

|

Doorlopende tekst van de toelichting op de Ontwerpverordening gedrags- en beroepsregels accountants uitgaande van aanvaarding van door het bestuur ingediende amendementen¹

5 december 2013

Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

¹ De hiernavolgende toelichting op de VGBA geeft de tekst van de toelichting weer zoals die luidt in het geval de door het bestuur voorgestelde amendementen door de ledenvergadering worden aanvaard en de ontwerpverordening voor het overige ongewijzigd blijft. Verder zijn in de tekst redactionele wijzigingen weergegeven. De tekst is bedoeld om de ledenvergadering beter inzicht te verschaffen in de gevolgen van de verwerking van de (bestuurs) amendementen en is daarom geen formele bekendmaking van een toelichting bij een (ontwerp)verordening.

Toelichting op de Ontwerpverordening gedrags- en beroepsregels accountants

Algemeen

Per 1 januari 2013 is de Wet op het accountantsberoep (Wab) in werking getreden. De Wab introduceert één beroepsorganisatie voor zowel Accountant-Administratieconsulenten als Registeraccountants. Artikel 19, tweede lid, aanhef en onderdeel a, van de Wab verplicht de ledenvergadering van de beroepsorganisatie een verordening vast te stellen met betrekking tot gedrags- en beroepsregels ten behoeve van een goede uitoefening van de werkzaamheden van accountants. De Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) geeft hier invulling aan.

Ook de op 1 januari 2011 in werking getreden herziene Code of Ethics for Professional Accountants (CoE) van de International Ethics Standards Board for Accountants van de International Federation of Accountants (IFAC) geeft aanleiding de bestaande gedrags- en beroepsregels te wijzigen. De bestaande gedrags- en beroepsregels zijn neergelegd in de Verordening gedragscode van het NIVRA van 14 december 2006, laatstelijk gewijzigd op 8 december 2010, en de Verordening gedragscode (VGC) van de NOVAA van 11 december 2006, laatstelijk gewijzigd op 14 juni 2010.

Daarbij is de gelegenheid te baat genomen de gedrags- en beroepsregels zoveel mogelijk overeenkomstig de Aanwijzingen voor de regelgeving – een hulpmiddel bij het tot stand brengen van kwalitatief goede wet- en regelgeving – te formuleren. Dit komt het begrip en de leesbaarheid van de regels ten goede. De toelichting maakt geen deel uit van de regeling maar is desondanks wel van waarde. Zij voorziet de bepalingen van een uitleg en geeft de totstandkomingsgeschiedenis van de verordening weer.

De CoE, en daarmee de internationale convergentie, is het startpunt geweest bij het opstellen van deze verordening. De verordening wijkt af van de CoE waar dit nodig is in de Nederlandse situatie. Daar waar is afgeweken, is dit aangegeven in de artikelsgewijze toelichting. In het kader van internationale (controle)opdrachten wordt veelal gesteld dat de van toepassing zijnde ethische regels ten minste gelijkwaardig moeten zijn aan de delen A en B van de CoE. Deze verordening voldoet hieraan.

Deze verordening gaat uit van de gedachte dat de professionele dienst die de accountant uitvoert zijn gedrag moet bepalen en dat dit gedrag niet primair wordt bepaald door een ledengroep waarvan een accountant lid is. Zowel openbaar accountants als accountants in business kunnen bijvoorbeeld beiden in de rol van een ingehuurde consultant overige opdrachten uitvoeren. Het is dan maatschappelijk niet uit te leggen dat deze accountants verschillend reageren op bijvoorbeeld niet-integer gedrag van de cliënt in het kader van cliënt- of opdrachtacceptatie. Daarnaast komt het steeds vaker voor dat accountants parttime verschillende rollen vervullen (parttime openbaar accountant en daarnaast intern accountant, of als financieel professional, accountant in business). De beginselen in deze verordening maken dan ook geen onderscheid naar ledengroepen.

Door de toepassing van de 'Aanwijzingen voor de regelgeving' bevat deze verordening alleen normen en geen voorbeelden. Logisch gevolg is dat deze verordening de normen met betrekking tot de fundamentele beginselen en het toetsingskader bevat (deel A van de CoE) en enkele normen uit de delen B en C van de CoE (de delen B en C zijn bedoeld als toepassingen van deel A). De voorbeelden (uit de delen B en C van de CoE) worden in beginsel opgenomen in NBA-handreikingen.

In de inleidende overwegingen is tot uitdrukking gebracht dat de accountant, door de gedrags- en beroepsregels na te leven, handelt in het algemeen belang, ook wel aangeduid als het maatschappelijk belang. Vergelijk in dit verband ook artikel 100.1, eerste tot en met derde volzin, van de CoE.

Kernbepaling van deze verordening is dat de accountant zich houdt aan een vijftal fundamentele beginselen teneinde invulling te geven aan zijn verantwoordelijkheid als accountant om te handelen in het algemeen belang. Deze verordening voorziet de accountant van een toetsingskader dat hem verplicht omstandigheden te identificeren en te beoordelen die een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen kunnen zijn en dat de handelwijze voorschrijft bij een onderkende bedreiging. In geval van een bedreiging van de fundamentele beginselen zal de toepassing van het toetsingskader tot de conclusie leiden dat de accountant een maatregel treft die ervoor zorgt dat hij

zich houdt aan de fundamentele beginselen. Nadrukkelijk wordt erop gewezen dat hoewel deze verordening op dit punt de enkelvoudsvorm bezigt, dit niet betekent dat te allen tijde met slechts één maatregel kan worden volstaan. Het kan voorkomen dat meer dan een maatregel nodig is om de naleving van de fundamentele beginselen te kunnen waarborgen. In dat geval zullen dus meer maatregelen moeten worden genomen die tezamen toereikend zijn. In sommige situaties zal geen enkele maatregel toereikend zijn anders dan dat de accountant zich terugtrekt uit de situatie door een professionele dienst of relatie te weigeren of te beëindigen.

Daar waar in de verordening is opgenomen dat het gaat om een 'redelijkerwijs te nemen maatregel', betreft het een maatregel waarmee de accountant het handelen van een ander poogt te beïnvloeden. Of hij erin slaagt bij die ander een bepaalde gedraging af te dwingen, hangt vanzelfsprekend mede van die ander af. Daarom ligt het in de rede in die situaties te volstaan met een inspanningsverplichting voor de accountant. Bij het bepalen wat een redelijkerwijs te nemen maatregel is, vraagt een accountant zich ook af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde van hem zou verwachten (zie artikel 20). Ten aanzien van bepaalde situaties is in plaats van een redelijkerwijs te nemen maatregel een gerichtere maatregel voorgeschreven, ook al is soms in die situaties het handelen van anderen aan de orde. Voorbeelden zijn een maatregel gericht op het beëindigen van niet-integer handelen van anderen (artikel 7, eerste lid), een maatregel gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding van informatie of het doen van een mededeling waarin de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding kenbaar wordt gemaakt (artikel 9, eerste lid). Slaagt de accountant er niet in die maatregel te treffen, dan wordt van hem verlangd zich van de situatie te distantiëren. Daar waar het nemen van een maatregel niet expliciet door een artikel wordt voorgeschreven maar de toepassing van het toetsingskader wel tot het nemen van een maatregel noodzaakt (artikel 21) en in de situatie, bedoeld in artikel 22, zal een 'toereikende' maatregel moeten worden genomen. In elk van de hiervoor genoemde gevallen gaat de accountant voortvarend te werk en wacht hij niet langer met het nemen van een maatregel dan strikt noodzakelijk. Voor een uitleg van wat onder toereikend wordt verstaan, wordt verwezen naar de toelichting op artikel 21, eerste lid.

Het spreekt voor zich dat de accountant de beroepsorganisatie of de relevante toezichthouder kan raadplegen in geval hij van oordeel is dat de toepassing van deze verordening of daarop gebaseerde nadere voorschriften, en in het bijzonder het zich houden aan de fundamentele beginselen, leidt tot een onevenredig resultaat of een resultaat dat niet in het algemeen belang is (vergelijk ook artikel 100.11 van de CoE).

Artikelsgewijs

Artikel 1

Artikel 1 bevat van een aantal in deze verordening gebruikte begrippen definities. Enkele worden hier nader toegelicht.

Accountant

Artikel 1 van de Wab definieert 'accountant' als 'een Registeraccountant of Accountant-Administratieconsulent'.

Bedreiging

Een bedreiging voor het zich houden aan de fundamentele beginselen kan op velerlei wijzen ontstaan. Hieronder wordt een vijftal ontstaanswijzen onderkend:

- a. bedreiging als gevolg van eigenbelang: dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang;
- b. bedreiging als gevolg van zelftoetsing: dit is de bedreiging die ontstaat als de accountant zijn eigen werkzaamheden, werkzaamheden uit naam van de accountantseenheid of het resultaat daarvan beoordeelt;
- c. bedreiging als gevolg van belangenbehartiging: dit is de bedreiging die ontstaat als de accountant zich te veel vereenzelvigd met het belang van de organisatie waarvoor hij een professionele dienst uitvoert, waardoor de accountant zijn objectiviteit verliest;
- d. bedreiging als gevolg van vertrouwdschap: dit is de bedreiging die ontstaat als de accountant een te nauwe band ontwikkelt met de organisatie waarvoor hij een professionele dienst uitvoert dan wel als een accountant te veel sympathie koestert voor de belangen van een ander waardoor hij zijn objectiviteit verliest; en

- e. bedreiging als gevolg van intimidatie: dit is de bedreiging die ontstaat doordat de accountant door feitelijke of vermeende druk wordt afgehouden van objectief handelen.

Of een risico aanvaardbaar of niet aanvaardbaar is hangt, naast de inschatting van het risico door de accountant zelf, mede af van hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde zoals bedoeld in artikel 20 hier tegenaan kijkt. Omstandigheden waarvan die derde zou concluderen dat deze de naleving van de fundamentele beginselen feitelijk niet beïnvloeden, vormen een aanvaardbaar of zelfs geen enkel risico.

Professionele dienst

Werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt aangewend zijn in ieder geval het uitvoeren van controle-, beoordelings- en andere assurance-opdrachten, aan assurance verwante opdrachten en overige werkzaamheden op het terrein van financiële verslaglegging, administratieve organisatie, bedrijfseconomie en belastingen. De accountant wordt geacht zijn beroep uit te oefenen, wanneer hij een professionele dienst verricht.

Het begrip professionele dienst moet hier ruim worden opgevat, in die zin dat hieronder ook werkzaamheden vallen die een accountant als dienst ten behoeve van anderen dan een werkgever of cliënt zou kunnen uitvoeren of werkzaamheden ten behoeve van zichzelf. Dus ook werkzaamheden die de accountant om niet en in zijn vrije tijd ten behoeve van een derde uitvoert worden, als bij de uitvoering de vakbekwaamheid wordt aangewend, voor de toepassing van deze verordening als professionele dienst aangemerkt. Een ander voorbeeld is een belastingaangifte voor zichzelf.

Artikel 2

Een kenmerk van het accountantsberoep is de aanvaarding van de verantwoordelijkheid om in het algemeen belang te handelen. Derhalve bestaat de verantwoordelijkheid van een accountant niet louter uit het vervullen van de behoeften van een individuele cliënt of werkgever. Dit artikel geeft een opsomming van de fundamentele beginselen waaraan een accountant zich heeft te houden, teneinde invulling te geven aan zijn verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang. De fundamentele beginselen zijn in de verordening uitgewerkt en worden hierna toegelicht.

Artikel 3

Dit artikel bepaalt de werkingssfeer van de verordening. De gekozen werkingssfeer van artikel 3 sluit aan op artikel 42 van de Wab. Hiervoor is gekozen in het kader van de consistentie. Daarmee wordt invulling gegeven aan de opdracht van de wet dat de NBA-regelgeving geen zaken regelt die niet strikt noodzakelijk zijn voor het doel dat met de verordening wordt beoogd en dat de regelgeving de marktwerking niet onnodig beperkt (artikel 19 lid 4).

Telkens wanneer een accountant werkzaamheden verricht waarbij hij vakbekwaamheid aanwendt waarover een accountant beschikt dan wel behoort te beschikken - dus telkens wanneer een accountant een professionele dienst verleent - wordt hij geacht zijn beroep uit te oefenen en heeft hij zich te houden aan de fundamentele beginselen. Daarbij maakt het niet uit of hij de professionele dienst verleent in het kader van zakelijk handelen of privé-handelen; uiteraard is de invulling van de professionele dienst afhankelijk van de soort professionele dienst die de accountant uitvoert.

Voor het fundamentele beginsel 'professionaliteit' geldt een ruimere werkingssfeer dan voor de overige fundamentele beginselen. Professionaliteit strekt zich ook uit over gedragingen van een accountant buiten het verrichten van een professionele dienst, dus buiten de uitoefening van zijn beroep, waarbij een accountant er wel op bedacht moet zijn dat hij het accountantsberoep niet in diskrediet brengt. Gedragingen betreffen zowel het handelen (actief) als het nalaten (passief) van de accountant.

De naleving van de fundamentele beginselen en de handhaving daarvan onder meer in de vorm van tuchtrechtspraak is gericht op de uitoefening van het beroep maar is niet beperkt tot de beroepsuitoefening in enge zin. Voorwaarde voor tuchtrechtelijke handhaving is dat de gedraging een relatie moet hebben met de uitoefening van het accountantsberoep. Bij het verrichten van een professionele dienst is hiervan vanzelfsprekend sprake. Voor de tuchtrechtelijke handhaving van een gedraging buiten een professionele dienst is nodig dat de gedraging van invloed is op de uitoefening van het beroep (afstralen op het beroep).

Voorbeelden van gedragingen die in principe als strijdig met de gedrags- en beroepsregels worden aangemerkt zijn betrokkenheid bij het witwassen van geld of een belastingfraude door de accountant, want dergelijke gedragingen schaden het imago van de accountant (of accountants in het algemeen). Daarentegen is een ernstige verkeersovertreding, hoewel een strafbaar feit, een gedraging die naar verwachting niet snel als strijdig met deze verordening zal worden gezien. Immers, het is niet aannemelijk dat een verkeersovertreding het accountantsberoep in diskrediet brengt. Nadrukkelijk wordt er hierop gewezen dat met deze voorbeelden niet wordt beoogd een kwalificatie te geven of een gedraging al dan niet als professionele dienst is aan te merken.

Artikelen 4 en 5

In deze artikelen wordt het fundamentele beginsel professionaliteit uitgewerkt.

Artikel 4

In artikel 3 van de Wab is onder andere bepaald dat de NBA zorg draagt voor de eer van de stand van de accountants. Op grond van artikel 19 van de Wab kan de ledenvergadering ter vervulling van die taak een verordening vaststellen. Deze verordening, en in het bijzonder artikel 4, voorziet in die taak. Het artikel beoogt te voorkomen dat de accountant het accountantsberoep ('de eer van de stand' in de zin van de Wab) in diskrediet brengt zowel binnen de uitoefening van zijn beroep als daarbuiten.

Om te voorkomen dat de accountant het accountantsberoep in diskrediet brengt, zal hij zich in algemene zin dienen te houden aan op hem van toepassing zijnde wet- en regelgeving. In het artikel is benadrukt dat een accountant ook door een handeling na te laten (passieve houding) het beroep kan schaden.

Artikel 5

Door de positie die de accountant inneemt in de organisatie waar hij werkzaam is dan wel waaraan hij is verbonden, kan bij derden een bepaald vertrouwen worden opgewekt ten aanzien van het functioneren van deze organisatie. Dit is de reden dat internationale beroepsorganisaties voor het accountantsberoep eraan hechten dat accountants een bijdrage leveren aan het ethisch handelen van de organisatie (zie bijvoorbeeld artikel 300.5 van de CoE). Dit is in artikel 5 uitgewerkt in een concrete norm. Benadrukt wordt dat deze norm in de VGBA zich richt tot iedere accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een organisatie, ongeacht de aard van zijn werkzaamheden.

Dit artikel heeft betrekking op situaties waarin de organisatie waar de accountant werkzaam is dan wel waaraan hij is verbonden wet- en regelgeving niet naleeft. Hiervan kan sprake zijn door het handelen of nalaten van bijvoorbeeld het bestuur of management van de organisatie, of van andere werknemers. Het is professioneel om actie te ondernemen als de accountant vermoedt dat binnen zijn organisatie zaken niet volgens de regels gaan. Gezien de verantwoordelijkheid van een accountant om te handelen in het algemeen belang, wordt dit van hem verwacht. Hierbij is gekozen om de handelwijze van de accountant bij een vermoeden van niet-naleven van wet- en regelgeving door zijn organisatie, onder het fundamentele beginsel professionaliteit te scharen. Omdat het niet-naleven van wet- en regelgeving niet per se een integriteitstekst is, is een apart artikel gemaakt voor het optreden bij niet-integer handelen van de organisatie (artikel 8).

Onder een organisatie waar een accountant werkzaam is wordt niet alleen de werkgever van een accountant in business bedoeld, maar ook een accountantskantoor of accountantsorganisatie. Met 'verbonden aan een organisatie' wordt onder meer bedoeld op de situatie waarin een accountant als partner/(mede)eigenaar verbonden is aan een organisatie respectievelijk een accountant die bij een organisatie als (tijdelijk) functionaris optreedt, bijvoorbeeld een zzp-er als interim-controller of een accountant die als nevenactiviteit penningmeester van een vereniging of stichting is.

De organisatie waarbij iemand werkzaam is of waaraan hij is verbonden moet niet puur juridisch beoordeeld worden of beperkt blijven tot de formele werkgever, c.q. juridische entiteit waaraan de accountant verbonden is. Een accountant zal in dit kader ook moeten kijken naar organisaties die met de hiervoor genoemde juridische entiteit zijn verbonden, bijvoorbeeld omdat zij onder gelijke naam opereren of een andere nauwe relatie met elkaar hebben, waardoor een buitenstaander de indruk zou kunnen krijgen dat van dezelfde organisatie sprake is.

Indien de accountant vermoedt dat zijn organisatie wet- en regelgeving niet naleeft zal hij, voor zover nodig en voor zover zijn positie en deskundigheid dat mogelijk maken, nader onderzoek verrichten. Als de accountant daadwerkelijk meent dat wet- en regelgeving niet worden nageleefd, neemt hij stappen om daaraan een einde te maken inclusief het aandringen op herstel van de gevolgen.

Bij het bepalen wat een redelijkerwijs te nemen maatregel is, vraagt een accountant zich ook af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde van hem zou verwachten (zie art. 20). Dit is mede afhankelijk van zijn positie binnen zijn organisatie. In een lagere functie kan het mogelijk voldoende zijn een signalerend gesprek met de leidinggevende te hebben, terwijl van een accountant in een hogere functie (hiërarchisch dan wel vanuit een seniorrol), verwacht mag worden dat hij een interne toezichthouder (zoals een compliance officer of de raad van commissarissen) en/of een externe toezichthouder informeert. Uiteraard bepaalt de specifieke situatie wat een toereikende maatregel is.

Gezien dat het gaat om het handelen van anderen en de invloed van de accountant mede afhankelijk is van zijn positie binnen de organisatie, is in dit artikel sprake van een inspanningsverplichting voor de accountant (redelijkerwijs te nemen maatregel).

Indien meerdere accountants werkzaam zijn bij de organisatie, kan het verstandig zijn dat de accountant overlegt met één of meer van die accountants over zijn inschatting en de redelijkerwijs te nemen maatregel. Als dit niet mogelijk is, bijvoorbeeld omdat de betreffende accountant geen collega's heeft binnen de organisatie, kan de accountant contact opnemen met een van de door de NBA aangezochte vertrouwenspersonen, het bureau van de NBA of een gespecialiseerde advocaat.

In uitzonderlijke gevallen zal artikel 5 ertoe kunnen leiden dat de accountant de relatie met zijn organisatie zal moeten opzeggen. Het is onverstandig om een dergelijke beslissing lichtvaardig te nemen. Het wordt dan ook ten eerste aangeraden om in een dergelijke situatie, voordat de relatie daadwerkelijk wordt opgezegd, juridische bijstand te zoeken.

Artikelen 6 tot en met 10

In deze artikelen wordt het fundamentele beginsel integriteit uitgewerkt. Daar waar in de tot de inwerkingtreding van deze verordening geldende VGC van de accountant werd verlangd dat hij een bepaalde situatie vermeed (proactief), is in deze verordening ten aanzien van integriteit (maar ook bij artikel 5 [professionaliteit] voor normen met een enigszins reactief karakter gekozen. Behalve dat dit leidt tot concretere normen, ligt een reactief karakter meer voor de hand omdat het hier gaat om situaties waarin het handelen van anderen een bedreiging veroorzaken. Een accountant kan pas daartegen optreden, als hij zich van de betreffende situatie bewust is geworden.

Artikel 6

Het eerlijk en oprecht optreden houdt onder meer in dat een accountant eerlijk zaken doet en de waarheid geen geweld aan doet.

Artikel 7

De accountant kan geassocieerd worden met het niet-integer handelen van anderen zoals een cliënt of de organisatie waar de accountant werkzaam is dan wel waaraan hij is verbonden. Bij de beoordeling van de omstandigheden en de bedreiging, en het treffen van een of, indien nodig, meer maatregelen neemt een accountant ook het te verwachten oordeel van een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde in aanmerking (zie artikel 20). Een voorbeeld van een situatie die onder dit artikel valt is een gesprek waarbij de accountant aanwezig is en waarin door een ander een onjuiste voorstelling van zaken wordt gegeven. Voorbeelden van een maatregel zijn het bijsturen van het gesprek zodat wel een correcte weergave wordt gedaan dan wel de ander verzoeken om de onjuiste voorstelling van zaken te corrigeren.

In het tweede lid van artikel 7 wordt aangegeven dat een accountant zich distantieert indien geen maatregel gericht op het beëindigen van het niet-integer handelen mogelijk is. Het is hierbij de bedoeling dat betrokkenen duidelijk wordt dat de accountant afstand neemt van bepaalde gedragingen. Bijvoorbeeld door het opnemen van contact met de betreffende partijen waarbij de accountant afstand neemt van de door derden gedane voorstelling van zaken, waarvan hij een aantekening maakt. Om te voorkomen dat de accountant het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid

schaadt, kan het verstandig zijn juridisch advies in te winnen alvorens te bepalen welke actie gepast is.

Artikel 8

Van een accountant mag worden verwacht, gezien zijn verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang, dat hij optreedt als hij vermoedt dat de organisatie waar hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden niet eerlijk en oprecht handelt. Een voorbeeld van niet-integer handelen is het geven van een onjuiste voorstelling van feiten of gebeurtenissen. Wat van de accountant in de onderhavige situatie wordt verwacht, is toegelicht in artikel 5. Voor een toelichting op het begrip 'organisatie waarbij de accountant werkzaam is of waaraan hij verbonden' wordt eveneens naar de toelichting op artikel 5 verwezen. In het geval dat de accountant *zelf* betrokken is bij of in verband wordt gebracht met niet-integer handelen van zijn organisatie, is artikel 7 van toepassing.

Artikel 9

Indien een accountant betrokken is bij of in verband wordt gebracht met rapportages of andere gegevens die materieel onjuist, onvolledig of misleidend zijn, vraagt artikel 9, eerste lid, onderdeel a, van hem om zo mogelijk een maatregel te nemen gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding. Deze situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen als sprake is van een fout in de jaarrekening of een te positieve voorstelling van zaken in een prognose. Bij de beoordeling van de bedreiging en het treffen van een maatregel neemt een accountant ook het te verwachten oordeel van een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde in aanmerking (zie artikel 20). Een maatregel als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, is beschreven in artikel 2:362, zesde lid, van het Burgerlijk Wetboek (BW). Het betreft de situatie waarin een onderneming na publicatie een fundamentele fout in de jaarrekening constateert en hoe een onderneming hiermee dient om te gaan. Indien de cliënt en eventueel de accountant voldoet aan artikel 2:362, zesde lid, van het BW, wordt de accountant geacht aan artikel 9, eerste lid, onderdeel a, te hebben voldaan. Conform RJ 150 kan in het kader van onderdeel a van het eerste lid voor materiële doch niet fundamentele fouten worden volstaan met foutenherstel in de volgende jaarrekening. In het geval onder Boek 2 van het BW IFRS wordt toegepast, kan op vergelijkbare wijze worden gehandeld.

Een voorbeeld van een maatregel als bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, is het door de accountant afgeven van een controleverklaring met een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel.

In het tweede lid wordt aangegeven dat een accountant zich distantieert indien hij geen maatregel gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding van de informatie kan nemen en hij ook geen mededeling aan de informatie kan toevoegen. De accountant distantieert zich door afstand te nemen van de verstrekte informatie. In voorkomende gevallen kan de accountant volstaan met een mondelinge kennisgeving aan de beoogde gebruikers van de informatie en is een aantekening daarvan in het dossier voldoende. Dit kan bijvoorbeeld wanneer onjuiste informatie is verstrekt aan een identificeerbare groep gebruikers zoals bijvoorbeeld een bank. In andere gevallen kan het nodig zijn een persbericht uit te brengen of een advertentie te plaatsen. Om te voorkomen dat de accountant het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid schaadt, kan het verstandig zijn juridisch advies in te winnen alvorens te bepalen welke actie gepast is.

Artikel 10

Dit artikel heeft betrekking op de situatie dat een ander de betrokkenheid van de accountant bij door hen ter beschikking gestelde informatie op onjuiste wijze heeft voorgesteld. Voorbeelden van het op onjuiste wijze voorstellen zijn het ten onrechte doen voorkomen van een goedkeurende controleverklaring bij een rapportage, en het verspreiden van een jaarrekening waarbij wordt gesuggereerd dat de accountant deze heeft samengesteld zonder dat de accountant daarbij betrokken is geweest. Bij de beoordeling van de bedreiging en het treffen van een of, indien nodig, meer maatregelen neemt een accountant ook het te verwachten oordeel van een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde in aanmerking (zie artikel 20).

Voorbeelden van een redelijkerwijs te nemen maatregel zijn:

- de persoon die de onjuiste voorstelling van betrokkenheid heeft veroorzaakt, verzoeken de situatie te herstellen;
- het informeren van de partijen die de informatie hebben ontvangen over zijn werkelijke betrokkenheid;

- melding maken van de onjuiste voorstelling van de betrokkenheid bij een binnen de werkgever daarvoor geschikte functionaris of orgaan;
- bij brede verspreiding van de informatie het gebruik van media overwegen.

Hierbij kan de accountant overwegen juridisch advies te verkrijgen over bijvoorbeeld zijn vertrouwelijkheid, aansprakelijkheidsaspecten, eventuele wettelijke rechten en verplichtingen, en de zwaarte van de te nemen maatregel in relatie tot het uitgangspunt 'redelijkerwijs te nemen'.

Artikel 11

In artikel 11 is het fundamentele beginsel objectiviteit uitgewerkt. Ter naleving van het fundamentele beginsel objectiviteit vermijdt de accountant iedere situatie die zijn professionele oordeelsvorming op een ongepaste wijze beïnvloedt. Ongepaste beïnvloeding kan bijvoorbeeld ontstaan door een vooroordeel, belangenverstrengeling of op andere wijze.

Als blijkt dat de accountant het fundamentele beginsel objectiviteit als gevolg van een bedreiging niet kan naleven, ziet hij af van het verlenen van de desbetreffende professionele dienst.

De accountant die een bijzonder belang vertegenwoordigt, treft op grond van artikel 21 maatregelen om ervoor te zorgen dat zijn objectiviteit niet wordt bedreigd. Een voorbeeld van het vertegenwoordigen van een bijzonder belang is het bijstaan van een ondernemer bij het afwickelen van een echtscheiding dan wel bij de aan- of verkoop van een onderneming. Als een te treffen maatregel in dit verband kan worden gedacht aan het kenbaar maken van zijn betrokkenheid aan alle partijen en zich ervan overtuigen dat de andere partij(en) door een deskundige word(t)(en) bijgestaan.

Onafhankelijkheid is, net als in de tot de inwerkingtreding van deze verordening geldende VGC, een aspect van objectiviteit en is vereist bij de uitvoering van assurance-opdrachten. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat deze eis geïmplementeerd en uitgewerkt is in de naar verwachting per 1 januari 2014 in werking tredende Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ontwerp gepubliceerd op www.nba.nl [16 oktober 2013]).

Toch geldt niet dat onpartijdigheid en onafhankelijkheid in alle situaties randvoorwaarden zijn bij het invullen van de objectiviteit. Het is echter niet zo dat dit per definitie het geval is. Een accountant in business mag best de gerechtvaardigde belangen van de entiteit waarvoor hij werkzaam is vertegenwoordigen, daarmee hoeft hij dus niet per definitie onpartijdig te zijn. Ook hoeft een accountant die een samenstelopdracht uitvoert niet onafhankelijk te zijn.

Artikelen 12 tot en met 15

In deze artikelen wordt het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid verder uitgewerkt in enkele normen. De accountant houdt zijn professionele kennis, inzichten en vaardigheden (oftewel vakbekwaamheid) op het niveau dat vereist is om een professionele dienst adequaat te kunnen uitoefenen, dat wil zeggen op het voor die dienst vereiste kwaliteitsniveau en op basis van de huidige ontwikkelingen in de praktijk, wet- en regelgeving en technieken. Het onderhouden van vakbekwaamheid betekent dat de accountant een voortdurend besef en begrip dient te hebben van vaktechnische, beroepsmatige en zakelijke ontwikkelingen indien en voor zover deze voor zijn beroepsuitoefening van belang zijn. De accountant handelt bij het verlenen van een professionele dienst zorgvuldig en in overeenstemming met de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. Van een accountant wordt een professioneel-kritische instelling verwacht. Regels met betrekking tot onder andere permanente educatie, controlewerkzaamheden en kwaliteitssystemen geven nadere invulling aan het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

Het beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid omvat onder meer de in het verleden in de regelgeving gebruikte term 'deugdelijke grondslag'. Hiermee werd bedoeld dat de accountant slechts mededelingen doet omtrent de uitkomst van zijn arbeid voor zover zijn vakbekwaamheid en de door hem verrichte werkzaamheden daarvoor een deugdelijke grondslag vormen.

In artikel 13, tweede lid, wordt gesteld dat de accountant een professionele dienst nauwgezet, grondig en tijdig uitvoert. Uiteraard is de invulling hiervan afhankelijk van de soort professionele dienst die de accountant uitvoert. Van een accountant die een controle uitvoert wordt in dit kader iets anders

verwacht dan van een accountant die een advies uitbrengt of een accountant die een samenstellingsopdracht uitvoert.

Als blijkt dat de accountant het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid als gevolg van een bedreiging niet kan naleven, ziet hij af van het verlenen van de desbetreffende professionele dienst.

In artikel 14 is onder meer opgenomen dat de accountant ervoor verantwoordelijk is dat degene die beroepshalve onder zijn verantwoordelijkheid staat, over de voor het verlenen van een specifieke professionele dienst benodigde opleiding beschikt (zowel in theoretische als praktische zin).

Door het in artikel 15 opgenomen attenderen op inherente beperkingen die zijn verbonden aan een professionele dienst, voorkomt de accountant dat bijvoorbeeld een door hem gegeven oordeel wordt geïnterpreteerd als een feitelijke bewering.

Artikelen 16 tot en met 19

In deze artikelen wordt het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid uitgewerkt.

Indien een accountant de beschikking krijgt over gegevens of inlichtingen waarvan hij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, heeft hij een plicht tot geheimhouding tenzij sprake is van de in artikel 16 aangegeven situaties. De plicht tot geheimhouding is dus niet absoluut, want in bepaalde gevallen kan of moet vertrouwelijke informatie aan derden worden verstrekt respectievelijk openbaar worden gemaakt. Om die reden wordt in de verordening het begrip vertrouwelijkheid gehanteerd.

Het is belangrijk dat de accountant er alert op is dat hij het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid met betrekking tot de tijdens de uitoefening van zijn beroep verkregen gegevens of inlichtingen in acht neemt in elke omgeving waarin hij verkeert, ongeacht of dit in de werk- of privésfeer is. Uiteraard blijft het beginsel van vertrouwelijkheid ook voortbestaan nadat de accountant zijn relatie met zijn cliënt of de organisatie waar hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden heeft beëindigd. Dat neemt overigens niet weg dat de accountant zijn eerder opgedane kennis en ervaring kan toepassen in een nieuwe zakelijke omgeving.

De accountant die op grond van artikel 16, onderdelen b tot en met e, overweegt om over te gaan tot het verstrekken van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen, zal zich bewust moeten zijn van zijn verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang (artikel 17, eerste lid). Artikel 20 van deze verordening speelt bij deze overweging een rol. Ook in de situatie waarin de accountant besluit om geen vertrouwelijke informatie te verstrekken, legt hij de overwegingen die aan dit besluit ten grondslag liggen vast.

In het algemeen is het zo dat de accountant zijn plicht tot geheimhouding kan of moet doorbreken indien hij zijn werkzaamheden uitvoert in samenwerking met anderen en die anderen kennis moeten nemen van de vertrouwelijke informatie om een zinvolle bijdrage aan die werkzaamheden te kunnen leveren. In artikel 19 is daartoe opgenomen dat de accountant ervoor zorg draagt dat deze personen de vertrouwelijkheidsverplichtingen naleven.

Onder het verstrekken van vertrouwelijke gegevens en inlichtingen wordt niet de situatie begrepen waarin een 'vertrokken' accountant, die mede verantwoordelijk is geweest voor het dossier en derhalve reeds bekend was met de vertrouwelijke informatie, door de achterblijvende accountants of accountantsorganisatie inzage wordt gegeven in dat dossier.

Voor de accountant die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een wettelijke controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel f, van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), dit is de 'externe accountant', zijn met betrekking tot vertrouwelijkheid de Wta en het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) van belang. Artikel 26 van de Wta en de artikelen 38a en 38b van het Bta bevatten namelijk regels met betrekking tot vertrouwelijkheid die enkel van toepassing zijn op de externe accountant.

Artikel 16, onderdelen a en b

Voorbeelden van situaties in de Nederlandse context waarbij de omstandigheden ertoe leiden dat de accountant verplicht of bevoegd kan zijn om vertrouwelijke informatie en gegevens toch openbaar te maken zijn:

- a. openbaarmaking die door de wet wordt gevorderd (bijvoorbeeld de Wta, de Wet ter voorkoming van witwassen en de financiering van terrorisme of de Comptabiliteitswet);
- b. openbaarmaking die door de wet wordt toegestaan en waarmee de organisatie waarvoor hij een professionele dienst uitvoert of heeft uitgevoerd heeft ingestemd;
- c. openbaarmaking van vertrouwelijke gegevens aan de door de Ondernemingskamer benoemde personen in een enquête als bedoeld in titel 8, afdeling 2 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek;
- d. openbaarmaking aan in het openbaar bestuur functionerende onderzoekscommissies en aan de Algemene Rekenkamer;
- e. openbaarmaking in de situatie waarin de accountant als getuige is opgeroepen in een gerechtelijke procedure;
- f. openbaarmaking aan gerechtelijke instanties of bij wet ingestelde toezichthouders en tuchtrechtorganen.

Daarnaast kan de accountant beroepshalve tot het vertrekken van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verplicht of bevoegd zijn. Dergelijke verplichtingen en bevoegdheden zijn onder meer opgenomen in de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS), die kwalificeren als wettelijke voorschriften. Vergelijk ook artikel 38a, eerste lid, van het Bta:

'indien dit redelijkerwijs noodzakelijk is voor de naleving van het ingevolge de wet bepaalde of van de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens artikel 19, tweede lid, aanhef en onderdelen a en b, van de Wet op het accountantsberoep zijn vastgesteld en geschiedt:

1. *aan een deskundige die door de externe accountant is betrokken bij de uitvoering van een wettelijke controle;*
2. *aan personen binnen de accountantsorganisatie waarbinnen de externe accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden dan wel binnen het netwerk waartoe de accountantsorganisatie behoort, die op enigerlei wijze betrokken zijn bij een wettelijke controle waarvoor de externe accountant verantwoordelijk is;*
3. *aan een groepsaccountant of een buitenlandse accountant die verantwoordelijkheid draagt voor het afgeven van een accountantsverklaring bij de jaarrekening die mede de geconsolideerde jaarrekening van een groep ondernemingen of instellingen bevat waarin de gegevens van een controlecliënt van de externe accountant worden opgenomen;*
4. *aan een registeraccountant, een Accountant-Administratieconsulent of een buitenlandse accountant indien deze in het kader van een assurance-opdracht gebruik maakt van de werkzaamheden van de externe accountant;*
5. *aan een registeraccountant, een Accountant-Administratieconsulent of buitenlandse accountant van wiens werkzaamheden de externe accountant in het kader van een wettelijke controle gebruik maakt;*
6. *aan een registeraccountant, een Accountant-Administratieconsulent of een buitenlandse accountant ten behoeve van diens beoordeling van de aanvaardbaarheid van een controleopdracht;*
7. *aan een persoon aan wie advies wordt gevraagd als bedoeld in artikel 17, eerste lid;*
8. *aan de persoon, bedoeld in artikel 19, tweede lid, of artikel 23, eerste lid;*
9. *aan de persoon die is betrokken bij de uitvoering van een periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde opdrachten tot het verrichten van een wettelijke controle;*
10. *aan de beroepsorganisatie;'*

Artikel 16, onderdeel e

In de CoE (210.13) is opgenomen dat het verstrekken van informatie aan de opvolgend accountant door de bestaande accountant mede afhankelijk is van toestemming van de cliënt. Dit voorbehoud is in deze verordening niet overgenomen, hetgeen in lijn is met de hiervoor geldende VGC. De zittende accountant kan in Nederland in dit geval derhalve geen beroep doen op zijn geheimhoudingsplicht.

Artikelen 20 en 21

In deze artikelen wordt het toetsingskader weergegeven, hetgeen structuur geeft voor de accountant bij het naleven van de fundamentele beginselen en het handelen in het algemeen belang (hoofdstuk 2).

Artikel 20

Van de accountant wordt verlangd dat hij professionele oordeelsvorming toepast wanneer hij nagaat of hij zich houdt aan de fundamentele beginselen. Dit wordt ook van hem gevraagd wanneer hij overweegt of een maatregel nodig is, of een noodzakelijke maatregel in de concrete omstandigheden eigenlijk wel mogelijk is en zo ja, of een toereikende maatregel voorhanden is. De accountant betreft in zijn overwegingen alle omstandigheden die hij weet of behoort te weten om vervolgens tot logische, realistische en gegronde beslissingen en conclusies te komen. Daarbij vraagt de accountant zich ook af of zijn eigen oordeel zal worden gedeeld door een ander die beschikt over een objectieve en redelijke oordeelsvorming en die bekend is met alle relevante feiten en omstandigheden. Door een 'objectieve, redelijke en geïnformeerde derde' als een toetssteen te hanteren wordt bewerkstelligd dat de accountant handelt in het algemeen belang: de verantwoordelijkheid van een accountant bestaat niet louter uit het vervullen van de behoeften van een individuele cliënt of werkgever. Met het begrip objectieve, redelijke en geïnformeerde derde is aangesloten op artikel 25a, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties.

Iedere accountant zal zich dus telkens, naast de vraag hoe hij een bepaalde situatie zelf inschat, ook moeten afvragen hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde tegen een bepaalde situatie aankijkt. Het gaat daarbij niet alleen om de kwalificatie van een omstandigheid (al dan niet een bedreiging voor het zich houden aan de fundamentele beginselen) maar bijvoorbeeld ook om de vraag of de eventueel genomen maatregel toereikend is.

Onderdeel van de omstandigheden die de accountant weet of hoort te weten is informatie over het handelen en nalaten van degenen die onder zijn verantwoordelijkheid werkzaamheden uitvoeren ten behoeve van een professionele dienst of aan wie hij advies of ondersteuning vraagt, voor zover dat handelen en nalaten van invloed kan zijn op de uitvoering van de professionele dienst. Het is denkbaar dat het bedoelde handelen of nalaten voor de accountant een bedreiging is voor het zich houden aan een fundamenteel beginsel. In artikel 14 en artikel 19 wordt aangegeven dat de accountant in bepaalde gevallen zelf een directe zorgplicht heeft. Artikel 20 omvat de generieke basis voor het toetsingskader, waarbij de accountant in veel gevallen, waar het voornoemd handelen en nalaten betreft, gebruik zal kunnen maken van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de organisatie waarbij hij werkzaam is dan wel waaraan hij is verbonden.

Artikel 21, eerste lid

Om te kunnen waarborgen dat de accountant zich houdt aan de in artikel 2 bedoelde fundamentele beginselen, past de accountant een toetsingskader toe. Dit toetsingskader verplicht de accountant om omstandigheden te identificeren en te beoordelen die een bedreiging kunnen zijn voor het zich houden aan de fundamentele beginselen. Het proces van identificeren en beoordelen is een continue proces. Omstandigheden waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde zoals bedoeld in artikel 20 zou concluderen dat deze het zich houden aan de fundamentele beginselen feitelijk niet beïnvloeden, vormen een aanvaardbaar of zelfs geen enkel risico en worden niet aangemerkt als bedreiging. Zie ook de toelichting op de definitie van bedreiging.

Wanneer de accountant constateert dat sprake is van een bedreiging, kan hij een professionele dienst niet zonder meer uitvoeren en neemt hij, als dit mogelijk is, een toereikende maatregel. Als een enkele maatregel niet voldoende is om het risico dat de accountant zich niet houdt aan de fundamentele beginselen tot een aanvaardbaar niveau te reduceren, worden meer maatregelen genomen die gezamenlijk dat effect wel hebben. Een maatregel is een toereikende waarborg als die maatregel ertoe leidt dat de naleving van de fundamentele beginselen feitelijk niet meer wordt beïnvloed en de accountant dus van mening is dat hij zich houdt aan de fundamentele beginselen. Om dit te objectiveren baseert de accountant zijn oordeel op de veronderstelde visie van de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde. Om toereikend te zijn dient iedere getroffen maatregel of combinatie van maatregelen, gezien de specifieke omstandigheid, passend en geschikt te zijn en voortvarend te

worden genomen. Het kan ook voorkomen dat een bedreiging niet door een maatregel kan worden weggenomen. Het tweede lid van dit artikel heeft daarop betrekking.

In de naar verwachting per 1 januari 2014 in werking tredende Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ontwerp gepubliceerd op www.nba.nl [16 oktober 2013]) is hetzelfde toetsingskader op onderdelen nader ingevuld door voor bepaalde situaties een specifieke maatregel voor te schrijven. Die artikelen hebben betrekking op situaties waarin de NBA tot de slotsom is gekomen dat zich hier altijd een bedreiging voordoet en dat een bepaalde maatregel van de accountant noodzakelijk is om de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht in die situaties te waarborgen. De eigen beoordeling van de accountant kan een specifiek voorgeschreven maatregel niet opzij zetten. Het kan voorkomen dat ondanks een getroffen voorgeschreven maatregel, een of meer aanvullende maatregelen nodig zijn. Een aanvullende maatregel kan nodig zijn als zich nog een andere omstandigheid voordoet die ook als een bedreiging is onderkend en de reeds genomen maatregel deze andere bedreiging niet wegneemt.

Artikel 21, tweede lid

In deze bepaling wordt aangegeven op welke wijze de accountant dient te handelen indien een bedreiging niet door een of meer maatregelen kan worden weggenomen. Die situatie kan zich voordoen als een bedreiging bestaat die van dien aard en omvang is dat een vergaande maatregel nodig is om deze bedreiging weg te nemen, maar dat een dergelijke maatregel in een concrete situatie niet voorhanden is. Het kan ook zijn dat geen enkele maatregel in staat zal zijn de naleving van de fundamentele beginselen bij een concrete bedreiging te waarborgen. In beide gevallen zal in de eerste plaats de specifieke professionele dienst worden geweigerd of worden beëindigd, in de tweede plaats kan de relatie met de cliënt of werkgever worden beëindigd. De opzegging van een cliëntrelatie of een dienstverband is vanzelfsprekend een ultimatum remedium en behoeft alleen te worden toegepast indien ook een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde tot de conclusie zou komen dat er geen andere mogelijkheid meer voorhanden is om een conflict met de gedrags- en beroepsregels op te lossen.

In de naar verwachting per 1 januari 2014 in werking tredende Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ontwerp gepubliceerd op www.NBA.nl [16 oktober 2013]) zijn enkele omstandigheden onderkend die een bedreiging vormen waartegen geen enkele maatregel toereikend wordt geacht. De verordening verbiedt expliciet om in die gevallen een assurance-opdracht uit te voeren. De eigen beoordeling van de accountant kan een expliciet verbod nooit opzij zetten.

Artikel 21, derde lid

Tot slot bevat dit artikel een vastleggingsverplichting met betrekking tot de door de accountant geconstateerde bedreiging die door een maatregel is weggenomen. Een accountant maakt een vastlegging indien sprake is van het verrichten van een professionele dienst onder de omstandigheid dat sprake is van een bedreiging, uiteraard strikt onder de voorwaarde dat de maatregel ertoe leidt dat hij zich houdt aan de fundamentele beginselen (eerste lid). Er is dus geen vastleggingsverplichting als wordt geoordeeld dat in het geheel geen sprake is van een bedreiging. Er behoeft ook niet te worden vastgelegd als een bedreiging ertoe leidt dat een professionele dienst wordt geweigerd of beëindigd of de relatie met de organisatie waarvoor hij een professionele dienst uitvoert of heeft uitgevoerd wordt beëindigd (tweede lid). Soms kan het echter verstandig zijn om ook in de niet-verplichte gevallen te documenteren. De verplichting om een bedreiging die door een maatregel is weggenomen vast te leggen, betekent concreet dat de accountant zijn bevindingen zodanig vastlegt dat hij hierop ook op een later tijdstip nog kan terugvallen en, indien noodzakelijk, zich tegenover derden kan verantwoorden.

Artikel 22

Wat een toereikende maatregel is, is afhankelijk van de desbetreffende casus. De accountant treft in ieder geval zo snel mogelijk de juiste en binnen zijn bereik liggende maatregel of, indien nodig, maatregelen om de strijdigheid weg te nemen of, als dat niet mogelijk is, om de gevolgen daarvan te verhelpen. Een maatregel kan zijn dat de accountant de geconstateerde strijdigheid onder de aandacht brengt van degenen die erdoor zijn geraakt.

De vastleggingsverplichting uit artikel 21, derde lid, is van overeenkomstige toepassing als een of, indien nodig, meer maatregelen worden genomen als bedoeld in artikel 21, eerste lid. Dit betreft de situatie dat een accountant de professionele dienst kan voortzetten onder de voorwaarde dat hij een maatregel neemt die ertoe leidt dat hij zich houdt aan de fundamentele beginselen. Soms kan het verstandig zijn om ook in de niet-verplichte gevallen te documenteren.

Artikel 23

Dit artikel regelt dat gelijktijdig met de inwerkingtreding van de onderhavige verordening, de VGC voor Accountants-Administratieconsulenten en de VGC voor Registeraccountants worden ingetrokken.

Artikel 24

Dit artikel maakt het mogelijk dat in nadere voorschriften meer gedetailleerde gedrags- en beroepsregels worden vastgelegd, zoals bijvoorbeeld regels met betrekking tot permanente educatie, controlewerkzaamheden en kwaliteitssystemen als uitwerking van het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid (artikel 19, derde lid, Wab). Het bestuur zal de ledenvergadering over eventuele ontwerp-nadere voorschriften horen. Eventuele nadere voorschriften behoeven, voor zover zij betrekking hebben op het verrichten van wettelijke controles, de goedkeuring van de Minister van Financiën (artikel 34, eerste lid, onderdeel b, Wab).

Artikel 25

De in dit artikel genoemde nadere voorschriften zijn bestaande nadere voorschriften die hun grondslag hebben in de tot de inwerkingtreding van deze verordening geldende VGC. Door voor deze nadere voorschriften een nieuwe grondslag in het leven te roepen, namelijk een grondslag in de onderhavige verordening, wordt bewerkstelligd dat zij niet komen te vervallen wanneer de VGC wordt ingetrokken.

Artikel 26

Dit artikel geeft de citeertitel van de verordening weer, die dus ook bij afkorting kan worden aangehaald.

Artikel 27

In dit artikel is de datum van inwerkingtreding vastgelegd. Deze verordening heeft, voor zover deze betrekking heeft op het verrichten van wettelijke controles, na de vaststelling door de ledenvergadering medio december 2013 en voorafgaand aan de publicatie in de Staatscourant, de goedkeuring van de Minister van Financiën (artikel 34, eerste lid, onderdeel b, Wab). Op grond van artikel 23 van de Wab treedt een verordening van de NBA niet eerder in werking dan de dag na uitgifte van de Staatscourant waarin deze is gepubliceerd. Om nu te voorkomen dat de verordening pas na 1 januari 2014 in werking kan treden als deze onverhoopt niet vóór 1 januari 2014 is gepubliceerd, is terugwerkende kracht verleend.

CONCEPT

Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

Antonio Vivaldistraat 2 - 8
1083 HP Amsterdam
Postbus 7984
1008 AD Amsterdam

T 020 301 03 01
E nba@nba.nl
I www.nba.nl