Stappenplan verplichtingen accountants volgens artikel 21 VGBA

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

NBA

Juni 2026

Dit document bevat bladwijzers, hyperlinks en navigatiebuttons.

Adobe Acrobat bladwijzers - toetsencombinatie ‘Ctrl-b’

Tekst is een intern document- of externe hyperlink

Vorige pagina

Volgende pagina

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

NBA

Nederland rekent op zijn accountants.

De leden van de Koninklijke NBA vormen een brede, pluriforme beroepsgroep van ruim 22.000 professionals werkzaam in de brede accountantspraktijk, bij de overheid, als intern accountant en in het management van organisaties. Integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, vertrouwelijkheid en professionaliteit zijn essentiële beginselen voor iedere accountant. De Koninklijke NBA helpt accountants hun cruciale rol in de maatschappij te vervullen, nu en in de toekomst.

© 2026 Koninklijke NBA
Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij door middel van druk, fotokopieën, microfilm of op welke andere wijze dan ook, zonder voorafgaande toestemming van de NBA.

Inleiding

De VGBA geldt voor alle accountants (AA en RA) die staan ingeschreven in het Accountantsregister. Het handelen en nalaten van accountants is gebaseerd op vijf fundamentele beginselen: professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, en vertrouwelijkheid.

Deze beginselen vormen de kernwaarden van het accountantsberoep en bepalen welk gedrag de samenleving van accountants mag verwachten.

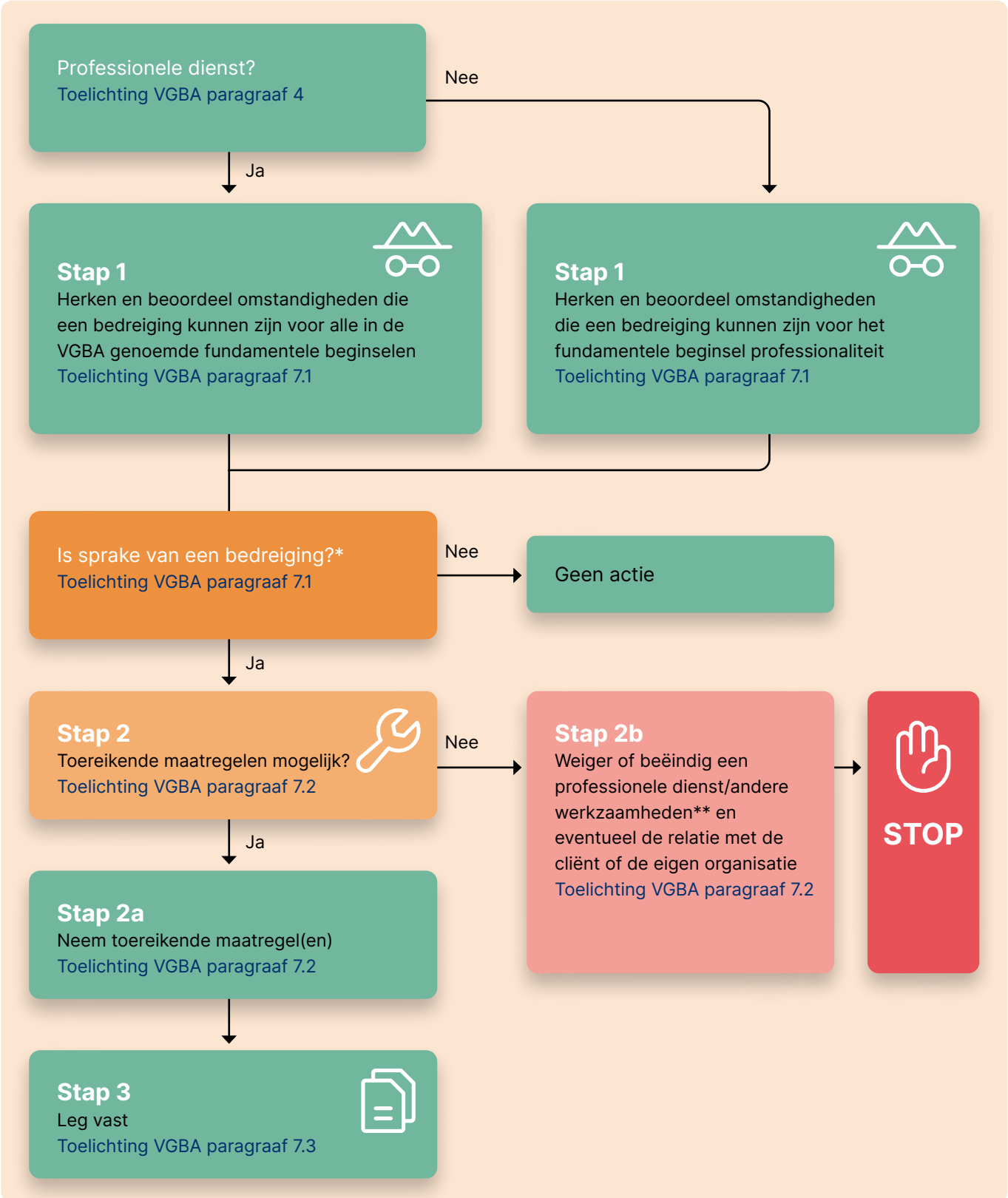
De artikelen 20 en 21 van de VGBA vormen het toetsingskader van de VGBA. Het hiernavolgende stappenplan maakt dit visueel. De stappen ‘vertalen’ de (opeenvolgende) verplichtingen volgens de artikelen 20 en 21 van de VGBA.

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. In het vervolg van de toelichting hebben we het over ‘professionele diensten uitvoeren’ in plaats van ‘bij de beroepsuitoefening’.

Stappenplan artikel 21 VGBA

- Bij elke stap geldt artikel 20 VGBA: Accountants hebben een onderzoekende geest, passen professionele oordeelsvorming toe en baseren zich op hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht.
- Accountants passen (één of meer) stappen opnieuw toe als daar aanleiding toe bestaat.



* Accountants in een situatie als beschreven in de artikelen 5 en 7 tot en met 10 VGBA doen in eerste instantie wat in die artikelen staat. Zie Paragraaf 8 Toelichting VGBA 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 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.

Terug naar overzicht Stappenplan

Paragraaf 7.1

Stap 1: Herken en beoordeel omstandigheden die een bedreiging kunnen zijn

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!

Terug naar overzicht Stappenplan

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.

Terug naar overzicht Stappenplan

Paragraaf 7.2

Stap 2: toereikende maatregelen mogelijk? – onderdeel stap 2a

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.

Terug naar overzicht Stappenplan

Paragraaf 7.2

Stap 2: toereikende maatregelen mogelijk? – onderdeel stap 2b

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).

Terug naar overzicht Stappenplan

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.

Terug naar overzicht Stappenplan

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

2026022