wet- of regelgeving zijn voorgeschreven, kan het kantoor die termijn vaststellen. Voor opdrachten die zijn uitgevoerd in overeenstemming met de Standaarden voor controleopdrachten of assurance-opdrachten is een passende termijn voor de voltooiing van de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier gewoonlijk niet meer dan 60 dagen na de datum van de opdrachtrapportage.

A84 Het bewaren en onderhouden van opdrachtdocumentatie kan het managen omvatten van de bewaring, de integriteit, de toegankelijkheid of de terugvindbaarheid van de onderliggende gegevens en de daarmee verband houdende technologie. Het bewaren en onderhouden van opdrachtdocumentatie kan het gebruik van IT-toepassingen met zich meebrengen. De integriteit van opdrachtdocumentatie kan in het gedrang komen indien deze wordt gewijzigd, aangevuld of verwijderd zonder toestemming daartoe, of indien zij blijvend verloren is gegaan of blijvende schade heeft opgelopen.

A85 Wet- of regelgeving of professionele standaarden kunnen de bewaartermijnen voor opdrachtdocumentatie voorschrijven. Indien geen bewaartermijnen zijn voorgeschreven, kan het kantoor de aard van de opdrachten en de omstandigheden van het kantoor in aanmerking nemen, waaronder de vraag of opdrachtdocumentatie vereist is om te zorgen voor een vastlegging van aangelegenheden die van blijvend belang zijn voor toekomstige opdrachten. Voor opdrachten die zijn uitgevoerd in overeenstemming met de standaarden voor controleopdrachten of assurance-opdrachten bedraagt de bewaartermijn zeven jaar, gerekend vanaf de datum van de opdrachtrapportage of vanaf de datum van de controleverklaring betreffende de financiële overzichten van de groep, indien deze laatste datum later valt. *Kantoren kunnen besluiten om een langere bewaartermijn te hanteren, bijvoorbeeld met het oog op de in Nederland bestaande mogelijkheid om binnen een periode van 10 jaar een tuchtklacht in te dienen.*

Middelen

(Zie Par. 32)

A86 Middelen in het kader van de component ‘middelen’ omvatten:

- human resources;
- technologische middelen, bijvoorbeeld IT-toepassingen;
- intellectuele middelen, zoals schriftelijk vastgelegd beleid of procedures, een methodologie of handleidingen.

Financiële middelen zijn ook relevant voor het kwaliteitsmanagementsysteem omdat zij nodig zijn om de human resources, de technologische en intellectuele middelen te verkrijgen, te ontwikkelen en te onderhouden. Het beheer en de toewijzing van financiële middelen worden sterk beïnvloed door de leiding. Daarom hebben de kwaliteitsdoelstellingen betreffende governance en leiding, zoals die in verband met financiële en operationele prioriteiten, betrekking op de financiële middelen.

A87 Middelen kunnen van binnen het kantoor afkomstig zijn, maar kunnen ook extern worden verkregen vanuit het netwerk, van een ander netwerkonderdeel, of van een serviceprovider. Middelen kunnen worden gebruikt voor het uitvoeren van activiteiten binnen het kwaliteitsmanagementsysteem, of voor het uitvoeren van opdrachten als onderdeel van de toepassing van het kwaliteitsmanagementsysteem. In omstandigheden waarin een middel wordt verkregen van het netwerk of van een ander netwerkonderdeel maken de paragrafen 48-52 deel uit van de maatregelen, die het kantoor heeft opgezet en geïmplementeerd om de doelstellingen van deze component te bereiken.

Human resources

Het werven, ontwikkelen en behouden van personeel en competentie en capaciteiten van het personeel (Zie Par. 32(a) en 32(d))

A88 Competentie is het vermogen van een persoon om een taak uit te voeren en gaat verder dan kennis van beginselen, standaarden, concepten, feiten en procedures; het is de integratie en toepassing van technische competentie, professionele vaardigheden, -ethiek, -waarden en -attitudes. Competentie kan op verschillende manieren worden ontwikkeld, onder meer door beroepsopleiding, permanente educatie, training, werkervaring, of coaching van minder ervaren opdrachtteamleden door meer ervaren opdrachtteamleden.

A89 Wet- of regelgeving of professionele standaarden kunnen vereisten vaststellen voor competentie en capaciteiten, zoals vereisten voor het verkrijgen van de professionele vergunning van opdrachtpartners, inclusief vereisten voor hun professionele opleiding en permanente educatie.

A90 **Voorbeelden van beleid of procedures in verband met het werven, ontwikkelen en behouden van personeel**

Het beleid of de procedures die het kantoor heeft opgezet en geïmplementeerd in verband met het werven, ontwikkelen en behouden van personeel kunnen het volgende behandelen:

- het werven van mensen, die over de passende competentie beschikken of die in staat zijn deze te ontwikkelen;
- trainingsprogramma's gericht op het ontwikkelen van de competentie van het personeel en op permanente educatie;
- evaluatiemechanismen die met passende tussenpozen worden uitgevoerd, en competentiegebieden en andere prestatiemaatstaven omvatten;
- beloning, bevordering en andere stimulansen voor al het personeel, inclusief opdrachtpartners en personen met taken en verantwoordelijkheden in verband met het kwaliteitsmanagementsysteem.

Commitment en verantwoordelijkheid van het personeel ten aanzien van kwaliteit en erkenning van de commitment ten aanzien van kwaliteit

(Zie Par. 32(b))

A91 Tijdige evaluaties en feedback ondersteunen en bevorderen de permanente ontwikkeling van de competentie van het personeel. Er kan gebruik worden gemaakt van minder formele evaluatie- en feedbackmethoden, zoals in het geval van bedrijven met minder personeel.

A92 Positieve handelingen of gedragingen die het personeel vertoont kunnen op verschillende manieren worden erkend, zoals door beloning, promotie of andere stimulansen. In sommige omstandigheden kunnen eenvoudige of informele stimulansen die niet op geldelijke beloningen zijn gebaseerd, passend zijn.

A93 De wijze waarop het kantoor zijn personeel verantwoordelijk houdt voor handelingen of gedragingen die de kwaliteit negatief beïnvloeden, zoals het niet-etaleren van commitment ten aanzien van kwaliteit, het niet-ontwikkelen en in stand houden van de competentie die nodig is om hun rol te vervullen, of het niet-implementeren van de opgezette maatregelen van het kantoor, kan afhangen van de aard van de handeling of het gedrag, inclusief de ernst en de frequentie van optreden. Maatregelen die het

kantoor kan nemen indien personeel handelingen of gedragingen vertoont die de kwaliteit negatief beïnvloeden, zijn onder meer:

- training of andere professionele ontwikkeling;
- het in overweging nemen van het effect van de kwestie in de evaluatie, beloning, bevordering of andere stimulansen van de betrokken personen;
- disciplinaire maatregelen, indien passend.

Extern aangetrokken personen
(Zie Par. 32(c))

A94 Professionele standaarden kunnen verantwoordelijkheden voor de opdrachtpartner bevatten met betrekking tot de geschiktheid van de middelen. Zo behandelt Standaard 220[14] de verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner om vast te stellen dat in overeenstemming met het beleid of de procedures van het kantoor tijdig voldoende en passende middelen aan het opdrachtteam worden toegewezen of beschikbaar worden gesteld om de opdracht uit te voeren.

Opdrachtteamleden toegewezen aan elke opdracht
(Zie Par. 32(d))

A95 Opdrachtteamleden kunnen aan opdrachten worden toegewezen door:

- het kantoor, ook voor personeel afkomstig van een dienstverleningscentrum van het kantoor;
- het netwerk van het kantoor of een ander netwerkonderdeel indien het kantoor gebruik maakt van personen van het netwerk van het kantoor of van een ander netwerkonderdeel om werkzaamheden op een opdracht uit te voeren (bijvoorbeeld een accountant van een groepsonderdeel of een dienstverleningscentrum van het netwerk of een ander netwerkonderdeel);
- een serviceprovider indien het kantoor gebruik maakt van personen van een serviceprovider om werkzaamheden op een opdracht uit te voeren (bijvoorbeeld een accountant van een groepsonderdeel afkomstig van een kantoor dat geen deel uitmaakt van het netwerk van het kantoor).

A96 Standaard 220[15] behandelt de verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner om te bepalen dat de leden van het opdrachtteam, alsmede door de accountant ingeschakelde externe deskundigen en interne auditors die directe assistentie[16] verlenen en die geen deel uitmaken van het opdrachtteam, collectief beschikken over de passende competentie en capaciteiten, inclusief voldoende tijd, om de opdracht uit te voeren. Standaard 600[17] gaat nader in op de toepassing van Standaard 220 met betrekking tot de controle van de financiële overzichten van een groep. Maatregelen die het kantoor heeft opgezet en geïmplementeerd gericht op de competentie en capaciteiten van de leden van het opdrachtteam die aan de opdracht zijn toegewezen, kunnen beleid of procedures omvatten die betrekking hebben op:

- informatie die door de opdrachtpartner kan worden verkregen en de factoren waarmee rekening moet worden gehouden bij het bepalen dat de opdrachtteamleden, die aan de opdracht zijn toegewezen, inclusief de leden die zijn toegewezen door het netwerk, een ander netwerkonderdeel of een serviceprovider, beschikken over de competentie en capaciteiten om de opdracht uit te voeren;
- hoe zorgen over de competentie en capaciteiten van de opdrachtteamleden, in het bijzonder leden die door het netwerk, een andere netwerkonderdeel of een serviceprovider zijn toegewezen, kunnen worden opgelost.

A97 De vereisten in paragrafen 48 tot en met 52 gelden ook indien personen uit het netwerk of een ander netwerkonderdeel bij een opdracht worden ingezet inclusief accountants van groepsonderdelen (zie bijvoorbeeld Par. A179).

14 Standaard 220, paragraaf 25.
15 Standaard 220, paragraaf 26.
16 Directe assistentie is in Nederland in het kader van de wettelijke controle niet toegestaan.
17 Standaard 600, Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen), paragraaf 26.

Technologische middelen
(Zie Par. 32(f))

A98 Technologische middelen, die doorgaans IT-toepassingen zijn, maken deel uit van de IT-omgeving. De IT-omgeving omvat ook de ondersteunende IT-infrastructuur, de IT-processen en de human resources bij die processen:

- een IT-toepassing is een programma of een set van programma's, die zijn opgezet om een specifieke functie uit te voeren, rechtstreeks voor de gebruiker of, in sommige gevallen, voor een ander applicatie;
- de IT-infrastructuur omvat het IT-netwerk, besturingssystemen, databases en de bijbehorende hard- en software;
- de IT-processen zijn de processen voor het beheer van de toegang tot de IT-omgeving, voor het beheer van programmawijzigingen of wijzigingen in de IT-omgeving, en voor het beheer van IT-activiteiten, wat het monitoren van de IT-omgeving omvat.

A99 Een technologisch middel kan voor verschillende doelen binnen het kantoor worden gebruikt, en het is mogelijk dat sommigen geen verband houden met het kwaliteitsmanagementsysteem. In het kader van deze Standaard zijn de volgende technologische hulpmiddelen relevant:

- technologische middelen die direct worden gebruikt bij het opzetten, implementeren of toepassen van het kwaliteitsmanagementsysteem;
- technologische middelen die opdrachtteams direct gebruiken bij de uitvoering van opdrachten; en
- technologische middelen die essentieel zijn voor de effectieve werking van het bovenstaande, zoals met betrekking tot een IT-toepassing, de IT-infrastructuur en de IT-processen die de IT-toepassing ondersteunen.

Voorbeelden van schaalbaarheid om aan te tonen hoe de technologische middelen die voor de doeleinden van deze Standaard relevant zijn, kunnen verschillen:

- in een minder complex kantoor kunnen de technologische middelen bestaan uit een commerciële IT-toepassing, die de opdrachtteams gebruiken en die is aangekocht bij een serviceprovider. De IT-processen die de werking van de IT-toepassing ondersteunen, kunnen ook relevant zijn, hoewel ze eenvoudig kunnen zijn (bijvoorbeeld de processen voor het autoriseren van toegang tot de IT-toepassing en het verwerken van updates van de IT-toepassing).
- in een complexer kantoor kunnen de technologische middelen complexer zijn en kunnen ze omvatten:
  - meerdere IT-toepassingen, inclusief op maat ontwikkelde toepassingen of toepassingen die zijn ontwikkeld via het netwerk, zoals:
    - IT-toepassingen die opdrachtteams gebruiken (bijvoorbeeld opdrachtsoftware en geautomatiseerde controlehulpmiddelen);
    - IT-toepassingen die het kantoor heeft ontwikkeld en gebruikt om bepaalde aspecten van het kwaliteitsmanagementsysteem te managen (bijvoorbeeld IT-toepassingen om onafhankelijkheid te monitoren of personeel toe te wijzen aan opdrachten);
  - de IT-processen die de werking van deze IT-toepassingen ondersteunen, inclusief de personen die verantwoordelijk zijn voor het beheer van de IT-infrastructuur en -processen, en de processen voor het beheer van programmawijzigingen in de IT-toepassingen.

A100 Het kantoor kan bij het verwerven, ontwikkelen, implementeren en onderhouden van een IT-toepassing rekening houden met het volgende:

- de invoer van data is volledig en passend;
- de vertrouwelijkheid van de gegevens wordt gehandhaafd;
- de IT-toepassing functioneert zoals opgezet en bereikt het doel waarvoor zij is bedoeld;
- de uitvoer van de IT-toepassing bereikt het doel waarvoor de uitvoer zal worden gebruikt;

- de general IT-controls, die nodig zijn om de voortdurende werking van de IT-toepassing zoals opgezet te ondersteunen, zijn toereikend;
- de behoefte aan gespecialiseerde vaardigheden om de IT-toepassing effectief te gebruiken, inclusief het trainen van de personen die de IT-toepassing zullen gebruiken; en
- de noodzaak om procedures te ontwikkelen die uiteenzetten hoe de IT-toepassing werkt.

A101 Het kantoor kan het gebruik van IT-toepassingen of van functies daarvan uitdrukkelijk verbieden totdat is vastgesteld dat zij toereikend werken en het kantoor het gebruik ervan heeft goedgekeurd. Een andere mogelijkheid is dat het kantoor beleid of procedures vaststelt om omstandigheden aan te pakken waarin het opdrachtteam gebruik maakt van een IT-toepassing die niet door het kantoor is goedgekeurd. Dergelijk beleid of procedures kunnen vereisen dat het opdrachtteam vaststelt dat de IT-toepassing geschikt is voordat deze voor de opdracht wordt gebruikt rekening houdend met de aangelegenheden in paragraaf A100. Standaard 220[18] behandelt de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner voor opdrachtmiddelen.

Intellectuele middelen
(Zie Par. 32(g))

A102 Intellectuele middelen omvatten informatie die het kantoor gebruikt om de toepassing van het kwaliteitsmanagementsysteem mogelijk te maken en om de consistentie bij de uitvoering van opdrachten te bevorderen.

Voorbeelden van intellectuele middelen:
schriftelijk beleid of procedures, een methodologie, handleidingen specifiek voor een sector of een onderzoeksobject, handleidingen voor administratieve verwerking, standaarddocumentatie of toegang tot informatiebronnen (bijvoorbeeld abonnementen op websites die diepgaande informatie verschaffen over de entiteiten of andere informatie die gewoonlijk wordt gebruikt bij de uitvoering van opdrachten).

A103 Intellectuele middelen kunnen beschikbaar worden gesteld via technologische middelen. Zo kan bijvoorbeeld de methodologie worden geïntegreerd in de IT-toepassing die de opdrachtplanning en -uitvoering faciliteert.

Gebruik van technologische en intellectuele middelen
(Zie Par. 32(f)-32(g))

A104 Het kantoor kan beleid of procedures vaststellen voor het gebruik van de technologische en intellectuele middelen. Dergelijk beleid of procedures kunnen:

- het gebruik vereisen van bepaalde IT-toepassingen, van intellectuele hulpbronnen bij de uitvoering van opdrachten of met betrekking tot andere aspecten van de opdracht, zoals bij het archiveren van het opdrachtdossier;
- de kwalificaties of ervaring specificeren die personen nodig hebben om het middel te gebruiken, inclusief de behoefte aan een deskundige of een training. Het kantoor kan bijvoorbeeld de kwalificaties of deskundigheid specificeren die nodig zijn voor het gebruik van een IT-toepassing, die gegevens analyseert, aangezien gespecialiseerde vaardigheden vereist kunnen zijn om de resultaten te interpreteren;
- de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner specificeren met betrekking tot het gebruik van technologische en intellectuele middelen;
- aangeven hoe de technologische of intellectuele middelen moeten worden gebruikt, inclusief de wijze waarop interactie moet plaatsvinden met een IT-toepassing of hoe het intellectuele middel moet worden toegepast, en de beschikbaarheid van ondersteuning of assistentie bij het gebruik van het technologische of intellectuele middel.

18 Standaard 220, paragrafen 25, 26, 27 en 28.

Serviceproviders
(Zie Par. 16(v), 32(h))

A105 In bepaalde omstandigheden kan het kantoor gebruik maken van middelen die door een serviceprovider ter beschikking worden gesteld, met name indien het kantoor intern geen toegang heeft tot passende middelen. Hoewel een kantoor gebruik kan maken van de middelen van een serviceprovider, blijft het zelf verantwoordelijk voor zijn kwaliteitsmanagementsysteem.

Voorbeelden van middelen van een serviceprovider:

- personen die zijn aangesteld om de monitoringactiviteiten of opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen uit te voeren, dan wel om consultaties te behandelen bij vaktechnische aangelegenheden;
- een commerciële IT-toepassing die wordt gebruikt om controleopdrachten uit te voeren;
- personen die werkzaamheden uitvoeren in het kader van opdrachten, bijvoorbeeld accountants van groepsonderdelen van andere kantoren die geen deel uitmaken van het netwerk van het kantoor of personen die zijn aangesteld om op een afgelegen locatie een fysieke voorraadopname bij te wonen;
- een externe deskundige die het kantoor inzet om het opdrachtteam te helpen bij het verkrijgen van controle-informatie.

A106 Bij de identificatie en inschatting van kwaliteitsrisico's is het vereist dat het kantoor inzicht verkrijgt in de voorwaarden, gebeurtenissen, omstandigheden, handelingen of het nalaten van handelingen die een nadelige invloed kunnen hebben op het bereiken van kwaliteitsdoelstellingen. Dit omvat ook de voorwaarden, gebeurtenissen, omstandigheden, handelingen of het nalaten van handelingen die betrekking hebben op serviceproviders. Daarbij kan het kantoor rekening houden met de aard van de door de serviceproviders verstrekte middelen, de wijze waarop en de mate waarin zij door het kantoor zullen worden gebruikt en de algemene kenmerken van de serviceproviders waarop het kantoor een beroep doet (bijvoorbeeld de verschillende soorten andere professionele dienstverleners waarop een beroep wordt gedaan) teneinde de kwaliteitsrisico's die met het gebruik van deze middelen verband houden te identificeren en in te schatten.

A107 Om te bepalen of een middel van een serviceprovider geschikt is voor gebruik in het kwaliteitsmanagementsysteem of bij de uitvoering van opdrachten, kan het kantoor informatie over de serviceprovider en het door hem verstrekte middel vanuit een aantal bronnen verkrijgen. Het kantoor kan onder meer de volgende zaken in overweging nemen:

- de daarmee verband houdende kwaliteitsdoelstelling en kwaliteitsrisico's. In het geval van een methodologie van een serviceprovider kunnen er bijvoorbeeld kwaliteitsrisico's bestaan met betrekking tot de kwaliteitsdoelstelling in paragraaf 32(g), zoals een kwaliteitsrisico dat de serviceprovider de methodologie niet actualiseert als gevolg van wijzigingen in professionele standaarden en geldende wet- en regelgeving weer te geven.
- de aard en omvang van de middelen alsmede de voorwaarden van de dienstverlening (bijvoorbeeld met betrekking tot een IT-toepassing de frequentie van de verstrekte updates, de beperkingen op het gebruik van de IT-toepassing en de wijze waarop de serviceprovider omgaat met de vertrouwelijkheid van gegevens).
- de mate waarin het middel in het gehele kantoor wordt gebruikt, hoe het middel door het kantoor zal worden gebruikt, en of het voor dat doel geschikt is.
- de mate waarin het middel is aangepast aan het kantoor.
- de eerdere inzet van de serviceprovider door het kantoor.
- de ervaring van de serviceprovider in de sector en de reputatie van de serviceprovider op de markt.

A108 Het kantoor kan verantwoordelijk zijn voor het nemen van aanvullende maatregelen bij het gebruik van de middelen van een serviceprovider om ervoor te zorgen dat het middel effectief werkt. Zo kan het kantoor het bijvoorbeeld nodig achten:

- informatie te communiceren aan de serviceprovider opdat het middel effectief kan werken; of
- een IT-infrastructuur en ondersteunende IT-processen te hebben ten behoeve van een IT-toepassing.

Informatie en communicatie

(Zie Par. 33)

A109 Het verkrijgen, tot stand brengen of communiceren van informatie is over het algemeen een continu proces, dat op het voltallige personeel betrekking heeft en dat de verspreiding van informatie binnen en buiten het kantoor omvat. Informatie en communicatie zijn alomtegenwoordig in alle componenten van het kwaliteitsmanagementsysteem.

Het informatiesysteem van het kantoor
(Zie Par. 33(a))

A110 Betrouwbare en relevante informatie omvat informatie die nauwkeurig, volledig, tijdig en geldig is om het goede functioneren van het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor mogelijk te maken en om beslissingen betreffende het kwaliteitsmanagementsysteem te ondersteunen.

A111 Het informatiesysteem kan het gebruik omvatten van handmatige of IT-elementen die van invloed zijn op de manier waarop informatie wordt geïdentificeerd, vastgelegd, verwerkt, bijgehouden en gecommuniceerd. Procedures voor het identificeren, vastleggen, verwerken, bijhouden en communiceren van informatie kunnen worden afgedwongen via IT-toepassingen en kunnen in sommige gevallen worden geïntegreerd in de maatregelen voor andere componenten. Bovendien kunnen digitale dossiers fysieke dossiers vervangen of aanvullen.

Voorbeeld van schaalbaarheid om aan te tonen hoe het informatiesysteem kan worden opgezet in een minder complex kantoor:
minder complexe kantoren, met minder personeel en met directe betrokkenheid van de leiding kunnen minder behoefte hebben aan strikt beleid en strikte procedures die voorschrijven hoe informatie moet worden geïdentificeerd, vastgelegd, verwerkt en bijgehouden.

Communicatie binnen het kantoor
(Zie Par. 33(b), 33(c))

A112 Het kantoor kan de verantwoordelijkheid van personeel en opdrachtteams om informatie met het kantoor en met elkaar uit te wisselen erkennen en versterken door communicatiekanalen op te zetten om de communicatie binnen het kantoor te faciliteren.

Voorbeelden van communicatie tussen het kantoor, het personeel en de opdrachtteams:
- het kantoor communiceert de verantwoordelijkheid voor het implementeren van de maatregelen aan het personeel en de opdrachtteams.
- het kantoor communiceert wijzigingen in het kwaliteitsmanagementsysteem aan personeel en opdrachtteams, voor zover de wijzigingen relevant zijn voor hun verantwoordelijkheden, en stelt medewerkers en opdrachtteams in staat tijdig en passend actie te ondernemen in overeenstemming met hun verantwoordelijkheden.
- het kantoor communiceert informatie die is verkregen tijdens het proces van acceptatie en continuering en die relevant is voor opdrachtteams bij het plannen en uitvoeren van opdrachten.
- opdrachtteams communiceren aan het kantoor:
  - informatie over de cliënt die is verkregen tijdens de uitvoering van een opdracht als die informatie voor het kantoor aanleiding had kunnen zijn om de cliëntrelatie of specifieke opdracht te weigeren, indien deze informatie bekend was geweest vóór de aanvaarding of continuering van de cliëntrelatie of specifieke opdracht;
  - informatie over de toepassing van de maatregelen (bijvoorbeeld punten van zorg over de processen voor het toewijzen van personeel aan opdrachten), die in sommige gevallen kan wijzen op een tekortkoming in het kwaliteitsmanagementsysteem.
- opdrachtteams communiceren de informatie aan de opdrachtgerichte. kwaliteitsbeoordelaar of aan de personen bij wie het opdrachtteam kan consulteren.

- de groepsaccountant communiceert aangelegenheden aan de accountants van groepsonderdelen in overeenstemming met het beleid of procedures, inclusief aangelegenheden in verband met kwaliteitsmanagement op het niveau van de opdracht.
- de persoon (personen) met operationele verantwoordelijkheid voor de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften communiceert (communiceren) aan het betrokken personeel en opdrachtteams wijzigingen in de onafhankelijkheidsvoorschriften alsmede het beleid of procedures om deze wijzigingen te verwerken.

Communicatie met externe partijen

Communicatie met of binnen het netwerk van het kantoor en met serviceproviders

(Zie Par. 33(d)(i))

A113 Naast de informatie die het kantoor communiceert binnen zijn netwerk of aan een serviceprovider kan het nodig zijn dat het kantoor informatie verkrijgt van het netwerk, een netwerkonderdeel of een serviceprovider, die het kantoor ondersteunt bij het opzetten, implementeren en toepassen van zijn kwaliteitsmanagementsysteem.

Voorbeeld van informatie die het kantoor via zijn netwerk heeft verkregen:
het kantoor verkrijgt informatie van het netwerk of van andere netwerkonderdelen over de cliënten van andere netwerkonderdelen, indien onafhankelijkheidsvoorschriften bestaan die van invloed zijn op het kantoor.

Communicatie met anderen buiten het kantoor

(Zie Par. 33(d)(ii))

A114 **Voorbeelden van gevallen waarin de wet, regelgeving of professionele standaarden het kantoor verplichten om informatie aan externe partijen te verstrekken:**

- het kantoor wordt zich bewust van de niet-naleving van wet- en regelgeving door een cliënt, en relevante ethische voorschriften vereisen, dat het kantoor niet-naleving van wet- en regelgeving rapporteert aan een bevoegde instantie buiten de cliënt of dat het kantoor overweegt of een dergelijke melding in de gegeven omstandigheden een passende maatregel is.
- wet- of regelgeving vereist, dat het kantoor een transparantieverslag publiceert en specificeert de aard van de informatie die in dat verslag moet worden opgenomen.
- wet- of regelgeving op het gebied van effecten vereist dat het kantoor bepaalde aangelegenheden communiceert aan de met governance belaste personen.

A115 In sommige gevallen kan de wet- of regelgeving het kantoor beletten om informatie over zijn kwaliteitsmanagementsysteem extern te communiceren.

Voorbeelden van gevallen waarin het kantoor kan worden belet om informatie extern te communiceren:
- wet- of regelgeving inzake privacy of geheimhouding verbiedt de openbaarmaking van bepaalde informatie;
- wet- of regelgeving dan wel relevante ethische voorschriften bevatten bepalingen betreffende de geheimhoudingsplicht.

Specifieke maatregelen

(Zie Par. 34)

A116 De specifieke maatregelen kunnen betrekking hebben op meerdere kwaliteitsrisico's in verband met meer dan één kwaliteitsdoelstelling in verschillende componenten. Beleid of procedures voor klachten en beschuldigingen kunnen bijvoorbeeld betrekking hebben op kwaliteitsrisico's in verband met kwaliteitsdoelstellingen voor middelen (bijvoorbeeld de commitment van het personeel aan kwaliteit), relevante ethische voorschriften en governance en leiding. De specifieke maatregelen alleen volstaan niet om de doelstellingen van het kwaliteitsmanagementsysteem te bereiken.

Relevante ethische voorschriften
(Zie Par. 34(a))

A117 Relevante ethische voorschriften kunnen bepalingen bevatten betreffende de identificatie en evaluatie van bedreigingen en de wijze waarop hiermee moet worden omgegaan. Zo voorziet de VGBA in een conceptueel raamwerk voor dit doel en vereist de VGBA in de toepassing daarvan, dat het kantoor toetst aan hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde aanvaardbaar en toelaatbaar acht.

A118 Relevante ethische voorschriften kunnen specificeren hoe het kantoor dient te reageren op een overtreding.

A119 Aangelegenheden die het kantoor kan behandelen in geval van het handelen of nalaten in strijd met relevante ethische voorschriften zijn onder meer de volgende:

- de communicatie van het handelen of nalaten in strijd met de relevante ethische voorschriften aan het geschikte personeel;
- de evaluatie van de significantie van het handelen of nalaten en het effect ervan op de naleving van de relevante ethische voorschriften;
- de maatregelen die moeten worden genomen om de gevolgen van het handelen of nalaten naar tevredenheid aan te pakken, inclusief het feit dat deze maatregelen zo spoedig mogelijk moeten worden genomen;
- het bepalen of het handelen of nalaten moet worden gemeld aan externe partijen, zoals de met de governance belaste personen van de entiteit waarop het handelen of nalaten betrekking heeft of een externe toezichthoudende instantie; en
- het bepalen van de passende maatregelen die moeten worden genomen ten aanzien van de persoon (personen) die verantwoordelijk zijn voor het handelen of nalaten.

Klachten en beschuldigingen
(Zie Par. 34(c))

A120 Het vaststellen van beleid of procedures voor de behandeling van klachten en beschuldigingen kan het kantoor helpen om te voorkomen dat verkeerde verklaringen en rapporten worden uitgebracht. Het kan het kantoor ook helpen bij:

- het identificeren en aanspreken van personen, inclusief de leiding, die niet handelen of zich niet gedragen op een manier die commitment ten aanzien van kwaliteit demonstreert en die de commitment aan kwaliteit ondersteunt; of
- het identificeren van tekortkomingen in het kwaliteitsmanagementsysteem.

A121 Klachten en beschuldigingen kunnen worden geuit door personeel of door anderen buiten het kantoor (bijvoorbeeld cliënten, accountants van groepsonderdelen of personen binnen het netwerk van het kantoor).

Informatie die bekend is geworden na de aanvaarding of continuering van een cliëntrelatie of een specifieke opdracht
(Zie Par. 34(d))

A122 Informatie die bekend is geworden na de aanvaarding of continuering van een cliëntrelatie of een specifieke opdracht kan:

- bestaan hebben op het moment dat het kantoor besloot de cliëntrelatie of specifieke opdracht te aanvaarden of te continueren en het kantoor niet op de hoogte was van deze informatie; of
- betrekking hebben op nieuwe informatie die aan het licht is gekomen na de beslissing om de cliëntrelatie of specifieke opdracht te aanvaarden of te continueren.

Voorbeelden van aangelegenheden die in het beleid of procedures aan de orde komen indien informatie bekend is geworden na de aanvaarding of continuering van een cliëntrelatie of specifieke opdracht en van invloed kan zijn geweest op de beslissing om een cliëntrelatie of een specifieke opdracht te aanvaarden of te continueren:

- het consulteren binnen het kantoor of het consulteren van juridische adviseurs.
- overwegen of er een professionele vereiste of op basis van wet- of regelgeving een verplichting bestaat, op grond waarvan het kantoor de opdracht dient te continueren.
- bespreking met het passende niveau van management en met de met governance belaste personen van de cliënt of met de contracterende partij over de maatregel, die het kantoor op basis van de relevante feiten en omstandigheden zou kunnen nemen.
- indien wordt vastgesteld dat beëindiging van de cliëntrelatie of opdracht een passende maatregel is:
  - het op de hoogte stellen van het management en de met governance belaste personen van de cliënt of van de contracterende partij over deze beslissing en over de redenen voor de teruggave.
  - het in overweging nemen of er voor het kantoor een professionele vereiste of op basis van wet- of regelgeving een verplichting bestaat om de beëindiging op het niveau van de opdracht, of zowel op het niveau van de opdracht als de cliëntrelatie, aan de bevoegde autoriteit(en) te melden, samen met de redenen voor de beëindiging.

A123 In bepaalde omstandigheden kan het kantoor op grond van wet- of regelgeving ertoe verplicht zijn een opdracht van een cliënt te aanvaarden of te continueren, of, in het geval van de publieke sector, kan het kantoor op grond van wettelijke bepalingen benoemd worden.

Voorbeelden van aangelegenheden die aan de orde komen in het beleid of procedures in omstandigheden waarin het kantoor verplicht is een opdracht te aanvaarden of te continueren, of waarin het kantoor niet in staat is een opdracht te beëindigen, en het kantoor kennis heeft verkregen van informatie die het kantoor ertoe gebracht zou hebben de opdracht te weigeren of te beëindigen:

- het kantoor houdt rekening met het effect van de informatie op de uitvoering van de opdracht.
- het kantoor communiceert de informatie aan de opdrachtpartner en verzoekt de opdrachtpartner de mate en frequentie van aansturing van en toezicht op de leden van het opdrachtteam en de beoordeling van hun werkzaamheden te verhogen.
- het kantoor wijst meer ervaren personeel toe aan de opdracht.
- het kantoor bepaalt dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet worden uitgevoerd.

Communicatie met externe partijen
(Zie Par. 34(e))

A124 Het vertrouwen van belanghebbenden in de kwaliteit van opdrachten van het kantoor, kan worden vergroot door:

- relevante, betrouwbare en transparante communicatie over de activiteiten die het heeft ondernomen om kwaliteit aan te pakken, en
- de effectiviteit van die activiteiten.

A125 Externe partijen die gebruik kunnen maken van informatie over het kwaliteitsmanagementsysteem, en de mate van hun belang bij het kwaliteitsmanagementsysteem, kunnen variëren naar gelang van de aard en de omstandigheden van het kantoor en zijn opdrachten.

Voorbeelden van externe partijen die mogelijk gebruik maken van informatie over het kwaliteitsmanagementsysteem:

- het management of de met de governance belaste personen van cliënten kunnen de informatie gebruiken om te bepalen of het kantoor wordt aangewezen om een opdracht uit te voeren.
- externe toezichthoudende instanties kunnen te kennen hebben gegeven dat zij de informatie wensen te gebruiken om hun verantwoordelijkheden op het gebied van het monitoren van de kwaliteit van opdrachten in een bepaald rechtsgebied te ondersteunen en om inzicht te krijgen in de werkzaamheden van kantoren.
- andere kantoren die gebruikmaken van de werkzaamheden van het kantoor bij de uitvoering van opdrachten (bijvoorbeeld in verband met een groepscontrole) kunnen om deze informatie hebben verzocht.
- andere gebruikers van de verklaringen en rapporten, zoals investeerders die verklaringen en rapporten gebruiken bij hun besluitvorming, kunnen te kennen hebben gegeven dat zij deze informatie wensen te verkrijgen.

A126 De informatie over het kwaliteitsmanagementsysteem verstrekt aan externe partijen, inclusief informatie verstrekt aan de met governance belaste personen over de wijze waarop het kwaliteitsmanagementsysteem de consistente uitvoering van opdrachten ondersteunt, kan gaan over aangelegenheden zoals:

- de aard en omstandigheden van het kantoor, zoals de organisatiestructuur, het bedrijfsmodel, de strategie, en de operationele omgeving.
- de governance en leiding van het kantoor, zoals:
  - de cultuur;
  - de wijze waarop het kantoor commitment ten aanzien van kwaliteit demonstreert; en
  - de taken, verantwoordelijkheden en autoriteit die zijn toegewezen met betrekking tot het kwaliteitsmanagementsysteem.
- de wijze waarop het kantoor zijn verantwoordelijkheden vervult in overeenstemming met relevante ethische voorschriften, waaronder onafhankelijkheidsvoorschriften.
- factoren die bijdragen aan opdrachten met de vereiste kwaliteit. Deze informatie kan bijvoorbeeld worden gepresenteerd in de vorm van opdrachtgerichte kwaliteitsindicatoren, met bijbehorende toelichting.
- de resultaten van de monitoringactiviteiten van het kantoor en van externe inspecties, en de wijze waarop het kantoor geïdentificeerde tekortkomingen heeft hersteld of anderszins heeft gereageerd.
- de evaluatie, uitgevoerd in overeenstemming met de paragrafen 53-54, van de vraag of het kwaliteitsmanagementsysteem aan het kantoor een redelijke mate van zekerheid verschaft, dat de doelstellingen van het systeem worden bereikt, en dat de bereikte conclusie, inclusief de grondslag voor de oordeelsvormingen bij het evalueren en concluderen.
- hoe het kantoor heeft gereageerd op nieuwe ontwikkelingen en veranderingen in de omstandigheden van het kantoor of opdrachten, inclusief de wijze waarop het kwaliteitsmanagementsysteem is aangepast om hierop te reageren.
- de relatie tussen het kantoor en het netwerk, de algehele structuur van het netwerk, een beschrijving van de netwerkvereisten en -diensten, de verantwoordelijkheden van het kantoor en het netwerk (inclusief het feit dat het kantoor de eindverantwoordelijkheid draagt voor het kwaliteitsmanagementsysteem), en informatie over de algehele reikwijdte en resultaten van de monitoringactiviteiten van het netwerk bij de netwerkonderdelen.

Communicatie met de met governance belaste personen
(Zie Par. 34(e)(i))

A127 De wijze waarop het kantoor of het opdrachtteam communiceert met de met governance belaste personen kan afhangen van het beleid of de procedures en van de omstandigheden van de opdracht.

A128 Standaard 260 behandelt:

- de verantwoordelijkheid van de accountant om te communiceren met de met governance belaste personen bij een controle van financiële overzichten;
- de bepaling door de auditor van de geschikte persoon of personen binnen de governance-structuur van de entiteit met wie moet worden gecommuniceerd[19]; en
- het communicatieproces.[20]

In bepaalde omstandigheden kan het passend zijn te communiceren met de met de governance belaste personen van andere dan beursgenoteerde entiteiten (of bij het uitvoeren van andere opdrachten), bijvoorbeeld entiteiten die kenmerken kunnen hebben van een organisatie van openbaar belang of een publieke verantwoordingsplicht, zoals:

- entiteiten die een aanzienlijk bedrag aan activa aanhouden voor een groot aantal belanghebbenden, waaronder financiële instellingen, zoals bepaalde banken, verzekeringsmaatschappijen en pensioenfondsen;
- entiteiten met een hoog publiek profiel, of waarvan het management of de houders van een kapitaalbelang een hoog publiek profiel hebben;
- entiteiten met een groot aantal en een breed scala aan belanghebbenden;
- overwegingen in verband met de publieke sector.

Overwegingen met betrekking tot de publieke sector

A129 Het kantoor kan bepalen dat het passend is om aan de met governance belaste personen van een entiteit uit de publieke sector te communiceren hoe het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor de consistente uitvoering van opdrachten met de vereiste kwaliteit ondersteunt, rekening houdend met:

- de omvang en complexiteit van de entiteit uit de publieke sector;
- de verscheidenheid aan belanghebbenden;
- de aard van de diensten van het kantoor; en
- de rol en verantwoordelijkheden van de met governance belaste personen.

Bepalen wanneer het anderszins passend is om met externe partijen te communiceren
(Zie Par. 34(e)(ii))

A130 Het bepalen wanneer het passend is om met externe partijen te communiceren over het kwaliteitsmanagementsysteem is een kwestie van professionele oordeelsvorming en kan door de volgende zaken worden beïnvloed:

- de soorten opdrachten die het kantoor uitvoert en de soorten entiteiten waarvoor het deze opdrachten uitvoert.
- de aard en omstandigheden van het kantoor.
- de aard van de operationele omgeving van het kantoor, zoals de gebruikelijke wijze van zakendoen in het rechtsgebied van het kantoor en de kenmerken van de financiële markten waarin het kantoor actief is.

19 Standaard 260, Communicatie met de met governance belaste personen, paragrafen 11, 12 en 13.
20 Standaard 260, paragrafen 18, 19, 20, 21 en 22.

- de mate waarin het kantoor al in overeenstemming met wet- of regelgeving met externe partijen heeft gecommuniceerd (d.w.z. of verdere communicatie vereist is en, zo ja, de zaken die moeten worden gecommuniceerd).
- de verwachtingen van belanghebbenden in het rechtsgebied van het kantoor, waaronder het begrip en de belangstelling die externe partijen hebben geuit voor opdrachten die het kantoor uitvoert en de processen van het kantoor bij het uitvoeren van opdrachten.
- trends in het rechtsgebied.
- de informatie die reeds beschikbaar is ten behoeve van externe partijen.
- hoe externe partijen de informatie kunnen gebruiken en hun algemeen inzicht in kwesties, die verband houden met het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor en met controles of beoordelingen van financiële overzichten of andere assurance- of aan assurance verwante opdrachten.
- de voordelen van externe communicatie voor het algemeen belang en of redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze opwegen tegen de (financiële of andere) kosten van een dergelijke communicatie.
- de hierboven genoemde aangelegenheden kunnen ook van invloed zijn op de informatie die het kantoor in de communicatie verstrekt en op de aard, timing, omvang en passende vorm van de communicatie.

Aard, tijdstip, omvang van en passende vorm van de communicatie met externe partijen
(Zie Par. 34(e)(iii))

A131 Het kantoor kan bij het opstellen van aan externe partijen gecommuniceerde informatie rekening houden met de volgende kenmerken:

- de informatie is specifiek voor de omstandigheden van het kantoor. Het rechtstreeks in verband brengen van de aangelegenheden, die in de communicatie van het kantoor aan de orde komen, met de specifieke omstandigheden van het kantoor kan een hulpmiddel vormen om de mogelijkheid, dat deze informatie te gestandaardiseerd en minder nuttig wordt, tot een minimum te beperken.
- de informatie wordt op een duidelijke en begrijpelijke manier gepresenteerd en de wijze waarop zij wordt gepresenteerd is noch misleidend noch zou zij de gebruikers van de communicatie op ongepaste wijze beïnvloeden (de informatie wordt bijvoorbeeld gepresenteerd op een wijze die op passende wijze het midden houdt tussen de positieve en negatieve aspecten van de aangelegenheid die wordt gecommuniceerd).
- de informatie is in alle materiële opzichten juist en volledig en bevat geen misleidende informatie.
- de informatie houdt rekening met de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers. Bij het in overweging nemen van de informatiebehoeften van de gebruikers kan het kantoor rekening houden met zaken als de mate van gedetailleerdheid die gebruikers nuttig zouden vinden en de vraag of gebruikers toegang hebben tot relevante informatie via andere bronnen (bijvoorbeeld de website van het kantoor).

A132 Het kantoor maakt gebruik van professionele oordeelsvorming om, in de gegeven omstandigheden, de vorm van communicatie te bepalen met de externe partij, inclusief communicatie met de met governance belaste personen bij de controle van financiële overzichten van beursgenoteerde entiteiten, die mondeling of schriftelijk kan zijn. Bijgevolg kan de vorm van de communicatie variëren.

Voorbeelden van vormen van communicatie met externe partijen:

- een publicatie zoals een transparantieverslag of een rapportage over de kwaliteit van controles.
- gerichte schriftelijke communicatie aan specifieke belanghebbenden (bijvoorbeeld informatie over de resultaten van het monitoring- en herstelproces).
- rechtstreekse gesprekken en interacties met de externe partij (bijvoorbeeld besprekingen tussen het opdrachtteam en de met governance belaste personen).

- een webpagina.
- andere vormen van digitale media, zoals sociale media, of webcast- of video-interviews of -presentaties.

Opdrachten onderworpen aan opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling op grond van wet- of regelgeving

(Zie Par. 34(f)(ii))

A133 Wet- of regelgeving kunnen vereisen dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt uitgevoerd, bijvoorbeeld voor controleopdrachten van entiteiten die:

- organisaties van openbaar belang zijn zoals gedefinieerd in een bepaald rechtsgebied;
- in de overheidssector actief zijn, overheidsmiddelen ontvangen of publieke verantwoording verschuldigd zijn;
- in bepaalde sectoren actief zijn (bijvoorbeeld financiële instellingen, zoals banken, verzekeringsmaatschappijen en pensioenfondsen);
- aan een bepaalde drempel voor het balanstotaal voldoen; of
- onder het beheer staan van een rechtbank of een gerechtelijk proces (bv. liquidatie).

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling als maatregel om één of meer kwaliteitsrisico's te mitigeren

(Zie Par. 34(f)(iii))

A134 Het inzicht in de voorwaarden, de gebeurtenissen, de omstandigheden, de handelingen of het nalaten van handelingen die een negatieve invloed kunnen hebben op het bereiken van de kwaliteitsdoelstellingen in paragraaf 25(a)(ii) houdt verband met de aard en omstandigheden van de opdrachten die het kantoor uitvoert. Bij het opzetten en implementeren van maatregelen om één of meer kwaliteitsrisico's te mitigeren kan het kantoor bepalen, dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling een passende maatregel is gelet op de redenen voor de inschattingen van de kwaliteitsrisico's.

Voorbeelden van voorwaarden, gebeurtenissen, omstandigheden, handelingen of nalaten van handelingen die aanleiding geven tot één of meer kwaliteitsrisico's waarvoor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling een passende maatregel kan zijn:

voorbeelden die verband houden met de soorten opdrachten die door het kantoor worden uitgevoerd en de verklaringen en rapporten die moeten worden uitgebracht:

- opdrachten die een hoge mate van complexiteit of oordeelsvorming met zich brengen, zoals:
  - controles van financiële overzichten voor entiteiten die actief zijn in een sector waarbij doorgaans sprake is van schattingen met een hoge mate van schattingsonzekerheid (bijvoorbeeld bepaalde grote financiële instellingen of mijnbouwentiteiten), of voor entiteiten waarbij er onzekerheden bestaan over gebeurtenissen of omstandigheden die aanzienlijke twijfel kunnen doen rijzen over hun vermogen om hun continuïteit te handhaven.
  - assurance-opdrachten die gespecialiseerde vaardigheden en kennis vereisen om het onderliggende onderzoeksobject te meten of te evalueren ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria (bijvoorbeeld een overzicht inzake broeikasgassen waarbij er aanzienlijke onzekerheden bestaan met betrekking tot de daarin gerapporteerde hoeveelheden).
- opdrachten waarbij problemen zijn geconstateerd, zoals controleopdrachten waarbij sprake is van terugkerende bevindingen van interne of externe inspecties, niet-herstelde significante tekortkomingen in de interne beheersing, of een van materieel belang zijnde herformulering van vergelijkende informatie in de financiële overzichten.

- opdrachten waarbij ongewone omstandigheden zijn geïdentificeerd tijdens het proces van aanvaarding en continuering (bijvoorbeeld een nieuwe cliënt die een meningsverschil had met zijn vorige accountant of assurance-provider).
- opdrachten waarbij financiële of niet-financiële informatie moet worden gerapporteerd die moet worden opgenomen in een op basis van regelgeving voorgeschreven rapportering, en waarvoor een hogere mate van oordeelsvorming vereist kan zijn, zoals pro forma financiële informatie die moet worden opgenomen in een prospectus.

Voorbeelden die verband houden met de soorten entiteiten waarvoor opdrachten worden uitgevoerd:

- entiteiten in opkomende sectoren, of waarmee het kantoor geen eerdere ervaring heeft.
- entiteiten ten aanzien waarvan in communicaties van effectentoezichthouders of prudentiële autoriteiten bezorgdheden zijn geuit.
- entiteiten anders dan beursgenoteerde entiteiten die kenmerken hebben van organisaties van openbaar belang of met een publieke verantwoordingsplicht, bijvoorbeeld:
  - entiteiten die een aanzienlijk bedrag aan activa aanhouden voor een groot aantal belanghebbenden, inclusief financiële instellingen, zoals bepaalde banken, verzekeringsmaatschappijen en pensioenfondsen, waarvoor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling niet anderszins bij wet of regelgeving is voorgeschreven.
  - entiteiten met een hoog publiek profiel of waarvan management of houders van kapitaalbelangen daarin een hoog publiek profiel hebben.
  - entiteiten met een groot aantal en een breed scala aan belanghebbenden.

A135 De maatregelen om kwaliteitsrisico's te mitigeren kunnen andere vormen van opdrachtbeoordelingen omvatten dan opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen. Voor de controle van financiële overzichten kunnen de maatregelen bijvoorbeeld bestaan uit beoordelingen van de werkzaamheden van het opdrachtteam in verband met significante risico's of beoordelingen van bepaalde significante oordeelsvormingen, door personeel met gespecialiseerde technische deskundigheid. In sommige gevallen kunnen deze andere soorten opdrachtbeoordelingen worden verricht naast een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

A136 In sommige gevallen kan het kantoor bepalen dat er geen controles of andere opdrachten zijn waarvoor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling of een andere vorm van opdrachtbeoordeling een passende maatregel is om kwaliteitsrisico('s) te mitigeren.

Overwegingen met betrekking tot de publieke sector

A137 De aard en omstandigheden van entiteiten uit de publieke sector (bijvoorbeeld door hun omvang en complexiteit, de verscheidenheid van hun belanghebbenden of de aard van de diensten die zij verlenen) kunnen aanleiding geven tot kwaliteitsrisico's. In deze omstandigheden kan het kantoor bepalen dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling een passende maatregel is om dergelijke kwaliteitsrisico's te mitigeren. In wet- of regelgeving kunnen aanvullende rapporteringsvereisten voor accountants van entiteiten in de publieke sector zijn vastgelegd (bijvoorbeeld een afzonderlijke rapportage over gevallen van niet-naleving van wet- of regelgeving gericht aan de wetgever of een ander overheidsorgaan, of communicatie van dergelijke gevallen in de controleverklaring over de financiële overzichten). In dergelijke gevallen kan het kantoor ook rekening houden met de complexiteit van dit soort rapportering, en met het belang ervan voor de gebruikers bij het bepalen of een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling een passende maatregel is.

Het monitoring- en herstelproces

(Zie Par. 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46 en 47)

A138 Het monitoring- en herstelproces maakt niet alleen de evaluatie van het kwaliteitsmanagementsysteem mogelijk, maar vergemakkelijkt ook een proactieve en continue verbetering van de kwaliteit op opdrachtniveau en van het kwaliteitsmanagementsysteem. Bijvoorbeeld:

- gezien de inherente beperkingen van een kwaliteitsmanagementsysteem is het niet ongebruikelijk dat het kantoor tekortkomingen identificeert. Dit is een belangrijk aspect van het kwaliteitsmanagementsysteem aangezien een vroegtijdige identificatie van tekortkomingen het kantoor in staat stelt deze tijdig en effectief te herstellen en bijdraagt tot een cultuur van continue verbetering.
- de monitoringactiviteiten kunnen informatie verschaffen, die het kantoor in staat stelt een tekortkoming te voorkomen door te reageren op een bevinding die na verloop van tijd tot een tekortkoming zou kunnen leiden.

Opzet en uitvoering van monitoringactiviteiten
(Zie Par. 37 en 38)

A139 De monitoringactiviteiten kunnen een combinatie van doorlopende en periodieke monitoringactiviteiten omvatten:

- doorlopende monitoringactiviteiten zijn over het algemeen routinematige activiteiten, die in de processen zijn geïntegreerd en in real time worden uitgevoerd in reactie op veranderende omstandigheden.
- periodieke monitoringactiviteiten worden met bepaalde tussenpozen uitgevoerd.
- in de meeste gevallen leveren de doorlopende monitoringactiviteiten tijdig informatie op over het kwaliteitsmanagementsysteem.

A140 De monitoringactiviteiten kunnen inspecties van lopende opdrachten omvatten. Opdrachtinspecties zijn bedoeld om na te gaan of een aspect van het kwaliteitsmanagementsysteem is opgezet, geïmplementeerd en werkt zoals bedoeld. In bepaalde omstandigheden kan het kwaliteitsmanagementsysteem maatregelen omvatten, die opgezet zijn om opdrachten te beoordelen terwijl deze nog worden uitgevoerd en die lijken op een inspectie van lopende opdrachten (bijvoorbeeld beoordelingen die opgezet zijn om gebreken of tekortkomingen in het kwaliteitsmanagementsysteem op te sporen zodat kan worden voorkomen dat een kwaliteitsrisico ontstaat). De doelstelling van de activiteit zal bepalend zijn voor de opzet en implementatie ervan en voor de plaats ervan in het kwaliteitsmanagementsysteem (d.w.z. of het gaat om een inspectie van een lopende opdracht die de vorm heeft van een monitoringactiviteit of een beoordeling van een opdracht die de vorm heeft van een maatregel om een kwaliteitsrisico te mitigeren).

A141 De aard, timing en omvang van de monitoringactiviteiten kunnen ook worden beïnvloed door andere zaken, waaronder de volgende:

- de omvang, structuur en organisatie van het kantoor.
- de betrokkenheid van het netwerk bij de monitoringactiviteiten.
- de middelen die het kantoor beoogt in te zetten om monitoringactiviteiten mogelijk te maken, zoals het gebruik van IT-toepassingen.

A142 Bij het uitvoeren van monitoringactiviteiten kan het kantoor bepalen dat wijzigingen in de aard, timing en omvang van de monitoringactiviteiten noodzakelijk zijn, bijvoorbeeld indien bevindingen wijzen op de noodzaak van uitgebreidere monitoringactiviteiten.

De opzet van het risico-inschattingsproces en het monitoring- en herstelproces
(Zie Par. 37(c)

A143 De wijze waarop het risico-inschattingsproces is opgezet (bijvoorbeeld een gecentraliseerd of gedecentraliseerd proces, of de frequentie van beoordelingen) kan van invloed zijn op de aard, timing en omvang van monitoringactiviteiten, waaronder monitoringactiviteiten met betrekking tot het risico-inschattingsproces.

A144 De wijze waarop het monitoring- en herstelproces is opgezet (d.w.z. de aard, timing en omvang van de monitoring- en herstelactiviteiten, rekening houdend met de aard en omstandigheden van het kan-

toor) kan van invloed zijn op de monitoringactiviteiten die het kantoor onderneemt om te bepalen of het monitoring- en herstelproces de gewenste doelstelling in paragraaf 35 aan het bereiken is.
Voorbeeld van schaalbaarheid om de monitoringactiviteiten voor het monitoring- en herstelproces te demonstreren:

- in een minder complex kantoor kunnen de monitoringactiviteiten eenvoudig zijn, aangezien informatie over het monitoring- en herstelproces gemakkelijk beschikbaar kan zijn in de vorm van kennis van de leiding, gebaseerd op haar frequente interactie met het kwaliteitsmanagementsysteem over:
  - de aard, timing en omvang van de uitgevoerde monitoringactiviteiten;
  - de resultaten van de monitoringactiviteiten; en
  - de maatregelen die het kantoor heeft genomen om de resultaten aan te pakken.
- in een complexer kantoor kunnen de monitoringactiviteiten van het monitoring- en herstelproces specifiek worden opgezet om te bepalen of het monitoring- en herstelproces relevante, betrouwbare en tijdige informatie over het kwaliteitsmanagementsysteem oplevert en op passende wijze reageert op geïdentificeerde tekortkomingen.

Wijzigingen in het kwaliteitsmanagementsysteem
(Zie Par. 37(d))

A145 Wijzigingen in het kwaliteitsmanagementsysteem kunnen omvatten:

- wijzigingen om een geïdentificeerde tekortkoming in het kwaliteitsmanagementsysteem aan te pakken.
- wijzigingen in kwaliteitsdoelstellingen, kwaliteitsrisico's of maatregelen als gevolg van veranderingen in de aard en omstandigheden van het kantoor en zijn opdrachten.

Indien zich veranderingen voordoen, is het mogelijk dat eerdere door het kantoor ondernomen monitoringactiviteiten het kantoor niet langer de informatie verschaffen die de evaluatie van het kwaliteitsmanagementsysteem onderbouwt en daarom kunnen de monitoringactiviteiten het monitoren van deze veranderingen omvatten.

Eerdere monitoringactiviteiten
(Zie Par. 37(e))

A146 De resultaten van eerdere monitoringactiviteiten kunnen wijzen op gebieden van het kwaliteitsmanagementsysteem waar zich tekortkomingen kunnen voordoen, met name gebieden waar in het verleden tekortkomingen zijn geïdentificeerd.

A147 Het is mogelijk dat eerdere ondernomen monitoringactiviteiten niet langer informatie verschaffen om de evaluatie van het systeem te onderbouwen, inclusief informatie over gebieden van het systeem die niet aan verandering onderhevig zijn geweest. Dit geldt met name indien er tijd is verstreken sinds de monitoringactiviteiten werden ondernomen.

Andere relevante informatie

(Zie Par. 37(f))

A148 Naast de informatiebronnen in paragraaf 37(f) kan andere relevante informatie bestaan uit:

- informatie die het netwerkonderdeel in overeenstemming met paragraaf 50(c) en paragraaf 51(b) communiceert over het kwaliteitsmanagementsysteem, inclusief netwerkvereisten of -diensten die het kantoor in zijn kwaliteitsmanagementsysteem heeft opgenomen.
- informatie die een serviceprovider communiceert over de middelen die het kantoor gebruikt in zijn kwaliteitsmanagementsysteem.
- informatie afkomstig van regelgevers en toezichthouders over entiteiten waarvoor het kantoor opdrachten uitvoert, die ter beschikking is gesteld, zoals informatie afkomstig van een effecten-

toezichthouder over een entiteit waarvoor het kantoor opdrachten uitvoert (bijvoorbeeld onregelmatigheden in de financiële overzichten van de entiteit).

A149 De resultaten van externe inspecties of andere relevante informatie, zowel intern als extern, kunnen erop wijzen dat eerdere monitoringactiviteiten een tekortkoming in het kwaliteitsmanagementsysteem niet aan het licht hebben gebracht. Deze informatie kan van invloed zijn op de overwegingen met betrekking tot de aard, timing en omvang van de monitoringactiviteiten.

A150 Externe inspecties zijn geen vervanging voor de interne monitoringactiviteiten. Niettemin verschaffen de resultaten van externe inspecties informatie over de aard, timing en omvang van de monitoringactiviteiten.

Inspecties van opdrachten

(Zie Par. 38)

A151 **Voorbeelden van aangelegenheden in paragraaf 37 die het kantoor in overweging kan nemen bij het selecteren van afgeronde opdrachten voor inspectie:**

- met betrekking tot de voorwaarden, gebeurtenissen, omstandigheden, handelingen of nalaten van handelingen die aanleiding geven tot kwaliteitsrisico's:
  - de soorten opdrachten die het kantoor heeft uitgevoerd en de mate van ervaring met het uitvoeren van dergelijke opdrachten.
  - de soorten entiteiten waarvoor de opdrachten worden uitgevoerd, bijvoorbeeld:
    - entiteiten die beursgenoteerd zijn.
    - entiteiten die actief zijn in opkomende sectoren.
    - entiteiten die actief zijn in sectoren die geassocieerd worden met een hoge mate van complexiteit of oordeelsvorming.
    - entiteiten die actief zijn in een sector die nieuw is voor het kantoor.
  - de termijn van betrokkenheid en ervaring van de opdrachtpartners.
- de resultaten van eerdere inspecties van voltooide opdrachten, waaronder voor elke opdrachtpartner.
- met betrekking tot andere relevante informatie:
  - klachten of beschuldigingen betreffende een opdrachtpartner.
  - de resultaten van externe inspecties, waaronder de resultaten voor elke opdrachtpartner.
  - de resultaten van de evaluatie door het kantoor van de commitment van elke opdrachtpartner aan kwaliteit.

A152 Het kantoor kan meerdere monitoringactiviteiten ondernemen, anders dan inspectie van afgeronde opdrachten, met als focus vast te stellen of opdrachten hebben voldaan aan beleid of procedures. Deze monitoringactiviteiten kunnen worden ondernomen met betrekking tot bepaalde opdrachten of opdrachtpartners. De aard en omvang van deze monitoringactiviteiten, en de resultaten ervan, kunnen door het kantoor worden gebruikt om te bepalen:

- welke afgeronde opdrachten moeten worden geselecteerd voor inspectie;
- welke opdrachtpartners voor inspectie moeten worden geselecteerd;
- hoe frequent een opdrachtpartner voor inspectie moet worden geselecteerd; of
- welke aspecten van de opdracht in overweging moeten worden genomen bij het uitvoeren van de inspectie van afgeronde opdrachten.

A153 De inspectie van afgeronde opdrachten voor opdrachtpartners op cyclische basis kan het kantoor helpen bij het monitoren of opdrachtpartners hun algehele verantwoordelijkheid hebben vervuld voor het managen en bereiken van kwaliteit met betrekking tot de opdrachten waaraan zij zijn toegewezen.

Voorbeeld van hoe een kantoor een cyclische basis kan toepassen op de inspectie van voltooide opdrachten voor elke opdrachtpartner:
Het kantoor kan beleid of procedures vaststellen voor de inspectie van voltooide opdrachten die:

- de standaardperiode van de inspectiecyclus vastleggen, zoals de inspectie van een afgeronde opdracht voor elke opdrachtpartner die controles van financiële overzichten uitvoert eens in de drie jaar, en voor alle andere opdrachtpartners eens in de vijf jaar;
- de criteria uiteenzetten voor het selecteren van afgeronde opdrachten alsook het criterium dat voor een partner die controles van financiële overzichten uitvoert, de geselecteerde opdracht(en) een controleopdracht omvat(ten);
- de selectie van de opdrachtpartners onvoorspelbaar maakt; en
- de afwijking ten opzichte van de standaardperiode volgens het beleid regelen, wanneer het passend is om opdrachtpartners eerder of later te selecteren, zoals:
  - het kantoor kan opdrachtpartners vaker selecteren dan de standaardperiode die in de beleidslijn van het kantoor is vastgesteld, indien:
    - het kantoor meerdere tekortkomingen heeft vastgesteld die als ernstig zijn geëvalueerd en bepaalt dat voor alle opdrachtpartners een frequentere cyclische inspectie nodig is.
    - de opdrachtpartner opdrachten uitvoert voor entiteiten die actief zijn in een bepaalde sector waarin sprake is van een hoge mate van complexiteit of oordeelsvorming.
    - een opdracht die de opdrachtpartner heeft uitgevoerd het onderwerp is geweest van andere monitoringactiviteiten en de resultaten van de andere monitoringactiviteiten waren niet bevredigend.
    - de opdrachtpartner een opdracht heeft uitgevoerd voor een entiteit die actief is in een sector waarin de opdrachtpartner beperkte ervaring heeft.
    - de opdrachtpartner een nieuw benoemde opdrachtpartner is, of onlangs vanuit een ander kantoor of rechtsgebied tot het kantoor is toegetreden.
  - het kantoor kan de selectie van de opdrachtpartner uitstellen (bijvoorbeeld door deze met een jaar uit te stellen na de standaardperiode die in de beleidslijn van het kantoor is vastgelegd) indien:
    - de opdrachten die de opdrachtpartner heeft uitgevoerd het onderwerp zijn geweest van andere monitoringactiviteiten tijdens de standaardperiode; en
    - de resultaten van de andere monitoringactiviteiten voldoende informatie over de opdrachtpartner verschaffen (d.w.z. het is onwaarschijnlijk dat het uitvoeren van de inspectie van afgeronde opdrachten het kantoor verdere informatie over de opdrachtpartner zal verschaffen).

A154 De zaken die bij de inspectie van een opdracht in overweging worden genomen, hangen af van de wijze waarop de inspectie zal worden gebruikt om het kwaliteitsmanagementsysteem te monitoren. De inspectie van een opdracht omvat gewoonlijk het vaststellen dat maatregelen op het niveau van de opdracht (bijvoorbeeld het beleid en procedures van het kantoor die betrekking hebben op opdrachtuitvoering), zijn geïmplementeerd zoals opgezet, en effectief werken.

Personen die monitoringactiviteiten uitvoeren
(Zie Par. 39(b))

A155 De bepalingen van relevante ethische voorschriften zijn van belang voor het opzetten van het beleid of procedures voor de objectiviteit van de personen die de monitoringactiviteiten uitvoeren. Een bedreiging van zelftoetsing kan zich voordoen indien een persoon die:

- een inspectie van een opdracht uitvoert:
  - in het geval van een controle van financiële overzichten, een lid van het opdrachtteam of de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar van die opdracht of van een opdracht voor een daaropvolgende periode is geweest; of

    - voor alle andere opdrachten, een lid van het opdrachtteam of de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar van de opdracht is geweest;
  - een andere soort monitoringactiviteit uitvoert, betrokken was bij de opzet, implementatie of toepassing van de maatregel die het onderwerp van de monitoring is.

A156 In bepaalde omstandigheden, bijvoorbeeld in het geval van een minder complex kantoor, beschikt het personeel mogelijk niet over de competentie, capaciteiten, tijd of objectiviteit om de monitoringactiviteiten uit te voeren. In deze omstandigheden kan het kantoor gebruikmaken van netwerkdiensten of van een serviceprovider om de monitoringactiviteiten uit te voeren.

Het evalueren van de bevindingen en identificeren van tekortkomingen
(Zie Par. 16(a), 40 en 41)

A157 Het kantoor verzamelt bevindingen van monitoringactiviteiten, externe inspecties en andere relevante bronnen.

A158 Informatie die het kantoor verzamelt van monitoringactiviteiten, externe inspecties en andere relevante bronnen kan andere waarnemingen over het kwaliteitsmanagementsysteem aan het licht brengen, zoals:

- handelingen, gedragingen of omstandigheden die tot positieve resultaten hebben geleid in het kader van kwaliteit of effectiviteit van het kwaliteitsmanagementsysteem; of
- gelijksoortige omstandigheden waarin geen bevindingen zijn genoteerd (bijvoorbeeld opdrachten waarin geen bevindingen zijn gedaan, en de opdrachten van vergelijkbare aard zijn als de opdrachten waarin bevindingen zijn gedaan).

Andere waarnemingen kunnen nuttig zijn, aangezien zij het kantoor kunnen helpen bij het onderzoeken van de onderliggende oorzaak(oorzaken) van de geïdentificeerde tekortkomingen. Ook kunnen zij wijzen op praktijken die het kantoor kan ondersteunen of breder kan toepassen (bijvoorbeeld voor alle opdrachten), of kunnen zij mogelijkheden aan het licht brengen om het kwaliteitsmanagementsysteem te verbeteren.

A159 Het kantoor past professionele oordeelsvorming toe om te bepalen of bevindingen, afzonderlijk of in combinatie met andere bevindingen, aanleiding geven tot een tekortkoming in het kwaliteitsmanagementsysteem. Bij deze oordeelsvorming kan het kantoor het nodig achten rekening te houden met het relatieve belang van de bevindingen in de context van:

- de kwaliteitsdoelstellingen;
- kwaliteitsrisico's;
- maatregelen; of
- andere aspecten van het kwaliteitsmanagementsysteem waarop zij betrekking hebben.

De oordeelsvormingen kunnen worden beïnvloed door kwantitatieve en kwalitatieve factoren die relevant zijn voor de bevindingen. In sommige omstandigheden kan het kantoor het passend achten meer informatie over de bevindingen te verkrijgen om te bepalen of sprake is van een tekortkoming. Niet alle bevindingen, waaronder bevindingen afkomstig van opdrachten, zullen een tekortkoming zijn.

A160 **Voorbeelden van kwantitatieve en kwalitatieve factoren die een kantoor in overweging kan nemen bij het bepalen of bevindingen aanleiding geven tot een tekortkoming:**

- Kwaliteitsrisico's en maatregelen daartegen:
  - Indien de bevindingen betrekking hebben op een maatregel:
    - hoe de maatregel is opgezet, bijvoorbeeld de aard van de maatregel, de frequentie waarmee deze wordt toegepast (indien van toepassing) en het relatieve belang van de maatregel bij het mitigeren van het (de) kwaliteitsrisico('s) en het bereiken van de kwaliteitsdoelstelling(en) waarop zij betrekking heeft.

- de aard van het kwaliteitsrisico waarop de maatregel betrekking heeft, en de mate waarin de resultaten erop wijzen dat het kwaliteitsrisico niet is gemitigeerd.
- of er andere maatregelen zijn die hetzelfde kwaliteitsrisico mitigeren en of er bevindingen voor deze maatregelen zijn.

- Aard van de bevindingen en de diepgaande invloed daarvan:
  - de aard van de bevindingen. Zo kunnen bevindingen over het handelen en gedrag van de leiding kwalitatief significant zijn, gegeven de diepgaande invloed die dit kan hebben op het kwaliteitsmanagementsysteem als geheel; of
  - de bevindingen, in combinatie met andere bevindingen, wijzen op een structurele tendens of kwestie. Soortgelijke bevindingen die bij verschillende opdrachten voorkomen, kunnen bijvoorbeeld wijzen op een structureel probleem.
- Omvang van de monitoringactiviteit en omvang van de bevindingen:
  - de omvang van de monitoringactiviteit waaruit de bevindingen zijn voortgekomen, alsook het aantal of de omvang van de selecties.
  - de omvang van de bevindingen ten opzichte van de selectie die de monitoringactiviteit omvat en ten opzichte van het verwachte percentage aan afwijkingen. Bijvoorbeeld, in het geval van inspectie van opdrachten, het aantal geselecteerde opdrachten waarbij bevindingen werden geïdentificeerd, in verhouding tot het totaal aantal geselecteerde opdrachten, en het verwachte percentage aan afwijkingen dat het kantoor had vastgesteld.

A161 Het evalueren van bevindingen en het identificeren van tekortkomingen, alsmede het evalueren van de ernst en diepgaande invloed van een geïdentificeerde tekortkoming, inclusief de onderliggende oorzaak (of oorzaken) van een geïdentificeerde tekortkoming, maken deel uit van een iteratief en niet-lineair proces.

Voorbeelden van de wijze waarop het proces van evalueren van bevindingen en identificeren van tekortkomingen, evalueren van geïdentificeerde tekortkomingen, alsook de oorzakenanalyse van een geïdentificeerde tekortkoming, iteratief en niet-lineair is:

- bij de oorzakenanalyse van een geïdentificeerde tekortkoming kan het kantoor een omstandigheid vaststellen die gelijkenis vertoont met andere omstandigheden waarin bevindingen zijn gedaan die niet als een tekortkoming zijn aangemerkt. Daarom past het kantoor zijn evaluatie van de andere bevindingen aan en classificeert deze als een tekortkoming.
- bij het evalueren van de ernst en diepgaande invloed van een geïdentificeerde tekortkoming kan het kantoor een trend of structureel probleem vaststellen dat verband houdt met andere bevindingen die niet als tekortkomingen aangemerkt zijn. Bijgevolg past het kantoor zijn evaluatie van de andere bevindingen aan en classificeert deze tevens als tekortkomingen.

A162 De resultaten van monitoringactiviteiten, de resultaten van externe inspecties en andere relevante informatie (bijvoorbeeld netwerkmonitoringactiviteiten of klachten en beschuldigingen) kunnen informatie aan het licht brengen over de effectiviteit van het monitoring- en herstelproces. Zo kunnen de resultaten van externe inspecties informatie over het kwaliteitsmanagementsysteem opleveren die niet is geïdentificeerd door het monitoring- en herstelproces, wat kan wijzen op een tekortkoming in dat proces.

Het evalueren van geïdentificeerde tekortkomingen
(Zie Par. 41)

A163 Factoren die het kantoor in overweging kan nemen bij het evalueren van de aard en omvang van een geïdentificeerde tekortkoming zijn onder meer:

- de aard van de geïdentificeerde tekortkoming, alsook het aspect van het kwaliteitsmanagementsysteem waarop de tekortkoming betrekking heeft, en of de tekortkoming verband houdt met de opzet, implementatie of werking van het kwaliteitsmanagementsysteem;

- in het geval van geïdentificeerde tekortkomingen met betrekking tot maatregelen, of er compenserende maatregelen zijn om het kwaliteitsrisico waarop de maatregel betrekking heeft, te mitigeren;
- de onderliggende oorzaak (oorzaken) van de geïdentificeerde tekortkoming;
- de frequentie waarmee het probleem dat de geïdentificeerde tekortkoming heeft veroorzaakt, zich heeft voorgedaan; en
- de omvang van de geïdentificeerde tekortkoming, de snelheid waarmee deze zich heeft voorgedaan en de duur van het bestaan ervan, alsmede het effect ervan op het kwaliteitsmanagementsysteem.

A164 De aard en omvang van de geïdentificeerde tekortkomingen zijn van invloed op de evaluatie van het kwaliteitsmanagementsysteem door de persoon (personen) met de eindverantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem.

Onderliggende oorzaak van de geïdentificeerde tekortkomingen

(Zie Par. 41(a))

A165 Het doel van de oorzakenanalyse van geïdentificeerde tekortkomingen is het verkrijgen van inzicht in de onderliggende omstandigheden die de tekortkomingen hebben veroorzaakt, om het kantoor in staat te stellen:

- de aard en ernst van de geïdentificeerde tekortkoming te evalueren; en
- de geïdentificeerde tekortkoming op passende wijze te herstellen.

Het uitvoeren van een oorzakenanalyse houdt in dat degenen die de analyse uitvoeren professionele oordeelsvorming toepassen op basis van de beschikbare informatie.

A166 De aard, timing en omvang van de oorzakenanalyse van een geïdentificeerde tekortkoming kunnen ook worden beïnvloed door de aard en omstandigheden van het kantoor, zoals:

- de complexiteit en operationele kenmerken.
- de omvang.
- de geografische spreiding.
- de wijze waarop het kantoor is gestructureerd of de mate waarin het kantoor zijn processen of activiteiten concentreert of centraliseert.

Voorbeelden van de wijze waarop de aard van de geïdentificeerde tekortkomingen en de mogelijke ernst ervan, alsmede de aard en omstandigheden van het kantoor van invloed kunnen zijn op de aard, timing en omvang van de oorzakenanalyse van de geïdentificeerde tekortkomingen:

- de aard van de geïdentificeerde tekortkoming: De procedures voor de oorzakenanalyse van een geïdentificeerde tekortkoming kunnen strikter zijn in omstandigheden waarin een niet-passende controleverklaring over de financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit is uitgebracht of waarin de geïdentificeerde tekortkoming verband houdt met de handelingen en gedragingen van de leiding ten aanzien van kwaliteit.
- de potentiële ernst van de geïdentificeerde tekortkoming: De procedures voor de oorzakenanalyse van een geïdentificeerde tekortkoming kunnen strikter zijn in omstandigheden waarin de tekortkoming bij meerdere opdrachten is geïdentificeerd of waarin er een aanwijzing is dat beleid of procedures in hoge mate niet worden nageleefd.
- aard en omstandigheden van het kantoor:
  - in het geval van een minder complex kantoor met één locatie, kunnen de procedures voor de oorzakenanalyse van een geïdentificeerde tekortkoming eenvoudig zijn, aangezien de informatie die nodig is voor het verkrijgen van dat inzicht gemakkelijk beschikbaar en geconcentreerd kan zijn, en de onderliggende oorzaak(en) duidelijker kan (kunnen) zijn;

- in het geval van een complexer kantoor met meerdere vestigingen kunnen de procedures voor de oorzakenanalyse van een geïdentificeerde tekortkoming onder meer inhouden dat personen worden ingezet die een speciale opleiding hebben genoten voor het doen van oorzakenanalyses van geïdentificeerde tekortkomingen; en
- het ontwikkelen van een methodologie met meer geformaliseerde procedures voor oorzakenanalyses.

A167 Bij oorzakenanalyses van geïdentificeerde tekortkomingen kan het kantoor in overweging nemen waarom de tekortkoming zich niet heeft voorgedaan in andere omstandigheden die vergelijkbaar zijn met de aangelegenheid waarop de geïdentificeerde tekortkoming betrekking heeft. Deze informatie kan ook nuttig zijn om te bepalen hoe een geïdentificeerde tekortkoming moet worden hersteld.

Voorbeeld van wanneer een tekortkoming zich niet heeft voorgedaan in andere gelijksoortige omstandigheden, en hoe deze informatie het kantoor helpt bij oorzakenanalyses van geïdentificeerde tekortkomingen:
het kantoor kan vaststellen dat sprake is van een tekortkoming omdat bij verschillende opdrachten gelijksoortige bevindingen zijn gedaan. De bevindingen deden zich evenwel niet voor bij verscheidene andere opdrachten in dezelfde populatie die werd getoetst. Door de opdrachten met elkaar te vergelijken concludeert het kantoor dat de onderliggende oorzaak van de geïdentificeerde tekortkoming een gebrek is aan passende betrokkenheid van de opdrachtpartners bij belangrijke fasen van de opdracht.

A168 Het identificeren van één of meer onderliggende oorzaken die voldoende specifiek zijn kan het proces van het kantoor voor het herstellen van geïdentificeerde tekortkomingen ondersteunen.

Voorbeeld van het identificeren van één of meer onderliggende oorzaken die voldoende specifiek zijn:
het kantoor kan tot de bevinding komen dat opdrachtteams die controles van financiële overzichten uitvoeren niet voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen over schattingen waarvan de veronderstellingen van het management een hoge mate van subjectiviteit kennen. Hoewel het kantoor opmerkt dat dergelijke opdrachtteams niet de passende professioneel-kritische instelling uitoefenen, kan de onderliggende oorzaak verband houden met een andere aangelegenheid. Dit kunnen zijn:

- een cultuur die opdrachtteamleden niet stimuleert om de personen met meer autoriteit in twijfel te trekken; of
- onvoldoende aansturing van, toezicht op en beoordeling van de werkzaamheden die in het kader van de opdrachten zijn uitgevoerd.

A169 Het kantoor kan naast de oorzakenanalyse van geïdentificeerde tekortkomingen ook oorzakenanalyse van positieve resultaten doen, aangezien dit voor het kantoor mogelijkheden kan bieden om het kwaliteitsmanagementsysteem te verbeteren of verder te versterken.

Reageren op geïdentificeerde tekortkomingen
(Zie Par. 42)

A170 De aard, timing en omvang van herstelmaatregelen kunnen afhankelijk zijn van een aantal andere factoren, waaronder de volgende:

- de onderliggende oorzaak (oorzaken).
- de aard en omvang van de geïdentificeerde tekortkoming en dus de urgentie waarmee deze moet worden aangepakt.
- de effectiviteit van de herstelmaatregelen bij het aanpakken van de onderliggende oorzaak (oorzaken), bijvoorbeeld of het kantoor meer dan één herstelmaatregel moet implementeren om de onderliggende oorzaak (oorzaken) effectief aan te pakken, dan wel of het kantoor voorlopige maatregelen als herstelmaatregelen moet implementeren totdat het kantoor in staat is effectievere herstelmaatregelen te nemen.

A171 In sommige omstandigheden kan een herstelmaatregel de vaststelling van bijkomende kwaliteitsdoelstellingen omvatten of kunnen kwaliteitsrisico's of maatregelen worden toegevoegd of gewijzigd, omdat is vastgesteld dat zij niet geschikt zijn.

A172 In omstandigheden waarin het kantoor bepaalt dat de onderliggende oorzaak van een geïdentificeerde tekortkoming verband houdt met een middel van een serviceprovider kan het kantoor ook:

- overwegen om al dan niet verder te gaan met het gebruik van dit middel.
- de aangelegenheid communiceren aan de serviceprovider.

Het kantoor is verantwoordelijk voor het aanpakken van het effect van de geïdentificeerde tekortkoming met betrekking tot een middel van een serviceprovider op het kwaliteitsmanagementsysteem en voor het nemen van maatregelen om te voorkomen dat de tekortkoming zich herhaalt met betrekking tot het kwaliteitsmanagementsysteem. Maar het kantoor is gewoonlijk niet verantwoordelijk voor het herstellen van de geïdentificeerde tekortkoming namens de serviceprovider of voor de verdere oorzakenanalyse bij de serviceprovider van de geïdentificeerde tekortkoming.

Bevindingen over een specifieke opdracht

(Zie Par. 45)

A173 In omstandigheden waarin procedures niet in acht zijn genomen of waarin de uitgebrachte verklaring dan wel het uitgebrachte rapport niet passend zijn, kunnen de maatregelen van het kantoor het volgende omvatten:

- overleg met de geschikte personen over de passende maatregel.
- bespreking van de aangelegenheid met het management van de entiteit of met de met governance belaste personen.
- het alsnog uitvoeren van de achterwege gebleven werkzaamheden.

De door het kantoor genomen maatregelen ontslaan het kantoor niet van zijn verantwoordelijkheid voor het nemen van verdere maatregelen met betrekking tot de bevinding in het kader van het kwaliteitsmanagementsysteem. Dit omvat het evalueren van bevindingen om tekortkomingen te identificeren en, indien een tekortkoming bestaat, oorzakenanalyse van de geïdentificeerde tekortkoming te doen.

Voortdurende communicatie met betrekking tot het monitoren en herstel
(Zie Par. 46)

A174 De gecommuniceerde informatie over het monitoren en herstel aan de persoon (personen) met de eindverantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem kan op continue of periodieke basis worden verstrekt. De persoon (personen) kan (kunnen) deze informatie op meerdere manieren gebruiken, bijvoorbeeld:

- als basis voor verdere communicatie aan het personeel over het belang van kwaliteit.
- om personen verantwoordelijk te houden voor de taken die hen zijn toegewezen.
- om kernpunten van zorg over het kwaliteitsmanagementsysteem tijdig te identificeren.

De informatie biedt ook een basis voor de evaluatie van het kwaliteitsmanagementsysteem, en voor de conclusie daarover, zoals vereist op grond van de paragrafen 53 en 54.

Netwerkvereisten en netwerkdiensten

(Zie Par. 48)

A175 In bepaalde omstandigheden is het mogelijk dat het kantoor deel uitmaakt van een netwerk. Netwerken kunnen vereisten vaststellen ten aanzien van het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor of kunnen diensten leveren of middelen ter beschikking stellen. Het kantoor kan deze implementeren of gebruiken bij de opzet, implementatie en werking van zijn kwaliteitsmanagementsysteem. Deze

netwerkvereisten of -diensten kunnen tot doel hebben de consistente uitvoering van opdrachten met de vereiste kwaliteit te bevorderen tussen de kantoren die tot het netwerk behoren. De mate waarin het netwerk aan het kantoor kwaliteitsdoelstellingen, kwaliteitsrisico's en maatregelen die gemeenschappelijk zijn voor het gehele netwerk zal verschaffen, zal afhangen van de regelingen die het kantoor met het netwerk heeft getroffen.

Voorbeelden van netwerkvereisten:

- eisen aan het kantoor om in zijn kwaliteitsmanagementsysteem aanvullende kwaliteitsdoelstellingen of kwaliteitsrisico's in aanmerking te nemen die gemeenschappelijk zijn voor alle netwerkonderdelen.
- eisen aan het kantoor om in zijn kwaliteitsmanagementsysteem maatregelen in aanmerking te nemen die gemeenschappelijk zijn voor alle netwerkonderdelen. Dergelijke maatregelen kunnen beleid of procedures van het netwerk omvatten die de taken en verantwoordelijkheden van de leiding specificeren, inclusief de wijze waarop het kantoor geacht wordt bevoegdheden en verantwoordelijkheid binnen het kantoor toe te wijzen, of middelen, zoals methodologieën van het netwerk voor de uitvoering van opdrachten of IT-toepassingen.
- eisen dat het kantoor aan monitoringactiviteiten van het netwerk wordt onderworpen. Deze monitoringactiviteiten kunnen verband houden met netwerkvereisten (bijvoorbeeld het monitoren dat het kantoor de methodologie van het netwerk op passende wijze heeft geïmplementeerd), of met het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor in het algemeen.

Voorbeelden van netwerkdiensten:

- diensten of middelen waarvan het kantoor op vrijwillige basis gebruik kan maken in zijn kwaliteitsmanagementsysteem of bij de uitvoering van opdrachten, zoals vrijwillige trainingsprogramma's, het gebruik van accountants van groepsonderdelen of van deskundigen van binnen het netwerk, of het gebruik van een dienstverleningscentrum op netwerkniveau, of van een ander netwerkonderdeel of van een groep van netwerkonderdelen.

A176 Het netwerk kan verantwoordelijkheden voor het kantoor vaststellen bij het implementeren van netwerkvereisten of -diensten.

Voorbeelden van verantwoordelijkheden voor het kantoor bij het implementeren van netwerkvereisten of -diensten:

- het kantoor dient te beschikken over een bepaalde IT-infrastructuur en over IT-processen ter ondersteuning van een IT-toepassing van het netwerk die het kantoor gebruikt in het kwaliteitsmanagementsysteem.
- het kantoor dient een kantoorbrede training te verschaffen over de methodologie van het netwerk, inclusief wanneer de methodologie wordt geactualiseerd.

A177 Het kantoor kan inzicht verkrijgen in de netwerkvereisten of -diensten en in zijn verantwoordelijkheden voor het implementeren ervan door verzoeken om inlichtingen bij het netwerk of uit documentatie van het netwerk over zaken als:

- de governance en de leiding van het netwerk.
- de procedures van het netwerk om de netwerkvereisten of -diensten op te zetten, te implementeren en, in voorkomend geval, toe te passen.
- de wijze waarop het netwerk wijzigingen identificeert die van invloed zijn op de netwerkvereisten of -diensten of andere informatie, zoals wijzigingen in professionele standaarden of informatie die wijzen op een tekortkoming in de netwerkvereisten of -diensten, en daarop reageert.
- de wijze waarop het netwerk de geschiktheid van de netwerkvereisten of -diensten monitort, hetgeen monitoringactiviteiten van netwerkonderdelen kan omvatten, en de processen van het netwerk om geïdentificeerde tekortkomingen te herstellen.

Netwerkvereisten of -diensten in het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor
(Zie Par. 49)

A178 De kenmerken van de netwerkvereisten of -diensten zijn een voorwaarde, gebeurtenis, omstandigheid, handelen of nalaten van handelen bij het identificeren en inschatten van kwaliteitsrisico's.

Voorbeeld van een netwerkvereiste of netwerkdienst die aanleiding geeft tot een kwaliteitsrisico
Het netwerk kan vereisen dat het kantoor gebruik maakt van een IT-toepassing voor het aanvaarden en continueren van cliëntrelaties en specifieke opdrachten die gestandaardiseerd is voor het gehele netwerk. Dit kan aanleiding geven tot een kwaliteitsrisico dat de IT-toepassing geen rekening houdt met lokale wet- of regelgeving die het kantoor moet overwegen bij het aanvaarden en continueren van cliëntrelaties en specifieke opdrachten.

A179 Het doel van de netwerkvereisten kan onder meer het stimuleren van de consistente uitvoering van opdrachten met de vereiste kwaliteit bij alle netwerkonderdelen omvatten. Het netwerk kan verwachten dat het kantoor de netwerkvereisten implementeert, maar het kantoor kan het nodig achten om de netwerkvereisten zodanig aan te passen of aan te vullen dat deze geschikt zijn voor de aard en de omstandigheden van het kantoor en zijn opdrachten.

Voorbeelden van de wijze waarop netwerkvereisten of -diensten eventueel moeten worden aangepast of aangevuld:

Netwerkvereiste of netwerkdienst	**Hoe het kantoor de netwerkeis of netwerkdienst aanpast of aanvult**
Het netwerk eist dat het kantoor bepaalde kwaliteitsrisico's in het kwaliteitsmanagementsysteem in aanmerking neemt, zodat alle accountantseenheden in het netwerk de kwaliteitsrisico's mitigeren.	Als onderdeel van het identificeren en inschatten van kwaliteitsrisico's neemt het kantoor de kwaliteitsrisico's die het netwerk vereist in aanmerking. Ook zorgt het kantoor voor het opzetten en implementeren van maatregelen om de kwaliteitsrisico's die het netwerk vereist te mitigeren.
Het netwerk vereist dat het kantoor zorgt voor het opzetten en implementeren van bepaalde maatregelen.	Als onderdeel van het opzetten en implementeren van maatregelen, bepaalt het kantoor: • welke kwaliteitsrisico's door de maatregelen worden gemitigeerd; • hoe de maatregelen die het netwerk vereist zullen worden opgenomen in het kwaliteitsmanagementsysteem, gegeven de aard en omstandigheden van het kantoor. Dit kan inhouden dat de maatregel wordt afgestemd op de aard en omstandigheden van het kantoor en zijn opdrachten (bijvoorbeeld door een methodologie af te stemmen op het in aanmerking nemen van aangelegenheden die verband houden met wet- of regelgeving).

Netwerkvereiste of netwerkdienst	Hoe het kantoor de netwerkeis of netwerkdienst aanpast of aanvult
Het kantoor zet personen van andere netwerkonderdelen in als accountants van groepsonderdelen. Er bestaan netwerkvereisten die een hoge mate van gemeenschappelijkheid bevorderen in de kwaliteitsmanagementsystemen van de netwerkonderdelen. De netwerkvereisten omvatten specifieke criteria die gelden voor personen die zijn toegewezen om als accountant van een groepsonderdeel voor een groepscontrole te werken.	Het kantoor stelt beleid of procedures vast die vereisen dat het opdrachtteam met de accountant van een groepsonderdeel (d.w.z. het andere netwerkonderdeel) afstemt dat de personen die zijn toegewezen aan het groepsonderdeel moeten voldoen aan de specifieke criteria die in de netwerkvereisten zijn vastgelegd.

A180 In sommige omstandigheden kan het kantoor, door de netwerkvereisten of -diensten aan te passen of aan te vullen, mogelijke verbeteringen van de netwerkvereisten of -diensten identificeren en kan het deze verbeteringen aan het netwerk communiceren.

Monitoringactiviteiten van het netwerk op het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor

(Zie Par. 50(c))

A181 De resultaten van de monitoringactiviteiten van het netwerk op het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor kunnen informatie bevatten zoals:

- een beschrijving van de monitoringactiviteiten, inclusief de aard, timing en omvang ervan;
- bevindingen, geïdentificeerde tekortkomingen en andere observaties over het kwaliteitsmanagementsysteem (bijvoorbeeld positieve resultaten of mogelijkheden voor het kantoor om het kwaliteitsmanagementsysteem te verbeteren of verder te versterken); en
- de evaluatie door het netwerk van de onderliggende oorzaak (oorzaken) van de geïdentificeerde tekortkomingen, het ingeschatte effect van de geïdentificeerde tekortkomingen en de aanbevolen herstelmaatregelen.

Monitoringactiviteiten van het netwerk bij alle netwerkonderdelen

(Zie Par. 51(b))

A182 De informatie over de algehele resultaten van monitoringactiviteiten van het netwerk op de kwaliteitsmanagementsystemen van alle netwerkonderdelen kan een aggregatie of samenvatting zijn van de informatie in paragraaf A181 en van trends en gemeenschappelijke tekortkomingen die in het gehele netwerk zijn geïdentificeerd, of positieve resultaten die in het gehele netwerk kunnen worden herhaald. Deze informatie kan:

- worden gebruikt door het kantoor:
  - bij het identificeren en inschatten van kwaliteitsrisico's.
  - als deel van andere relevante informatie die het kantoor in aanmerking neemt bij het vaststellen of er tekortkomingen zijn in de netwerkvereisten of -diensten die het kantoor in zijn kwaliteitsmanagementsysteem gebruikt.
- worden gecommuniceerd aan de opdrachtpartners op groepsniveau, in het kader van het in overweging nemen van de competentie en capaciteiten van accountants van de groepsonderdelen afkomstig van een netwerkonderdeel, die onderworpen zijn aan gemeenschappelijke netwerkvereisten (bijvoorbeeld gemeenschappelijke kwaliteitsdoelstellingen, kwaliteitsrisico's en maatregelen).

A183 In bepaalde omstandigheden kan het kantoor informatie van het netwerk verkrijgen over tekortkomingen die zijn geïdentificeerd in het kwaliteitsmanagementsysteem van een netwerkonderdeel en die gevolgen hebben voor het kantoor. Het netwerk kan ook informatie van netwerkonderdelen verzamelen over de resultaten van externe inspecties van de kwaliteitsmanagementsystemen van netwerkonderdelen. In sommige gevallen kan de wet- of regelgeving van een bepaald rechtsgebied verhinderen dat het netwerk informatie deelt met andere netwerkonderdelen of kan die wet- of regelgeving de mate van detail van die informatie beperken.

A184 In gevallen waarin het netwerk geen informatie verstrekt over de algehele resultaten van de monitoringactiviteiten van het netwerk bij alle netwerkonderdelen, kan het kantoor verdere maatregelen nemen, zoals:

- het bespreken van de aangelegenheid met het netwerk; en
- het vaststellen van het effect op de opdrachten van het kantoor en het communiceren van dit effect aan de opdrachtteams.

Tekortkomingen die het kantoor identificeert in netwerkvereisten of -diensten

(Zie Par. 52)

A185 Omdat netwerkvereisten of -diensten die het kantoor gebruikt deel uitmaken van zijn kwaliteitsmanagementsysteem, zijn deze ook onderworpen aan de vereisten van deze Standaard inzake monitoring en herstel. Het netwerk, het kantoor, of een combinatie van beide kunnen netwerkvereisten of -diensten monitoren.

Voorbeeld van wanneer zowel het netwerk als het kantoor een netwerkvereiste of -dienst monitort
Een netwerk kan monitoringactiviteiten op netwerkniveau ondernemen voor een gemeenschappelijke methodologie. Via opdrachtinspecties monitort ook het kantoor de toepassing van de methodologie door de opdrachtteamleden.

A186 Om het effect van de geïdentificeerde tekortkoming in netwerkvereisten of -diensten aan te pakken kan het kantoor bij het opzetten en implementeren van herstelmaatregelen:
- inzicht verkrijgen in:
  - door het netwerk geplande herstelmaatregelen; en
  - de vraag of het kantoor verantwoordelijk is voor het implementeren van de herstelmaatregelen; en
- overwegen of het kantoor aanvullende herstelmaatregelen moet nemen om de geïdentificeerde tekortkoming en de onderliggende oorzaak (oorzaken) aan te pakken, bijvoorbeeld indien:
  - het netwerk geen passende herstelmaatregelen heeft genomen; of
  - de herstelmaatregelen van het netwerk tijd zullen vergen om de geïdentificeerde tekortkoming op effectieve wijze aan te pakken.

Het evalueren van het kwaliteitsmanagementsysteem

(Zie Par. 53)

A187 De persoon (personen) met de eindverantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem mag (mogen) bij de uitvoering van de evaluatie door andere personen worden bijgestaan. Niettemin blijft (blijven) de persoon (personen) met de eindverantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem, verantwoordelijk voor de evaluatie.

A188 Het tijdstip waarop de evaluatie wordt verricht kan afhangen van de omstandigheden van het kantoor en kan samenvallen met het einde van het boekjaar of met de voltooiing van een jaarlijkse cyclus van monitoring.

A189 De informatie die de basis vormt voor de evaluatie van het kwaliteitsmanagementsysteem omvat de informatie die gecommuniceerd is aan de persoon (personen) met de eindverantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem in overeenstemming met paragraaf 46.

Voorbeelden van schaalbaarheid om aan te tonen hoe de informatie die de basis vormt voor de evaluatie van het kwaliteitsmanagementsysteem, kan worden verkregen:

- in een minder complex kantoor kan (kunnen) de persoon (personen) met de eindverantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem rechtstreeks bij het monitoren en herstel betrokken zijn en daardoor op de hoogte zijn van de informatie die de evaluatie van het kwaliteitsmanagementsysteem ondersteunt.
- in een complexer kantoor kan (kunnen) de persoon (personen) met de eindverantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem het noodzakelijk achten om processen vast te stellen voor het verzamelen, samenvatten en communiceren van de informatie die nodig is om het kwaliteitsmanagementsysteem te evalueren.

Het concluderen over het kwaliteitsmanagementsysteem
(Zie. Par. 54)

A190 In het kader van deze Standaard wordt verwacht dat de toepassing van het systeem als geheel het kantoor een redelijke mate van zekerheid verschaft dat de doelstellingen van het kwaliteitsmanagementsysteem worden bereikt. Bij het concluderen over het kwaliteitsmanagementsysteem kan (kunnen) de persoon (personen) met de eindverantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem aan de hand van de resultaten van het monitoring- en herstelproces het volgende in overweging nemen:

- de aard en omvang van de geïdentificeerde tekortkomingen, alsmede het effect op het bereiken van de doelstellingen van het kwaliteitsmanagementsysteem;
- of het kantoor herstelmaatregelen heeft opgezet en geïmplementeerd, en of de herstelmaatregelen die tot op het tijdstip van de evaluatie zijn genomen, effectief zijn; en
- of het effect van de geïdentificeerde tekortkomingen voor het kwaliteitsmanagementsysteem op passende wijze is gecorrigeerd, bijvoorbeeld of er overeenkomstig paragraaf 45 verdere maatregelen zijn genomen.

A191 Er kunnen zich omstandigheden voordoen waarin geïdentificeerde tekortkomingen die ernstig zijn (inclusief geïdentificeerde tekortkomingen die ernstig en van diepgaande invloed zijn), op passende wijze zijn hersteld en het effect ervan op het tijdstip van de evaluatie is gecorrigeerd. In dergelijke gevallen mag (mogen) de persoon (personen) met de eindverantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem concluderen dat het kwaliteitsmanagementsysteem het kantoor een redelijke mate van zekerheid verschaft dat de doelstellingen van het kwaliteitsmanagementsysteem worden bereikt.

A192 Een geïdentificeerde tekortkoming kan een effect van diepgaande invloed hebben op de opzet, implementatie en werking van het kwaliteitsmanagementsysteem, bijvoorbeeld indien:

- de tekortkoming van invloed is op verschillende componenten of aspecten van het kwaliteitsmanagementsysteem.
- de tekortkoming beperkt blijft tot een specifieke component of een specifiek aspect van het kwaliteitsmanagementsysteem, maar van fundamenteel belang is voor het kwaliteitsmanagementsysteem.
- de tekortkoming van invloed is op diverse bedrijfsonderdelen of geografische locaties van het kantoor.
- de tekortkoming beperkt blijft tot één bedrijfsonderdeel of geografische locatie, maar het betrokken bedrijfsonderdeel of de betrokken locatie fundamenteel is voor het kantoor als geheel.
- de tekortkoming van invloed is op een aanzienlijk deel van de opdrachten die van een bepaald type of van een bepaalde aard zijn.

Voorbeeld van een geïdentificeerde tekortkoming die als ernstig maar niet als van diepgaande invloed kan worden beschouwd
Het kantoor identificeert een tekortkoming in een kleinere regionale vestiging van het kantoor. De geïdentificeerde tekortkoming houdt verband met de niet-naleving van een groot aantal beleidslijnen of procedures van het kantoor. Het kantoor stelt vast dat de cultuur van de regionale vestiging, met name de handelingen en het gedrag van de leiding van de regionale vestiging, dat te zeer gericht was op financiële prioriteiten, heeft bijgedragen tot de onderliggende oorzaak van de geïdentificeerde tekortkoming. Het kantoor stelt vast dat het effect van de geïdentificeerde tekortkoming:

- ernstig is, omdat het verband houdt met de cultuur van de regionale vestiging en de algemene naleving van het beleid of de procedures van het kantoor; en
- niet van diepgaande invloed is, omdat het beperkt blijft tot de kleinere regionale vestiging.

A193 De persoon (personen) met de eindverantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem kan (kunnen) concluderen dat het kwaliteitsmanagementsysteem het kantoor geen redelijke mate van zekerheid verschaft dat de doelstellingen van het kwaliteitsmanagementsysteem worden bereikt in omstandigheden waarin de geïdentificeerde tekortkomingen ernstig en van diepgaande invloed zijn, de maatregelen die zijn genomen om de geïdentificeerde tekortkomingen te herstellen niet adequaat zijn en het effect van de geïdentificeerde tekortkomingen niet op passende wijze is gecorrigeerd.

Voorbeeld van een geïdentificeerde tekortkoming die als ernstig en van diepgaande invloed kan worden beschouwd
Het kantoor identificeert een tekortkoming in een regionale vestiging, die de grootste vestiging van het kantoor is en die financiële, operationele en vaktechnische ondersteuning biedt aan de hele regio. De geïdentificeerde tekortkoming houdt verband met de niet-naleving van een groot aantal beleidslijnen of procedures van het kantoor. Het kantoor stelt vast dat de cultuur van de regionale vestiging, met name de handelingen en het gedrag van de leiding van de regionale vestiging die te zeer gericht waren op financiële prioriteiten, heeft bijgedragen tot de onderliggende oorzaak van de geïdentificeerde tekortkoming. Het kantoor stelt vast dat het effect van de geïdentificeerde tekortkoming:

- ernstig is, omdat het verband houdt met de cultuur van de regionale vestiging en de algemene naleving van het beleid of de procedures van het kantoor; en
- van diepgaande invloed is, aangezien de regionale vestiging de grootste vestiging is en ondersteuning biedt aan vele andere vestigingen, en de niet-naleving van het beleid of -procedures een breder effect kan hebben gehad op de andere vestigingen.

A194 Het kan tijd vergen om de geïdentificeerde tekortkomingen die ernstig en van diepgaande invloed zijn te herstellen. Naargelang het kantoor doorgaat maatregelen te nemen om de geïdentificeerde tekortkomingen te herstellen, kan de diepgaande invloed van de geïdentificeerde tekortkomingen verminderd zijn en kan worden vastgesteld dat de geïdentificeerde tekortkomingen nog steeds ernstig zijn, maar niet langer ernstig én van diepgaande invloed. In dergelijke gevallen kan (kunnen) de persoon (personen) met de eindverantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem concluderen dat, uitgezonderd aangelegenheden die verband houden met geïdentificeerde tekortkomingen en die een ernstig maar niet diepgaande invloed hebben op de opzet, implementatie en werking van het kwaliteitsmanagementsysteem, het kwaliteitsmanagementsysteem aan het kantoor een redelijke mate van zekerheid verschaft dat de doelstellingen van het kwaliteitsmanagementsysteem worden bereikt.

A195 Deze Standaard vereist niet dat het kantoor een onafhankelijk assurance-rapport over zijn kwaliteitsmanagementsysteem verkrijgt, maar sluit ook niet uit dat het kantoor dat doet.

Snelle en passende maatregelen nemen en de verdere communicatie
(Zie Par. 55)

A196 In omstandigheden waarin de persoon (personen) met de eindverantwoordelijkheid en verantwoordingsplicht voor het kwaliteitsmanagementsysteem tot de conclusie komt (komen) die is omschreven in paragraaf 54 (b) of 54 (c), kan de onverwijlde en passende maatregel van het kantoor het volgende omvatten:

- het ondernemen van actie om de uitvoering van opdrachten te ondersteunen door meer middelen toe te wijzen of door meer uitleg te ontwikkelen, en om te bevestigen dat de verklaringen en rapporten van het kantoor in de gegeven omstandigheden passend zijn, totdat de geïdentificeerde tekortkomingen hersteld zijn, en door dergelijke acties te communiceren aan opdrachtteams.
- het inwinnen van juridisch advies.

A197 In bepaalde omstandigheden kan het kantoor een onafhankelijk toezichtsorgaan hebben dat niet met het dagelijks bestuur is belast. In dergelijke omstandigheden kunnen de communicaties inhouden dat het onafhankelijke toezichtsorgaan op de hoogte wordt gebracht.

A198 **Voorbeelden van omstandigheden waarin het voor het kantoor passend kan zijn om aan externe partijen te communiceren over de evaluatie van het kwaliteitsmanagementsysteem:**

- indien het kantoor tot een netwerk behoort.
- indien andere netwerkonderdelen gebruik maken van het werk van het kantoor, bijvoorbeeld in het geval van een groepscontrole.
- indien het kantoor een van zijn verklaringen of rapporten niet passend acht door het falen van het kwaliteitsmanagementsysteem, en het management of de met de governance belaste personen van de entiteit daarvan in kennis moeten worden gesteld.
- indien het kantoor door wet- of regelgeving verplicht is te communiceren aan een toezichthoudende instantie of een regelgevend orgaan.

Evaluaties van prestaties
(Zie Par. 56)

A199 Periodieke evaluaties van prestaties bevorderen het afleggen van verantwoording. Bij het evalueren van de prestaties van een persoon, kan het kantoor rekening houden met:

- de resultaten van de monitoringactiviteiten voor die aspecten van het kwaliteitsmanagementsysteem die betrekking hebben op de verantwoordelijkheid van de betrokkene. In sommige omstandigheden kan het kantoor doelstellingen voor de betrokken persoon vaststellen en de resultaten van de monitoringactiviteiten meten ten opzichte van die doelstellingen.
- de maatregelen die de betrokken persoon heeft genomen als reactie op de geïdentificeerde tekortkomingen die verband houden met de verantwoordelijkheid van die persoon, inclusief de tijdigheid en effectiviteit van die maatregelen.

Voorbeelden van schaalbaarheid om aan te tonen hoe het kantoor de evaluaties van prestaties kan uitvoeren:

- een minder complex kantoor kan een beroep doen op een serviceprovider om de evaluatie uit te voeren. Ook kunnen de resultaten van de monitoringactiviteiten een indicatie geven van de prestaties van de betrokken persoon.
- in complexer kantoor kunnen evaluaties van prestaties worden uitgevoerd door een onafhankelijk, niet met het dagelijks bestuur belast lid van het bestuursorgaan van het kantoor, of door een speciaal comité dat onder toezicht staat van het bestuursorgaan van het kantoor.

A200 Een positieve prestatie-evaluatie kan worden beloond met een beloning, promotie en andere stimulansen die zich richten op de commitment van de betrokkene aan kwaliteit en kan het afleggen van verantwoording versterken. Een andere mogelijkheid is dat het kantoor herstelmaatregelen neemt om een negatieve evaluatie van prestaties die van invloed kan zijn op het bereiken van de kwaliteitsdoelstellingen aan te pakken.

Overwegingen met betrekking tot de publieke sector

A201 In het geval van de publieke sector kan het niet praktisch uitvoerbaar zijn om een evaluatie uit te voeren van de prestaties van de persoon (personen) met de eindverantwoordelijkheid voor het kwali-

teitsmanagementsysteem of maatregelen te nemen naar aanleiding van de resultaten van de evaluatie van prestaties, rekening houdend met de aard van de aanstelling van de betrokken persoon. Desalniettemin kunnen ook evaluaties van prestaties worden uitgevoerd voor andere personen in het kantoor met operationele verantwoordelijkheid voor bepaalde aspecten van het kwaliteitsmanagementsysteem.

Documentatie

(Zie Par. 57, 58 en 59)

A202 Documentatie levert de informatie dat het kantoor voldoet aan deze Standaard, alsmede aan wet- of regelgeving of aan relevante ethische voorschriften. Documentatie kan ook nuttig zijn voor het trainen van personeel en opdrachtteams, om ervoor te zorgen dat de kennis van de organisatie behouden blijft en om een historisch overzicht te geven van de basis voor beslissingen die het kantoor heeft genomen met betrekking tot zijn kwaliteitsmanagementsysteem. Het is niet nodig en ook niet praktisch uitvoerbaar om elke in overweging genomen aangelegenheid of elke oordeelsvorming met betrekking tot zijn kwaliteitsmanagementsysteem te documenteren. Voorts kan de informatie over de naleving van deze Standaard blijken uit de component informatie en communicatie, uit documenten of ander schriftelijk materiaal, of uit IT-toepassingen die integrerende bestanddelen van het kwaliteitsmanagementsysteem uitmaken.

A203 Documentatie kan de vorm aannemen van formele schriftelijke handboeken, checklists en formulieren. Documentatie kan informeel worden vastgelegd (bijvoorbeeld communicatie via e-mail of berichten op websites), of kan worden bijgehouden in IT-toepassingen of andere digitale vormen (bijvoorbeeld gegevensbanken). Factoren die van invloed kunnen zijn op de oordeelsvormingen over de vorm, inhoud en omvang van documentatie, inclusief de frequentie waarmee de documentatie wordt bijgewerkt, kunnen het volgende inhouden:

- de complexiteit van het kantoor en het aantal vestigingen;
- de aard en complexiteit van de praktijk en organisatie van het kantoor;
- de aard van de opdrachten van het kantoor en de aard van de entiteiten waarvoor opdrachten worden uitgevoerd;
- de aard en complexiteit van de aangelegenheid die wordt gedocumenteerd. Bijvoorbeeld of de aangelegenheid betrekking heeft op een aspect van het kwaliteitsmanagementsysteem dat is gewijzigd, of op een gebied waar het kwaliteitsrisico hoger is, en de complexiteit van de oordeelsvormingen met betrekking tot de aangelegenheid; en
- de frequentie en omvang van wijzigingen in het kwaliteitsmanagementsysteem.

In een minder complex kantoor kan het niet nodig zijn om documentatie te hebben die gecommuniceerde aangelegenheden ondersteunen, aangezien informele communicatiemethoden effectief kunnen zijn. Niettemin kan een minder complex kantoor bepalen dat het passend is deze communicatie te documenteren om het bewijs te leveren dat zij hebben plaatsgevonden.

A204 In sommige gevallen kan een externe toezichthouder formele of informele documentatievereisten vaststellen, bijvoorbeeld als gevolg van het resultaat van bevindingen van een externe inspectie. Ook kunnen relevante ethische voorschriften specifieke documentatievereisten omvatten; de VGBA of de ViO vereisen bijvoorbeeld documentatie van bepaalde aangelegenheden, waaronder bepaalde situaties die verband houden met belangenconflicten, niet-naleving van wet- en regelgeving, en onafhankelijkheid.

A205 Het kantoor hoeft niet elke voorwaarde, gebeurtenis, omstandigheid, handeling of nalaten van handeling voor elke kwaliteitsdoelstelling, of hoeft niet elk risico dat tot een kwaliteitsrisico kan leiden, te documenteren. Maar bij het documenteren van de kwaliteitsrisico's en van de manier waarop de maatregelen de kwaliteitsrisico's mitigeren, kan het kantoor de redenen voor de inschatting van kwaliteitsrisico's documenteren (d.w.z. het in overweging genomen voorkomen en het effect op het bereiken van één of meer kwaliteitsdoelstellingen) om daarmee de consistente implementatie en toepassing van de maatregelen te onderbouwen.

A206 De documentatie kan worden verschaft door het netwerk, andere netwerkonderdelen of andere structuren of organisaties binnen het netwerk.

Standaard voor kwaliteitsmanagement 3N

Inleiding **1-3**
Toepassingsgebied van deze Standaard *1-2*
Ingangsdatum *3*

Doelstelling **4**

Vereisten **5-22**
Stemrechten *5-10*
Dagelijks beleid *11-13*
Waarneming *14-16*
Beroepsaansprakelijkheidsverzekering *17-22*

Toelichting **A1-A11**
Stemrechten *A1-A2*
Waarneming *A3-A4*
Beroepsaansprakelijkheidsverzekering *A5-A11*

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1 Deze Standaard voor kwaliteitsmanagement behandelt de vereisten voor stemrechten in een kantoor en de verantwoordelijkheid voor een kantoor om zorg te dragen voor aanwijzing van een andere opdrachtpartner indien de eerder aangewezen opdrachtpartner niet in staat is de opdracht zorgvuldig uit te voeren of af te ronden. Ook behandelt deze Standaard de verantwoordelijkheid voor een kantoor om een toereikende beroepsaansprakelijkheidsverzekering af te sluiten.

2 Deze Standaard is van toepassing op een kantoor, voor zover dat kantoor niet kwalificeert als accountantsorganisatie of accountantsafdeling.

Ingangsdatum

3 *Deze Standaard voor Kwaliteitsmanagement 3N treedt in werking op 1 januari 2025. In het geval de Staatscourant waarin deze Standaard wordt gepubliceerd verschijnt na 31 december 2024, dan treedt deze Standaard in werking op de dag na publicatie in de Staatscourant en werkt terug tot 1 januari 2025.*

Doelstelling

4 De doelstelling van deze Standaard is dat:

a de meerderheid van de stemrechten in een kantoor, voor zover deze stemrechten relevant zijn voor assurance-opdrachten, bij accountants ligt;
b het dagelijks beleid voor assurance-opdrachten in meerderheid wordt bepaald door accountants;
c een kantoor adequaat voorziet in waarneming voor uitgevallen opdrachtpartners; en
d een toereikende beroepsaansprakelijkheidsverzekering heeft.

Vereisten

Stemrechten

5 De stemrechten in een kantoor voor zover deze betrekking hebben op besluiten die direct of indirect van invloed zijn op assurance-opdrachten, worden in meerderheid gehouden door;

a accountants;
b andere natuurlijke personen die beschikken over een verklaring van vakbekwaamheid zoals bedoeld in artikel 54, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep;
c kantoren anders dan accountantsafdelingen;
d auditkantoren zoals bedoeld in artikel 1, lid 1 onder c. van de Wet toezicht accountantsorganisaties. (Zie Par. A1)

6 Het bestuur van de NBA kan in bijzondere gevallen op verzoek van de eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement ontheffing verlenen van paragraaf 5, voor een maximumduur van zes jaren, indien de eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement aantoont dat:

a geen van de aandeelhouders of andere eigenaren kwalificeert als kantoor, auditkantoor, accountant of natuurlijke persoon als bedoeld in paragraaf 5;
b het kantoor 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 kantoren, auditkantoren, accountants of andere natuurlijke personen als bedoeld in paragraaf 5, de besluiten nemen die direct of indirect van invloed zijn op assurance en aan assurance verwante opdrachten.

Aan de ontheffing kunnen voorschriften worden verbonden. (Zie Par. A2)

7 De eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement aan wie een ontheffing is verleend en die weet of behoort te weten dat niet wordt voldaan aan een voorwaarde als bedoeld in paragraaf 6 of in strijd met ontheffingsvoorschriften wordt gehandeld, meldt dit binnen 6 weken aan het bestuur van de NBA.

8 Een ontheffing als bedoeld in paragraaf 6 vervalt, indien de eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement geen melding doet als bedoeld in de vorige paragraaf.

9 Het bestuur van de NBA kan een ontheffing als bedoeld in paragraaf 5 intrekken of de ontheffing dan wel de hieraan gestelde voorschriften wijzigen, indien:
- a de eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement een melding als bedoeld in paragraaf 7 heeft gedaan;
- b de eindverantwoordelijke voor kwaliteitsmanagement 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.

10 De bepalingen in de paragrafen 5 tot en met 9 zijn niet van toepassing indien wordt voldaan aan artikel 16b van de Wet toezicht accountantsorganisaties voor wat betreft de stemrechten in het kantoor voor zover deze betrekking hebben op besluiten die direct of indirect van invloed zijn op assurance-opdrachten.

Dagelijks beleid

11 Het dagelijks beleid van een kantoor dat assurance-opdrachten laat uitvoeren, wordt in meerderheid bepaald door:
- a accountantskantoren;
- b auditkantoren;
- c accountants;
- d andere natuurlijke personen die beschikken over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 54, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep.

12 Indien het dagelijks beleid zoals bedoeld in paragraaf 11 wordt bepaald door twee personen, voldoet ten minste één van die personen aan de eisen in paragraaf 11 onder c. of d.

13 De bepalingen in de paragrafen 11 en 12 zijn niet van toepassing, indien het dagelijks beleid van het kantoor wordt bepaald overeenkomstig de bepalingen van artikel 16 van de Wet toezicht accountantsorganisaties.

Waarneming

14 Een kantoor dient een kwaliteitsmaatregel te nemen om er voor zorg te dragen dat een andere opdrachtpartner wordt aangewezen die de uitvoering of afronding van een opdracht waarneemt voor de opdrachtpartner als die niet in staat is deze opdracht zorgvuldig uit te voeren of af te ronden. (Zie Par. A3)

15 Indien er binnen het kantoor slechts één opdrachtpartner is, dient het kantoor afspraken te maken met een accountant van buiten het kantoor die kan waarnemen als bedoeld in paragraaf 7. (Zie Par. A4)

16 De bepalingen in de paragrafen 14 en 15 zijn niet van toepassing, indien de waarneming voor assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten wordt geregeld overeenkomstig de vereisten van artikel 5 van de Verordening accountantsorganisaties 2025.

Beroepsaansprakelijkheidsverzekering

17 Een kantoor dient zorg te dragen voor het in redelijke mate verzekeren van de risico's van de beroepsuitoefening ten aanzien van:
- a het kantoor; en
- b de bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering betrokken personen. (Zie Par. A5)

18 Het kantoor dient er voor zorg te dragen dat deze beroepsaansprakelijkheidsverzekering ten minste aan de volgende vereisten voldoet:

a de verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar van wie het aannemelijk is dat deze voldoet aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit (Zie Par. A6);
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 kantoor worden verricht, ongeacht door wie de claim wordt ingediend;
d het eigen risico per aanspraak brengt de solvabiliteit van het kantoor niet in gevaar;
e de verzekering heeft ten minste Europa als dekkingsgebied (Zie Par. A7);
f de inloop- en uitlooprisico's zijn gedurende ten minste twee jaren gedekt (Zie Par. A8); en
g de verzekering dekt de kosten van benodigde juridische bijstand in het kader van het in procedures te voeren verweer. (Zie Par. A9)

19 Het kantoor dient voor de hoogte van de verzekerde bedragen en het maximale eigen risico zoals bedoeld in paragraaf 18, onderdelen b. en d., te voldoen aan de door het bestuur van de NBA vastgestelde minimale hoogte van de verzekerde bedragen resp. maximale eigen risico's, waarbij het NBA-bestuur deze bedragen kan laten afhangen van de jaaromzet van een kantoor. (Zie Par. A10)

20 Het kantoor dient te beoordelen of er specifieke omstandigheden zijn die verhoging van de dekking of verlaging van het eigen risico noodzakelijk of wenselijk maken. Als dat het geval is, dient het kantoor de dekking en het eigen risico overeenkomstig aan te passen. (Zie Par. A11)

21 Het bestuur van de NBA kan ontheffing verlenen van de bepalingen over de beroepsaansprakelijkheidsverzekering indien het kantoor aantoont dat hieraan vanwege erkende gemoedsbezwaren redelijkerwijs niet kan worden voldaan en dat het doel van de beroepsaansprakelijkheidsverzekering anderszins wordt bereikt. Aan deze ontheffing kunnen voorschriften worden verbonden. Het kantoor dient de verleende ontheffing en eventuele voorschriften na te leven.

22 De paragrafen 17 tot en met 21 zijn niet van toepassing, indien de beroepsaansprakelijkheids-verzekering aan de eisen van de Verordening accountantsorganisaties 2025 voldoet en dekking geeft voor alle assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten en de bij die opdrachten betrokken personen.

Toelichting

Stemrechten

(Zie Par. 5, 6, 7, 8, 9 en 10)

A1 Het doel van deze bepalingen is te waarborgen dat kantoren, 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 assurance-opdrachten hebben.
De meerderheid van de stemrechten heeft betrekking op het beslissingsbevoegde orgaan van het kantoor, zoals de algemene vergadering van aandeelhouders in een BV, het bestuur van een stichting, of de maatschaps- of vennotenvergadering.
In 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 besluiten die direct of indirect invloed hebben op assurance-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).

A2 Het bestuur van de NBA kan in bijzondere gevallen een ontheffing verlenen. Die ontheffing maakt het mogelijk om een assurance-opdracht uit te voeren, ook al wordt niet aan de vereiste stemrechtverdeling voldaan. Eindverantwoordelijken voor kwaliteitsmanagement 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 kantoor de besluiten nemen die direct of indirect van invloed zijn op assurance en aan assurance verwante opdrachten.

Een ontheffing kan ook uitkomst bieden als de uitvoering of afronding van assurance-opdrachten opeens moet worden waargenomen binnen een kantoor waarin niet langer aan de vereiste stemrechtverdeling wordt voldaan. Stel nu dat de eigenaar van een klein kantoor plotseling komt te overlijden en zijn erfgenamen geen accountant zijn. Dan voldoet het kantoor op dat moment niet langer aan de vereiste stemrechtenverdeling 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 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.

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 'ontheffingsvoorschriften'). 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.

Waarneming

(Zie Par. 14, 15 en 16)

A3 Een situatie waarin moet worden waargenomen kan zich voordoen wanneer de opdrachtpartner langdurig ziek is of komt te overlijden. Het gaat hierbij om het overnemen en zorgvuldig afwikkelen van de opdracht door een nieuw aangewezen opdrachtpartner.
De nieuw aangewezen opdrachtpartner moet over de kennis en ervaring beschikken om de opdracht volgens de relevante wet- en regelgeving te kunnen uitvoeren.

A4 Deze bepaling ziet op kleine accountantskantoren. Als er maar één opdrachtpartner is, is het noodzakelijk om afspraken op voorhand te maken. Het kan overigens nuttig zijn om ook bij accountantskantoren met meerdere opdrachtpartners de waarneming met iemand van buiten te regelen.

Beroepsaansprakelijkheidsverzekering

(Zie Par. 17, 18, 19, 20, 21 en 22)

A5 Onder de bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering betrokken personen vallen ook de personen die waarnemen bij ziekte, overlijden of andere gevallen waarin waarneming vereist is (Zie Par. 5). Dit betekent dat de verzekering de aansprakelijkheid in geval van waarneming op vergelijkbare wijze moet dekken.

A6 De verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar (van wie het aannemelijk is dat deze) voldoet aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit. In Nederland gevestigde verzekeraars vallen ingevolge de Wet op het financieel toezicht onder het toezicht van De Nederlandse Bank (of op grond van

Europees recht onder toezicht van de Europese Centrale Bank) en worden geacht aan deze eisen van solvabiliteit te voldoen. Buitenlandse verzekeraars die onder gelijkwaardig toezicht staan, worden eveneens geacht te voldoen aan de eisen van solvabiliteit. In dien een ‘captive’ aan een dergelijk toezicht is onderworpen, wordt deze als een in dit verband acceptabele verzekeringsmaatschappij aangemerkt. Een ‘captive’ kan bijvoorbeeld een (her)verzekeringsmaatschappij zijn 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.

A7 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.
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.

A8 Deze bepaling ziet op situaties waarin claims van cliënten en derden afkomstig uit Europa met betrekking tot werkzaamheden verricht naar Nederlands recht, in Nederland kunnen worden ingediend.

A9 Dit betekent dat de werkzaamheden die zijn verricht in de twee jaren voorafgaand aan het sluiten van de verzekering die op het moment van afsluiten nog niet tot claims hebben geleid, ook zijn verzekerd. Eveneens dient de verzekering dekking te bieden voor claims die worden ingediend binnen twee jaar na het einde van de dekking als die claims verband houden met werkzaamheden die zijn verricht tijdens de dekkingsperiode. Afhankelijk van de werkzaamheden en andere relevante omstandigheden kan een langere termijn voor het inloop- en/of uitlooprisico noodzakelijk zijn.

A10 Indien een claim wordt ingediend en hiertegen verweer wordt gevoerd, kunnen de kosten van juridische bijstand hoog oplopen. Daarom wordt vereist dat de kosten van verweer in de beroepsaansprakelijkheidsverzekering zijn meeverzekerd.

A11 Er kunnen specifieke omstandigheden zijn die het risicoprofiel van het kantoor kunnen verhogen, zoals de aard van de werkzaamheden of de aard en omvang van de cliëntenportefeuille.
Een beroepsaansprakelijkheidsverzekering die slechts voldoet aan de minimumvereisten kan in dergelijke situaties onvoldoende zijn, zodat van deze minimumeisen moet worden afgeweken door het eigen risico te verlagen of de dekking te verhogen. Het kantoor zorgt ervoor dat de dekking van de beroepsaansprakelijkheidsverzekering ook in redelijke mate toereikend is voor deze specifieke omstandigheden.

Regelgeving-technische informatie

Betreft	Besluit	Goedkeuring minister	Bekendmaking	In werking
Nieuwe regeling SKM2	31 december 2025	n.v.t.	Stcrt 2025, 44927	1-1-2026
Wijziging SKM1	31 december 2025	n.v.t.	Stcrt 2025, 44926	1-1-2026
Wijziging SKM3N	31 december 2025	n.v.t.	Stcrt 2025, 44928	1-1-2026
Nieuwe regeling SKM1	20 februari 2025	n.v.t.	Stcrt 2025, 5145	21-2-2025
Nieuwe regeling SKM3N	20 februari 2025	n.v.t.	Stcrt 2025, 5145	21-2-2025

Vaststellingsbesluit Nadere voorschriften controle- en overige standaarden

Vaststellingsbesluit Nadere voorschriften controle- en overige standaarden

Vaststellingsbesluit Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS)

Nadere voorschriften controle- en overige standaarden vastgesteld bij bestuursbesluit van 27 december 2023

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 de accountant 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 accountantseenheid 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 doeleinde 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 haar 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, *Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten*
- 230, *Controledocumentatie*
- 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot 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 duurzaamheidsverslaggeving*
- 3850N*, Assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen*
- 3900N*, Accountantsopdracht bij de NOW-regeling – Assurance*
- 3950N*, Assurance-opdrachten inzake het voldoen aan de criteria voor het opstellen van een digitaal verantwoordingsdocument*
- 4400*, 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, 3950N, 4400, 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 essentiele 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. In dat geval wordt dit aangegeven met een '-'.

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**
Toepassingsgebied van deze Standaard *1-4*
Definities publieke sector en accounting *5*
Ingangsdatum *6*

Doelstellingen **7**

Definities **8**

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten **A1-A5**
Toepassingsgebied van deze Standaard *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, A2, A3 en 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 *Definitie*s 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[1] 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)

1 Dit overzicht is te vinden op: www.NBA.nl/hra-begrippenlijst

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.
- *accountantsverklaring* - schriftelijke verklaring van een accountant naar aanleiding van een assurance- of aan assurance verwante opdracht[2]
- *algehele controleaanpak* - bepaalt de reikwijdte, timing en de te volgen stappen van de controle en ontwikkelt het meer gedetailleerde controleprogramma.
- *andere beursgenoteerde onderneming*[3] - beursgenoteerde onderneming die geen organisatie van openbaar belang (oob) is. Het gaat hier om beursgenoteerde ondernemingen die niet op een gereglementeerde 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.
- *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 inspelen 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.

2 Dit is een Nederlands begrip dat niet voorkomt in de Glossary of terms uit het Handbook van de IAASB.

3 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)’.

- *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, hetzij 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*[4] - 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 ‘werkdocumenten’ gebruikt).
- *prognose* - toekomstgerichte financiële informatie welke is gebaseerd op veronderstellingen omtrent toekomstige gebeurtenissen waarvan het management verwacht dat deze zullen 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 hypotheses 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 hypotheses.
- *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

4 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.

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 ongeautoriseerde 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 kwaliteitsmanagement* - afhankelijk van de situatie Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)/Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)/Verordening accountantsorganisaties (VAO)/Verordening Accountantsorganisaties 2025 (VAO 2025)/Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) of Nadere voorschriften kwaliteitsmanagement (NVKM).

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[5]; tenzij in de betreffende Standaard anders is aangegeven
Standaarden 100 t/m 800	Opdrachten tot controle van historische financiële informatie	

5 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.

Standaard 2400	Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten	Standaarden 2400 en 2410; tenzij in de Standaard anders is aangegeven
Standaard 3000A	Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)	Standaarden 3000-3999[6]; tenzij in de betreffende Standaard anders is aangegeven
Standaard 4410	Samenstellingsopdrachten	Standaarden 4410, 4415N, 4416N[7]; tenzij in de 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.		

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[8] 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 Stan-

6 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.

7 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.

8 Dit overzicht is te vinden op: www.NBA.nl/hra-begrippenlijst

daarden 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 Management, 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[9] 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.

9 Dit overzicht is te vinden op: www.NBA.nl/hra-begrippenlijst.

4410 Samenstellingsopdrachten

Inleiding **1-15**
Toepassingsgebied van deze standaard *1-4*
De samenstellingsopdracht *5-10*
Autoriteit van deze standaard *11-14*
Ingangsdatum *15*

Doelstellingen **16**

Definities **17-17A**

Vereisten **18-41A**
Het uitvoeren van een samenstellingsopdracht overeenkomstig deze standaard *18-20*
Ethische voorschriften *21*
Professionele oordeelsvorming *22*
Het managen en bereiken van kwaliteit bij samenstellingsopdrachten *23*
Aanvaarding en continuering van de opdracht *24-26*
Communicatie met het management en de met governance belaste personen *27*
Het uitvoeren van de opdracht *28-37*
Documentatie *38-38A*
De samenstellingsverklaring *39-41A*

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten **A1-A69**
Toepassingsgebied van deze standaard *A1-A11*
De samenstellingsopdracht *A12-A18*
Ethische voorschriften *A19-A26*
Professionele oordeelsvorming *A27-A29*
Kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau *A30-A32*
Aanvaarding en continuering van de opdracht *A33-A45*
Communicatie met het management en de met governance belaste personen *A46-A47*
Het uitvoeren van de opdracht *A48-A58*
Documentatie *A59-A61A*
De samenstellingsverklaring *A62-A69*

Inleiding

Toepassingsgebied van deze standaard

1 Deze standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant[1]:

- 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 samenstellingsopdrachten[2] 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 personen, 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 kwaliteitsmanagement

4 Het kwaliteitsmanagementsysteem en de beleidslijnen of procedures zijn de verantwoordelijkheid van de accountantseenheid. Als een accountantseenheid samenstellingsopdrachten uitvoert, gelden de *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS)*[3]. In deze Standaard zijn bepalingen over kwaliteitsmanagement op het niveau van afzonderlijke samenstellingsopdrachten opgenomen. Hierbij is het uitgangspunt dat de accountantseenheid 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 verschafte 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.* (Zie Par. A12)

d *financiële overzichten- financiële overzichten als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel f, van Standaard 200 van de NV COS.* (Zie Par. A3A)

e *historische financiële informatie - historische financiële informatie als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel g, van Standaard 200 van de NV COS*. (Zie Par. A3A)

f *management - management als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel h, van Standaard 200 van de NV COS.* (Zie Par. A12)

g *opdrachtpartner* - partner of andere persoon, aangesteld door 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, regelgevende of toezichthoudende 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* – beginselen van professionele ethiek en ethische voorschriften die van toepassing zijn op het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar wanneer zij samenstellingsopdrachten uitvoeren. Relevante ethische voorschriften betreffen gewoonlijk de bepalingen van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA), 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)

m *professionele oordeelsvorming – toepassen van relevante training, kennis en ervaring in de context van deze Standaard, bij het maken van weloverwogen keuzes over de te treffen maatregelen in de omstandigheden van de samenstellingsopdracht.*

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)

Het managen en bereiken van kwaliteit bij samenstellingsopdrachten

23 De opdrachtpartner dient de algehele verantwoordelijkheid te nemen voor:

- a het managen en bereiken van kwaliteit bij iedere samenstellingsopdracht die aan die opdrachtpartner is toegewezen en het in voldoende mate en op passende wijze betrokken zijn gedurende de opdracht; en
- b het uitvoeren van de opdracht in overeenstemming met de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid op het gebied van kwaliteitsmanagement, door: (Zie Par. A30).
  - i het volgen van de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid met betrekking tot de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en samenstellingsopdrachten; (Zie Par. A31)
  - ii het vaststellen dat voldoende en passende middelen zijn toegewezen of ter beschikking zijn gesteld om de opdracht tijdig uit te voeren, rekening houdend met de aard en de omstandigheden van de opdracht, de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid en alle veranderingen die kunnen optreden gedurende de opdracht;
  - iii het zich ervan vergewissen dat het opdrachtteam collectief over de passende competentie en capaciteiten beschikt, waaronder voldoende tijd, om de samenstellingsopdracht uit te voeren;
  - iv het alert zijn op aanwijzingen van het overtreden 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 hebben overtreden; (Zie Par. A32)
  - v de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam, de beoordeling van hun werkzaamheden, en de uitvoering van de opdracht in overeenstemming met professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
  - vi het nemen van de verantwoordelijkheid voor het samenstellen, het passend onderhouden en het bewaren van geschikte opdrachtdocumentatie; en

vii Indien een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is vereist in overeenstemming met de NVKS of de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, niet dateren van het rapport tot de afronding van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.[4]

Aanvaarding en continuering van de opdracht

Continuering van cliëntrelaties, opdrachtaanvaarding 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, waaronder veranderingen in de oordeelsvormingen van de accountantseenheid over een cliëntrelatie of de opdracht, vereisen dat de opdrachtvoorwaarden moeten worden herzien. Ook evalueert de accountant 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)

4 Artikel 13(2)(b) van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen

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 activiteiten 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 financiele 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 saldibalans.

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 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 ontlenen 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 regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement
(Zie Par. 4)

A6 De NVKS behandelt onder meer de verantwoordelijkheid van de accountantseenheid om een kwaliteitsmanagementsysteem voor aan assurance verwante opdrachten, waaronder samenstellingsopdrachten op te zetten, te implementeren en in werking te houden. De NVKS behandelt ook de verantwoordelijkheid van de accountantseenheid om beleidslijnen of procedures op te zetten voor het bepalen van opdrachten waarvoor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling nodig is.[5] De NVKS behandelt de benoeming van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, en de uitvoering en documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

A7 Onder de in Nederland geldende wet- en regelgeving voor kwaliteitsmanagement is vereist dat de accountantseenheid een kwaliteitsmanagementsysteem voor aan assurance verwante opdrachten, waaronder samenstellingsopdrachten, opzet, implementeert en in werking houdt dat aan de accountantseenheid een redelijke mate van zekerheid verschaft dat:

a de accountantseenheid en het personeel hun verantwoordelijkheden vervullen in overeenstemming met professionele standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten en opdrachten uitvoeren in overeenstemming met dergelijke standaarden en vereisten; en
b de door de accountantseenheid of opdrachtpartners uitgebrachte opdrachtrapportages in de omstandigheden passend zijn.[6]

A8 Een rechtsgebied dat de NVKS niet heeft overgenomen met betrekking tot samenstellingsopdrachten kan eisen hebben gesteld aan het kwaliteitsmanagement van accountantspraktijken die dergelijke opdrachten verrichten. De bepalingen in deze Standaard over kwaliteitsmanagement op het niveau van afzonderlijke opdrachten veronderstellen dat de betreffende vereisten op het gebied van kwaliteitsmanagement minstens zo veeleisend zijn als de vereisten uit de NVKS. Dit wordt bereikt wanneer deze vereisten de vereisten van de NVKS behandelen en de accountantseenheid verplichtingen opleggen om de doelstellingen van de NVKS te bereiken.
Een kwaliteitsmanagementsysteem kan betrekking hebben op de volgende acht componenten:

a het proces van de accountantseenheid voor het inschatten van risico's;
b governance en leiderschap;
c relevante ethische voorschriften;
d aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten;
e het uitvoeren van de opdracht;
f middelen;
g informatie en communicatie;
h het monitorings- en herstelproces.

5 Artikel 13(1) van de NVKS
6 NVKS, artikel 4.

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 Gewoonlijk mag het opdrachtteam vertrouwen op het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid, tenzij:

- het inzicht of de praktische ervaring van het opdrachtteam doet vermoeden dat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid de aard en de omstandigheden van de opdracht niet op effectieve wijze zullen ondervangen; of
- informatie die is verschaft door de accountantseenheid of andere partijen, over de effectiviteit van dergelijke beleidslijnen of procedures het tegendeel doet veronderstellen.

Het opdrachtteam kan bijvoorbeeld vertrouwen op het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid met betrekking tot:

- competentie en capaciteiten van personeel op grond van hun indienstneming en formele training;
- het onderhouden van cliëntrelaties op grond van de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid voor aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en opdrachten;
- het naleven van door wet- en regelgeving gestelde vereisten door middel van het monitorings- en herstelproces van de accountantseenheid.

Bij het overwegen van tekortkomingen van het kwaliteitsmanagementsysteem die op de samenstellingsopdracht van invloed kunnen zijn, kan de opdrachtpartner rekening houden met herstelacties die de accountantseenheid heeft genomen om die tekortkomingen te rectificeren en die de opdrachtpartner in de context van die samenstellingsopdracht voldoende acht.

A11 Een tekortkoming in het kwaliteitsmanagementsysteem 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 vereisten 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

managen 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 saldibalans. De saldibalans 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 financiele 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's[7].

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 stelt de fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast. De fundamentele beginselen zijn:

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

Accountants moeten zich aan de fundamentele beginselen houden om invulling te geven aan het handelen in het algemeen belang.
De VGBA verschaft een toetsingskader op grond waarvan een accountant bij een bedreiging een of meer maatregelen neemt die ertoe leiden dat een accountant zich aan de fundamentele beginselen houdt.

Ethische overwegingen met betrekking tot de associatie van de accountant met informatie
(Zie Par. 21, 24(a)-(d))

A20 De VGBA[8] vereist van de accountant die betrokken is bij of in verband wordt gebracht met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is, dat de accountant:

- maatregelen neemt gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding; dan wel

7 In ISRS 4410 wordt gesproken over 'publicly listed entities', in Clarified ISAs over 'listed entities'.
8 VGBA artikel 9.

- aan deze vereiste informatie een mededeling toevoegt waarin de accountant 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 kunnen:

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;
b verantwoordelijkheden vaststellen die maken dat rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit in de gegeven omstandigheden passend kan zijn.[9]

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 van wet- en regelgeving*. *Dit* is uiteindelijk een zaak die door een rechtbank of andere bevoegde gerechtelijke instantie moet worden vastgesteld.

A25 In bepaalde omstandigheden kan het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede gevallen van *fraude of* niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit worden uitgesloten door de geheimhoudingsplicht van de accountant uit hoofde van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften. In andere gevallen zou het rapporteren van gevallen of vermoede gevallen van niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit niet worden beschouwd als een schending van de geheimhoudingsplicht uit hoofde van de relevante ethische voorschriften.[10]

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

9 Zie NV NOCLAR.

10 *In de Nederlandse context wordt de accountant op grond van artikel 16 van de VGBA in een aantal situaties ontslagen van de geheimhoudingsplicht. Dit betreft onder meer de situatie dat de accountant bij wet verplicht of bevoegd is om vertrouwelijke informatie en gegevens te verstrekken aan een bevoegde instantie buiten de entiteit.*

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.

Kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau

(Zie Par. 23(b))

A30 Bij het nemen van de algehele verantwoordelijkheid voor het managen en bereiken van kwaliteit van elke opdracht, wordt door de handelingen van de opdrachtpartner en passende berichten 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 door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
b het naleven van de van toepassing zijnde beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid voor zover van toepassing; en
c het uitbrengen van de samenstellingsverklaring in overeenstemming met deze Standaard.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en samenstellingsopdrachten
(Zie Par. 23(b)(i))

A31 De NVKS vereist van de accountantseenheid om kwaliteitsdoelstellingen vast te stellen die betrekking hebben op de geschiktheid van haar oordeelsvormingen over het aanvaarden of continueren van een cliëntrelatie of opdracht op basis van informatie die is verkregen over de aard en omstandigheden van de samenstellingsopdracht en de integriteit en ethische waarden van de cliënt (met inbegrip van het management, en, indien van toepassing, de met governance belaste personen) die voldoende is om zulke oordeelsvormingen te ondersteunen.

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 ervoor verantwoordelijk is een kwaliteitssysteem dat betrekking heeft op de vervulling van de verantwoordelijkheden in verband met relevante ethische voorschriften vast te stellen. In deze Standaard zijn de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner met betrekking tot de naleving van relevante ethische voorschriften door het opdrachtteam uiteengezet.[11]

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 financiële 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 histo-

11 Artikel 4 en artikel 12 van de NVKS

rische 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 winstoogmerk, 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 financiele 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 verschafte 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 aangelegenheden 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 Voor voorbeeldteksten van een opdrachtbevestiging voor een samenstellingsopdracht wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/voorbeeldteksten.

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 governance 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 verslaggevingssystemen 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 ver 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 saldibalans 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 opdrachtdossier 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 gedoeld 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. Vooralsnog 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 *Voor voorbeeldteksten van samenstellingsverklaringen wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op* www.nba.nl/Voorbeeldteksten

NBA Alerts en NBA-handreikingen

NBA Alerts

Voor de samenstellingspraktijk is de volgende NBA Alert nuttig:

NBA Alert 45 – Gevolgen van de oorlog in Oekraïne en de sanctiewetgeving voor accountants

U kunt deze vinden op https://www.nba.nl/wet--en-regelgeving/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 1140 – De NVKS in vraag en antwoord

NBA-handreiking 1137 – Corruptie: werkzaamheden van de accountant

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 – Overige opdrachten

Bovenstaande NBA-handreikingen kunt u vinden op de NBA site: https://www.nba.nl/wet--en-regelgeving/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

NBA

Mercuriusplein 3
2132 HA Hoofddorp
Postbus 242
2130 AE Hoofddorp

T 088 4960 301
E nba@nba.nl
I www.nba.nl

2026052