

**Consultatiedocument:
Verordening gedrags- en
beroepscode accountants**

Reactietermijn tot 10 maart 2013

Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Consultatie:

Als onderdeel van het proces van totstandkoming van regelgeving nodigt de NBA leden en andere belanghebbenden op om te reageren op deze Verordening gedrags- en beroepscode voor accountants (VGBA).

Het helpt de NBA als u in uw reactie de specifieke vragen beantwoordt die achter in dit document zijn gesteld. Uiteraard zijn ook andere opmerkingen en / of vragen van harte welkom.

De consultatieperiode eindigt op **10 maart 2013**. U kunt uw reacties sturen naar consultaties@NBA.nl of gebruikmaken van het [digitale vragenformulier](#).

Voor uw vragen over deze consultatie of voor andere vragen over de VGBA kunt u zich wenden tot hetzelfde e-mailadres.

Inhoud

1	Introductie	4
2	Waarom een nieuwe Verordening gedrags- en beroepscode accountants?	5
2.1	Waarom de nieuwe VGBA?	5
2.2	Wat is er veranderd?	5
2.3	Wat is er gelijk gebleven?	5
2.4	Waarom regels voor alle accountants?	5
2.5	Worden de beschrijvingen van specifieke situaties ledengroep-specifiek?	6
2.6	Waarom zijn veel normen uit deel B1, B2 en C van de VGC niet opgenomen in de VGBA?	6
2.7	Waar vind ik de definities van de intern, de openbaar, de overheidsaccountant en de accountant in business?	6
2.8	Hoe verhoudt de structuur van de VGBA en de handreikingen zich tot de VGC?	6
2.9	Op welke activiteiten van de accountant zijn de ethische regels van toepassing?	7
2.10	Voldoe ik nog wel aan de internationale regels van de IESBA Code of Ethics?	7
2.11	Welk proces is gevolgd bij de totstandkoming van de code?	7
2.12	Wat is het vervolg?	7
3	Verordening gedrags- en beroepscode accountants	8
	Hoofdstuk 1 – Definities	8
	Hoofdstuk 2 – Fundamentele beginselen	9
	Paragraaf 2.1 – Fundamentele beginselen voor de accountant	9
	Paragraaf 2.2 – Professionaliteit	9
	Paragraaf 2.3 – Integriteit	9
	Paragraaf 2.4 – Objectiviteit	10
	Paragraaf 2.5 – Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid	10
	Paragraaf 2.6 – Vertrouwelijkheid	11
	Hoofdstuk 3 – Zich houden aan de fundamentele beginselen	11
	Hoofdstuk 4 – Slotbepalingen	12
	Toelichting	13
	Algemeen	13
	Artikelsgewijs	14
4	Transponeringstabel	23
5	Verschillen Verordening gedrags- en beroepscode accountants (VGBA) en Code of Ethics (CoE)	24
6	Specifieke vragen	26

1 Introductie

Namens de NBA leg ik u hierbij het concept van de Verordening Gedrags- en Beroepscode Accountants (VGBA) voor ter consultatie.

Het is onze doelstelling geweest om een ethische code te ontwikkelen waarvan de gebruikers van accountantsdiensten zeggen 'Dit is een duidelijke code, die voldoet aan onze verwachtingen en die accountants aanspreekbaar maakt'. Maar ook een code waarvan accountants zeggen: 'Aan deze code wil ik me graag houden'. Het is een code voor alle accountants, waarbij de opdracht die je uitvoert bepaalt hoe je je hebt te gedragen.

De code gaat uit van principes. Daarmee is hij toepasbaar in alle situaties waarin een accountant terecht kan komen. Het kunnen terugvallen op principes leidt er toe dat accountants weten wat er van hen wordt verwacht. Waar nodig zijn er in de code duidelijke ge- of verbodsbepalingen opgenomen als uitvloeisel van de principes.

Onafhankelijkheid komt kort en krachtig aan de orde in deze code: de accountant die een assurance-opdracht uitvoert is onafhankelijk (artikel 11). De uitwerking hiervan zal, zoals ook bij de VGC het geval is, worden opgenomen in specifieke onafhankelijkheidsregels via een verordening of nader voorschrift. De manier waarop invulling wordt gegeven aan de onafhankelijkheid blijft daarbij afhankelijk van de opdracht en de verspreidingskring. Het is de verwachting dat ook deze regelgeving voor de zomer van 2013 zal worden geconsulteerd. Uiteraard zal hierbij rekening worden gehouden met de recente ontwikkelingen in onze wetgeving.

De voorgestelde code voldoet aan de eisen van de Code of Ethics (CoE) van de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) en is op bepaalde punten zelfs strenger. Toch is de code optisch veel korter dan de CoE. Dit komt omdat hij net als wetten in Nederland een toelichting kent die de code en haar toepassing nader uitlegt. Daarnaast zijn de voorbeelden uit de CoE niet opgenomen in de VGBA. De relevante voorbeelden zullen samen met specifiek Nederlandse voorbeelden uitgewerkt worden in één of meer NBA-handreikingen.

Ik ben benieuwd naar uw reactie in algemene zin en naar uw antwoorden op de specifiek gestelde consultatievragen die op pagina 26 zijn opgenomen.

Uw reacties kunt u indienen tot uiterlijk **10 maart 2013** via het speciale e-mailadres consultaties@nba.nl of gebruikmaken van het [digitale vragenformulier](#).

Peter Eimers
Voorzitter Adviescollege Beroepsreglementering
NBA

2 Waarom een nieuwe Verordening gedrags- en beroepscode accountants?

Hieronder komen de uitgangspunten en het totstandkomingsproces van de VGBA aan bod. Voor een uitleg van de specifieke artikelen in de regelgeving wordt verwezen naar de toelichting die onderdeel uitmaakt van de VGBA later in dit consultatiedocument. Hierbij wordt antwoord gegeven op een aantal vragen over het hoe en waarom van de nieuwe code.

2.1 Waarom de nieuwe VGBA?

De NBA hecht eraan om up-to-date ethische regels te hebben, waarmee aan het maatschappelijk verkeer duidelijk gemaakt wordt wat zij van Nederlandse accountants mag verwachten. Mede daarom is, kort na het besluit tot fuseren van NIVRA en NOvAA, gestart met het ontwikkelen van nieuwe ethische regels voor alle Nederlandse accountants.

De huidige VGC is gebaseerd op de oude Code of Ethics van IESBA uit 2003. Inmiddels heeft de IESBA een nieuwe code ontwikkeld die beter aansluit bij de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer. Deze code is als startpunt gebruikt bij het ontwikkelen van de nieuwe code. Waar nodig zijn de regels aangepast aan de Nederlandse situatie.

2.2 Wat is er veranderd?

Allereerst zijn de ethische regels scherper geformuleerd. Daardoor weet het maatschappelijk verkeer beter welke regels accountant naleven. Maar ook voor accountants maakt dit beter duidelijk waar het om gaat.

Deze scherpere formulering is mede het gevolg van het toepassen van de 'Aanwijzingen voor de regelgeving'. Deze aanwijzingen zijn ontwikkeld door de Nederlandse overheid om wet- en daarop gebaseerde regelgeving helder te formuleren en daarmee ook toetsbaar te maken voor toezichthouders zoals de AFM, de Raad van Toezicht, toetsers van SRA of van COA. Maar ook voor de Accountantskamer wordt het naar verwachting eenvoudiger om vast te stellen hoe accountants moeten handelen.

2.3 Wat is er gelijk gebleven?

De vijf fundamentele beginselen uit de VGC zijn gebleven. Ook moeten accountants nog steeds het conceptueel raamwerk toepassen om ervoor te zorgen dat ze zich houden aan de fundamentele beginselen. Accountants die de VGC volledig toepassen zoals hij is bedoeld, zullen waarschijnlijk constateren dat ze door kunnen gaan met wat ze nu ook al deden. De code maakt het leven niet moeilijker voor hen die de VGC goed toepasten. Maar de nieuwe VGBA verwoordt wel duidelijker wat er verwacht wordt van accountants.

2.4 Waarom regels voor alle accountants?

Veel professionele diensten kunnen uitgevoerd worden door accountants uit verschillende ledengroepen. Voor het maatschappelijk verkeer mag dat niet uitmaken. De betreffende accountants moeten dezelfde ethische regels toepassen, wat er overigens ook toe kan leiden dat een bepaalde accountant een opdracht niet kan uitvoeren. Vandaar een set van regels.

Ook in de huidige VGC zijn de fundamentele beginselen die ten grondslag liggen aan het ethisch handelen voor alle accountants gelijk (Deel A van de VGC). Natuurlijk is het zo dat bepaalde situaties vooral voorkomen bij accountants die lid zijn van een bepaalde ledengroep. Dat zal terugkomen in de voorbeelden in de NBA Handreikingen. Maar ook dan zal gelden dat de situatie en niet de ledengroep leidend is.

2.5 Worden de beschrijvingen van specifieke situaties ledengroep-specifiek?

Waar dat gerechtvaardigd is zal dat gebeuren. Veel vaker zal echter blijken dat een bepaalde situatie niet ledengroep specifiek is. Accountants in business en openbaar accountants kunnen bijvoorbeeld beiden adviesopdrachten uitvoeren. Vanuit het algemeen belang is het dan ook logisch om te komen tot dezelfde invulling van de fundamentele beginselen. Daarom zullen de situatiebeschrijvingen zoveel mogelijk ledengroep-onafhankelijk plaatsvinden.

Daarbij komt dat accountants steeds vaker werkzaamheden uit verschillende ledengroepen combineren, bijvoorbeeld door parttime dienstverbanden. Dit rechtvaardigt ook een ledengroep-onafhankelijke aanpak.

2.6 Waarom zijn veel normen uit deel B1, B2 en C van de VGC niet opgenomen in de VGBA?

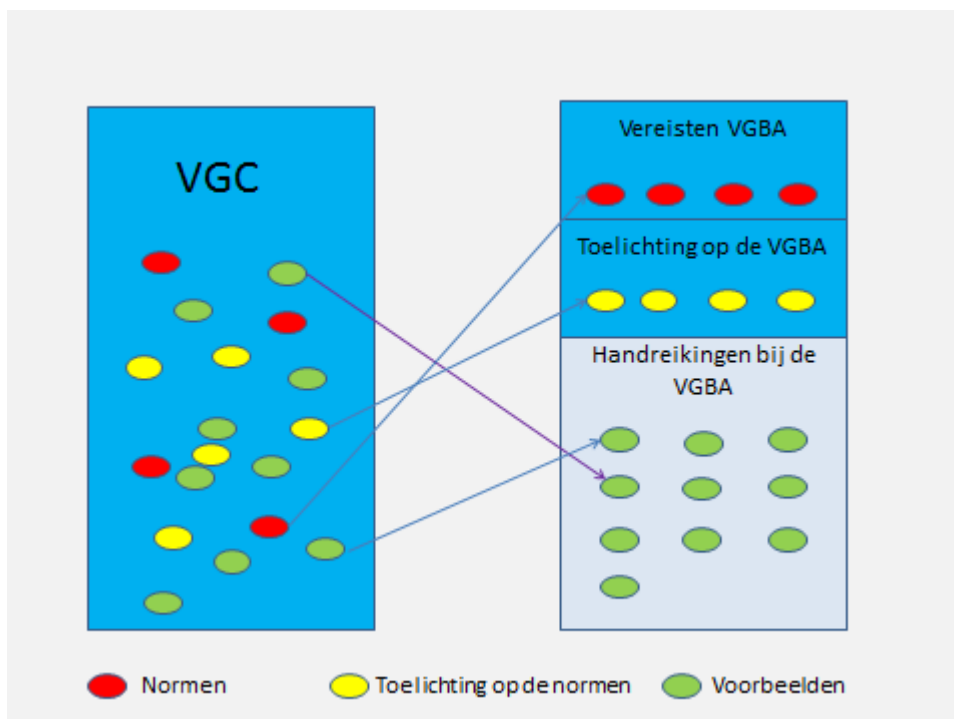
Bij het opstellen van de VGBA is geconstateerd dat dit vaak situatiebeschrijvingen waren. Kort gezegd kwamen deze vaak neer op: Je moet iets niet doen als dat leidt tot het overtreden van een fundamenteel beginsel. Deze situatiebeschrijvingen zullen overgenomen worden in de NBA-handreikingen en verdwijnen dus niet.

2.7 Waar vind ik de definities van de intern, de openbaar, de overheidsaccountant en de accountant in business?

Deze definities worden opgenomen in een nieuwe 'Verordening op de ledengroepen'.

2.8 Hoe verhoudt de structuur van de VGBA en de handreikingen zich tot de VGC?

Dit wordt hierna in een plaatje weergegeven:



Hiermee krijgen de ethische regels een vergelijkbare structuur als de controlestandaarden in de NV COS, waar de toepassingsgerichte informatie ook een toelichting geeft op de doelstellingen en vereisten en op een andere plaats staat.

2.9 Op welke activiteiten van de accountant zijn de ethische regels van toepassing?

In de nieuwe wet op het accountantsberoep heeft de wetgever ervoor gekozen het tuchtrecht van toepassing te verklaren op de gedragingen van de accountant ten aanzien van de uitoefening van zijn beroep. In de VGBA is deze werkingssfeer overgenomen, met dien verstande dat de accountant zich te allen tijde moet onthouden van elk doen of nalaten waarvan hij weet of behoort te weten dat dit het accountantsberoep in diskrediet brengt of kan brengen.

2.10 Voldoe ik nog wel aan de internationale regels van de IESBA Code of Ethics?

Ja, in de VGBA zijn de normen van de IESBA Code of Ethics volledig overgenomen. Waar daar aanleiding voor was in de Nederlandse situatie zijn de normen aangescherpt.

Teneinde ook aan buitenlandse collega's, groepsaccountants en opdrachtgevers te kunnen aantonen dat de VGBA voldoet aan de IESBA code is in een transponeringstabel (op pagina 24) aangegeven hoe de normen van de Code of Ethics zijn verwerkt in de VGBA.

2.11 Welk proces is gevolgd bij de totstandkoming van de code?

De VGBA is onder verantwoordelijkheid van het Adviescollege Beroepsreglementering, waarin vertegenwoordigers van alle ledengroepen gezamenlijk regelgeving voorbereiden, opgesteld door de Subcommissie Ethiek, met ondersteuning van het bureau van de NBA. Hiertoe heeft het bestuur uitgangspunten geformuleerd.

Deze uitgangspunten zijn tot stand gekomen in overleg met het ministerie van Financiën. Dit mede omdat de minister van Financiën de VGBA moet goedkeuren nadat hierover positief door de Ledenvergadering is beslist. In het vervolg van het proces is er afstemming geweest met het ministerie. Bij het opstellen van de VGBA is overleg gevoerd met de AFM. Dit is enerzijds gebeurd omdat de Wet op het accountantsberoep (WAB) hiertoe verplicht, maar anderzijds omdat de AFM als toezichthouder de toepassing van de VGBA zal toetsen.

Tenslotte is het concept besproken met de Accountantskamer om na te gaan in hoeverre de voorgestelde regelgeving zou kunnen leiden tot toepassingsproblemen bij de behandeling van tuchtzaken.

Het Adviescollege Beroepsreglementering en het bestuur van de NBA zijn er van overtuigd dat het concept van de VGBA hiermee op evenwichtige wijze tot stand is gekomen. Uiteraard is deze consultatie een belangrijke stap om vast te stellen of de VGBA daadwerkelijk voldoet aan de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer en van accountants.

2.12 Wat is het vervolg?

Het Adviescollege Beroepsreglementering zal de reacties op de consultatie analyseren en waar nodig verwerken in het concept van de VGBA. Vervolgens zal het concept van de VGBA in de Staatscourant worden gepubliceerd, waarna deze naar verwachting in de Ledenvergadering van juni 2013 kan worden vastgesteld.

Daarnaast wordt gewerkt aan onafhankelijkheidsregels die geconsulteerd zullen worden voordat de Ledenvergadering beslist over de VGBA. Het Adviescollege Beroepsreglementering is van mening dat het niet zinvol is de leden te vragen om goedkeuring van de VGBA zonder dat zij kennis hebben kunnen nemen van de onafhankelijkheidsregels waarnaar in de VGBA wordt verwezen.

Tenslotte wordt gewerkt aan het opstellen van passende NBA-handreikingen, die ook voorafgaand aan de Ledenvergadering voorgelegd zullen worden aan de leden voor commentaar.

3 Verordening gedrags- en beroepscode accountants

Vastgesteld in de ledenvergadering van

De ledenvergadering van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants,

Gelet op artikel 19, tweede lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet op het accountantsberoep,

Overwegende dat het onderscheidend kenmerk van het accountantsberoep is de verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang,

Overwegende dat het algemeen belang is gediend met gedrags- en beroepsregels ten behoeve van een goede uitoefening van het accountantsberoep,

Stelt de volgende verordening vast:

Hoofdstuk 1 – Definities

Artikel 1

In deze verordening en daarop berustende bepalingen wordt, voor zover niet anders is bepaald, verstaan onder:

- a. accountant: de accountant, bedoeld in artikel 1 van de Wet op het accountantsberoep;
- b. aan assurance verwante opdrachten: Omvatten professionele diensten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en samenstellingsopdrachten.
- c. assurance-opdracht: de professionele dienst waarbij een accountant een conclusie formuleert die beoogt het vertrouwen van de gebruiker, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria te versterken;
- d. bestuur: het bestuur van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants;
- e. cliënt: de natuurlijke persoon of rechtspersoon waarvoor een accountant, anders dan in het kader van een werkgeversrelatie, een professionele dienst uitvoert;
- f. controleopdracht: de opdracht tot het uitvoeren van een vrijwillige of wettelijke controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel o onderscheidenlijk onderdeel p, van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- g. professionele dienst: de dienst waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt aangewend, waaronder controle- en andere assurance-opdrachten, aan assurance verwante opdrachten en overige diensten op het terrein van financiële verslaglegging, administratieve organisatie, bedrijfseconomie en belastingen;
- h. werkgever: de natuurlijke persoon of rechtspersoon waarbij de accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden.

PM: eventueel nog aan te passen nadat de gehele tekst van de VGBA en de nadere voorschriften vaststaan. Daarbij zal ook gekeken worden naar de aanwijzingen voor de regelgeving.

Hoofdstuk 2 – Fundamentele beginselen

Paragraaf 2.1 – Fundamentele beginselen voor de accountant

Artikel 2

Teneinde invulling te geven aan zijn verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang houdt de accountant zich ten aanzien van de uitoefening van zijn beroep aan de volgende fundamentele beginselen:

- a. professionaliteit;
- b. integriteit;
- c. objectiviteit;
- d. vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
- e. vertrouwelijkheid.

Paragraaf 2.2 – Professionaliteit

Artikel 3

De accountant onthoudt zich van elk doen of nalaten waarvan hij weet of behoort te weten dat dit het accountantsberoep in diskrediet brengt of kan brengen.

Artikel 4

De accountant die vermoedt dat de werkgever van toepassing zijnde wet- en regelgeving niet naleeft treft redelijkerwijs te nemen maatregelen.

Paragraaf 2.3 – Integriteit

Artikel 5

De accountant treedt ten aanzien van de uitoefening van zijn beroep eerlijk en oprecht op.

Artikel 6

De accountant die vermoedt dat de werkgever niet integer handelt treft redelijkerwijs te nemen maatregelen.

Artikel 7

1. Indien de accountant ten aanzien van de uitoefening van zijn beroep betrokken is bij of in verband wordt gebracht met niet-integer handelen van derden, neemt hij maatregelen gericht op het beëindigen van dit handelen.
2. Indien de maatregelen, bedoeld in het eerste lid, niet mogelijk zijn distantieert de accountant zich van het niet-integer handelen.

Artikel 8

1. Indien de accountant betrokken is bij of in verband wordt gebracht met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is,
 - a. neemt hij maatregelen gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding; of
 - b. voegt de accountant aan deze informatie een mededeling toe, waarin hij de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding aan de beoogde gebruikers kenbaar maakt.
2. Indien hetgeen is beschreven in het eerste lid onder a en b, niet mogelijk is, distantieert de accountant zich van deze informatie.

Artikel 9

Indien de betrokkenheid van de accountant bij bepaalde informatie onjuist wordt voorgesteld, neemt de accountant redelijkerwijs te nemen maatregelen om zijn werkelijke betrokkenheid aan de beoogde gebruikers van de informatie kenbaar te maken.

Paragraaf 2.4 – Objectiviteit

Artikel 10

De accountant laat ten aanzien van de uitoefening van zijn beroep niet toe dat zijn oordeel wordt beïnvloed door een vooroordeel, belangenverstrengeling of ongepaste beïnvloeding door derden.

Artikel 11

De accountant die een assurance-opdracht uitvoert is onafhankelijk, rekening houdend met de context waarin hij zijn opdracht uitvoert.

p.m.: eventueel later nog formulering aanpassen met het oog op aansluiting nadere voorschriften onafhankelijkheid.

Paragraaf 2.5 – Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid

Artikel 12

De accountant houdt zijn vakbekwaamheid op het niveau dat is vereist om een professionele dienst op een adequate wijze te kunnen verlenen.

Artikel 13

1. De accountant past bij de uitoefening van zijn beroep de van toepassing zijnde wet- en regelgeving toe.
2. De accountant voert een professionele dienst nauwgezet, grondig en tijdig uit.

Artikel 14

De accountant zorgt ervoor dat degene die onder zijn verantwoordelijkheid werkzaamheden uitvoert ten behoeve van een professionele dienst hiervoor adequaat is toegerust en dat er voldoende toezicht op de uitvoering van deze werkzaamheden plaatsvindt.

Artikel 15

De accountant maakt, indien daartoe aanleiding bestaat, zijn cliënt, werkgever of andere gebruikers van zijn professionele diensten attent op de inherente beperkingen die aan zijn diensten zijn verbonden.

Paragraaf 2.6 – Vertrouwelijkheid

Artikel 16

De accountant die ten aanzien van de uitoefening van zijn beroep de beschikking krijgt over gegevens of inlichtingen waarvan hij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, is verplicht tot geheimhouding van die gegevens of inlichtingen, behoudens voor zover hij:

- a. bij of krachtens een wettelijk voorschrift tot mededeling verplicht of bevoegd is;
- b. in het kader van een specifiek doel van zijn cliënt of werkgever schriftelijke toestemming heeft verkregen tot mededeling en dit doel wordt vastgelegd; of
- c. het noodzakelijk acht om desgevraagd een andere accountant bij dezelfde cliënt of werkgever in staat te stellen een opdracht of dienst op verantwoorde wijze te aanvaarden en uit te voeren.

Artikel 17

1. De accountant betreft, voor zover niet anders bepaald bij of krachtens een wettelijk voorschrift, in zijn beslissing om op grond van artikel 16 al dan niet over te gaan tot mededeling van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen:
 - a. de belangen van betrokken partijen en derden, waaronder het algemeen belang;
 - b. de betrouwbaarheid, volledigheid en onderbouwing van de betreffende gegevens of inlichtingen; en
 - c. de wijze waarop en de persoon of entiteit aan wie de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen worden medegedeeld.
2. De accountant legt de overwegingen die hebben geleid tot de in het eerste lid bedoelde beslissing vast.

Artikel 18

De accountant gebruikt vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet voor eigen gewin of het gewin van derden.

Artikel 19

De accountant treft redelijkerwijs te nemen maatregelen om ervoor te zorgen dat degene die beroepshalve onder zijn toezicht staat, of aan wie hij advies of ondersteuning vraagt, de vertrouwelijkheidsverplichtingen, zoals deze op grond van de artikelen 16 t/m 18 gelden voor accountants, naleeft.

Hoofdstuk 3 – Zich houden aan de fundamentele beginselen

Artikel 20

De accountant laat zich bij het naleven van de verordening leiden door zijn professionele oordeelsvorming, op basis van hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht.

Artikel 21

1. De accountant identificeert en beoordeelt omstandigheden die een bedreiging kunnen zijn voor het zich houden aan een fundamenteel beginsel en neemt met betrekking tot dergelijke omstandigheden maatregelen die er toe leiden dat hij zich houdt aan de fundamentele beginselen
2. Indien de accountant bij een bedreiging niet in staat is de maatregelen bedoeld in het eerste lid te nemen, weigert of beëindigt hij de professionele dienst en zo nodig de relatie met de cliënt dan wel de werkgever
3. Indien er sprake is van een bedreiging waarbij er maatregelen zijn genomen die er toe leiden dat de accountant zich houdt aan de fundamentele beginselen legt hij zijn beoordeling, de toegepaste maatregelen en zijn oordeel vast teneinde zich tegenover derden te kunnen verantwoorden.

Artikel 22

(NB de Code of Ethics zal binnen afzienbare termijn op dit onderdeel worden herzien. Dan nader te bezien of regelgeving op dit onderdeel wenselijk is en zo ja, hoe deze zal moeten komen te luiden. De te verwachten wijzigingen behelzen onder andere de verplichting om overtredingen te melden aan en te bespreken met 'those charged with governance')

Indien de accountant constateert dat hij in strijd handelt of heeft gehandeld met een bepaling van deze verordening, treft hij zo spoedig mogelijk passende maatregelen om de strijdigheid en de gevolgen daarvan weg te nemen.

Hoofdstuk 4 – Slotbepalingen

Artikel 23

Het bestuur kan met betrekking tot de artikelen 2 tot en met 22 nadere voorschriften vaststellen.

Artikel 24

Deze verordening kan worden aangehaald als Verordening gedrags- en beroepscode accountants, bij afkorting VGBA.

Artikel 25

Deze verordening treedt in werking op **PM**.

Toelichting

Algemeen

Per 1 januari 2013 is de Wet op het accountantsberoep (Wab) in werking getreden. De Wab introduceert één beroepsorganisatie voor zowel Registeraccountants als Accountant-Administratieconsulenten, die diensten verleent ten behoeve van een pluriform accountantsberoep. 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 onderhavige verordening geeft hier invulling aan.

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

Tevens 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 Code of Ethics (CoE), en daarmee internationale convergentie, is het startpunt geweest bij het opstellen van deze verordening. Waar nodig gezien de Nederlandse situatie wijkt de verordening af van de CoE. Daar waar afgeweken is, is dit aangegeven in de artikelsgewijze toelichting. Aan de verordening is een transponeringstabel gehecht waaruit de aansluiting met de Code of Ethics blijkt. In het kader van internationale (controle) opdrachten wordt veelal gesteld dat de van toepassing zijnde ethische regels tenminste gelijkwaardig moeten zijn aan de Code of Ethics deel A en B. 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. Openbaar accountants en accountants in business in de rol van een ingehuurd consultant kunnen bijvoorbeeld beiden overige opdrachten uitvoeren. Het is dan maatschappelijk niet uit te leggen dat deze accountants verschillend zouden moeten reageren op niet integer gedrag van de cliënt in het kader van cliënt acceptatie. 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 principes in deze verordening maken dan ook geen onderscheid naar ledengroepen.

Door de toepassing van de 'Aanwijzing voor de regelgeving' bevat deze verordening alleen normen en geen voorbeelden. De voorbeelden zouden kunnen worden opgenomen in de toelichting, maar er is vanuit de toegankelijkheid voor gekozen om deze op te nemen in één of meer NBA-handreikingen. Logisch gevolg is dat deze verordening met name de normen met betrekking tot de fundamentele beginselen en het conceptueel raamwerk bevat (Deel A van de CoE) en dat de voorbeelden (deel B en C van de CoE) opgenomen worden in de genoemde handreikingen.

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 Code of Ethics).

Tot slot wordt er op gewezen dat in de inleidende overwegingen tot uitdrukking is gebracht dat de accountant, door de gedrags- en beroepsregels na te leven, handelt in het algemeen belang, ook wel aangeduid als het maatschappelijk verkeer. Vergelijk in dit verband ook artikel 100.1, eerste tot en met derde volzin, van de Code of Ethics.

Artikelsgewijs

Artikel 1

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

Accountant

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

Assurance-opdracht

De definitie van het begrip 'assurance-opdracht' is ten einde aan te sluiten bij het internationaal geaccepteerde begrippenkader gebaseerd op de definitie die door de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) wordt gehanteerd. Kenmerkend voor een assurance-opdracht is dat er drie te onderscheiden partijen in het spel zijn met elk een eigen rol: de partij die verantwoordelijk is voor het object van onderzoek of de informatie omtrent het object van onderzoek (de partij die zich verantwoordt), de partij die de door de accountant verstrekte assurance voor bepaalde doeleinden wenst te gebruiken (de gebruiker) en de accountant die de assurance verstrekt.

Deze drie partijen kunnen tot verschillende entiteiten behoren. Het kan echter ook zo zijn dat de accountant die gevraagd wordt om assurance te verstrekken direct of indirect werkzaam is bij of verbonden is aan de entiteit waartoe ook de partij die zich verantwoordt behoort. Ook kan het zo zijn dat de partij die zich verantwoordt en de gebruiker, dan wel de accountant en de gebruiker, tot dezelfde entiteit behoren. Tot slot is ook denkbaar dat alle drie hiervoor genoemde partijen tot dezelfde entiteit behoren.

In al deze gevallen is sprake van drie te onderscheiden partijen – en dus van een assurance-opdracht in de zin van de onderhavige gedrags- en beroepsregels – mits het onderscheid tussen de drie partijen kan worden geobjectiveerd, bijvoorbeeld door een verschillende positionering of doelstelling van die drie partijen. Zo kan bijvoorbeeld het bestuur van een onderneming of instelling (als beoogd gebruiker) een bij die onderneming of instelling werkzame of daaraan verbonden accountant een assurance-opdracht laten uitvoeren met betrekking tot een bepaald aspect van de activiteiten van diezelfde onderneming of instelling waarvoor het management op een lager niveau (de partij die zich verantwoordt) rechtstreeks verantwoordelijk is, maar waarvoor dat bestuur de eindverantwoordelijkheid draagt.

Een ander voorbeeld is een bij een onderneming of instelling werkzame accountant die een door het bestuur van die onderneming of instelling (partij die zich verantwoordt) opgestelde verantwoording controleert ten behoeve van een toezichhoudend orgaan van die onderneming of instelling, zoals een raad van commissarissen of een raad van toezicht (beoogd gebruiker).

In de situatie waarin een dergelijk objectief onderscheid niet kan worden gemaakt, moet de conclusie zijn dat er van een assurance-opdracht in de zin van de onderhavige gedrags- en beroepsregels geen sprake is. Het staat de accountant echter vrij om in een dergelijk geval de voorschriften met betrekking tot de uitvoering van assurance-opdrachten, voor zover toepasselijk, toch te volgen.

Professionele dienst

Het begrip dienst moet hier ruim opgevat worden in die zin dat hier ook werkzaamheden onder vallen die een accountant als dienst ten behoeve van derden zou kunnen uitvoeren. Voor een Accountant in Business die in zijn functie een aantal verschillende taken uitoefent waarbij hij zijn vakbekwaamheid

aanwendt ten behoeve van de werkgever gelden al deze taken in het kader van deze verordening als diensten.

Ook werkzaamheden die de accountant uitvoert ten behoeve van zichzelf (privé aangifte) of om niet en in zijn vrije tijd ten behoeve van een derde, waarbij hij zijn vakbekwaamheid aanwendt, worden in het kader van deze verordening behandeld als professionele dienst.

Werkgever

Het begrip 'werkgever' heeft in deze verordening een brede betekenis. Naast de situatie dat een accountant in loondienst is of een ambtelijke aanstelling heeft bij een entiteit (werkgever), bestrijkt dit begrip ook de situatie waarin een accountant in het kader van een overeenkomst van opdracht (bijvoorbeeld als zzp-er) of als partner verbonden is aan een entiteit.

Artikel 2

Dit artikel bevat de fundamentele beginselen voor de accountant. Deze beginselen zijn uitgewerkt en toegelicht in deze verordening.

De fundamentele beginselen gelden ten aanzien van de uitoefening van het beroep van accountant. Met de zinsnede 'ten aanzien van de uitoefening van zijn beroep' is aangesloten op de Wet op het accountantsberoep. Hiermee wordt uitgedrukt dat de naleving van de fundamentele beginselen en de handhaving daarvan onder meer in de vorm van tuchtrechtspraak altijd gericht zal zijn op de uitoefening van het accountantsberoep. Deze formulering biedt de ruimte om bij de handhaving zowel over zakelijk- als privé handelen een oordeel te vormen. Voorwaarde is wel dat de betreffende gedraging te allen tijde een relatie moet hebben met de uitoefening van het accountantsberoep. Dit kan als volgt worden toegelicht. Een ernstige verkeersovertreding is weliswaar een strafbaar feit, maar zal niet snel een relevant feit zijn voor een tuchtrechtelijke handhaving, omdat er geen relatie is tussen de overtreding en de uitoefening van het beroep van de accountant. Betrokkenheid bij het witwassen van geld, al dan niet zakelijk, zal daarentegen een relevant feit zijn voor de handhaving van de gedrags- en beroepsregels, omdat dit de betrouwbaarheid van de accountant bij financiële beoordelingen zal schaden. Een ander voorbeeld van een relevant feit is een belastingfraude door de accountant in de privésfeer. Een dergelijke door een accountant gepleegde fiscale fraude zal het accountantsberoep in diskrediet brengen.

Hieronder zijn enkele voorbeelden gegeven van de werkingssfeer van de verordening:

Prive handelen Zakelijk handelen	<ul style="list-style-type: none"> • Doen prive-aangifte • Doen aangifte om niet • Penningmeester voetbalclub • Kerkrentmeester • Lid kascontrole commissie <p>Werkingsfeer</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Autorijden • Ouderling in kerk • Uitoefenen hobby • Rode kruis Vrijwilliger <p>waarbij vakbekwaamheid NIET wordt aangewend</p>
	<p>VGBA</p> <ul style="list-style-type: none"> • Openbaar accountant • Intern- / overheidsaccountant • CFO / CEO • Manager interne beheersing • Consultant financiële processen 	<ul style="list-style-type: none"> • Pilot • Commerciële directeur • Verkoper kleding <p>Voor zover vakbekwaamheid NIET wordt aangewend</p>
	Uitoefening van zijn beroep	Overige gedragingen

Artikelen 3 en 4

In deze artikelen wordt het fundamentele beginsel 'professionaliteit' uitgewerkt.

Artikel 3

Om te voorkomen dat de accountant het accountantsberoep in diskrediet brengt, zal de accountant zich in algemene zin dienen te houden aan op hem van toepassing zijnde wet- en regelgeving. Indien de accountant zich bijvoorbeeld niet houdt aan de belastingwetgeving (hij vult bijvoorbeeld privé een onjuiste aangifte inkomstenbelasting in) dan kan dat in negatieve zin uitstralen naar het accountantsberoep en kan hij daarvoor (ook) tuchtrechtelijk worden aangesproken. Zie daartoe ook de zinsnede 'ten aanzien van de uitoefening van zijn beroep' in de toelichting op het voorgaande artikel 2 over de naleving van de fundamentele beginselen.

Artikel 4

Door de positie die de accountant inneemt in de organisatie van de werkgever, kan dit bij derden ook een bepaald vertrouwen wekken ten aanzien van het functioneren van deze organisatie. Dit is de reden dat internationale beroepsorganisaties voor het accountantsberoep er aan hechten dat accountants een bijdrage leveren aan het ethisch handelen van de organisatie van hun werkgever (zie bijv. artikel 300.5 van de CoE). Dit is in deze verordening uitgewerkt in concrete normen in artikel 4 en 6.

Indien de accountant vermoedt dat zijn werkgever van toepassing zijnde wet- en regelgeving niet naleeft, zal hij voor zover nodig en voor zover gezien zijn positie en deskundigheid dat mogelijk maakt nader onderzoek verrichten. Als de accountant daadwerkelijk meent dat er sprake is van niet-naleving van wet- en regelgeving neemt hij stappen om dit niet-naleven te beëindigen inclusief het aandringen op herstel van de gevolgen van de niet-naleving. Voor niet-integer handelen geldt een vergelijkbare aanpak. Wat van de accountant redelijkerwijs verwacht mag worden, is afhankelijk van zijn positie bij de werkgever. In een lagere functie kan een maatregel bijvoorbeeld bestaan uit een signalerend gesprek met de

leidinggevende. Echter, heeft de accountant een hogere functie (hiërarchisch dan wel vanuit een seniorrol) dan zal zijn invloed op het handelen van de organisatie groter zijn.

Bij het bepalen wat 'redelijkerwijs te nemen maatregelen' zijn moet een accountant inschatten wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde van hem zou verwachten. Indien meerdere accountants werkzaam zijn bij de werkgever kan het verstandig zijn om te overleggen met één of meer van die accountants. Als dit niet mogelijk is, bijvoorbeeld omdat de betreffende accountant geen collega's heeft binnen de organisatie, kan de accountant contact opnemen met één van de door de NBA aangezochte vertrouwenspersonen, het bureau van de NBA of een gespecialiseerde advocaat.

In uitzonderlijke gevallen zullen artikel 4 en 6 ertoe kunnen leiden dat de accountant de relatie met zijn werkgever zal moeten opzeggen. Het is onverstandig om een dergelijke beslissing lichtvaardig te nemen. Het wordt dan ook ten zeerste aangeraden om in een dergelijke situatie, voordat de relatie daadwerkelijk wordt opgezegd, juridische bijstand te zoeken.

Artikelen 5 tot en met 9

In deze artikelen wordt het fundamentele beginsel 'integriteit' uitgewerkt.

Met name bij het vermijden dat de accountant geassocieerd wordt met niet-integer gedrag, respectievelijk dat rapportages of andere gegevens als misleidend worden of kunnen worden ervaren, is het te verwachten oordeel van een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde van belang. Dit geldt ook voor de in artikel 7 opgenomen norm: voorkomen moet worden dat de accountant in verband wordt gebracht met niet-integer gedrag.

In deze artikelen wordt een aantal keren aangegeven dat een accountant zich distantieert. Het is hierbij de bedoeling dat duidelijk wordt dat de accountant afstand neemt van de verstrekte informatie of van bepaalde gedragingen. Soms zal het hierbij toereikend zijn dat de accountant een simpel telefoontje pleegt en daar een aantekening van maakt (bijvoorbeeld in het geval dat een accountant in verband wordt gebracht met aan een bank verstrekte onjuiste informatie). Soms kan dit leiden tot het actief de pers opzoeken middels een persbericht of een advertentie. In het kader van mogelijke strijdigheid met het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid kan het verstandig zijn juridisch advies in te winnen alvorens te bepalen welke actie gepast is.

Artikel 6

Voor toelichting op dit artikel wordt verwezen naar de toelichting op artikel 4.

Artikel 8

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 8, eerste lid, onderdeel a, van hem om zo mogelijk maatregelen te nemen gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid, misleiding of onzorgvuldige verstrekking.

In artikel 2:362 lid 6 BW is beschreven hoe een onderneming dient om te gaan met een na publicatie geconstateerde fundamentele fout in de jaarrekening. Indien de cliënt en eventueel de accountant voldoen aan het gestelde in artikel 2:362 lid 6 BW wordt de accountant geacht voldaan te hebben aan artikel 8, eerste lid onderdeel a. Conform RJ 150 kan in het kader van dit lid voor materiële doch niet fundamentele fouten worden volstaan met foutenherstel in de volgende jaarrekening. In het geval onder BW 2 IFRS wordt toegepast, kan op vergelijkbare wijze worden gehandeld.

Artikel 9

Dit artikel heeft betrekking op de situatie dat derden de betrokkenheid van de accountant bij door hen ter beschikking gestelde informatie onterecht of op onjuiste wijze weergeven. Bijvoorbeeld het onterecht doen voorkomen van een goedkeurende accountantsverklaring bij een rapportage of het verspreiden van een jaarrekening waarbij wordt gesuggereerd dat de accountant die heeft samengesteld zonder dat de accountant daarbij betrokken is geweest.

Artikelen 10

In dit artikel is het fundamentele beginsel 'objectiviteit' uitgewerkt.

Indien de objectiviteit van de accountant in het gedrang komt, ziet de accountant af van het verlenen van de desbetreffende professionele dienst.

Artikel 11

Uitgangspunt van deze verordening is dat de beroepsethische regels die op een accountant van toepassing zijn, afhankelijk zijn van de uitgevoerde werkzaamheden. In artikel 11 is als uitwerking hiervan weergegeven dat een accountant die een assurance-opdracht uitvoert onafhankelijk dient te zijn. De wijze waarop deze eis wordt ingevuld is afhankelijk van de omgeving en omstandigheden waarbinnen de opdracht wordt uitgevoerd. Dit is anders dan in artikel 280.2 van de Code of Ethics, dat zich enkel tot de professional accountant in public practice richt.

De norm is dat de accountant die een assurance-opdracht uitvoert onafhankelijk is en als zodanig is dit een specifieke uitwerking van het fundamentele beginsel 'objectiviteit'. Het gaat hier om onafhankelijkheid in wezen en om onafhankelijkheid in schijn. Onder onafhankelijkheid in wezen wordt verstaan: de geesteshouding die het tot uitdrukking brengen van een conclusie toestaat zonder zodanig beïnvloed te worden dat de professionele oordeelsvorming van de accountant in gevaar wordt gebracht.

Onder onafhankelijkheid in schijn wordt verstaan: het vermijden van feiten en omstandigheden die dermate significant zijn dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde zal concluderen – alle feiten en omstandigheden, inclusief eventuele toegepaste maatregelen, afwegende – dat de onafhankelijkheid van de accountant in gevaar is gebracht. Indien de accountant vanuit een gezagsverhouding functioneert, hoeft er geen sprake te zijn van een aantasting van onafhankelijkheid in schijn, mits de accountant alle noodzakelijke maatregelen heeft genomen om zijn onafhankelijkheid ter zake van de uitvoering van een assurance-opdracht te waarborgen.

Door onafhankelijk te zijn schept de accountant een omgeving die hem zoveel mogelijk in staat stelt een oordeel als resultaat van zijn uitgevoerde assurance-opdracht uit te spreken zonder vooringenomenheid, tegengestelde belangen of door een ander op hem uitgeoefende druk. Het is van groot belang dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit ook als zodanig ervaart.

De invulling van deze eis van onafhankelijkheid volgt in nadere voorschriften.

Artikelen 12 tot en met 15

In deze artikelen wordt het fundamentele beginsel 'vakbekwaamheid en zorgvuldigheid' verder uitgewerkt in enkele normen. Het onderhouden van professionele kennis, inzichten en vaardigheden (oftewel 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.

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 lid 2 wordt gesteld dat de accountant een professionele dienst nauwgezet, grondig en tijdig uitvoert. Uiteraard is de invulling van deze begrippen afhankelijk van de soort professionele dienst die de accountant uitvoert. Van een accountant die een wettelijke controle uitvoert wordt in dit kader iets anders verwacht dan van een accountant die een advies uitbrengt of een accountant die een samenstellingsopdracht uitvoert.

In artikel 14 is 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). Daarnaast dient er adequaat toezicht te worden gehouden.

Artikelen 16 tot en met 19

In deze artikelen wordt het fundamentele beginsel 'vertrouwelijkheid' uitgewerkt.

Het is belangrijk dat de accountant er alert op is dat hij 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. Daarnaast blijft het beginsel van vertrouwelijkheid uiteraard ook voortbestaan nadat de accountant zijn relatie met zijn cliënt of zijn werkgever heeft beëindigd. Dat neemt overigens niet weg dat de accountant zijn eerder opgedane kennis en ervaring kan toepassen in een nieuwe zakelijke omgeving.

Bij voorbeelden in de Nederlandse context waarbij de omstandigheden ertoe leiden dat de accountant gehouden kan zijn om vertrouwelijke informatie en gegevens toch openbaar te maken kan gedacht worden aan:

- a. openbaarmaking die door de wet wordt gevorderd (bijvoorbeeld de Wet toezicht accountantsorganisaties, 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 cliënt of de werkgever 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 mededeling verplicht of bevoegd zijn. Hierbij kan worden gedacht aan situaties zoals genoemd in artikel 38a, eerste lid, van het Besluit toezicht accountantsorganisaties.

'indien dit redelijkerwijs noodzakelijk is voor de naleving van het ingevolge de wet bepaalde of van de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens de artikelen 19, tweede en vierde lid, van de Wet op de Registeraccountants en artikel 24, tweede en vierde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulentenzijn 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 het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants of de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten;'*

In het algemeen is het zo dat de accountant de vertrouwelijkheid 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.

Uiteraard zijn ook andere situaties denkbaar. De accountant zal bij alle situaties afwegingen maken en rekening houden met de belangen van betrokken partijen en derden, waaronder het algemeen belang. Tevens houdt hij daarbij rekening met het gestelde in artikel 20 van deze verordening.

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 zijn met betrekking tot vertrouwelijkheid de Wet en het Besluit toezicht accountantsorganisaties van belang. Artikel 26 van de Wet toezicht accountantsorganisaties en de artikelen 38a en 38b van het Besluit toezicht accountantsorganisaties bevatten namelijk regels met betrekking tot vertrouwelijkheid die enkel van toepassing zijn op de externe accountant.

Artikel 16 onderdeel c.

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 niet overgenomen, hetgeen in lijn is met de hiervoor geldende Verordening gedragscode. De zittende accountant kan in Nederland in dit geval derhalve geen beroep doen op zijn geheimhoudingsplicht.

Artikel 20

In dit artikel wordt tot uitdrukking gebracht dat het handelen van de accountant wordt bepaald door zijn professionele oordeelsvorming, oftewel de vakkennis en de vaardigheden van de accountant, en het handelen dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde zou verwachten. Dat de accountant zich laat leiden door zijn professioneel oordeel is namelijk niet voldoende: de accountant moet ook nagaan of zijn eigen oordeel zal worden gedeeld door een ander die beschikt over een objectieve en redelijke oordeelsvorming en daarnaast beschikt over alle relevante feiten en gegevens. Zodoende wordt een zo objectief mogelijk oordeel bereikt.

Artikel 21

Om te kunnen waarborgen dat de accountant zich houdt aan de in artikel 2 bedoelde fundamentele beginselen past hij een conceptueel raamwerk toe. Dit raamwerk verplicht de accountant om omstandigheden te identificeren die een bedreiging kunnen zijn voor het zich houden aan de fundamentele beginselen. Omstandigheden waarvan de derde bedoeld in artikel 20 zou concluderen dat deze het zich houden aan de fundamentele beginselen feitelijk niet beïnvloeden worden niet aangemerkt als bedreiging.

Wanneer de accountant constateert dat sprake is van een bedreiging kan hij een professionele dienst niet zonder meer uitvoeren en moet hij maatregelen nemen. Er zijn twee soorten maatregelen die de accountant kan nemen:

Maatregelen die de bedreiging wegnemen of maatregelen die de bedreiging beperken tot een aanvaardbaar niveau. Van een aanvaardbaar niveau is sprake als de accountant oordeelt dat het zich houden aan de fundamentele beginselen feitelijk niet meer wordt beïnvloed en hij 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.

Een bedreiging van de naleving van de fundamentele beginselen kan op velerlei wijzen ontstaan. Hieronder wordt een vijftal ontstaanswijzen onderkend:

- a. de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander eigenbelang (bedreiging als gevolg van eigenbelang);
- b. de bedreiging die ontstaat indien de accountant zijn eigen werkzaamheden of het resultaat daarvan beoordeelt (bedreiging als gevolg van zelftoetsing);
- c. de bedreiging die ontstaat als de accountant zich teveel vereenzelvigd met het belang van zijn cliënt of werkgever waardoor de accountant zijn objectiviteit verliest (bedreiging als gevolg van belangenbehartiging);
- d. de bedreiging die ontstaat als de accountant een te nauwe band ontwikkelt met zijn cliënt of werkgever waardoor zijn objectiviteit in het gedrang komt (bedreiging als gevolg van vertrouwdeheid);
- e. de bedreiging die ontstaat doordat de accountant door feitelijke of vermeende druk wordt afgehouden van objectief handelen (bedreiging als gevolg van intimidatie).

In dit artikel wordt aangegeven op welke wijze de accountant dient te handelen indien een bedreiging niet kan worden verminderd tot een miniem niveau of kan worden weggenomen: in de eerste plaats moet de specifieke dienst worden geweigerd of beëindigd, in de tweede plaats kan de relatie met de cliënt of werkgever worden beëindigd. De opzegging van een cliëntrelatie of een dienstverband met een werkgever 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 onderhavige gedrags- en beroepsregels op te lossen.

Tot slot bevat dit artikel een vastleggingsverplichting met betrekking tot de door de accountant geconstateerde bedreiging die door maatregelen is ingeperkt tot een miniem niveau of weggenomen. Er is geen vastleggingsverplichting wanneer een bedreiging ertoe leidt dat lid 2 wordt toegepast of indien er in zijn geheel geen sprake van een bedreiging is. De verplichting om een bedreiging die door maatregelen is ingeperkt tot een miniem niveau of 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, deze kan delen met een derde.

Artikel 22

Wat een passende maatregel is, is afhankelijk van de desbetreffende casus. De accountant treft in ieder geval zo snel mogelijk de juiste en binnen zijn bereik liggende 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.

Artikel 23

Dit artikel maakt het mogelijk dat in nadere voorschriften meer gedetailleerde gedrags- en beroepsregels worden geformuleerd. In ieder geval worden nadere voorschriften uitgevaardigd met betrekking tot de bij de uitvoering van assurance-opdrachten in acht te nemen onafhankelijkheid.

Artikel 25

In dit artikel is de datum van inwerkingtreding vastgelegd.

4 Transponeringstabel

VGBA	CoE 2012			Verschil VGBA-CoE betreft	
	A	B	C		
Inleiding	100.1				
(Toelichting, Algemeen)	100.11				
Hoofdstuk 1					
Art. 1	Definitions			-	Definities uit NL regelgeving
Hoofdstuk 2					
<i>Paragraaf 2.1</i>					
Art. 2	100.5				
<i>Paragraaf 2.2</i>					
Art. 3	150.1				
Art. 4			(300.5)	Ja	Niet naleven wet- en regelgeving door werkgever
<i>Paragraaf 2.3</i>					
Art. 5	110.1				
Art. 6			(300.5)	Ja	Niet-integer handelen door werkgever
Art. 7		(200.2)	(300.6)	Ja	Betrokkenheid bij niet-integer gedrag
Art. 8 en 9	110.2 en 110.3				
<i>Paragraaf 2.4</i>					
Art. 10	120.1				
Art. 11		280.2		Ja	Uitgangspunt onafhankelijkheidsbepaling
<i>Paragraaf 2.5</i>					
Art. 12 t/m 15	130.1 t/m 130.6; (150.1)				
<i>Paragraaf 2.6</i>					
Art. 16 t/m 19	140.1 t/m 140.8			Ja ¹	Aanvulling cfm. Bta (art. 16 sub b)
Art. 16 (sub c)		(210.13 en 210.14)		Ja	Geen toestemming cliënt nodig
<i>Paragraaf 2.7</i>					
Art. 20	100.2, 100.7				
Art. 21	100.2, 100.6 t/m 100.9			Ja	Vastleggingsverplichting (art. 21, lid 3)
(toelichting art. 21)	100.12				
Art. 22	100.10				
Hoofdstuk 3					
Art. 23 tm 25				-	Structuur NL regelgeving

¹ 'Verschil' van de VGBA met de CoE is niet als zodanig toegelicht in de artikelsgewijze toelichting bij de VGBA. Betreft een aanvulling conform de Bta, de lijn van het artikel stemt overeen met de CoE.

5 Verschillen Verordening gedrags- en beroepscode accountants (VGBA) en Code of Ethics (CoE)

Noot: de huidige verordening is aangeduid met VGC, de nieuwe concept-verordening met VGBA.

VGBA	Omschrijving
4 en 6	<p>Handelen werkgever De Code of Ethics bevat in deel C een inspanningsverplichting om een op ethische principes gebaseerde cultuur te bevorderen (vergelijk ook de huidige VGC C-300.5). Dit uitgangspunt is van belang geacht voor alle accountants; door de positie die de accountant inneemt in de organisatie van de werkgever wekt dit bij derden ook een bepaald vertrouwen op ten aanzien van het functioneren van deze organisatie.</p> <p>Dit uitgangspunt riep echter de vraag op wat een op ethische principes gebaseerde cultuur inhoudt en wat de rol van de accountant is. De norm is concreter gemaakt door deze te koppelen aan de fundamentele beginselen professionaliteit en integriteit (zie toelichting op het betreffende artikel in de VGBA).</p>
7	<p>Betrokkenheid bij niet-integer gedrag derden In art. 7 is naar analogie van art. 4 en 6 (handelen werkgever) een norm opgenomen omtrent de betrokkenheid van de accountant bij niet-integer gedrag van derden. Het betreft de verplichting tot het treffen van maatregelen gericht op het beëindigen van niet-integer gedrag en indien niet mogelijk, de verplichting tot het zich distantiëren van niet-integer gedrag. De Code of Ethics (deel B en C) bevat de enigszins vergelijkbare artikelen 200.2 en 300.6.</p>
11	<p>Uitgangspunt voor onafhankelijkheidsbepaling Uitgangspunt van deze verordening is dat de beroepsethische regels die op een accountant van toepassing zijn, afhankelijk zijn van de uitgevoerde werkzaamheden. In artikel 11 is als uitwerking hiervan weergegeven dat een accountant die een assurance-opdracht uitvoert onafhankelijk dient te zijn. De wijze waarop deze eis wordt ingevuld is afhankelijk van de omgeving en omstandigheden waarbinnen de opdracht wordt uitgevoerd. Dit leidt er uiteraard toe dat bepaalde opdrachten niet uitgevoerd kunnen worden. Artikel 280.2 van de Code of Ethics is, anders dan artikel 11 van de VGBA, alleen op de professional accountant in public practice gericht.</p> <p>In de huidige VGC is voor de intern en overheidsaccountant een vereiste van onafhankelijkheid bij assurance-opdrachten VGC opgenomen onder B2-290. Voor de accountant in business geldt geen onafhankelijkheidseis.</p>
16 sub b	<p>Aanvulling op schriftelijke toestemming conform Bta (betreffende uitzondering geheimhoudingsplicht) Het verkrijgen van schriftelijke toestemming (onderdeel c) is aangevuld met voorwaarden uit het Bta (specifiek doel en vastleggen van dit doel).</p> <p>Met het duiden en het vastleggen van het specifieke doel wordt voorkomen dat ontheffingen van de geheimhoudingsplicht verstrekt worden voor te lange termijn. Op deze wijze weten cliënten waar ze de geheimhouding voor opheffen en kunnen ze rekening houden met relevante omstandigheden.</p>
16 sub c	<p>Geen toestemming cliënt nodig In art. 16 is aangegeven dat geen toestemming van de cliënt nodig is voor het verstrekken van informatie aan een opvolgend accountant; hiermee wordt het fundamenteel beginsel 'vertrouwelijkheid' niet geschonden.</p> <p>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 dus niet overgenomen, hetgeen in lijn</p>

	<p>is met de huidige VGC (artikel B1-210.12 en 13). De zittende accountant kan in Nederland derhalve geen beroep doen op zijn geheimhoudingsplicht. Achtergrond is het per 1 januari 2007 ingetrokken artikel 31 van de GBA.</p> <p>Dit artikel uit de VGBA is gericht op een situatie van aanvaarding en continuering van een relatie/dienstverband. In geval van een daadwerkelijke overdracht van een controleopdracht is sprake van een andere situatie. Het al dan niet vragen van toestemming aan de cliënt is dan afhankelijk van de vraag of de opdracht/relatie formeel beëindigd is. Zie daartoe de uitleg in Praktijkhandreiking 1108 'Toegang tot relevante informatie voor de opvolgende accountant in het kader van een controle', mede in relatie tot art. 20, derde lid, van de Wta .</p>
21, lid 3	<p>Vastleggingsverplichting</p> <p>Dit betreft de verplichting om in situaties waarin een geïdentificeerde bedreiging van een onaanvaardbaar niveau van de naleving van de fundamentele beginselen is weggenomen of teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau, de toegepaste maatregelen en de conclusie vast te leggen.</p> <p>Bij deze verplichting is aangesloten op het huidige artikel A-100.2 VGC (formulering is aangepast); het betreft een bestaande Nederlandse plus. Het Adviescollege stelt voor om de huidige Nederlandse plus te handhaven, omdat dit gezien wordt als een logisch sluitstuk van het conceptueel raamwerk.</p>

6 Specifieke vragen

Zoals eerder aangegeven is het Adviescollege Beroepsreglementering geïnteresseerd in alle reacties met betrekking tot de VGBA, maar stelt ze het vooral op prijs als respondenten de volgende vragen zouden willen beantwoorden.

U kunt uw reactie sturen naar consultaties@NBA.nl of gebruikmaken van het [digitale vragenformulier](#).

1. Bent u het eens met het uitgangspunt dat de VGBA zich richt op alle accountants en geen onderscheid maakt tussen de ledengroepen?
2. Indien u accountant bent, is de VGBA voor u voldoende duidelijk voor uw specifieke situatie (openbaar accountant, intern/overheidsaccountant, accountant in business)?
3. Komt de VGBA naar uw mening voldoende tegemoet aan de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer?
4. Is u voldoende duidelijk wat met de in de VGBA genoemde fundamentele beginselen wordt bedoeld?
5. De VGBA stelt dat de accountant moet beoordelen wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde in een bepaalde situatie van de accountant verwacht. Is hiermee het belang van het maatschappelijk verkeer volgens u voldoende gewaarborgd?
6. De VGBA verwacht van de accountant dat hij het conceptueel raamwerk toepast om te voorkomen dat hij zich niet houdt aan de fundamentele beginselen. Is u voldoende duidelijk wat in dit kader van de accountant wordt verwacht?
7. Mist u in de VGBA normen die wel opgenomen waren in de VGC?
8. De werkingssfeer van de VGBA is gericht op de uitoefening van het beroep, in overeenstemming met de Wab. Dit heeft in sommige gevallen betrekking op privé handelen, maar heeft tegelijk geen betrekking op al het zakelijk handelen. Wel valt elk handelen dat het beroep kan schaden hieronder (zie artikel 3). Is deze werkingssfeer volgens u ruim genoeg of wellicht te ruim?

