

Toelichting op 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.

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.

Leeswijzer

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

Algemeen

Paragraaf 1 Voor wie geldt de VGBA	4
Paragraaf 2 Uitgangspunten	4
Paragraaf 3 Wanneer gelden welke fundamentele beginselen	5
Paragraaf 4 Professionele dienst	5
Paragraaf 5 Wat als sprake is van een (mogelijke) bedreiging van de fundamentele beginselen	6
Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA	6
Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA	6
Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten	11
Paragraaf 9 Verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang	12
Paragraaf 10 Regelgevingstechnische informatie	12
Paragraaf 11 Tuchtrect	14
Paragraaf 12 Verhouding tot andere wet- en regelgeving	14
Paragraaf 13 Nadere voorschriften	14
Paragraaf 14 Wat als accountants meer artikelen in de VGBA naast elkaar moeten toepassen	14
Paragraaf 15 Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving? Volgens de NV NOCLAR reageren?	15
Paragraaf 16 Beroepsethische conflicten	16
Paragraaf 17 IESBA International Code of Ethics	17
Paragraaf 18 Evaluatie VGBA (2018)	17
Paragraaf 19 Historie gedrags- en beroepsregels	17
Paragraaf 21 Overzicht relevante regelingen, toelichting en handreiking:	18

Inhoudsopgave

ARTIKELSGEWIJS	19
Hoofdstuk 1 Definities	19
Artikel 1	19
Hoofdstuk 2 Fundamentele beginselen	22
Paragraaf 2.1 Fundamentele beginselen voor de accountant	22
Artikel 2	22
Artikel 3	22
Paragraaf 2.2 Professionaliteit	22
Artikel 4	22
Artikel 5	22
Paragraaf 2.3 Integriteit	26
Artikel 6	26
Artikel 7	27
Artikel 8	29
Artikel 9	31
Artikel 10	33
Artikel 10a	35
Artikelen 10a en 11a	35
Paragraaf 2.4 Objectiviteit	38
Artikel 11	38
Artikel 11a	40
Paragraaf 2.5 Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid	40
Artikel 12	41
Artikel 13	41
Artikel 14	41
Artikel 15	41
Artikel 15a	43
Paragraaf 2.6 Vertrouwelijkheid	47
Artikel 16	48
Artikel 17	51
Artikel 18	52
Artikel 19	52
Hoofdstuk 3 Zich houden aan de fundamentele beginselen	53
Toelichting op artikel 20	53
Artikel 21	55
Artikel 22	55
Hoofdstuk 4 Intrekking van regelingen	56

Artikel 23	56
Hoofdstuk 5 Slotbepalingen	56
Artikel 24	56
Toelichting op artikel 25	56
Toelichting op artikel 26	56
Toelichting op artikel 27	56

CONCEPT

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](#) Regelgevingstechnische informatie). Accountants vragen zich niet pas achteraf af hun gedrag wel aan de fundamentele beginselen voldoet. Accountants laten zich leiden door 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

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

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, betrouwbaarheid 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](#) Regelgevingstechnische 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 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 op [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.

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

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 burens.

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 18](#) 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 op [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

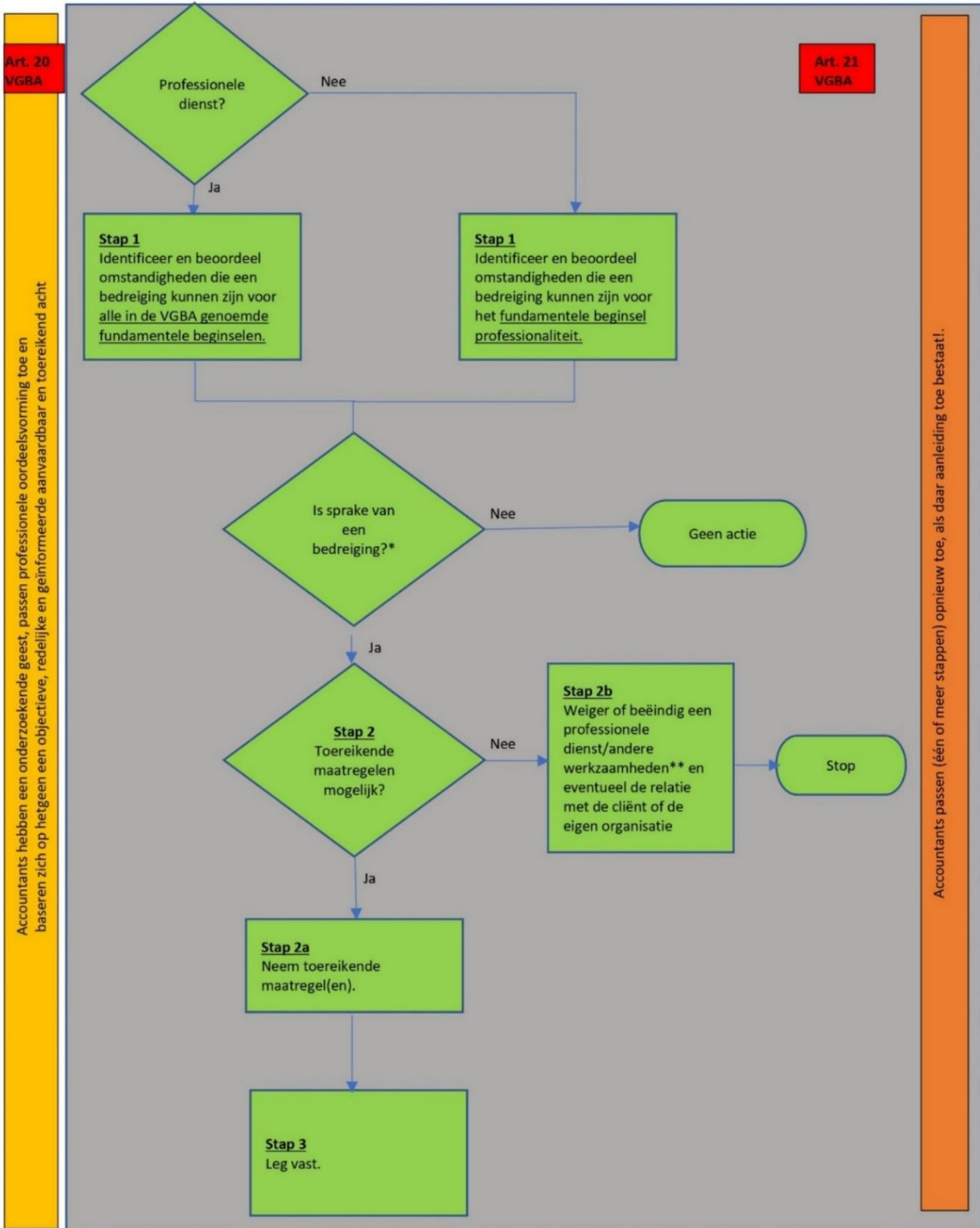
Hierna volgt een 'stappenplan'. Dat maakt het toetsingskader van de VGBA visueel ([zie Paragraaf 6](#) Toetsingskader VGBA). De stappen 'vertalen' de (opeenvolgende) verplichtingen volgens de artikelen 20 en 21 van de VGBA. Na het stappenplan volgt een toelichting op elk van de stappen. Startpunt van 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.

CONCEPT



* 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 die 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, vertrouwdsheid 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.

Paragraaf 7.2.1 Stap 2a: neem toereikende maatregelen

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 Paragraaf 7.2](#) 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 vertrouwelijkheid. 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.

Paragraaf 7.2.2 Stap 2b: stop!

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):

- 1 In de eerste plaats weigeren of beëindigen ze de werkzaamheden.
- 2 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 op [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 organisatie, 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 Limpert jr., de grondlegger van het accountantsberoep. Limpert 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

Betreft	Artikel	Besluit	Goedkeuring ³	Bekendmaking	Inwerkingtreding
---------	---------	---------	--------------------------	--------------	------------------

³ Tot 22 oktober 2019 was het vereist om verordeningen en nadere voorschriften, voor zover deze betrekking hadden op het verrichten van wettelijke controles, voor de inwerkingtreding te laten goedkeuren door de minister van Financiën (artikel 34 [oud] Wab). Die eis is komen te vervallen. Nu geldt dat (alle) verordeningen en nadere voorschriften (onverwijld na vaststelling) moeten worden megedeeld aan de minister van Financiën (artikel 34 Wab). De minister kan deze eventueel laten vernietigen bij koninklijk besluit (artikel 35 Wab).

Wijziging	Aanvulling bestaande artikelen: 11 en 20 Alleen tekstuele wijzigingen: 2 tot en met 5, 7 tot en met 12, 14 tot en met 17, 19 tot en met 22.	13 december 2021	n.v.t.	Stcrt. 2021, 50103	1-1-2022
Wijziging	Nieuw: 10a, 11a en 15a Vervallen: 25	16-12-2019	n.v.t.	Stcrt. 2019, 71312	1-1-2020
Nieuwe regeling		24-6-2013	20-12-2013 (FM/2013/2268M)	Stcrt. 2014, 163	1-1-2014

Tabel: Overzicht inwerkingtreding en wijzigingen 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.⁴ 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).⁵

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).

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.

⁴ Kamerstukken II, 2011–2012, 33 025, nr. 3

⁵ 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 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 regelgeving⁶

Accountants houden zich vanzelfsprekend ook aan andere wet- en regelgeving naast de VGBA. 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 'hoofdregele'). 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.

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

⁶ Zie ook artikel 21 van de Wab.

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'⁷ wijst;
- het gaat om een relevante niet-naleving bij hun cliënt of eigen organisatie; en

⁷ 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.

- 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 de toelichting op [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?):

- 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.⁸

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

⁸ 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).

raadplegen. 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);⁹
- *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).

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.

⁹ 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 21 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)

ARTIKELSGEWIJS

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.

ARTIKELSGEWIJS

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.

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 toelichting nodig.

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, vertrouwdsheid 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 netwerkeerder 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 overstapt. 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

¹⁰ Zie vorige voetnoot.

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: <https://www.nba.nl/opleiding/theoretische-opleiding/> en [Commissie Eindtermen Accountantsopleiding \(cea.nl\)](#).

CONCEPT

Hoofdstuk 2 Fundamentele beginselen

Paragraaf 2.1 Fundamentele beginselen voor de accountant

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.

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.

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.

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 bureaus 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

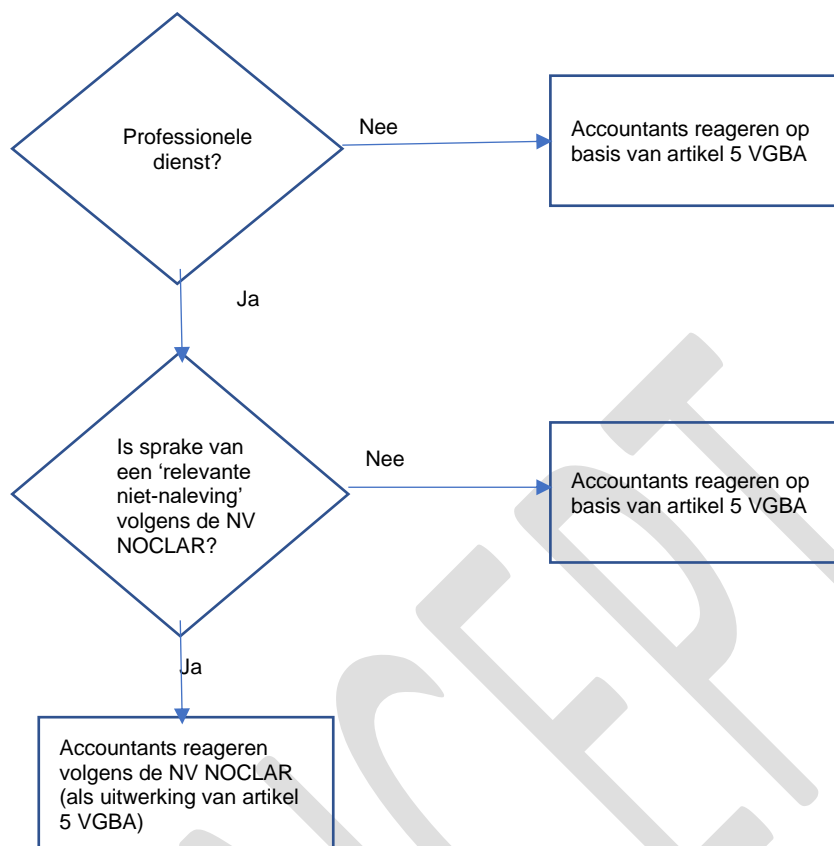
bijvoorbeeld aan de meldplicht volgens artikel 160 van het Wetboek van Strafvordering) of als burgerplicht dit meebrengt. Zie de toelichting op [Hoofdstuk 1](#) Definities voor wat deze toelichting met 'eigen organisatie' bedoelt.

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, zichzelf 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 de toelichting op [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 werkingsfeer/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 (verstreckende) 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.

Overleg toegestaan¹¹

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 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

¹¹ 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.

commissarissen of de raad van toezicht, een dagelijks beleidsbepaler van een accountantspraktijk, het hoofd van een interne afdeling.

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 geven. 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 7.2.2 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 7.2.2 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](#).

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

uitgevoerd 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.

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.
- (Vorbereiden 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 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 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 7.2.2](#) Stap 2b).

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 de toelichting op [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 de toelichting op [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 twifelen 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 afdeling.

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 fundamentele 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 7.2.2](#) Stap 2b: stop!).

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 twifelen 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 out 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 (mondelijke) 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 twifelen 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 7.2.2](#) 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.

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 ontleen. 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 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 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 7.2.2](#) Stap 2b: stop!).

Artikel 10a

Vanwege hun onderlinge samenhang zijn de artikelen 10a en 11a gezamenlijk toegelicht (zie onder 'Artikelen 10a en 11a' hierna).

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 VI0) 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, vertrouwdschap 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 7.2.2](#) 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 delictomschrijving 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.¹³

In de ViO staan definities van geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid.¹⁴ 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.

¹³ 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).

¹⁴ *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.

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](#) 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.

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 Stap 2b: [Paragraaf 7.2.2](#) 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 de toelichting op [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 aanbrenghpremie 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 de toelichting op [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 de toelichting op de [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.

Vooringenomenheid

Accountants zijn alert op eventuele vooringenomenheid. Ook dat kan een bedreiging vormen voor hun objectiviteit. Vooringenomenheid kan iemands oordeel vertekenen en informatie 'kleuren'. Daarom mogen accountants niet zomaar geloven dat wat een ander zegt daadwerkelijk klopt en vragen zij zich af of en zo ja, in hoeverre zij kunnen afgaan op informatie die hen wordt aangereikt. Relevante vragen daarbij zijn bijvoorbeeld: van wie is de informatie afkomstig (bestaat het risico dat accountants mogelijk minder kritisch zijn als gevolg van vertrouwdheid met de verstrekker)? Wat vindt een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van de informatie? Het voorgaande geldt ook voor hetgeen geautomatiseerde systemen opleveren. Ook daarbij moeten accountants blijven nadenken. Het is nodig om op hoofdlijnen te begrijpen hoe geautomatiseerde systemen werken. Alleen dan is het mogelijk om een inschatting te kunnen maken van de betrouwbaarheid van hetgeen een geautomatiseerd systeem genereert. Hier wordt nadrukkelijk gewaarschuwd voor eventuele vooringenomenheid om zonder meer aan te nemen dat geautomatiseerde systemen altijd betrouwbaar zijn.

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 afwickelen 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:¹⁵

- 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 voorkomen dat hen achteraf kan worden verweten geen pleitbaar standpunt te hebben ingenomen, ook al deden ze dat niet bewust.

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.¹⁶ Accountants die bijvoorbeeld samenstellingsopdrachten uitvoeren moeten dus wel objectief maar hoeven niet onafhankelijk te zijn.

Artikel 11a

Vanwege hun onderlinge samenhang zijn de artikelen 10a en 11a gezamenlijk toegelicht (zie de [toelichting op de artikelen 10a en 11a](#)).

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 de toelichting op [artikel 1](#)). De VGBA kent geen eigen definitie van zorgvuldigheid (zie verder 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

¹⁵ Hier zijn ook andere fundamentele beginselen aan de orde: professionaliteit, integriteit en vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

¹⁶ Hierop bestaat een uitzondering, als een opdrachtgever of een gebruiker in het kader van de uitvoering van een opdracht vraagt om onafhankelijkheid.

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.

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 ontwikkelen 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.

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.

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.

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.

CONCEPT

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.¹⁷ Collegiaal overleg kan extra informatie opleveren om in die beoordeling te betrekken. Die informatie kan ook relevant zijn in het kader van de Wwft.

Integriteitskwesaties 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?¹⁸

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.¹⁹

¹⁷ Artikel 10, lid 1, onderdeel a, onder 2, NVKS. Dezelfde eis geldt voor accountants *organisaties*, als ze een wettelijke controle willen aanvaarden (artikel 12, lid 1, onderdeel a, onder 4, Bta).

¹⁸ 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).

¹⁹ 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.

CONCEPT

Opmerking

Zijn deze accountants er niet? Met andere woorden, voerde er in de afgelopen 24 maanden geen enkele accountant een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht 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,²⁰ 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). 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

²⁰ 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).

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.²¹

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-naleving²² wordt gedeeld volgens de regels in de NV NOCLAR. Daarin staat wanneer dat verplicht is.²³

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!

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.

²¹ 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).

²² 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 misdrijven die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de eigen organisatie of van de cliënt.

²³ Artikelen 14 en 15 NV NOCLAR.

- 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.²⁴ 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 voor meer informatie de toelichting op de [artikelen 16](#) en [17](#) van de VGBA.

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

²⁴ Artikel 26 van de Wta en de artikelen 38 en 38a van het Bta.

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 verrichten. 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 de toelichting op [artikel 19](#) van de VGBA.

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 de toelichting op [artikel 17](#) van de VGBA.

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 de toelichting op [artikel 17](#) van de VGBA. 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).

CONCEPT

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 de toelichting op [artikel 17](#) van de VGBA.

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 de toelichting op [artikel 17](#) van de VGBA. 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](#) van de VGBA de toelichting op dat artikel.

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 voorschift 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 deel informatie of stukken in het accountantsdossier kunnen minder betrouwbaar zijn, zeker als die informatie niet kan worden gezien 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.

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.

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 op 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.

Verskil met professioneel-kritische instelling (PKI)

Alle accountants hebben een onderzoekende geest als grondhouding. Een onderzoekende geest draagt eraan bij dat accountants zich houden aan de fundamentele beginselen. Het begrip professioneel-kritische instelling is gedefinieerd (zie de Begrippenlijst bij de HRA 2022). PKI ziet toe op werkzaamheden die accountants verrichten, als zij assurance-opdrachten of bepaalde²⁵ 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 ervaring²⁶ 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.
- Vertrouwen op een patroon van ervaringen, gebeurtenissen of overtuigingen waarvan wordt aangenomen dat ze representatief zijn.

²⁵ Of PKI verplicht is bij een aan assurance verwante opdracht, staat in de Standaard van de NV COS die voor die opdracht geldt.

²⁶ Ervaring brengt vaardigheden mee.

- 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.

Artikel 21

[Zie Paragraaf 5](#) Wat als sprake is van een (mogelijke) bedreiging van de fundamentele beginselen en [Paragraaf 7](#) Stappenplan toetsingskader VGBA.

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

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

Artikel 24

Artikel 24 regelt dat het bestuur van de NBA nadere voorschriften mag vaststellen die de VGBA verder uitwerken. Zie voor meer informatie [Paragraaf 13](#) Nadere voorschriften.

Toelichting op 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 op artikel 26

In artikel 26 staat de aanbevolen citeertitel van deze verordening. De afkorting 'VGBA' kan ook worden gebruikt.

Toelichting op 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).

CONCEPT