

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

INGETROKKEN PER 6 DECEMBER 2016

NBA-handreiking 1125

Kwaliteitsbeheersing van assurance-opdrachten in een samenstelpraktijk

11 april 2014

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

The logo for the Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) consists of a thick black horizontal bar above the letters 'NBA' in a bold, sans-serif font.

NBA-handreiking 1125 Kwaliteitsbeheersing van assurance-opdrachten in een samenstelpraktijk.

NBA-handreiking 1125:	Kwaliteitsbeheersing van assurance-opdrachten in een samenstelpraktijk.
Van toepassing op:	Een (klein) accountantskantoor gericht op de samenstelpraktijk met daarnaast assurance-opdrachten.
Onderwerp:	Uitleg over regelgeving geldend voor assurance-opdrachten en specifiek op het gebied van kwaliteitsbeheersing.
Datum:	11 april 2014
Status:	NBA-handreiking, geen dwingende bepalingen. Wanneer in de tekst het woord 'dient' of een synoniem daarvan wordt gebruikt, betreft het een verwijzing naar wettelijke of overige verplichtingen.
Relevante regelgeving:	<ul style="list-style-type: none">• Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK-ass).

Kwaliteitsbeheersing van assurance-opdrachten in een samenstelpraktijk

Inhoudsopgave

1 Inleiding	4
2 De assurance-opdracht in hoofdlijnen	6
2.1 Inleiding	6
2.2 Onderscheid tussen assurance en non-assurance opdrachten	6
2.3 Elementen van een assurance-opdracht	7
2.4 Aandachtspunten bij assurance in een samenstelpraktijk	7
3 Regelgevend kader	9
3.1 Inleiding	9
3.2 Overzicht van de regelgeving per soort opdracht	9
3.3 Standaarden voor de uitvoering van de opdracht	11
4 Kwaliteitsbeheersing en integere bedrijfsvoering	13
4.1 Inleiding	13
4.2 Overeenkomsten en verschillen tussen de NVAK-ass en NVAK-aav	13
4.3 Aard en omvang van het accountantskantoor	13
4.4 Kwaliteitsbeheersing en integere bedrijfsvoering bij een klein accountantskantoor	14
4.5 Het aanvaarden en continueren van een assurance-opdracht	14
4.6 Consultatie en verschil van inzicht	15
4.7 Kwaliteitsbeleid, stelsel van kwaliteitsbeheersing en standaarden	16
4.8 Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling en een jaarlijkse evaluatie van het stelsel van kwaliteitsbeheersing	17
4.9 Integere bedrijfsvoering	19
5 Zeggenschap in het accountantskantoor	21
5.1 Inleiding	21
5.2 Dagelijkse beleidsbepalers (Tijdelijke NVKS)	21
5.3 Meerderheid van de stemrechten (NVAK-ass art. 33)	21
6 Samenvatting	22
Bijlagen	23
Bijlage 1: Vergelijking van onderwerpen uit de NVAK-aav en NVAK-ass	23
Bijlage 2: Voorbeelden over stemrechten	26
Bijlage 3 en 4: Toelichting op voorbeelden van maatregelen van kwaliteitsbeheersing en integere bedrijfsvoering	28
Bijlage 3: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met één eindverantwoordelijke accountant zonder of met enkele medewerkers.	29
Bijlage 4: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met meerdere eindverantwoordelijke accountants en meerdere medewerkers.	41

1 Inleiding

Accountantskantoren werkzaam voor het mkb zijn meestal gericht op de samenstelpraktijk. Daarnaast voert een deel van deze kantoren ook weleens een assurance-opdracht uit, bijvoorbeeld een controle op een subsidie-afrekening. Met het uitvoeren van een assurance-opdracht dient aan specifieke regelgeving te worden voldaan. Bij de regels op het gebied van kwaliteitsbeheersing mag rekening worden gehouden met de kenmerken van een accountantskantoor ('aard en omvang'). Uit verschillende signalen blijkt dat kleinere accountantskantoren behoefte hebben aan toelichting op deze regelgeving voor assurance-opdrachten. Deze NBA-handreiking is een antwoord hierop.

Inhoud NBA-handreiking

De handreiking gaat in op de volgende vragen:

- Wat wordt verstaan onder een assurance-opdracht?
- Aan welke regelgeving moet worden voldaan indien assurance-opdrachten worden verricht?
- Hoe kan de regelgeving op het gebied van kwaliteitssystemen, gericht op het accountantskantoor, worden toegepast in de praktijk?

Deze NBA-handreiking gaat niet in op de toepassing van de onafhankelijkheidsregels en de NV COS. Ook wordt de regelgeving voor accountantsorganisaties (Wta, Bta en VAO) niet toegelicht.

Doelgroep

De NBA-handreiking is vooral bestemd voor kleine accountantskantoren werkzaam voor het mkb. Deze kantoren hebben veelal:

- een omvang variërend van een tot circa vijftieng medewerkers, met veelal een tot drie accountants;
- geen eigen vaktechnische staf, hiervoor wordt een beroep gedaan op derden;
- werkzaamheden die hoofdzakelijk bestaan uit aan assurance verwante opdrachten (samenstellingsopdrachten), met incidenteel een assurance-opdracht die qua controle-aanpak meestal niet complex is. Bijvoorbeeld een relatief eenvoudige controle op een subsidie¹ of een assurance-opdracht over het inlenen van personeel.

Bij de inrichting van het stelsel van kwaliteitsbeheersing mag rekening worden gehouden met de 'aard en omvang van het accountantskantoor'. In deze handreiking wordt bij de toepassing specifiek rekening gehouden met de kenmerken van een klein accountantskantoor. Zo kan een kleine organisatie vaak eenvoudiger en informeler worden aangestuurd dan een grote organisatie. Ook de aard van een assurance-opdracht heeft zijn weerslag op de benodigde maatregelen gericht op het beheersen van de kwaliteit. Verder heeft een klein kantoor vaak niet alle benodigde expertise in huis. Dit kan leiden tot een beroep op externen, maar soms ook tot de conclusie dat het beter is om een bepaalde opdracht niet te aanvaarden.

Ook grotere accountantskantoren kunnen gebruikmaken van de algemene uitleg over de regelgeving die gericht is op assurance-opdrachten.

Gevolg van het uitvoeren van assurance-opdrachten

Voor assurance-opdrachten gelden meer en uitgebreidere regels dan voor non-assurance opdrachten. Dit heeft onder meer te maken met het vertrouwen dat het maatschappelijk verkeer in de uitkomst van deze werkzaamheden moet kunnen stellen.

Een accountant zal moeten nagaan of zijn vakbekwaamheid² op het vereiste niveau is om assurance-opdrachten adequaat uit te voeren, vooral als hij deze slechts incidenteel uitoefent. Dit is afhankelijk van de actuele theoretische kennis van de accountant, zijn praktijkervaring en de moeilijkheidsgraad van de assurance-opdracht. Zo hebben de afgelopen jaren diverse wijzigingen plaatsgevonden in de regelgeving op het gebied van assurance. De complexiteit van een assurance-opdrachten varieert van een relatief eenvoudige controle op de juistheid van investeringen tot een meer complexe controle van een jaarrekening, hetgeen om een andere aanpak en vaardigheden vraagt.

¹ Een assurance-opdracht met betrekking tot een subsidieverstrekking kan variëren van een eenvoudige tot een complexe opdracht.

² Fundamentele beginsel 'vakbekwaamheid en zorgvuldigheid' uit de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

De regels over kwaliteitsbeheersing van assurance-opdrachten zijn van invloed op de interne organisatie van het accountantskantoor. Het uitvoeren van assurance-opdrachten vraagt om een investering in tijd, kennis en middelen.

Het is dan ook van belang om na te gaan of een accountant de desbetreffende assurance-opdracht kan uitvoeren (vakbekwaamheid) én of het accountantskantoor dergelijke opdrachten ook wil uitvoeren (bedrijfsmatige afweging). Het kan zijn dat een accountantskantoor er uiteindelijk voor kiest om geen assurance-opdrachten te verrichten.

INGETROKKEN PER 6 DECEMBER 2016

2 De assurance-opdracht in hoofdlijnen

2.1 Inleiding

Wat wordt verstaan onder een assurance-opdracht? Daartoe wordt een nadere toelichting gegeven op het onderscheid tussen assurance en non-assurance opdrachten (Zie Par. 2.2) en de elementen van een assurance-opdracht (Zie Par. 2.3). Vervolgens zijn aandachtspunten gegeven voor een assurance-opdracht in een samenstelpraktijk (Zie Par. 2.4).

2.2 Onderscheid tussen assurance en non-assurance opdrachten

Aan de hand van de onderstaande figuur wordt ingegaan op de doelstelling van een assurance-opdracht, een aan assurance verwante opdracht en een overige opdracht³.

Assurance Gericht op het verstrekken van zekerheid	Non assurance Niet gericht op het verstrekken van zekerheid	
Assurance-opdracht	Aan assurance verwante opdracht Samenstellingsopdracht; Opdracht tot overeengekomen specifieke werkzaamheden	Overige opdracht Bijvoorbeeld administratieve en fiscale dienstverlening

Figuur 1: Overzicht soorten opdrachten

Assurance-opdrachten

Een 'assurance-opdracht' is een opdracht waarbij een accountant aan de beoogde gebruikers een bepaalde mate van zekerheid geeft over de informatie van een verantwoordelijke partij, door deze aan gestelde criteria te toetsen. Dit kan gericht zijn op het verstrekken van een redelijke mate van zekerheid (controle) dan wel op een beperkte mate van zekerheid (beoordeling). De mate van zekerheid komt tot uitdrukking in het schriftelijk oordeel van de accountant. Een controle-opdracht leidt bij een goedkeurend oordeel tot een positieve formulering als 'geeft een getrouw beeld'. Een beoordelingsopdracht leidt bij een goedkeurend oordeel tot een negatieve formulering als 'het is ons niet gebleken dat'. Het meest bekende voorbeeld van een assurance-opdracht is de controle van een jaarrekening.

Bij aan assurance verwante opdrachten en overige opdrachten daarentegen verschaft de accountant geen zekerheid.

Aan assurance verwante opdrachten

Een aan assurance verwante opdracht kan bestaan uit een samenstellingsopdracht of een 'opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie'. Bij een samenstellingsopdracht gaat het om het verzamelen, verwerken, rubriceren en samenvatten van financiële informatie tot een financieel overzicht (verslaggevingsdeskundigheid) en niet om het onderzoeken daarvan (controledeskundigheid). De accountant geeft geen zekerheid over de getrouwheid van het financieel overzicht. De waarde voor de gebruiker ligt in het toepassen van de deskundigheid van de accountant op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving.

Bij een 'opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden' verricht de accountant een onderzoek, waarbij het doel en de werkzaamheden zijn overeengekomen met de opdrachtgever en mogelijke andere belanghebbenden. De rapportage bevat alléén feitelijke bevindingen, de ontvanger trekt daaruit zelf zijn conclusie. Het rapport is uitsluitend bestemd voor degenen waarmee de werkzaamheden zijn overeengekomen, omdat anderen, die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden, de resultaten verkeerd kunnen interpreteren.

³ Zie voor de definities de begrippenlijst uit de NV COS (HRA deel 1a).

Overige opdrachten

De 'overige opdrachten' zijn een restcategorie: opdrachten die geen assurance- dan wel aan assurance verwante opdrachten zijn. Overige opdrachten betreffen werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt aangewend. Voorbeelden zijn administratieve en fiscale dienstverlening.

2.3 Elementen van een assurance-opdracht

Een assurance-opdracht heeft de volgende kenmerken (ofwel elementen van een assurance-opdracht):

- a betrokkenheid van drie partijen;
- b een geschikt object van onderzoek;
- c toepasbare criteria;
- d toereikende assurance-informatie; en
- e een schriftelijk rapport in een vorm die geschikt is voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dan wel een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid.

De elementen van een assurance-opdracht zijn in het Stramien voor Assurance-opdrachten (NV COS) uitgebreid omschreven. Onderstaand een korte samenvatting:

Ad. a Betrokkenheid van drie partijen: bestaande uit een accountant, een verantwoordelijke partij en beoogde gebruikers. In het voorbeeld van een jaarrekeningcontrole, degene die de controle uitvoert (accountant), het bestuur van de entiteit (verantwoordelijke partij) en degene die van de jaarrekening kennis neemt (beoogde gebruiker).

Ad. b Een geschikt object van onderzoek

Voorbeelden zijn: financiële resultaten of posities (zoals een jaarrekening), niet-financiële resultaten of posities (bijvoorbeeld oplagecijfers), systemen en processen (bijvoorbeeld het interne beheersingssysteem) en gedrag. Een object van onderzoek moet identificeerbaar zijn en eenduidig te evalueren of te toetsen aan criteria.

Ad. c Toepasbare criteria

Toepasbare criteria zijn normen waaraan het object kan worden getoetst. Formele criteria als Titel 9 Boek 2 BW of de International Financial Reporting Standards (IFRS), of minder formeel zoals een intern ontwikkelde gedragscode.

Ad. d Toereikende assurance-informatie

Van belang is dat de assurance-informatie toereikend is, dat wil zeggen voldoende en geschikt. Het aspect voldoende geeft de hoeveelheid informatie aan. Het aspect geschikt geeft de kwaliteit van de informatie aan, dat wil zeggen de relevantie en de betrouwbaarheid.

Ad. e Het assurance-rapport

De accountant verstrekt een schriftelijk rapport met een conclusie die zekerheid verschaft bij de informatie over het object van onderzoek. In de standaarden van de NV COS is opgenomen waaraan de rapportering dient te voldoen.

2.4 Aandachtspunten bij assurance in een samenstelpraktijk

Voor de meeste opdrachten in een samenstelpraktijk is het kenmerkend dat geen zekerheid wordt verstrekt, denk aan samenstellingsopdrachten. Toch wordt een accountant soms verzocht een assurance-rapport af te geven. Voorbeelden hiervan zijn onder andere:

- verklaring verzekerd belang voor bedrijfsschadeverzekeringen;
- inleenverklaringen voor personeel;
- solvabiliteitsverklaringen;
- verklaringen bij subsidie-afrekeningen;
- inkomensmededelingen ten behoeve van een hypotheek;
- fusie- en splitsingsverklaringen.

Het is belangrijk dat de accountant nagaat of een assurance-opdracht een geschikte vorm is, gelet op de vraagstelling van de opdrachtgever (doelstelling van de opdracht) en de uitvoerbaarheid van de opdracht (vergelijk elementen van een assurance-opdracht).

Doelstelling van de opdracht

Het is van belang dat de accountant duidelijkheid verkrijgt over de doelstelling van de opdracht. Een mededeling van een openbaar accountant wordt al snel gezien als een controleverklaring omdat opdrachtgevers meestal niet bekend zijn met de verschillende vormen van verklaringen en de bijbehorende mate van zekerheid (redelijk/ beperkt /geen). Door contact op te nemen met de opdrachtgever en/of met degene die om de 'accountantsverklaring' verzoekt, verkrijgt de accountant duidelijkheid over hetgeen nu feitelijk van hem wordt gevraagd.

Bepaalde onderzoeken hebben per definitie de vorm van een controleopdracht omdat bij wet⁴ een accountantsverklaring is vereist uit hoofde van bescherming van het belangen van derden. Voorbeelden zijn een splitsings-, fusieverklaring en een verklaring bij omzetting van een rechtspersoon naar een NV.

Uitvoerbaarheid van de opdracht

De accountant zal voor de uitvoerbaarheid van de opdracht nagaan wat vaktechnisch haalbaar is. In een samenstelpraktijk komt het voor dat stukken die object van onderzoek zijn voor een assurance-opdracht rechtstreeks worden ontleend aan de door de openbaar accountant samengestelde jaarrekening of andere financiële overzichten (zogenaamde 'deelverklaring'). Dit vraagt om aanvullende werkzaamheden door de accountant.

Voorbeeld: Bij een opgave verzekerd belang uit hoofde van een bedrijfsschadeverzekering wordt de accountant gevraagd zekerheid te verschaffen of het bedrag juist is en in overeenstemming met de polisvoorwaarden. Deze opgave is afgeleid van de post 'omzet' en/of 'kosten' uit de samengestelde jaarrekening. Indien hierop geen (aanvullende) controle- of beoordelingswerkzaamheden (kunnen) worden verricht, zal de accountant geen zekerheid kunnen verstrekken.

In bepaalde situaties is het mogelijk om bij een aan de samengestelde jaarrekening ontleende post tot een redelijke mate van zekerheid te komen ten aanzien van deze individuele post⁵. Door het verrichten van een afzonderlijk onderzoek kan toereikende assurance-informatie worden verkregen. De slagingskans is afhankelijk van vaktechnische factoren als de controledoelstelling en - aanpak, de inrichting van de administratieve organisatie en de mate waarin de post op zichzelf staat.

In het voorbeeld van de opgave verzekerd belang zal het veelal mogelijk zijn om met een gering (aanvullend) onderzoek tot een redelijke mate van zekerheid te komen over de juistheid van de kosten, maar zal dat meestal niet slagen inzake de volledigheid van de opbrengsten. In het laatste geval heeft dit tot gevolg dat de accountant niet tot een goedkeurend assurance-rapport zal kunnen komen. De accountant kan met de opdrachtgever bespreken of een ander type opdracht aansluit op de vraagstelling van de opdrachtgever (zie doelstelling van de opdracht). Bijvoorbeeld een samenstellingsverklaring bij de opgave verzekerd belang of een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie (Standaard 4400).

In het volgende hoofdstuk wordt ingegaan op specifieke eisen volgend uit de regelgeving voor assurance-opdrachten.

⁴ Niet zijnde een wettelijke controle in de zin van de Wet toezicht accountantsorganisaties.

⁵ Zie NV COS Standaard 805, *Speciale overwegingen - Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht*, onder meer Alinea 7 (Vereisten) en Alinea A6 (Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten).

3 Regelgevend kader

3.1 Inleiding

De van toepassing zijnde regelgeving is voor een deel afhankelijk van de soort opdracht die wordt uitgevoerd. Dit hoofdstuk behandelt de vraag aan welke regelgeving moet worden voldaan indien een of meerdere assurance-opdrachten worden uitgevoerd.

3.2 Overzicht van de regelgeving per soort opdracht

Voor assurance-opdrachten gelden meer en uitgebreidere regels dan voor non-assurance-opdrachten. Dit heeft onder meer te maken met het vertrouwen dat het maatschappelijk verkeer in de uitkomst van deze werkzaamheden moet kunnen stellen. Bij een assurance-opdracht geeft een accountant immers een oordeel waarin hij een bepaalde mate van zekerheid tot uitdrukking brengt. Zie onderstaand figuur.

Soort opdracht	Regelgeving
<i>Regelgeving gerelateerd aan soort opdracht:</i>	
Assurance-opdrachten (niet zijnde wettelijke controles ⁶)	<ul style="list-style-type: none"> • Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) • Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK-ass) • Tijdelijke nadere voorschriften kwaliteitssystemen (Tijdelijke NVKS): artikel 1 en 2 • Nadere voorschriften controle en overige standaarden (NV COS): Standaard 100 t/m 3850N
Aan assurance verwante opdrachten	<ul style="list-style-type: none"> • Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (NVAK-aav) • Tijdelijke nadere voorschriften kwaliteitssystemen (Tijdelijke NVKS): artikel 1 • Nadere voorschriften controle en overige standaarden (NV COS): Standaard 4000 t/m 4699
Overige opdrachten	Nadere voorschriften controle en overige standaarden (NV COS): Standaard 5000 t/m 5699
<i>Regelgeving algemeen⁷:</i>	
Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA)	

Figuur 2: Relatie soort opdracht en van toepassing zijnde regelgeving

De aanvullende en/of uitgebreidere regels voor assurance-opdrachten hebben betrekking op de volgende aspecten:

- Onafhankelijkheid:
 - Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en
 - de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK-ass, hoofdstuk 3);
- Kwaliteitsbeheersing en integere bedrijfsvoering:
 - de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK-ass, hoofdstuk 2 en 4);
- Zeggenschap in het accountantskantoor:
 - Tijdelijke nadere voorschriften kwaliteitssystemen (Tijdelijke NVKS, artikel 2);
 - de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK-ass, art. 33);

⁶ Regelgeving op het gebied van wettelijke controle is in deze Handreiking buiten beschouwing gelaten.

⁷ Dit schema bevat geen compleet overzicht van alle geldende regelgeving. Te denken valt aan de Verordeningen met betrekking tot de wijze van kwaliteitsonderzoek en – toetsingen, Verordening op de klachtbehandeling, Nadere voorschriften permanente educatie (NV PE) en dergelijke.

- De uitvoering van de opdracht:
 - Nadere voorschriften controle en overige standaarden (NV COS).

Het merendeel van de regels is gericht op de accountant zelf. Daarnaast zijn er voorschriften die gericht zijn op het accountantskantoor waar de accountant werkzaam is. Onderstaand wordt een toelichting gegeven per onderwerp.

Onafhankelijkheid

Voor alle accountants gelden de fundamentele beginselen die zijn opgenomen in de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA). Voor accountants die assurance-opdrachten uitvoeren geldt als extra eis dat zij onafhankelijk moet zijn van de assurance-cliënt. De Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants (ViO) werkt dit uit. Naast de ViO bevatten ook de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK-ass) specifieke voorschriften over onafhankelijkheid (hoofdstuk 3 uit de NVAK-ass). De voorschriften uit de ViO zijn gericht op de accountant, die uit de NVAK-ass op het accountantskantoor.

De NBA is voornemens om in 2014 een NBA-handreiking uit te brengen met voorbeelden bij de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO).

Kwaliteitsbeheersing en integere bedrijfsvoering

Op het gebied van kwaliteitsbeheersing en integere bedrijfsvoering gelden de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK-ass, hoofdstuk 2 en 4). Deze voorschriften zijn uitgebreider en meer in detail dan de kantoorvoorschriften die gelden voor aan assurance verwante opdrachten (NVAK-aav). Beide regelingen zijn op het gebied van kwaliteitsbeheersing afgeleid van 'the international standard on quality control 1' (ISQC-1) van International Federation of Accountants (IFAC). Zowel de NVAK-ass als de NVAK-aav zijn gericht op het accountantskantoor.

De onderdelen kwaliteitsbeheersing en integere bedrijfsvoering uit de NVAK-ass worden verder toegelicht in hoofdstuk 4 van deze NBA-handreiking.

Zeggenschap in het accountantskantoor

In het geval van het uitvoeren van assurance-opdrachten worden aanvullende eisen gesteld aan de dagelijks beleidsbepalers en de zeggenschap over een accountantskantoor. Deze eisen zijn gericht op een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht en zijn opgenomen in de Tijdelijke nadere voorschriften kwaliteitssystemen (Tijdelijke NVKS) en in de NVAK-ass (art. 33). In de Tijdelijke NVKS zijn enkele verplichtingen overgenomen uit de tot 1 januari 2014 geldende Verordening gedragscode (VGC). Deze verplichtingen zullen later worden geïmplementeerd in nieuwe regelgeving voor kwaliteitssystemen⁸.

De eisen die betrekking hebben op de zeggenschap in het accountantskantoor worden toegelicht in hoofdstuk 5.

De uitvoering van de opdracht

De Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS) bevatten vooral aanwijzingen voor de uitvoering van assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten. Zie paragraaf 3.3 voor een overzicht van de opbouw van de standaarden.

In de standaarden is een toelichting opgenomen in de zogenaamde 'A-paragrafen' (de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten). Op diverse plaatsen in deze A-paragrafen wordt ook aandacht besteed aan de toepassing van de standaarden bij kleinere entiteiten. Ter ondersteuning van de mkb-praktijk is een 'Handleiding Nederlandse controlestandaarden bij de controles in het mkb'⁹ uitgebracht door de NBA, een naslagwerk.

⁸ De NBA is voornemens om in 2015 de diverse regels op het gebied van kwaliteitsbeheersing, waaronder de NVAK-ass en NVAK-aav, onder te brengen in een gezamenlijke regeling voor kwaliteitssystemen.

⁹ Zie nba.nl/Voor-leden/Diensten/Publicaties.

3.3 Standaarden voor de uitvoering van de opdracht

De standaarden uit de NV COS kennen de volgende opbouw:

Relevante Standaarden	Assurance-opdrachten			Non-assuranceopdrachten	
	100 – 999	2000 – 2699	3000 – 3850N	Aan assurance Verwante opdrachten	Overige opdrachten
Omschrijving	Opdrachten tot <i>controle</i> van historische financiële informatie	Opdrachten tot <i>beoordeling</i> van historische financiële informatie	Assurance-opdrachten, <i>anders</i> dan controle of beoordeling van historische financiële informatie	Overeengekomen specifieke werkzaamheden m.b.t. financiële informatie (4400); Samenstellen van financiële overzichten (4410)	Transactie-gerelateerde adviesdiensten (5500N); N.v.t. (geen andere Standaarden dan 5500N)
Mate van zekerheid	Redelijke mate	Beperkte mate	Redelijke beperkte mate	Geen	Geen
Rapportage	Controle-verklaring	Beoordelings-verklaring	Assurance-rapport	Rapport van bevindingen; Samenstellings-verklaring	Rapportage (5500N); N.v.t.

Figuur 3: Opbouw NV COS

Standaarden voor assurance-opdrachten

De standaarden voor assurance-opdrachten kennen een onderscheid naar historische informatie en naar controle en beoordeling.

Opdrachten tot controle van historische financiële informatie

De voorschriften voor controleopdrachten (Standaard 100 t/m 999) zijn het meest uitgebreid. Zij bevatten bepalingen voor opdracht-aanvaarding, kwaliteitsbeheersing, documentatie, risicoanalyse en het inspelen op ingeschatte risico's, verantwoordelijkheid voor fraude, planning, cijferanalyse, detailcontroles en rapportage. De Standaarden 100 t/m 999 zijn uitsluitend van toepassing op opdrachten tot controle van historische financiële Informatie ('controleopdrachten'). Hoewel ze ook nuttig kunnen zijn bij het uitvoeren van andersoortige opdrachten, zijn zij alleen van toepassing als in andere Standaarden expliciet hiernaar wordt verwezen.

In de standaarden over de rapportering is onderscheid gemaakt naar:

- Standaard 700-799: een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden, bijvoorbeeld een controle van een jaarrekening.
- Standaard 800-899: bijzondere controle-opdrachten, waaronder specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht. Een voorbeeld is een controle van een subsidie-opgave. De Standaarden in de reeksen 100 tot en met 700 dienen in dat geval voor zover noodzakelijk te worden toegepast.

Opdrachten tot beoordeling van historische financiële informatie

Voor het beoordelen van historische financiële informatie gelden twee standaarden: Standaard 2400 'Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten' en 2410 'Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit'.

Assurance-opdrachten, anders dan controle of beoordeling van historische financiële informatie
Voor assurance-opdrachten anders dan controle of beoordeling van historische financiële informatie kent de regelgeving momenteel vier standaarden. De algemene Standaard 3000 en daarnaast een aantal specifieke standaarden waaronder Standaard 3400 die gericht is op toekomstgerichte financiële informatie zoals een begroting of prognose.

Standaarden voor aan assurance verwante opdrachten

Voor aan assurance verwante opdrachten zijn Standaard 4400 'Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie' en 4410 'Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten' van toepassing.

Standaard voor overige opdrachten

Voor de overige opdrachten is uitsluitend Standaard 5500N Transactiegerelateerde adviesdiensten opgenomen. Voorbeelden zijn: due diligence ondersteuning, assistentie bij het opstellen van waarderingsmodellen of prognoses, etc. Voor het uitvoeren van andere overige opdrachten zijn geen standaarden in de NV COS opgenomen, in dat geval is alleen de VGBA van toepassing.

4 Kwaliteitsbeheersing en integere bedrijfsvoering

4.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is ingegaan op het regelgevend kader bij assurance-opdrachten. Bij kleine accountantskantoren leeft de vraag hoe zij kunnen voldoen aan deze regelgeving. In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de regelgeving over kwaliteitsbeheersing en integere bedrijfsvoering uit de NVAK-ass (Zie Par. 4.2). Deze regels zijn gericht op het accountantskantoor waarbij rekening mag worden gehouden met de factor 'aard en omvang' (Zie Par. 4.3).

Vervolgens worden een aantal specifieke onderdelen uit de NVAK-ass toegelicht waarbij als invalshoek is gekozen voor een klein accountantskantoor (Zie Par. 4.4, 4.5, 4.6, 4.7, 4.8 en 4.9).

4.2 Overeenkomsten en verschillen tussen de NVAK-ass en NVAK-aav

De NVAK-ass en NVAK-aav zijn op het gebied van kwaliteitsbeheersing afgeleid van 'the international standard on quality control 1' (ISQC-1) van International Federation of Accountants (IFAC). De regelingen hebben betrekking op dezelfde onderwerpen, maar verschillen in de mate van diepgang. In de NVAK-aav wordt de uitwerking van de onderwerpen op hoofdlijnen weergegeven. In de NVAK-ass zijn ze meer in detail uitgewerkt. Dit is weergegeven in bijlage 1. Zo is in de NVAK-ass het onderwerp 'het beheersen van de kwaliteit van de opdracht' uitgewerkt met onder andere eisen over het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing (art. 4/m 7). In de NVAK-aav (art. 10) is enkel de eis opgenomen dat een kantoor de kwaliteit beheerst van de uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten. Door de mate van detail geeft de NVAK-ass meer sturing aan de inrichting van het systeem van kwaliteitsbeheersing dan de NVAK-aav.

De vraag welke aanvullende kwaliteitsmaatregelen een accountantskantoor in de praktijk moet nemen om te voldoen aan de NVAK-ass ten opzichte van de NVAK-aav is niet eenduidig te beantwoorden. Dit is afhankelijk van de manier waarop het accountantskantoor het stelsel van kwaliteitsbeheersing, gebaseerd op de NVAK-aav, heeft ingericht. Sommige maatregelen die volgens de NVAK-ass zijn voorgeschreven zullen mogelijk al aanwezig zijn, andere maatregelen zullen daarentegen nog genomen moeten worden. Paragraaf 4.4 bevat een aantal aandachtspunten voor een klein accountantskantoor.

De NVAK-ass kennen daarnaast specifieke voorschriften op het gebied van onafhankelijkheid (zie hoofdstuk 3).

4.3 Aard en omvang van het accountantskantoor

Bij de naleving van diverse verplichtingen uit zowel de NVAK-ass als de NVAK-aav mag rekening worden gehouden met de aard en omvang van het accountantskantoor¹⁰. Dit betekent dat kantoren bij de opzet van het stelsel van kwaliteitsbeheersing een werkwijze mogen kiezen die in verhouding staat tot de aard van de werkzaamheden en de omvang van het kantoor (proportioneel). Het uitgangspunt is dat aan alle eisen invulling gegeven wordt tenzij een verplichting niet relevant is. Bijvoorbeeld: verplichtingen op het gebied van personeel zijn niet van toepassing als het kantoor slechts bestaat uit één accountant.

Factoren die van invloed kunnen zijn op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van een accountantskantoor zijn onder meer:

- de aard en omvang van het kantoor:
 - grootte en opbouw van de organisatie (waaronder het al dan geen onderdeel zijn van een netwerk);
 - samenstelling van het personeel (opleidingsniveau);
- de aard en omvang van de werkzaamheden:
 - de moeilijkheidsgraad;
 - het maatschappelijk belang van de opdracht.

In het algemeen geldt dat naarmate de opdracht 'zwaarder' is, meer maatregelen getroffen worden ter waarborging van een vaktechnisch juiste uitvoering van de opdracht. Een indicatie is het risico dat de

¹⁰ Zie art. 9 uit NVAK-aav en art. 3 uit NVAK-ass.

accountant tot een onjuiste verklaring of rapport komt. Dit is mede afhankelijk van de (controle)doelstelling, de mate van zekerheid en cliënt specifieke indicaties.

Op een aantal artikelen uit de NVAK-aav /-ass heeft de 'aard en omvang' geen invloed, dit zijn zogenaamde 'absolute bepalingen'. Het betreft de verzekering voor de beroepsaansprakelijkheid, het regelen van de waarneming en het gehele hoofdstuk over de onafhankelijkheid uit de NVAK-ass.

4.4 Kwaliteitsbeheersing en integere bedrijfsvoering bij een klein accountantskantoor

De omvang en opbouw van een klein accountantskantoor, bestaande uit één accountant met weinig of zonder personeel, is anders dan bij een groot kantoor. De eindverantwoordelijk accountant is veelal rechtstreeks betrokken bij de uitvoering van de opdracht. En het aansturen van de organisatie en de werkzaamheden is informeler en eenvoudiger. De implementatie van een systeem van kwaliteitsbeheersing is daarom anders dan bij een groter kantoor.

Ook de aard van de opdrachten is gewoonlijk minder complex: samenstellingsopdrachten en eventuele vaktechnisch eenvoudige assurance-opdrachten. Wel is het zo dat bij het incidenteel uitvoeren van (assurance-)opdrachten de vakbekwaamheid van de accountant een belangrijk aandachtspunt is. De accountant zal zich moeten beraden of hij voldoende theoretische kennis en praktijkervaring heeft.

Hulpmiddelen ter waarborging van de kwaliteit zijn onder andere het gebruikmaken van standaardprocedures (zoals een werkprogramma), het zo nodig advies inwinnen bij een deskundige en het gebruik maken van kwaliteitsbewaking. Gezien de geringe omvang doen kleine accountantskantoren voor de bewaking van de kwaliteit (en onafhankelijkheid) veelal een beroep op externen. Dit kan door vooraf afspraken te maken met andere accountants of samenwerkingsverbanden die ter zake deskundig zijn.

Een situatie op een accountantskantoor kan in de loop van de tijd veranderen. Het is van belang dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing hierop wordt aangepast.

Bijlages met voorbeelden van maatregelen van kwaliteitsbeheersing en integere bedrijfsvoering

In bijlage 3 en 4 zijn voorbeelden opgenomen van toepassingen van de NVAK-ass. Uitgegaan wordt van een klein accountantskantoor met één eindverantwoordelijk accountant en slechts enkele of geen medewerkers (Zie Bijlage 3). Als variant hierop is een kantoor met meerdere eindverantwoordelijke accountants en meerdere medewerkers uitgewerkt (Zie Bijlage 4). In de uitwerking is op onderdelen onderscheid gemaakt naar eenvoudige en complexere opdrachten. Een accountantskantoor zal zelf na moeten gaan welke maatregelen het beste in zijn situatie passen.

Sommige maatregelen uit hoofde van de NVAK-ass zullen overeenkomen met die uit de NVAK-aav. Denk aan het verantwoordelijkheid van de accountant voor de uitvoering van de opdracht. De accountant wordt geacht dit voor zijn eigen kantoor na te gaan. Tevens kunnen wijzigingen in de situatie bij het accountantskantoor (denk aan groei, verloop, andersoortige opdrachten) aanpassingen in het stelsel van kwaliteitsbeheersing noodzakelijk maken.

In de volgende paragrafen wordt op onderdelen een toelichting gegeven op de eisen uit de NVAK-ass. Die onderdelen zijn gekozen waar de eisen in de NVAK-ass meer gedetailleerd zijn dan in de NVAK-aav (Zie Bijlage 1). Voor een volledige uitwerking wordt verwezen naar de NVAK-ass.

4.5 Het aanvaarden en continueren van een assurance-opdracht

Bij het aanvaarden en continueren van een opdracht moet de eindverantwoordelijke accountant de volgende aspecten beoordelen en vastleggen (art. 12 NVAK-ass):

- is onderzoek gedaan naar de integriteit van de cliënt?
- wordt voldaan aan de onafhankelijkheidseisen?
- zijn de benodigde vakbekwame medewerkers, tijd en middelen beschikbaar?

Onderstaand worden deze aspecten uit de NVAK-ass verder toegelicht, waarbij is uitgegaan van de vraag of een assurance-opdracht kan worden aanvaard bij een bestaande (samenstel)cliënt. Andere

relevante regelgeving in het kader van het aanvaarden en continueren van een opdracht (NV COS, Wwft¹¹) wordt hier niet uitgewerkt.

Een bedrijfsmatige afweging is dat een eenmalige opdracht naar verhouding meer inspanning vraagt voor een kantoor dan een vaker voorkomende opdracht. Het kan dus voorkomen dat een accountant de opdracht niet wil aanvaarden om een reden die niet is ingegeven door de regelgeving.

Integriteit van de cliënt

In het geval van een bestaande (samenstel)cliënt, kan gebruik worden gemaakt van de beschikbare informatie en kennis over de integriteit van de cliënt.

Onafhankelijkheid

De accountant zal na moeten gaan of de assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd in overeenstemming met de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO). In de mkb-praktijk zal regelmatig een assurance-opdracht voor een nader bepaalde kring van gebruikers worden uitgevoerd, al dan niet in combinatie met een non-assurance dienst. Voor assurance-opdrachten voor een nader bepaalde kring van gebruikers kent de ViO een verlicht regime.

Vakbekwaamheid

De accountant behoort onder andere na te gaan of hij vakbekwaam is om de assurance-opdracht te aanvaarden (vergelijk de fundamentele beginselen uit de VGBA), vooral als hij deze slechts incidenteel uitoefent. Dit is afhankelijk van de actuele theoretische kennis van de accountant, zijn praktijkervaring en de moeilijkheidsgraad van de assurance-opdracht. Zo hebben de afgelopen jaren diverse wijzigingen plaatsgevonden in de regelgeving op het gebied van assurance. De complexiteit van een assurance-opdrachten varieert van een relatief eenvoudige controle op de juistheid van investeringen tot een meer complexe controle van een jaarrekening, hetgeen om een andere aanpak en vaardigheden vraagt.

Vastlegging

De beoordeling in het kader van de aanvaarding of continuering van de opdracht dient te worden vastgelegd (art. 12 uit de NVAK-ass). Een vragenlijst voor de cliënt- en opdracht-aanvaarding is een hulpmiddel om de accountant in dit proces te ondersteunen en de daarvan afgeleide vastlegging te structureren. De mate van diepgang van de vastlegging zal afhankelijk zijn van de aard van de cliënt en de door hen uitgevoerde activiteiten, de aard van de opdracht en de (overige) onderkende risico's.

In het geval van het continueren van de opdracht kan een vastlegging ook bestaan uit een actualisering van de documentatie van de opdracht-aanvaarding. Deze kan bijvoorbeeld plaatsvinden na de afronding van de opdracht over het afgelopen jaar, waarbij de opgedane ervaringen met de cliënt worden betrokken. Mochten in de periode na afronding van de opdracht van het afgelopen jaar en voor aanvang van het komende jaar alsnog wijzigingen of nieuwe signalen blijken, dan worden deze uiteraard alsnog betrokken en vastgelegd bij de opdracht-continuering.

4.6 Consultatie en verschil van inzicht

Consultatie (art. 16 uit NVAK-ass)

Soms heeft een accountant bij de uitvoering van zijn opdracht behoefte aan vaktechnisch advies. Dit geldt zowel bij assurance- als bij aan assurance verwante opdrachten. Het regelen van de mogelijkheid tot consultatie komt dan ook in beide regelingen van de NVAK voor. Vooral bij een klein accountantskantoor zal het nodig zijn om externe deskundigen te raadplegen in het geval van een consultatie, denk aan een samenwerking met een andere (gespecialiseerde) organisatie.

Bij een assurance-opdracht dient de adviesaanvraag en het advies te worden vastgelegd in het dossier. Bij een aan assurance verwante opdrachten is dit niet voorgeschreven, maar wordt dit wel sterk aanbevolen.

¹¹ Zie het cliëntenonderzoek uit de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (NBA-handreiking 1124 *Richtlijn ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (WWFT) voor belastingadviseurs en accountants*) en de voor de opdracht relevante Standaard uit de NV COS (zie onder andere voor controleopdrachten Standaard 210, *Het overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten* uit de NV COS).

Vershil van inzicht (art. 17 uit NVAK-ass)

In de NVAK-ass zijn voorschriften opgenomen over het omgaan met een verschil van inzicht. Dit kan een verschil zijn tussen de accountant en een geconsulteerde deskundige, maar ook tussen de medewerkers die bij de opdracht zijn betrokken. Het gaat dan om het vaststellen van regels hoe een verschil van inzicht te behandelen en op te lossen. Bijvoorbeeld het voorleggen aan een derde persoon zoals een andere deskundige, een vaktechnisch bureau of de beroepsorganisatie. Van belang is dat een mededeling bij de desbetreffende assurance-opdracht niet mag worden afgegeven totdat het geschil is opgelost. De bereikte conclusies bij een oplossing van een verschil van inzicht moeten worden vastgelegd in het dossier en overgenomen.

4.7 Kwaliteitsbeleid, stelsel van kwaliteitsbeheersing en standaarden

In de NVAK-ass zijn diverse artikelen opgenomen over het beheersen van de kwaliteit door het accountantskantoor. In de NVAK-aav (art. 10) is enkel de eis opgenomen dat een kantoor de kwaliteit beheerst van de uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten, de wijze waarop, is in de NVAK-aav open gelaten.

Een van de eisen uit de NVAK-ass is dat een accountantskantoor beschikt over een kwaliteitsbeleid en een stelsel van kwaliteitsbeheersing voor assurance-opdrachten (art. 4) en standaarden (art. 14). Een stelsel van kwaliteitsbeheersing bestaat uit schriftelijk vastgelegde procedures, beschrijvingen en standaarden (art. 6). Bij de invulling mag rekening worden gehouden met de aard en omvang van het accountantskantoor (art. 3). Doorgaans zal gelden dat naarmate een entiteit groter is het stelsel van kwaliteitsbeheersing uitgebreider en complexer zal zijn.

In de praktijk worden de procedures, beschrijvingen en standaarden gewoonlijk bijeengebracht in een kwaliteitshandboek¹². Een dergelijk handboek geeft de opzet van het stelsel van kwaliteitsbeheersing weer. Bij een groot kantoor is dit een belangrijk hulpmiddel om als organisatie op eenzelfde, systematische en vaktechnisch verantwoorde wijze te kunnen werken.

Bij kleinere kantoren is door de rechtstreekse betrokkenheid van de eindverantwoordelijke accountant bij de uitvoering van de opdracht vaak sprake van minder gestructureerde en minder formele processen en procedures. Zo zal het meestal niet nodig zijn om te werken met (uitgebreide) beschrijvingen van procedures en een schriftelijk vastgelegd kwaliteitsbeleid. Uiteraard moeten wel kwaliteitsmaatregelen aanwezig zijn, maar deze kunnen ook blijken uit vastgelegde uitgangspunten en standaarden voor de uitvoering van de opdracht ('opzet en bestaan van het stelsel'). Dit in combinatie met de vastleggingen in het dossier over de uitvoering van de opdracht ('werking van het stelsel'). Voorbeelden hiervan zijn: een vragenlijst cliënt- en opdrachtbeoordeling, een werkprogramma en de gehanteerde uitgangspunten voor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (of andere vorm van kwaliteitsbewaking) of richtlijnen over consultatie.

Zo is in artikel 7 van de NVAK-ass de eis opgenomen dat 'het kwaliteitsbeleid leidt tot een bedrijfscultuur waarin assurance-opdrachten worden uitgevoerd overeenkomstig vooraf vastgestelde kwaliteitseisen'. Een klein kantoor kan aan deze vereiste voldoen door als accountant daarnaar te handelen en dit ook zo uit te dragen aan medewerkers. Of deze vereiste is nageleefd in de praktijk, zal onder andere blijken uit de kwaliteit van de uitvoering van de opdracht en of voldoende tijd voor de opdracht beschikbaar was. Dus alle verplichtingen uit de NVAK-ass zijn van toepassing, waarbij de wijze van invulling in verhouding mag staan tot de aard van de werkzaamheden en de omvang van het kantoor (proportionaliteit) (Zie Par. 4.3).

Voor het gebruikmaken van standaarden is vaak een doeltreffend hulpmiddel om de kwaliteit van de opdracht te beheersen. Hiermee wordt een systematische en vaktechnisch verantwoorde aanpak van een opdracht bevorderd. Tevens is standaardisatie een hulpmiddel voor een goede (interne) overdracht van een cliënt en bij waarneming in het geval van afwezigheid van een accountant door ziekte of een vakantie. Een andere overweging voor het standaardiseren van de werkwijze is om reden van efficiency. Een goede vastlegging in het dossier over de uitvoering van de opdracht is

¹² Veelal wordt een handboek als synoniem gehanteerd voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing (de opzet). In de NVAK is het gebruik van een handboek niet voorgeschreven. Echter in de praktijk wordt dit als meest voor de hand liggende vorm gekozen ter integratie van de diverse procedures, beschrijvingen en standaarden waaruit het stelsel van kwaliteitsbeheersing bestaat respectievelijk het kwaliteitsbeleid.

essentieel. Een graadmeter hierbij is of een andere, ervaren accountant van buitenaf, in staat zou zijn de opdracht over te nemen op basis van de aanwezige hulpmiddelen en vastleggingen.

Bij groei van het aantal medewerkers wordt een persoonlijke aansturing daarentegen lastiger door grenzen aan de 'span of control' van de accountant. Vaak zal dan sprake zijn van het aanbrengen van een hiërarchie in het team, hetgeen vraagt om het maken van afspraken en leidt tot verdere formalisatie en schriftelijke instructies.

4.8 Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling en een jaarlijkse evaluatie van het stelsel van kwaliteitsbeheersing

Doelstelling

In de NVAK-ass zijn twee vormen van kwaliteitsbewaking opgenomen: een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) en een jaarlijkse evaluatie van het stelsel van kwaliteitsbeheersing ter waarborging van de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. In de NVAK-aav (art. 10) is enkel de eis opgenomen dat een kantoor de kwaliteit beheerst van de uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten, de wijze waarop is in de NVAK-aav open gelaten.

Een OKB vindt plaats vóóordat een mededeling wordt afgegeven. Deze heeft als doel te beoordelen of de accountant in redelijkheid tot de afgifte van de mededeling c.q. verklaring over de opdracht kan komen (kwaliteit van de opdracht).

De jaarlijkse evaluatie van het stelsel van kwaliteitsbeheersing vindt plaats op afgeronde opdrachten. De doelstelling is om de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing te toetsen.

4.8.1 Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) (art. 18/1m 21 uit NVAK-ass)

In de NVAK-ass zijn eisen gesteld aan de OKB. Het accountantskantoor stelt interne toetsingscriteria vast voor welke assurance-opdrachten een OKB moet plaatsvinden en legt deze vast. Het kantoor heeft hier dus zelf ruimte voor een wijze van invulling die passend is bij de aard van de assurance-opdrachten.

Vaststellen van interne toetsingscriteria (art. 18 NVAK-ass)

Bij het vaststellen van interne toetsingscriteria is de 'zwaarte' van de opdracht van belang. Deze is afhankelijk van de moeilijkheidsgraad van de opdrachten en het maatschappelijk belang van de opdracht¹³ (Zie Par. 4.3). Een richtinggevende factor is het risico dat de accountant een onjuiste verklaring of rapport afgeeft. Voorbeelden van interne toetsingscriteria zijn:

- Aard van de opdracht, alsmede de mate waarin het openbaar belang daarbij betrokken is. Denk hierbij aan:
 - de controledoelstelling: opdrachten die (onder meer) gericht zijn op de volledigheid van het object bevatten vaak een hoger risico. Zoals de meeste jaarrekeningcontroles en assurance-opdrachten leidend tot een fusie-, splitsings- en omzettingsverklaring. Vergelijk bijvoorbeeld een vrijwillige controle van de jaarrekening van een groep, die na geleidelijke groei voor het eerst middelgroot is, met een eenvoudige controle gericht op de juistheid van een debiteurenoverzicht;
 - het repeterend karakter van het soort opdrachten: kan al dan niet volgens een vast stramien worden gewerkt?
- Cliëntspecifieke indicaties:
 - integriteit van cliënt
 - ervaringen die het accountantskantoor heeft met de cliënt en de duur van de relatie
 - verloop in directie (en eventuele raad van commissarissen) en sleutelfunctionarissen
 - de branche
 - de typologie
 - complexiteit van de structuur van de cliënt
 - continuïteit
 - specifieke geldende regelgeving
- ervaring die het accountantskantoor heeft met vergelijkbare controles

¹³ Bij wettelijke controles van organisaties van openbaar belang is een kwaliteitsbeoordeling verplicht (artikel 18 Besluit toezicht accountantsorganisaties).

- bedreiging voor de onafhankelijkheid: Omstandigheden die een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht kunnen zijn en waarbij een of meerdere toereikende maatregelen worden genomen, waaronder bijvoorbeeld een OKB.

Het betreft onder meer beroepsrisico's die groter zijn dan normaal, bijvoorbeeld als gevolg van het voorkomen van ongebruikelijke omstandigheden bij of met betrekking tot de cliënt wat er mogelijk toe kan leiden dat de opdracht niet volgens de regels zal worden uitgevoerd.

Het is van belang dat het aanwijzen van de opdrachten waarop een OKB moet plaatshebben niet alleen één maal per jaar gebeurt: ook tijdens de uitvoering van een opdracht kunnen omstandigheden aan het licht komen die voor de accountant aanleiding zijn de cliënt alsnog aan te melden voor een OKB.

Afhankelijk van het belang van de bovenstaande factoren kan in een samenstelpraktijk bijvoorbeeld tot de volgende uitgangspunten worden gekomen ten aanzien van de uitvoering van een OKB:

Voorbeelden van uitgangspunten	Toelichting	Voorbeelden van (assurance-) opdrachten
Altijd een OKB bij assurance	Door incidentele uitvoering wordt een hoger risico gelopen (beperkte ervaring accountant)	
OKB afhankelijk van risico opdracht	Een OKB bij opdrachten met gemiddeld/hoger risico; geen OKB bij laag risico Per opdracht afwegen en motiveren (interne toetsingscriteria, zie voorbeelden uit paragraaf 4.8.1)	<ul style="list-style-type: none"> • Een opdracht bij een cliënt met continuïteitsproblematiek • Subsidieverklaring waarbij specifieke regelgeving geldt • Een opdracht met een bedreiging voor de onafhankelijkheid • Een vrijwillige controleopdracht
Geen OKB	Alleen eenvoudige assurance-opdrachten worden geaccepteerd; complexere opdrachten worden niet aanvaard. Let hierbij op eventuele wijzigingen in omstandigheden na aanvaarding van de opdracht De voorbeelden van interne toetsingscriteria uit paragraaf 4.8.1 kunnen gebruikt worden als voorbeelden van criteria voor de opdrachtaanvaarding. Een verhoogd risico leidt dan tot een afwijzing van de assurance-opdracht Een alternatief is een vorm van kwaliteitsbewaking achteraf (Zie Par. 4.8.2 . 'Jaarlijkse evaluatie van het stelsel van kwaliteitsbeheersing')	Eenvoudige controle gericht op de juistheid van een debiteurenoverzicht

Figuur 4: Voorbeelden van uitgangspunten voor een OKB in een samenstel-praktijk

Kwaliteitsbeoordelaar (art. 19 NVAK-ass)

Een kwaliteitsbeoordelaar dient over de vereiste deskundigheid en ervaring te beschikken om een OKB uit te voeren. Bij een klein kantoor kan voor de invulling van deze rol gedacht worden aan een accountant van een andere organisatie die hier specifiek voor wordt ingehuurd of een waarnemer

indien deze over de benodigde deskundigheid en ervaring beschikken. Een bijkomend voordeel van de keuze voor de waarnemer is dat deze zo ook op de hoogte blijft van cliënten en de gang van zaken op het kantoor met het oog op een eventuele waarneming. Indien sprake is van een kantoor met meerdere accountants, kan wellicht een collega-accountant, die niet bij de opdracht betrokken was, als kwaliteitsbeoordelaar fungeren.

In artikel 19 van de NVAK-ass is verder voorgeschreven welke aspecten een kwaliteitsbeoordelaar ten minste in zijn beoordeling dient te betrekken.

4.8.2 Jaarlijkse evaluatie van het stelsel van kwaliteitsbeheersing (art. 22 t/m 27 uit NVAK-ass)

In de NVAK-ass is als eis gesteld dat het kantoor jaarlijks het stelsel van kwaliteitsbeheersing evalueert. De uitkomsten van de evaluatie en de genomen maatregelen worden vastgelegd (art. 22). Hierbij wordt gebruikgemaakt van een zogenaamd periodiek intern kwaliteitsonderzoek op afgeronde assurance-opdrachten (art. 23).

Voorbeelden van aandachtsgebieden voor de evaluatie zijn:

- zijn nieuwe ontwikkelingen binnen wet- en regelgeving verwerkt in de werkwijze van het kantoor;
- is het proces van opdrachtaanvaarding- en continuering afgewerkt en toereikend vastgelegd,
- is een werkprogramma gehanteerd en adequaat doorlopen;
- is een OKB uitgevoerd indien dit volgens de interne toetsingscriteria vereist is;
- is voldaan aan de onafhankelijkheidsregels;
- etc.

In artikel 24 van de NVAK-ass is aangegeven waaraan de uitkomsten van de evaluatie moet voldoen en dat deze bekend moet worden gemaakt aan de medewerkers. Bij tekortkomingen wordt bepaald of het om incidentele of systematische gevallen gaat of om andere belangrijk tekortkomingen die een snelle corrigerende actie vragen.

Voor de selectie van de afgeronde assurance-opdrachten wordt aangeraden om in ieder geval opdrachten van alle werkzame accountants en verschillende soorten opdrachten te betrekken. Eventueel kan ook onderscheid gemaakt worden naar andere medewerkers. De evaluatie kan ook heel waardevol zijn voor aan assurance verwante opdrachten. Net als bij de OKB (Zie Par. 4.8.1) kan hier een rol zijn weggelegd voor een waarnemer of een collega-accountant (met uitzondering van de door hem verrichte opdrachten, deze worden door de andere accountant gezien).

Het is praktisch om bij de jaarlijkse evaluatie (proces) gebruik te maken van de uitkomsten van de OKB (inhoud). Zo kan in het geval dat altijd een OKB bij een assurance-opdracht wordt verricht (zie uitgangspunten voor een OKB in figuur 4), de jaarlijkse evaluatie beperkt blijven tot een beoordeling van de uitkomsten van de OKB's in zijn totaliteit. Aangevuld met aspecten die niet eerder bij de OKB waren onderzocht. Andersom kan indien geen OKB wordt uitgevoerd (zie figuur 4), de jaarlijkse evaluatie worden uitgebreid met meer inhoudelijke aspecten.

4.9 Integere bedrijfsvoering

In de NVAK-aav is een eis opgenomen over het waarborgen van een beheerste en integere uitoefening van zijn bedrijf (art. 11). De NVAK-ass bevat meer gedetailleerde verplichtingen hierover (art. 53 t/m 56). Een integere bedrijfsvoering betekent onder meer dat het accountantskantoor moet voorkomen dat het kantoor en zijn medewerkers zodanig in opspraak komen dat daarmee het vertrouwen in het accountantskantoor wordt geschaad. Dit vertrouwen kan ook worden geschaad door het onderhouden van relaties met niet integere cliënten.

Van grote kantoren mag verwacht worden dat een integriteitsbeleid is geformaliseerd in de vorm van schriftelijke procedures en regels. Bij kleine kantoren zal meestal sprake zijn van minder gestructureerde en minder formele processen en procedures (vergelijk paragraaf 4.8 over het stelsel van kwaliteitsbeheersing). Van belang is dat de leiding een organisatiecultuur bevordert waarin integer handelen vanzelfsprekend is (voorbeeldfunctie) en dit ook zo wordt ervaren door de medewerkers.

Een hulpmiddel is het opleiden en trainen van medewerkers over het gewenste gedrag en de VGBA. Bewustwording kan ook ontstaan door in de arbeidsovereenkomst op te nemen dat medewerkers verplicht zijn om strafrechtelijke gedragingen onmiddellijk te melden bij de leiding. Eventueel kan het

kantoor de medewerkers jaarlijks laten bevestigen dat zij niet betrokken zijn bij strafbare feiten. Het bespreken van praktijksituaties of tuchtuitspraken bij een kantooroverleg is ook een manier om blijvende aandacht te bewerkstelligen.

Incidenten (art. 54 NVAK-ass)

Als een accountantskantoor wordt geconfronteerd met een gebeurtenis die een ernstige bedreiging vormt voor de integere bedrijfsvoering van zijn bedrijf (een incident), dan moet het kantoor passende maatregelen treffen. Denk bij een incident aan een strafbaar feit of een wetsovertreding waarbij sprake is van ernstige gevolgen voor het vertrouwen in het accountantskantoor of de beroepsgroep als geheel. Passende maatregelen bestaan uit het beheersen van de ontstane risico's door het incident en het voorkomen van herhaling. Bijvoorbeeld maatregelen tegen diegene die het incident hebben veroorzaakt, maar ook uit aanpassingen in het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Het accountantskantoor dient dergelijke incidenten vast te leggen.

Het vastleggen van incidenten omvat in ieder geval de feiten en omstandigheden van het incident, de gegevens over degene¹⁴ die bij het incident betrokken is en de genomen maatregelen. Deze vastlegging moet ten minste zeven jaren worden bewaard.

Regeling vermeende onregelmatigheden (art. 55 uit NVAK-ass)/klachtbehandeling¹⁵ (art. 26 en 27 uit NVAK-ass)

In de NVAK-ass zijn twee bepalingen opgenomen over klachten:

- Een accountantskantoor dient zorg te dragen voor een zorgvuldige afhandeling en vastlegging van klachten over de uitvoering van assurance-opdrachten (art. 27).
- Een accountantskantoor moet een regeling hebben om vermeende onregelmatigheden binnen of buiten het accountantskantoor aan de orde te kunnen stellen (art. 55). In artikel 55 van de NVAK-ass zijn verdere voorwaarden opgenomen waaraan deze regeling dient te voldoen.

Door de beroepsorganisatie is een model voor klachtbehandeling¹⁶ beschikbaar gesteld waarin beide vormen van klachten zijn opgenomen. Bij het opstellen van deze regeling kan het kantoor gebruikmaken van dit model. Hierin dient een persoon, commissie of afdeling te worden opgenomen die belast is met het afdoen van klachten. Als een kantoor geen geschikte persoon daarvoor heeft (bijvoorbeeld bij een eenmanskantoor), kan volstaan worden met een regeling waarin wordt aangegeven dat alle klachten worden doorgestuurd naar de Klachtencommissie NBA. De Klachtencommissie NBA houdt zich bezig met klachtrecht, met als doel partijen nader tot elkaar te brengen. In deze procedure staat de positie van de klager centraal.

Als een accountant¹⁷ met betrekking tot een door hem uitgevoerde assurance-opdracht wordt betrokken in een tuchtzaak of in een klachtenprocedure, dan dient dit onmiddellijk te worden gemeld aan de betrokken assurance-cliënt (art. 26).

¹⁴ Op het vastleggen van persoonsgegevens in het kader van incidenten is de Wet op de bescherming van de persoonsgegevens van toepassing.

¹⁵ Art. 26 en 27 zijn in de NVAK-ass opgenomen onder Hst. 2 'Stelsel van kwaliteitsbeheersing'. I.v.m. overeenkomsten met het onderwerp 'vermeende onregelmatigheden' wordt deze hier behandeld.

¹⁶ Zie www.nba.nl onder Klacht- en tuchtrecht/Klachten over beroepsmatig handelen/Klachtinstantie binnen het accountantskantoor.

¹⁷ Accountant of andere (verbonden) eindverantwoordelijk professional: zie definities in art. 1 van NVAK-ass: 'andere professional' en 'eindverantwoordelijk professional'.

5 Zeggenschap in het accountantskantoor

5.1 Inleiding

In de NVAK en de Tijdelijke nadere voorschriften kwaliteitssystemen (Tijdelijke NVKS) worden eisen gesteld aan de dagelijks beleidsbepalers en aan de zeggenschap van een accountantskantoor. In het geval van het uitvoeren van assurance-opdrachten zijn aanvullende regels van toepassing, die gericht zijn op een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht.

5.2 Dagelijkse beleidsbepalers (Tijdelijke NVKS)

In de Tijdelijke nadere voorschriften kwaliteitssystemen (Tijdelijke NVKS) zijn enkele verplichtingen overgenomen uit de tot 1 januari 2014 geldende Verordening gedragscode (VGC). Deze verplichtingen worden later geïmplementeerd in nieuwe regelgeving voor kwaliteitssystemen¹⁸, waarin onder meer de NVAK-ass wordt ondergebracht.

In de Tijdelijke NVKS is geregeld dat de dagelijks beleidsbepalers een beleid voeren dat niet in strijd is met de ethische regels voor accountants. Dit geldt zowel bij assurance-opdrachten als bij aan assurance verwante opdrachten. Indien een accountantskantoor een assurance-opdracht uitvoert voor een cliënt dient de meerderheid van de personen die het dagelijks beleid bepalen te bestaan uit accountants (AA/RA). In het geval van twee beleidsbepalers dient tenminste één hen een accountant (AA/RA) te zijn.

De dagelijkse beleidsbepaler kan een bestuurder zijn maar ook degene die geen formele bestuurder is, maar wel de dagelijkse leiding feitelijk voert. Een voorwaarde uit de NVAK-ass is dat een dagelijks beleidsbepaler deskundig is inzake het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het accountantskantoor (art. 4 NVAK-ass).

5.3 Meerderheid van de stemrechten (NVAK-ass art. 33)

In het geval van het uitvoeren van assurance-opdrachten zijn eisen gesteld aan de verdeling van de stemrechten in een accountantskantoor. De meerderheid van de stemrechten moeten worden gehouden door:

- accountants (AA/RA) of andere natuurlijke personen die zijn onderworpen aan regels die gelijkwaardig zijn aan de regels die gelden voor de vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit van accountants;
- een accountantspraktijk of een auditkantoor zoals bedoeld in de Wta (art. 1, lid 1, onderdeel c).

De eisen hebben betrekking op het hoogste beslissingsbevoegde orgaan van het accountantskantoor. Het kan voorkomen dat stemrechten in een accountantskantoor worden aangehouden via een andere rechtspersoon. Dan wordt gekeken naar de verdeling van de stemrechten van het hoogste beslissingsbevoegde orgaan van deze rechtspersoon, bijvoorbeeld:

- de algemene vergadering van aandeelhouders in een BV of NV;
- het bestuur van een stichting;
- de maatschaps- of vennotenvergadering.

Voor voorbeelden over stemrechten wordt verwezen naar bijlage [2](#).

¹⁸ De NBA is voornemens om in 2015 de diverse regels op het gebied van kwaliteitsbeheersing, waaronder de NVAK-ass en NVAK-aav, onder te brengen in een gezamenlijke regeling voor kwaliteitssystemen.

6 Samenvatting

Accountantskantoren werkzaam voor het mkb zijn vaak relatief kleine organisaties die gericht zijn op de samenstelpraktijk. Daarnaast voert een deel van deze kantoren ook weleens een assurance-opdracht uit, bijvoorbeeld een controle op een subsidie-afrekening. Met het uitvoeren van een assurance-opdracht dient aan specifieke regelgeving te worden voldaan. Dit heeft te maken met het vertrouwen dat het maatschappelijk verkeer in de uitkomst van deze werkzaamheden moet kunnen stellen.

In deze NBA-handreiking is aangegeven wat een assurance-opdracht is en aan welke regelgeving moet worden voldaan bij de uitvoering daarvan. Hierbij wordt specifiek ingegaan op de regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing. Bij deze regels mag namelijk rekening worden gehouden met de 'aard en omvang' van een accountantskantoor. Zo kan een kleine organisatie vaak eenvoudiger en informeler worden aangestuurd dan een grote organisatie. Ook de aard van een assurance-opdracht (eenvoudig of complex) heeft zijn weerslag op de benodigde maatregelen gericht op het beheersen van de kwaliteit. Verder heeft een klein kantoor vaak niet alle benodigde expertise in huis, hetgeen kan leiden tot een beroep op externen.

Het is van belang dat een accountant nagaat of hij vakbekwaam is om de desbetreffende assurance-opdracht uit te voeren, vooral als hij deze slechts incidenteel uitoefent. Het uitvoeren van assurance-opdrachten vraagt om een investering in tijd, kennis en middelen. Het voorgaande kan tot de conclusie leiden dat een bepaalde assurance-opdracht niet wordt aanvaard dan wel dat het kantoor ervoor kiest om helemaal geen assurance-opdrachten uit te voeren.

Bijlagen

Bijlage 1: Vergelijking van onderwerpen uit de NVAK-aav en NVAK-ass

Toelichting:

In deze bijlage is een vergelijking gemaakt tussen de onderwerpen die zowel in de NVAK-ass als de NVAK-aav aan de orde komen. Deze onderwerpen zijn grotendeels gelijk, het verschil zit hem in de mate van detail en in de onafhankelijkheidsvoorschriften. De NVAK-aav geeft een uitwerking op hoofdlijnen, de NVAK-ass werkt deze onderwerpen meer in detail uit. Tenzij anders aangegeven (met 'absolute eis'), mag rekening gehouden worden met de aard en omvang van het accountantskantoor. De eisen uit de NVAK-aav zijn in onderstaand schema in 'cursief' lettertype weergegeven.

Onderwerp:	Verwijzing:	
Hoofdstuk Stelsel van kwaliteitsbeheersing		NVAK-ass: Hst. 2
Algemeen	NVAK-aav	NVAK-ass
<i>Beroepsaansprakelijkheid (absolute eis)</i>	<i>3, 4</i>	28, 29
<i>Waarneming (absolute eis)</i>	<i>5, 6</i>	30, 31
Verantwoordelijkheid uitvoering opdracht	NVAK-aav	NVAK-ass
<i>Verantwoordelijkheid bij eindverantwoordelijk professional resp. openbaar accountant (absolute eis)</i>	7 lid 1, 3	4 lid 3
<ul style="list-style-type: none"> • Aanwijzen eindverantwoordelijk professional • Vereiste vakbekwaamheid • Naam en titel aan opdrachtgever bekend • Taken en bevoegdheden besproken en vastgelegd 		10 lid 1 11 sub a 11 sub b 11 sub c
<i>Ondertekening eindverantwoordelijk professional resp. openbaar accountant: eigen naam, titel, naam accountantskantoor (absolute eis)</i>	7 lid 2, 4	25
Medewerkers en overige middelen t.b.v. opdracht	NVAK-aav	NVAK-ass
<i>Beschikken over voldoende middelen (o.a. tijd en medewerkers)</i>	12 lid 1	9 lid 1, 10 lid 2
<i>Medewerkers: vereiste capaciteiten en houden aan VGBA</i>	12 lid 2	9 lid 2
<ul style="list-style-type: none"> • Verschil van inzicht: regels, vastlegging, afgifte mededeling 		17
Aanvaarden en continueren opdracht (Zie Par. 4.5 NBA-handreiking)	NVAK-aav	NVAK-ass
<i>Voor aanvaarding opdracht onderzoek naar integriteit cliënt en</i>	13	12 lid 1
<ul style="list-style-type: none"> • Beoordelen van voldoen aan onafhankelijkheidseisen • Beoordelen beschikbaarheid vakbekwame medewerkers, tijd, middelen • Vastleggen beoordeling 		12 lid 3
<i>Verstrekken informatie door medewerkers</i>	13	12 lid 2
<i>Bekend worden van informatie achteraf</i>	14	13 lid 1 13 lid 2
<ul style="list-style-type: none"> • Vastleggen beoordeling 		
Documentatie opdracht	NVAK-aav	NVAK-ass
<i>Documentatie zeven jaren systematisch en vertrouwelijk bewaren (absolute eis)</i>	8 lid 1	15 lid 4
<ul style="list-style-type: none"> • Standaard inrichting assurance-dossier, die tenminste voldoet aan NV-COS • Inrichten assurance-dossier eindverantwoordelijk professional 		15 lid 1, 3 15 lid 2
Consultatie t.b.v. opdracht (Zie Par. 4.6 NBA-handreiking)	NVAK-aav	NVAK-ass
<i>Advies vakbekwaam persoon</i>	15	16 lid 1 16 lid 2
<ul style="list-style-type: none"> • Vastleggen onderwerp en advies • Verschil van inzicht: regels, vastlegging, afgifte mededeling 		17
Beheersen van kwaliteit opdracht (Zie Par. 4.7 en 4.8 NBA-handreiking)	NVAK-aav	NVAK-ass
<i>Beheersen van de kwaliteit van de opdrachten</i>	10	
<ul style="list-style-type: none"> • Kwaliteitsbeleid en Stelsel van kwaliteitsbeheersing: <ul style="list-style-type: none"> ○ Dagelijks beleidsbepaler deskundig ○ Onderwerpen 		4 lid 1 4 lid 2 5

Onderwerp:	Verwijzing:	
<ul style="list-style-type: none"> ○ Eisen aan stelsel van kwaliteitsbeheersing (bestaande uit procedures, beschrijvingen, standaarden) ○ Bedrijfscultuur (beleid) ○ Personen uitvoerende taken (in kader van stelsel) ● Standaard: <ul style="list-style-type: none"> ○ Voor uitvoeren assurance-opdracht ○ Begeleiding, beoordeling en toezicht op werkzaamheden medewerkers NB. Zie onder 'Documentatie opdracht' ● Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling: <ul style="list-style-type: none"> ○ Toetsingscriteria ○ Kwaliteitsbeoordelaar ○ Doel en te betrekken informatie ○ Procedure en vastlegging ○ Afgifte mededeling ● Naleving stelsel van kwaliteitsbeheersing: <ul style="list-style-type: none"> ○ Waarborgen naleving ○ Jaarlijkse evaluatie ○ Vastlegging uitkomsten en maatregelen ○ Regels periodiek intern kwaliteitsonderzoek ○ Bekendmaking uitkomsten periodiek intern kwaliteitsonderzoek, onderwerpen en vastlegging 		<p>6</p> <p>7</p> <p>8</p> <p>14 sub a</p> <p>14 sub b</p> <p>15</p> <p>18</p> <p>19 lid 1</p> <p>19 lid 2, 3</p> <p>20</p> <p>21</p> <p>22 lid 1</p> <p>22 lid 2</p> <p>22 lid 2</p> <p>23</p> <p>24</p>
<p>Melding tuchtzaak en procedure klachten (Zie Par. 4.9 NBA-handreiking)</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Melding tuchtzaak of klachtenprocedure aan assurance-cliënt ● Klachten: afhandeling en vastlegging 	<p>NVAK-aav</p>	<p>NVAK-ass</p> <p>26</p> <p>27</p>
<p>Hoofdstuk Integere bedrijfsvoering (Zie Par. 4.9 NBA-handreiking)</p>		<p>NVAK-ass:</p> <p>Hst. 4</p>
<p><i>Beheerste en integere uitoefening bedrijf</i></p>	<p>11 lid 1</p>	<p>53 lid 1</p>
<p><i>Handelen en nalaten medewerkers/werkzame of verbonden personen</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ● Regels en procedures bekend maken aan medewerkers en overig personeel ● Beleid voorkomen betrokkenheid procedures strafbare feiten en wetsovertredingen ● Incidenten: <ul style="list-style-type: none"> ○ Procedures en regels ○ Passende maatregelen ○ Administratieve vastlegging ○ Bewaren ● Regeling vermeende onregelmatigheden ('klokkenluidersregeling') 	<p>11 lid 2</p>	<p>53 lid 2</p> <p>54 lid 1</p> <p>54 lid 2</p> <p>54 lid 3</p> <p>54 lid 4</p> <p>54 lid 5</p> <p>55</p>
<p><i>Ophouden bestaan kantoor: bewaren gegevens en vertrouwelijkheid (absolute eis)</i></p>	<p>8 lid 2</p>	<p>56</p>
<p>Hoofdstuk Onafhankelijkheid accountantskantoor (absolute eis)</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Onafhankelijkheidsfunctionaris en –regeling ● Meerderheid van de stemrechten (zie hoofdstuk 5 NBA-handreiking) ● Bekendmaken regels onafhankelijkheid aan medewerkers en anderen ● Onafhankelijkheid accountantskantoor ● Waarborgen i.g.v. bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis onafhankelijkheid/vastlegging ● Schriftelijke bevestiging onafhankelijkheid eindverantwoordelijk professionals ● Vergoeding ● Eisen m.b.t. medewerkers 	<p>n.v.t.</p>	<p>NVAK-ass:</p> <p>Hst. 3</p> <p>32</p> <p>33</p> <p>34</p> <p>35</p> <p>36</p> <p>37</p> <p>38</p> <p>39, 40</p>

Onderwerp:	Verwijzing:
<ul style="list-style-type: none">Schriftelijke onafhankelijkheidsrapportageVaststellen van onafhankelijkheidsregels	41 42 - 52

INGETROKKEN PER 6 DECEMBER 2019

Bijlage 2: Voorbeelden over stemrechten

De voorbeelden uit de praktijk zijn afkomstig uit HRA deel 2 Toelichting regelgeving (editie mei 2010), Hoofdstuk 10 Eisen aan het accountantskantoor, paragraaf 10.1 Juridische structuur van een netwerk/accountantskantoor.

In deze bijlage zijn geen voorbeelden opgenomen over een Flex BV¹⁹ waarbij aandelen kunnen worden uitgegeven zonder stemrecht²⁰.

Casus 1

Een werkmaatschappij, W BV, heeft één aandeelhouder, M BV. M BV heeft naast W BV nog een andere dochtervennootschap. De aandelen van M BV zijn gecertificeerd en worden gehouden door een Stichting administratiekantoor (STAK). De certificaten worden gehouden door accountants.

Vraag

Voldoet de werkmaatschappij aan de eisen voor het mogen uitvoeren van assurance-opdrachten?

Antwoord

De NVAK-ass schrijven voor dat een accountantskantoor ter zake van de uitgevoerde assurance-opdrachten een stelsel van kwaliteitsbeheersing heeft, onafhankelijk en integer is.

Deze eisen gelden uitsluitend voor het accountantskantoor en dus niet voor de houdstermaatschappij en het STAK, tenzij dat ook accountantskantoren zijn, zoals gedefinieerd in de Verordening op de ledengroepen. Een uitzondering vormt de zeggenschapszis. Hieraan stelt het hiervoor genoemde artikel 33 NVAK-ass eisen. Deze eisen werken "naar boven door" en dienen dus niet op het niveau van een accountantskantoor, maar in dit voorbeeld op het niveau van de stichting te worden geregeld. Voor de STAK geldt derhalve dat de zeggenschap in het hoogste beslissingsbevoegde orgaan, het bestuur, in meerderheid in handen moet zijn van:

- a een accountantspraktijk;
- b registeraccountants, Accountants-Administratieconsulenten of andere natuurlijke personen, die zijn onderworpen aan regels die gelijkwaardig zijn aan de regels die gelden voor de registeraccountant of de Accountant-Administratieconsulent ter zake van vakbekwaamheid, onafhankelijkheid objectiviteit en integriteit; of
- c een auditkantoor, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel c, van de Wet toezicht accountantsorganisaties.

Van belang hierbij is dat indien de zeggenschap berust bij een accountantspraktijk of een auditkantoor, vervolgens moet worden bezien op welke wijze de zeggenschap in die entiteiten is geregeld. Dat betekent dat altijd 'naar boven door' moet worden gekeken tot de betrokken natuurlijke personen.

Het houden van de certificaten is dus niet voldoende om te stellen dat voldaan wordt aan de regelgeving. De accountants zullen ook daadwerkelijk het stemgedrag van het STAK moeten beheersen en dus deel moeten uitmaken van het bestuur van de STAK.

Casus 2

X AA/RA participeert in een personenvennootschap, die als accountantskantoor werkzaam is. Participatie geschiedt via een BV. De aandelen in deze BV worden gehouden door een holding BV, waarin onder meer de pensioenvoorziening van X AA/RA is geregeld. X AA/RA houdt 60% van de aandelen in de holding BV.

¹⁹ Wet vereenvoudiging en flexibilisering BV-recht (per 1 oktober 2012).

²⁰ Vergelijk paragraaf 2.2.2. uit de Notitie Flex-BV 2012 van de NBA (zie www.nba.nl onder MKB/Publicaties)

Vraag

Moet in de statuten van de beide BV's worden vastgelegd dat er eisen gelden voor de samenstelling van de personen of entiteiten die de stemrechten in de personenvennootschap en de beide BV's houden.

Antwoord

De eis ten aanzien van de verdeling van de stemrechten opgenomen in artikel 33 van de NVAK-ass geldt uitsluitend voor de als accountantskantoor werkzame personenvennootschap.

De beoordeling of de verdeling van de stemrechten in de personenvennootschap en in de beide BV's voldoet aan de eisen opgenomen in artikel 33 NVAK-ass geschiedt aan de hand van de feitelijke situatie en niet aan de hand van de al dan niet opgenomen bepalingen hierover in de samenwerkingsovereenkomst of in de statuten van de beide BV's. Hieraan worden dus geen eisen gesteld.

Uiteraard is het toegestaan in de samenwerkingsovereenkomst op te nemen dat de betreffende eis in de statuten van de beide BV's moet worden opgenomen.

Casus 3

Er is een holding-BV met twee dochter-BV's. Eén van deze BV's richt zich op de accountancy en de andere op de belastingadviespraktijk. De holding-BV heeft 5 aandeelhouders, te weten: drie belastingadviseurs en twee AA's/RA's.

In de statuten van de holding is opgenomen dat de directie van de holding in meerderheid moet bestaan uit AA's of RA's.

Vraag

Wordt door genoemde statutaire bepaling voldaan aan de eis van artikel 33 NVAK-ass?

Antwoord

Hoewel de meerderheid van de aandelen in de holding in handen is van anderen dan AA's of RA's, is statutair bepaald dat de meerderheid van de bestuursleden in de holding moet bestaan uit RA's. Deze meerderheid vertegenwoordigt de aandeelhouders in de accountancy-BV. Daarmee wordt dus aan de NVAK-ass voldaan.

Bovendien geldt dat indien de aandeelhouders van de holding een wijziging in de statutair verplichte samenstelling van de directie wensen aan te brengen dat alleen kan worden gerealiseerd door wijziging van de statuten. Indien dat gebeurt, zal aan de hand van de feitelijke situatie op ieder moment moeten worden bepaald of al dan niet aan de eis ter zake van de zeggenschap wordt voldaan. Geheel los van de voorgaande voorbeelden staat de eis die is opgenomen in het tweede lid van artikel 4 van de NVAK-ass. Deze houdt in dat de persoon die het dagelijks beleid van het accountantskantoor bepaalt deskundig moet zijn ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het accountantskantoor. Ook hiervoor geldt dat het niet noodzakelijk is deze eis in overeenkomsten of statuten op te nemen. Of wel of niet aan deze eis is voldaan, wordt bepaald aan de hand van de feitelijke situatie.

Bijlage 3 en 4: Toelichting op voorbeelden van maatregelen van kwaliteitsbeheersing en integere bedrijfsvoering

In bijlage 3 en 4 zijn voorbeelden opgenomen van maatregelen van kwaliteitsbeheersing en integere bedrijfsvoering uit de NVAK-ass (Zie Par. [4.4](#), [4.5](#), [4.6](#), [4.7](#), [4.8](#) en [4.9](#)). Hierbij zijn de volgende varianten gemaakt:

- [Bijlage 3: Accountantskantoor met één eindverantwoordelijk accountant zonder of met enkele medewerkers](#)
- [Bijlage 4: Accountantskantoor met meerdere eindverantwoordelijke accountants en medewerkers](#)

Toelichting op de tabel:

- Verticale as: de eisen uit de NVAK-ass op artikelniveau, gegroepeerd naar onderwerp (vergelijk bijlage [1](#));
- Horizontale as: voorbeelden van maatregelen en waaruit deze kunnen blijken, zoals het opdracht-dossier of andere vormen van documentatie op kantoorniveau.

In de uitwerking is op onderdelen onderscheid gemaakt tussen eenvoudige en complexere assurance-opdrachten (zoals vrijwillige controles en beoordelingsopdrachten).

Als geen sprake is van medewerkers of overig personeel (eenmanskantoor), dan zijn sommige maatregelen niet van toepassing en is dit cursief tussen haakjes opgenomen.

Uitdrukkelijk wordt vermeld dat het hier gaat om *voorbeelden*. Een accountantskantoor zal zelf na moeten gaan welke maatregelen het beste in zijn situatie passen.

Bijlage 3: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met één eindverantwoordelijke accountant zonder of met enkele medewerkers.

Bijlage 3: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met één eindverantwoordelijke accountant zonder of met enkele medewerkers.					
NVAK-aav	NVAK-ass	Onderwerp NVAK-ass (samengevat)	Voorbeelden van maatregelen:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op kantoorniveau:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op opdrachtniveau:
		KWALITEITSBEHEERSING:	Omschrijving	Procedures, beschrijvingen, standaarden e.d. (opzet stelsel van kwaliteitsbeheersing)	Dossier ter zake van de uitvoering opdracht (tenzij anders vermeld)
		Algemeen			
		<i>Beroepsaansprakelijkheid (absolute eis)</i>			
3, 4	28, 29	Beroepsaansprakelijkheid	Verzekering op gebied van beroepsaansprakelijkheid	Verzekeringopolis	
		<i>Waarneming (absolute eis)</i>			
5, 6	30, 31	Waarneming	Afspraak met andere accountant (buiten eigen kantoor)	Waarnemingsovereenkomst	
		Verantwoordelijkheid uitvoering opdracht			

2016

Bijlage 3: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met één eindverantwoordelijke accountant zonder of met enkele medewerkers.

NVAK-aav	NVAK-ass	Onderwerp NVAK-ass (samengevat)	Voorbeelden van maatregelen:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op kantooniveau:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op opdrachtniveau:
7 lid 1, 3	4 lid 3	Verantwoordelijkheid uitvoering opdracht bij eindverantwoordelijk professional	Werkzaamheden altijd onder verantwoordelijkheid van de (enige) accountant;		Betrokkenheid accountant is zichtbaar in dossier (denk aan uitvoering, review)
		<i>Eindverantwoordelijk professional:</i>			
	10 lid 1	- Aanwijzen professional	- n.v.t (enige accountant)		
	11a	- Vereiste vakbekwaamheid	- accountant is deskundig en ervaren op gebied van assurance-opdracht, zie relatie met opdrachtaanvaarding (art. 12)	PE registratie	Kwaliteit uitvoering opdracht
	11b	- Naam en titel aan opdrachtgever bekend maken	- Wordt besproken met cliënt		Getekende schriftelijke opdrachtbevestiging
	11c	- Taken en bevoegdheden besproken en vastgelegd	- n.v.t. (enige accountant)		
		<i>Eindverantwoordelijk professional:</i>			
		<i>Ondertekening</i>			
7 lid 2, 4	25	Ondertekening door eindverantwoordelijk professional cfm. NVAK	Accountant ondertekent met eigen naam, titel, naam accountantskantoor	Gebruik modellen HRA deel 3	Ondertekening rapportage/verklaring

2016

Bijlage 3: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met één eindverantwoordelijke accountant zonder of met enkele medewerkers.

NVAK-aav	NVAK-ass	Onderwerp NVAK-ass (samengevat)	Voorbeelden van maatregelen:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op kantoorniveau:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op opdrachtniveau:
		Medewerkers en overige middelen			
		<i>Capaciteiten (op kantoorniveau)</i>			
12 lid 1	9 lid 1	Accountantskantoor beschikt over voldoende medewerkers om assurance-opdrachten uit te voeren cfm. regelgeving (kantoorniveau)	Afstemming verhouding personeel (aannee) en opdrachten; zie relatie met opdracht aanvaarding (art. 12)		
12 lid 2	9 lid 2	Accountant en evt medewerker: beschikken over vereiste capaciteiten en zich houden aan VGBA en NV	Opleiding en training accountant en eventuele medewerkers; instructie over fundamentele beginselen VGBA	Arbeidscontract (vertrouwelijkheid, het houden aan fundamentele beginselen).	
		<i>Middelen (toewijzing aan opdracht)</i>			
	10 lid 2	Eindverantwoordelijk professional beschikt over voldoende tijd, middelen en personeel t.b.v. uitvoering taak (opdrachtniveau)	Accountantskantoor zorgt voor voldoende beschikbare tijd en middelen voor opdracht (planningsfase opdracht)		Indicatoren zijn beschikbare (budget) en gerealiseerde uren
		<i>Vershil van inzicht</i>			
15	17	Vershil van inzicht <zie onder 'Consultatie t.b.v. opdracht' (art 16 NVAKass)>			

2016

Bijlage 3: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met één eindverantwoordelijke accountant zonder of met enkele medewerkers.

NVAK-aav	NVAK-ass	Onderwerp NVAK-ass (samengevat)	Voorbeelden van maatregelen:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op kantooniveau:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op opdrachtniveau:
		Aanvaarden en continueren opdracht			
13	12 lid 1, 12 lid 3	Voor opdrachtaanvaarding beoordelen van: - voldoen aan onafhankelijkheidseisen - integriteit cliënt - beschikbaarheid vakbekwame medewerkers, tijd, middelen Vastleggen beoordeling	Voor opdrachtaanvaarding beoordelen van: - voldoen aan onafhankelijkheidseisen - integriteit cliënt - beschikbaarheid vakbekwame medewerkers, tijd, middelen Vastleggen beoordeling	Standaard voor opdrachtaanvaarding en -continuering;	Vastlegging beoordeling opdrachtaanvaarding
		<i>Verstrekken informatie</i>			
13	12 lid 2	Verstrekken informatie door medewerkers t.b.v. beoordeling (art. 12 lid 1) (<i>n.v.t. indien geen sprake van medewerkers</i>)	Accountant attendeert medewerkers erop om signalen inzake integriteit van cliënt en bedreigingen onafhankelijkheid met hem te bespreken	Eventueel opnemen als onderdeel in een vragenlijst inzake 'afwerking opdracht' .	Indien deze situatie zich voordoet: vastlegging in dossier
		<i>Beëindigen opdracht (door nieuwe informatie)</i>			
14	13 lid 1 en 2	Bekend worden van zodanige informatie, waardoor accountant opdracht beëindigt of wijzigt plus vastleggen beoordeling daarvan	Indien situatie zich voordoet, beëindigt accountant opdracht dan wel past deze aan		Indien deze situatie zich voordoet: vastlegging in dossier
		Documentatie opdracht			

Bijlage 3: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met één eindverantwoordelijke accountant zonder of met enkele medewerkers.

NVAK-aav	NVAK-ass	Onderwerp NVAK-ass (samengevat)	Voorbeelden van maatregelen:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op kantoorniveau:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op opdrachtniveau:
	15 lid 2	Inrichten assurance-dossier eindverantwoordelijk professional	Voor iedere opdracht wordt een dossier aangemaakt		Dossier per opdracht
	15 lid 1, 3	Standaard inrichting assurance-dossier, die tenminste voldoet aan NV-COS	De accountant neemt relevante stukken op in het dossier zodanig dat op systematische, uniforme wijze inzicht wordt verkregen in de uitvoering van de opdracht en het dossier toegankelijk is. Vergelijk NV COS voor documentatie van de opdracht (Standaard 230 Controledocumentatie).	Gebruikelijk is een standaard voor dossiervorming (vaste indeling/opbouw dossier)	Dossier is toegankelijk en geeft inzicht in uitvoering opdracht
8 lid 1	15 lid 4	Documentatie zeven jaren systematisch en vertrouwelijk bewaren	Dossier wordt 7 jaar bewaard;		
		Consultatie t.b.v. opdracht			

Bijlage 3: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met één eindverantwoordelijke accountant zonder of met enkele medewerkers.

NVAK-aav	NVAK-ass	Onderwerp NVAK-ass (samengevat)	Voorbeelden van maatregelen:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op kantoorniveau:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op opdrachtniveau:
15	16 lid 1, 2	Zo nodig advies vakbekwaam persoon vragen en vastleggen (onderwerp en advies)	Accountant heeft mogelijkheden voor consultatie geregeld (bijvoorbeeld samenwerking, helpdesk, waarnemer); indien consultatie nodig wordt deze vastgelegd in dossier. Attentiepunt: Met name in de situatie van één accountant, zal behoefte aan inwinnen van advies gewoonlijk groter worden.	Evt overeenkomst over consultatie	Vastlegging consultatie in dossier (onderwerp en advies)
	17	Vershil van inzicht: vaststellen regels, vastlegging, afgifte mededeling	Accountant heeft werkwijze t.a.v. een mogelijk verschil van inzicht; Conclusies inzake een verschil worden vastgelegd; Mededeling wordt pas afgegeven na oplossen verschil		Vastlegging conclusies ter zake van oplossing verschil vastleggen en overnemen in dossier
10 (algemeen)	4 t/m 8	Kwaliteitsbeleid en stelsel van kwaliteitsbeheersing			

2016

Bijlage 3: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met één eindverantwoordelijke accountant zonder of met enkele medewerkers.

NVAK-aav	NVAK-ass	Onderwerp NVAK-ass (samengevat)	Voorbeelden van maatregelen:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op kantoorniveau:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op opdrachtniveau:
	4 t/m 7	- Kwaliteitsbeleid en stelsel van kwaliteitsbeheersing - Onderwerpen - Gestelde eisen aan stelsel (procedures, beschrijvingen, standaarden) - Bedrijfscultuur	Bij kleine kantoren is door rechtstreekse betrokkenheid van de accountant vaak sprake van minder formele en gestructureerde processen en procedures, zoals in de vorm van schriftelijk vastgelegd beleid en (uitgebreide) beschrijvingen van procedures. De maatregelen u.h.v. kwaliteitsbeheersing kunnen blijken uit vastgelegde uitgangspunten, standaarden en andere hulpmiddelen voor de uitvoering van de opdracht in combinatie met vastleggingen in het dossier.	Zie uitwerking bij de diverse onderwerpen van de NVAK-ass in deze kolom	Zie uitwerking bij de diverse onderwerpen van de NVAK-ass in deze kolom
		<i>Dagelijks beleidsbepaler</i>			
	4 lid 2	Dagelijks beleidsbepaler is deskundig t.a.v. stelsel kwaliteitsbeheersing	Accountant is vakbekwaam		
		Eisen aan personen (in kader van stelsel)			
	8	Eisen aan benoeming personen met uitvoerende taken in kader van stelsel kwaliteitsbeheersing (ervaring en deskundigheid,	Waarnemer heeft rol in kwaliteitsbewaking (zie art. 19/22 NVAK-ass), deze voldoet aan gestelde eisen. Alternatief:		

2016

Bijlage 3: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met één eindverantwoordelijke accountant zonder of met enkele medewerkers.

NVAK-aav	NVAK-ass	Onderwerp NVAK-ass (samengevat)	Voorbeelden van maatregelen:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op kantooniveau:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op opdrachtniveau:
		bevoegdheid, gezag)	externe deskundige		
10 (algemeen)	14a	Standaard			
	14 sub a	Standaard voor uitvoeren assurance-opdracht	Accountant maakt gebruik van werkprogramma's (vaktechnisch hulpmiddel), die specifiek gemaakt worden voor betreffende cliënt.	Werkprogramma, e.v.t. andere standaarden (zie variant 'complexere opdrachten')	Gehanteerd werkprogramma (specifiek gemaakt voor cliënt) of anderszins uit dossier blijkende gestructureerde aanpak van de opdracht (bijv. beschreven in controlememo, waarbij verwijzing/gebruik relevante Standaarden NV COS
			Variant: complexere opdrachten		
	14 sub a	Standaard voor uitvoeren assurance-opdracht	Accountant maakt gebruik van werkprogramma's (vaktechnisch hulpmiddel), die specifiek gemaakt worden voor betreffende cliënt. Afhankelijk van de complexiteit van de opdracht worden standaarden gehanteerd gericht op de controlemethodiek.	Bijvoorbeeld, model voor risico-analyse, controleplan, berekening materialiteit, richtlijn omvang deelwaarnemingen, werkprogramma, model foutenevaluatie, afrondingsmemorandum.	Gehanteerd werkprogramma (specifiek gemaakt voor cliënt) en andere gebruikte standaarden.
	14 sub b	Standaard voor begeleiding, beoordeling en toezicht op werkzaamheden medewerkers (n.v.t. indien geen sprake van medewerkers)	Accountant begeleidt medewerkers: wat wordt van hen verwacht (instructie), beoordelen of zij werkzaamheden goed uitvoeren (review), helpen waar nodig en of het eindresultaat voldoet.	Afspraken worden zichtbaar door systematiek voor aftekenen van werkprogramma, dossierstukken of bijv. een afwerkingsformulier opdracht.	Betrokkenheid accountant is zichtbaar in dossier (bijv. werkprogramma is specifiek gemaakt, werkzaamheden zijn beoordeeld (review) en zo nodig bijgestuurd, aantekeningen/parafen van accountant,

Bijlage 3: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met één eindverantwoordelijke accountant zonder of met enkele medewerkers.

NVAK-aav	NVAK-ass	Onderwerp NVAK-ass (samengevat)	Voorbeelden van maatregelen:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op kantooniveau:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op opdrachtniveau: (afwerkingsmemorandum)
	<15 lid 1, 3>	<Zie standaard voor inrichting dossier onder 'Documentatie opdracht'>			
10 (algemeen)	18 t/m 21	Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling			
	18	Toetsingscriteria vaststellen	Uitgangspunten/criteria OKB vaststellen. Voorbeelden: - Geen OKB bij assurance nodig (alleen eenvoudige assurance-opdrachten worden geaccepteerd/zie relatie opdracht-aanvaarding). Voor alternatieve vorm van kwaliteitsbewaking zie tabel onder 'Naleving stelsel van kwaliteitsbeheersing' bij art. 22 NVAK-ass; - Altijd een OKB bij assurance (door incidentele uitvoering wordt hoger risico gelopen)		Uitgangspunten/criteria OKB beschrijven rechtstreeks in het dossier van de opdracht vast te leggen. Vastlegging OKB in dossier
			Variant: complexere opdrachten		
	18	Toetsingscriteria vaststellen	Uitgangspunten/criteria OKB vaststellen. Voorbeelden: - OKB bij opdrachten met hoog risico; geen OKB bij laag risico; - Altijd een OKB bij assurance (door incidentele uitvoering wordt hoger	Uitgangspunten/criteria OKB beschrijven.	Vastlegging OKB in dossier

2016

Bijlage 3: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met één eindverantwoordelijke accountant zonder of met enkele medewerkers.

NVAK-aav	NVAK-ass	Onderwerp NVAK-ass (samengevat)	Voorbeelden van maatregelen:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op kantoonniveau:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op opdrachtniveau:
			risico gelopen);		
	19 lid 1	Kwaliteitsbeoordelaar (deskundigheid en ervaring)	Waarnemer met kennis en ervaring op gebied van assurance, neemt rol van OKB-er op zich. Alternatief: andere deskundige waarmee samenwerking	Opnemen wie is OKB-er bij evt beschrijving uitgangspunten (zie relatie art. 18)/ criteria OKB.	Zichtbaar door identiteit van OKB-er in dossier
	19 lid 2, lid 3, 20, 21	Doel OKB en te betrekken informatie; Procedure en vastlegging; Afgifte mededeling	De werkwijze bij OKB is cfm. NVAK-ass	Beschrijving werkwijze OKB (mits OKB als maatregel)	Gevolgde werkwijze is vastgelegd in dossier (mits OKB als maatregel)
10 (algemeen)	22 t/m 24	Naleving stelsel van kwaliteitsbeheersing			
	22 lid 1	Waarborging naleving stelsel	Accountant zorgt voor naleving stelsel		
	22 lid 2, 23	Jaarlijkse evaluatie stelsel met vastlegging uitkomsten en maatregelen; Regels periodiek intern kwaliteitsonderzoek vaststellen	In samenhang bezien met keuze inzake OKB (zie NVAK-ass art. 18) Waarnemer verricht jaarlijkse evaluatie. Alternatief: andere externe deskundige		Vastlegging van uitgevoerde kwaliteitsonderzoek en evaluatie (zie art. 24 lid 2).
	24 lid 1	Bekend maken uitkomsten jaarlijkse evaluatie stelsel van kwaliteitsbeheersing (n.v.t. indien geen sprake van medewerkers)	Accountant bespreekt evaluatie met medewerkers resp. collega-accountants		
	24 lid 2, 3	Eisen aan vastlegging t.b.v. bekendmaking en bewaren	Vastlegging bestaat uit beschrijving van onderzoek en evaluatie, eindoordeel, relevante onvolkomenheden en maatregelen; Vastlegging wordt 7 jaar bewaard.	Werkwijze inzake bewaking kwaliteit beschrijven	Vastlegging voldoet aan art. 24 lid 2

Bijlage 3: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met één eindverantwoordelijke accountant zonder of met enkele medewerkers.

NVAK-aav	NVAK-ass	Onderwerp NVAK-ass (samengevat)	Voorbeelden van maatregelen:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op kantooniveau:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op opdrachtniveau:
		Klachten <i>en tuchtzaak</i>			
	26	Melding tuchtzaak of klachtenprocedure aan assurance-cliënt	in geval van een klacht/tucht wordt gemeld aan betrokken assurance-cliënt		brief of aantekening van melding in dossier.
	27	Klachten: afhandeling en vastlegging	in geval van een klacht volgt zorgvuldige afhandeling/vastlegging door accountant.	Model voor klachtbehandeling NBA; zie ook onder art. 55 NVAK-ass	Indien deze situatie zich voordoet: vastlegging van melding in dossier.
11 (algemeen)	53 t/m 56	INTEGERE BEDRIJFSVOERING			
	53 lid 1	Beheerste en integere uitoefening bedrijf	Accountantskantoor houdt zich aan wet- en regelgeving (o.a. VGBA, NVAK-ass)		
	53 lid 2	Regels en procedures bekend maken aan medewerkers en overig personeel (n.v.t. <i>indien geen sprake van medewerkers en overig personeel</i>)	Opleiding en training medewerkers; instructie over fundamentele beginselen VGBA		
	54 lid 1	Beleid voorkomen betrokkenheid procedures strafbare feiten en wetsovertredingen	Accountant voorkomt betrokkenheid bij strafbare feiten en wetsovertredingen (attitude); Accountant informeert medewerkers en overig personeel opdat zij betrokkenheid voorkomen bij strafbare feiten en wetsovertredingen (onderdeel selectie personeel)	Opname in een arbeidscontract , (voorkomen van en melding strafrechtelijke gedragingen), eventuele jaarlijkse bevestiging dat geen sprake is van strafbare feiten, het bespreken van praktijksituaties (<i>tenzij geen medewerkers of overig personeel</i>)	

Bijlage 3: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met één eindverantwoordelijke accountant zonder of met enkele medewerkers.

NVAK-aav	NVAK-ass	Onderwerp NVAK-ass (samengevat)	Voorbeelden van maatregelen:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op kantoorniveau:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op opdrachtniveau:
	54 lid 2 54 lid 3 54 lid 4 54 lid 5	Incidenten: -procedures en regels -passende maatregelen -administratieve vastlegging -bewaren	De accountant handelt cfm. art. 54 NVAK-ass bij voorkomende incidenten		Indien deze situatie zich voordoet, passende maatregelen, vastlegging en bewaren (cfm. art. 54 lid 4 en 5)
	55 lid 1	Regeling vermeende onregelmatigheden ('klokkenluidersregeling') zowel personen extern als intern;		Model voor klachtbehandeling NBA; zie ook onder art. 27 NVAK-ass	
	Lid 2	Op website kantoor, anders op andere wijze verspreid		Model voor klachtbehandeling op website plaatsen of via opdrachtbevestiging	
8 lid 2	56	Ophouden bestaan kantoor: bewaren gegevens en vertrouwelijkheid (absolute eis)	Accountant zorgt ook na ophouden kantoor voor bewaren en vertrouwelijkheid		

Bijlage 4: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met meerdere eindverantwoordelijke accountants en meerdere medewerkers.

Bijlage 4: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met meerdere eindverantwoordelijke accountants en meerdere medewerkers.

NVAK-aav	NVAK-ass	Onderwerp NVAK-ass (samengevat)	Voorbeelden van maatregelen:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op kantoorniveau:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op opdrachtniveau:
		KWALITEITSBEHEERSING:	Omschrijving	Procedures, beschrijvingen, standaarden e.d. (opzet stelsel van kwaliteitsbeheersing)	Dossier ter zake van de uitvoering opdracht (tenzij anders vermeld)
		<i>Algemeen</i>			
		<i>Beroepsaansprakelijkheid (absolute eis)</i>			
3, 4	28, 29	Beroepsaansprakelijkheid	Verzekering op gebied van beroepsaansprakelijkheid	Verzekeringopolis	
		<i>Waarneming (absolute eis)</i>			
5, 6	30, 31	Waarneming	Afspraak tot onderlinge waarneming Attentiepunt: mits realiseerbaar binnen kantoor (denk aan capaciteit, specialisme). Anders buiten kantoor waarnemer.	Afspraak over waarneming kan bijv. in maatschapsovereenkomst voorkomen	
		Verantwoordelijkheid uitvoering opdracht			

Bijlage 4: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met meerdere eindverantwoordelijke accountants en meerdere medewerkers.

NVAK-aav	NVAK-ass	Onderwerp NVAK-ass (samengevat)	Voorbeelden van maatregelen:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op kantooniveau:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op opdrachtniveau:
7 lid 1, 3	4 lid 3	Verantwoordelijkheid uitvoering opdracht bij eindverantwoordelijk professional	Werkzaamheden altijd onder verantwoordelijkheid van de accountant;		Betrokkenheid accountant is zichtbaar in dossier (denk aan uitvoering, review)
		<i>Eindverantwoordelijk professional:</i>			
	10 lid 1	- Aanwijzen professional	- Onderlinge afspraken, bijvoorbeeld bij het maken van kantoorplanning		E.v.t. planningsformulier voor assuranceopdracht
	11a	- Vereiste vakbekwaamheid	- accountant is deskundig en ervaren op gebied van assurance-opdracht; zie relatie met opdrachtaanvaarding (art. 12)	RE registratie	Kwaliteit uitvoering opdracht
	11b	- Naam en titel aan opdrachtgever bekend maken	- Wordt besproken met cliënt		Getekende schriftelijke opdrachtbevestiging.
	11c	- Taken en bevoegdheden besproken en vastgelegd	Onderlinge afspraken	Bijvoorbeeld in functie-omschrijving, maatschapsovereenkomst of planningsoverleg	
		<i>Eindverantwoordelijk professional:</i>			
		<i>Ondertekening</i>			
7 lid 2, 4	25	Ondertekening door eindverantwoordelijk professional cfm. NVAK	Accountant ondertekent met eigen naam, titel, naam accountantskantoor	Gebruik modellen HRA deel 3	Ondertekening rapportage/verklaring

Bijlage 4: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met meerdere eindverantwoordelijke accountants en meerdere medewerkers.

NVAK-aav	NVAK-ass	Onderwerp NVAK-ass (samengevat)	Voorbeelden van maatregelen:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op kantooniveau:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op opdrachtniveau:
		Medewerkers en overige middelen			
		<i>Capaciteiten (op kantooniveau)</i>			
12 lid 1	9 lid 1	Accountantskantoor beschikt over voldoende medewerkers om assurance-opdrachten uit te voeren cfm. regelgeving (kantooniveau)	Afstemming verhouding personeel (aanne) en opdrachten; zie relatie met opdrachtaanvaarding (art. 12)	Kantoorplanning	
12 lid 2	9 lid 2	Accountant en evt medewerker: beschikken over vereiste capaciteiten en zich houden aan VGBA en NV	Opleiding en training accountant en eventuele medewerkers; instructie over fundamentele beginselen VGBA	Arbeidscontract (vertrouwelijkheid, het houden aan fundamentele beginselen); eventuele schriftelijke instructies op kantooniveau inzake gedrag (fundamentele beginselen VGBA).	
		<i>Middelen (toewijzing aan opdracht)</i>			
	10 lid 2	Eindverantwoordelijk professional beschikt over voldoende tijd, middelen en personeel t.b.v. uitvoering taak (opdrachtniveau)	Accountantskantoor zorgt voor voldoende beschikbare tijd en middelen voor opdracht (planningsfase opdracht)		Indicatoren zijn beschikbare (budget) en gerealiseerde uren
		<i>Verschil van inzicht</i>			
15	17	Verschil van inzicht <zie onder 'consultatie t.b.v. opdracht' (art 16 NVAKass)>			
		Aanvaarden en continueren opdracht			

Bijlage 4: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met meerdere eindverantwoordelijke accountants en meerdere medewerkers.

NVAK-aav	NVAK-ass	Onderwerp NVAK-ass (samengevat)	Voorbeelden van maatregelen:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op kantooniveau:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op opdrachtniveau:
13	5c, 12 lid 1, 12 lid 3	Voor opdrachtaanvaarding beoordelen van: - voldoen aan onafhankelijkheidseisen - integriteit cliënt - beschikbaarheid vakbekwame medewerkers, tijd, middelen Vastleggen beoordeling	Voor opdrachtaanvaarding beoordelen van: - voldoen aan onafhankelijkheidseisen - integriteit cliënt - beschikbaarheid vakbekwame medewerkers, tijd, middelen Vastleggen beoordeling	Standaard voor opdrachtaanvaarding en -continuering; Eventueel beleidsmatige uitgangspunten voor opdrachtaanvaarding en -continuering vastleggen.	Vastlegging opdrachtaanvaarding
		<i>Verstrekken informatie</i>			
13	12 lid 2	Verstrekken informatie door medewerkers t.b.v. beoordeling (art. 12 lid 1)	Accountant attendeert medewerkers erop om signalen inzake integriteit van cliënt en bedreigingen onafhankelijkheid met hem te bespreken	Eventueel opnemen als onderdeel in een vragenlijst inzake 'afwerking opdracht' resp. in een schriftelijke instructie voor medewerkers.	Indien deze situatie zich voordoet: vastlegging in dossier
		<i>Beëindigen opdracht (door nieuwe informatie)</i>			
14	13 lid 1 en 2	Bekend worden van zodanige informatie, waardoor accountant opdracht beëindigt of wijzigt plus vastleggen beoordeling daarvan	Indien situatie zich voordoet, beëindigt accountant opdracht dan wel past deze aan		Indien deze situatie zich voordoet: vastlegging in dossier
		Documentatie opdracht			
	15 lid 2	Inrichten assurance-dossier eindverantwoordelijk professional	Voor iedere opdracht wordt een dossier aangemaakt		Dossier per opdracht

Bijlage 4: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met meerdere eindverantwoordelijke accountants en meerdere medewerkers.

NVAK-aav	NVAK-ass	Onderwerp NVAK-ass (samengevat)	Voorbeelden van maatregelen:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op kantooniveau:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op opdrachtniveau:
	15 lid 1, 3	Standaard inrichting assurance-dossier, die tenminste voldoet aan NV-COS	De accountant neemt relevante stukken op in het dossier zodanig dat op systematische, uniforme wijze inzicht wordt verkregen in de uitvoering van de opdracht en het dossier toegankelijk is. Vergelijk NV COS voor documentatie van de opdracht (Standaard 230 Controledocumentatie).	Gebruikelijk is een standaard voor dossiervorming (vaste indeling/opbouw dossier)	Dossier is toegankelijk en geeft inzicht in uitvoering opdracht
8 lid 1	15 lid 4	Documentatie zeven jaren systematisch en vertrouwelijk bewaren	Dossier wordt 7 jaar bewaard;		
		Consultatie t.b.v. opdracht			
15	16 lid 1, 2	Zo nodig advies vakbekwaam persoon vragen en vastleggen (onderwerp en advies)	Accountant heeft mogelijkheden voor consultatie geregeld (bijvoorbeeld samenwerking, helpdesk, waarnemer); indien consultatie nodig wordt deze vastgelegd in dossier. Attentiepunt: Naarmate een opdracht complexer is e/o bepaalde specifieke deskundigheid benodigd zijn, zal vaker consultatie nodig zijn.	Evt overeenkomst over consultatie Eventuele richtlijn over wanneer toepassen van consultatie en bij wie	Vastlegging consultatie in dossier (onderwerp en advies)

Bijlage 4: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met meerdere eindverantwoordelijke accountants en meerdere medewerkers.

NVAK-aav	NVAK-ass	Onderwerp NVAK-ass (samengevat)	Voorbeelden van maatregelen:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op kantoorniveau:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op opdrachtniveau:
	17	Verschil van inzicht: vaststellen regels, vastlegging, afgifte mededeling	Accountant heeft werkwijze t.a.v. een mogelijk verschil van inzicht; Conclusies inzake een verschil worden vastgelegd; Mededeling wordt pas afgegeven na oplossen verschil	Procedure verschil van inzicht (tenzij nooit consultatie resp. geen medewerkers)	Vastlegging conclusies ter zake van oplossing verschil vastleggen en overnemen in dossier
10 (algemeen)	4 t/m 8	Kwaliteitsbeleid en stelsel van kwaliteitsbeheersing			
	4 t/m 7	- Kwaliteitsbeleid en stelsel van kwaliteitsbeheersing - Onderwerpen - Gestelde eisen aan stelsel (procedures, beschrijvingen, standaarden) - Bedrijfscultuur	Bij meerdere accountants en medewerkers zullen onderling afspraken worden gemaakt en werkwijzen veelal worden geformaliseerd, in de vorm van schriftelijke instructies of procedures.	Zie uitwerking bij de diverse onderwerpen van de NVAK-ass in deze kolom	Zie uitwerking bij de diverse onderwerpen van de NVAK-ass in deze kolom
		<i>Dagelijks beleidsbepaler</i>			

Bijlage 4: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met meerdere eindverantwoordelijke accountants en meerdere medewerkers.

NVAK-aav	NVAK-ass	Onderwerp NVAK-ass (samengevat)	Voorbeelden van maatregelen:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op kantooniveau:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op opdrachtniveau:
	4 lid 2	Dagelijks beleidsbepaler is deskundig t.a.v. stelsel kwaliteitsbeheersing	Accountant is vakbekwaam		
		<i>Eisen aan personen (in kader van stelsel)</i>			
	8	Eisen aan benoeming personen met uitvoerende taken in kader van stelsel kwaliteitsbeheersing (ervaring en deskundigheid, bevoegdheid, gezag)	Eén van de accountants heeft rol in kwaliteitsbewaking (zie art. 19/22 NVAK-ass), deze voldoet aan gestelde eisen. Alternatief: waarnemer of externe deskundige.		
10 (algemeen)	14a	Standaard			
	14 sub a	Standaard voor uitvoeren assurance-opdracht	Accountant maakt gebruik van werkprogramma's (vaktechnisch hulpmiddel), die specifiek gemaakt worden voor betreffende cliënt. Bij samenwerking van accountants en inzet van personeel wordt belang van standaarden groter. Het gebruik van standaarden geeft medewerkers houvast bij de uitvoering van de opdracht en bevordert de uniformiteit in de uitvoering.	Werkprogramma, e.v.t. andere standaarden (zie variant 'complexere opdrachten')	Gehanteerd werkprogramma (specifiek gemaakt voor cliënt), e.v.t. andere gebruikte standaarden

Bijlage 4: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met meerdere eindverantwoordelijke accountants en meerdere medewerkers.

NVAK-aav	NVAK-ass	Onderwerp NVAK-ass (samengevat)	Voorbeelden van maatregelen:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op kantoorniveau:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op opdrachtniveau:
			<i>Variant: complexere opdrachten</i>		
	14 sub a	Standaard voor uitvoeren assurance-opdracht	Accountant maakt gebruik van werkprogramma's (vaktechnisch hulpmiddel), die specifiek gemaakt worden voor betreffende cliënt. Afhankelijk van de complexiteit van de opdracht worden standaarden gehanteerd gericht op de controlemethodiek.	Bijvoorbeeld, model voor risico-analyse, controleplan, berekening materialiteit, richtlijn omvang deelwaarnemingen, werkprogramma, model foutenevaluatie, afrondingsmemorandum.	Gehanteerd werkprogramma (specifiek gemaakt voor cliënt) en andere gebruikte standaarden.
	14 sub b	Standaard voor begeleiding, beoordeling en toezicht op werkzaamheden medewerkers	Onderlinge afspraken over begeleiding, beoordeling en toezicht op werkzaamheden medewerkers	Afspraken worden zichtbaar door systematiek voor aftekenen van werkprogramma, dossierstukken of bijv. een afwerkingsformulier opdracht. Evt vastgelegd in een schriftelijke procedure.	Betrokkenheid accountant is zichtbaar in dossier (bijv. werkprogramma is specifiek gemaakt, werkzaamheden zijn beoordeeld (review) en zo nodig bijgestuurd, aantekeningen/parafen van accountant)
	<15 lid 1, 3>	<Zie standaard voor inrichting dossier onder 'Documentatie opdracht'>			
10 (algemeen)	18 t/m 21	Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling			

Bijlage 4: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met meerdere eindverantwoordelijke accountants en meerdere medewerkers.

NVAK-aav	NVAK-ass	Onderwerp NVAK-ass (samengevat)	Voorbeelden van maatregelen:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op kantooniveau:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op opdrachtniveau:
	18	Toetsingscriteria vaststellen	Uitgangspunten/criteria OKB vaststellen. Voorbeelden: - Geen OKB bij assurance nodig (alleen eenvoudige assurance-opdrachten worden geaccepteerd/zie relatie opdracht-aanvaarding). Voor alternatieve vorm van kwaliteitsbewaking zie tabel onder 'Naleving stelsel van kwaliteitsbeheersing' bij art. 22 NVAK-ass; - Altijd een OKB bij assurance (door incidentele uitvoering wordt hoger risico gelopen)		Uitgangspunten/criteria OKB beschrijven rechtstreeks in het dossier van de opdracht vast te leggen. Vastlegging OKB in dossier
			<i>Variant: complexere opdrachten</i>		
	18	Toetsingscriteria vaststellen	Uitgangspunten/criteria OKB vaststellen. Voorbeelden: - OKB bij opdrachten met hoog risico; geen OKB bij laag risico; - Altijd een OKB bij assurance (door incidentele uitvoering wordt hoger risico gelopen);	Uitgangspunten/criteria OKB beschrijven.	Vastlegging OKB in dossier

Bijlage 4: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met meerdere eindverantwoordelijke accountants en meerdere medewerkers.

NVAK-aav	NVAK-ass	Onderwerp NVAK-ass (samengevat)	Voorbeelden van maatregelen:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op kantooniveau:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op opdrachtniveau:
	19 lid 1	Kwaliteitsbeoordelaar (deskundigheid en ervaring)	Eén van de accountants neemt rol van OKB-er op zich (en vice versa voor opdrachten van accountant/OKB-er zelf), mits voldoende deskundig en ervaren. Alternatief: waarnemer of andere externe deskundige	Opnemen wie is OKB-er bij evt beschrijving uitgangspunten (zie relatie art. 18)/ criteria OKB.	Zichtbaar door identiteit van OKB-er in dossier
	19 lid 2, lid 3, 20, 21	Doel OKB en te betrekken informatie; Procedure en vastlegging; Afgifte mededeling	De werkwijze bij OKB is cfm. NVAK-ass	Beschrijving werkwijze OKB (mits OKB als maatregel)	Gevolgde werkwijze is vastgelegd in dossier (mits OKB als maatregel)
10 (algemeen)	22 t/m 24	Naleving stelsel van kwaliteitsbeheersing			
	22 lid 1	Waarborging naleving stelsel	Accountant zorgt voor naleving stelsel		
	22 lid 2, 23	Jaarlijkse evaluatie stelsel met vastlegging uitkomsten en maatregelen; Regels periodiek intern kwaliteitsonderzoek vaststellen	In samenhang bezien met keuze inzake OKB (zie art. 18) Een van de accountants verricht jaarlijkse evaluatie. Alternatief: waarnemer of andere externe deskundige	Beschrijving wijze van bewaking kwaliteit (in samenhang keuze inzake OKB, zie NVAK-ass art. 19);	Vastlegging van uitgevoerde kwaliteitsonderzoek en evaluatie (zie art. 24 lid 2).
	24 lid 1	Bekend maken uitkomsten jaarlijkse evaluatie stelsel van kwaliteitsbeheersing (n.v.t. indien geen sprake van medewerkers)	Accountant bespreekt evaluatie met medewerkers resp. collega-accountants		Evt vastlegging van evaluatie

Bijlage 4: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met meerdere eindverantwoordelijke accountants en meerdere medewerkers.

NVAK-aav	NVAK-ass	Onderwerp NVAK-ass (samengevat)	Voorbeelden van maatregelen:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op kantoorniveau:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op opdrachtniveau:
	24 lid 2, 3	Eisen aan vastlegging t.b.v. bekendmaking en bewaren	Vastlegging bestaat uit beschrijving van onderzoek en evaluatie, eindoordeel, relevante onvolkomenheden en maatregelen; Vastlegging wordt 7 jaar bewaard.	Werkwijze inzake bewaking kwaliteit beschrijven	Vastlegging voldoet aan art. 24 lid 2
		Klachten en tuchtzaak			
	26	Melding tuchtzaak of klachtenprocedure aan assurance-client	in geval van een klacht/tucht wordt gemeld aan betrokken assurance-client	Evt opname van art. 26 in procedures kantoor	brief of aantekening van melding in dossier.
	27	Klachten: afhandeling en vastlegging	in geval van een klacht volgt zorgvuldige afhandeling/vastlegging door aangegeven functionaris binnen kantoor	Model voor klachtbehandeling NBA; zie ook onder art. 55 NVAK-ass. Procedure klachtafhandeling	Indien deze situatie zich voordoet: vastlegging van melding in dossier.
11 (algemeen)	53 t/m 56	INTEGERE BEDRIJFSVOERING			
	53 lid 1	Beheerste en integere uitoefening bedrijf	Accountantskantoor houdt zich aan wet- en regelgeving (o.a. VGBA, NVAK-ass)		
	53 lid 2	Regels en procedures bekend maken aan medewerkers en overig personeel	Opleiding en training medewerkers; instructie over fundamentele beginselen VGBA	Eventuele schriftelijke instructies op kantoorniveau inzake gedrag (fundamentele beginselen VGBA)	

Bijlage 4: Voorbeelden van maatregelen voor een accountantskantoor met meerdere eindverantwoordelijke accountants en meerdere medewerkers.

NVAK-aav	NVAK-ass	Onderwerp NVAK-ass (samengevat)	Voorbeelden van maatregelen:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op kantoorniveau:	Voorbeelden van bijbehorende documentatie op opdrachtniveau:
	54 lid 1	Beleid voorkomen betrokkenheid procedures strafbare feiten en wetsovertredingen	Accountant voorkomt betrokkenheid bij strafbare feiten en wetsovertredingen (attitude); Accountant informeert medewerkers en overig personeel opdat zij betrokkenheid voorkomen bij strafbare feiten en wetsovertredingen (onderdeel selectie personeel)	Opname in een arbeidscontract , (voorkomen van en melding strafrechtelijke gedragingen), eventuele jaarlijkse bevestiging dat geen sprake is van strafbare feiten, het bespreken van praktijksituaties (tenzij geen medewerkers of overig personeel)	
	54 lid 2 54 lid 3 54 lid 4 54 lid 5	Incidenten: -procedures en regels -passende maatregelen -administratieve vastlegging -bewaren	De accountant handelt cfm. art. 54 NVAK-ass bij voorkomende incidenten	Evt schriftelijke instructies, procedures incidenten	Indien deze situatie zich voordoet: passende maatregelen, vastlegging en bewaren (cfm. art. 54 lid 4 en 5)
	55 lid 1	Regeling vermeende onregelmatigheden ('klokkenluidersregeling') zowel personen extern als intern:		Model voor klachtbehandeling NBA; zie ook onder art. 27 NVAK-ass	
	Lid 2	Op website kantoor, anders op andere wijze verspreid		Model voor klachtbehandeling op website plaatsen of via opdrachtbevestiging	
8 lid 2	56	Ophouden bestaan kantoor: bewaren gegevens en vertrouwelijkheid (absolute eis)	Accountant zorgt ook na ophouden kantoor voor bewaren en vertrouwelijkheid		

INGETROKKEN PER 6 DECEMBER 2016

OKKEN PER 6 DECEMBER 2016

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Postbus 7984
1008 AD Amsterdam
Antonio Vivaldistraat 2-8
1083 HP Amsterdam
T 020 301 03 01
nba@nba.nl
www.nba.nl