**Inleiding**

Op 1 januari 2019 treden de Nadere voorschriften NOCLAR in werking (NV NOCLAR). De NBA heeft daarin de ‘NOCLAR-bepalingen’[[1]](#footnote-1) verwerkt die zijn opgenomen in de Code of Ethics for Professional Accountants (CoE) van de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)[[2]](#footnote-2). Deze transponeringstabel laat per artikel van de NV NOCLAR zien of daarin de bepalingen uit de CoE zijn verwerkt en zo ja, hoe. Deze transponeringstabel is bedoeld als achtergrondinformatie bij de NV NOCLAR en de Toelichting op de NV NOCLAR. De tabel kan een hulpmiddel zijn voor accountantspraktijken die internationaal met de CoE werken. Let op! In Nederland gelden de NV NOCLAR en niet de CoE.

**Hoe leest u deze transponeringstabel?**

* Deze transponeringstabel neemt de NV NOCLAR als vertrekpunt:
* In de twee linker kolommen staan het artikelnummer en de tekst van het artikel in de NV NOCLAR.
* In de vier kolommen rechts daarvan staan de bepalingen uit de CoE die in het artikel zijn verwerkt.
* In de kolom uiterst rechts kunt u lezen of sprake is van een Nederlandse aanpassing, wat die aanpassing is en waarom de NBA voor die aanpassing heeft gekozen.
* De bepalingen uit de CoE zijn verdeeld over vier kolommen. Elk van deze kolommen correspondeert met een *bepaald soort accountant*. De CoE heeft regels voor Professional Accountants in Public Practice (‘PAPP’) en regels voor Professional Accountants in Business (‘PAIB’). De CoE maakt daarin ook weer onderscheid:
* Er zijn regels die gelden voor PAPPs die een audit doen (‘PAPP audit’) en regels die gelden voor PAPPs die ‘other services’ verlenen (‘PAPPs other services’).
* Er zijn regels die gelden voor ‘senior PAIBs’ en ‘other than senior PAIBs’.
* De NV NOCLAR maken *geen* onderscheid naar ledengroep[[3]](#footnote-3). De NV NOCLAR maken alleen onderscheid op basis van de *omgeving* waar de relevante niet-naleving is:
* Er zijn regels die voor *alle* accountants gelden.
* Er zijn regels die alleen gelden voor een relevante niet-naleving *bij de cliënt.*
* Er zijn regels die alleen gelden voor een relevante niet-naleving *bij de eigen organisatie.*
* Hoe is in de NV NOCLAR het onderscheid verwerkt dat de CoE maakt?
* De bepalingen uit de CoE die van toepassing zijn op PAPPs zijn verwerkt in de regels die voor alle accountants gelden én in de regels die gelden voor een relevante niet-naleving bij een cliënt.
* De bepalingen uit de CoE die van toepassing zijn op PAIBs zijn verwerkt in de regels die voor alle accountants gelden én in de regels die gelden voor een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie.
* Is een artikel uit de NV NOCLAR alleen van toepassing bij een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie? Dan staat in de twee kolommen voor PAPPs: ‘n.v.t.’
* Is een artikel uit de NV NOCLAR alleen van toepassing bij een relevante niet-naleving bij de cliënt? Dan staat in de twee kolommen voor PAIBs: ‘n.v.t.’
* Staat in een kolom met CoE-bepaling de vermelding: ‘geen norm’? Dan staat er in de CoE geen bepaling voor accountants met die specifieke soort opdracht of in die specifieke positie. Bijvoorbeeld: de CoE regelt een bepaalde situatie wel voor PAPPs audit maar niet voor PAPPs other services. Of de CoE regelt een bepaalde situatie wel voor senior PAIBs maar niet voor other than senior PAIBs.
* Is een bepaling uit de CoE in vette letter weergegeven? Dan is die bepaling in de NV NOCLAR zelf verwerkt.
* Is een bepaling uit de CoE in niet-vette letter weergegeven? Dan is die bepaling in de Toelichting op de NV NOCLAR verwerkt. Deze bepalingen zijn alleen vermeld, als ze vrijwel een op een in de toelichting zijn overgenomen.
* In artikel 1 van de NV NOCLAR staan alle definities maar de kolommen met CoE-bepalingen zijn grotendeels leeg. Enkele definities zijn overgenomen uit andere Nederlandse regelingen. Sommige definities zijn nieuw. Enkele van deze nieuwe definities zijn overgenomen uit de NOCLAR-bepalingen in de CoE. Is een definitie overgenomen? Dan staat dat in de transponeringstabel.

**Verantwoording**

* De NBA heeft de NOCLAR-bepalingen in de CoE zó verwerkt dat ze passen in het bestaande systeem van gedrags- en beroepsregels. Uitgangspunt is de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA). De normen uit de CoE zijn omgezet in nadere voorschriften. Toelichtende teksten en voorbeelden uit de CoE zijn verwerkt in de toelichting op de nadere voorschriften. Geen herhaling van normen.
* Waar dat nodig was, zijn de NOCLAR-bepalingen in de CoE zó aangepast dat zij aansluiten bij de Nederlandse situatie. Zo passen ze in het bestaande systeem van gedrags- en beroepsregels en sluiten ze aan bij wat het maatschappelijk verkeer in Nederland van accountants verwacht.
* De NBA heeft sommige normen niet overgenomen. Namelijk als deze normen al in andere regelingen staan. Hier volgt een overzicht van paragrafen in de CoE die *niet* zijn overgenomen in de NV NOCLAR:
* De norm dat een accountant zich moet houden aan wet- en regelgeving anders dan de NV NOCLAR vloeit voort uit die wet- en regelgeving zelf (225.20 en 360.3 CoE). NV NOCLAR houden natuurlijk wel rekening met andere wet- en regelgeving. Zie in het bijzonder (de toelichting op) artikel 4, derde lid, paragraaf 6 van de toelichting, en de toelichting op de artikelen 3.
* De norm om professionele oordeelsvorming toe te passen staat in artikel 20 van de VGBA (225.28, 225.35, 225.36 / 225.53, 225.54 / 360.24, 360.30, 360.31 / 360.36 CoE).
* Vastlegging wordt geregeld door artikel 21, derde lid, van de VGBA (225.37 / 225.56 / 360.32 / 360.37 CoE).
* De norm om ‘on a timely basis’ te reageren (225.11 / 360.12 CoE) volgt al uit het toetsingskader van artikel 21 van de VGBA. Zodra een accountant een omstandigheid identificeert die een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen kan zijn, beoordeelt hij die omstandigheid en neemt hij toereikende maatregelen. Hij kan een professionele dienst pas voortzetten nadat hij maatregelen heeft genomen die ertoe leiden dat hij zich houdt aan de fundamentele beginselen.
* Artikel 16 van de VGBA en artikel 38a van het Besluit toezicht accountantsorganisaties regelen wanneer accountants van hun geheimhoudingsplicht zijn vrijgesteld (225.35, 225.36 / 225.53, 225.54 / 360.30, 360.31 / 360.36 CoE).
* Accountants mogen overleggen over hun inschatting van de situatie. Dit lichten we toe bij artikel 3 (225.32 / 225.55 / 360.27 /360.34).

**Disclaimer**

Deze transponeringstabel is met de grootste zorg gemaakt. Toch zou het kunnen dat de inhoud onvolledig, onjuist, of voor meerdere interpretatie vatbaar is. De NBA aanvaardt geen enkele aansprakelijkheid voor schade die voortvloeit uit het gebruik. Mocht de tekst van de NV NOCLAR in dit document afwijken van de officiële tekst van de NV NOCLAR, dan is de officiële tekst leidend. **Gebruik van deze transponeringstabel ontslaat de gebruiker niet van zijn eigen vaktechnische verantwoordelijkheid.**

| Artikelnummer | Tekst NV NOCLAR | NOCLAR van IESBA (CoE) | Nederlandse aanpassingen en toelichting |
| --- | --- | --- | --- |
| PAPP | PAIB |  |
| audit | other services | senior | other than senior |  |
| Titel | **Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt (Nadere voorschriften NOCLAR)** |  |  |  |  |  |
| Considerans | Het bestuur van de Koninklijke Nederlandse beroepsorganisatie van accountants;Gelet op artikel 24 van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants;Overwegende dat accountants moeten reageren als ze een professionele dienst uitvoeren voor de eigen organisatie of voor de cliënt en zich bewust worden van informatie die erop wijst dat bij die eigen organisatie of bij die cliënt wet- en regelgeving niet wordt nageleefd, mogelijk niet wordt nageleefd of dreigt niet te worden nageleefd; Overwegende dat de fundamentele beginselen uit de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants nadere invulling behoeven, zodat duidelijk is wat in deze situatie van accountants wordt verwacht;Gehoord de leden;Stelt de volgende nadere voorschriften vast: |  |  |  |  |  |
|  |
| **Paragraaf 1 Algemene bepalingen** |
|  |
| Art. 1 | In deze nadere voorschriften wordt verstaan onder: |  |  |  |  |  |
| aanzienlijke schade | ernstige nadelige gevolgen voor de eigen organisatie of voor de cliënt, de daarbij werkzame of daaraan verbonden personen, beleggers, schuldeisers, andere belanghebbenden of voor de maatschappij; | **225.7** | **225.7** | **360.7** | **360.7** |  |
| accountant van een groeps-onderdeel | accountant van een groepsonderdeel als bedoeld in de begrippenlijst van de NV COS;  |  |  |  |  |  |
| bevoegde instantie | autoriteit die bij of krachtens wet is aangewezen om een relevante niet-naleving te onderzoeken; |  |  |  |  |  |
| cliënt | externe opdrachtgever van een professionele dienst waarbij geen gezagsverhouding bestaat tussen de accountant en de opdrachtgever; |  |  |  |  |  |
| controle- opdracht | opdracht tot controle van financiële overzichten; |  |  |  |  |  |
| eigen organisatie | organisatie waarbij een accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden; |  |  |  |  |  |
| eindverant-woordelijke accountant | eindverantwoordelijke accountant als bedoeld in artikel 1 van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen;  |  |  |  |  |  |
| groeps- controle | groepscontrole als bedoeld in de begrippenlijst van de NV COS; |  |  |  |  |  |
| groeps- onderdeel | groepsonderdeel als bedoeld in de begrippenlijst van de NV COS; |  |  |  |  |  |
| management | management als bedoeld in de begrippenlijst van de NV COS; |  |  |  |  |  |
| met governance belaste personen | de met governance belaste personen als bedoeld in de begrippenlijst van de NV COS; |  |  |  |  |  |
| niet-naleving | opzettelijk of niet-opzettelijk in strijd met de wet- en regelgeving uitvoeren of niet uitvoeren van handelingen begaan door de eigen organisatie of door de cliënt, of door de met governance belaste personen, het management of andere personen werkzaam bij of verbonden aan de eigen organisatie of de cliënt. Onder niet-naleving wordt niet verstaan persoonlijke misdragingen die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de eigen organisatie of van de cliënt; | **225.2****225.9** | **225.2****225.9** | **360.2****360.9** | **360.2****360.9** |  |
| NV COS | Nadere voorschriften controle- en overige standaarden; |  |  |  |  |  |
| opdrachtteam op groepsniveau | opdrachtteam op groepsniveau als bedoeld in de begrippenlijst van de NV COS; |  |  |  |  |  |
| professionele dienst | professionele dienst als bedoeld in artikel 1 van de VGBA; |  |  |  |  |  |
| relevante niet-naleving | geïdentificeerde, mogelijke of dreigende niet-naleving van wet- en regelgeving als bedoeld in artikel 2; |  |  |  |  |  |
| senior-positie | positie van waaruit een accountant besluiten kan nemen met betrekking tot het verwerven, inzetten en beheersen van de personele, financiële, technische, materiële en immateriële middelen van de eigen organisatie of op die besluiten significante invloed kan uitoefenen; |  |  | **360.13** |  |  |
| VGBA | Verordening gedrags- en beroepsregels accountants. |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
| Art. 2 | Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op iedere accountant die een professionele dienst uitvoert voor de eigen organisatie of voor de cliënt en zich bewust wordt van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij deze eigen organisatie of bij deze cliënt van wet- en regelgeving die:1. in het algemeen geacht wordt van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn; of
2. geen directe invloed heeft op de vaststelling van de bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten maar waarvan het naleven van fundamenteel belang kan zijn voor:
3. de operationele aspecten van een eigen organisatie of van een cliënt;
4. de mogelijkheid van een eigen organisatie of van een cliënt om de activiteiten voort te zetten; of
5. het voorkomen van sancties van materieel belang.
 | **225.1****225.5**225.6 | **225.1****225.5**225.6 | **360.1****360.5**360.6 | **360.1****360.5**360.6 |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
| Art. 3 | De accountant die zich bewust wordt van informatie die wijst op een relevante niet-naleving:1. verkrijgt voor zover redelijkerwijs mogelijk in zijn positie inzicht in de aard, omstandigheden en in de mogelijke gevolgen van de relevante niet-naleving; en
2. gaat na hoe hij op de relevante niet-naleving moet reageren.
 | **225.12**225.3225.13 | **225.39**225.3225.40 | **360.14**360.3360.15 | **360.33**360.3360.34 | * De CoE verplicht alle accountants om inzicht te verkrijgen. Maar alleen een senior PAIB hoeft inzicht te krijgen in de mogelijke *gevolgen*. De NV NOCLAR regelen dat *alle* accountants inzicht verkrijgen in de mogelijke gevolgen. Dit is namelijk voor alle accountants van belang voor hun inschatting van de situatie. Dit geldt ongeacht de omgeving waar de relevante niet-naleving is.
* Onderdeel b staat niet letterlijk in de CoE. Inzicht verkrijgen houdt ook in dat een accountant nagaat volgens welke regels hij moet reageren. Het kan zijn dat de wet- en regelgeving die in het geding is, voorschrijft hoe te reageren. Accountants reageren in de eerste plaats volgens die wet- en regelgeving. De toelichting op artikel 3, onderdeel b, gaat hier uitgebreid op in.
 |
|  |  |  |  |  |  |  |
| Art. 4, lid 1 | De paragrafen 2 tot en met 4 zijn niet van toepassing op een relevante niet-naleving die duidelijk onbetekenend is. | **225.8** | **225.8** | **360.8** | **360.8** |  |
| Art. 4, lid 2 | De paragrafen 3 en 4 zijn niet van toepassing op de accountant die er redelijkerwijs op mag vertrouwen dat een andere accountant passend heeft gereageerd of passend reageert op een relevante niet-naleving. | geen norm  | geen norm | geen norm | geen norm | De CoE regelt niets op dit punt. Waarom regelen de NV NOCLAR dit wel? Artikel 4, tweede lid, voorkomt dat meer dan één accountant op dezelfde relevante niet-naleving moet reageren. Dit is beter werkbaar in situaties waar bijvoorbeeld een accountantsafdeling of een opdrachtteam met dezelfde relevante niet-naleving te maken heeft. Het is ook niet nodig om van iedere accountant te verlangen dat hij op een relevante niet-naleving reageert als een andere accountant dat al doet. Van die andere accountant mag namelijk worden verwacht dat hij volgens de NV NOCLAR reageert. |
| Art. 4, lid 3 | Een plicht om iemand te informeren als bedoeld in de artikelen 7, 9, 11 en 12 tot en met 16, is niet van toepassing voor zover een wettelijk voorschrift of zwaarwegende belangen zich ertegen verzetten dat de accountant die persoon informeert. | **225.3** | **225.3** | **360.3** | **360.3** | De CoE regelt alleen de situatie waarin het in strijd is met een wettelijk verbod om iemand te informeren. De NV NOCLAR regelen ook de situatie waarin zwaarwegende belangen zich ertegen verzetten. Soms is het namelijk beter om iemand niet te informeren of om dit pas later te doen. Voorbeelden van zwaarwegende belangen:De accountant verwacht dat dit de veiligheid van personen in gevaar brengt.De accountant verwacht dat dit tot gevolg heeft dat bewijsmateriaal verdwijnt. Of dat de personen die betrokken zijn bij de relevante niet-naleving hun reactie op elkaar gaan afstemmen. Dit kan het opsporen van de relevante niet-naleving moeilijker of onmogelijk maken. |
|  |  |  |  |  |  |  |
| Art. 5, lid 1 | De accountant kan op de relevante niet-naleving reageren volgens een door de eigen organisatie of door de cliënt opgestelde procedure als: 1. hij er redelijkerwijs op mag vertrouwen dat deze procedure toereikend is; en
2. dit mogelijk is onder andere wet- en regelgeving die bepaalt hoe de accountant op deze relevante niet-naleving moet reageren.
 | geen norm | geen norm | **360.11** | **360.11** | Ook cliënten kunnen dit soort procedures hebben. Daarom regelen de NV NOCLAR deze situatie ook voor een relevante niet-naleving bij een cliënt. Of een accountant met een controleopdracht of een niet-controleopdracht voor een procedure bij de cliënt kan kiezen, hangt af van de soort opdracht. Er zijn bijvoorbeeld standaarden in de NV COS die accountants verplichten om een relevante niet-naleving met de cliënt te bespreken. Accountants met een controleopdracht moeten dit bijvoorbeeld doen. Deze bepaling houdt ook rekening met de Wet Huis voor klokkenluiders (Whvk). |
| Art. 5, lid 2 | De accountant die volgens een procedure van de eigen organisatie of van de cliënt reageert, hoeft de paragrafen 3 en 4 niet toe te passen. | geen norm | geen norm |
|  |  |  |  |  |  |  |
| **Paragraaf 2 Onmiddellijk melden** |
|  |  |  |  |  |  |  |
| Art. 6, lid 1 | De accountant meldt de relevante niet-naleving onmiddellijk aan een bevoegdeinstantie, als direct handelen door de bevoegde instantie noodzakelijk lijkt omaanzienlijke schade te voorkomen of te beperken. | **225.36** | **225.54** | **360.31** | **360.36** | In de CoE-bepalingen staat dat deze norm van toepassing is in ‘exceptial circumstances’. Dit is in de Toelichting op de NV NOCLAR verwerkt. |
| Art. 6, lid 2 | Het eerste lid is niet van toepassing, als de accountant weet dat een andereaccountant deze melding heeft gedaan. | geen norm | geen norm | geen norm | geen norm | Een melding stelt de bevoegde instantie in staat te beoordelen of zij wel of niet moet ingrijpen. Voor dit doel is het niet nodig dat een bevoegde instantie meerdere meldingen over dezelfde relevante niet-naleving ontvangt. Daarom is in de NV NOCLAR deze norm opgenomen. Het is van groot belang dat de bevoegde instantie écht wordt geïnformeerd. Daarom geldt deze uitzondering als accountants *weten* dat een ander al een melding heeft gedaan. Het is niet voldoende dat ze daar redelijkerwijs op mogen vertrouwen zoals in een ‘normale’ situatie (artikel 4, tweede lid). |
|  |  |  |  |  |  |  |
| **Paragraaf 3 Relevant niet-naleving bij de eigen organisatie** |
|  |  |  |  |  |  |  |
| Art. 7, lid 1 | De accountant bespreekt de relevante niet-naleving bij de eigen organisatie met zijn direct leidinggevende. | n.v.t. | n.v.t. | **360.16** | **360.35** |  |
| Art. 7, lid 2 | De accountant bespreekt de relevante niet-naleving bij de eigen organisatie met een persoon op het eerstvolgende gezagsniveau die niet betrokken lijkt als:1. zwaarwegende belangen zich ertegen verzetten dat hij de relevante niet-naleving met zijn direct leidinggevende bespreekt;
2. hij de relevante niet-naleving met zijn direct leidinggevende heeft besproken en hij vermoedt dat die bij de relevante niet-naleving is betrokken.
 | n.v.t. | n.v.t. | **360.16** | **360.35** | De CoE regelt onderdeel a niet. Deze aanvulling hangt samen met artikel 4, derde lid *(zie daar voor een toelichting).* Uit de toelichting op onderdeel a: *“Lijkt de direct leidinggevende bij de relevante niet-naleving betrokken? Dan kan het toch goed zijn om de relevante niet-naleving met hem te bespreken (hoor en wederhoor). Natuurlijk is dit niet verstandig als dit er waarschijnlijk toe leidt dat deze persoon het opsporen moeilijker of onmogelijk maakt. Accountants bespreken de relevante niet-naleving dan niet met hun direct leidinggevende of ze doen dit later. Dit zijn namelijk zwaarwegende belangen die zich tegen bespreken verzetten (artikel 4, derde lid).”*   |
| Art. 7, lid 3 | De accountant in een senior-positie zorgt er daarnaast voor dat de relevante niet-naleving bij de eigen organisatie met het management en met de met governance belaste personen wordt besproken. | n.v.t. | n.v.t. | **360.17** | geen norm | Volgens de NV NOCLAR moet de accountant in een senior-positie de relevante niet-naleving ook bespreken met het *management* van de eigen organisatie. De CoE regelt dit niet. Waarom deze aanpassing? Niet iedere accountant in een senior-positie is lid van het management. Het management is wel het orgaan dat primair verantwoordelijk is voor de naleving van wet- en regelgeving. Door deze bepaling wordt het management in de gelegenheid gesteld om in te grijpen als dit gezien zijn wettelijke taken en verantwoordelijkheden nodig of wenselijk is. |
|  |
| Art. 8 | De accountant in een senior-positie neemt zo spoedig mogelijk vanuit zijn positie redelijkerwijs te nemen maatregelen die:1. een dreigende niet-naleving bij de eigen organisatie voorkomen;
2. de gevolgen van een niet-naleving bij de eigen organisatie zoveel mogelijk wegnemen;
3. voorzien in een melding van de relevante niet-naleving bij de eigen organisatie aan de bevoegde instantie, als de eigen organisatie bij of krachtens wet daartoe verplicht is; of
4. herhaling van de relevante niet-naleving bij de eigen organisatie voorkomen.
 | n.v.t. | n.v.t. | **360.17** | geen norm | * Volgens de NV NOCLAR moet een accountant in een senior-positie *zo spoedig mogelijk* maatregelen nemen. De CoE regelt dit niet voor een senior PAIB maar wel voor een PAPP audit. Waarom deze aanpassing? Worden maatregelen snel genomen? Dan kan eventuele schade worden beperkt of een dreigende niet-naleving mogelijk worden voorkomen. Dit geldt ongeacht de omgeving waarin een relevante niet-naleving is.
* Paragraaf 360.17, onderdeel a, CoE is verwerkt in de toelichting op artikel 8: “*Wat als accountants maatregelen niet kunnen nemen? Zijn maatregelen nodig die accountants redelijkerwijs niet zelf kunnen nemen of niet door een ander kunnen laten nemen? Dan dringen ze bij anderen binnen de eigen organisatie erop aan om deze maatregelen te nemen. Ze kunnen dit in elk geval doen bij de personen met wie ze de relevante niet-naleving bespreken. Nemen die personen die maatregelen niet en geven ze ook anderen daar geen opdracht voor? Dan proberen accountants instemming te krijgen van de met governance belaste personen om die maatregelen te laten nemen. Dit is dan een maatregel die ze redelijkerwijs wel kunnen nemen.”*
 |
|  |  |  |  |  |  |  |
| Art. 9 | De accountant in een senior-positie informeert eindverantwoordelijke accountants van buiten de eigen organisatie over de relevante niet-naleving bij de eigen organisatie, als hij weet dat:1. zij bij zijn eigen organisatie een opdracht uitvoeren waarvoor het van belang is hiervan op de hoogte te zijn; en
2. de eigen organisatie hen niet heeft geïnformeerd en hij verwacht dat deze hen niet op tijd informeert.
 | n.v.t. | n.v.t. | **360.18** | geen norm | De CoE regelt dat een senior PAIB alleen een eventuele PAPP audit informeert. In de Nederlandse context ligt het voor de hand om ook accountants met andere opdrachten te informeren. Het kan voor hun werkzaamheden net zo goed van belang zijn om van een relevante niet-naleving op de hoogte te zijn.  |
|  |  |  |  |  |  |  |
| Art. 10, lid 1 | De accountant in een senior-positie beoordeelt of de eigen organisatie passend heeft gereageerd of passend reageert op de relevante niet-naleving. | n.v.t. | n.v.t. | **360.19** | geen norm | Volgens de CoE hoeft een accountant alleen de reactie van zijn leidinggevenden te beoordelen. Volgens de NV NOCLAR beoordeelt hij de reactie van de eigen organisatie. Waar het om gaat is dat de eigen organisatie toereikend reageert. Het is niet van belang wie dit precies doet namens de eigen organisatie.  |
| Art. 10, lid 2 | In zijn beoordeling betrekt de accountant in elk geval of: * 1. de relevante niet-naleving toereikend is onderzocht of wordt onderzocht;
	2. tijdig is of wordt gereageerd;
	3. maatregelen zijn of worden genomen om een dreigende niet-naleving te voorkomen;
	4. de relevante niet-naleving is of wordt gemeld aan de bevoegde instantie, als de eigen organisatie bij of krachtens wet daartoe verplicht is;
	5. maatregelen zijn of worden genomen om de gevolgen van de niet-naleving zoveel mogelijk weg te nemen;
	6. maatregelen zijn of worden genomen om herhaling te voorkomen.
 | n.v.t. | n.v.t. | **360.20** | geen norm |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
| Art. 11, lid 1 | De accountant in een senior-positie beoordeelt of hij nog maatregelen in het algemeen belang moet nemen naast de maatregelen die hij volgens de artikelen 7 tot en met 10 heeft genomen.  | n.v.t. | n.v.t. | **360.21**360.22 t/m 360.27 | geen norm |  |
| Art. 11, lid 2 | De accountant in een senior-positie die oordeelt dat hij maatregelen in het algemeen belang moet nemen, neemt deze. | n.v.t. | n.v.t. | **360.21** | geen norm |  |
| Art. 11, lid 3 | De accountant in een senior-positie die als maatregel de relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie gaat melden, informeert vooraf de eigen organisatie hierover.  | n.v.t. | n.v.t. | geen norm | geen norm | De CoE regelt dit niet. Althans niet voor een senior PAIB. Wel voor een PAPP. Waarom deze aanpassing? Omdat een melding bij de bevoegde instantie ook door een accountant in een senior-positie kan worden gedaan. Uit de toelichting op artikel 11: “*Moet de eigen organisatie de relevante niet-naleving bijvoorbeeld aan een bevoegde instantie melden maar doet deze dit niet? Dan zou een accountant het nodig kunnen vinden om de relevante niet-naleving zelf te melden. De eigen organisatie heeft namelijk niet voor niets een meldplicht volgens de wet. De wetgever heeft het noodzakelijk gevonden dat de bevoegde instantie van de relevante niet-naleving op de hoogte is. […..]”* NB Als de eigen organisatie bij of krachtens wet verplicht is een melding te doen bij de bevoegde instantie, dan heeft een accountant in een senior-positie in een eerder stadium bij de eigen organisatie erop aangedrongen deze melding te doen. Zie artikel 8, onderdeel c, en de toelichting op dat artikel.  |
|  |  |  |  |  |  |  |
| **Paragraaf 4 Relevante niet-naleving bij de cliënt** |
|  |  |  |  |  |  |  |
| Art. 12, lid 1 | De accountant bespreekt de relevante niet-naleving bij de cliënt met: 1. zijn opdrachtgever; en
2. indien passend, het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau of met de met governance belaste personen van de cliënt.
 | **225.14**225.15 t/m 225.17 | **225.41**225.42 en 225.43 | n.v.t. | n.v.t. | Volgens de NV NOCLAR moet de accountant de relevante niet-naleving ook bespreken met zijn opdrachtgever. De CoE regelt dit niet. Waarom deze aanpassing? Uit de toelichting op artikel 12: *“Opdrachtgever? Het ligt voor de hand om de relevante niet-naleving in elk geval met de opdrachtgever te bespreken. De opdrachtgever namens de cliënt kan het management zijn maar dit hoeft niet. Dat verklaart waarom artikel 12 de opdrachtgever noemt naast het management.”* |
| Art. 12, lid 2 | De accountant kan de relevante niet-naleving met de interne auditfunctie van de cliënt bespreken, voor zover hij dit in de omstandigheden passend vindt. | **225.17** | geen norm | n.v.t. | n.v.t. | De CoE regelt dit alleen voor een PAPP audit. In de Nederlandse context ligt het voor de hand om deze bevoegdheid ook te verlenen aan een accountant met een niet-controleopdracht. Daarom is het tweede lid ook van toepassing verklaard op een accountant met een niet-controleopdracht.  |
|  |  |  |  |  |  |  |
| Art. 13, lid 1 | De accountant dringt bij zijn opdrachtgever en indien passend bij het management of bij de met governance belaste personen van de cliënt aan om zo spoedig mogelijk maatregelen te nemen die: 1. een dreigende niet-naleving bij de cliënt voorkomen;
2. de gevolgen van een niet-naleving bij de cliënt zoveel mogelijk wegnemen;
3. voorzien in een melding van de relevante niet-naleving bij de cliënt aan de bevoegde instantie, als de cliënt bij of krachtens wet daartoe verplicht is; of
4. herhaling van de relevante niet-naleving bij de cliënt voorkomen.
 | **225.18** | geen norm | n.v.t. | n.v.t. | * De CoE regelt dit alleen voor een PAPP audit. Waarom is het eerste lid ook van toepassing verklaard op een accountant met een niet-controleopdracht? Omdat ook een accountant met een niet-controleopdracht een relevante niet-naleving aan de orde moet stellen bij de cliënt. Dan ligt het voor de hand dat hij tegelijkertijd op maatregelen aandringt. Daarnaast is het ook in zijn eigen belang dat een relevante niet-naleving zo veel mogelijk ongedaan wordt gemaakt of wordt voorkomen. Een relevante niet-naleving bij de cliënt vormt immers een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen.
* Onderdeel d staat niet in de CoE. Althans niet de in de bepalingen die van toepassing zijn op een PAPP audit of een PAPP other services. Wel in de bepalingen voor een senior-PAPP. Het is wenselijk dat een relevante niet-naleving zich niet herhaalt. Dit geldt ongeacht de omgeving waar de relevante niet-naleving is. Daarom is deze norm ook van toepassing verklaard op accountants met een controleopdracht en met een niet-controleopdracht bij een cliënt.
 |
| Art. 13, lid 2 | De accountant die oordeelt dat zijn opdrachtgever, het management of de met governance belaste personen hun verplichtingen bij of krachtens wet onvoldoende onderkennen, adviseert hen deskundige bijstand in te schakelen.  | **225.19** | geen norm | n.v.t. | n.v.t. | * De CoE is op dit punt minder dwingend. De CoE verplicht een accountant te *overwegen* of de cliënt zijn verplichtingen begrijpt en omvat geen verplichting om de cliënt te adviseren deskundige bijstand in te schakelen. In de Nederlandse context wordt van een professional verwacht dat hij *adviseert* om bijstand in te schakelen.
* De CoE regelt dit alleen voor een PAPP audit. In de Nederlandse context ligt het voor de hand om ook een accountant met een niet-controleopdracht hiertoe te verplichten. Hij spreekt namelijk ook met de cliënt.
 |
|  |  |  |  |  |  |  |
| Art. 14 | De accountant informeert eindverantwoordelijke accountants van buiten de cliënt over de relevante niet-naleving bij de cliënt, als hij weet dat: 1. zij bij de cliënt een opdracht uitvoeren waarvoor het van belang is hiervan op de hoogte te zijn; en
2. de cliënt hen niet heeft geïnformeerd en hij verwacht dat deze hen niet op tijd informeert.
 | geen norm | **225.44****t/m 225.48** | n.v.t. | n.v.t. | De NV NOCLAR gaan in meerder opzichten verder dan de CoE. * Ten eerste. De CoE regelt niet wat artikel 14 regelt:
1. De CoE legt een PAPP audit alleen een informatieplicht op richting een opvolgend accountant bij tussentijdse beëindiging van de opdracht (225.31; zie verderop).
2. De CoE verplicht een PAPP other services om alleen een eventuele PAPP audit bij zijn cliënt te informeren.

Andere situaties zijn niet geregeld. In de Nederlandse context ligt het voor de hand dat een accountant een andere accountant informeert, ongeacht de aard van zijn opdracht. Wanneer? Als het voor de uitvoering van de opdracht van die andere accountant van belang is om van een relevante niet-naleving op de hoogte te zijn. Daardoor kan die andere accountant fouten in de uitvoering of in de uitkomst van *zijn* opdracht voorkomen. Dit is eens te meer van belang als het waarschijnlijk is dat ook gebruikers van buiten de cliënt op het resultaat van deze opdracht afgaan. * Ten tweede. De CoE verplicht een PAPP other services om alleen een eventuele PAPP audit bij zijn cliënt te informeren. Daar komt bij dat hij dit alleen maar moet doen als de PAPP audit afkomstig is van dezelfde accountantspraktijk. Komt een PAPP audit van een netwerkwerkonderdeel of van buiten het netwerk? Dan hoeft een PAPP other services alleen maar te *overwegen* of hij de PAPP audit informeert. Dit zal waarschijnlijk niet worden begrepen door het maatschappelijk verkeer. Daarom is dit niet zo overgenomen.

NB Paragraaf 225.31 is niet overgenomen. Waarom niet: * Informatieplicht van de *voormalige* accountant: artikel 16, onderdeel e, van de VGBA regelt dit al. De toelichting op artikel 14 gaat er wel op in.
* De CoE regelt in deze paragraaf ook wat een *beoogd opvolgend accountant* moet doen. Ook die norm is niet overgenomen. Wat een (beoogd opvolgend) accountant moet doen voordat hij een opdracht aanvaardt, staat in andere regelingen (Standaard 220 van de NV COS).
* De CoE legt een PAPP audit ook een informatieplicht op als zijn audit cliënt onderdeel is van een groep. Artikel 15 regelt dit.
 |
|  |  |  |  |  |  |  |
| Art. 15, lid 1 | De accountant van een groepsonderdeel informeert het opdrachtteam op groepsniveau over de relevante niet-naleving bij zijn groepsonderdeel. | **225.21** | geen norm | n.v.t. | n.v.t. | * De CoE let deze norm op aan een PAPP audit. Daar is niet van belang of hij werkzaamheden uitvoert in het kader van een groepscontrole of dat hij een audit van alleen dat groepsonderdeel uitvoert. Artikel 15, lid 1, regelt alleen de situatie waarin de accountant meewerkt aan een groepscontrole. De accountant die een zelfstandige controleopdracht uitvoert, past artikel 14 toe.
* Volgens de CoE moet de PAPP audit de group engagement partner informeren. Volgens artikel 15, eerste lid, informeert de accountant het opdrachtteam op groepsniveau. Dit sluit beter aan bij de praktijk.
 |
| Art. 15, lid 2 | Een accountant die lid is van het opdrachtteam op groepsniveau informeert een accountant van een groepsonderdeel over de relevante niet-naleving, als deze informatie van belang is voor de werkzaamheden voor de groepscontrole bij dat groepsonderdeel. | **225.22** | geen norm | n.v.t. | n.v.t. | De CoE legt deze norm op aan de group engagement partner. De NV NOCLAR richten zicht tot een accountant die lid is van het opdrachtteam. Waarom deze aanpassing? Zo sluit de norm beter aan op de praktijk en op Standaard 600 van de NV COS (groepscontroles). |
| Art. 15, lid 3 | Een accountant die lid is van het opdrachtteam op groepsniveau informeert eindverantwoordelijke accountants die een controleopdracht uitvoeren bij een groepsonderdeel over de relevante niet-naleving als: 1. bij dat groepsonderdeel werkzaamheden worden uitgevoerd voor de groepscontrole; en
2. hij weet dat zij bij dat groepsonderdeel een andere controleopdracht uitvoeren waarvoor het van belang is hiervan op de hoogte te zijn.
 | **225.22** | geen norm | n.v.t. | n.v.t. | Aanpassingen:* De NV NOCLAR legt deze norm om aan een accountant die lid is van het opdrachtteam. De CoE legt deze norm op aan de group engagement partner. Zie bij tweede lid voor onderbouwing.
* De NV NOCLAR beperkt de informatieplicht tot het informeren van eindverantwoordelijke accountants:
* bij groepsonderdelen waar werkzaamheden voor de groepscontrole worden uitgevoerd;
* waarvan het lid van het opdrachtteam op groepsniveau weet dat zij bij een groepsonderdeel een controleopdracht uitvoeren.

De aanpassingen zijn gemaakt uit doelmatigheidsoverwegingen (geen onevenredige belasting). En met het oog op de uitvoerbaarheid. In het bijzonder als de moedermaatschappij deelnemingen in het buitenland heeft. Zo sluit de norm beter aan op de praktijk en op Standaard 600 van de NV COS (groepscontroles). |
|  |  |  |  |  |  |  |
| Art. 16, lid 1 | Een accountant beoordeelt of hij nog maatregelen in het algemeen belang moet nemen naast de maatregelen die hij volgens de artikelen 12 tot en met 15 heeft genomen. | **225.25**225.26 t/m 225.30, 225.32 | **225.49**225.50 t/m 225.53 | n.v.t. | n.v.t. | De norm is weliswaar anders opgeschreven dan in de CoE. Inhoudelijk komt het op hetzelfde neer. De CoE regelt dat: * Een PAPP *audit “shall* ***determine*** *if further action is needed in the public interest”;*
* Een PAPP other services *“shall* ***consider*** *whether further action is needed in the public interest.”*

Een PAPP audit heeft meestal meer toegang tot informatie dan een PAPP other services. Van een PAPP wordt daarom verwacht dat hij kan beoordelen of further action is needed. Een PAPP other services heeft niet altijd voldoende toegang om dit te kunnen beoordelen. Dit verklaart het onderscheid in de CoE tussen determine en consider. De NV NOCLAR maken dit onderscheid ook. Dat is de reden waarom het tweede lid alleen van toepassing is op accountants met een controleopdracht.  |
| Art. 16, lid 2 | Ter onderbouwing van zijn beoordeling in het eerste lid gaat de accountant met een controleopdracht na of de cliënt passend heeft gereageerd of passend reageert op de relevante niet-naleving. Hij betrekt hierbij in elk geval of:1. de relevante niet-naleving toereikend is onderzocht of wordt onderzocht;
2. tijdig is of wordt gereageerd;
3. maatregelen zijn of worden genomen om een dreigende niet-naleving te voorkomen;
4. de relevante niet-naleving is of wordt gemeld aan de bevoegde instantie, als de cliënt bij of krachtens wet daartoe verplicht is;
5. maatregelen zijn of worden genomen om de gevolgen van de niet-naleving zoveel mogelijk weg te nemen;
6. maatregelen zijn of worden genomen om herhaling te voorkomen.
 | **225.23**225.24 | geen norm | n.v.t. | n.v.t. |
| Art. 16, lid 3 | De accountant die oordeelt dat hij maatregelen in het algemeen belang moet nemen, neemt deze. | **225.25** | **225.49** | n.v.t. | n.v.t. |
| Art. 16, lid 4 | De accountant die als maatregel de relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie gaat melden, informeert vooraf de cliënt hierover.  | **225.35** | **225.53** | n.v.t. | n.v.t. |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
| **Paragraaf 5 Slotbepalingen** |
|  |  |  |  |  |  |  |
| Art. 17 | Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op:een relevante niet-naleving die gedeeltelijk of geheel plaatsvindt op of na 1 januari 2019;1. een relevante niet-naleving die plaatsvond vóór 1 januari 2019 waarvan een accountant zich bewust wordt op of na 1 januari 2019 en die van belang is voor een professionele dienst die hij op of na 1 januari 2019 uitvoert;
2. een relevante niet-naleving die plaatsvond vóór 1 januari 2019 waarvan een accountant zich bewust wordt vóór 1 januari 2019 en het proces van reageren op 31 maart 2019 nog niet is afgerond.
 |  |  |  |  |  |
| Art. 18 | Deze nadere voorschriften worden aangehaald als: Nadere voorschriften NOCLAR, bij afkorting NV NOCLAR. |  |  |  |  |  |
| Art. 19 | Deze nadere voorschriften treden in werking op 1 januari 2019. |  |  |  |  |  |

1. NOCLAR staat voor ‘Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations’. De bepalingen in Section 225 en Section 360 van de CoE regelen hoe accountants reageren op een ‘noclar’. De CoE heeft enkele aanpassingen gedaan in andere Sections van de CoE. Die aanpassingen hangen met NOCLAR samen. Tijdens de evaluatie van de VGBA zullen we beoordelen of het nodig is om die aanpassingen te verwerken in de VGBA, in de toelichting op de VGBA of in de NBA-handreiking 1130 Voorbeelden toepassing van de VGBA. [↑](#footnote-ref-1)
2. De NBA is uitgegaan van de NOCLAR-bepalingen zoals gepubliceerd in de Final Pronouncement July 2016. Deze bepalingen staan inmiddels in de CoE. [↑](#footnote-ref-2)
3. De VGBA maakt ook geen onderscheid naar ledengroep. [↑](#footnote-ref-3)