



Handleiding

Regelgeving Accountancy (HRA)

Regelgeving voor de accountant



Handleiding Regelgeving Accountancy

Deel 1

Disclaimer

Het NIVRA en de NOvAA hebben zich ten doel gesteld voor een zo betrouwbaar mogelijke uitgave te zorgen. Niettemin zijn het NIVRA en de NOvAA niet aansprakelijk voor onjuistheden die eventueel in deze uitgave voorkomen.

Copyright

© 2010 Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA), Amsterdam en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (NOvAA), Den Haag. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd en/of openbaar gemaakt door middel van druk, fotokopie, microfilm, elektronisch op geluidsband of op welke andere wijze dan ook, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van het NIVRA of de NOvAA.

Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA)

Deel 1

Ter introductie	9
Wetgeving	13
Wet op de Accountants-Administratieconsulenten	15
Wet op de Registeraccountants	35
Wet tuchtrechtspraak accountants	57
Wet toezicht accountantsorganisaties	79
Besluit toezicht accountantsorganisaties	121
Verordeningen (inclusief toelichtingen)	143
Verordening gedragscode (AA's)	145
Verordening gedragscode (RA's)	217
Verordening op de Periodieke Preventieve Toetsing (AA's)	291
Verordening Kwaliteitsonderzoek	301
Verordening Tarieven Kwaliteitsonderzoek	311
Beleidsregel Kwaliteitsonderzoek	313
Verordening accountantsorganisaties (AA's)	321
Verordening accountantsorganisaties (RA's)	357
Verordening op de klachtbehandeling (AA's)	393

Verordening op de klachtbehandeling (RA's)	401
Nadere voorschriften	409
Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)	411
Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (RA's)	475
Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)	539
Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)	581
Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)	623
Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)	667
Nadere voorschriften permanente educatie (AA's)	713
Nadere voorschriften permanente educatie (RA's)	723
Nadere voorschriften inzake accountantsafdelingen (AA's) (Nog niet beschikbaar)	
Nadere voorschriften inzake accountantsafdelingen (RA's) (Nog niet beschikbaar)	
Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)	735
Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)	769
Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA's)	803
Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (RA's)	823

Nadere voorschriften controle- en overige standaarden		843
Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (ex Artikel A-130.7 VGC)		845
Begrippenlijst		851
Stramien voor Assurance-opdrachten		869
100-999	Opgdrachten tot controle van historische financiële informatie	
200-299	Algemene uitgangspunten en verantwoordelijkheden	
200	Doelstelling en algemene uitgangspunten van de controle van financiële overzichten	897
210	Opdrachtvoorwaarden voor controles	913
220	Kwaliteitsbeheersing voor controles van historische financiële informatie	921
230	Controledocumentatie	937
240	De verantwoordelijkheid van de accountant voor het onderkennen van het risico van fraude in het kader van de controle van financiële overzichten	949
250	Het belang van wet- en regelgeving bij de controle van financiële overzichten	1007
260	Communicatie over controle-aangelegenheden met organen belast met governance	1019
300-499	Risico inschatting en het inspelen op ingeschatte risico's	
300	De planning van de controle van financiële overzichten	1029
315	Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang	1045
320	Materieel belang in de accountantscontrole	1105
330	De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschattingen	1111
402	De controleconsequenties van het gebruikmaken van service-organisaties door entiteiten	1139
500-599	Controle-informatie	
500	Controle-informatie	1147
501	Controle-informatie - Aanvullende beschouwingen over specifieke onderwerpen	1161
505	Externe bevestigingen	1171
510	Eerste uitvoering van controleopdrachten - Beginbalans	1183
520	Cijferanalyse	1189
530	Steekproeven en Detailcontroles	1199
540	De controle van schattingen	1221
545	De controle van de waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop	1231
550	Verbonden partijen	1259

560	Gebeurtenissen na de einddatum van de periode	1267
570	Continuïteitsveronderstelling van de bedrijfsactiviteiten	1275
580	Bevestigingen van het bestuur van de entiteit	1289
600-699	Gebruikmaken van de werkzaamheden van anderen	
600	Gebruikmaken van de werkzaamheden van andere accountants	1295
610	Gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne accountantsfunctie	1301
620	Gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen	1309
700-799	Controlebevindingen en rapportering bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden	
700	De accountantsverklaring bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden	1317
705N	Aanpassingen in de formulering van de oordeelparagraaf in de accountantsverklaring	1339
706N	Toelichtende paragrafen in de accountantsverklaring	1355
710	Ter vergelijking opgenomen informatie	1361
720	Andere gegevens in stukken waarin de gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen	1373
800-899	Controlebevindingen en rapportering in het kader van bijzondere controleopdrachten	
800	De accountantsverklaring in het kader van bijzondere controleopdrachten	1379
850N	De wettelijke meldingsplicht van de openbaar accountant van een financiële instelling die onder toezicht staat	1389
2000-2699	Oprachten tot beoordeling van historische financiële informatie	
2400	Oprachten tot het beoordelen van financiële overzichten	1395
2410	Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit	1415
3000-3699	Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie	
3000-3399	Van toepassing op alle assurance-opdrachten	
3000	Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie	1439
3400-3699	Standaarden met betrekking tot specifiek onderwerp	
3400	Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie	1463
3410N	Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen	1475

4000-4699	Aan assurance verwante opdrachten	
4400	Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie	1507
4410	Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten	1515
5000-5699	Overige opdrachten	
5500N	Transactiegerelateerde adviesdiensten	1525
	Slotbepalingen	1537
	Overige regelgeving	1539
RKB1	Kwaliteitsbeheersing voor accountantskantoren en accountantsafdelingen	1541

Ter introductie

Voor u ligt deel 1 van de HRA, editie 2010. Dit deel bevat de wet- en regelgeving voor accountants zoals deze van kracht is per 1 januari 2010. Onderstaand vindt u een overzicht van de gewijzigde wetten, Verordeningen en Nadere voorschriften ten opzichte van de versie zoals deze is uitgegeven in 2007 en de Tussentijdse editie 2009.

Voor een toelichting op de wijzigingen wordt verwezen naar HRA deel 2, die in mei 2010 zal verschijnen.

De complete set van de HRA, editie 2010, bestaat uit drie delen en een supplement:

- Deel 1 bevat de wet- en regelgeving per 1 januari 2010
- Deel 2 bevat een toelichting op de regelgeving per 1 januari 2010.
- Deel 3 bevat voorbeelden van veel gebruikte brieven, verklaringen en andere rapportages.

Als extra wordt dit jaar Supplement Deel 1A verstrekt met daarin de nieuwe NV COS, van toepassing op boekjaren die afsluiten na 15 december 2010. Dit deel verschijnt na de definitieve vaststelling van de NV COS. Deel 2 zal naar verwachting gelijktijdig met deel 1A verschijnen in mei 2010.

januari '10

Amsterdam / Den Haag

NIVRA / NOvAA

	Gewijzigd tussentijdse editie	Gewijzigd editie 2010
Wetgeving		
Wet op de Accountants-Administratieconsulenten (WAA)	Gewijzigd	Gewijzigd
Wet op de Registeraccountants (WRA)	Gewijzigd	Gewijzigd
Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra)	Nieuw	Gewijzigd
Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)	Gewijzigd	Gewijzigd
Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)	Gewijzigd	Gewijzigd

Ter introductie

	Gewijzigd tussentijdse editie	Gewijzigd editie 2010
Verordeningen		
Verordening gedragscode (VGC) (AA's)	Gewijzigd	Gewijzigd
Verordening gedragscode (VGC) (RA's)	Gewijzigd	Gewijzigd
Verordening op de Periodieke Preventieve Toetsing (AA's)	Gewijzigd	Gewijzigd
Verordening Kwaliteitsonderzoek (RA's)	Nieuw	
Verordening Tarieven Kwaliteitsonderzoek (RA's)	Nieuw	
Beleidsregel Kwaliteitsonderzoek (RA's)	Nieuw	
Verordening Accountantsorganisaties (VAO) (AA's)		Gewijzigd
Verordening Accountantsorganisaties (VAO) (RA's)	Gewijzigd	Gewijzigd
Verordening op de klachtbehandeling (AA's)	Nieuw	Gewijzigd
Verordening op de klachtbehandeling (RA's)	Nieuw	
Nadere voorschriften		
Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)		
Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (RA's)	Gewijzigd	
Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant (AA's)		Nieuw
Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant (RA's)		Nieuw
Nadere voorschriften onafhankelijkheid overheidsaccountants (AA's)		Nieuw
Nadere voorschriften onafhankelijkheid overheidsaccountants (RA's)		Nieuw
Nadere voorschriften permanente educatie (AA's)		
Nadere voorschriften permanente educatie (RA's)		Gewijzigd
Nadere voorschriften inzake accountantskantoren ter zake door of namens deze kantoren uitgevoerde assurance-opdrachten, anders dan wettelijke controles in		Gewijzigd

de zin van de Wet toezicht accountantsorganisaties (AA's)		
Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)		Gewijzigd
Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA's)	Nieuw	Gewijzigd
Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (RA's)	Nieuw	Gewijzigd
Nadere voorschriften controle en –overige standaarden (AA's en RA's)		
<ul style="list-style-type: none"> Standaard 4410, "Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten" 	Nieuw	
Overige regelgeving		
RKB1 (RA's)		

Wetgeving

Wet op de Accountants-Administratieconsulenten

Wet van 13 december 1972, houdende nadere regelen betreffende het accountantswezen

Wij JULIANA, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz., enz., enz.

Allen, die deze zullen zien of horen lezen, saluut! doen te weten:

Alzo Wij in overweging genomen hebben, dat het wenselijk is bij de wet nadere regelen te stellen betreffende het accountantswezen, in het bijzonder met betrekking tot de dienstverlening op het gebied van de accountancy en de daarmee verband houdende werkzaamheden ten behoeve van ondernemingen, behorende tot het midden- of kleinbedrijf;

Zo is het, dat Wij, de Raad van State gehoord, en met gemeen overleg der Staten-Generaal, hebben goedgevonden en verstaan, gelijk Wij goedvinden en verstaan bij deze:

Titel I: Begripsbepalingen

Artikel 1

In deze wet wordt verstaan onder:

- a. Onze Minister: Onze Minister van Financiën;
- b. NOvAA: de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, bedoeld in artikel 2.

Titel II: De Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten

Paragraaf 1: Zetel en taak

Artikel 2

1. Er is een Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten die tot leden heeft degenen, die zijn ingeschreven in het register bedoeld in artikel 36.
2. De NOvAA is gevestigd te 's-Gravenhage. Zij is een openbaar lichaam in de zin van artikel 134 van de Grondwet.
3. De NOvAA heeft tot taak de bevordering van een goede beroepsuitoefening door Accountants-Administratieconsulenten en de behartiging van hun gemeenschappelijk belang. Ten aanzien van

Accountants-Administratieconsulenten die werkzaamheden verrichten als externe accountant als bedoeld in artikel 1, onderdeel e, van de Wet toezicht accountantsorganisaties heeft de NOvAA tot taak de bevordering van een goede beroepsuitoefening van deze accountants binnen accountantsorganisaties als bedoeld in artikel 1, onderdeel a, van die wet. Haar taak omvat mede de zorg voor de eer van de stand van de Accountants-Administratieconsulenten en het verzorgen of doen verzorgen van de praktijkstage, bedoeld in artikel 54.

4. In afwijking van het eerste lid zijn degenen, die op grond van artikel 38, onder b, juncto artikel 44, tweede lid, in het register zijn ingeschreven, slechts lid van de NOvAA indien zij de wens daartoe schriftelijk aan het bestuur van de NOvAA kenbaar hebben gemaakt.

Artikel 3

Het bestuur van de NOvAA verstrekt Onze Ministers desgevraagd alle inlichtingen over alle zaken, de NOvAA betreffende.

Artikel 3a

Indien de NOvAA haar taken vervult met betrekking tot Accountants-Administratieconsulenten die werkzaamheden verrichten als externe accountant als bedoeld in artikel 1, onderdeel e, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, werkt de NOvAA, voor zover noodzakelijk ten behoeve van de uitoefening van het toezicht ingevolge de Wet toezicht accountantsorganisaties, samen met de Stichting Autoriteit Financiële Markten. In de daartoe voorkomende gevallen pleegt de NOvAA overleg met de Stichting Autoriteit Financiële Markten.

Artikel 3b

1. De NOvAA kan, in afwijking van artikel 2:5 van de Algemene wet bestuursrecht, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij de uitoefening van de haar ingevolge deze wet opgedragen taak, verstrekken aan:
 - a. de Stichting Autoriteit Financiële Markten;
 - b. een organisatorisch verband van marktpartijen, dat zich ten doel stelt een doeltreffende bijdrage te leveren aan de uitvoering door de Stichting Autoriteit Financiële Markten van het toezicht op de naleving van de Wet toezicht accountantsorganisaties en daartoe met de Autoriteit Financiële Markten een convenant heeft gesloten; en
 - c. het Nederlands Instituut van Registeraccountants, bedoeld in artikel 1, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants;

voor zover de verstrekking nodig is voor de vervulling van hun taak ingevolge de Wet toezicht accountantsorganisaties, onderscheidenlijk de Wet op de Registeraccountants.

2. Indien de NOvAA vertrouwelijke gegevens of inlichtingen op grond van het eerste lid heeft verstrekt aan een in dat lid bedoelde instantie en die instantie verzoekt om die gegevens of inlichtingen te mogen gebruiken voor een ander doel dan waarvoor zij zijn verstrekt, willicht de NOvAA dat verzoek slechts in:
 - a. indien het beoogde gebruik niet in strijd is met het eerste lid; of
 - b. voor zover die instantie op een andere wijze dan in deze wet voorzien met inachtneming van de daarvoor geldende wettelijke procedures voor dat andere doel de beschikking over die gegevens of inlichtingen zou kunnen verkrijgen.

Artikel 3c

De NOvAA kan, in afwijking van artikel 2:5 van de Algemene wet bestuursrecht, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij de vervulling van de haar ingevolge artikel 2, derde lid, tweede volzin, van deze wet opgedragen taak, verstrekken aan de accountantskamer, bedoeld in artikel 31, tweede lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties en, in hoger beroep, aan het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

Paragraaf 2: Inrichting

Artikel 4

De NOvAA heeft een ledenvergadering, een bestuur en een voorzitter.

Artikel 5

1. Het aantal leden van het bestuur wordt door de algemene ledenvergadering bepaald, doch bedraagt tenminste zeven. De bestuursleden worden door de ledenvergadering uit de leden van de NOvAA voor vier jaren benoemd.
2. Jaarlijks treedt een deel der bestuursleden volgens een door de ledenvergadering vast te stellen rooster af. Het rooster wordt zodanig ingericht, dat voorzover mogelijk telkenmale hetzelfde aantal bestuursleden aftreedt. De aftredenden zijn niet terstond herbenoembaar.
3. Hij, die benoemd is ter vervulling van een tussentijds opengevallen plaats, treedt af op het tijdstip waarop degene, in wiens plaats hij is benoemd, had moeten aftreden.

4. De jaarlijkse benoeming van bestuursleden ter vervulling van de ingevolge het tweede lid opvallende plaatsen geschiedt in de bijeenkomst van de ledenvergadering, waarin overeenkomstig artikel 29 het bestuur rekening en verantwoording doet.

Artikel 6

De leden van het bestuur ontvangen vergoeding van reis- en verblijfkosten.

Artikel 7

Vervallen

Artikel 7a

Vervallen

Artikel 8

1. De voorzitter en de plaatsvervangende voorzitter worden door de ledenvergadering uit de bestuursleden telkens voor een jaar benoemd. Behoudens ter vervulling van een tussentijds opvallende plaats geschiedt de benoeming in de bijeenkomst van de ledenvergadering, waarin overeenkomstig artikel 29 het bestuur rekening en verantwoording doet.
2. De artikelen 5, derde lid, en 6 zijn ten aanzien van de voorzitter en de plaatsvervangende voorzitter van overeenkomstige toepassing.

Artikel 9

1. Het personeel, dat de NOvAA en de bij of krachtens deze wet ingestelde colleges voor de vervulling van hun taak behoeven, wordt door of namens de NOvAA in dienst genomen op arbeidsovereenkomst naar burgerlijk recht.
2. De ledenvergadering regelt bij verordening de voorwaarden, waaronder de indienstneming geschiedt.
3. Verordeningen, vastgesteld krachtens het tweede lid, behoeven de goedkeuring van Onze Minister.

Paragraaf 3: Werkwijze van de organen van de NOvAA

Artikel 10

Het bestuur roept de ledenvergadering bijeen, zo dikwijls het zulks nodig oordeelt en voorts indien tenminste veertig leden van de NOvAA, onder opgaaf van de te behandelen punten, om haar bijeenroeping verzoeken.

Artikel 11

De voorzitter van de NOvAA bekleedt in de bijeenkomsten van de ledenvergadering en in de bestuursvergaderingen het voorzitterschap.

Artikel 12

Het bestuur vergadert niet, wanneer niet tenminste de helft van het aantal zitting hebbende leden is opgekomen.

Artikel 13

De leden van het bestuur zijn niet gerechtelijk vervolgbaar voor hetgeen zij in de bestuursvergadering hebben gezegd of aan haar schriftelijk hebben overgelegd.

Artikel 14

De leden van het bestuur stemmen zonder last of ruggespraak.

Artikel 15

De leden van het bestuur onthouden zich in de bestuursvergaderingen van medestemmen over aangelegenheden, die hun, hun echtgenoten of hun geregistreerde partners, hun bloed- of aanverwanten tot de derde graad ingesloten, degenen met wie zij in de uitoefening van een beroep voor gemene rekening of onder gemeenschappelijke naam optreden, hun werknemers, hun werkgevers, hun opdrachtgevers of degenen, op wie de in de uitoefening van hun beroep verrichte werkzaamheden rechtstreeks betrekking hebben, persoonlijk aangaan.

Artikel 16

1. De bijeenkomsten van de ledenvergadering worden in het openbaar gehouden.

2. De deuren worden gesloten, wanneer tenminste een vijfde van de aanwezige leden daarom verzoekt of de voorzitter het nodig oordeelt.
3. De ledenvergadering beslist vervolgens of met gesloten deuren zal worden vergaderd.

Artikel 17

1. Indien bij het nemen van een beslissing geen der leden stemming vraagt, is het voorstel aangenomen.
2. Stemming over personen vindt plaats bij gesloten en ongetekende stembriefjes.

Artikel 18

1. Een stemming in een bijeenkomst van de ledenvergadering is nietig, indien niet meer dan de helft van de stemmen is uitgebracht van de ter vergadering aanwezige of vertegenwoordigde stemgerechtigden.
2. Een stemming in een bestuursvergadering is nietig, indien niet tenminste de helft van het aantal zittinghebbende leden, die zich niet van medestemmen moeten onthouden, eraan heeft deelgenomen.
3. Bij stemming over personen worden leden, die blanco briefjes ingeleverd hebben, voor de toepassing van dit artikel geacht aan de stemming te hebben deelgenomen.

Artikel 19

1. Ieder lid kan slechts één stem uitbrengen.
2. Tenzij bij verordening anders is bepaald, kan een lid aan een ander lid schriftelijk volmacht verlenen tot het uitbrengen van zijn stem. Een lid kan voor ten hoogste drie andere leden een stem uitbrengen. Leden van het bestuur kunnen niet als gevolmachtigde optreden.
3. Voor het tot stand komen van een beslissing bij stemming wordt de volstreekte meerderheid van de uitgebrachte stemmen vereist. Blanco stemmen worden voor de toepassing van dit artikel geacht niet te zijn uitgebracht.

Artikel 20

1. Bij staking van stemmen in een bijeenkomst van de ledenvergadering of in een voltallige bestuursvergadering is, indien het zaken betreft, het voorstel verworpen en beslist, indien het personen betreft, het lot.

2. Bij staking van stemmen in een niet voltallige bestuursvergadering wordt het nemen van een beslissing tot een volgende vergadering uitgesteld, waarin de beraadslagingen kunnen worden heropend. Indien de stemmen dan opnieuw staken, is het eerste lid van overeenkomstige toepassing.

Artikel 21

1. De ledenvergadering kan bij verordening nadere regelen stellen betreffende haar werkwijze en die van het bestuur.
2. Het bestuur kan nadere regelen stellen betreffende zijn werkwijze, voor zover niet de ledenvergadering daarin bij verordening heeft voorzien.

Paragraaf 4: Vervulling van de regelende en besturende taak

Artikel 22

Het bestuur bestuurt de NOvAA en voert het beheer over haar vermogen.

Artikel 23

De voorzitter vertegenwoordigt de NOvAA in en buiten rechte.

Artikel 24

1. De ledenvergadering maakt de verordeningen, die zij ter vervulling van de in artikel 2, derde lid, omschreven taak nodig oordeelt.
2. De ledenvergadering stelt ten behoeve van een goede uitoefening van de werkzaamheden van Accountants-Administratieconsulenten bij verordening gedrags- en beroepsregels vast, welke gelden voor alle Accountants-Administratieconsulenten.
3. Voor zover uit deze wet niet anders blijkt, zijn de verordeningen van de NOvAA slechts verbindend voor haar leden en organen.
4. De ledenvergadering stelt bij verordening regels vast terzake van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, welke verbindend zijn voor alle accountantsorganisaties waarbinnen Accountants-Administratieconsulenten hun beroep uitoefenen.

5. De ledenvergadering stelt bij verordening regels vast ter zake van de behandeling van klachten door Accountants-Administratieconsulenten, accountantsorganisaties als bedoeld in het vierde lid, of andere kantoren waarbinnen Accountants-Administratieconsulenten hun beroep uitoefenen.
6. De ledenvergadering kan de bevoegdheid tot het geven van nadere voorschriften omtrent door haar bij verordening geregelde onderwerpen overdragen aan het bestuur.
7. Verordeningen, vastgesteld krachtens het tweede lid, met betrekking tot de uitoefening van de werkzaamheden van Accountants-Administratieconsulenten ter zake van het verrichten van wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, onderdeel j, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, en vierde lid, behoeven de goedkeuring van Onze Minister.

Artikel 25

1. De voorschriften in de in artikel 24, tweede lid, bedoelde verordening met betrekking tot de uitoefening van de werkzaamheden van Accountants-Administratieconsulenten ter zake van het verrichten van wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, dienen dezelfde inhoud te hebben als de desbetreffende voorschriften in de in artikel 19, tweede lid, van de Wet op de Registeraccountants bedoelde verordening.
2. Met het oog op de uitvoering van het eerste lid wordt een ontwerp voor de desbetreffende bepalingen van de verordening opgesteld door een commissie, bestaande uit een gelijk aantal leden van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten en van het Nederlands Instituut voor Registeraccountants.
3. In afwijking van het eerste en tweede lid kan Onze Minister van Financiën, op voorstel van de NOvAA, bij ministeriële regeling regels stellen met betrekking tot het in het eerste lid bedoelde onderwerp. Daarbij bepaalt Onze Minister van Financiën tevens welke bepalingen uit de verordeningen, bedoeld in artikel 19, tweede lid, van de Wet op de Registeraccountants en artikel 24, tweede lid, buiten toepassing blijven.
4. Indien een verordening houdende de in het eerste lid bedoelde voorschriften wordt vernietigd op grond van artikel 34 en de ledenvergadering niet binnen zes maanden na de datum van vernietiging een verordening heeft vastgesteld in overeenstemming met het bepaalde in het eerste lid, worden de in dat lid bedoelde voorschriften vastgesteld door Onze Minister, in overeenstemming met Onze Minister van Justitie.

Artikel 26

1. De ontwerpen van verordeningen worden door het bestuur op bij algemene maatregel van bestuur te bepalen wijze openbaar gemaakt. Een ieder kan gedurende drie weken na de openbaarmaking van

een ontwerp bij het bestuur zijn bedenkingen schriftelijk naar voren brengen. Het bestuur brengt de naar voren gebrachte bedenkingen ter kennis van de leden.

2. De verordeningen worden door het bestuur op bij algemene maatregel van bestuur te bepalen wijze bekendgemaakt. Indien zij de goedkeuring van Onze Minister behoeven, geschiedt de bekendmaking niet dan nadat de goedkeuring is verleend en wordt bij de bekendmaking aan de voet van de verordening het besluit vermeld, waarbij deze is goedgekeurd. De verordeningen treden, indien zij niet anders bepalen, niet eerder in werking dan de tweede dag na die van de bekendmaking.

Paragraaf 5: De geldmiddelen van de NOvAA

Artikel 27

Het boekjaar van de NOvAA loopt van 1 januari tot en met 31 december.

Artikel 28

Vóór de aanvang van het boekjaar stelt de ledenvergadering de begroting van de NOvAA vast. Het bestuur dient daartoe een ontwerpbegroting in, vergezeld van de nodige toelichting. Het ontwerp wordt door het bestuur, tenminste twee weken vóór de behandeling daarvan door de ledenvergadering, aan de leden toegezonden.

Artikel 29

1. Voor elk boekjaar benoemt de ledenvergadering uit de leden een Accountant-Administratieconsulent bij wiens inschrijving in het in artikel 36, eerste lid, bedoelde register een aantekening als bedoeld in artikel 36, derde lid, is geplaatst, die belast is met de controle op de financiële verantwoording, benevens een plaatsvervanger voor deze.
2. De Accountant-Administratieconsulent brengt binnen dertien weken na afloop van het betrokken boekjaar een verslag uit aan het bestuur.
3. Binnen zes maanden na afloop van het boekjaar doet het bestuur aan de ledenvergadering rekening en verantwoording over zijn in het boekjaar gevoerde bestuur, onder overlegging van een balans en staat van baten en lasten met toelichting en met een verklaring van een Accountant-Administratieconsulent daarover. De balans, de staat van baten en lasten, de toelichting en de verklaring van de Accountant-Administratieconsulent worden door het bestuur, tenminste twee weken vóór behandeling daarvan door de ledenvergadering, aan de leden toegezonden.

4. De ledenvergadering stelt de rekening vast. De vaststelling strekt tot décharge van het bestuur, behoudens in geval van later gebleken valsheid in bewijsstukken of andere onregelmatigheden.

Artikel 30

1. De NOvAA kan van haar leden jaarlijks bijdragen heffen, waarvan het bedrag voor elk boekjaar afzonderlijk door de ledenvergadering bij verordening wordt vastgesteld. Het bedrag kan voor verschillende categorieën van leden verschillend zijn.
2. De NOvAA kan bovendien de kosten van de werkzaamheden die zij verricht ter beoordeling van de kwaliteit van de beroepsuitoefening van een Accountant-Administratieconsulent in rekening brengen bij haar leden of de kantoren waarbinnen deze leden werkzaam zijn. Ter bepaling van het verschuldigde bedrag worden door de ledenvergadering bij verordening tarieven vastgesteld.
3. De verordeningen, bedoeld in het eerste en tweede lid, behoeven de goedkeuring van Onze Minister.

Artikel 31

De NOvAA draagt alle kosten en is gerechtigd tot alle baten, uit de uitvoering van deze wet voortvloeiende.

Artikel 32

1. Het bestuur kan de krachtens deze wet aan de NOvAA verschuldigde bedragen, verhoogd met de op de invordering vallende kosten, bij dwangbevel invorderen. Geen invordering behoort te geschieden dan nadat de nalatige schuldenaar door het bestuur bij aangetekende brief tot betaling is aangemaand, doch in gebreke is gebleven binnen de in de aanmaning gestelde termijn, die tenminste tien dagen behoort te bedragen, aan zijn verplichting te voldoen.
2. Het dwangbevel levert een executoriale titel op, die met toepassing van de voorschriften van het Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering kan worden tenuitvoergelegd.

Paragraaf 6: Toezicht op de NOvAA

Artikel 33

1. Indien een verordening van de NOvAA de goedkeuring van een Onzer Ministers behoeft, wordt deze alleen geweigerd wegens strijd met het recht of het algemeen belang.
2. Onze Minister kan bij een beslissing tot goedkeuring van een verordening bepalen dat nadere voorschriften, overeenkomstig artikel 24, vierde lid, ter uitvoering van die verordening gegeven, eveneens

zijn goedkeuring behoeven. Het eerste lid is wat de goedkeuring van die nadere voorschriften betreft van overeenkomstige toepassing.

Artikel 34

1. Verordeningen en andere beslissingen van de NOvAA kunnen bij koninklijk besluit worden vernietigd.
2. Van een besluit tot schorsing of vernietiging wordt mededeling gedaan door plaatsing in de *Staatscourant*.
3. Het achterwege blijven van vernietiging binnen de termijn waarvoor een beslissing is geschorst wordt, nadat de schorsing is geëindigd, voor zover het een bekendgemaakte beslissing betreft, door het bestuur op bij algemene maatregel te bepalen wijze bekendgemaakt.

Artikel 35

Het bestuur brengt jaarlijks vóór 1 augustus aan Onze Minister verslag uit omtrent de werkzaamheden van de NOvAA in het afgelopen boekjaar. Dit verslag wordt, tegen betaling van de kosten, algemeen verkrijgbaar gesteld.

Titel III: Het register van Accountants-Administratieconsulenten

Paragraaf 1: Algemene bepalingen

Artikel 36

1. Er is een accountantsregister, waarin als Accountant-Administratieconsulent op hun aanvraag worden ingeschreven zij, die voldoen aan de bij deze wet gestelde eisen.
2. Bij elke inschrijving worden in het register vermeld de naam, voornamen, geboortedatum en het adres van de betrokkene en de datum der inschrijving.
3. Bij de inschrijving van degene die voldoet aan de bij artikel 38 voor inschrijving gestelde eis wordt de aantekening geplaatst dat hem het in artikel 393, eerste lid, van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek bedoelde onderzoek van jaarrekeningen kan worden opgedragen.
4. Het accountantsregister vermeldt de jegens een ingeschrevene opgelegde tuchtrechtelijke maatregelen, het tijdstip waarop deze zijn ingegaan en, voor zover van toepassing, het tijdstip waarop deze eindigen. Bij elke doorhaling van een inschrijving als bedoeld in artikel 48, onder b en d, wordt de datum van doorhaling vermeld.

5. De vermelding van de tuchtrechtelijke maatregel, bedoeld in het vierde lid, wordt uit het accountantsregister verwijderd, indien tien jaren zijn verstreken na het tijdstip waarop de tuchtrechtelijke maatregel is opgelegd.
6. Met het beheer van het accountantsregister is belast het bestuur van de NOvAA.

Artikel 37

1. Het accountantsregister ligt voor een ieder kosteloos ter inzage bij het bestuur van de NOvAA.
2. Tegen betaling van een vergoeding, volgens een door de ledenvergadering bij verordening vast te stellen tarief, wordt aan een ieder, die zulks verlangt, schriftelijk medegedeeld:
 - a. of een persoon in het register bedoeld in artikel 36 staat ingeschreven;
 - b. of jegens ingeschrevene een tuchtrechtelijke maatregel is opgelegd en wat de aard van de maatregel is;
 - c. of ten aanzien van een ingeschrevene een aantekening als bedoeld in artikel 36, derde lid, is geplaatst.
3. Ten dienste van het Rijk, de provincies, de gemeenten en andere publiekrechtelijke lichamen worden schriftelijke mededelingen als in het tweede lid bedoeld kosteloos verstrekt.
4. Verordeningen vastgesteld krachtens het tweede lid, behoeven de goedkeuring van Onze Minister.

Paragraaf 2: Inschrijving in het accountantsregister

Artikel 38

In het accountantsregister kunnen worden ingeschreven degenen die:

- a. beschikken over getuigschriften waaruit blijkt dat zij de opleiding, bedoeld in artikel 53, met goed gevolg hebben afgerond; of
- b. beschikken over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 57.

Artikel 39

Degene, die is ingeschreven in het register bedoeld in artikel 36, is gerechtigd tot het voeren van de titel Accountant-Administratieconsulent, afgekort AA.

Artikel 40

Het is degene, die niet is ingeschreven in het register bedoeld in artikel 36, verboden de titel Accountant-Administratieconsulent zonder toevoeging dan wel in enigerlei samenstelling of afkorting te voeren, dan wel zich zodanig te gedragen, dat daardoor bij het publiek redelijkerwijs de indruk moet worden gewekt, dat hij tot het voeren van deze titel gerechtigd is.

Artikel 41

1. Het is degene, die niet is ingeschreven in het register bedoeld in artikel 36 of in het register bedoeld in artikel 55 van de Wet op de Registeraccountants verboden om anders dan in besloten kring de benaming accountant zonder nadere toevoeging dan wel in enige samenstelling of afkorting, anders dan die van registeraccountant of Accountant-Administratieconsulent te voeren, danwel zich zodanig te gedragen, dat daardoor bij het publiek redelijkerwijs de indruk moet worden gewekt, dat hij tot het voeren van die benaming gerechtigd is.
2. In afwijking van het bepaalde in het eerste lid is het degene, die in een dienstbetrekking werkzaam is, toegestaan de benaming adjunct-accountant, assistent-accountant of een andere soortgelijke benaming te voeren, indien hij werkzaamheden verricht onder rechtstreekse verantwoordelijkheid van een in die dienstbetrekking boven hem geplaatste accountant.

Artikel 42

Onze Minister kan bepalen dat degene, die is ingeschreven in het register, bedoeld in artikel 36, en die een opleidings- of beroepstitel of een afkorting daarvan voert, waartoe hij op grond van een wettelijke regeling van een andere Staat dan Nederland is gerechtigd, bij het voeren van die titel of afkorting tevens de naam en de plaats van vestiging van de instelling of examencommissie, die deze titel heeft verleend, moet vermelden.

Artikel 43

1. Degene, die in strijd handelt met het bepaalde in de artikelen 40 en 41, eerste lid, wordt gestraft met een geldboete van de tweede categorie.
2. De in het eerste lid strafbaar gestelde feiten zijn overtredingen.

3. Indien tijdens het plegen van een in het eerste lid omschreven overtreding nog geen jaar is verlopen sedert een vroegere veroordeling van de schuldige wegens een dier overtredingen onherroepelijk is geworden, wordt hij gestraft met een hechtenis van ten hoogste twee weken of geldboete van de tweede categorie.

Artikel 44

1. De inschrijving wordt geweigerd:
 - a. indien de aanvrager niet voldoet aan de bij artikel 38 voor inschrijving gestelde eis;
 - b. indien de aanvrager ingevolge in kracht van gewijsde gegane rechterlijke uitspraak in staat van faillissement verkeert of ten aanzien van hem de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is;
 - c. indien de aanvrager ingevolge in kracht van gewijsde gegane rechterlijke uitspraak onder curatele is gesteld;
 - d. indien de aanvrager ingevolge rechterlijke uitspraak is ontzet van het recht het accountantsberoep uit te oefenen;
 - e. indien gegronde vrees bestaat, dat de aanvrager na inschrijving inbreuk zal maken op wettelijke voorschriften, de Accountants-Administratieconsulenten betreffende, of dat zijn inschrijving in het register bedoeld in artikel 36 uit anderen hoofde de eer van de stand van Accountants-Administratieconsulenten zal schaden.
2. Het eerste lid, onder e, is niet van toepassing op een aanvrager, die beschikt over de in artikel 38, onder b, bedoelde verklaring, indien hij zonder zich in Nederland te vestigen onderzoeken als bedoeld in artikel 393, eerste lid, van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek bij wijze van dienstverlening wil verrichten, mits hij bevoegd is tot het wettelijk voorgeschreven onderzoek van jaarrekeningen in een Lid-Staat van de Europese Gemeenschappen, anders dan Nederland, of in een andere Staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (*Trb.* 1992, 132).

Artikel 45

1. Hij, die in het accountantsregister wenst te worden ingeschreven, dient daartoe een aanvraag in bij het bestuur, onder betaling van een door de ledenvergadering bij verordening te bepalen bedrag.
2. Verordeningen vastgesteld krachtens het eerste lid, behoeven de goedkeuring van Onze Minister.

3. Onze Minister kan bepalen, welke gegevens bij de aanvraag dienen te worden verstrekt.
4. Op de voorbereiding van de beschikking op de aanvraag tot inschrijving is afdeling 3.4 van de Algemene wet bestuursrecht van toepassing.

Artikel 46

Vervallen

Artikel 47

Het bestuur schrijft de aanvrager, te wiens aanzien tot inschrijving is beslist, binnen drie dagen in het accountantsregister in.

Artikel 48

1. Het bestuur haalt een inschrijving in het accountantsregister door:
 - a. in geval van overlijden van de ingeschrevene;
 - b. op verzoek van de ingeschrevene;
 - c. indien de ingeschrevene in een der in artikel 44, eerste lid, onder b tot en met d, genoemde omstandigheden is komen te verkeren;
 - d. ter tenuitvoerlegging van een daartoe strekkende tuchtrechtelijke maatregel;
 - e. indien de accountantskamer een maatregel tot doorhaling van de gegevens van de ingeschrevene in het register, bedoeld in artikel 11 van de Wet toezicht accountantsorganisaties, heeft opgelegd;
 - f. indien de ingeschrevene na de tenuitvoerlegging van een dwangbevel in gebreke blijft de jaarlijkse bijdrage, bedoeld in artikel 30, te voldoen.
2. Doorhaling van de inschrijving brengt mede verlies van de betrekkingen, waarbij de hoedanigheid van lid van de NOvAA ingevolge het bij of krachtens deze wet bepaalde vereiste voor benoembaarheid of verkiesbaarheid is.

Artikel 49

1. Hij, die in het accountantsregister ingeschreven is geweest met een aantekening als bedoeld in artikel 36, derde lid, wordt geacht te voldoen aan de bij artikel 38 voor inschrijving gestelde eis.
2. Bij het indienen van een aanvraag om opnieuw in het accountantsregister te worden ingeschreven moet, indien de vorige inschrijving is doorgehaald op een der gronden, bedoeld in artikel 48, eerste lid, onder c, het bewijs worden overgelegd, dat deze grond heeft opgehouden te bestaan.

Artikel 50

Van elke doorhaling van een inschrijving in het accountantsregister wordt door het bestuur op bij algemene maatregel van bestuur te bepalen wijze mededeling gedaan.

Titel IV: Tuchtrechtspraak

Artikel 51

1. De Accountant-Administratieconsulent is bij het beroepsmatig handelen onderworpen aan tuchtrechtspraak op de voet van de Wet tuchtrechtspraak accountants ter zake van:
 - a. enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens deze wet bepaalde; en
 - b. enig ander dan onder a bedoeld handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.
2. De tuchtrechtspraak wordt uitgeoefend in eerste aanleg door de accountantskamer te Zwolle en in hoger beroep, tevens in hoogste ressort, door het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

Titel IVa: Beroep

Artikel 52

Tegen een op grond van deze wet genomen besluit kan een belanghebbende beroep instellen bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

Titel V: De opleiding tot Accountant-Administratieconsulent

Artikel 53

De opleiding tot Accountant-Administratieconsulent omvat bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen vakgebieden die voor de bij of krachtens de wet vereiste controles van financiële verantwoordingen van belang zijn, en voldoet aan de in artikel 56, eerste lid, onderdeel a, bedoelde eindtermen.

Artikel 53a

1. Bij verordening wordt het beroepsprofiel van de Accountant-Administratieconsulent vastgesteld.
2. De verordening, bedoeld in het eerste lid, behoeft de goedkeuring van Onze Minister van Financiën.

Artikel 54

1. Gedurende ten minste drie jaar dient als onderdeel van de opleiding een praktijkstage te worden gevolgd waarvoor de NOvAA zorg draagt. De praktijkstage wordt afgesloten met een examen. Indien het examen met goed gevolg is afgelegd, geeft de NOvAA daarvan een getuigschrift af.
2. Bij verordening als bedoeld in artikel 24 worden met betrekking tot de praktijkstage in elk geval geregeld:
 - a. de toelatingseisen;
 - b. de inhoud van het examen, de wijze waarop het examen wordt afgenomen en de personen die bevoegd zijn het examen af te nemen;
 - c. de voorwaarden voor de toelating tot het afleggen van het examen;
 - d. de voorwaarden voor het verkrijgen van vrijstelling van bepaalde onderdelen van het examen;
 - e. de hoogte van de examengelden en te wiens laste deze komen.
3. De verordening, bedoeld in het tweede lid, behoeft de goedkeuring van Onze Minister van Financiën.

Artikel 55

Bij de beoordeling of aan de toelatingeisen voor de praktijkstage is voldaan, bepaalt de NOvAA aan de hand van de vastgestelde eindtermen, bedoeld in artikel 56, eerste lid, onderdeel a, en de overgelegde getuigschriften van opleidingen of een aanvulling op de genoten opleiding noodzakelijk is.

Artikel 56

1. De Commissie eindtermen accountantsopleiding, bedoeld in artikel 69, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants, heeft tot taak:
 - a. het vaststellen van de eindtermen, met inachtneming van de vakgebieden, bedoeld in artikel 53, en het beroepsprofiel, bedoeld in artikel 53a;
 - b. het aanwijzen van opleidingen die geheel of gedeeltelijk voldoen aan de in onderdeel a bedoelde eindtermen, met uitzondering van de eindtermen die betrekking hebben op de praktijkstage, voor zover deze opleidingen niet zijn geaccrediteerd overeenkomstig artikel 5a.9 van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek;
 - c. het toetsen van de praktijkstage aan de mate waarin wordt voldaan aan de eindtermen.
2. De vastgestelde eindtermen worden bekendgemaakt door plaatsing in de Staatscourant.

Titel VI: De verklaring van vakbekwaamheid

Artikel 57

1. De Commissie eindtermen accountantsopleiding geeft een verklaring van vakbekwaamheid af aan degene die:
 - a. beschikt over een bewijsstuk waaruit blijkt dat hij voldoet aan de eisen van vakbekwaamheid die in een lidstaat van de Europese Gemeenschappen, anders dan Nederland, of in een andere Staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, krachtens wettelijke regeling worden gesteld voor de toelating tot de controle van jaarrekeningen als bedoeld in artikel 1 van de Achtste Richtlijn nr. 84/253/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 10 april 1984 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g, van het Verdrag inzake de toelating van personen, belast met de controle van boekhoudbescheiden (PbEG L 126); of

- b. in andere gevallen dan bedoeld in het eerste onderdeel, beschikt over een in een ander land dan Nederland verkregen diploma of soortgelijk bewijsstuk, waaruit naar het oordeel van de Commissie eindtermen, bedoeld in artikel 69, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants, eenzelfde niveau van vakbekwaamheid blijkt als die, welke blijkt uit het met goed gevolg hebben voltooid van de opleiding tot Accountant-Administratieconsulent; en
 - c. met goed gevolg een examen heeft afgelegd waarbij de kennis van de betrokkene van het Nederlandse recht wordt getoetst; en
 - d. met goed gevolg een examen heeft afgelegd waarbij de kennis van de betrokkene van de voor de Accountants-Administratieconsulenten geldende gedrags- en beroepsregels wordt getoetst.
2. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld met betrekking tot het examen, bedoeld in het eerste lid, onderdeel c. Bij verordening worden regels gesteld met betrekking tot het examen, bedoeld in het eerste lid, onderdeel d. De verordening, bedoeld in de vorige volzin, behoeft de goedkeuring van Onze Minister

Artikel 58 t/m 98

Vervallen

Titel VII: Slotbepaling

Artikel 99

1. Met de opsporing van bij deze wet strafbaar gestelde feiten zijn, behalve de bij of krachtens artikel 141 van het Wetboek van Strafvordering aangewezen ambtenaren, belast zij, die daartoe door Onze Minister van Justitie in overeenstemming met Onze Minister zijn aangewezen.
2. Van een krachtens het eerste lid vastgestelde beschikking wordt mededeling gedaan in de *Staatscourant*.

Artikel 100

Deze wet kan worden aangehaald als: Wet op de Accountants-Administratieconsulenten.

Slotformulering en ondertekening

Lasten en bevelen, dat deze in het *Staatsblad* zal worden geplaatst, en dat alle Ministeriële Departementen, Autoriteiten, Colleges en Ambtenaren, wie zulks aangaat, aan de nauwkeurige uitvoering de hand zullen houden.

Gegeven ten Paleize Soestdijk,

13 december 1972

JULIANA.

De Staatssecretaris van Economische Zaken,
J. OOSTENBRINK.

De Minister van Justitie,
W. J. GEERTSEMA.

De Minister van Onderwijs en Wetenschappen,
C. VAN VEEN.

Uitgegeven de achttiende januari 1973.

De Minister van Justitie,
VAN AGT.

Wet op de Registeraccountants

Wet van 28 juni 1962, houdende regelen betreffende het accountantswezen

Wij JULIANA, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz., enz., enz.

Allen, die deze zullen zien of horen lezen, saluut! doen te weten:

Alzo Wij in overweging hebben genomen, dat het wenselijk is bij de wet regelen te stellen betreffende het accountantswezen en daarbij toepassing te geven aan de artikelen 159-161 der Grondwet; Zo is het, dat Wij, de Raad van State gehoord, en met gemeen overleg der Staten-Generaal, hebben goedgevonden en verstaan, gelijk Wij goedvinden en verstaan bij deze:

Titel I: De orde van registeraccountants

Paragraaf 1: Zetel en taak

Artikel 1

1. Er is onder de naam *Nederlands Instituut van Registeraccountants* een orde van registeraccountants, in deze wet verder te noemen Orde. Deze heeft tot leden degenen, die in het in artikel 55 bedoelde accountantsregister ingeschreven zijn.
2. De Orde is gevestigd te Amsterdam. Zij is een openbaar lichaam in de zin van artikel 134 van de Grondwet.
3. De Orde heeft tot taak de bevordering van een goede beroepsuitoefening door de registeraccountants en de behartiging van hun gemeenschappelijk belang. Ten aanzien van registeraccountants die werkzaamheden verrichten als externe accountant als bedoeld in artikel 1, onderdeel e, van de Wet toezicht accountantsorganisaties heeft de Orde tot taak de bevordering van een goede beroepsuitoefening van deze accountants binnen accountantsorganisaties als bedoeld in artikel 1, onderdeel a, van die wet. Haar taak omvat mede de zorg voor de eer van de stand van de registeraccountants en het verzorgen of doen verzorgen van de praktijkstage, bedoeld in artikel 67, eerste lid.
4. In afwijking van het eerste lid zijn degenen, die op grond van artikel 58, onder b, juncto artikel 59, tweede lid, in het accountantsregister zijn ingeschreven, slechts lid van de Orde indien zij de wens daartoe schriftelijk aan het bestuur van de Orde kenbaar hebben gemaakt.

Paragraaf 2: Inrichting

Artikel 2

De Orde heeft een ledenvergadering, een bestuur en een voorzitter.

Artikel 3

1. Het aantal leden van het bestuur wordt door de ledenvergadering bepaald, doch bedraagt ten minste zeven. De bestuursleden worden door de ledenvergadering uit de leden van de Orde voor vier jaren benoemd.
2. Jaarlijks treedt een deel der bestuursleden volgens een door de ledenvergadering vast te stellen rooster af. De rooster wordt zodanig ingericht, dat voor zover mogelijk telkenmale hetzelfde aantal bestuursleden aftreedt. De aftredenden zijn niet terstond herbenoembaar.
3. Hij, die benoemd is ter vervulling van een tussentijds opengevallen plaats, treedt af op het tijdstip, waarop degene, in wiens plaats hij is benoemd, had moeten aftreden.
4. De jaarlijkse benoeming van bestuursleden ter vervulling van de ingevolge het tweede lid opvallende plaatsen geschiedt in de bijeenkomst van de ledenvergadering, waarin overeenkomstig artikel 26 het bestuur rekening en verantwoording doet.

Artikel 4

De leden van het bestuur ontvangen vergoeding van reis- en verblijfkosten.

Artikel 5

Vervallen

Artikel 6

1. De voorzitter en een plaatsvervangende voorzitter worden door de ledenvergadering uit de bestuursleden telkens voor een jaar benoemd. Behoudens ter vervulling van een tussentijds opvallende plaats geschiedt de benoeming in de bijeenkomst van de ledenvergadering, waarin overeenkomstig artikel 26 het bestuur rekening en verantwoording doet.

2. De artikelen 3, derde lid, en 4 zijn ten aanzien van de voorzitter en de plaatsvervangende voorzitter van overeenkomstige toepassing.

Artikel 7

1. Het personeel, dat de Orde en de bij of krachtens deze wet ingestelde colleges voor de vervulling van hun taak behoeven, wordt door of namens de Orde in dienst genomen op arbeidsovereenkomst naar burgerlijk recht.
2. De ledenvergadering regelt bij verordening de voorwaarden, waaronder de indienstneming geschiedt.
3. Verordeningen, vastgesteld krachtens het tweede lid, behoeven de goedkeuring van Onze Minister van Financiën.

Paragraaf 3: Werkwijze van de organen der Orde

Artikel 8

Het bestuur roept de ledenvergadering bijeen, zo dikwijls het zulks nodig oordeelt en voorts indien ten minste veertig leden van de Orde, onder opgaaf van de te behandelen punten, om haar bijeenroeping verzoeken.

Artikel 9

De voorzitter van de Orde bekleedt in de bijeenkomsten van de ledenvergadering en in de bestuursvergaderingen het voorzitterschap.

Artikel 10

Het bestuur vergadert niet, wanneer niet ten minste de helft van het aantal zitting hebbende leden is opgekomen.

Artikel 11

De leden van het bestuur zijn niet gerechtelijk vervolgbaar voor hetgeen zij in de bestuursvergaderingen hebben gezegd of aan haar schriftelijk hebben overgelegd.

Artikel 12

De leden van het bestuur stemmen zonder last of ruggespraak.

Artikel 13

De leden van het bestuur onthouden zich in de bestuursvergaderingen van medestemmen over aangelegenheden, die hun, hun echtgenoten of hun geregistreeerde partners, hun bloed- of aanverwanten tot de derde graad ingesloten, degenen met wie zij in de uitoefening van een beroep voor gemene rekening of onder gemeenschappelijke naam optreden hun werknemers, hun werkgevers, hun opdrachtgevers of degenen, op wie de in de uitoefening van hun beroep verrichte werkzaamheden rechtstreeks betrekking hebben, persoonlijk aangaan.

Artikel 13a

1. De bijeenkomsten van de ledenvergadering worden in het openbaar gehouden.
2. De deuren worden gesloten, wanneer ten minste een vijfde van de aanwezige leden daarom verzoekt of de voorzitter het nodig oordeelt.
3. De ledenvergadering beslist vervolgens of met gesloten deuren zal worden vergaderd.

Artikel 14

1. Indien bij het nemen van een beslissing geen der leden stemming vraagt, is het voorstel aangenomen.
2. Stemming over personen vindt plaats bij gesloten en ongetekende stembriefjes.

Artikel 15

1. Een stemming in een bijeenkomst van de ledenvergadering is nietig, indien niet meer dan de helft van de stemmen is uitgebracht van de ter vergadering aanwezige of vertegenwoordigde stemgerechtigden.
2. Een stemming in een bestuursvergadering is nietig, indien niet ten minste de helft van het aantal zitting hebbende leden, die zich niet van medestemmen moeten onthouden, eraan heeft deelgenomen.
3. Bij stemming over personen worden leden, die blanco briefjes ingeleverd hebben, voor de toepassing van dit artikel geacht aan de stemming te hebben deelgenomen.

Artikel 16

1. Ieder lid kan slechts één stem uitbrengen.

2. Tenzij bij verordening anders is bepaald, kan een lid aan een ander lid schriftelijk volmacht verlenen tot het uitbrengen van zijn stem. Een lid kan voor ten hoogste drie andere leden een stem uitbrengen. Leden van het bestuur kunnen niet als gevolmachtigde optreden.
3. Voor het tot stand komen van een beslissing bij stemming wordt de volstreekte meerderheid van de uitgebrachte stemmen vereist. Blanco stemmen worden voor de toepassing van dit artikel geacht niet te zijn uitgebracht.

Artikel 17

1. Bij staking van stemmen in een bijeenkomst van de ledenvergadering of in een voltallige bestuursvergadering is, indien het zaken betreft, het voorstel verworpen en beslist, indien het personen betreft, het lot.
2. Bij staking van stemmen in een niet voltallige bestuursvergadering wordt het nemen van een beslissing tot een volgende vergadering uitgesteld, waarin de beraadslagingen kunnen worden heropend. Indien de stemmen dan opnieuw staken, is het eerste lid van overeenkomstige toepassing.

Artikel 18

1. De ledenvergadering kan bij verordening nadere regelen stellen betreffende haar werkwijze en die van het bestuur.
2. Het bestuur kan nadere regelen stellen betreffende zijn werkwijze, voor zover niet de ledenvergadering daarin bij verordening heeft voorzien.

Paragraaf 4: Vervulling van de regelende en besturende taak

Artikel 19

1. De ledenvergadering maakt de verordeningen, die zij ter vervulling van de in artikel 1 omschreven taak nodig oordeelt.
2. De ledenvergadering stelt ten behoeve van een goede uitoefening van de werkzaamheden van registeraccountants bij verordening gedrags- en beroepsregels vast, welke gelden voor allen, die zijn ingeschreven in het in artikel 55 bedoelde register.
3. Voor zover uit deze wet niet anders blijkt, zijn de verordeningen van de Orde slechts verbindend voor haar leden en organen.

4. De ledenvergadering stelt bij verordening regels vast terzake van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, welke verbindend zijn voor alle accountantsorganisaties waarbinnen registeraccountants hun beroep uitoefenen.
5. De ledenvergadering stelt bij verordening regels vast terzake van de behandeling van klachten door registeraccountants, accountantsorganisaties als bedoeld in het vierde lid of andere kantoren waarbinnen registeraccountants hun beroep uitoefenen.
6. De ledenvergadering kan de bevoegdheid tot het geven van nadere voorschriften omtrent door haar bij verordening geregelde onderwerpen overdragen aan het bestuur.
7. Verordeningen, vastgesteld krachtens het tweede lid, met betrekking tot de uitoefening van de werkzaamheden van registeraccountants ter zake van het verrichten van wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, onderdeel j, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, en vierde lid, behoeven de goedkeuring van Onze Minister van Financiën.

Artikel 19a

1. De voorschriften in de in artikel 19, tweede lid, bedoelde verordening met betrekking tot de uitoefening van de werkzaamheden van registeraccountants ter zake van het verrichten van wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de Wet toezicht accountantsorganisaties dienen dezelfde inhoud te hebben als de desbetreffende voorschriften in de in artikel 24, tweede lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten bedoelde verordening.
2. Met het oog op de uitvoering van het eerste lid wordt een ontwerp voor de desbetreffende bepalingen van de verordening opgesteld door een commissie, bestaande uit een gelijk aantal leden van het Nederlands Instituut van Registeraccountants en van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten.
3. In afwijking van het eerste en tweede lid kan Onze Minister van Financiën, op voorstel van de Orde, bij ministeriële regeling regels stellen met betrekking tot het in het eerste lid bedoelde onderwerp. Daarbij bepaalt Onze Minister van Financiën tevens welke bepalingen uit de verordeningen, bedoeld in artikel 24, tweede lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten en artikel 19, tweede lid, buiten toepassing blijven. Indien na de inwerkingtreding van de ministeriële regeling een overeenkomstig artikel 19, tweede lid en het tweede lid van dit artikel vastgestelde verordening in werking treedt, trekt Onze Minister van Financiën haar in.
4. Indien een verordening houdende de in het eerste lid bedoelde voorschriften wordt vernietigd op grond van artikel 31 en de ledenvergadering niet binnen zes maanden na de datum van vernietiging een verordening heeft vastgesteld in overeenstemming met het bepaalde in het eerste lid, worden

de in dat lid bedoelde voorschriften vastgesteld door Onze Minister van Financiën, in overeenstemming met Onze Minister van Justitie.

Artikel 20

Het bestuur bestuurt de Orde en voert het beheer over haar vermogen.

Artikel 21

De voorzitter vertegenwoordigt de Orde in en buiten rechte.

Artikel 22

Het bestuur verstrekt Onze Ministers desgevraagd alle inlichtingen over alle zaken, de Orde betreffende.

Artikel 22a

Indien de Orde haar taken vervult met betrekking tot registeraccountants die werkzaamheden verrichten als externe accountant als bedoeld in artikel 1, onderdeel e, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, werkt de Orde, voor zover noodzakelijk ten behoeve van de uitoefening van het toezicht ingevolge de Wet toezicht accountantsorganisaties, samen met de Stichting Autoriteit Financiële Markten. In de daartoe voorkomende gevallen pleegt de Orde overleg met de Stichting Autoriteit Financiële Markten.

Artikel 22b

1. De Orde kan, in afwijking van artikel 2:5 van de Algemene wet bestuursrecht, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij de uitoefening van de haar ingevolge deze wet opgedragen taak, verstrekken aan:
 - a. de Stichting Autoriteit Financiële Markten;
 - b. een organisatorisch verband van marktpartijen, dat zich ten doel stelt een doeltreffende bijdrage te leveren aan de uitvoering door de Stichting Autoriteit Financiële Markten van het toezicht op de naleving van de Wet toezicht accountantsorganisaties en daartoe met de Autoriteit Financiële Markten een convenant heeft gesloten; en
 - c. de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, bedoeld in artikel 2, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten;

voor zover de verstrekking nodig is voor de vervulling van hun taak ingevolge de Wet toezicht accountantsorganisaties, onderscheidenlijk de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten.

2. Indien de Orde vertrouwelijke gegevens of inlichtingen op grond van het eerste lid heeft verstrekt aan een in dat lid bedoelde instantie en die instantie verzoekt om die gegevens of inlichtingen te mogen gebruiken voor een ander doel dan waarvoor zij zijn verstrekt, willicht de Orde dat verzoek slechts in:
 - a. indien het beoogde gebruik niet in strijd is met het eerste lid; of
 - b. voor zover die instantie op een andere wijze dan in deze wet voorzien met inachtneming van de daarvoor geldende wettelijke procedures voor dat andere doel de beschikking over die gegevens of inlichtingen zou kunnen verkrijgen.

Artikel 22c

De Orde kan, in afwijking van artikel 2:5 van de Algemene wet bestuursrecht, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij de vervulling van de haar ingevolge artikel 1, derde lid, tweede volzin van deze wet opgedragen taak, verstrekken aan de accountantskamer, bedoeld in artikel 31, tweede lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, en, in hoger beroep, aan het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

Artikel 23

1. De ontwerpen van verordeningen worden door het bestuur op bij algemene maatregel van bestuur te bepalen wijze openbaar gemaakt. Een ieder kan gedurende drie weken na de openbaarmaking van een ontwerp bij het bestuur zijn bedenkingen schriftelijk naar voren brengen. Het bestuur brengt de naar voren gebrachte bedenkingen ter kennis van de leden.
2. De verordeningen worden door het bestuur op bij algemene maatregel van bestuur te bepalen wijze bekendgemaakt. Indien zij de goedkeuring van een Onze Ministers behoeven, geschiedt de bekendmaking niet dan nadat de goedkeuring is verleend en wordt bij de bekendmaking aan de voet van de verordening het besluit vermeld, waarbij deze is goedgekeurd. De verordeningen treden, indien zij niet anders bepalen, niet eerder in werking dan de tweede dag na die van de bekendmaking.

Paragraaf 5: De geldmiddelen der Orde

Artikel 24

Het boekjaar van de Orde loopt van 1 september tot en met 31 augustus.

Artikel 25

Vóór de aanvang van het boekjaar stelt de ledenvergadering de begroting van de Orde vast. Het bestuur dient daartoe een ontwerp-begroting in, vergezeld van de nodige toelichting. Het ontwerp wordt door het

bestuur, ten minste twee weken vóór de behandeling daarvan door de ledenvergadering, aan de leden toegezonden.

Artikel 26

1. Voor elk boekjaar benoemt de ledenvergadering uit de leden een accountant, die belast is met de controle op de financiële verantwoording, benevens een plaatsvervanger voor deze.
2. De accountant brengt binnen dertien weken na afloop van het betrokken boekjaar een verslag uit aan het bestuur.
3. Binnen vier maanden na afloop van het boekjaar doet het bestuur aan de ledenvergadering rekening en verantwoording over zijn in het boekjaar gevoerde bestuur, onder overlegging van een balans en staat van baten en lasten met toelichting en met een verklaring van de accountant daarover. De balans, de staat van baten en lasten, de toelichting en de verklaring van de accountant worden door het bestuur, ten minste twee weken vóór de behandeling daarvan door de ledenvergadering, aan de leden toegezonden.
4. De ledenvergadering stelt de rekening vast. De vaststelling strekt tot décharge van het bestuur, behoudens in geval van later gebleken valsheid in bewijsstukken of andere onregelmatigheden.

Artikel 27

1. De Orde kan van haar leden jaarlijks bijdragen heffen, waarvan het bedrag voor elk boekjaar afzonderlijk door de ledenvergadering bij verordening wordt vastgesteld. Het bedrag kan voor verschillende categorieën van leden verschillend zijn.
2. De Orde kan bovendien de kosten van de werkzaamheden die zij verricht ter beoordeling van de kwaliteit van de beroepsuitoefening van een registeraccountant in rekening brengen bij haar leden of de kantoren waarbinnen deze leden werkzaam zijn. Ter bepaling van het verschuldigde bedrag worden door de ledenvergadering bij verordening tarieven vastgesteld.
3. De verordeningen, bedoeld in het eerste en tweede lid, behoeven de goedkeuring van Onze Minister van Financiën.

Artikel 28

De Orde draagt alle kosten en is gerechtigd tot alle baten, uit de uitvoering van deze wet voortvloeiende.

Artikel 29

1. Het bestuur kan de krachtens deze wet aan de Orde verschuldigde bedragen, verhoogd met de op de invordering vallende kosten, bij dwangbevel invorderen. Geen invordering geschiedt dan nadat de nalatige schuldenaar door het bestuur bij aangetekende brief tot betaling is aangemaand, doch in gebreke is gebleven binnen de in de aanmaning gestelde termijn, die ten minste tien dagen moet bedragen, aan zijn verplichting te voldoen.
2. Het dwangbevel levert een executoriale titel op, die met toepassing van de voorschriften van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering kan worden tenuitvoergelegd.

Paragraaf 6: Toezicht op de Orde

Artikel 30

1. Indien een verordening van de Orde de goedkeuring van een Onze Ministers behoeft, wordt deze alleen geweigerd wegens strijd met het recht of het algemeen belang.
2. Onze Minister kan bij een beslissing tot goedkeuring van een verordening bepalen dat nadere voorschriften, overeenkomstig artikel 19, vierde lid, ter uitvoering van die verordening gegeven, eveneens zijn goedkeuring behoeven. Het eerste lid is wat de goedkeuring van die nadere voorschriften betreft van overeenkomstige toepassing.

Artikel 31

1. Verordeningen en andere beslissingen van de Orde kunnen bij koninklijk besluit worden vernietigd.
2. Van een besluit tot schorsing of vernietiging wordt mededeling gedaan door plaatsing in het *Staatsblad*.
3. Het achterwege blijven van vernietiging binnen de termijn waarvoor een beslissing is geschorst wordt, nadat de schorsing is geëindigd, voor zover het een bekendgemaakte beslissing betreft, door het bestuur op bij algemene maatregel van bestuur te bepalen wijze bekendgemaakt.

Artikel 32

Het bestuur brengt jaarlijks vóór 1 januari aan Onze Minister van Financiën verslag uit omtrent de werkzaamheden van de Orde in het afgelopen boekjaar. Dit verslag wordt, tegen betaling der kosten, algemeen verkrijgbaar gesteld.

Titel II: Tuchtrechtspraak

Artikel 33

1. De registeraccountant is bij het beroepsmatig handelen aan tuchtrechtspraak op de voet van de Wet tuchtrechtspraak accountants onderworpen ter zake van:
 - a. enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens deze wet bepaalde; en
 - b. enig ander dan onder a bedoeld handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.
2. De tuchtrechtspraak wordt uitgeoefend in eerste aanleg door de accountantskamer te Zwolle en in hoger beroep, tevens in hoogste ressort, door het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

Titel IIA: Beroep

Artikel 34

Tegen een op grond van deze wet genomen besluit kan een belanghebbende beroep instellen bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

Artikel 35 t/m 54

Vervallen

Titel III: Het accountantsregister

Paragraaf 1: Algemene bepalingen

Artikel 55

1. Er is een accountantsregister, waarin als registeraccountant op hun aanvraag worden ingeschreven zij, die voldoen aan de bij deze wet gestelde eisen.
2. Bij elke inschrijving worden in het register vermeld de naam, voornamen, geboortedatum en het adres van de betrokkene en de datum der inschrijving.

3. Het accountantsregister vermeldt de jegens een ingeschreven opgelegde tuchtrechtelijke maatregelen en het tijdstip waarop deze zijn ingegaan en, voor zover van toepassing, het tijdstip waarop deze eindigen. Bij elke doorhaling van een inschrijving, bedoeld in artikel 63, eerste lid, wordt de datum van de doorhaling vermeld.
4. De vermelding van de tuchtrechtelijke maatregel, bedoeld in het derde lid, wordt uit het accountantsregister verwijderd indien tien jaren zijn verstreken na het tijdstip waarop de tuchtrechtelijke maatregel is opgelegd.
5. Met het beheer van het accountantsregister is belast het bestuur van de Orde.

Artikel 56

1. Het accountantsregister ligt voor een ieder kosteloos ter inzage bij het bestuur van de Orde.
2. Tegen betaling van een vergoeding volgens een door de ledenvergadering bij verordening vast te stellen tarief wordt aan een ieder, die zulks verlangt, schriftelijk medegedeeld:
 - a. of een persoon in het accountantsregister staat ingeschreven;
 - b. of jegens ingeschrevene een tuchtrechtelijke maatregel is opgelegd en wat de aard van de maatregel is.
3. Ten dienste van het Rijk, de provincies, de gemeenten en andere publiekrechtelijke lichamen worden schriftelijke mededelingen als in het tweede lid bedoeld kosteloos verstrekt.
4. Verordeningen, vastgesteld krachtens het tweede lid, behoeven de goedkeuring van Onze Minister van Financiën.

Artikel 57

Vervallen

Paragraaf 2: Inschrijving in het accountantsregister

Artikel 58

In het accountantsregister kunnen worden ingeschreven degenen die:

- a. beschikken over getuigschriften waaruit blijkt dat zij de opleiding, bedoeld in artikel 66, met goed gevolg hebben afgerond; of

- b. beschikken over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 78.

Artikel 58a

Degene, die is ingeschreven in het accountantsregister als bedoeld in artikel 55, is gerechtigd tot het voeren van de titel registeraccountant, afgekort RA.

Artikel 58b

Het is degene, die niet is ingeschreven in het accountantsregister als bedoeld in artikel 55, verboden de titel registeraccountant zonder toevoeging dan wel in enigerlei samenstelling of afkorting te voeren, dan wel zich zodanig te gedragen, dat daardoor bij het publiek redelijkerwijs de indruk moet worden gewekt dat hij tot het voeren van deze titel gerechtigd is.

Artikel 58c

Onze Minister van Financiën kan bepalen dat degene, die is ingeschreven in het accountantsregister, bedoeld in artikel 55 en die een opleidings- of beroepstitel of een afkorting daarvan voert, waartoe hij op grond van een wettelijke regeling van een andere Staat dan Nederland is gerechtigd, bij het voeren van die titel of afkorting tevens de naam en de plaats van vestiging van de instelling of examencommissie, die deze titel heeft verleend, moet vermelden.

Artikel 59

1. De inschrijving wordt geweigerd:
 - a. indien de aanvrager niet voldoet aan de bij artikel 58 voor inschrijving gestelde eis;
 - b. indien de aanvrager ingevolge in kracht van gewijsde gegane rechterlijke uitspraak in staat van faillissement verkeert of ten aanzien van hem de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is;
 - c. indien de aanvrager ingevolge in kracht van gewijsde gegane rechterlijke uitspraak onder curatele is gesteld;
 - d. indien de aanvrager ingevolge rechterlijke uitspraak is ontzet van het recht het accountantsberoep uit te oefenen;
 - e. indien gegronde vrees bestaat, dat de aanvrager als registeraccountant inbreuk zal maken op wettelijke voorschriften, de registeraccountants betreffende, of dat zijn inschrijving uit anderen hoofde de eer van de stand der registeraccountants zal schaden.

2. Het eerste lid onder e is niet van toepassing op een aanvrager, die beschikt over de in artikel 58, onder b, bedoelde verklaring, indien hij zonder zich in Nederland te vestigen onderzoeken als bedoeld in artikel 393, eerste lid, van Boek 2 Burgerlijk Wetboek bij wijze van dienstverlening wil verrichten, mits hij bevoegd is tot het wettelijk voorgeschreven onderzoek van jaarrekeningen in een Lid-Staat van de Europese Gemeenschappen, anders dan Nederland, of in een andere Staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (*Trb.* 1992, 132).

Artikel 60

1. Hij, die in het accountantsregister wenst te worden ingeschreven, dient daartoe een aanvraag in bij het bestuur, onder betaling van een door de ledenvergadering bij verordening te bepalen bedrag.
2. Verordeningen, vastgesteld krachtens het eerste lid, behoeven de goedkeuring van Onze Minister van Financiën.
3. Onze genoemde Minister kan bepalen, welke gegevens bij de aanvraag dienen te worden verstrekt.
4. Op de voorbereiding van de beschikking op de aanvraag tot inschrijving is afdeling 3.4 van de Algemene wet bestuursrecht van toepassing.

Artikel 61

Vervallen

Artikel 62

Het bestuur schrijft de aanvrager, te wiens aanzien tot inschrijving is beslist, binnen drie dagen in het accountantsregister in.

Artikel 63

1. Het bestuur haalt een inschrijving in het accountantsregister door:
 - a. in geval van overlijden van de ingeschrevene;
 - b. op verzoek van de ingeschrevene;
 - c. indien de ingeschrevene in een der in artikel 59, eerste lid, onder b-d, genoemde omstandigheden is komen te verkeren;
 - d. ter tenuitvoerlegging van een daartoe strekkende tuchtrechtelijke maatregel;

- e. indien de accountantskamer een maatregel tot doorhaling van de gegevens van de ingeschrevene in het register, bedoeld in artikel 11 van de Wet toezicht accountantsorganisaties, heeft opgelegd;
 - f. indien de ingeschrevene na de tenuitvoerlegging van een dwangbevel in gebreke blijft de jaarlijkse bijdrage, bedoeld in artikel 27, te voldoen.
2. Doorhaling van de inschrijving brengt mede verlies van de betrekkingen, waarbij de hoedanigheid van lid van de Orde ingevolge het bij of krachtens deze wet bepaalde vereiste voor benoembaarheid of verkiesbaarheid is.

Artikel 64

1. Hij, die in het accountantsregister ingeschreven is geweest, wordt geacht te voldoen aan de bij artikel 58 voor inschrijving gestelde eis.
2. Bij het indienen van een aanvraag om opnieuw in het accountantsregister te worden ingeschreven moet, indien de vorige inschrijving is doorgehaald op een der gronden, bedoeld in artikel 63, eerste lid, onder c, het bewijs worden overgelegd, dat deze grond heeft opgehouden te bestaan.

Artikel 65

Van elke doorhaling van een inschrijving in het accountantsregister wordt door het bestuur op bij algemene maatregel van bestuur te bepalen wijze mededeling gedaan.

Titel IIIA: De verklaring omtrent de getrouwheid

Titel IV: De opleiding tot registeraccountant

Artikel 66

De opleiding tot registeraccountant omvat de bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen vakgebieden die voor de bij of krachtens de wet vereiste controles van financiële verantwoordingen van belang zijn, en voldoet aan de in artikel 69, tweede lid, onderdeel a, bedoelde eindtermen.

Artikel 66a

1. Bij verordening wordt het beroepsprofiel van de registeraccountant vastgesteld.

2. De verordening, bedoeld in het eerste lid, behoeft de goedkeuring van Onze Minister van Financiën.

Artikel 67

1. Gedurende ten minste drie jaar dient als onderdeel van de opleiding een praktijkstage te worden gevolgd waarvoor de Orde zorg draagt. De praktijkstage wordt afgesloten met een examen. Indien het examen met goed gevolg is afgelegd, geeft de Orde daarvan een getuigschrift af.
2. Bij verordening als bedoeld in artikel 19 worden met betrekking tot de praktijkstage in elk geval geregeld:
 - a. de toelatingseisen;
 - b. de inhoud van het examen, de wijze waarop het examen wordt afgenomen en de personen die bevoegd zijn het examen af te nemen;
 - c. de voorwaarden voor de toelating tot het afleggen van het examen;
 - d. de voorwaarden voor het verkrijgen van vrijstelling van bepaalde onderdelen van het examen;
 - e. de hoogte van de examengelden en te wiens laste deze komen.
3. De verordening, bedoeld in het tweede lid, behoeft de goedkeuring van Onze Minister van Financiën.

Artikel 68

Bij de beoordeling of aan de toelatingseisen voor de praktijkstage is voldaan, bepaalt de Orde aan de hand van de vastgestelde eindtermen, bedoeld in artikel 69, eerste lid, onderdeel a, en de overgelegde getuigschriften van opleidingen of een aanvulling op de genoten opleiding noodzakelijk is.

Artikel 69

1. Er is een Commissie eindtermen accountantsopleiding.
2. De Commissie eindtermen accountantsopleiding heeft tot taak:
 - a. het vaststellen van de eindtermen, met inachtneming van de vakgebieden, bedoeld in artikel 66, en het beroepsprofiel, bedoeld in artikel 66a;
 - b. het aanwijzen van opleidingen die geheel of gedeeltelijk voldoen aan de in onderdeel a bedoelde eindtermen, met uitzondering van de eindtermen die betrekking hebben op de praktijkstage,

voor zover deze opleidingen niet zijn geaccrediteerd overeenkomstig artikel 5a.9 van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek;

- c. het toetsen van de praktijkstage aan de mate waarin wordt voldaan aan de eindtermen.
3. De vastgestelde eindtermen worden bekendgemaakt door plaatsing in de Staatscourant.

Artikel 70

1. De Commissie eindtermen accountantsopleiding heeft ten hoogste acht leden waaronder de voorzitter.
2. Onze Minister van Financiën benoemt, schorst en ontslaat de leden van de commissie. De leden zijn deskundig op het gebied van het accountantsberoep. De benoeming vindt plaats op persoonlijke titel en geschiedt voor een periode van ten hoogste vijf jaar. Bij de benoeming van de leden van de Commissie eindtermen accountantsopleiding bepaalt Onze Minister wie de voorzitter is. De leden van de commissie zijn onbeperkt herbenoembaar.
3. Schorsing en ontslag vinden slechts plaats wegens ongeschiktheid of onbekwaamheid voor de vervulde functie dan wel wegens andere zwaarwegende in de persoon van de betrokkene gelegen redenen. Ontslag vindt voorts plaats op eigen verzoek.
4. Een lid van de Commissie eindtermen accountantsopleiding vervult geen andere functies die ongewenst zijn met het oog op een goede vervulling van zijn functie of de handhaving van zijn onafhankelijkheid of van het vertrouwen daarin.
5. In het bestuursreglement worden regels vastgesteld omtrent:
 - a. het aanvaarden van een nevenfunctie anders dan uit hoofde van het lidmaatschap van de Commissie eindtermen accountantsopleiding, en
 - b. de wijze van openbaarmaking van nevenfuncties.

Artikelen 70a t/m 70d

Vervallen

Artikel 71

1. Aan het lidmaatschap van de Commissie eindtermen accountantsopleiding is een bezoldiging dan wel een schadeloosstelling verbonden.
2. Onze Minister van Financiën stelt de bezoldiging of schadeloosstelling vast.

Artikel 72

De Commissie eindtermen accountantsopleiding stelt een bestuursreglement vast. Het bestuursreglement en elke wijziging daarvan behoeven de goedkeuring van Onze Minister van Financiën. De goedkeuring kan worden onthouden wegens strijd met het recht of het algemeen belang.

Artikel 73

1. De Commissie eindtermen accountantsopleiding zendt jaarlijks voor 1 april aan Onze Minister van Financiën de ontwerpbegroting voor het daaropvolgende jaar.
2. Indien gedurende een kalenderjaar aanmerkelijke verschillen ontstaan of dreigen te ontstaan tussen de werkelijke en de begrote baten en lasten dan wel inkomsten en uitgaven, doet de Commissie eindtermen accountantsopleiding daarvan onverwijld mededeling aan Onze Minister van Financiën onder vermelding van de oorzaak van de verschillen.
3. De Commissie eindtermen accountantsopleiding brengt jaarlijks de kosten van de werkzaamheden die zij verricht in verband met de uitoefening van haar taak op grond van deze wet en op grond van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten in rekening bij de Orde en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, voor zover deze kosten niet ten laste komen van de Rijksbegroting. Tot de kosten behoren onder meer de kosten die zij ter voorbereiding op de uitvoering van haar taak heeft gemaakt, voordat deze taak aan haar werd opgedragen.
4. De kosten worden gebaseerd op de begroting waarmee Onze Minister van Financiën heeft ingestemd.
5. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot het derde en vierde lid.

Artikel 74

1. De Commissie eindtermen accountantsopleiding stelt jaarlijks voor 1 juli een verslag op van de werkzaamheden, het gevoerde beleid in het algemeen en de doelmatigheid en doeltreffendheid van haar werkzaamheden en werkwijze in het bijzonder in het afgelopen kalenderjaar.

2. Het verslag wordt aan Onze Minister van Financiën gezonden.

Artikel 75

1. De Commissie eindtermen accountantsopleiding verstrekt desgevraagd aan Onze Minister van Financiën alle voor de uitoefening van diens taak benodigde inlichtingen.
2. Onze Minister van Financiën kan inzage vorderen van alle zakelijke gegevens en bescheiden, indien dat voor de vervulling van zijn taak redelijkerwijs nodig is.

Artikel 76

1. Onze Minister van Financiën kan een besluit van de Commissie eindtermen accountantsopleiding vernietigen, indien dit besluit is genomen in strijd met het recht of het algemeen belang.
2. Van het vernietigingsbesluit wordt mededeling gedaan in de Staatscourant.

Artikel 77

1. Indien naar het oordeel van Onze Minister van Financiën de Commissie eindtermen accountantsopleiding haar taak ernstig verwaarloost, kan Onze Minister van Financiën de noodzakelijke voorzieningen treffen.
2. De voorzieningen worden, spoedeisende gevallen uitgezonderd, niet eerder getroffen dan nadat de Commissie eindtermen accountantsopleiding in de gelegenheid is gesteld om binnen een door Onze Minister van Financiën te stellen termijn alsnog haar taak naar behoren uit te voeren.
3. Onze Minister van Financiën stelt de beide kamers der Staten-Generaal onverwijld in kennis van door hem getroffen voorzieningen als bedoeld in het eerste lid.

Titel IVA: De verklaring van vakbekwaamheid

Artikel 78

1. De Commissie eindtermen accountantsopleiding geeft een verklaring van vakbekwaamheid af aan degene die:
 - a. beschikt over een bewijsstuk waaruit blijkt dat hij voldoet aan de eisen van vakbekwaamheid die in een lidstaat van de Europese Gemeenschappen, anders dan Nederland, of in een andere Staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, krachtens wettelijke regeling worden gesteld voor de toelating tot de

controle van jaarrekeningen als bedoeld in artikel 1 van de Achtste Richtlijn nr. 84/253/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 10 april 1984 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g, van het Verdrag inzake de toelating van personen, belast met de controle van boekhoudbescheiden (PbEG L 126); of

- b. in andere gevallen dan bedoeld in het onderdeel a, beschikt over een in een ander land dan Nederland verkregen diploma of soortgelijk bewijsstuk, waaruit naar het oordeel van de Commissie eindtermen accountantsopleiding eenzelfde niveau van vakbekwaamheid blijkt als die, welke blijkt uit het met goed gevolg hebben voltooid van de opleiding tot registeraccountant; en
 - c. met goed gevolg een examen heeft afgelegd waarbij de kennis van de betrokkene van het Nederlandse recht wordt getoetst; en
 - d. met goed gevolg een examen heeft afgelegd waarbij de kennis van de betrokkene van de voor de registeraccountants geldende gedrags- en beroepsregels wordt getoetst.
2. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld met betrekking tot het examen, bedoeld in het eerste lid, onderdeel c. Bij verordening worden regels gesteld met betrekking tot het examen, bedoeld in het eerste lid, onderdeel d. De inhoud van het examen, bedoeld in het eerste lid, onderdeel d, wordt vastgesteld bij verordening als bedoeld in artikel 19. De verordening, bedoeld in de vorige volzin, behoeft de goedkeuring van Onze Minister van Financiën.

Artikel 79 t/m 106

Vervallen

Titel V: Overgangs- en slotbepalingen

Artikel 107

1. Degene, die in strijd handelt met het bepaalde in artikel 58b wordt gestraft met een geldboete van de tweede categorie.
2. Het in het eerste lid strafbaar gestelde feit is een overtreding.
3. Indien tijdens het plegen van de in het eerste lid omschreven overtreding nog geen jaar is verlopen sedert een vroegere veroordeling van de schuldige wegens dezelfde overtreding onherroepelijk is geworden, wordt hij gestraft met een hechtenis van ten hoogste twee weken of een geldboete van de tweede categorie.

Artikel 107a

1. Met de opsporing van bij deze wet strafbaar gestelde feiten zijn, behalve de bij of krachtens artikel 141 van het Wetboek van Strafvordering aangewezen ambtenaren, belast zij, die daartoe door Onze Minister van Justitie in overeenstemming met Onze Minister van Financiën zijn aangewezen.
2. Van een krachtens het eerste lid vastgestelde beschikking wordt mededeling gedaan in de *Staatscourant*.

Artikel 108

Deze wet kan worden aangehaald als: Wet op de Registeraccountants.

Artikel 109

De onderscheidene artikelen van deze wet treden in werking op door Ons te bepalen tijdstippen.

Slotformulering en ondertekening

Lasten en bevelen, dat deze in het *Staatsblad* zal worden geplaatst, en dat alle Ministeriële Departementen, Autoriteiten, Colleges en Ambtenaren, wie zulks aangaat, aan de nauwkeurige uitvoering de hand zullen houden.

Gegeven ten Paleize Soestdijk, 28 juni 1962

JULIANA.

De Staatssecretaris van Economische Zaken,
F. GIJZELS.

De Minister van Justitie,
A. C. W. BEERMAN.

De Minister van Onderwijs, Kunsten en Wetenschappen,
J. CALS.

Uitgegeven de eenendertigste juli 1962.

De Minister van Justitie a.i.,
E. H. TOXOPEUS.

Wet tuchtrechtspraak accountants

Wet van 27 juni 2008, houdende nieuwe regels inzake tuchtrechtspraak ten aanzien van accountants (Wet tuchtrechtspraak accountants)

Wij Beatrix, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Allen, die deze zullen zien of horen lezen, saluut! doen te weten:

Alzo Wij in overweging genomen hebben, dat het wenselijk is een wet tot stand te brengen waarin het tuchtprocesrecht ten aanzien van accountants op uniforme wijze wordt geregeld en waarin voorts regels worden gesteld inzake een klachtenprocedure ten aanzien van accountants;

Zo is het, dat Wij, de Raad van State gehoord, en met gemeen overleg der Staten-Generaal, hebben goedgevonden en verstaan, gelijk Wij goedvinden en verstaan bij deze:

Hoofdstuk I: Algemeen

Artikel 1

In deze wet wordt verstaan onder:

- a. *accountant* een registeraccountant of een Accountant-Administratieconsulent;
- b. *Autoriteit Financiële Markten* de Stichting Autoriteit Financiële Markten;
- c. *betrokkene* degene jegens wie een klacht is ingediend op grond van artikel 22 van deze wet;
- d. *het College* het College van Beroep voor het bedrijfsleven;
- e. *klager* degene die jegens betrokkene een klacht heeft ingediend op grond van artikel 22 van deze wet;
- f. *NOvAA* de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, bedoeld in artikel 2 van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten;
- g. *NIVRA* het Nederlands Instituut van Registeraccountants, bedoeld in artikel 1, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants;
- h. *Onze Minister* Onze Minister van Financiën;

- i. *Onze Ministers* Onze Minister van Financiën en Onze Minister van Justitie;
- j. *register* het register bedoeld in de artikelen 11, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, 55, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants onderscheidenlijk 36, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten.

Hoofdstuk II: Tuchtrechtelijke maatregelen

Artikel 2

1. De tuchtrechtelijke maatregelen die de accountantskamer kan opleggen bij handelen of nalaten als bedoeld in artikel 51, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, artikel 33, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants of artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, zijn:
 - a. waarschuwing;
 - b. berisping;
 - c. geldboete;
 - d. tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in het register voor ten hoogste één jaar;
 - e. doorhaling van de inschrijving van de accountant in het register.
2. Een geldboete kan gezamenlijk met een tuchtrechtelijke maatregel als genoemd in het eerste lid onder a, b, d en e, worden opgelegd.
3. Bij de beslissing tot oplegging van een maatregel als bedoeld in het eerste lid kan worden bepaald dat deze beslissing op kosten van betrokkene wordt openbaar gemaakt op een daarbij voorgeschreven wijze, indien enig door artikel 51, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, artikel 33, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants of artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties beschermd belang dat vordert.
4. Bij de beslissing tot het opleggen van de maatregel van tijdelijke doorhaling van de accountant kan de termijn die is gehanteerd ingevolge artikel 41, eerste lid, en 44, eerste lid, op de periode van de tijdelijke doorhaling in mindering worden gebracht.

Artikel 3

De tuchtrechtelijke maatregel van waarschuwing bestaat uit een schriftelijke waarschuwing van de betrokkene in verband met het begane feit.

Artikel 4

De tuchtrechtelijke maatregel van berisping bestaat uit een schriftelijke vermaning tot de betrokkene in verband met het begane feit.

Artikel 5

1. Het bedrag van de geldboete is ten minste € 3,- en ten hoogste het bedrag van de derde categorie, bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht.
2. De geldboete kan geheel of gedeeltelijk voorwaardelijk worden opgelegd.
3. Een beslissing tot oplegging van een geldboete bevat de termijn waarbinnen deze moet zijn voldaan. Op verzoek van de betrokkene kan de voorzitter de termijn verlengen. De opgelegde boete komt ten bate van de Staat.
4. Wordt de boete niet binnen de gestelde termijn voldaan, dan kan de accountantskamer na het horen van betrokkene, ambtshalve beslissen een tuchtrechtelijke maatregel als bedoeld in artikel 2, onderdelen d of e, op te leggen.

Artikel 6

1. In het geval waarin de accountantskamer de openbaarmaking van haar uitspraak gelast, bepaalt zij tevens de wijze waarop aan die last uitvoering wordt gegeven.
2. De kosten van de openbaarmaking worden in de uitspraak op een bepaald bedrag geschat.

Artikel 7

1. In het geval waarin de accountantskamer tijdelijke doorhaling van de inschrijving van betrokkene in het register gelast, vermeldt zij in haar uitspraak wanneer de tijdelijke doorhaling ingaat en wanneer deze eindigt.
2. Terstond na het doen van de uitspraak informeert de accountantskamer de Autoriteit Financiële Markten en de voorzitter van de NOvAA onderscheidenlijk de voorzitter van het NIVRA over de

naam van de betrokkene, het tijdstip waarop de tijdelijke doorhaling ingaat en het tijdstip waarop deze eindigt.

Artikel 8

1. In het geval waarin de accountantskamer doorhaling van de inschrijving van betrokkene in het register gelast, bepaalt zij tevens de termijn waarbinnen betrokkene niet opnieuw in het register kan worden ingeschreven. Deze termijn bedraagt maximaal 10 jaren.
2. Terstond na het doen van de uitspraak informeert de accountantskamer de Autoriteit Financiële Markten en de voorzitter van de NOvAA onderscheidenlijk de voorzitter van het NIVRA over de naam van de betrokkene, het tijdstip waarop de doorhaling ingaat en de termijn waarbinnen betrokkene niet opnieuw in het register kan worden ingeschreven.

Artikel 9

1. De accountantskamer informeert terstond na het doen van de uitspraak de Autoriteit Financiële Markten, de voorzitter van het NIVRA dan wel de voorzitter van de NOvAA omtrent de naam van betrokkene en de aard van de opgelegde tuchtrechtelijke maatregel.
2. De Autoriteit Financiële Markten, de voorzitter van het NIVRA dan wel de voorzitter van de NOvAA dragen na het onherroepelijk worden van de uitspraak, zorg voor opname van de tuchtrechtelijke maatregel in het register.

Hoofdstuk III: De accountantskamer

Artikel 10

1. Er is een accountantskamer gevestigd te Zwolle.
2. De accountantskamer vormt uit haar midden kamers voor het vervullen van haar taak. Kamers kunnen ook buiten de vestigingsplaats zitting houden.
3. De accountantskamer stelt bij reglement nadere regels vast over haar werkwijze.

Artikel 11

1. De accountantskamer heeft een voorzitter, ten hoogste acht leden en een secretaris.
2. De accountantskamer heeft ten hoogste tien plaatsvervangende leden.

3. De accountantskamer kan een of meer plaatsvervangend-secretarissen hebben.
4. De voorzitter van de accountantskamer wijst twee personen, bedoeld in artikel 12, tweede lid, eerste volzin, aan als plaatsvervangend voorzitter.

Artikel 12

1. De voorzitter is rechterlijk ambtenaar met rechtspraak belast.
2. Van de leden is de helft rechterlijk ambtenaar met rechtspraak belast. De overige leden zijn accountant of deskundig ter zake van werkzaamheden die accountants verrichten.
3. Van de plaatsvervangende leden is de meerderheid rechterlijk ambtenaar met rechtspraak belast. De overige plaatsvervangende leden zijn accountant of deskundig ter zake van werkzaamheden die accountants verrichten.
4. De secretaris en de plaatsvervangend-secretarissen zijn gerechtssecretaris.

Artikel 13

De voorzitter, de leden, de plaatsvervangende leden, de secretaris en de plaatsvervangend-secretarissen worden op voordracht van Onze Minister bij koninklijk besluit benoemd voor een periode van zes jaren.

Artikel 14

1. De secretaris en de leden zijn voor hun werkzaamheden enkel verantwoordig verschuldigd aan de accountantskamer.
2. Artikel 42 van de Wet rechtspositie rechterlijke ambtenaren is ten aanzien van de voorzitter de leden en de secretaris van overeenkomstige toepassing.

Artikel 15

1. De voorzitter, de leden en de secretaris leggen voorafgaand aan de aanvang van hun werkzaamheden voor de accountantskamer de eed of belofte af. Het formulier voor de eed of belofte wordt als bijlage bij deze wet gevoegd.
2. De voorzitter legt de eed of belofte af ten overstaan van een plaatsvervangend-voorzitter.
3. De leden en de secretaris leggen de eed of belofte af ten overstaan van de voorzitter.

4. Bij een opvolgende benoeming binnen de accountantskamer van de voorzitter, een lid of de secretaris blijft de beëdiging achterwege.
5. De secretaris houdt een register waarin de koninklijke besluiten van de bij de accountantskamer benoemde personen en de formulieren van de eed/belofte worden bewaard.

Artikel 16

1. De voorzitter, de leden en de secretaris zijn geen lid van het bestuur van of werknemer bij de Autoriteit Financiële Markten, een klachtencommissie belast met het behandelen van klachten inzake externe accountants, Accountants-Administratieconsulenten of registeraccountants, de NOvAA of het NIVRA. Onze Minister kan regels stellen ten aanzien van functies of betrekkingen die zich niet verhouden tot het lidmaatschap van de accountantskamer.
2. Tussen de voorzitter, de leden en de secretaris mag niet bestaan een verhouding van werkgever tot werknemer. Zij mogen niet met elkaar in de uitoefening van een beroep voor gemene rekening of onder gemeenschappelijke naam optreden.
3. Tussen de voorzitter, de leden en de secretaris mag niet bestaan de verhouding van echtgenoten of geregistreerde partners, bloed- of aanverwantschap tot de derde graad ingesloten.

Artikel 17

De voorzitter, de leden en de secretaris zijn verplicht tot geheimhouding van de gegevens waarover zij bij de uitoefening van hun taak de beschikking krijgen en waarvan zij het vertrouwelijke karakter kennen of redelijkerwijs moeten vermoeden, behoudens voor zover enig wettelijk voorschrift hen tot mededeling verplicht of uit hun taak de noodzaak tot mededeling voortvloeit.

Artikel 18

1. Het lidmaatschap van de accountantskamer van de voorzitter, de leden en de secretaris vervalt van rechtswege indien zij ophouden te voldoen aan de vereisten voor benoeming. Het lidmaatschap eindigt voorts van rechtswege door het verstrijken van de benoemingstermijn van zes jaar. Na deze termijn is herbenoeming mogelijk.
2. De voorzitter, de leden en de secretaris kunnen op eigen verzoek bij koninklijk besluit worden ontslagen.
3. De voorzitter, de leden en de secretaris worden in ieder geval bij koninklijk besluit ontslagen met ingang van de eerste dag van de maand volgend op die waarin zij de leeftijd van zeventig jaren hebben bereikt.

4. De voorzitter, de leden en de secretaris kunnen bij koninklijk besluit worden ontslagen op de gronden aangegeven in de artikelen 46c, tweede lid, 46d, tweede lid, 46l, eerste en derde lid, en 46m van de Wet rechtspositie rechterlijke ambtenaren en indien zij wegens ziekte ongeschikt zijn voor hun taak, mits de ongeschiktheid twee jaar onafgebroken heeft geduurd en herstel binnen zes maanden na de termijn van twee jaar redelijkerwijs niet is te verwachten.

Artikel 19

1. De voorzitter, de leden en de plaatsvervangende leden die rechterlijk ambtenaar met rechtspraak belast zijn, worden voor hun werkzaamheden voor de accountantskamer vrijgesteld.
2. Onze Minister compenseert het betrokken gerecht voor de vrijgestelde tijd overeenkomstig de bezoldiging die de voorzitter, de leden en de plaatsvervangende leden, bedoeld in het eerste lid, op grond van de Wet rechtspositie rechterlijke ambtenaren ontvangen.
3. De overige leden en plaatsvervangende leden ontvangen van Onze Minister een vacatiegeld voor hun werkzaamheden voor de accountantskamer volgens bij ministeriële regeling te stellen regels.
4. De opgeroepen getuigen en deskundigen ontvangen ten laste van Onze Minister een vergoeding overeenkomstig het bepaalde bij of krachtens de Wet tarieven in strafzaken.

Artikel 20

1. De artikelen 14 tot en met 18 zijn van overeenkomstige toepassing op de plaatsvervangers van de voorzitter, de leden en de secretaris.
2. De artikelen 34 en 35 zijn van overeenkomstige toepassing op de plaatsvervangers van de voorzitter en de leden.

Artikel 21

1. Onze Minister draagt de kosten van de accountantskamer.
2. De accountantskamer stelt jaarlijks een begroting op van de in het daaropvolgende jaar te verwachten baten en lasten, investeringsuitgaven alsmede inkomsten en uitgaven met betrekking tot de uitvoering van de bij en krachtens deze wet opgedragen taak en de daaruit voortvloeiende werkzaamheden.
3. De begrotingsposten worden van een toelichting voorzien.

4. Tenzij de werkzaamheden waarop de begroting betrekking heeft nog niet eerder werden verricht, bevat de begroting een vergelijking met de begroting van het lopende jaar waarmee Onze Minister heeft ingestemd.
5. De accountantskamer zendt de begroting voor 1 december van het aan het begrotingsjaar voorafgaande jaar ter instemming aan Onze Minister.
6. De instemming kan worden onthouden wegens strijd met het recht of het algemeen belang. Ingeval van gebleken strijdigheid wordt instemming niet onthouden dan nadat de accountantskamer in de gelegenheid is gesteld de begroting aan te passen, binnen een door Onze Minister te stellen redelijke termijn.
7. Wanneer Onze Minister niet met de begroting heeft ingestemd vóór 1 januari van het jaar waarop deze betrekking heeft, kan de accountantskamer, in het belang van een juiste uitvoering van haar taak, voor het aangaan van verplichtingen en het verrichten van uitgaven beschikken over ten hoogste drie twaalfde gedeelten van de bedragen die bij de overeenkomstige onderdelen in de begroting van het voorafgaande jaar waren toegestaan.

Artikel 21a

Indien gedurende het jaar aanmerkelijke verschillen ontstaan of dreigen te ontstaan tussen de werkelijke en begrote baten en lasten dan wel inkomsten en uitgaven, doet de accountantskamer daarvan onverwijld mededeling aan Onze Minister onder vermelding van de oorzaak van de verschillen.

Artikel 21b

Bij ministeriële regeling kunnen regels worden gesteld voor de inrichting van de begroting.

Artikel 21c

1. De accountantskamer stelt jaarlijks een jaarverslag op en zendt dit voor 1 april aan Onze Ministers.
2. Onze Minister kan regels stellen ten aanzien van de inhoud van het jaarverslag.

Artikel 21d

1. De secretaris van de accountantskamer bewaart en registreert de beslissingen van de accountantskamer en de beslissingen die het College op basis van artikel 43 in hoger beroep heeft gedaan.

2. De secretaris van de accountantskamer verstrekt desgevraagd aan de accountantskamer en het College, de leden van de rechterlijke macht en de ambtenaren van het openbaar ministerie inlichtingen omtrent onherroepelijke beslissingen.
3. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen omtrent het in het eerste en het tweede lid bepaalde nadere regels worden gesteld. Daarbij kunnen de in het eerste lid gestelde verplichtingen, voor zover zulks uit het oogpunt van een goede rechtsbedeling toelaatbaar is, worden beperkt.

Artikel 21e

De secretaris van de accountantskamer kan aan degene die daarom verzoekt, tegen betaling der kosten, afschriften van onherroepelijke beslissingen van de accountantskamer en het College verstrekken. Zodanige afschriften worden niet dan na machtiging van de voorzitter van het college dat de desbetreffende beslissing heeft gegeven, verstrekt. Een verzoek daartoe wordt alleen toegestaan ingeval de verzoeker heeft aangetoond dat hij daarbij belang heeft. In de afschriften worden de in de desbetreffende beslissingen vermelde namen, voornamen en woonplaatsen van de klagers, degenen over wie is geklaagd, de getuigen en de deskundigen weggelaten.

Hoofdstuk IV: Het tuchtgeding in eerste aanleg

Artikel 22

1. Een ieder kan bij een vermoeden van handelen of nalaten:
 - a. als bedoeld in artikel 31, eerste lid, van Wet toezicht accountantsorganisaties door een externe accountant als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van die wet,
 - b. als bedoeld in artikel 33, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants door een register-accountant, of
 - c. als bedoeld in artikel 51, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten door een Accountant-Administratieconsulent,

binnen drie jaar na de constatering van het handelen of nalaten door middel van een klaagschrift een klacht indienen bij de accountantskamer. De accountantskamer neemt de klacht niet in behandeling indien tussen het moment van het handelen of nalaten en het moment van indiening van de klacht een periode van zes jaar is verstreken.

2. De voorzitter van de NOvAA respectievelijk het NIVRA, kan ingeval betrokkene is veroordeeld voor een strafbaar feit en dit feit raakt aan de werkzaamheden die een accountant verricht, de

zaak binnen drie jaar na de veroordeling aanhangig maken bij de accountantskamer door middel van een klaagschrift.

3. Het klaagschrift vermeldt de naam van de klager, de naam van betrokkene en de feiten waarvoor een tuchtrechtelijke maatregel wordt gevraagd. In het klaagschrift wordt vermeld of de klacht is voorgelegd aan de organisatie waarbinnen de betrokken accountant werkzaam is, of aan een klachten- of geschillencommissie waarbij deze organisatie aangesloten is. Indien de klacht niet is voorgelegd, worden de redenen daarvoor in het klaagschrift vermeld. Bij het klaagschrift worden alle op de zaak betrekking hebbende stukken aan de accountantskamer overgelegd.
4. De accountantskamer kan zaken over hetzelfde of een verwant onderwerp ter behandeling voegen en de de behandeling van gevoegde zaken splitsen.
5. Indien een klaagschrift is gebaseerd op artikel 33, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants of op artikel 51, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, maar tevens betrekking heeft op artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, is de accountantskamer gehouden deze klacht ambtshalve aan te vullen.

Artikel 23

1. De secretaris van de accountantskamer heft van de indiener van het klaagschrift een griffierecht van € 70,-.
2. De secretaris wijst de indiener van het klaagschrift op de verschuldigdheid van het griffierecht en deelt hem mee dat het verschuldigde bedrag binnen vier weken na de dag van verzending van zijn mededeling dient te zijn bijgeschreven op de rekening van de accountantskamer. Indien het bedrag niet binnen deze termijn is bijgeschreven, wordt de klacht niet-ontvankelijk verklaard, tenzij redelijkerwijs niet kan worden geoordeeld dat de klager in verzuim is geweest.
3. Indien de klacht wordt ingetrokken omdat betrokkene geheel of gedeeltelijk aan de klacht van de klager tegemoet is gekomen, wordt het door de klager betaalde griffierecht vergoed door betrokkene. Indien de klacht gegrond wordt verklaard wordt het door de klager betaalde griffierecht vergoed door betrokkene.
4. In afwijking van het eerste lid, wordt geen griffierecht geheven indien een klaagschrift wordt ingediend door:
 - a. de Autoriteit Financiële Markten;
 - b. de voorzitter van het NIVRA;

- c. de voorzitter van de NOvAA.
5. Onze Minister kan het in het eerste lid genoemde bedrag wijzigen voor zover de consumenten-prijsindex daartoe aanleiding geeft.

Artikel 24

Een lid dan wel plaatsvervangend lid van de accountantskamer dat externe accountant als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, registeraccountant of Accountant-Administratieconsulent is, wordt ingeval tegen hem een klacht is ingediend, vervangen door een door de voorzitter aan te wijzen ander lid dan wel plaatsvervangend lid.

Artikel 25

1. De voorzitter van de accountantskamer kan betrokkene verzoeken binnen een termijn van vier weken schriftelijk op de ingediende klacht te reageren. De secretaris zendt een afschrift van de reactie van betrokkene aan de klager.
2. De voorzitter van de accountantskamer kan de klager verzoeken binnen vier weken schriftelijk op de reactie van betrokkene te reageren. De secretaris zendt een afschrift van de reactie van de klager aan betrokkene.
3. De voorzitter van de accountantskamer kan betrokkene verzoeken binnen een termijn van twee weken schriftelijk op de reactie van de klager te reageren. De secretaris zendt een afschrift van de reactie van betrokkene aan de klager.
4. De voorzitter van de accountantskamer kan de termijn genoemd in de voorgaande leden verlengen indien het de voorzitter van de accountantskamer blijkt dat daar aanleiding toe is.

Artikel 26

1. De betrokkene wordt binnen een termijn van ten hoogste tien weken nadat de zaak bij de accountantskamer aanhangig is gemaakt opgeroepen om op een door de voorzitter te bepalen dag en uur ter zitting te verschijnen. Indien de voorzitter van de accountantskamer gebruik maakt van de bevoegdheid in artikel 25, kan hij bepalen dat de termijn van tien weken wordt verlengd, waarbij de termijn voor verlenging niet langer kan zijn dan de tijd die is gebruikt voor de procedure in artikel 25.
2. De oproeping wordt ten minste vier weken voor de dag van de zitting aan de betrokkene gezonden en vermeldt de plaats van de zitting.

3. De oproeping gaat vergezeld van een afschrift van het in artikel 22 bedoelde klaagschrift en van alle op de zaak betrekking hebbende stukken.
4. De oproeping houdt in:
 - a. de namen, het beroep en de woonplaats van de ter zitting opgeroepen getuigen en deskundigen;
 - b. de mededeling dat de betrokkene bevoegd is getuigen en deskundigen ter zitting mede te brengen.
5. De secretaris van de accountantskamer stelt de klager ten minste vier weken voor de dag van de zitting op de hoogte van de dag en het tijdstip waarop de zitting plaatsvindt.

Artikel 27

1. De voorzitter van de accountantskamer kan bevelen dat betrokkene in persoon verschijnt.
2. Indien de betrokkene wiens persoonlijke verschijning is bevolen, niet op de oproeping verschijnt, kan de voorzitter van de accountantskamer de officier van justitie bij de rechtbank Zwolle-Lelystad verzoeken de betrokkene ter terechtzitting van de accountantskamer te dagvaarden en daarbij te voegen een bevel tot medebrenging.

Artikel 28

1. De zitting is openbaar.
2. De accountantskamer kan bepalen dat de behandeling van de zaak geheel of gedeeltelijk met gesloten deuren plaatsvindt indien een openbare behandeling een goede rechtspleging of de belangen van betrokkene, klager of derden ernstig zou schaden.
3. De accountantskamer houdt zitting met de voorzitter of een plaatsvervangend voorzitter en twee of vier leden of hun plaatsvervaarders. Naast de voorzitter is het aantal rechterlijke en het aantal niet rechterlijke leden naar evenredigheid verdeeld.
4. Indien niet wordt voldaan aan hetgeen in het derde lid is bepaald, leidt dit tot nietigheid van de beslissing in de tuchtzak.

Artikel 29

1. De voorzitter heeft de leiding van de zitting.

2. De secretaris houdt aantekening van het verhandelde ter zitting.
3. De secretaris maakt een proces-verbaal op van de zitting, indien de accountantskamer dit ambtshalve dan wel op verzoek van de betrokkene of de klager bepaalt en indien hoger beroep wordt ingesteld.
4. Het proces-verbaal bevat de namen van de voorzitter en de leden die de zaak behandelen, die van partijen en van hun vertegenwoordigers of gemachtigden die op de zitting zijn verschenen en van degenen die hen hebben bijgestaan, en die van de getuigen, deskundigen en tolken die op de zitting zijn verschenen.
5. Het proces-verbaal houdt een beschrijving in van hetgeen op de zitting met betrekking tot de zaak is voorgevallen.
6. Het proces-verbaal wordt door de voorzitter en de secretaris ondertekend.
7. Aan het proces-verbaal kunnen overgelegde pleitnotities worden gehecht.
8. De accountantskamer kan bepalen dat de verklaring van een partij, getuige of deskundige geheel in het proces-verbaal zal worden opgenomen. In dat geval wordt de verklaring onverwijld op schrift gesteld en aan de partij, getuige of deskundige voorgelezen. Deze mag daarin wijzigingen aanbrengen, die op schrift worden gesteld en aan de partij, getuige of deskundige worden voorgelezen. De verklaring wordt door de partij, getuige of deskundige ondertekend. Heeft ondertekening niet plaats, dan wordt de reden daarvan in het proces-verbaal vermeld.

Artikel 30

In geval van intrekking van de klacht wordt de behandeling daarvan gestaakt, tenzij de accountantskamer beslist dat de behandeling van de klacht om redenen aan het algemeen belang ontleend, moet worden voortgezet. In dat laatste geval wordt de klacht verder behandeld als ware deze afkomstig van:

- a. de Autoriteit Financiële Markten, bij een vermoeden van handelen of nalaten als bedoeld in artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- b. de voorzitter van de NOvAA, bij een vermoeden van handelen of nalaten als bedoeld in artikel 51, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten;
- c. de voorzitter van het NIVRA, bij een vermoeden van handelen of nalaten als bedoeld in artikel 33, eerste lid, van de Wet op de registeraccountants.

Artikel 31

1. De accountantskamer kan de behandeling ter zitting schorsen.
2. In het geval de behandeling ter zitting is geschorst, bepaalt de accountantskamer zo spoedig mogelijk het tijdstip waarop de behandeling wordt hervat en stelt de secretaris de betrokkene en de klager hiervan op de hoogte tenzij het tijdstip van de hervatting op de zitting door de accountantskamer reeds mondeling is vastgesteld en mondeling aan klager en de betrokkene is aangezegd. Indien zulks niet mondeling is aangezegd zijn het tweede tot en met het vijfde lid van artikel 26 van overeenkomstige toepassing, voor zover daaraan niet reeds eerder is voldaan.

Artikel 32

1. De accountantskamer sluit het onderzoek ter zitting, wanneer zij van oordeel is dat het is voltooid.
2. Voordat het onderzoek ter zitting wordt gesloten, heeft de betrokkene het recht voor het laatst het woord te voeren.
3. Zodra het onderzoek ter zitting is gesloten, deelt de voorzitter mee wanneer uitspraak zal worden gedaan.

Artikel 33

1. De betrokkene kan, tenzij de voorzitter van de accountantskamer beveelt dat hij in persoon zal verschijnen, zich op een terechtzitting doen vertegenwoordigen door een advocaat, indien deze aldaar verklaart daartoe gevolmachtigd te zijn, of wel door een daartoe bij bijzondere volmacht schriftelijk gevolmachtigde.
2. De accountantskamer kan weigeren bepaalde personen, die geen advocaat zijn, als gemachtigde toe te laten. Bij zodanige weigering houdt de accountantskamer de zaak tot de volgende zitting aan.
3. De accountantskamer stelt de betrokkene van de aanhouding en de reden van de aanhouding in kennis en roept hem tevens op om op de voor de zaak bepaalde nadere zitting in persoon of bij een andere gemachtigde tegenwoordig te zijn.
4. De betrokkene kan zich te allen tijde door een raadsman doen bijstaan.
5. De accountantskamer kan weigeren bepaalde personen, die geen advocaat zijn, als raadsman toe te laten. Bij zodanige weigering houdt de accountantskamer op verzoek van de betrokkene de zaak tot een volgende zitting aan.

Artikel 34

Op verzoek van betrokkene of de klager, kan de voorzitter of elk van de leden die een zaak behandelen, worden gewraakt op grond van feiten en omstandigheden waardoor de onpartijdigheid van de accountantskamer schade zou kunnen lijden. De artikelen 513 tot en met 515 van het Wetboek van Strafvordering zijn van overeenkomstige toepassing.

Artikel 35

Op grond van feiten en omstandigheden als bedoeld in artikel 34 kan een voorzitter of een lid die een zaak behandelt, verzoeken zich te mogen verschonen. De artikelen 517, tweede en derde lid, tot en met artikel 518 van het Wetboek van Strafvordering zijn van overeenkomstige toepassing.

Artikel 36

1. De accountantskamer kan ambtshalve of op verzoek van de betrokkene of de klager getuigen oproepen.
2. Ieder die als getuige is opgeroepen, is verplicht voor de accountantskamer te verschijnen. Artikel 27, tweede lid, is van overeenkomstige toepassing.
3. Met betrekking tot het horen van de getuigen en hun recht van verschoning zijn de artikelen 217 tot en met 220 van het Wetboek van Strafvordering van overeenkomstige toepassing.
4. De voorzitter van de accountantskamer kan bepalen dat getuigen niet zullen worden gehoord dan na het afleggen van de eed of de belofte. Zij leggen in dat geval de eed of de belofte af dat zij zullen zeggen de gehele waarheid en niets dan de waarheid.

Artikel 37

1. De accountantskamer kan ambtshalve of op verzoek van de betrokkene of de klager deskundigen benoemen, teneinde de accountantskamer voor te lichten, zo nodig, met opdracht een onderzoek in te stellen en de accountantskamer een verslag uit te brengen.
2. De deskundige is verplicht zijn taak onpartijdig en naar beste weten te verrichten. Ten aanzien van deskundigen en hun verhoor zijn de artikelen 217 tot en met 220 van het Wetboek van Strafvordering van overeenkomstige toepassing.
3. De accountantskamer kan de deskundige geheimhouding opleggen.

Artikel 38

1. De accountantskamer doet schriftelijk uitspraak. De uitspraak wordt ondertekend door de voorzitter en de secretaris.
2. De uitspraak houdt in de beslissing omtrent het opleggen van de tuchtrechtelijke maatregel, de gronden en de voorschriften waarop zij berust.
3. De accountantskamer kan een klacht niet-ontvankelijk verklaren.
4. De accountantskamer spreekt de beslissing, bedoeld in het tweede en het derde lid, in het openbaar uit.
5. In afwijking van het eerste lid, kan de accountantskamer na sluiting van het onderzoek ter zitting onmiddellijk mondeling uitspraak doen.
6. De secretaris maakt van de mondelinge uitspraak een proces-verbaal op.
7. De uitspraak wordt onverwijld aan de betrokkene, de klager, de Autoriteit Financiële Markten, de voorzitter van de NOvAA, onderscheidenlijk de voorzitter van het NIVRA gezonden.

Artikel 38a

1. De voorzitter van de accountantskamer kan een klacht alvorens deze in behandeling te nemen doorsturen naar de instantie die daarvoor bij verordening van het NIVRA of de NOvAA is aangewezen, in het geval de klacht zich daar naar haar oordeel toe leent en indien uit het klaagschrift blijkt, dat de klacht niet aan deze instantie is voorgelegd. De voorzitter van de accountantskamer kan hierbij zonodig toepassing geven aan artikel 25. De op de zaak betrekking hebbende stukken worden meegezonden met het klaagschrift.
2. Indien de voorzitter van de accountantskamer toepassing geeft aan het eerste lid, stelt hij de klager daarvan in kennis en vermeldt hij de bevoegdheid van de klager om na ommekomst van de behandeling door de betrokken instantie opnieuw een klacht bij de accountantskamer in te dienen. Artikel 38, eerste en vierde tot en met zevende lid, is van overeenkomstige toepassing.
3. De instantie waaraan de klacht overeenkomstig het eerste lid is toegezonden, behandelt de klacht overeenkomstig het bepaalde bij of krachtens de toepasselijke verordening van het NIVRA onderscheidenlijk de NOvAA.

Artikel 39

1. Indien naar het oordeel van de voorzitter van de accountantskamer een klacht kennelijk niet-ontvankelijk, kennelijk ongegrond of van onvoldoende gewicht is, kan de voorzitter de zaak zonder zitting afdoen. Artikel 38 is van overeenkomstige toepassing.
2. Indien naar het oordeel van de voorzitter van de accountantskamer een klacht gegrond is, maar geen andere tuchtmaatregel dan een waarschuwing, berisping of een geldboete van ten hoogste € 225 dient te worden opgelegd, kan de voorzitter na betrokkene te hebben gehoord, de zaak zonder zitting afdoen. Artikel 38 is van overeenkomstige toepassing.
3. Tegen de uitspraak, bedoeld in het eerste en tweede lid, kan de betrokkene of de klager binnen zes weken na verzending van de uitspraak verzet doen. In dat geval vervalt de uitspraak en wordt de zaak verder overeenkomstig de artikelen 26 tot en met 38 behandeld.

Artikel 40

Vervallen.

Artikel 41

1. De accountantskamer is bij wijze van voorlopige voorziening bevoegd de inschrijving van de betrokkene tijdelijk door te halen, op verzoek van:
 - a. de Autoriteit Financiële Markten, ingeval jegens de betrokkene een ernstig vermoeden is gerezen van handelen of nalaten als bedoeld in artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties en daardoor zwaarwegende openbare belangen in het geding zijn;
 - b. de voorzitter van de NOvAA, ingeval jegens de betrokkene een ernstig vermoeden is gerezen van handelen of nalaten als bedoeld in artikel 51, eerste lid, van de Wet Accountants-Administratieconsulenten en daardoor zwaarwegende openbare belangen in het geding zijn;
 - c. de voorzitter van het NIVRA, ingeval jegens de betrokkene een ernstig vermoeden is gerezen van handelen of nalaten als bedoeld in artikel 33, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants en daardoor zwaarwegende openbare belangen in het geding zijn.
2. De accountantskamer kan tot en met het moment van de uitspraak de tijdelijke doorhaling opheffen.

3. De secretaris van de accountantskamer stelt de Autoriteit Financiële Markten, de voorzitter van de NOvAA, onderscheidenlijk de voorzitter van het NIVRA en de betrokkene onverwijld in kennis van een tijdelijke doorhaling als bedoeld in het eerste lid dan wel de opheffing daarvan.
4. Over het voornemen tot tijdelijke doorhaling van de inschrijving wordt de betrokkene gehoord.
5. Ingeval de accountantskamer naar aanleiding van de in artikel 51, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, artikel 33, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants of artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties bedoelde overtredingen beslist tot het opleggen van een tijdelijke doorhaling van de inschrijving gedurende een bepaalde termijn, kan zij de periode van tijdelijke doorhaling ingevolge het eerste lid in mindering brengen op die termijn.
6. Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing, indien tegen betrokkene een strafrechtelijke vervolging ter zake van een misdrijf is ingesteld en het misdrijf mede het uitoefenen van het beroep van betrokkene raakt.
7. In het geval de inschrijving tijdelijk wordt doorgehaald blijft betrokkene ter zake van handelingen en gedragingen, die gedurende de tijd, dat hij ingeschreven stond, hebben plaats gehad, aan tuchtrechtspraak onderworpen.
8. Tegen de bij wijze van voorlopige voorziening opgelegde maatregel van doorhaling staat beroep open bij het College. Artikel 43 is van overeenkomstige toepassing.

Artikel 42

De tijdelijke doorhaling van de inschrijving, bedoeld in artikel 41, eerste lid, vervalt op het moment dat:

- a. de accountantskamer op grond van artikel 41, tweede lid, de tijdelijke doorhaling opheft; of
- b. de uitspraak van de accountantskamer onherroepelijk wordt; of
- c. de tijdelijke doorhaling in hoger beroep wordt vernietigd; of
- d. het College de zaak zelf afdoet op grond van artikel 40, eerste lid, van de Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004.

Hoofdstuk V: Het beroep

Artikel 43

1. De artikelen 31 tot en met 41 van de Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004 zijn ten aanzien van de behandeling van een uitspraak van de accountantskamer in hoger beroep van overeenkomstige toepassing met dien verstande dat:
 - a. in plaats van «de voorzitter van het bedrijfslichaam» wordt gelezen: de klager, of de voorzitter van het NIVRA, voor zover het een registeraccountant betreft, dan wel de voorzitter van de NOvAA, voor zover het een Accountant-Administratieconsulent betreft;
 - b. in plaats van «het tuchtgerecht» wordt gelezen: de accountantskamer;
 - c. in plaats van «het betrokken tuchtgerecht» wordt gelezen: de accountantskamer.
2. Hoger beroep staat niet open tegen een tussenbeslissing van de accountantskamer of van de voorzitter van de accountantskamer en tegen de uitspraak, bedoeld in artikel 38a.
3. Het College informeert de accountantskamer, de Autoriteit Financiële Markten, de voorzitter van het NIVRA, voor zover het een registeraccountant betreft, dan wel de voorzitter van de NOvAA, voor zover het een Accountant-Administratieconsulent betreft, over het feit dat beroep is ingesteld en vermeldt daarbij welke zaak het betreft.

Artikel 44

1. Het College is bij wijze van voorziening, in afwachting van een uitspraak in hoger beroep, bevoegd de inschrijving van betrokkene in het register tijdelijk door te halen op verzoek van:
 - a. de Autoriteit Financiële Markten, ingeval jegens de betrokkene een ernstig vermoeden is gerezen dat hij heeft gehandeld of heeft nagelaten als bedoeld in artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties en daardoor zwaarwegende openbare belangen in het geding zijn;
 - b. de voorzitter van de NOvAA, ingeval jegens de betrokkene een ernstig vermoeden is gerezen dat hij heeft gehandeld of heeft nagelaten als bedoeld in artikel 51, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten en daardoor zwaarwegende openbare belangen in het geding zijn;

- c. de voorzitter van het NIVRA, ingeval jegens de betrokkene een ernstig vermoeden is gerezen dat hij heeft gehandeld of heeft nagelaten als bedoeld in artikel 33, eerste lid, van de Wet op de registeraccountants en daardoor zwaarwegende openbare belangen in het geding zijn.
2. Het College kan tot en met het moment van de uitspraak de tijdelijke doorhaling opheffen.
3. De griffier stelt de Autoriteit Financiële Markten, de voorzitter van de NOvAA onderscheidenlijk de voorzitter van het NIVRA en de betrokkene onverwijld in kennis van een tijdelijke doorhaling als bedoeld in het eerste lid en dan wel een beslissing tot opheffing daarvan.
4. Over het voornemen tot tijdelijke doorhaling van de inschrijving wordt de betrokkene gehoord.
5. Ingeval het College naar aanleiding van de in artikel 51, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, artikel 33, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants of artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, bedoelde overtredingen beslist tot het opleggen van een tijdelijke doorhaling van de inschrijving gedurende een bepaalde termijn, kan het de periode van de tijdelijke doorhaling van de inschrijving ingevolge het eerste lid in mindering brengen op die termijn.
6. Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing indien tegen betrokkene een strafrechtelijke vervolging ter zake van een misdrijf is ingesteld en het misdrijf mede het beroep van betrokkene raakt.

Artikel 45

De tijdelijke doorhaling van de inschrijving, bedoeld in artikel 44, eerste lid, vervalt op het moment dat:

- a. het College op grond van artikel 44, tweede lid, de tijdelijke doorhaling opheft; of
- b. het College de zaak zelf afdoet op grond van artikel 40, eerste lid, van de Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004; of
- c. de Accountantskamer, nadat de zaak op grond van artikel 40, eerste lid, van de Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004 ter afdoening naar de Accountantskamer is verwezen, de tijdelijke doorhaling opheft; of
- d. het vonnis van de Accountantskamer onherroepelijk wordt nadat de Accountantskamer de zaak die op grond van artikel 40, eerste lid, van de Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004 ter afdoening naar de Accountantskamer verwezen is, heeft behandeld.

Artikel 46

1. Het College informeert terstond na het doen van de uitspraak de Accountantskamer, de Autoriteit Financiële Markten, de voorzitter van het NIVRA dan wel de voorzitter van de NOvAA omtrent de naam van betrokkene en de aard van de opgelegde tuchtrechtelijke maatregel.
2. De Autoriteit Financiële Markten, het bestuur van het NIVRA dan wel het bestuur van de NOvAA dragen zorg voor de opname van de opgelegde tuchtrechtelijke maatregel in het register.

Hoofdstuk VI: De tenuitvoerlegging

Artikel 47

De tenuitvoerlegging van uitspraken van de accountantskamer en van het College geschiedt op last van de voorzitter van de accountantskamer.

Artikel 48

Een uitspraak wordt, met uitzondering van de uitspraak bedoeld in artikel 41, niet ten uitvoer gelegd voordat deze onherroepelijk is.

Hoofdstuk VII: Wijziging in andere wetten

Artikel 49

Wijzigd de Wet op de Accountants-administratieconsulenten.

Artikel 50

Wijzigd de Wet op de Registeraccountants.

Artikel 50a

Wijzigd de Wet toezicht accountantsorganisaties.

Hoofdstuk VIII: Slot- en overgangsbepalingen

Artikel 51

In afwijking van artikel 15 legt de eerste voorzitter van de accountantskamer de eed of belofte, bedoeld in artikel 15, af, ten overstaan van de president van het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

Artikel 52

1. De raden van tucht, bedoeld in artikel 51, tweede lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten en artikel 33, tweede lid, van de Wet op de Registeraccountants, zoals deze artikelen luiden voor het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet, handelen gedurende een jaar na het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet de zaken af die op het tijdstip van inwerkingtreding van de Wet tuchtrechtspraak accountants bij hen aanhangig zijn. Zij nemen daarbij de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten en de Wet op de Registeraccountants in acht zoals deze luiden voor het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet. De zaken die de raden van tucht na dit jaar nog niet hebben afgehandeld, worden afgehandeld door de accountantskamer.
2. De accountantskamer handelt de zaken die op grond van het eerste lid, derde volzin, zijn overgedragen, af met in achtneming van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten en de Wet op de Registeraccountants zoals deze luiden voor het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet.

Artikel 53

De artikelen van deze wet treden in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, dat voor de verschillende artikelen of onderdelen daarvan verschillend kan worden vastgesteld.

Artikel 54

Deze wet wordt aangehaald als: Wet tuchtrechtspraak accountants.

Slotformulering en ondertekening

Lasten en bevelen dat deze in het Staatsblad zal worden geplaatst en dat alle ministeries, autoriteiten, colleges en ambtenaren wie zulks aangaat, aan de nauwkeurige uitvoering de hand zullen houden.
Gegeven te 's-Gravenhage, 27 juni 2008

Beatrix

De Minister van Justitie,
E. M. H. Hirsch Ballin

De Minister van Financiën,
W. J. Bos

Uitgegeven de *tweeëntwintigste* juli 2008
De Minister van Justitie,
E. M. H. Hirsch Ballin

Wet toezicht accountantsorganisaties

Wet van 19 januari 2006, houdende het toezicht op accountantsorganisaties (Wet toezicht accountantsorganisaties)

Wij Beatrix, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Allen, die deze zullen zien of horen lezen, saluut! doen te weten:

Alzo Wij in overweging genomen hebben dat het met het oog op de waarborging van de publieke functie van de accountantsverklaring en de bevordering van het vertrouwen in de financiële markten wenselijk is dat regels worden gesteld voor accountantsorganisaties en accountants die wettelijke controles verrichten en dat onafhankelijk publiek toezicht wordt gehouden op de naleving van die regels;

Zo is het, dat Wij, de Raad van State gehoord, en met gemeen overleg der Staten-Generaal, hebben goedgevonden en verstaan, gelijk Wij goedvinden en verstaan bij deze:

Hoofdstuk 1: Definities en reikwijdte

Artikel 1

1. In deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt – voor zover niet anders is bepaald – verstaan onder:
 - a. accountantsorganisatie: een onderneming of instelling die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht, dan wel een organisatie waarin zodanige ondernemingen of instellingen met elkaar zijn verbonden;
 - b. accountantsverklaring: een schriftelijke mededeling inhoudende de uitkomst van een wettelijke controle;
 - c. auditkantoor: onderneming of instelling die door de toezichhoudende instantie van een andere lidstaat is toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn;
 - d. Autoriteit Financiële Markten: de Stichting Autoriteit Financiële Markten;
 - e. controlecliënt: de onderneming of instelling die aan een accountantsorganisatie opdracht geeft tot een wettelijke controle;
 - f. externe accountant: de natuurlijke persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie en die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een wettelijke controle;

- g. lidstaat: een staat die lid is van de Europese Unie alsmede een staat, niet zijnde een lidstaat van de Europese Unie, die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte;
- h. auditororganisatie van een derde land: onderneming of instelling die de controle uitvoert van de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening van een onderneming met zetel in een staat die geen lidstaat is;
- i. auditor van een derde land: natuurlijke persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een auditororganisatie van een derde land en die verantwoordelijk is voor de uitvoering van de controle van de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening van een onderneming met zetel in een staat die geen lidstaat is;
- j. netwerk: samenwerkingsverband waartoe een accountantsorganisatie behoort, dat duidelijk is gericht op het delen van winst of kosten of waarbij duidelijk sprake is van:
 - 1°. gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur;
 - 2°. gezamenlijk beleid en procedures met betrekking tot kwaliteitsbeheersing;
 - 3°. een gezamenlijke bedrijfsstrategie;
 - 4°. een gemeenschappelijke merknaam; of
 - 5°. het delen van een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen;
- k. Onze Minister: Onze Minister van Financiën;
- l. organisatie van openbaar belang:
 - 1°. een in Nederland gevestigde rechtspersoon naar Nederlands recht waarvan effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht;
 - 2°. een kredietinstelling met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
 - 3°. een centrale kredietinstelling met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;

- 4°. een levensverzekeraar of schadeverzekeraar met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
 - 5°. een onderneming, instelling of openbaar lichaam, behorende tot een van de ingevolge artikel 2 aangewezen categorieën;
 - m. richtlijn: richtlijn nr. 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PbEU L 157);
 - n. toezichthoudende instantie: overheidsinstantie of van overheidswege aangewezen instantie, die is belast met het toezicht op auditkantoren of auditorganisaties van een derde land;
 - o. vrijwillige controle: een niet bij of krachtens de wet verplichte controle van financiële verantwoordingen van ondernemingen of instellingen die inhoudelijk overeenkomt met een wettelijke controle;
 - p. wettelijke controle: een controle van een financiële verantwoording van een onderneming of instelling ten behoeve van het maatschappelijk verkeer, die verplicht is gesteld bij of krachtens de in de bijlage bij deze wet genoemde wettelijke bepalingen.
2. De bijlage, bedoeld in het eerste lid, onderdeel j, kan worden gewijzigd bij algemene maatregel van bestuur.

Artikel 2

Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden categorieën van ondernemingen, instellingen of openbare lichamen aangewezen wier omvang of functie in het maatschappelijk verkeer van zodanige aard is dat een ondeugdelijk uitgevoerde wettelijke controle van de financiële verantwoording een aanmerkelijke invloed kan hebben op het vertrouwen in de publieke functie van de accountantsverklaring.

Artikel 3

Bij algemene maatregel van bestuur, op voordracht van Onze Minister en Onze Minister wie het mede aangaat, kunnen vrijwillige controles worden aangewezen waarop deze wet van toepassing is.

Artikel 4

De voordracht voor een algemene maatregel van bestuur als bedoeld in de artikelen 1, tweede lid, 2, 3, 11, derde lid, 15, tweede lid, 18, derde lid, 19, derde lid, 21, tweede lid, 22, 25, 25a, derde lid, 26, tweede en derde lid, en 28 wordt niet eerder gedaan dan vier weken nadat het ontwerp aan beide kamers der Staten-Generaal is overgelegd.

Hoofdstuk 2: Toegang tot de markt

Afdeling 2.1: Vergunning

Artikel 5

1. Het is verboden een wettelijke controle te verrichten zonder daartoe van de Autoriteit Financiële Markten een vergunning te hebben verkregen.
2. Het eerste lid is niet van toepassing op:
 - a. gemeenten die accountants in gemeentelijke dienst hebben aangesteld als bedoeld in artikel 213, zevende lid, van de Gemeentewet;
 - b. provincies die accountants in provinciale dienst hebben aangesteld als bedoeld in artikel 217, zevende lid, van de Provinciewet;
 - c. accountantsdiensten als bedoeld in artikel 66, eerste lid, van de Comptabiliteitswet 2001.

Artikel 6

1. De Autoriteit Financiële Markten verleent een vergunning aan een aanvrager die geen accountantsorganisatie als bedoeld in artikel 5, tweede lid, is, en die heeft aangetoond dat hijzelf en de bij hem werkzame of aan hem verbonden externe accountants voldoen aan het bij of krachtens paragraaf 3.1.2 en afdeling 3.2 bepaalde.
2. Indien de aanvrager voornemens is tevens wettelijke controles te verrichten bij organisaties van openbaar belang, toont de aanvrager bovendien aan dat hijzelf en de bij hem werkzame of aan hem verbonden externe accountants voldoen aan het bij of krachtens paragraaf 3.1.3 bepaalde. Indien is voldaan aan het bepaalde in de vorige volzin, vermeldt de Autoriteit Financiële Markten in de vergunning dat deze mede strekt tot het verrichten van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang.

3. De Autoriteit Financiële Markten kan aan een vergunning voorschriften verbinden en beperkingen stellen.

Artikel 7

De vergunning is niet overdraagbaar.

Artikel 8

Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld ten aanzien van de wijze waarop de aanvraag voor een vergunning wordt ingediend, de gegevens die daarbij worden verstrekt, de bescheiden die daarbij worden overgelegd, de voorschriften die aan de vergunning worden verbonden en de beperkingen die aan de vergunning gesteld kunnen worden.

Afdeling 2.2: Verval en intrekking van de vergunning

Artikel 9

De vergunning vervalt indien de accountantsorganisatie waaraan de vergunning is verleend ophoudt te bestaan.

Artikel 10

De Autoriteit Financiële Markten kan de voorschriften en beperkingen, bedoeld in artikel 6, derde lid, wijzigen, aanvullen of intrekken, of alsnog voorschriften verbinden of beperkingen stellen aan een vergunning, of de vergunning intrekken of beperken:

- a. op verzoek van de houder;
- b. indien de houder naar later blijkt bij de aanvraag onjuiste of onvolledige gegevens heeft verstrekt, en kennis omtrent de juiste en volledige gegevens tot een andere beslissing zou hebben geleid;
- c. indien de houder omstandigheden of feiten heeft verzwegen op grond waarvan, indien zij zich hadden voorgedaan of bekend waren geweest op het tijdstip waarop de vergunning werd verleend, de vergunning zou zijn geweigerd;
- d. indien de houder in staat van faillissement is komen te verkeren of surseance van betaling heeft verkregen of indien ten aanzien van hem de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is verklaard of indien door een rechterlijke beschikking één of meer goederen van de houder onder bewind als bedoeld in de artikelen 380, 409 of 431 van Boek 1 van het Burgerlijk Wetboek zijn gesteld of indien de ondercuratelestelling van de houder is uitgesproken;

- e. indien zich omstandigheden voordoen of feiten bekend worden welke ertoe leiden of zouden kunnen leiden dat de formele of feitelijke zeggenschapsstructuur van de accountantsorganisatie in zodanige mate ondoorzichtig wordt dat deze een belemmering zou vormen voor het adequaat uitoefenen van het toezicht op de accountantsorganisatie;
- f. indien de houder niet meer voldoet aan bij of krachtens deze wet gestelde regels.

Afdeling 2.3: Het register

Artikel 11

1. De Autoriteit Financiële Markten houdt een openbaar register waarin vergunninghoudende accountantsorganisaties, auditororganisaties van een derde land die voldoen aan artikel 12c, eerste lid, daarbij werkzame of daaraan verbonden auditors van een derde land die betrokken zijn bij het afgeven van verklaringen als bedoeld in artikel 12b, en externe accountants worden ingeschreven. Een externe accountant wordt ingeschreven op voordracht van de accountantsorganisatie waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden en indien hij voldoet aan het bij of krachtens afdeling 3.2 bepaalde. Een auditor van een derde land wordt ingeschreven op voordracht van de auditororganisatie van een derde land waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.
2. De Autoriteit Financiële Markten draagt zorg voor het goed functioneren van het register. Het register vermeldt de aan de vergunning van de accountantsorganisatie verbonden voorschriften en de daaraan gestelde beperkingen.
3. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld met betrekking tot:
 - a. de inrichting en de werking van het register; en
 - b. andere gegevens over de accountantsorganisaties, auditororganisaties van een derde land, externe accountants en auditors van een derde land die in het register worden opgenomen.
4. De Autoriteit Financiële Markten haalt de inschrijving van de accountantsorganisatie in het register door zodra de vergunning is ingetrokken of vervallen.
5. De Autoriteit Financiële Markten haalt de inschrijving van de externe accountant in het register tijdelijk door indien de accountantskamer de maatregel van tijdelijke doorhaling heeft opgelegd.
6. De Autoriteit Financiële Markten haalt de inschrijving van de externe accountant in het register door:
 - a. indien de vergunning van de accountantsorganisatie is ingetrokken of vervallen;

- b. indien de accountantskamer de maatregel tot doorhaling van de inschrijving heeft opgelegd;
 - c. op verzoek van de accountantsorganisatie waarbij de externe accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
 - d. op verzoek van de externe accountant;
 - e. indien de externe accountant is overleden;
 - f. indien de inschrijving van de externe accountant als registeraccountant of Accountant-Administratieconsulent is doorgehaald in het accountantsregister, bedoeld in artikel 55, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants, onderscheidenlijk artikel 36, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten.
7. Indien de Autoriteit Financiële Markten een vergunning intrekt van een accountantsorganisatie die als auditkantoor in de zin van de richtlijn is ingeschreven in het openbaar register in een andere lidstaat, doet de Autoriteit Financiële Markten daarvan met opgave van de redenen voor de intrekking mededeling aan de toezichthoudende instantie in die lidstaat.
8. De Autoriteit Financiële Markten kan de inschrijving van een auditororganisatie van een derde land in het register doorhalen, indien deze niet langer voldoet aan de in artikel 12c, eerste lid gestelde eisen voor inschrijving in het register.
9. De Autoriteit Financiële Markten haalt de inschrijving van een auditororganisatie van een derde land in het register door, indien deze een vergunning heeft verkregen als bedoeld in artikel 5 of geen gevolg heeft gegeven aan een aanwijzing als bedoeld in artikel 52.
10. Een doorhaling in het register als bedoeld in het achtste of negende lid tast het rechtsgevolg van reeds door de desbetreffende auditororganisatie afgegeven verklaringen als bedoeld in artikel 12b niet aan.
11. De Autoriteit Financiële Markten haalt de inschrijving van een auditor van een derde land in het register door:
- a. indien zij de inschrijving in het register van de auditororganisatie van een derde land waarbij de auditor van een derde land werkzaam is of waaraan deze is verbonden doorhaalt;
 - b. op verzoek van de auditororganisatie van een derde land waarbij de auditor van een derde land werkzaam is of waaraan hij is verbonden;

- c. indien de auditor van een derde land niet meer als zodanig optreedt dan wel niet meer bevoegd is als zodanig op te treden;
- d. op verzoek van de auditor van een derde land; of
- e. indien de auditor van een derde land is overleden.

Artikel 12

Aan een ieder wordt kosteloos inzage verleend in het register. De Autoriteit Financiële Markten verstrekt aan een ieder desgevraagd, tegen betaling van de kostprijs, afschriften uit het register.

Afdeling 2.4: Auditororganisaties van een derde land en auditors van een derde land

Artikel 12a

De artikelen 12b en 12c zijn niet van toepassing op ondernemingen of instellingen waaraan een vergunning is verleend als bedoeld in artikel 5.

Artikel 12b

1. Een door een auditororganisatie van een derde land of een auditor van een derde land afgegeven verklaring omtrent de controle van de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening van een onderneming met zetel in een staat die geen lidstaat is en waarvan de effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht in Nederland, heeft uitsluitend rechtsgevolg in Nederland indien de auditororganisatie van een derde land onderscheidenlijk de auditor van een derde land is ingeschreven in het register, bedoeld in artikel 11.
2. Het eerste lid is niet van toepassing op een auditororganisatie van een derde land die verklaringen als bedoeld in dat lid afgeeft, indien:
 - a. de Commissie van de Europese Gemeenschappen het desbetreffende derde land een overgangperiode als bedoeld in artikel 46, tweede lid, vierde volzin, van de richtlijn heeft toegekend en ter zake van de gelijkwaardigheid van het stelsel van toezicht en handhaving van het derde land een besluit neemt als bedoeld in artikel 46, tweede lid, tweede volzin, van de richtlijn; en
 - b. de auditororganisatie een aanvraag tot inschrijving in het register heeft ingediend in overeenstemming met het bij of krachtens artikel 12c, tweede lid, bepaalde.

3. Het tweede lid is van toepassing totdat onherroepelijk op de aanvraag tot inschrijving is beslist.

Artikel 12c

1. De Autoriteit Financiële Markten draagt, op verzoek, zorg voor de inschrijving in het register, bedoeld in artikel 11, van een auditororganisatie van een derde land die aantoonst dat:
 - a. zij verklaringen afgeeft als bedoeld in artikel 12b of dat zij voornemens is deze verklaringen af te geven, tenzij het betreft verklaringen omtrent de controle van de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening van ondernemingen die uitsluitend effecten als bedoeld in onderdeel b van de definitie van effect in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht uitgeven die zijn toegelaten tot de handel op een in dat artikel bedoelde gereguleerde markt met een nominale waarde per effect van ten minste € 50.000 of, in het geval van effecten in een andere valuta, met een nominale waarde per effect die op de datum van uitgifte ten minste gelijkwaardig is aan € 50.000;
 - b. zij voldoet aan regels die gelijkwaardig zijn aan het bij of krachtens artikel 15, eerste lid, 16 en 19 bepaalde;
 - c. de controles, bedoeld in artikel 12b, worden uitgevoerd in overeenstemming met de internationale controlestandaarden, bedoeld in artikel 26 van de richtlijn en overeenkomstig regels die gelijkwaardig zijn aan het bij of krachtens de artikelen 25 of 25a bepaalde; en
 - d. zij op haar website jaarlijks een transparantieverlag publiceert met bij algemene maatregel van bestuur bepaalde informatie.
2. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld ten aanzien van de wijze waarop de aanvraag tot inschrijving wordt ingediend, de gegevens die daarbij worden verstrekt, en de bescheiden die daarbij worden overgelegd.
3. De Autoriteit Financiële Markten beslist binnen twaalf maanden op een verzoek als bedoeld in het eerste lid. In afwachting van een besluit van de Commissie van de Europese Gemeenschappen als bedoeld in de artikelen 45, zesde lid, en 46, tweede lid, van de richtlijn kan de Autoriteit Financiële Markten de beslissing opschorten tot twaalf maanden nadat de Commissie van de Europese Gemeenschappen een besluit heeft genomen.

Artikel 12d

1. De artikelen 48a, 52, 64, 65, en 66 en de hoofdstukken 5A en 5B zijn van overeenkomstige toepassing ten aanzien van auditororganisaties van een derde land die ingevolge artikel 12c zijn ingeschreven

in het register, met dien verstande dat de in artikel 64 bedoelde openbare waarschuwing kan worden uitgevaardigd, indien de auditororganisatie van een derde land niet voldoet aan de in artikel 12c, eerste lid gestelde eisen voor inschrijving in het register.

2. In afwijking van het eerste lid is artikel 48a niet van toepassing op auditororganisaties van een derde land, voor zover een toezichthoudende instantie in een andere lidstaat of in een staat als bedoeld in het derde lid, in de voorgaande drie jaar een beoordeling als bedoeld in artikel 45, derde lid, van de richtlijn heeft uitgevoerd.
3. Bij ministeriële regeling kan worden bepaald dat de artikelen 12c, eerste lid, 52, 64, 65 en 66 geheel of gedeeltelijk niet van toepassing zijn ten aanzien van auditororganisaties van een derde land met zetel in een daarbij aan te wijzen staat die geen lidstaat is. Een staat kan slechts worden aangewezen:
 - a. op basis van wederkerigheid;
 - b. indien die staat beschikt over een stelsel van toezicht en handhaving dat gelijkwaardig is aan dat op grond van deze wet; en
 - c. indien de Autoriteit Financiële Markten met de desbetreffende toezichthoudende instantie een overeenkomst heeft gesloten als bedoeld in artikel 63j, eerste lid, onderdeel e.

Hoofdstuk 3: De accountantsorganisatie en de externe accountant

Afdeling 3.1: De accountantsorganisatie

Paragraaf 3.1.1: Toepassingsbereik

Artikel 13

De voorschriften in deze afdeling, met uitzondering van artikel 21a, zijn van toepassing op accountantsorganisaties waaraan een vergunning is verleend.

Paragraaf 3.1.2: Algemene voorschriften

Artikel 14

De accountantsorganisatie draagt er zorg voor dat de externe accountants die bij haar werkzaam zijn of aan haar zijn verbonden voldoen aan het bij of krachtens afdeling 3.2 bepaalde.

Artikel 15

1. De betrouwbaarheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen of mede bepalen staat buiten twijfel.
2. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld ten aanzien van de betrouwbaarheid van de in het eerste lid bedoelde personen.

Artikel 16

1. De natuurlijke personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen zijn deskundig ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie.
2. Het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie wordt in meerderheid bepaald door accountantsorganisaties, auditkantoren of door natuurlijke personen die voldoen aan de krachtens artikel 25 te stellen regels inzake vakbekwaamheid van externe accountants of regels die daaraan gelijkwaardig zijn. Indien het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie door twee personen wordt bepaald, voldoet tenminste een van deze personen aan deze regels.

Artikel 16a

De meerderheid van de stemrechten in een accountantsorganisatie wordt gehouden door:

- a. accountantsorganisaties;
- b. auditkantoren; of
- c. natuurlijke personen die voldoen aan de krachtens artikel 25 te stellen regels inzake vakbekwaamheid van externe accountants of aan regels die daaraan gelijkwaardig zijn.

Artikel 17

De formele of feitelijke zeggenschapsstructuur van de accountantsorganisatie vormt geen belemmering voor het adequaat uitoefenen van het toezicht op de naleving van het bij of krachtens deze wet bepaalde door de accountantsorganisatie.

Artikel 18

1. De accountantsorganisatie beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing.

2. Het stelsel van kwaliteitsbeheersing is zodanig ingericht dat de werkzaamheden betreffende een wettelijke controle te allen tijde plaatsvinden onder de verantwoordelijkheid van een externe accountant.
3. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden met het oog op de bevordering van het vertrouwen in de financiële markten, de waarborging van het publieke belang van de accountantsverklaring en het toezicht op de naleving van de bij of krachtens deze wet gestelde regels, regels gesteld ten aanzien van de kwaliteitsbeheersing en het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Artikel 19

1. Indien een accountantsorganisatie of een ander onderdeel van het netwerk betrekkingen onderhoudt met een controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde op grond waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij zou concluderen dat die een bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie ten opzichte van die controlecliënt of derde, neemt de accountantsorganisatie maatregelen om haar onafhankelijkheid te waarborgen door deze bedreiging uit te sluiten of te beperken of, indien dat niet mogelijk is, accepteert de accountantsorganisatie de opdracht niet of beëindigt zij deze.
2. De accountantsorganisatie legt de ingevolge het eerste lid genomen maatregelen vast.
3. De accountantsorganisatie voldoet aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels terzake van haar onafhankelijkheid.

Artikel 20

1. Een accountantsorganisatie die bij het verrichten van een wettelijke controle de beschikking krijgt over gegevens waarvan zij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, is verplicht tot geheimhouding van die gegevens, behoudens voor zover zij bij of krachtens wettelijk voorschrift tot mededeling verplicht is.
2. Een accountantsorganisatie kan, in afwijking van het eerste lid, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij het verrichten van een wettelijke controle verstrekken aan organisaties als bedoeld in artikel 48, eerste lid, voor zover die gegevens of inlichtingen noodzakelijk zijn voor de in dat lid bedoelde beoordeling.
3. Een accountantsorganisatie verleent aan de accountantsorganisatie waaraan haar voormalige controlecliënt een opvolgende opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle heeft verleend, desgevraagd toegang tot alle relevante informatie met betrekking tot die controlecliënt.

Artikel 21

1. Een accountantsorganisatie richt de bedrijfsvoering zodanig in dat deze een beheerste en integere uitoefening van haar bedrijf waarborgt.
2. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld met betrekking tot het eerste lid. Deze regels hebben betrekking op:
 - a. het beheersen van bedrijfsprocessen en bedrijfsrisico's;
 - b. integriteit, waaronder wordt verstaan:
 - 1°. het tegengaan van verstrengeling van tegenstrijdige belangen;
 - 2°. het tegengaan van betrokkenheid van de accountantsorganisatie, de externe accountants of andere medewerkers van de accountantsorganisatie bij strafbare feiten en wetsovertredingen die het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten kunnen schaden;
 - 3°. het tegengaan van relaties met cliënten die het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten kunnen schaden;
 - c. het voorkomen dat bij het verrichten van wettelijke controles de onafhankelijkheid in het geding komt van de externe accountants of andere medewerkers van de accountantsorganisatie die ten behoeve van die wettelijke controles werkzaamheden verrichten;
 - d. andere bij algemene maatregel van bestuur te noemen onderwerpen.

Paragraaf 3.1.3: Aanvullende voorschriften ten aanzien van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang

Artikel 21a

Bij algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld ten aanzien van de instelling door organisaties van openbaar belang van een auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken.

Artikel 22

Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen, onverminderd artikel 18, aanvullende regels worden gesteld ten aanzien van de kwaliteitsbeheersing en het stelsel van kwaliteitsbeheersing van accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij organisaties van openbaar belang.

Artikel 23

De accountantsorganisatie verricht geen wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang, indien zij met betrekking tot die organisatie:

- a. op enig tijdstip gedurende de daaraan voorafgaande twee jaar de financiële verantwoording waarop de wettelijke controle betrekking heeft, heeft samengesteld; of
- b. gedurende de periode waarop de financiële verantwoording betrekking heeft of ten tijde van het verrichten van de wettelijke controle een aanmerkelijk deel van de financiële administratie heeft verzorgd of ingericht, onderscheidenlijk verzorgt of inricht.

Artikel 24

1. De accountantsorganisatie doet geen wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang uitvoeren door een externe accountant die verantwoordelijk is geweest voor de gedurende de voorafgaande zeven aaneengesloten boekjaren bij die organisatie van openbaar belang uitgevoerde wettelijke controles.
2. De accountantsorganisatie draagt ervoor zorg dat een externe accountant die bij een organisatie van openbaar belang verantwoordelijk is geweest voor de uitgevoerde wettelijke controles en die zijn werkzaamheden heeft beëindigd, gedurende twee aaneengesloten boekjaren geen wettelijke controles uitvoert voor die organisatie van openbaar belang.

Artikel 24a

1. De accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij een organisatie van openbaar belang bevestigt jaarlijks haar onafhankelijkheid van de controlecliënt aan het auditcomité, bedoeld in artikel 21a.
2. De accountantsorganisatie meldt jaarlijks aan het in het eerste lid bedoelde auditcomité alle door haar aan de controlecliënt verleende diensten anders dan het uitvoeren van wettelijke controles.

3. De accountantsorganisatie voert met het in het eerste lid bedoelde auditcomité jaarlijks overleg over de bedreigingen terzake van haar onafhankelijkheid en de maatregelen die zijn genomen om deze bedreigingen in te perken.

Afdeling 3.2: De externe accountant

Artikel 25

De externe accountant voldoet aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels terzake van zijn vakbekwaamheid, objectiviteit en integriteit.

Artikel 25a

1. Indien een externe accountant betrekkingen onderhoudt met een controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde op grond waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij zou concluderen dat die een bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van de externe accountant ten opzichte van die controlecliënt of derde, neemt de externe accountant maatregelen om zijn onafhankelijkheid te waarborgen door deze bedreiging uit te sluiten of te beperken of, indien dat niet mogelijk is, accepteert de externe accountant geen betrokkenheid bij de uitvoering van de opdracht of beëindigt hij deze betrokkenheid.
2. De externe accountant legt de ingevolge het eerste lid genomen maatregelen vast.
3. De externe accountant voldoet aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels terzake van zijn onafhankelijkheid.

Artikel 26

1. Een externe accountant die tijdens het verrichten van een wettelijke controle de beschikking krijgt over gegevens waarvan hij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, is verplicht tot geheimhouding van die gegevens, behoudens voor zover hij bij of krachtens wettelijk voorschrift tot mededeling verplicht is.
2. Een externe accountant die tijdens het verrichten van een wettelijke controle de beschikking krijgt over gegevens of inlichtingen die het redelijk vermoeden rechtvaardigen dat sprake is van fraude van materieel belang ten aanzien van de financiële verantwoording van de controlecliënt, meldt dit aan een opsporingsambtenaar als bedoeld in artikel 141 van het Wetboek van Strafvordering behoudens in de bij algemene maatregel van bestuur te bepalen gevallen.

3. Bij algemene maatregel van bestuur wordt bepaald wat wordt verstaan onder fraude van materieel belang en worden regels gesteld omtrent het tijdstip en de wijze waarop de melding, bedoeld in het tweede lid, plaatsvindt.
4. De externe accountant die tot een melding als bedoeld in het tweede lid is overgegaan, is niet aansprakelijk voor de schade die een derde dientengevolge lijdt, tenzij aannemelijk wordt gemaakt dat gelet op alle feiten en omstandigheden in redelijkheid niet tot melding had mogen worden overgegaan.

Artikel 27

De externe accountant is een registeraccountant of een Accountant-Administratieconsulent ten aanzien van wie in het accountantsregister een aantekening is geplaatst als bedoeld in artikel 36, derde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten en voldoet aan de bij en krachtens de Wet op de Registeraccountants of de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten gestelde regels, voor zover deze van toepassing zijn op het uitvoeren van werkzaamheden betreffende de totstandkoming of de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van wettelijke controles.

Artikel 28

Met het oog op de waarborging van de publieke functie van de accountantsverklaring kan bij algemene maatregel van bestuur artikel 27 buiten toepassing worden verklaard.

Artikel 29

De externe accountant geeft de accountantsverklaring af en ondertekent deze op eigen naam en vermeldt daarbij de accountantsorganisatie waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.

Artikel 29a

Degene die als externe accountant verantwoordelijk is geweest voor het uitvoeren van een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang, aanvaardt geen functie als dagelijks beleidsbepaler bij die controlecliënt voordat een periode van ten minste twee jaren is verstreken sinds hij zijn werkzaamheden als externe accountant bij die controlecliënt heeft beëindigd.

Artikel 30

Indien de externe accountant met betrekking tot het uitvoeren van werkzaamheden betreffende de totstandkoming of de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle wordt betrokken in een tuchtrechtsgeding, meldt hij dit onverwijld aan de betrokken controlecliënt.

Artikel 31

1. De externe accountant is ten aanzien van zijn beroepsmatig handelen onderworpen aan tucht-rechtspraak op de voet van de Wet tuchtrechtspraak accountants ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens deze wet bepaalde.
2. Deze tuchtrechtspraak wordt uitgeoefend in eerste aanleg door de accountantskamer te Zwolle en in hoger beroep, tevens in hoogste ressort, door het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

Hoofdstuk 4: Rekening en verantwoording van de Autoriteit Financiële Markten

Artikel 32

1. De Autoriteit Financiële Markten stelt jaarlijks een begroting op van de in het daaropvolgende jaar te verwachten baten en lasten, investeringsuitgaven alsmede inkomsten en uitgaven met betrekking tot de uitvoering van de bij en krachtens deze wet opgedragen taak en de daaruit voortvloeiende werkzaamheden. De begroting wordt op een zodanige wijze opgesteld dat de lasten en de uitgaven structureel worden gedekt door de baten en de inkomsten.
2. De begrotingsposten worden van een toelichting voorzien.
3. Tenzij de werkzaamheden waarop de begroting betrekking heeft nog niet eerder werden verricht, bevat de begroting een vergelijking met de begroting van het lopende jaar en de laatst goedgekeurde jaarrekening waarmee Onze Minister heeft ingestemd.
4. De Autoriteit Financiële Markten zendt de begroting voor 1 december van het aan het begrotingsjaar voorafgaande jaar ter instemming aan Onze Minister.
5. De instemming kan worden onthouden wegens strijd met het recht of het algemeen belang. Ingeval van gebleken strijdigheid wordt instemming niet onthouden dan nadat de Autoriteit Financiële Markten in de gelegenheid is gesteld de begroting aan te passen, binnen een door Onze Minister te stellen redelijke termijn.
6. De Autoriteit Financiële Markten doet onverwijld na instemming mededeling van de begroting in de Staatscourant en houdt de begroting gedurende een jaar na instemming op elektronische wijze ter inzage.
7. Wanneer Onze Minister niet met de begroting heeft ingestemd vóór 1 januari van het jaar waarop deze betrekking heeft, kan de Autoriteit Financiële Markten, in het belang van een juiste uitvoering van haar taak, voor het aangaan van verplichtingen en het verrichten van uitgaven beschikken

over ten hoogste drie twaalfde gedeelten van de bedragen die bij de overeenkomstige onderdelen in de begroting van het voorafgaande jaar waren toegestaan.

Artikel 33

Indien gedurende het jaar aanmerkelijke verschillen ontstaan of dreigen te ontstaan tussen de werkelijke en begrote baten en lasten dan wel inkomsten en uitgaven, doet de Autoriteit Financiële Markten daarvan onverwijld mededeling aan Onze Minister onder vermelding van de oorzaak van de verschillen.

Artikel 34

Bij ministeriële regeling kunnen regels worden gesteld voor de inrichting van de begroting.

Artikel 35

1. De Autoriteit Financiële Markten stelt jaarlijks een jaarrekening op van de bij deze wet opgedragen taak en de daaruit voortvloeiende werkzaamheden.
2. De jaarrekening van de Autoriteit Financiële Markten, waarin rekening en verantwoording wordt afgelegd van het financieel beheer en van de geleverde prestaties over het verstreken boekjaar, wordt ingericht zoveel mogelijk met overeenkomstige toepassing van Titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek.
3. De jaarrekening gaat vergezeld van een verklaring omtrent de getrouwheid, afgegeven door een door de Autoriteit Financiële Markten aangewezen registeraccountant of Accountant-Administratieconsulent ten aanzien van wie in het accountantsregister een aantekening is geplaatst als bedoeld in artikel 36, derde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, die niet werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie.
4. De accountant voegt bij de verklaring, bedoeld in het derde lid, een verslag van zijn bevindingen omtrent de rechtmatige inning en besteding van de middelen door de Autoriteit Financiële Markten uit hoofde van deze wet.
5. De accountant voegt bij de verklaring, bedoeld in het derde lid, tevens een verslag van zijn bevindingen over de vraag of het beheer en de organisatie van de Autoriteit Financiële Markten uit hoofde van deze wet voldoen aan eisen van doelmatigheid.
6. De Autoriteit Financiële Markten zendt de jaarrekening voor 1 mei van het op het boekjaar volgende jaar ter instemming aan Onze Minister.
7. De instemming kan worden onthouden wegens strijd met het recht of het algemeen belang.

8. De Autoriteit Financiële Markten doet onverwijld na instemming mededeling van de jaarrekening in de Staatscourant en houdt de jaarrekening gedurende een jaar na instemming op elektronische wijze ter inzage.

Artikel 36

1. Het verschil tussen de aan het eind van een begrotingsjaar gerealiseerde baten van de Autoriteit Financiële Markten en de gerealiseerde lasten van de Autoriteit Financiële Markten vormt het exploitatiesaldo.
2. Indien in enig boekjaar een exploitatiesaldo ontstaat en de Autoriteit Financiële Markten dit exploitatiesaldo wil betrekken bij de in rekening te brengen kosten als bedoeld in artikel 41 doet de Autoriteit Financiële Markten daaromtrent een voorstel in de jaarrekening.

Artikel 37

1. De Autoriteit Financiële Markten stelt jaarlijks een jaarverslag op. Het jaarverslag beschrijft de taakuitoefening en het daartoe gevoerde beleid uit hoofde van deze wet in het voorafgaande jaar. Het jaarverslag beschrijft voorts het gevoerde beleid met betrekking tot de kwaliteitszorg.
2. De Autoriteit Financiële Markten zendt het jaarverslag voor 1 mei aan Onze Minister. Onze Minister zendt een afschrift van het jaarverslag aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal.
3. De Autoriteit Financiële Markten houdt het jaarverslag op elektronische wijze ter inzage.

Artikel 38

1. De Autoriteit Financiële Markten legt een voorgenomen statutenwijziging ter voorafgaande instemming voor aan Onze Minister. De artikelen 10:28 tot en met 10:31 van de Algemene wet bestuursrecht zijn van overeenkomstige toepassing.
2. De instemming, bedoeld in het eerste lid, kan worden geweigerd:
 - a. indien de statuten na wijziging onvoldoende zijn afgestemd op het in deze wet bepaalde;
 - b. indien de statuten onvoldoende waarborgen bieden voor een onafhankelijke taakvervulling door de Autoriteit Financiële Markten;
 - c. wegens strijd met het recht of het algemeen belang.

Artikel 39

1. De Autoriteit Financiële Markten draagt met betrekking tot de uitoefening van haar taak op grond van deze wet zorg voor:
 - a. een tijdige voorbereiding en uitvoering;
 - b. de kwaliteit van de daarbij gebruikte procedures;
 - c. de zorgvuldige behandeling van een ieder die met haar in aanraking komt;
 - d. de zorgvuldige behandeling van bezwaarschriften en klachten die worden ontvangen.
2. De Autoriteit Financiële Markten treft voorzieningen, waardoor ieder die met haar in aanraking komt in de gelegenheid is voorstellen tot verbetering van werkwijzen en procedures te doen.
3. In het jaarverslag, bedoeld in artikel 37, doet de Autoriteit Financiële Markten verslag van hetgeen tot uitvoering van het eerste en het tweede lid is verricht.

Artikel 40

1. De Autoriteit Financiële Markten stelt een orgaan in voor overleg over:
 - a. de door de Autoriteit Financiële Markten op te stellen begroting;
 - b. de door de Autoriteit Financiële Markten gerealiseerde baten en lasten alsmede inkomsten en uitgaven, en verrichte werkzaamheden;
 - c. de kosten voor accountantsorganisaties en auditororganisaties van een derde land die verband houden met de uitoefening van haar taak op grond van deze wet en daaruit voortvloeiende werkzaamheden.
2. Het overleg wordt gevoerd door de Autoriteit Financiële Markten en een representatieve vertegenwoordiging van onder haar toezicht staande accountantsorganisaties of representatieve organisaties, waaronder het Nederlands Instituut van Registeraccountants, bedoeld in artikel 1, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants, en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, bedoeld in artikel 2 van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten. Onze Minister wijst ambtenaren aan die namens hem het overleg bijwonen.

3. Het overleg vindt ten minste tweemaal per jaar plaats.
4. De Autoriteit Financiële Markten maakt het verslag van het overleg binnen een redelijke termijn na het overleg openbaar.

Artikel 41

1. De Autoriteit Financiële Markten brengt jaarlijks de kosten van de werkzaamheden die zij verricht in verband met de uitoefening van haar taak op grond van deze wet in rekening bij de accountantsorganisaties en auditororganisaties van een derde land ten aanzien waarvan die werkzaamheden worden verricht, voor zover deze kosten niet ten laste komen van de Rijksbegroting. Tot de kosten behoren onder meer de kosten die zij ter voorbereiding op de uitvoering van haar taak heeft gemaakt, voordat deze taak aan haar werd opgedragen.
2. De kosten worden gebaseerd op de begroting waarmee Onze Minister heeft ingestemd en op het exploitatiesaldo, indien Onze Minister heeft ingestemd met de jaarrekening waarin een voorstel als bedoeld in artikel 36, tweede lid, is opgenomen.
3. Op de begrote kosten worden de opbrengsten uit boetes en verbeurde dwangsommen, voor zover de hieraan ten grondslag liggende besluiten van de Autoriteit Financiële Markten in het voorafgaande jaar onherroepelijk zijn geworden, in mindering gebracht.
4. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden nadere regels gesteld met betrekking tot het eerste tot en met derde lid. Deze regels hebben onder meer betrekking op de toerekening van toezichthandelingen aan accountantsorganisaties.
5. Bij ministeriële regeling worden tarieven vastgesteld inzake individueel toerekenbare toezichthandelingen.

Artikel 42

De Autoriteit Financiële Markten verstrekt Onze Minister desgevraagd inlichtingen die nodig zijn voor de beoordeling van de uitvoerbaarheid van algemene beleidsvoornemens en voorgenomen wettelijke voorschriften, voor zover deze betrekking hebben op het door de Autoriteit Financiële Markten uit te oefenen toezicht ingevolge deze wet.

Artikel 43

1. Onze Minister kan aan de Autoriteit Financiële Markten de gegevens of inlichtingen vragen die nodig zijn voor een onderzoek naar de toereikendheid van deze wet of de wijze waarop de Autoriteit

Financiële Markten deze wet uitvoert of heeft uitgevoerd, indien dat ter wille van het toezicht nodig blijkt.

2. De Autoriteit Financiële Markten verstrekt aan Onze Minister de in het eerste lid bedoelde gegevens of inlichtingen, tenzij het vertrouwelijke gegevens of inlichtingen betreft in de zin van artikel 63a die betrekking hebben op of herleidbaar zijn tot een afzonderlijke onderneming, instelling of natuurlijke persoon, met uitzondering van gegevens of inlichtingen die betrekking hebben op of herleidbaar zijn tot een afzonderlijke accountantsorganisatie of auditororganisatie van een derde land:
 - a. die een vergunning als bedoeld in artikel 5, eerste lid, heeft verkregen onderscheidenlijk is ingeschreven op grond van artikel 11, eerste lid; en
 - b. ten aanzien waarvan surseance van betaling is verleend; of
 - c. die in staat van faillissement is verklaard; of
 - d. die op grond van een rechterlijke uitspraak is ontbonden.
3. Onze Minister kan een derde opdragen de gegevens of inlichtingen die hem ingevolge het tweede lid zijn verstrekt te onderzoeken en aan hem verslag uit te brengen. Tevens kan Onze Minister de derde die in zijn opdracht handelt, machtigen namens hem gegevens of inlichtingen in te winnen, in welk geval het eerste en tweede lid van overeenkomstige toepassing zijn.
4. Onze Minister gebruikt de gegevens of inlichtingen die hij ingevolge het tweede of derde lid heeft verkregen uitsluitend voor het vormen van zijn oordeel over de toereikendheid van deze wet of de wijze waarop de Autoriteit Financiële Markten deze wet uitvoert of heeft uitgevoerd.
5. Onze Minister en degenen die in zijn opdracht handelen zijn verplicht tot geheimhouding van de op grond van het tweede lid ontvangen gegevens of inlichtingen.
6. Niettegenstaande het vierde en vijfde lid kan Onze Minister de aan de gegevens of inlichtingen ontleende bevindingen en de daaruit getrokken conclusies aan de beide kamers der Staten-Generaal mededelen en de conclusies in algemene zin uit het onderzoek openbaar maken.
7. De Wet openbaarheid van bestuur en de Wet Nationale ombudsman zijn niet van toepassing met betrekking tot de in dit artikel bedoelde gegevens of inlichtingen die Onze Minister of de in zijn opdracht werkende derde onder zich heeft.

Artikel 44

1. Indien naar het oordeel van Onze Minister de Autoriteit Financiële Markten haar taak ernstig verwaarloost, kan Onze Minister de noodzakelijke voorzieningen treffen.
2. Ter uitvoering van het eerste lid kan Onze Minister besluiten een of meer onderdelen van de taak van de Autoriteit Financiële Markten zelf uit te voeren of door een ander bestuursorgaan te laten uitvoeren. Alsdan komen de desbetreffende bevoegdheden van de Autoriteit Financiële Markten toe aan Onze Minister onderscheidenlijk het andere bestuursorgaan.
3. De voorzieningen worden, spoedeisende gevallen uitgezonderd, niet eerder getroffen dan nadat de Autoriteit Financiële Markten in de gelegenheid is gesteld om binnen een door Onze Minister te stellen termijn alsnog haar taak naar behoren uit te voeren.
4. Onze Minister stelt de Tweede Kamer der Staten-Generaal onverwijld in kennis van door hem getroffen voorzieningen als bedoeld in het eerste lid.

Artikel 45

1. Onze Minister zendt vijf jaar na inwerkingtreding van deze wet en vervolgens elke vijf jaar een verslag aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal over de doeltreffendheid en doelmatigheid van het functioneren van de Autoriteit Financiële Markten in het kader van de uitvoering van deze wet.
2. De Autoriteit Financiële Markten verstrekt desgevraagd aan Onze Minister gegevens en inlichtingen ten behoeve van het verslag.

Artikel 46

Tegen besluiten van Onze Minister inzake instemming met de begroting of de jaarrekening kan geen beroep worden ingesteld, in afwijking van artikel 8:1 van de Algemene wet bestuursrecht.

Hoofdstuk 5: Toezicht en handhaving

Paragraaf 5.1: Toezicht op de naleving

Artikel 47

Een meerderheid van de leden van het bestuur van de Autoriteit Financiële Markten die het dagelijks beleid met betrekking tot het toezicht op de naleving van deze wet bepalen:

- a. is gedurende de drie voorafgaande jaren dat zij het dagelijks beleid bepalen, niet verantwoordelijk geweest voor het uitvoeren van wettelijke controles;
- b. heeft gedurende de drie voorafgaande jaren geen deel uitgemaakt van de dagelijkse leiding van een accountantsorganisatie;
- c. heeft gedurende de drie voorafgaande jaren niet als stemgerechtigd lid deel uitgemaakt van het bestuur van een accountantsorganisatie; en
- d. is gedurende de drie voorafgaande jaren niet werkzaam geweest of verbonden aan een accountantsorganisatie.

Artikel 48

1. De Autoriteit Financiële Markten houdt bij de uitvoering van het toezicht op de naleving van deze wet rekening met de uitkomsten van de beoordeling van de werking van door accountantsorganisaties gehanteerde stelsels van kwaliteitsbeheersing door andere organisaties, waaronder de openbare lichamen, bedoeld in artikel 1, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants, en artikel 2, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten.
2. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen terzake van het eerste lid regels worden gesteld.

Artikel 48a

1. De Autoriteit Financiële Markten beoordeelt ten minste eenmaal in de zes jaar of een accountantsorganisatie voldoet aan het bij of krachtens deze wet bepaalde.
2. Indien een accountantsorganisatie wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang, beoordeelt de Autoriteit Financiële Markten, in afwijking van het eerste lid, ten minste eenmaal in de drie jaar of die organisatie voldoet aan het bij of krachtens deze wet bepaalde.
3. De Autoriteit Financiële Markten baseert haar beoordeling ten minste op een toetsing van een selectie van controledossiers.
4. De Autoriteit Financiële Markten stelt een verslag op waarin de voornaamste conclusies van de beoordeling zijn opgenomen en verstrekt daarvan een afschrift aan de desbetreffende accountantsorganisatie.

Artikel 49

1. Met het toezicht op de naleving van de bij en krachtens deze wet gestelde regels zijn belast de bij besluit van de Autoriteit Financiële Markten aangewezen personen.
2. Van een besluit als bedoeld in het eerste lid wordt mededeling gedaan door plaatsing in de Staatscourant.

Artikel 50

De personen, bedoeld in het eerste lid van artikel 49, beschikken niet over de bevoegdheden, genoemd in de artikelen 5:18 en 5:19 van de Algemene wet bestuursrecht.

Artikel 51

1. De Autoriteit Financiële Markten kan ten behoeve van de juiste uitvoering van haar bij of krachtens deze wet geregelde taken en bevoegdheden van een ieder inlichtingen vorderen.
2. De artikelen 5:13 en 5:20 van de Algemene wet bestuursrecht zijn van overeenkomstige toepassing.

Paragraaf 5.2: Handhaving

Artikel 52

De Autoriteit Financiële Markten kan de accountantsorganisatie waaraan een vergunning is verleend die niet voldoet aan hetgeen bij of krachtens deze wet is bepaald, door middel van het geven van een aanwijzing verplichten om binnen een door de Autoriteit Financiële Markten gestelde redelijke termijn ten aanzien van in de aanwijzingsbeschikking aan te geven punten een bepaalde gedragslijn te volgen.

Artikel 53

1. De Autoriteit Financiële Markten kan een last onder dwangsom opleggen ter zake van een overtreding van een voorschrift, gesteld bij of krachtens de artikelen 5, eerste lid, 6, derde lid, 14, 15, 16, 16a, 17, 18, tweede en derde lid, 19, 21, 22, 23 en 24 van deze wet en artikel 5:20 van de Algemene wet bestuursrecht.
2. Onze Minister kan regels stellen ter zake van de uitoefening van de bevoegdheid, bedoeld in het eerste lid.

Artikel 54

1. De Autoriteit Financiële Markten kan een bestuurlijke boete opleggen ter zake van een overtreding van een voorschrift, gesteld bij of krachtens de artikelen 5, eerste lid, 6, derde lid, 14, 15, 16a, 18, 19, 20, eerste en derde lid, 21, 22, 23, 24 en 24a van deze wet en van artikel 5:20 van de Algemene wet bestuursrecht.
2. Onze Minister, in overeenstemming met Onze Minister van Justitie, kan regels stellen ter zake van de uitoefening van de bevoegdheid, bedoeld in het eerste lid.

Artikel 55

1. Het bedrag van de bestuurlijke boete wordt bepaald bij algemene maatregel van bestuur, met dien verstande dat de bestuurlijke boete voor een afzonderlijke overtreding ten hoogste € 4 000 000 bedraagt. Indien tijdens het plegen van de overtreding nog geen vijf jaren zijn verlopen sedert het opleggen van een bestuurlijke boete aan de overtreder ter zake van eenzelfde overtreding, wordt het bedrag van de bestuurlijke boete, bedoeld in de eerste volzin, voor een afzonderlijke overtreding verdubbeld.
2. De algemene maatregel van bestuur, bedoeld in het eerste lid, bepaalt bij elke daarin omschreven overtreding het bedrag van de deswege op te leggen bestuurlijke boete. De overtredingen worden gerangschikt in categorieën naar zwaarte van de overtreding met de daarbij behorende basisbedragen, minimumbedragen en maximumbedragen. daarbij wordt de volgende indeling gebruikt:

Categorie	Basisbedrag	Minimumbedrag	Maximumbedrag
1	€ 10 000,-	€ 0,-	€ 10 000,-
2	€ 500 000,-	€ 0,-	€ 1 000 000,-
3	€ 2 000 000,-	€ 0,-	€ 4 000 000,-

3. In afwijking van het eerste en tweede lid kan de toezichthouder de hoogte van de bestuurlijke boete vaststellen op ten hoogste twee keer het bedrag van het voordeel dat de overtreder door de overtreding heeft verkregen indien diens voordeel groter is dan € 2 000 000.

Artikel 56

1. Indien tegen een besluit tot het opleggen van een bestuurlijke boete bezwaar of beroep wordt aangetekend, schorst dit de verplichting tot betaling van de bestuurlijke boete totdat de beroepstermijn is verstreken of, indien beroep is ingesteld, op het beroep is beslist.

2. De schorsing van de verplichting tot betaling van de bestuurlijke boete schorst niet de berekening van wettelijke rente.

Artikel 57 t/m 62

Vervallen

Artikel 62a

1. Met het oog op waarborging van de publieke functie van de accountantsverklaring en de bevordering van het vertrouwen in de financiële markten, kan de Autoriteit Financiële Markten, nadat de beschikking waarbij een last onder dwangsom of een bestuurlijke boete is opgelegd, is bekendgemaakt, onverminderd artikel 2:5 van de Algemene wet bestuursrecht, het feit ter zake waarvan een last onder dwangsom of een bestuurlijke boete is opgelegd, het overtreden voorschrift, alsmede de naam, het adres en de woonplaats van degene aan wie de last onder dwangsom of de bestuurlijke boete is opgelegd, ter openbare kennis brengen.
2. Onze Minister kan regels stellen ter zake van de uitoefening van de bevoegdheid, bedoeld in het eerste lid.

Paragraaf 5.3: Beroep

Artikel 63

Indien beroep wordt ingesteld tegen een besluit op grond van deze wet is, in afwijking van artikel 8:7 van de Algemene wet bestuursrecht, de rechtbank te Rotterdam bevoegd.

Hoofdstuk 5a: Geheimhoudingsplicht en uitzonderingen dienaangaande

Artikel 63a

1. Het is een ieder die uit hoofde van de toepassing van deze wet of van ingevolge deze wet genomen besluiten enige taak vervult of heeft vervuld, verboden van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen die ingevolge deze wet dan wel ingevolge afdeling 5.2 van de Algemene wet bestuursrecht zijn verstrekt of verkregen of van instanties die belast zijn met het toezicht op auditkantoren in een andere lidstaat zijn ontvangen, verder of anders gebruik te maken of daaraan verder of anders bekendheid te geven dan voor de uitvoering van zijn taak of op basis van deze wet noodzakelijk is.
2. In afwijking van het eerste lid kan de Autoriteit Financiële Markten van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen, verkregen bij de uitvoering van haar taak op grond van deze wet, gebruik maken

voor haar taak op grond van de Wet op het financieel toezicht, voor zover die gegevens of inlichtingen duiden op overtredingen als bedoeld in artikel 1:97, eerste lid, van de Wet op het financieel toezicht.

3. In afwijking van het eerste lid kan de Autoriteit Financiële Markten met gebruikmaking van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen, verkregen bij de uitvoering van haar taak op grond van deze wet, mededelingen doen, indien deze niet kunnen worden herleid tot afzonderlijke personen, accountantsorganisaties of auditkantoren.

Artikel 63b

1. De Autoriteit Financiële Markten verstrekt, in afwijking van artikel 63a, eerste lid, op verzoek van een toezichthoudende instantie van een andere lidstaat onverwijld vertrouwelijke gegevens of inlichtingen die ingevolge deze wet dan wel ingevolge afdeling 5.2 van de Algemene wet bestuursrecht zijn verstrekt of verkregen, aan die toezichthoudende instantie, tenzij:
 - a. de verstrekking gevaar zou kunnen opleveren voor de Nederlandse soevereiniteit, nationale veiligheid of openbare orde; of
 - b. de gegevens of inlichtingen betrekking hebben op handelingen van een accountantsorganisatie waartegen in Nederland reeds een strafrechtelijke procedure is ingesteld;
 - c. reeds beroep is ingesteld tegen een beschikking als bedoeld in artikel 58 ten aanzien van de handelingen waarop de gegevens of inlichtingen betrekking hebben; of
 - d. met betrekking tot dezelfde handelingen en dezelfde accountantsorganisaties door de Autoriteit Financiële Markten een onherroepelijk besluit is genomen.
2. Indien de Autoriteit Financiële Markten de gevraagde gegevens of inlichtingen niet onverwijld kan verstrekken, stelt zij de toezichthoudende instantie van de andere lidstaat hiervan in kennis.

Artikel 63c

1. De Autoriteit Financiële Markten kan, in afwijking van artikel 63a, eerste lid, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij de uitvoering van de haar ingevolge deze wet opgedragen taak die betrekking hebben op overtredingen door accountantsorganisaties van artikel 5, eerste lid, of 6, derde lid, van deze wet, verstrekken aan een Nederlandse instantie die is belast met de uitoefening van strafvorderlijke bevoegdheden of aan een deskundige die door een dergelijke instantie met een opdracht is belast, voor zover de verlangde gegevens of inlichtingen noodzakelijk zijn voor de uitoefening van die bevoegdheden of de uitvoering van die opdracht.

2. Indien de instantie, bedoeld in het eerste lid, het voornemen heeft toepassing te geven aan de bevoegdheid tot het bij de Autoriteit Financiële Markten vorderen van de uitlevering van een voor inbeslagneming vatbaar voorwerp of aan de bevoegdheid tot het vorderen van de inzage of een afschrift van bescheiden als bedoeld in artikel 96a, 105 of 126a van het Wetboek van Strafvordering, of artikel 18 of 19 van de Wet op de economische delicten, en de vordering betreft vertrouwelijke gegevens of inlichtingen als bedoeld in artikel 2:5 van de Algemene wet bestuursrecht, stelt die instantie voorafgaand aan de uitoefening van haar bevoegdheid de Autoriteit Financiële Markten in de gelegenheid haar zienswijze hierover kenbaar te maken.

Artikel 63d

1. De Autoriteit Financiële Markten kan, in afwijking van artikel 63a, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij de vervulling van de haar ingevolge deze wet opgedragen taak, verstrekken aan de accountantskamer, bedoeld in artikel 31, tweede lid, of het College van Beroep voor het bedrijfsleven.
2. De Autoriteit Financiële Markten verstrekt geen vertrouwelijke gegevens of inlichtingen als bedoeld in het eerste lid indien de verstrekking van de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen redelijkerwijs in strijd is of zou kunnen komen met de belangen die deze wet beoogt te beschermen.

Artikel 63e

1. De Autoriteit Financiële Markten kan, in afwijking van artikel 63a, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij de vervulling van de haar ingevolge deze wet opgedragen taak, verstrekken aan:
 - a. de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, bedoeld in artikel 2, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten;
 - b. het Nederlands Instituut van Registeraccountants, bedoeld in artikel 1, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants; en
 - c. een organisatorisch verband van marktpartijen, dat zich ten doel stelt een doeltreffende bijdrage te leveren aan de uitvoering door de Autoriteit Financiële Markten van het toezicht op de naleving van deze wet en daartoe met de Autoriteit Financiële Markten een convenant heeft gesloten;

voor zover de gegevens of inlichtingen noodzakelijk zijn voor de vervulling van de taken van de in de onderdelen a tot en met c bedoelde instanties.

2. Voor zover de gegevens of inlichtingen, bedoeld in het eerste lid, zijn verkregen van een toezichthoudende instantie, verstrekt de Autoriteit Financiële Markten deze niet aan een instantie als bedoeld in het eerste lid, tenzij de toezichthoudende instantie waarvan de gegevens of inlichtingen zijn verkregen uitdrukkelijk heeft ingestemd met de verstrekking van de gegevens of inlichtingen en in voorkomend geval heeft ingestemd met het gebruik voor een ander doel dan waarvoor de gegevens of inlichtingen zijn verstrekt.

Hoofdstuk 5b: Samenwerking toezichthouders

Afdeling 5b.1: Samenwerking met andere lidstaten algemeen

Artikel 63f

1. De Autoriteit Financiële Markten werkt samen met toezichthoudende instanties van andere lidstaten, indien dat voor het vervullen van haar taak op grond van deze wet of voor de vervulling van de taak van die toezichthoudende instanties nodig is.
2. De Autoriteit Financiële Markten verstrekt op verzoek aan een toezichthoudende instantie van een andere lidstaat, met inachtneming van artikel 63a, alle gegevens en inlichtingen die voor de vervulling van de taak van die toezichthoudende instantie nodig zijn.

Artikel 63g

1. De Autoriteit Financiële Markten kan ter uitvoering van haar taak op grond van artikel 63f van een ieder inlichtingen vorderen, indien dat voor de vervulling van de taak van een toezichthoudende instantie in een andere lidstaat nodig is.
2. De artikelen 5:13 en 5:20 van de Algemene wet bestuursrecht zijn van overeenkomstige toepassing.

Artikel 63h

1. Indien een toezichthoudende instantie van een andere lidstaat ten behoeve van het toezicht op een auditkantoor in die staat de Autoriteit Financiële Markten verzoekt in Nederland een onderzoek te verrichten of in de gelegenheid te worden gesteld om bij dit onderzoek aanwezig te zijn, geeft de Autoriteit Financiële Markten aan dit verzoek gevolg, tenzij:
 - a. een dergelijk onderzoek gevaar zou kunnen opleveren voor de Nederlandse soevereiniteit, nationale veiligheid of openbare orde; of
 - b. met betrekking tot dezelfde handelingen tegen dezelfde accountantsorganisatie of auditkantoor reeds in Nederland een strafrechtelijke procedure is ingesteld;

- c. door de dezelfde accountantsorganisatie een beroep is ingesteld tegen een beschikking als bedoeld in artikel 58 ten aanzien van dezelfde handelingen; of
 - d. met betrekking tot dezelfde handelingen en dezelfde accountantsorganisatie of auditkantoor door de Autoriteit Financiële Markten een onherroepelijk besluit is genomen.
2. De Autoriteit Financiële Markten kan ten behoeve van een onderzoek als bedoeld in het eerste lid bij eenieder inlichtingen vorderen. De artikelen 5:13, 5:17 en 5:20 van de Algemene wet bestuursrecht zijn van overeenkomstige toepassing.

Artikel 63i

1. Indien de Autoriteit Financiële Markten vaststelt dat er in een andere lidstaat handelingen worden of zijn uitgevoerd die strijdig zijn met hetgeen ingevolge de richtlijn in die lidstaat is voorgeschreven, geeft zij hiervan op zo specifiek mogelijke wijze kennis aan de toezichthoudende instantie van de andere lidstaat.
2. Indien de Autoriteit Financiële Markten een kennisgeving heeft ontvangen van een toezichthoudende instantie van een andere lidstaat dat er in Nederland handelingen worden of zijn uitgevoerd die strijdig zijn met deze wet, stelt zij de kennisgevende toezichthoudende instantie in kennis van de door haar genomen maatregelen, voor zover van toepassing, alsmede, voorzover mogelijk, van belangrijke tussentijdse ontwikkelingen.

Afdeling 5b.2: Samenwerking met toezichthoudende instanties van staten die geen lidstaat zijn

Artikel 63j

1. De Autoriteit Financiële Markten kan, op verzoek van een toezichthoudende instantie van een staat die geen lidstaat is, gegevens of inlichtingen die afkomstig zijn van vergunninghoudende accountantsorganisaties of externe accountants en die betrekking hebben op controles bij ondernemingen die effecten hebben uitgegeven in de betrokken staat of die onderdeel uitmaken van een groep die is onderworpen aan een controle van geconsolideerde jaarrekeningen in die staat, met inachtneming van artikel 63f, verstrekken aan de betrokken toezichthoudende instantie, indien:
 - a. dat voor de vervulling van haar taak op grond van deze wet of van de taak van die toezichthoudende instantie nodig is;
 - b. die toezichthoudende instantie voldoet aan eisen die de Commissie van de Europese Gemeenschappen overeenkomstig het bepaalde in artikel 47, derde lid, van de richtlijn adequaat heeft verklaard;

- c. de overdracht van persoonsgegevens geschiedt overeenkomstig de Wet bescherming persoonsgegevens;
 - d. met betrekking tot de gegevens en inlichtingen krachtens de wet in die staat ten minste gelijkwaardige waarborgen gelden ten aanzien van geheimhouding als op grond van artikel 63a, eerste lid;
 - e. zij met die toezichthoudende instantie op basis van wederkerigheid een overeenkomst heeft gesloten met betrekking tot gegevensverstrekking als bedoeld in dit artikel.
2. De Autoriteit Financiële Markten voldoet niet aan het in het eerste lid bedoelde verzoek, indien:
 - a. de verstrekking van de gegevens of inlichtingen gevaar zou kunnen opleveren voor de soevereiniteit, nationale veiligheid of openbare orde van Nederland of andere lidstaten; of
 - b. met betrekking tot dezelfde handelingen tegen dezelfde accountantsorganisaties reeds in Nederland een strafrechtelijke procedure is ingesteld;
 - c. door de dezelfde accountantsorganisatie een beroep is ingesteld tegen een beschikking als bedoeld in artikel 58 ten aanzien van dezelfde handelingen ingesteld; of
 - d. met betrekking tot dezelfde handelingen en dezelfde accountantsorganisaties of auditkantoren een onherroepelijk besluit is genomen.
 3. De Autoriteit Financiële Markten zendt onverwijld nadat met een toezichthoudende instantie van een staat die geen lidstaat is een overeenkomst is gesloten als bedoeld in het eerste lid, een afschrift van die overeenkomst aan Onze Minister.

Artikel 63k

1. De Autoriteit Financiële Markten kan ten behoeve van de samenwerking, bedoeld in artikel 63j, van een ieder inlichtingen vorderen, indien dat voor de vervulling van de taak van een toezichthoudende instantie in een staat die geen lidstaat is, nodig is.
2. De artikelen 5:13 en 5:20 van de Algemene wet bestuursrecht zijn van overeenkomstige toepassing.

Hoofdstuk 6: Openbare waarschuwing en publicatie van handhavingsmaatregelen

Artikel 64

De Autoriteit Financiële Markten kan een openbare waarschuwing uitvaardigen, indien nodig onder vermelding van de overwegingen die tot die waarschuwing hebben geleid, bij overtreding van een verbodsbepaling uit deze wet.

Artikel 65

1. De Autoriteit Financiële Markten stelt, indien zij besluit een openbare waarschuwing uit te zullen vaardigen als bedoeld in artikel 64, de betrokken accountantsorganisatie in kennis van het besluit.
2. Het besluit vermeldt in ieder geval de geconstateerde overtreding, de inhoud van de openbaarmaking, de gronden waarop het besluit berust alsmede de wijze waarop en de termijn waarna de openbare waarschuwing zal worden uitgevaardigd.

Artikel 66

1. Het uitvaardigen van een openbare waarschuwing als bedoeld in artikel 64 geschiedt niet eerder dan nadat vijf werkdagen zijn verstreken na de dag waarop de betrokken accountantsorganisatie overeenkomstig artikel 65 in kennis is gesteld van het besluit.
2. Indien wordt verzocht om een voorlopige voorziening als bedoeld in artikel 8:81 van de Algemene wet bestuursrecht, wordt de werking van het besluit opgeschort totdat er een uitspraak is van de voorzieningenrechter.
3. Indien bescherming van de belangen die deze wet beoogt te beschermen geen uitstel toelaat, kan de Autoriteit Financiële Markten, in afwijking van de voorgaande leden, onverwijld een openbare waarschuwing uitvaardigen.

Artikel 67

1. De Autoriteit Financiële Markten maakt een besluit tot het opleggen van een bestuurlijke boete ingevolge deze wet na bekendmaking openbaar, indien de bestuurlijke boete is opgelegd terzake overtreding van:
 - a. artikel 5, eerste lid, 14, 15, eerste lid, 16a, of 20, eerste of derde lid, of

- b. artikel 8, derde lid, 11, eerste of vierde lid, 12, derde lid, 13, eerste of tweede lid, 15a, eerste of tweede lid, 17 tweede lid, 18 tweede lid, 20 eerste tot en met derde lid, 29, tweede lid, of 32, eerste lid, van het Besluit toezicht accountantsorganisaties, of
 - c. een bepaling waarvan de overtreding bij algemene maatregel van bestuur op grond van artikel 55, eerste lid, beboetbaar is gesteld met tariefnummer 3.
2. De openbaarmaking van het besluit tot het opleggen van een bestuurlijke boete geschiedt niet eerder dan nadat vijf werkdagen zijn verstreken na de dag waarop het besluit aan de betrokken accountantsorganisatie bekend is gemaakt.
 3. Indien wordt verzocht om een voorlopige voorziening als bedoeld in artikel 8:81 van de Algemene wet bestuursrecht, wordt de openbaarmaking van het besluit opgeschort totdat er een uitspraak is van de voorzieningenrechter.
 4. Indien de openbaarmaking van het besluit in strijd is of zou kunnen komen met het doel van het door de Autoriteit Financiële Markten uit te oefenen toezicht op de naleving van deze wet blijft deze achterwege.

Artikel 68

Onverminderd artikel 67 maakt de Autoriteit Financiële Markten een besluit tot het opleggen van een bestuurlijke boete ingevolge deze wet openbaar, nadat het rechtens onaantastbaar is geworden, tenzij de openbaarmaking van het besluit in strijd is of zou kunnen komen met het doel van het door de toezichthouder uit te oefenen toezicht op de naleving van deze wet.

Artikel 69

1. De Autoriteit Financiële Markten maakt een besluit tot het opleggen van een last onder dwangsom ingevolge deze wet openbaar wanneer een dwangsom wordt verbeurd, tenzij de openbaarmaking van het besluit in strijd is of zou kunnen komen met het doel van het door de Autoriteit Financiële Markten uit te oefenen toezicht op de naleving van deze wet.
2. Indien wordt verzocht om een voorlopige voorziening als bedoeld in artikel 8:81 van de Algemene wet bestuursrecht, wordt de openbaarmaking van het besluit opgeschort totdat er een uitspraak is van de voorzieningenrechter.

Artikel 70

Indien bescherming van de belangen die deze wet beoogt te beschermen geen uitstel toelaat, kan de Autoriteit Financiële Markten, in afwijking van artikel 67, tweede en derde lid, 68, of 69, eerste en tweede lid,

onverwijld overgaan tot openbaarmaking van een besluit tot het opleggen van een bestuurlijke boete onderscheidenlijk een last onder dwangsom.

Artikel 71

1. Indien een verzoek om voorlopige voorziening als bedoeld in Titel 8.3 van de Algemene wet bestuursrecht is gedaan tegen een besluit als bedoeld in artikel 64, 67, eerste lid, of 69, eerste lid, vindt het onderzoek ter zitting plaats met gesloten deuren.
2. Indien de voorzieningenrechter een publicatieverbod van een besluit als bedoeld in artikel 64, 67, eerste lid, of 69, eerste lid, heeft opgelegd, vindt het horen van belanghebbenden terzake van het bezwaar niet in het openbaar plaats.
3. Indien de voorzieningenrechter een publicatieverbod van een besluit als bedoeld in artikel 64, 67, eerste lid, of 69, eerste lid, heeft opgelegd, en beroep wordt ingesteld tegen de beslissing op het bezwaar tegen dat besluit, vindt het onderzoek ter zitting plaats met gesloten deuren.

Artikel 72

Vervallen

Hoofdstuk 7: Wijzigingen andere wetten

Paragraaf 7.1: Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties

Artikel 73

Wijzigt de Gemeentewet.

Artikel 74

Wijzigt de Provinciewet.

Paragraaf 7.2: Ministerie van Financiën

Artikel 75

Wijzigt de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten.

Artikel 76

Wijzigd de Wet op de Registeraccountants.

Paragraaf 7.3: Ministerie van Justitie

Artikel 77

Wijzigd de Wet bestuursrechtspraak bedrijfsorganisatie.

Artikel 78

Wijzigd de Wet op de economische delicten.

Hoofdstuk 8: Evaluatiebepaling en overgangs- en slotbepalingen

Artikel 79

Onze Minister zendt binnen vijf jaar na de inwerkingtreding van deze wet aan de Staten-Generaal een verslag over de doeltreffendheid en de effecten van deze wet in de praktijk.

Artikel 80

1. Het is een accountantsorganisatie toegestaan om na het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet zonder vergunning haar werkzaamheden ten behoeve van het uitvoeren van wettelijke controles voort te zetten dan wel opdrachten tot uitvoering van wettelijke controles te aanvaarden, onder de in het tweede lid genoemde voorwaarden.
2. De accountantsorganisatie vraagt binnen een maand na inwerkingtreding van deze wet een vergunning aan bij de Autoriteit Financiële Markten en legt binnen drie maanden na deze aanvraag de gegevens en bescheiden, bedoeld in artikel 8, aan de Autoriteit Financiële Markten over.
3. Het eerste lid is van toepassing totdat de Autoriteit Financiële Markten onherroepelijk op de vergunningaanvraag heeft beslist.
4. De Autoriteit Financiële Markten beslist binnen twaalf maanden na inwerkingtreding van deze wet op een aanvraag als bedoeld in het tweede lid. Onze Minister kan deze termijn ten hoogste twee maal met een periode van een half jaar verlengen.
5. De accountantsorganisatie die op grond van het tweede lid een vergunning heeft aangevraagd, wordt als aanvrager in de zin van het tweede lid ingeschreven in het register, bedoeld in artikel 11. De Auto-

riteit Financiële Markten haalt deze inschrijving door zodra zij onherroepelijk op de aanvraag heeft beslist.

Artikel 81

De besluiten die voor het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet zijn genomen door onderscheidenlijk het examenbureau, bedoeld in artikel 74, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants, het curatorium, bedoeld in artikel 75, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants en het examenbureau, bedoeld in artikel 85, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, en die betrekking hebben op een periode na bedoeld tijdstip, worden na dat tijdstip geacht te zijn genomen door de Commissie eindtermen accountantsopleiding, bedoeld in artikel 69, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants.

Artikel 82

In geval voor het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet beroep is ingesteld tegen een op grond van de Wet op de Registeraccountants genomen besluit door het examenbureau, bedoeld in artikel 74, eerste lid, van die wet of het curatorium, bedoeld in artikel 75, eerste lid, van die wet, onderscheidenlijk tegen een op grond van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten genomen besluit door het examenbureau, bedoeld in artikel 85, eerste lid, van die wet of het curatorium, bedoeld in artikel 89, eerste lid, van die wet wordt op het bezwaar en beroep beslist met toepassing van het voor dat tijdstip geldende recht.

Artikel 83

1. Indien voor een opleiding als bedoeld in artikel 69, tweede lid, onderdeel b, van de Wet op de Registeraccountants of artikel 56, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op Accountants-Administratieconsulenten een verklaring van gelijkwaardigheid is afgegeven, geldt deze verklaring van gelijkwaardigheid als aanwijzing in de zin van deze artikelen:
 - a. totdat het accreditatieorgaan, bedoeld in artikel 5a.2, eerste lid, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek, voor de desbetreffende opleiding een onherroepelijk accreditatiebesluit als bedoeld in artikel 5a.9, vierde lid, van die wet heeft genomen; of
 - b. totdat de Commissie eindtermen accountantsopleiding een onherroepelijk besluit omtrent de aanwijzing van die opleiding heeft genomen.
2. Een door het examenbureau, bedoeld in artikel 74, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants, voor het tijdstip van inwerkingtreding van dit wetsvoorstel afgegeven verklaring van gelijkwaardig-

heid als bedoeld in artikel 79a, eerste of tweede lid, van die wet is geldig tot uiterlijk 31 december 2008.

3. Een door het examenbureau, bedoeld in artikel 85, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, voor het tijdstip van inwerkingtreding van dit wetsvoorstel afgegeven verklaring van gelijkwaardigheid als bedoeld in artikel 91, eerste lid, van die wet is geldig tot uiterlijk 31 december 2008.
4. De accountantsopleidingen aan de Universiteit Nyenrode en de Universiteit van de Nederlandse Antillen worden tot uiterlijk 31 december 2008 geacht te voldoen aan de eindtermen, bedoeld in artikel 69, tweede lid, onderdeel a, van de Wet op de Registeraccountants, dan wel:
 - a. tot het voor die datum gelegen tijdstip waarop het accreditatieorgaan, bedoeld in artikel 5a.2, eerste lid, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek, voor de desbetreffende opleiding een onherroepelijk accreditatiebesluit als bedoeld in artikel 5.10, vierde lid, van die wet heeft genomen; of
 - b. tot het voor die datum gelegen tijdstip waarop de Commissie eindtermen accountantsopleiding een onherroepelijk besluit heeft genomen omtrent de aanwijzing van de desbetreffende opleiding op grond van artikel 69, tweede lid, onderdeel b, van de Wet op de Registeraccountants.

Artikel 84

In afwijking van artikel 67, tweede lid, van de Wet op de Registeraccountants en artikel 54, tweede lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, blijven de regels, opgenomen in de artikelen 8 tot en met 13 van het Examenbesluit registeraccountants 1994 onderscheidenlijk de artikelen 8 tot en met 13 van het Examenbesluit Accountants-Administratieconsulenten 1994, zoals deze luiden voor het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet, van toepassing op de praktijkstage, tot het tijdstip waarop de verordening, bedoeld in artikel 67, tweede lid, van de Wet op de Registeraccountants onderscheidenlijk de verordening, bedoeld in artikel 54, tweede lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, in werking treedt.

Artikel 85

1. Tot het tijdstip waarop de Commissie eindtermen accountantsopleiding de eindtermen, bedoeld in artikel 56, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten heeft vastgesteld, blijven de door het examenbureau, bedoeld in artikel 85, eerste lid, van die wet, vastgestelde eisen, bedoeld in artikel 5, eerste lid, van het Examenbesluit Accountants-Administratieconsulenten 1994, zoals die luiden voor het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet, van toepassing.

2. Tot het tijdstip waarop de Commissie eindtermen accountantsopleiding de eindtermen, bedoeld in artikel 69, tweede lid, onderdeel a, van de Wet op de Registeraccountants heeft vastgesteld, blijven de door het examenbureau, bedoeld in artikel 74, eerste lid, van die wet, vastgestelde eisen, bedoeld in artikel 5, eerste lid, van het Examenbesluit registeraccountants 1994, zoals die luiden voor het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet, van toepassing.

Artikel 86

1. Binnen zes weken na het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet zendt de Autoriteit Financiële Markten ter instemming aan Onze Minister een begroting van de in het resterende deel van het lopende jaar te verwachten baten en lasten, investeringsuitgaven alsmede inkomsten en uitgaven met betrekking tot de uitvoering van de bij en krachtens deze wet opgedragen taak en daaruit voortvloeiende werkzaamheden.
2. Artikel 32, tweede, vijfde en zesde lid, is van overeenkomstige toepassing.

Artikel 87

Deze wet treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, dat voor de verschillende artikelen of onderdelen daarvan verschillend kan worden vastgesteld.

Artikel 88

Deze wet wordt aangehaald als: Wet toezicht accountantsorganisaties.

Slotformulering en ondertekening

Lasten en bevelen dat deze in het Staatsblad zal worden geplaatst en dat alle ministeries, autoriteiten, colleges en ambtenaren wie zulks aangaat, aan de nauwkeurige uitvoering de hand zullen houden.

Gegeven te 's-Gravenhage, 19 januari 2006

Beatrix

De Minister van Financiën,
G. Zalm

Uitgegevene *drieëntwintigste* februari 2006

De Minister van Justitie,
J. P. H. Donner

Bijlage bij artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de wet

- artikelen 36, tweede lid, en 45, derde lid, van de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten;
- artikel 1h, vierde lid, van de Bestrijdingsmiddelenwet 1962;
- artikel 393, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek;
- artikel 91, eerste lid, van de Flora- en faunawet;
- artikel 213, tweede lid, van de Gemeentewet;
- artikel 12, tweede lid, van de Mediawet;
- artikel 26, eerste lid, van de Organisatiewet Kadaster;
- artikelen 146 en 147, vijfde lid, van de Pensioenwet;
- artikel 217, tweede lid, van de Provinciewet;
- artikel 23j, tweede lid, van de Rijksoctrooiwet 1995;
- artikel 21, tweede lid, van de Rijkswet Onderzoeksraad voor veiligheid;
- artikel 109, tweede lid, van de Waterschapswet;
- artikel 45, vierde lid, onderdeel c, van de Wegenverkeerswet 1994;
- artikel 6, eerste lid, onderdeel f, van de Wet afbreking zwangerschap;
- artikel 10, tweede lid, van de Wet BDU verkeer en vervoer;
- artikel 72, tweede lid, van de Wet op het Centraal bureau voor de statistiek;
- artikel 21, vierde lid, van de Wet Landelijk Bureau Inning Onderhoudsbijdragen;
- artikel 5.41, derde lid, onderdeel d, van de Wet luchtvaart;

- artikel 13, vierde lid, van de Wet marktordening gezondheidszorg;
- artikel 46, tweede lid, van de Wet op de kamers van koophandel en fabrieken 1997;
- artikel 20, eerste lid, van de Wet Onafhankelijke post- en telecommunicatieautoriteit;
- artikel 14, eerste lid, van de Wet op de organisatie ZorgOnderzoek Nederland;
- artikel 24, eerste lid, van de Wet op de Pensioen- en Uitkeringsraad;
- artikel 49, vierde lid, van de Wet structuur uitvoeringsorganisatie werk en inkomen;
- artikel 25, vierde lid, van de Wet toelating zorginstellingen;
- artikelen 3:72, zevende lid, 3:77, 3:82, 3:86, tweede lid, 4:51, derde lid, en 4:85, tweede lid, van de Wet op het financieel toezicht;
- artikelen 141 en 142, vijfde lid, van de Wet verplichte beroepspensioenregeling;
- artikel 22, eerste lid, van de Wet verzelfstandiging Staatsbosbeheer;
- artikel 18, derde lid, tweede volzin, van de Wet voorraadvorming aardolieproducten 2001;
- artikel 13 van de Wet waardering onroerende zaken;
- artikelen 70c, tweede lid, onderdeel h, en 71g, eerste lid, van de Woningwet;
- artikelen 73, vierde lid, en 74, derde lid, van de Zorgverzekeringswet.

Besluit toezicht accountantsorganisaties

Besluit van 16 augustus 2006, houdende regels ter zake van de uitvoering van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Besluit toezicht accountantsorganisaties)

Wij Beatrix, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Op de voordracht van Onze Minister van Financiën van 22 juni 2006, nr. FM 2006-1525 M, Generale Thesaurie, Directie Financiële Markten, Afdeling Marktgedrag en Effectenverkeer;

Gelet op richtlijn nr. 2006/43/EG van 17 mei 2006 van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie betreffende de wettelijke accountantscontrole van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen en tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (PbEU L 157), de artikelen 1, tweede lid, 8, 11, derde lid, 15, tweede lid, 18, derde lid, 19, 21, tweede lid, 22, 25, 26, tweede en derde lid, 41, vierde lid, en 55, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties;

De Raad van State gehoord (advies van 20 juli 2006, no. Wo6.06.0253/IV); Gezien het nader rapport van Onze Minister van Financiën van 8 augustus 2006, nr. FM 2006-1908 U;

Hebben goedgevonden en verstaan:

Hoofdstuk 1: Begripsbepalingen

Artikel 1

In dit besluit wordt verstaan onder:

controledossier: geheel van gegevens en bescheiden die zijn vastgelegd tijdens het uitvoeren van een wettelijke controle en waarop de externe accountant zijn verklaring baseert;

groepsaccountant: externe accountant die de verantwoordelijkheid draagt voor het afgeven van een accountantsverklaring bij de jaarrekening die mede de geconsolideerde jaarrekening van een groep ondernemingen of instellingen bevat;

medewerkers: externe accountants en overige personen die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantsorganisatie en die zijn betrokken bij de uitvoering van wettelijke controles;

NIVRA: Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants;

NOvAA: Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten;

verbonden entiteit: onderneming of instelling die met een accountantsorganisatie is verbonden door middel van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur;

wet: Wet toezicht accountantsorganisaties.

Hoofdstuk 2: Bepalingen ter uitvoering van de artikelen 8 en 12c, eerste en tweede lid, van de wet

Artikel 2

1. Een aanvraag van een vergunning als bedoeld in artikel 5 van de wet wordt schriftelijk ingediend en bevat de volgende gegevens en bescheiden:
 - a. de datum van de aanvraag;
 - b. de naam, het adres en de vestigingsplaats of de woonplaats van de aanvrager;
 - c. de contactgegevens, de contactpersoon en, indien aanwezig, het internetadres van de aanvrager;
 - d. de rechtsvorm van de aanvrager;
 - e. een beschrijving van de juridische en organisatorische structuur van de aanvrager;
 - f. de statuten of overeenkomsten waarin de juridische en organisatorische structuur van de aanvrager zijn vastgelegd;
 - g. indien van toepassing: een uittreksel van de inschrijving van de aanvrager in het handelsregister;
 - h. de namen, adressen en vestigingsplaatsen van alle vestigingen van de aanvrager;
 - i. de naam en het zakelijk adres van alle natuurlijke personen die middellijk of onmiddellijk aandeelhouder zijn van de aanvrager;
 - j. indien de aanvrager een vennootschap of maatschap is: de naam, het zakelijk adres en de woonplaats of vestigingsplaats van alle natuurlijke personen die middellijk of onmiddellijk partij zijn bij de overeenkomst van maatschap of vennootschap;
 - k. de naam, het woonadres, het zakelijk adres, en, voor zover van toepassing, het inschrijvingsnummer bij een beroepsorganisatie van alle personen die het dagelijks beleid van de aanvrager bepalen of mede bepalen en de naam van die organisatie;
 - l. de naam, het woonadres, het zakelijk adres en de vestigingsplaats of de woonplaats van alle leden van het toezichthoudende orgaan van de aanvrager, of bij afwezigheid daarvan, van enig ander orgaan dat toezicht houdt op het bestuur van de aanvrager;
 - m. indien de aanvrager deel uitmaakt van een netwerk:

- 1°. een beschrijving van de juridische en organisatorische structuur van het netwerk; en
 - 2°. de namen, adressen en vestigingsplaatsen van de onderscheiden onderdelen van het netwerk, waaronder verbonden entiteiten; of
 - 3°. een verwijzing naar de plaats waar de in onderdeel 2° bedoelde informatie publiek toegankelijk is;
- n. de naam en het inschrijvingsnummer bij het NIVRA of de NOvAA van alle externe accountants die de aanvrager doet inschrijven in het register, bedoeld in artikel 11 van de wet, alsmede of deze externe accountants bij de aanvrager werkzaam zijn, dan wel aan hem zijn verbonden;
 - o. indien een externe accountant als bedoeld in onderdeel n, is ingeschreven in de registers van andere toezichthoudende instanties: de naam van de toezichthoudende instanties en, indien van toepassing, het inschrijvingsnummer;
 - p. indien de aanvrager is ingeschreven als auditkantoor of auditorganisatie van een derde land in de registers van toezichthoudende instanties in lidstaten: de naam van de toezichthoudende instanties en, indien van toepassing, het inschrijvingsnummer;
 - q. indien de aanvrager is ingeschreven in de registers van toezichthoudende instanties in staten die geen lidstaat zijn: de naam van de toezichthoudende instanties en, indien van toepassing, het inschrijvingsnummer; en
 - r. het aantal wettelijke controles dat de aanvrager gedurende een periode van twaalf maanden vanaf het tijdstip van de aanvraag voornemens is te verrichten bij organisaties van openbaar belang of andere ondernemingen of instellingen.
2. Desgevraagd verstrekt de aanvrager aan de Autoriteit Financiële Markten tevens overige gegevens en bescheiden die naar het oordeel van de Autoriteit Financiële Markten nodig zijn in het belang van de beoordeling van de aanvraag.
 3. Voor een aanvraag als bedoeld in het eerste lid wordt gebruik gemaakt van door de Autoriteit Financiële Markten voorgeschreven formulieren.
 4. Een aanvraag als bedoeld in het eerste lid wordt ondertekend door tenminste een van de personen die het dagelijks beleid van een accountantsorganisatie bepalen.

Artikel 2a

1. Een aanvraag tot inschrijving in het register, bedoeld in artikel 12c, eerste lid, van de wet, wordt schriftelijk ingediend en bevat de volgende gegevens:
 - a. de datum van de aanvraag;
 - b. de naam, het adres en de vestigingsplaats of de woonplaats van de aanvrager;
 - c. de contactgegevens, de contactpersoon en, indien aanwezig, het internetadres van de aanvrager;
 - d. de rechtsvorm van de aanvrager;
 - e. de naam van alle auditors van een derde land die de aanvrager doet inschrijven in het register, bedoeld in artikel 11 van de wet, de naam van de toezichthoudende instanties in dat derde land waarbij deze auditors van een derde land zijn geregistreerd en, voor zover van toepassing, het inschrijvingsnummer;
 - f. de namen, adressen en vestigingsplaatsen van alle vestigingen van de aanvrager van waaruit verklaringen worden of zullen worden afgegeven als bedoeld in artikel 12b van de wet;
 - g. de naam, het zakelijk adres en, indien van toepassing, het inschrijvingsnummer bij een beroepsorganisatie van alle personen die het dagelijks beleid van de aanvrager bepalen of mede bepalen, alsmede de naam van die beroepsorganisatie;
 - h. indien de aanvrager deel uitmaakt van een netwerk:
 - 1°. een beschrijving van de juridische en organisatorische structuur van het netwerk; en
 - 2°. de namen, adressen en vestigingsplaatsen van de onderscheiden onderdelen van het netwerk; of
 - 3°. een verwijzing naar de plaats waar de in onderdeel 2° bedoelde informatie publiek toegankelijk is;
 - i. indien de aanvrager is ingeschreven als auditkantoor of auditororganisatie van een derde land in de registers van toezichthoudende instanties in lidstaten: de naam van de toezichthoudende instanties en, indien van toepassing, het inschrijvingsnummer;

- j. indien de aanvrager is ingeschreven in de registers van toezichthoudende instanties in staten die geen lidstaat zijn: de naam van de toezichthoudende instanties en, indien van toepassing, het inschrijvingsnummer.
2. Desgevraagd verstrekt de aanvrager aan de Autoriteit Financiële Markten tevens overige gegevens en bescheiden die naar het oordeel van de Autoriteit Financiële Markten nodig zijn in het belang van de beoordeling van de aanvraag.
3. Voor een aanvraag als bedoeld in het eerste lid wordt gebruik gemaakt van door de Autoriteit Financiële Markten voorgeschreven formulieren.
4. Een aanvraag als bedoeld in het eerste lid wordt ondertekend door tenminste een van de personen die het dagelijks beleid van een auditororganisatie van een derde land bepalen.

Artikel 2b

Het transparantieverslag, bedoeld in artikel 12c, eerste lid, onderdeel d, van de wet, bevat informatie die gelijkwaardig is aan de informatie, genoemd in artikel 30, eerste lid.

Artikel 3

1. Een aanvrager meldt een wijziging in de gegevens of bescheiden die hij heeft overgelegd op grond van artikel 2, eerste of tweede lid, of artikel 2a, eerste of tweede lid onverwijld schriftelijk aan de Autoriteit Financiële Markten.
2. Onverminderd het bepaalde in artikel 7, meldt een accountantsorganisatie een wijziging in de gegevens of bescheiden die zij heeft overgelegd op grond van artikel 2, eerste lid, onderdelen b tot en met d, h tot en met l, m, onder 2°, en n onverwijld en wijzigingen in de overige in artikel 2, eerste en tweede lid, bedoelde gegevens of bescheiden, met uitzondering van de in onderdeel r bedoelde gegevens, ten minste eenmaal per kwartaal, schriftelijk aan de Autoriteit Financiële Markten.
3. Een auditororganisatie van een derde land meldt een wijziging in de gegevens of bescheiden die zij heeft overgelegd op grond van artikel 2a, eerste lid, onderdelen b tot en met j, onverwijld en wijzigingen in de in artikel 2a, tweede lid, bedoelde gegevens en bescheiden tenminste eenmaal per kwartaal schriftelijk aan de Autoriteit Financiële Markten.

Hoofdstuk 3: Bepaling ter uitvoering van artikel 11, derde lid, van de wet

Artikel 4

1. Het register, bedoeld in artikel 11 van de wet, vermeldt:
 - a. de datum van vergunningverlening als bedoeld in artikel 6, eerste lid, van de wet;
 - b. de datum van inschrijving in het register als bedoeld in artikel 12c, eerste lid, van de wet;
 - c. de in artikel 2, eerste lid, onderdelen b tot en met d, h tot en met j, k, met uitzondering van het woonadres, l, met uitzondering van het woonadres, m, onder 2° of 3°, en n tot en met q, bedoelde gegevens;
 - d. de in artikel 2a, eerste lid, onderdelen b tot en met j bedoelde gegevens, voor zover het register deze gegevens niet reeds bevat op grond van onderdeel c; en
 - e. het feit dat de Autoriteit Financiële Markten belast is met het verlenen van vergunningen als bedoeld in artikel 5 van de wet, toezicht en handhaving zoals geregeld in hoofdstuk 5 van de wet en het uitvaardigen van openbare waarschuwingen en de publicatie van handavingsmaatregelen zoals geregeld in hoofdstuk 6 van de wet, alsmede het adres van de Autoriteit Financiële Markten.
2. Indien een vergunning mede strekt tot het verrichten van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang, wordt dat vermeld in het register.
3. De Autoriteit Financiële Markten verwerkt een ingevolge artikel 3, tweede en derde lid, gemelde wijziging van de in het eerste lid bedoelde gegevens binnen vijf werkdagen na ontvangst van de melding in het register.

Hoofdstuk 4: Bepalingen ter uitvoering van artikel 15, tweede lid, van de wet

Artikel 5

Een accountantsorganisatie die voornemens is een persoon te benoemen in een functie waarbij deze persoon het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie zal bepalen of medebepalen, gaat daartoe niet over dan nadat de Autoriteit Financiële Markten diens betrouwbaarheid heeft beoordeeld en heeft meege-deeld dat deze buiten twijfel staat.

Artikel 6

De betrouwbaarheid van een persoon die het beleid van een accountantsorganisatie bepaalt of mede bepaalt, staat buiten twijfel wanneer dat eenmaal door de Autoriteit Financiële Markten of De Nederlandsche Bank NV is vastgesteld voor de toepassing van enige wet, zolang niet een wijziging in de relevante feiten of omstandigheden een aanleiding geeft tot een nieuwe beoordeling.

Artikel 7

Indien een accountantsorganisatie in het kader van haar normale bedrijfsvoering vaststelt dat zich een wijziging heeft voorgedaan in de gegevens, bedoeld in artikel 2, tweede lid, die nodig zijn in het belang van de beoordeling van de betrouwbaarheid van een persoon als bedoeld in artikel 6, meldt zij dit onverwijld schriftelijk aan de Autoriteit Financiële Markten.

Hoofdstuk 5: Bepalingen ter uitvoering van artikel 18, derde lid, en 22 van de wet

Paragraaf 1: Algemeen

Artikel 8

1. Een accountantsorganisatie voert een beleid ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
2. Het stelsel van kwaliteitsbeheersing bevat procedures, beschrijvingen en standaarden als bedoeld in de artikelen 11, tweede lid, en 16, die ten doel hebben de naleving door de accountantsorganisatie te waarborgen van de bij en krachtens de artikelen 14 tot en met 24 van de wet gestelde regels.
3. De accountantsorganisatie legt het in het eerste lid bedoelde beleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing schriftelijk vast.
4. De accountantsorganisatie bewaart het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de schriftelijke vastlegging van het beleid, bedoeld in het eerste lid gedurende ten minste zeven jaren nadat zij zijn vastgelegd.
5. De accountantsorganisatie deelt het in het eerste lid bedoelde beleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing mede aan haar medewerkers en maakt dit voor hen toegankelijk.

Artikel 9

Een accountantsorganisatie houdt zich aan de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens de artikelen 19, vierde lid, van de Wet op de Registeraccountants en artikel 24, vierde lid, van de Wet

op de Accountants-Administratieconsulenten zijn vastgesteld en die nadere regels stellen terzake van de in dit hoofdstuk geregelde onderwerpen.

Paragraaf 2: Cliëntenadministratie

Artikel 10

1. Een accountantsorganisatie houdt een systematische, toegankelijke en actuele cliëntenadministratie bij waarin per controlecliënt, voor zover van toepassing, de volgende gegevens worden vastgelegd:
 - a. de naam, het adres en de vestigingsplaats;
 - b. of de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is;
 - c. de naam van de externe accountant; en
 - d. de per boekjaar in rekening gebrachte vergoedingen voor de wettelijke controle en de in rekening gebrachte vergoedingen voor de overige verleende diensten.
2. De accountantsorganisatie bewaart de gegevens in haar cliëntenadministratie gedurende ten minste zeven jaren nadat zij zijn vastgelegd.

Paragraaf 3: Controledossier

Artikel 11

1. Een accountantsorganisatie zorgt ervoor dat externe accountants voor elke wettelijke controle een controledossier inrichten.
2. Een accountantsorganisatie heeft een standaard voor de inrichting van een controledossier.
3. In het controledossier worden ten minste de volgende gegevens en bescheiden schriftelijk of elektronisch vastgelegd:
 - a. de overeenkomst tussen de accountantsorganisatie en de controlecliënt en de eventuele wijzigingen daarin;
 - b. de correspondentie met betrekking tot de controlecliënt, voor zover deze betrekking heeft op de wettelijke controle;

- c. een controleplan waarin de vermoedelijke reikwijdte en aanpak van de wettelijke controle worden vastgelegd;
 - d. een beschrijving van de aard en de omvang van de uitgevoerde controlewerkzaamheden;
 - e. de begin- en einddatum van uitvoering van de in het controleplan onderscheiden fasen van controlewerkzaamheden;
 - f. de voornaamste bevindingen van de uitgevoerde controlewerkzaamheden;
 - g. de uit de bevindingen, bedoeld in onderdeel f, getrokken conclusies;
 - h. het oordeel van de externe accountant, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven accountantsverklaring;
 - i. de gegevens die worden vastgelegd ingevolge de artikelen 12, derde lid, artikel 13, tweede lid, 15a, eerste, derde en vijfde lid, 17, tweede lid, 20, derde lid, en 37, tweede lid; en
 - j. de overige relevante gegevens en bescheiden die van belang zijn voor de onderbouwing van de door de externe accountant afgegeven verklaring en voor het toezicht op de naleving van de bij en krachtens de wet en de Wet op de Registeraccountants onderscheidenlijk de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten gestelde regels.
4. Een accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de externe accountant uiterlijk twee maanden na de ondertekening van de accountantsverklaring de in het derde lid bedoelde gegevens en bescheiden in het controledossier heeft opgenomen en het controledossier heeft afgesloten.
 5. Een accountantsorganisatie bewaart een controledossier gedurende ten minste zeven jaren nadat het is afgesloten.

Paragraaf 4: Aanvaarding of continuering van opdrachten

Artikel 12

1. Alvorens een accountantsorganisatie een opdracht tot het uitvoeren van een wettelijke controle aanvaardt of continueert, beoordeelt zij:
 - a. of zij voldoet aan het gestelde bij en krachtens paragraaf 3.1.2 van de wet en, voor zover van toepassing, paragraaf 3.1.3 van de wet;

- b. of zij beschikt over de benodigde vakbekwame medewerkers, tijd en middelen om de wettelijke controle naar behoren te verrichten;
 - c. of de externe accountant, bedoeld in artikel 14, voldoet aan het gestelde bij en krachtens afdeling 3.2 van de wet; en
 - d. de integriteit van de controlecliënt.
2. De accountantsorganisatie waarborgt dat haar medewerkers haar de informatie verstrekken die van belang is voor de in het eerste lid bedoelde beoordeling.
 3. De accountantsorganisatie legt de in het eerste lid bedoelde beoordeling vast.

Artikel 13

1. Indien na aanvaarding of continuering van een opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle aan een accountantsorganisatie informatie bekend wordt die, was zij haar bekend geweest op het moment van aanvaarding of continuering van de opdracht, ertoe zou hebben geleid dat de opdracht niet dan wel in gewijzigde vorm zou zijn aanvaard of gecontinueerd, beëindigt de accountantsorganisatie de opdracht, tenzij deze in gewijzigde vorm kan worden voortgezet.
2. De accountantsorganisatie legt de in het eerste lid bedoelde beslissing vast, met inbegrip van de daaraan ten grondslag liggende overwegingen.

Paragraaf 5: De uitvoering van de wettelijke controle

Artikel 14

Een accountantsorganisatie wijst voor de uitvoering van elke opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle een externe accountant aan.

Artikel 15

Een accountantsorganisatie stelt de benodigde tijd, middelen en personeel aan de externe accountant beschikbaar, opdat hij zijn taak naar behoren kan uitvoeren.

Artikel 15a

1. Een accountantsorganisatie die een wettelijke controle verricht van een jaarrekening die mede de geconsolideerde jaarrekening van een groep ondernemingen of instellingen bevat, zorgt ervoor dat

de groepsaccountant onderzoek verricht, en daarover informatie vastlegt, naar de controlewerkzaamheden die door een externe accountant, accountantsorganisatie, auditkantoor, auditor van een derde land of auditororganisatie van een derde land zijn verricht met het oog op de groepscontrole.

2. Indien een onderdeel van een groep ondernemingen of instellingen is gecontroleerd door een auditor van een derde land of auditororganisatie van een derde land met statutaire zetel in een staat waarmee de Autoriteit Financiële Markten geen overeenkomst als bedoeld in artikel 63j van de wet heeft gesloten, zorgt de accountantsorganisatie dat de groepsaccountant, op verzoek van de Autoriteit Financiële Markten, de gegevens of inlichtingen verstrekt die op de controlewerkzaamheden van die auditors van een derde land of auditororganisaties van een derde land betrekking hebben, met inbegrip van de gegevens of inlichtingen met betrekking tot de groepscontrole, opdat de Autoriteit Financiële Markten het werk van de groepsaccountant kan beoordelen.
3. Met het oog op de verstrekking van de in het tweede lid bedoelde gegevens of inlichtingen aan de Autoriteit Financiële Markten, zorgt de accountantsorganisatie ervoor dat de groepsaccountant:
 - a. een afschrift van deze gegevens of inlichtingen vastlegt;
 - b. met de auditors van een derde land of auditororganisaties van een derde land overeenkomt dat hij, op verzoek, onbeperkt toegang heeft tot deze gegevens of inlichtingen; of
 - c. andere passende maatregelen neemt teneinde de verstrekking van de in het tweede lid bedoelde gegevens of inlichtingen aan de Autoriteit Financiële Markten mogelijk te maken.
4. De accountantsorganisatie stelt passende procedures vast om de toegang tot de in het tweede lid bedoelde gegevens of inlichtingen te verkrijgen.
5. Indien gegevens of inlichtingen met betrekking tot een controle om wettelijke of andere redenen niet door de auditors van een derde land of auditororganisaties van een derde land aan de groepsaccountant kunnen worden verstrekt, zorgt de accountantsorganisatie ervoor dat de groepsaccountant vastlegt dat hij de in het vierde lid bedoelde procedures heeft gevolgd en, in het geval van andere dan wettelijke belemmeringen, dat dergelijke belemmeringen bestaan.

Artikel 16

Een accountantsorganisatie heeft een standaard voor:

- a. het uitvoeren van wettelijke controles; en

- b. de begeleiding van, het toezicht op en de beoordeling van door de medewerkers uitgevoerde werkzaamheden.

Artikel 17

1. Een accountantsorganisatie zorgt ervoor dat een externe accountant ten behoeve van de uitvoering van een wettelijke controle zonnodig advies vraagt aan vakbekwame personen.
2. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de externe accountant het onderwerp van de adviesaanvraag en het verkregen advies vastlegt.

Artikel 18

1. Een accountantsorganisatie zorgt ervoor dat een kwaliteitsbeoordeling plaatsvindt van wettelijke controles die zij verricht bij organisaties van openbaar belang.
2. De accountantsorganisatie stelt toetsingscriteria op aan de hand waarvan zij vaststelt voor welke andere wettelijke controles dan bedoeld in het eerste lid een kwaliteitsbeoordeling plaatsvindt.

Artikel 19

1. De kwaliteitsbeoordeling wordt verricht door een kwaliteitsbeoordelaar.
2. Een kwaliteitsbeoordelaar is een registeraccountant of een Accountant-Administratieconsulent ten aanzien van wie in het accountantsregister een aantekening is geplaatst als bedoeld in artikel 36, derde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten die niet is betrokken bij de uitvoering van de wettelijke controle die hij beoordeelt.
3. De kwaliteitsbeoordeling heeft ten doel te beoordelen of de externe accountant in redelijkheid tot het oordeel heeft kunnen komen, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven accountantsverklaring.
4. De kwaliteitsbeoordelaar betreft ten minste in zijn beoordeling:
 - a. de mondeling en schriftelijk door de desbetreffende externe accountant, al dan niet op verzoek van de kwaliteitsbeoordelaar, gegeven informatie;
 - b. de gecontroleerde financiële verantwoording;
 - c. de voornaamste bevindingen van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de uit deze bevindingen getrokken conclusies; en

- d. het oordeel van de externe accountant, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven accountantsverklaring.
5. De kwaliteitsbeoordeling van wettelijke controles die worden verricht bij organisaties van openbaar belang omvat ten minste een beoordeling van de volgende aspecten:
- a. de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en de externe accountant met betrekking tot de controlecliënt;
 - b. de belangrijke risico's die de externe accountant tijdens het uitvoeren van de wettelijke controle heeft gesignaleerd en de maatregelen die hij heeft genomen om deze risico's afdoende te beheersen;
 - c. de afwegingen die de externe accountant heeft gemaakt, in het bijzonder met betrekking tot het materieel belang en de belangrijke risico's, bedoeld in onderdeel b;
 - d. de ingevolge artikel 17 gevraagde adviezen en de verwerking daarvan;
 - e. de aard en de omvang van de gecorrigeerde en niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële verantwoording die tijdens het uitvoeren van de wettelijke controle zijn gesignaleerd;
 - f. de onderwerpen die naar aanleiding van de uitgevoerde controle zijn besproken met het bestuur en het toezichthoudende orgaan van de controlecliënt, en indien van toepassing met derden; en
 - g. of de geselecteerde dossierstukken de werkzaamheden met betrekking tot belangrijke standpunten die de bij de controle betrokken medewerkers hebben ingenomen voldoende weergeven en of deze het oordeel van de externe accountant, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven accountantsverklaring, onderbouwen.

Artikel 20

1. Een accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de kwaliteitsbeoordelaar de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling bespreekt met de externe accountant. De accountantsorganisatie stelt een door de kwaliteitsbeoordelaar en de externe accountant te volgen procedure vast in het geval zij geen overeenstemming bereiken over de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling.
2. De kwaliteitsbeoordeling is voltooid op het tijdstip waarop de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling, volgens een door de accountantsorganisatie vast te stellen procedure, is medegedeeld aan de

persoon, bedoeld in artikel 23, eerste lid, of aan de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen.

3. De accountantsorganisatie legt de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling vast, met inbegrip van de aan die uitkomst ten grondslag liggende overwegingen.

Artikel 21

Een accountantsorganisatie zorgt ervoor dat een externe accountant zijn accountantsverklaring niet eerder afgeeft dan nadat de kwaliteitsbeoordeling, voor zover deze is vereist ingevolge artikel 18, is voltooid.

Paragraaf 6: Naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing

Artikel 22

1. Een accountantsorganisatie waarborgt de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
2. Een accountantsorganisatie evalueert jaarlijks het stelsel van kwaliteitsbeheersing en legt de uitkomst van deze evaluatie vast alsmede de door haar voorgenomen maatregelen tot aanpassing van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Artikel 23

1. Een accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang wijst een persoon aan die binnen de accountantsorganisatie toeziet op de naleving van de bij en krachtens de artikelen 13 tot en met 24 van de wet gestelde regels. De accountantsorganisatie wijst eveneens een plaatsvervanger aan.
2. De in het eerste lid bedoelde persoon legt aan de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen verantwoording af omtrent zijn werkzaamheden en de uitkomsten daarvan.
3. Indien de in het eerste lid bedoelde persoon is betrokken bij een opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle, is het zijn plaatsvervanger die ter zake van die opdracht toeziet op de naleving van de in het eerste lid bedoelde regels.

Artikel 24

1. Een accountantsorganisatie zorgt voor een vastlegging van:
 - a. een overzicht op hoofdlijnen van schendingen door medewerkers van de bij en krachtens de artikelen 13 tot en met 24 van de wet gestelde regels, voor zover deze bekend zijn bij de in artikel

- 23, eerste lid, bedoelde persoon of de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen;
- b. de maatregelen die de accountantsorganisatie heeft genomen jegens de in onderdeel a bedoelde medewerkers, met inbegrip van de daaraan ten grondslag liggende overwegingen; en
 - c. de door de accountantsorganisatie genomen maatregelen tot aanpassing van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
2. De accountantsorganisatie stelt jaarlijks een verslag op met een overzicht van de in het eerste lid, onderdeel b, bedoelde maatregelen en de daaraan ten grondslag liggende overwegingen.
3. De accountantsorganisatie deelt het verslag mede aan haar medewerkers.

Paragraaf 7: Klachtenregeling

Artikel 25

Een accountantsorganisatie zorgt voor een zorgvuldige afhandeling en vastlegging van klachten over de uitvoering van wettelijke controles.

Paragraaf 8: Tuchtrechtspraak

Artikel 26

1. Indien bij de accountantskamer te Zwolle een tuchtprocedure aanhangig is gemaakt tegen een bij de accountantsorganisatie werkzame of daaraan verbonden externe accountant, meldt de accountantsorganisatie dat aan de Autoriteit Financiële Markten, binnen een week nadat de accountantsorganisatie hiervan kennis heeft genomen, onder vermelding van de naam en het inschrijvingsnummer bij het NIVRA onderscheidenlijk de NOvAA van de desbetreffende externe accountant.
2. De in het eerste lid bedoelde melding kan achterwege blijven indien de Autoriteit Financiële Markten degene is die de in het eerste lid bedoelde tuchtprocedure aanhangig heeft gemaakt.

Hoofdstuk 6: Bepalingen ter uitvoering van artikel 19, derde lid, van de wet

Artikel 27

De eigenaars of aandeelhouders van een accountantsorganisatie, de personen die het dagelijks beleid van een accountantsorganisatie bepalen of mede bepalen, het toezichthoudende orgaan van een accountantsorganisatie, of een met een accountantsorganisatie verbonden entiteit, hebben geen zodanige bemoeienis met de uitvoering van de wettelijke controle door die accountantsorganisatie dat daardoor afbreuk wordt gedaan aan de onafhankelijkheid en objectiviteit van de externe accountant die namens de betrokken accountantsorganisatie de wettelijke controle verricht.

Artikel 28

Een accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountants haar ten minste eenmaal per jaar schriftelijk:

- a. bevestigen dat zij de bij en krachtens de wet en de Wet op de Registeraccountants of de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten gestelde regels inzake onafhankelijkheid naleven; en
- b. informeren over bedreigingen ter zake van hun onafhankelijkheid.

Artikel 29

1. Een accountantsorganisatie ontvangt geen vergoeding voor de uitvoering van een wettelijke controle waarbij het bedrag van de vergoeding afhankelijk is gesteld van:
 - a. aanvullende diensten die zij verleent aan de controlecliënt; of
 - b. de strekking van de af te geven accountantsverklaring.
2. De accountantsorganisatie komt de grondslag voor de berekening van de vergoeding voor iedere wettelijke controle elk jaar van tevoren met de controlecliënt overeen.

Artikel 30

1. Een accountantsorganisatie die een wettelijke controle heeft verricht bij een organisatie van openbaar belang stelt binnen drie maanden na afloop van haar boekjaar een verslag op waarin ten minste het volgende wordt opgenomen:
 - a. een beschrijving op hoofdlijnen van haar juridische en organisatorische structuur;

- b. indien zij onderdeel uitmaakt van een netwerk: een beschrijving op hoofdlijnen van de organisatiestructuur van het netwerk;
 - c. een beschrijving op hoofdlijnen van haar beheersstructuur;
 - d. een beschrijving op hoofdlijnen van haar stelsel van kwaliteitsbeheersing en een verklaring van de personen die haar dagelijks beleid bepalen dat dit stelsel al dan niet doeltreffend functioneert;
 - e. het tijdstip waarop het stelsel van kwaliteitsbeheersing is geëvalueerd ingevolge artikel 22, tweede lid;
 - f. of het stelsel van kwaliteitsbeheersing voorwerp is geweest van toezicht door de Autoriteit Financiële Markten;
 - g. een lijst van de organisaties van openbaar belang waarbij in het desbetreffende boekjaar een wettelijke controle is verricht;
 - h. een verklaring die bevestigt dat intern toezicht op de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften is uitgevoerd;
 - i. een verklaring over het beleid dat door de accountantsorganisatie wordt gevoerd inzake het op een gestructureerde manier onderhouden van de basiskennis van haar medewerkers en het bijhouden van ontwikkelingen op hun vakgebied;
 - j. de totale omzet van de onderdelen van het netwerk die zich in Nederland bevinden, waarbij de omzet van de accountantsorganisatie wordt verdeeld in omzet voor wettelijke controles en voor overige dienstverlening; en
 - k. informatie over de grondslag voor de beloning van de externe accountants.
2. De accountantsorganisatie ondertekent het verslag en plaatst dit onverwijld op haar website. De accountantsorganisatie houdt het verslag gedurende tenminste een jaar op de website toegankelijk.

Artikel 31

Een accountantsorganisatie houdt zich aan de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens artikel 19, vierde lid, van de Wet op de Registeraccountants en artikel 24, vierde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten zijn vastgesteld en die nadere regels stellen ter zake van de in dit hoofdstuk geregelde onderwerpen.

Hoofdstuk 7: Bepalingen ter uitvoering van artikel 21, tweede lid, onderdeel b, van de wet

Artikel 32

1. Een accountantsorganisatie heeft een beleid dat ertoe strekt dat de betrokkenheid van de accountantsorganisatie en haar medewerkers wordt voorkomen bij strafbare feiten en wetsovertredingen die het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten kunnen schaden.
2. Een accountantsorganisatie stelt procedures en regels vast ter zake van de omgang met en vastlegging van incidenten die ernstige gevolgen hebben voor de integere uitoefening van haar bedrijf.
3. Een accountantsorganisatie neemt naar aanleiding van een incident als bedoeld in het tweede lid passende maatregelen. Deze maatregelen zijn gericht op het beheersen van de als gevolg van het incident opgetreden risico's en op het voorkomen van herhaling.
4. Een accountantsorganisatie informeert de Autoriteit Financiële Markten onverwijld omtrent de in het tweede lid bedoelde incidenten.

Artikel 33

1. De administratieve vastlegging van incidenten als bedoeld in artikel 32, tweede lid, omvat ten minste de feiten en omstandigheden van het incident, de gegevens over degene of degenen die bij het incident zijn betrokken en de maatregelen die naar aanleiding van het incident zijn genomen.
2. Een accountantsorganisatie bewaart de in het eerste lid bedoelde gegevens gedurende ten minste zeven jaren nadat zij zijn vastgelegd.

Artikel 34

Een accountantsorganisatie houdt zich aan de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens de artikelen 19, vierde lid, van de Wet op de Registeraccountants en artikel 24, vierde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten zijn vastgesteld en die nadere regels stellen ter zake van de in dit hoofdstuk geregelde onderwerpen.

Hoofdstuk 8: Bepalingen ter uitvoering van de artikelen 25 en 25a, derde lid, van de wet

Artikel 35

Een externe accountant houdt zich aan de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens de artikelen 19, eerste of tweede lid, van de Wet op de Registeraccountants en artikel 24, eerste of tweede lid, van de

Wet op de Accountants-Administratieconsulenten zijn vastgesteld en die nadere regels stellen ter zake van zijn vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit.

Hoofdstuk 9: Bepalingen ter uitvoering van artikel 26, tweede en derde lid, van de wet

Artikel 36

Onder fraude van materieel belang als bedoeld in artikel 26, derde lid, van de wet wordt verstaan een opzettelijk handelen of nalaten waarbij misleiding wordt gebruikt om een wederrechtelijk voordeel te behalen en waarbij de aard of de omvang zodanig is dat beslissingen die in het maatschappelijk verkeer worden genomen op grond van de financiële verantwoording van de controlecliënt zouden kunnen worden beïnvloed door die misleiding.

Artikel 37

1. Een melding als bedoeld in artikel 26, tweede lid, van de wet kan achterwege blijven, indien:
 - a. de controlecliënt, nadat de externe accountant hem heeft gewezen op zijn redelijk vermoeden van fraude van materieel belang, daarnaar onverwijld onderzoek verricht of doet verrichten en op basis daarvan een schriftelijk plan opstelt waarin zijn opgenomen:
 - 1°. de maatregelen die de controlecliënt zal nemen om de gevolgen van de fraude, voor zover mogelijk, ongedaan te maken en om herhaling van zodanige fraude te voorkomen; en
 - 2°. de termijn waarbinnen de controlecliënt de maatregelen zal hebben uitgevoerd;
 - b. de externe accountant, binnen vier weken nadat het plan is opgesteld, heeft geoordeeld dat het in onderdeel a bedoelde plan toereikend is; en
 - c. de externe accountant heeft vastgesteld dat de controlecliënt binnen de in onderdeel a, onder 2°, bedoelde termijn de in het plan opgenomen maatregelen in voldoende mate heeft uitgevoerd.
2. De externe accountant legt zijn oordeel, bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, en zijn vaststelling, bedoeld in het eerste lid, onderdeel c, vast.

Artikel 38

Een externe accountant meldt, indien artikel 37 geen toepassing vindt, schriftelijk de volgende gegevens aan de in artikel 26 van de wet bedoelde opsporingsambtenaar:

- a. de naam, het adres en de vestigingsplaats van de controlecliënt;
- b. de naam, het adres en de vestigingsplaats van de accountantsorganisatie waarbij de externe accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
- c. de naam van de externe accountant;
- d. de datum van de melding; en
- e. een omschrijving van de aard van de vermoedelijke fraude van materieel belang.

Hoofdstuk 10: Bepaling ter uitvoering van artikel 41, vierde lid, van de wet

Artikel 39

Bij ministeriële regeling worden nadere regels gesteld met betrekking tot artikel 41, eerste tot en met derde lid, van de wet.

Hoofdstuk 11: Bepaling ter uitvoering van artikel 55, eerste lid, van de wet

Artikel 40

De toezichthouder kan een bestuurlijke boete opleggen bij overtreding van de artikelen 3, eerste tot en met derde lid, 5, 7, 8, eerste tot en met het vijfde lid, 9, 10, eerste en tweede lid, 11, eerste tot en met het vijfde lid, 12, eerste, tweede en derde lid, 13, eerste en tweede lid, 14, 15, 15a, eerste tot en met vijfde lid, 16, 17, eerste en tweede lid, 18, eerste en tweede lid, 19, eerste tot en met het vijfde lid, 20, eerste, tweede en derde lid, 21, 22, eerste en tweede lid, 23, eerste tot en met derde lid, 24, eerste lid, onderdelen a, b en c, tweede en derde lid, 25, 26, eerste lid, 27, 28, 29, eerste en tweede lid, 30, eerste en tweede lid, 31, en 32, eerste tot en met het vierde lid, 33, eerste en tweede lid, 34

Hoofdstuk 12: Overgangsrecht

Artikel 41

Een aanvraag van een vergunning als bedoeld in artikel 5 van de wet die ingevolge artikel 80, tweede lid, van de wet binnen een maand na inwerkingtreding van de wet bij de Autoriteit Financiële Markten wordt

ingediend, bevat in aanvulling op de in artikel 2, eerste lid, bedoelde gegevens en bescheiden, het aantal wettelijke controles dat de aanvrager op het tijdstip van de aanvraag verricht bij organisaties van openbaar belang of overige ondernemingen of instellingen.

Artikel 42

Het register, bedoeld in artikel 11 van de wet, bevat de datum van de aanvraag, bedoeld in artikel 80, tweede lid, van de wet.

Hoofdstuk 13: Wijziging van de bijlage bij artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de wet

Artikel 43

Wijzigd de Wet toezicht accountantsorganisaties.

Hoofdstuk 14: Slotbepalingen en inwerkingtreding

Artikel 44

Wijzigd het Besluit politieregisters.

Artikel 45

Wijzigd het Besluit bestuursorganen WNo en Wob.

Artikel 46

Dit besluit treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.

Artikel 47

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit toezicht accountantsorganisaties.

Slotformulering en ondertekening

Lasten en bevelen dat dit besluit met de daarbij behorende nota van toelichting in het Staatsblad zal worden geplaatst.

's-Gravenhage, 16 augustus 2006

Beatrix

De Minister van Financiën,
G. Zalm

Uitgegeven de *negenentwintigste* augustus 2006

De Minister van Justitie,
J. P. H. Donner

Verordeningen (inclusief toelichtingen)

Verordening gedragscode (AA's)

Opschrift (AA)

Verordening gedragscode vastgesteld in de bijeenkomst van de ledenvergadering van 11 december 2006, bekendgemaakt in de Staatscourant van 17 januari 2007, nr. 12, en nadien gewijzigd op 23 juni 2008, Stcrt. 2008, nr. 140.

De ledenvergadering van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten,

Gelet op artikel 24, tweede lid, en artikel 25, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, stelt de volgende verordening vast:

Inleidende opmerkingen (AA)

In deze verordening is uitgegaan van de structuur en inhoud van de Code of Ethics van de International Federation of Accountants (IFAC). De belangrijkste uitzonderingen zijn:

- Het in afwijking van de Code of Ethics in de verordening opnemen van hoofdstuk B2. Hierin zijn voorschriften opgenomen voor de Accountant-Administratieconsulent die werkzaam is als intern accountant of als overheidsaccountant.
- Het in de verordening in afwijking van de Code of Ethics maken van een onderscheid tussen enerzijds normen, en anderzijds, voorbeelden en toelichtingen op de normen. De normen zijn opgenomen in de vetgedrukte teksten. De voorbeelden en toelichtingen op de normen zijn opgenomen in de niet vetgedrukte teksten. Dat betekent dat de niet vetgedrukte teksten geen normstelling bevatten.

Op deze wijze wordt voldaan aan het bepaalde in artikel 24, tweede lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten (WAA), waarin is bepaald dat de ledenvergadering ten behoeve van de goede uitoefening van de werkzaamheden van Accountants-Administratieconsulenten bij verordening gedrags- en beroepsregels vaststelt welke gelden voor allen die zijn ingeschreven in het in artikel 36 van de WAA bedoelde register.

De inhoudsopgave van deze verordening luidt:

Definities

Deel A Gedragscode voor iedere Accountant-Administratieconsulent

Deel B1 Gedragscode voor de openbaar accountant

Appendix bedoelt in artikel B1-200.3 en B1-200.11

Deel B2 Gedragscode voor de intern accountant of de overheidsaccountant

Appendix bedoeld in artikel B2-200.3 en B2-200.11

Deel C Gedragscode voor de accountant in business

Deel D Nadere voorschriften en slotbepalingen

Definities (AA)

- a. *aan assurance verwante opdrachten*: de opdracht tot het samenstellen van financiële informatie en de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie, zoals bedoeld in de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden;
- b. *Accountant-Administratieconsulent*: de natuurlijke persoon die is ingeschreven in het in artikel 36 van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten bedoelde accountantsregister;
- c. *accountant in business*: de Accountant-Administratieconsulent, niet zijnde een intern accountant of overheidsaccountant, die in dienstbetrekking is of wordt ingehuurd voor een uitvoerende of bestuurlijke functie op het gebied van de handel, industrie, dienstverlening, de publieke sector, het onderwijs, de not for profit sector, regelgevende instanties of professionele instituten of de Accountant-Administratieconsulent die door de hiervoor genoemde entiteiten voor genoemde functies wordt gecontracteerd;
- d. *accountantsafdeling*: de organisatorische eenheid, die behoort tot een onderneming, een instelling of de overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst, waarbij één of meer Accountants-Administratieconsulenten werkzaam zijn die:
 - binnen die onderneming, instelling of overheid en daarmee gelijk te stellen dienst verbijzonderde toetsende activiteiten verrichten, waaronder begrepen het onderzoek naar en de evaluatie en bewaking van de toereikendheid en effectiviteit van de administratieve organisatie en interne beheersing; of
 - binnen die onderneming, instelling of overheid en daarmee gelijk te stellen dienst dan wel bij derden verbijzonderde toetsende activiteiten verrichten ter zake van een door die onderneming, instelling of de overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst, dan wel genoemde derden af te leggen financiële verantwoording en daarover verslag uitbrengen aan de onderneming, instelling, overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst waartoe de accountantsafdeling behoort;
- e. *accountantskantoor*: hieronder wordt verstaan:

- de organisatorische eenheid waarbij een Accountant-Administratieconsulent werkzaam is of waaraan een Accountant-Administratieconsulent verbonden is en waarbinnen één of meer Accountants- Administratieconsulenten of registeraccountants voor een cliënt bedrijfsmatig professionele diensten verrichten, bestaande uit assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet beschikt over een vergunning als bedoeld in artikel 5 van de Wet toezicht accountantsorganisaties bedoelde vergunning; of
 - de accountantsorganisatie ter zake van uitgevoerde professionele diensten bestaande uit assuranceopdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet onder de werkingssfeer van de Wet toezicht accountantsorganisaties vallen.
- f. *accountantsorganisatie*: de onderneming of instelling die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht, dan wel een organisatie waarin zodanige ondernemingen of instellingen met elkaar zijn verbonden, als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, waaraan een vergunning als bedoeld in artikel 5 van die wet, is verleend, uitsluitend ter zake van de werkingssfeer van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- g. *accountantspraktijk*: het accountantskantoor en de accountantsorganisatie;
- h. *assuranceopdracht*: de opdracht, waarbij de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie van of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken. De uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek is de informatie die het gevolg is van de toepassing van de omschreven criteria. Bij de door een intern accountant of de overheidsaccountant uitgevoerde assurance-opdracht zal de verantwoordelijke partij doorgaans eveneens de beoogde gebruiker zijn. Onder een assurance-opdracht is begrepen de opdracht tot het uitvoeren van een vrijwillige of wettelijke controle, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel i en j, van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- i. *bedreiging*: het risico dat de Accountant-Administratieconsulent één of meer van de fundamentele beginselen niet of niet volledig naleeft;
- j. *bestuur*: het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten;
- k. *cliënt*: de natuurlijke persoon of rechtspersoon die, anders dan in het kader van een gezagsverhouding, aan een Accountant-Administratieconsulent opdracht geeft tot het verrichten van een professionele dienst. Hieronder is begrepen de controlecliënt, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel d, van de Wet toezicht accountantsorganisaties;

- l. *fundamentele beginselen*: de beginselen integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag. Het in de Wet toezicht accountantsorganisaties vermelde begrip vakbekwaamheid omvat de hiervoor genoemde fundamentele beginselen deskundigheid en zorgvuldigheid en professioneel gedrag;
- m. *gezinslid*: een financieel afhankelijk persoon of een andere persoon met wie samen een huishouding wordt gevoerd;
- n. *intern accountant*: de Accountant-Administratieconsulent die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling;
- o. *intern, openbaar of overheidsregisteraccountant*: de registeraccountant die in de zin van de Verordening gedragscode voor de registeraccountant werkzaam is als intern accountant, openbaar accountant of overheidsaccountant;
- p. *naaste verwant*: een niet financieel afhankelijke eerste of tweedegraads bloedverwant of aanverwant of stiefkind;
- q. *opdracht*: de tussen een cliënt en een accountantspraktijk, of een Accountant-Administratieconsulent gesloten overeenkomst tot het verrichten van een professionele dienst;
- r. *openbaar accountant*: de Accountant-Administratieconsulent die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantspraktijk. Hieronder is begrepen de externe accountant, bedoeld in artikel 1 van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- s. *overheidsaccountant*: de Accountant-Administratieconsulent die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling behorende tot de overheid of daarmee gelijk te stellen dienst. Tot een overheidsaccountant wordt eveneens gerekend de Accountant-Administratieconsulent die werkzaam is bij de belastingdienst en niet belast is met de controle van door belastingplichtigen ingeleverde aangiften en de Accountant-Administratieconsulent die aan deze controle direct leiding geeft;
- t. *overige opdrachten*: de door een Accountant-Administratieconsulent voor een cliënt bedrijfsmatig uitgevoerde professionele diensten, bestaande uit andere dan assurance opdrachten of aan assurance verwante opdrachten voor zover geen sprake is van opdrachten uitgevoerd als interim-manager bedoeld in artikel C-300.1, onderdeel b;
- u. *professionele dienst*: de door de Accountant-Administratieconsulent verrichte diensten waarvoor accountantsdeskundigheid en aanverwante kennis is vereist, waaronder die op het terrein van verslaggeving, controle, belastingen, administratieve organisatie en andere delen van de bedrijfsconomie.

Deel A Gedragscode voor iedere Accountant-Administratieconsulent

A Hoofdstukindeling (AA)

- A-100 Inleiding en fundamentele beginselen
- A-110 Integriteit
- A-120 Objectiviteit
- A-130 Deskundigheid en zorgvuldigheid
- A-140 Geheimhouding
- A-150 Professioneel gedrag

Hoofdstuk A-100 Inleiding en fundamentele beginselen (AA)

Artikel A-100.1

Het onderscheidende kenmerk van het accountantsberoep is de verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang. Daarom is de verantwoordelijkheid van de Accountant-Administratieconsulent niet beperkt tot het behartigen van het belang van een individuele cliënt of werkgever. Om hieraan te voldoen neemt de Accountant-Administratieconsulent deze verordening in acht en handelt in overeenstemming daarmee.

Artikel A-100.2

De Accountant-Administratieconsulent maakt bij het signaleren van een bedreiging van het in deel A van deze verordening beschreven conceptueel raamwerk gebruik. Hij evalueert een bedreiging naar aard en belang. Indien blijkt dat een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de Accountant-Administratieconsulent waarborgen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau, zodat de naleving van de fundamentele beginselen geen geweld wordt aangedaan.

De Accountant-Administratieconsulent legt een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, de naar aanleiding daarvan getroffen waarborgen en zijn conclusie vast.

Artikel A-100.3

Deze verordening bestaat uit vier delen. Deel A bevat de fundamentele beginselen van de beroepsethiek voor de Accountant-Administratieconsulent, alsmede het conceptueel raamwerk voor de toepassing van deze fundamentele beginselen. Het conceptueel raamwerk geeft richting aan de toepassing van deze fundamentele beginselen.

De delen B en C bevatten een illustratie van de toepassing van het conceptueel raamwerk in specifieke situaties. Hierin zijn voorbeelden van waarborgen opgenomen die in aanmerking komen om een bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Ook zijn daarin voorbeelden

opgenomen van situaties waarin geen waarborgen beschikbaar zijn en van activiteiten of relaties die als gevolg daarvan moeten worden vermeden.

In deel D wordt het bestuur de bevoegdheid gegeven om de leden gehoord nadere voorschriften uit te geven. Bovendien zijn in deel D de slotbepalingen opgenomen.

Deel A is van toepassing op iedere Accountant-Administratieconsulent. Deel A en deel B1 zijn van toepassing op de openbaar accountant en deel A en deel B2 op de intern accountant of overheidsaccountant. Deel A en deel C zijn van toepassing op de accountant in business.

De voor de individuele openbaar accountant van toepassing zijnde regelgeving is opgenomen in de delen A en B1 van de onderhavige verordening en de voor de intern en overheidsaccountant van toepassing zijnde regelgeving in de delen A en B-2. De nadere voorschriften die door het bestuur op grond van deze verordening gegeven kunnen worden, hebben, tenzij anders bepaald, eveneens betrekking op de individuele openbaar accountant of de individuele intern of overheidsaccountant.

In de Verordening accountantsorganisaties, de Nadere voorschriften accountantskantoren en de Nadere voorschriften accountantsafdelingen, die eveneens per 1 januari 2007 in werking treden, alsmede in de per 1 oktober 2006 in werking getreden Wet toezicht accountantsorganisaties en het Besluit toezicht accountantsorganisaties zijn bepalingen opgenomen ter zake van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, de onafhankelijkheid en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties, accountantskantoren en accountantsafdelingen.

Voor zover in de onderhavige verordening, genoemde wet, besluit, verordening en nadere voorschriften bepalingen voorkomen die betrekking hebben op de onderwerpen: stelsel van kwaliteitsbeheersing, onafhankelijkheid en integere bedrijfsvoering zijn deze voorschriften aanvullend op elkaar, met dien verstande dat de normadressaat verschillend kan zijn, namelijk of de individuele openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant dan wel de accountantsorganisatie, het accountantskantoor of de accountantsafdeling.

Zo zijn er bijvoorbeeld zowel in de onderhavige verordening als in de voor accountantsorganisaties en accountantskantoren geldende regelgeving bepalingen ter zake van het aanvaarden van opdrachten opgenomen. Omdat volgens de voor accountantsorganisaties en accountantskantoren geldende bepalingen de met de opdrachtgever te sluiten overeenkomst tot de verantwoordelijkheid van de organisatie of het kantoor behoort, zien de in deze verordening ter zake opgenomen bepalingen op de interne opdrachtaanvaarding.

Op deze wijze is geregeld dat de individuele accountant, de accountantsorganisatie, het accountantskantoor en de accountantsafdeling weliswaar ieder op haar of zijn eigen wijze, verantwoordelijk zijn voor de adequate naleving van de op haar en hem van toepassing zijnde voorschriften.

Fundamentele beginselen

Artikel A-100.4

De Accountant-Administratieconsulent neemt de volgende fundamentele beginselen in acht:

a. Integriteit

De Accountant-Administratieconsulent treedt in zijn beroepsmatige en zakelijke betrekkingen eerlijk en oprecht op.

b. Objectiviteit

De Accountant-Administratieconsulent laat niet toe dat zijn professioneel of zakelijk oordeel wordt aangetast door een vooroordeel, belangentegenstelling of ongepaste beïnvloeding door een derde.

c. Deskundigheid en zorgvuldigheid

De Accountant-Administratieconsulent houdt zijn deskundigheid en vaardigheid op het niveau dat is vereist om aan een cliënt of werkgever adequate professionele diensten te kunnen verlenen. De Accountant-Administratieconsulent handelt bij het verlenen van een professionele dienst zorgvuldig en in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften.

d. Geheimhouding

De Accountant-Administratieconsulent eerbiedigt het vertrouwelijke karakter van informatie die hij in het kader van zijn beroepsmatig en zakelijk handelen heeft verkregen. Hij maakt deze informatie zonder specifieke machtiging daartoe niet aan een derde bekend, tenzij wettelijk of beroepshalve een recht of plicht daartoe bestaat. Het is de Accountant-Administratieconsulent niet toegestaan vertrouwelijke informatie die hij bij zijn beroepsmatig of zakelijk handelen heeft verkregen, te gebruiken om zichzelf of een derde te bevoordelen.

e. Professioneel gedrag

De Accountant-Administratieconsulent houdt zich aan de voor hem relevante wet- en regelgeving en onthoudt zich van handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt.

Deze fundamentele beginselen zijn gedetailleerd besproken in de artikelen A-110 tot en met A-150.

Conceptueel raamwerk

Artikel A-100.5

De Accountant-Administratieconsulent handelt in overeenstemming met het conceptueel raamwerk bij iedere door hem gesignaleerde bedreiging die van niet te verwaarlozen betekenis is en bij de naar aanleiding daarvan te treffen waarborgen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

De omstandigheid waaronder de Accountant-Administratieconsulent zijn werkzaamheden verricht kan leiden tot een bedreiging. Het is niet mogelijk iedere situatie te beschrijven waarin een bedreiging ontstaat en aan te geven welke waarborgen daartegen kunnen worden getroffen. Bovendien kunnen de aard van de opdrachten en van de uit te voeren werkzaamheden verschillen. Als gevolg daarvan kunnen ook verschillende en meerdere bedreigingen optreden, waardoor het treffen van verschillende en meerdere waarborgen noodzakelijk is. Een conceptueel raamwerk dat van de Accountant-Administratieconsulent vraagt iedere bedreiging te signaleren, te evalueren en aan de orde te stellen, in plaats van te voldoen aan een aantal min of meer arbitraire specifieke regels, is in het algemeen belang. Deze verordening biedt een raamwerk ter ondersteuning van de Accountant-Administratieconsulent bij het signaleren en evalueren van iedere bedreiging en bij het in reactie daarop treffen van de juiste waarborgen.

Artikel A-100.6

De Accountant-Administratieconsulent evalueert iedere omstandigheid of relatie waarmee hij bekend is of in redelijkheid bekend behoort te zijn, die de naleving van de fundamentele beginselen in gevaar kan brengen.

Artikel A-100.7

De Accountant-Administratieconsulent betreft bij het beoordelen van de aard en het belang van een bedreiging zowel kwalitatieve als kwantitatieve factoren. Indien de Accountant-Administratieconsulent niet in staat is adequate waarborgen te treffen weigert of beëindigt hij een opdracht tot het verlenen van een professionele dienst of beëindigt hij de opdrachtrelatie met de cliënt, dan wel neemt hij actie gericht op het zo nodig beëindigen van zijn relatie met de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is.

Artikel A-100.8

Indien de Accountant-Administratieconsulent constateert dat hij onopzettelijk een bepaling uit de verordening overtreedt en vaststelt dat als gevolg daarvan sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, treft hij onverwijld waarborgen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Artikel A-100.9

De Accountant-Administratieconsulent beperkt zich bij het toepassen van het conceptueel raamwerk niet tot de in deze verordening opgenomen voorbeelden.

In de delen B en C van deze verordening is aan de hand van voorbeelden toegelicht op welke wijze het conceptueel raamwerk kan worden toegepast. De voorbeelden zijn niet bedoeld als een limitatieve opsomming van alle situaties waarmee de Accountant-Administratieconsulent kan worden geconfronteerd en die als een bedreiging zijn aan te merken. Het is daarom niet voldoende als de Accountant-Administratie-

consulent zich aan de gegeven voorbeelden houdt. Hij is immers gehouden in iedere situatie het conceptueel raamwerk toe te passen.

Bedreigingen en waarborgen

Artikel A-100.10

Het scala aan bedreigingen is groot. Een bedreiging valt doorgaans in één van de volgende categorieën:

- a. bedreiging als gevolg van eigenbelang: dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang van de Accountant-Administratieconsulent dan wel van een gezinslid of een naaste verwant van hem;
- b. bedreiging als gevolg van zelftoetsing: dit is de bedreiging die ontstaat indien de Accountant-Administratieconsulent zijn eigen werkzaamheden of het resultaat daarvan beoordeelt;
- c. bedreiging als gevolg van belangenbehartiging: dit is de bedreiging die ontstaat indien de Accountant-Administratieconsulent op een zodanige wijze een standpunt verdedigt dat zijn objectiviteit in het gedrang komt;
- d. bedreiging als gevolg van vertrouwdsheid: dit is de bedreiging als gevolg van het ontstaan van een nauwe band tussen de Accountant-Administratieconsulent en zijn opdrachtgever als gevolg waarvan de Accountant-Administratieconsulent te veel sympathie koestert voor de belangen van een ander; en
- e. bedreiging als gevolg van intimidatie: dit is de bedreiging die ontstaat indien de Accountant-Administratieconsulent door feitelijke of vermeende dreigementen wordt afgehouden van objectief handelen.

In de delen B en C van deze verordening zijn voorbeelden opgenomen van omstandigheden waarin voor de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant respectievelijk de accountant in business deze bedreigingen kunnen ontstaan.

De voorbeelden in deel C kunnen in specifieke omstandigheden ook van belang zijn voor de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant.

Artikel A-100.11

Waarborgen die een bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen zijn globaal in twee categorieën te verdelen:

- a. waarborgen tot stand gebracht door de wetgever, de NOVAA of andere regelgevers; en

- b. waarborgen in de werkomgeving.

Artikel A-100.12

De waarborgen tot stand gebracht door de wetgever, de NOvAA of andere regelgevers omvatten onder meer:

- a. regelgeving ten aanzien van Corporate Governance;
- b. eisen voor inschrijving in het accountantsregister ter zake van opleiding, ervaring en goed gedrag;
- c. eisen ten aanzien van de permanente educatie;
- d. vaktechnische en overige beroepsvoorschriften;
- e. stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- f. extern onafhankelijk publiek toezicht op de door de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant uitgevoerde assurance - en daaraan verwante opdrachten;
- g. klacht- en tuchtrecht.

Artikel A-100.13

In de delen B en C van deze verordening is aandacht besteed aan in de werkomgeving te treffen waarborgen door de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant respectievelijk de accountant in business.

Artikel A-100.14

Bepaalde waarborgen kunnen de kans dat onethisch gedrag wordt voorkomen of wordt ontdekt vergroten. Dergelijke waarborgen die kunnen zijn getroffen door de wetgever, de NOvAA, andere regelgevers of de entiteit waaraan de Accountant-Administratieconsulent is verbonden of waarbij hij werkzaam is, omvatten onder meer een effectieve en in ruime kring bekend gemaakte procedure, uitgevoerd door de werkgever, de NOvAA of een andere regelgever, die het mogelijk maakt dat collega's, werkgevers of andere personen onprofessioneel of onethisch gedrag kunnen melden.

Artikel A-100.15

In zijn professionele oordeelsvorming neemt de Accountant-Administratieconsulent in aanmerking hetgeen een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, als onaanvaardbaar zal aanmerken. De aard en het belang van de te treffen waarborgen zijn afhankelijk van de specifieke omstandigheden.

Opllossen van beroepsethische conflicten

Artikel A-100.16

Bij het beoordelen van het al dan niet naleven van de fundamentele beginselen is het mogelijk dat de Accountant-Administratieconsulent een beroepsconflict bij de toepassing van de fundamentele beginselen moet oplossen.

Artikel A-100.17

Indien de Accountant-Administratieconsulent formeel dan wel informeel het initiatief neemt een beroepsethisch conflict over de toepassing van de fundamentele beginselen op te lossen neemt hij de volgende aspecten, hetzij afzonderlijk, dan wel in hun onderlinge samenhang, in aanmerking:

- a. de relevante feiten;
- b. de relevante beroepsethische aspecten;
- c. de fundamentele beginselen die van toepassing zijn op het conflict;
- d. de geldende interne procedures; en
- e. de mogelijke alternatieve handelwijzen.

Nadat de Accountant-Administratieconsulent deze aspecten in aanmerking heeft genomen, kiest hij een adequate handelwijze overeenkomend met de in het geding zijnde fundamentele beginselen. Daarbij weegt de Accountant-Administratieconsulent de gevolgen van de alternatieve handelwijzen tegen elkaar af.

Indien voor het beroepsethische conflict geen oplossing wordt gevonden vraagt de Accountant-Administratieconsulent advies aan de daartoe aangewezen personen van de accountantspraktijk of de entiteit waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of aan de NOvAA.

Artikel A-100.18

Als de kwestie bestaat uit een beroepsethisch conflict met of binnen een organisatie overweegt de Accountant-Administratieconsulent daarnaast om degenen die zijn belast met het bestuur van of met het toezicht op die organisatie te raadplegen.

Hierbij kan gedacht worden aan de directie, Raad van Commissarissen of de audit commissie.

Artikel A-100.19

Het is in het belang van de Accountant-Administratieconsulent dat hij de meest belangrijke aspecten van het beroepsethische conflict, de details van de gevoerde besprekingen en de daaromtrent genomen besluiten conform het bepaalde in artikel A-100.2 documenteert.

Artikel A-100.20

Indien de Accountant-Administratieconsulent een ernstig beroepsethisch conflict niet kan oplossen, verdient het aanbeveling dat hij, zonder de vertrouwelijkheid geweld aan te doen, advies vraagt aan de NOvAA of aan een juridische adviseur.

Indien de Accountant-Administratieconsulent bijvoorbeeld wordt geconfronteerd met een fraude waarvan bekendmaking kan leiden tot een bedreiging voor de naleving van de geheimhoudingsplicht, overweegt hij of het noodzakelijk is juridisch advies in te winnen om te bepalen of hij al dan niet verplicht is de fraude bij de daarvoor aangewezen instanties te melden.

Artikel A-100.21

Indien, nadat alle denkbare oplossingen in de beoordeling zijn betrokken, het niet mogelijk blijkt het beroepsethische conflict op te lossen, maakt de Accountant-Administratieconsulent, indien mogelijk, een einde aan zijn betrokkenheid bij de aangelegenheid die heeft geleid tot het conflict.

Dit kan betekenen dat de Accountant-Administratieconsulent, gezien de omstandigheden, moet besluiten zich uit het opdrachtteam terug te trekken, zijn medewerking aan een deelopdracht te beëindigen, zijn functie bij de opdracht neer te leggen of zijn relatie met de accountantspraktijk of de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is te verbreken of ontslag te nemen.

Hoofdstuk A-110 Integriteit (AA)

Artikel A-110.1

De Accountant-Administratieconsulent treedt in zijn beroepsmatige en zakelijke betrekkingen eerlijk en oprecht op. Dit houdt onder meer in dat hij eerlijk zaken doet en de waarheid geen geweld aan doet.

Artikel A-110.2

De Accountant-Administratieconsulent vermijdt dat hij in verband wordt gebracht met rapportages en andere informatie die naar zijn oordeel een bewering bevat die:

- a. materieel onjuist of misleidend is;
- b. op onzorgvuldige wijze is verstrekt; of
- c. niet volledig is of een verkeerde indruk wekt als gevolg waarvan de bewering als misleidend kan worden ervaren.

Artikel A-110.3

De Accountant-Administratieconsulent handelt niet in strijd met het bepaalde in artikel A-110.2 indien hij aan bedoelde rapportage en andere informatie een mededeling toevoegt waarin hij zijn bezwaren tegen deze rapportage en andere informatie tot uitdrukking brengt.

Hoofdstuk A-120 Objectiviteit (AA)

Artikel A-120.1

De Accountant-Administratieconsulent laat niet toe dat zijn professioneel of zakelijk oordeel wordt aangetast door een vooroordeel, belangentegenstelling of ongepaste beïnvloeding door een derde.

Artikel A-120.2

De Accountant-Administratieconsulent vermijdt iedere situatie die zijn professionele oordeelsvorming op een ongepaste wijze beïnvloedt.

De Accountant-Administratieconsulent kan in een situatie komen te verkeren waarin zijn objectiviteit in het gedrang komt. Het is onmogelijk al deze situaties te beschrijven.

Hoofdstuk A-130 Deskundigheid en zorgvuldigheid (AA)

Artikel A-130.1

De Accountant-Administratieconsulent houdt zijn deskundigheid en vaardigheid op het niveau dat is vereist om aan zijn cliënt of werkgever adequate professionele diensten te kunnen verlenen. De Accountant-Administratieconsulent handelt bij het verlenen van een professionele dienst zorgvuldig en in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften.

Onderdeel van de vereiste vaardigheid is een voor iedere te verlenen specifieke professionele dienst toereikende ervaring.

Artikel A-130.2

Deskundige dienstverlening vereist van de Accountant-Administratieconsulent een deugdelijke oordeelsvorming bij de toepassing van professionele kennis en vaardigheid.

Professionele deskundigheid kan worden verdeeld in twee verschillende fasen:

- a. het verwerven van professionele deskundigheid; en
- b. het in stand houden van professionele deskundigheid.

Artikel A-130.3

Voor het in stand houden van de professionele deskundigheid van de Accountant-Administratieconsulent is kennis van en inzicht in de relevante vaktechnische, beroepsmatige en algemeen economische ontwikkelingen vereist.

Permanente educatie stelt de Accountant-Administratieconsulent in staat in de omgeving waarin hij beroepsmatig werkzaam is in continuïteit deskundig op te treden.

Artikel A-130.4

Zorgvuldigheid omvat de verantwoordelijkheid van de Accountant-Administratieconsulent op te treden in overeenstemming met de eisen die gelden voor de uitvoering van een opdracht, te weten toewijding, voldoende diepgang en tijdige uitvoering.

Artikel A-130.5

De Accountant-Administratieconsulent treft maatregelen die ervoor zorgen dat degene die onder zijn verantwoordelijkheid werkt de juiste opleiding heeft en onder adequaat toezicht staat.

Artikel A-130.6

De Accountant-Administratieconsulent maakt indien daartoe aanleiding bestaat zijn cliënten, de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is of andere gebruikers van zijn professionele diensten attent op de inherente beperkingen die zijn verbonden aan zijn diensten. Aldus voorkomt hij dat een door hem gegeven oordeel wordt geïnterpreteerd als een feitelijke bewering.

Artikel A-130.7

Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande het bepaalde in artikel A-130.1 t/m A-130.6 ten aanzien van permanente educatie en van controle- en overige standaarden.

Hoofdstuk A-140 Geheimhouding (AA)

Artikel A-140.1

- a. De Accountant-Administratieconsulent onthoudt zich van:
 1. het buiten de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of buiten de entiteit waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is, bekend maken van vertrouwelijke informatie, die hij in het kader van zijn beroepsmatig en zakelijk optreden heeft verkregen, tenzij hij is gemachtigd tot bekendmaking over te gaan of op grond van een wettelijk voorschrift dan wel beroepshalve daartoe een recht of plicht bestaat; en
 2. het gebruikmaken van vertrouwelijke informatie die hij in het kader van zijn beroepsmatig en zakelijk handelen heeft verkregen om zichzelf of een derde te bevoordelen.
- b. De Accountant-Administratieconsulent is ontheven van het bepaalde in onderdeel a sub 1, indien hij desgevraagd aan andere organisaties als bedoeld in artikel 48, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, niet zijnde de genoemde openbare lichamen, vertrouwelijke informatie verstrekt ten behoeve van het toezicht door de Autoriteit Financiële Markten ingevolge de Wet toezicht accountantsorganisaties. De Accountant-Administratieconsulent is ontheven van het bepaalde in onderdeel a sub 1 indien hij de in de vorige zin bedoelde informatie desgevraagd aan de Autoriteit Financiële Markten verstrekt.

Artikel A-140.2

De Accountant-Administratieconsulent houdt zich in zijn sociale omgang ook aan zijn geheimhoudingsplicht.

De Accountant-Administratieconsulent is erop bedacht dat bij een langdurige omgang met een zakenrelatie, een gezinslid of een naaste verwant de mogelijkheid bestaat onopzettelijk te handelen in strijd met zijn geheimhoudingsplicht.

Artikel A-140.3

De Accountant-Administratieconsulent neemt zijn geheimhoudingsplicht ook in acht ter zake van informatie die hem ter beschikking is gesteld door een potentiële opdrachtgever of werkgever.

Artikel A-140.4

De Accountant-Administratieconsulent overweegt de noodzaak de geheimhoudingsplicht in acht te nemen binnen de accountantspraktijk waaraan hij is verbonden of waarbij hij werkzaam is of binnen de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is.

Artikel A-140.5

De Accountant-Administratieconsulent treft de redelijkerwijs te nemen maatregelen om te waarborgen dat de voor hem geldende geheimhoudingsplicht tevens in acht wordt genomen door ieder personeelslid dat hiërarchisch aan hem ondergeschikt is en door iedere persoon aan wie hij advies of ondersteuning vraagt.

Artikel A-140.6

De Accountant-Administratieconsulent houdt zich aan zijn geheimhoudingsplicht ook na het beëindigen van de verbintenis met een cliënt of met een organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is. Wanneer een Accountant-Administratieconsulent van werkgever verandert of nieuwe opdrachten verwerft, is het hem toegestaan gebruik te maken van de bij zijn eerdere werkzaamheden verkregen kennis en opgedane ervaring. De vertrouwelijke informatie die de Accountant-Administratieconsulent tijdens deze eerdere werkzaamheden heeft verkregen mag hij niet gebruiken of bekendmaken.

Artikel A-140.7

De Accountant-Administratieconsulent kan in een situatie komen te verkeren waarin hij verplicht is of waarin het maatschappelijk juist is vertrouwelijke informatie bekend te maken. Voorbeelden hiervan zijn:

- a. bekendmaking die door de wetgever is verplicht, onder meer in het kader van de Wet toezicht accountantsorganisaties, de wet MOT en de comptabiliteitswet;
- b. bekendmaking die door de wetgever is toegestaan en waarmee de opdrachtgever of werkgever heeft ingestemd;
- c. bekendmaking van vertrouwelijke gegevens aan de door de Ondernemingskamer benoemde personen in een enquête bedoeld in titel 8 afdeling 2 BW2;
- d. bekendmaking aan in het openbaar bestuur functionerende onderzoekscommissies en aan de Algemene Rekenkamer;
- e. bekendmaking van vertrouwelijke gegevens in de situatie waarin de Accountant-Administratieconsulent als getuige is opgeroepen in een gerechtelijke procedure;

- f. bekendmaking van vertrouwelijke gegevens aan onder meer rechters en toezichhouders bepaald bij of krachtens ondermeer de Wet toezicht accountantsorganisaties, dan wel aan bij wet ingestelde tuchtrechtorganen;
- g. bekendmaking van vertrouwelijke gegevens op grond van het bepaalde in de beroepsreglementering.

Artikel A-140.8

Alvorens de Accountant-Administratieconsulent in een andere situatie dan waarin hij daartoe wettelijk verplicht is, besluit over te gaan tot bekendmaking van vertrouwelijke informatie betreft hij in zijn besluitvorming:

- a. in hoeverre de belangen van alle partijen, inclusief een derde waarvan de belangen in het spel zijn, kunnen worden geschaad in de situatie waarin een cliënt of werkgever de Accountant-Administratieconsulent toestemming geeft tot het bekendmaken van de vertrouwelijke informatie;
- b. in hoeverre alle relevante informatie bij hem bekend en voor zover uitvoerbaar, onderbouwd is. Indien het betreft het bekendmaken van onbewezen gegevens, onvolledige informatie of ongefundeerde conclusies, is professionele oordeelsvorming noodzakelijk om de wijze van bekendmaking vast te stellen; en
- c. de wijze van communicatie die wordt verwacht en degene aan wie deze wordt gericht. In het bijzonder overtuigt de Accountant-Administratieconsulent zich ervan dat degene met wie wordt gecommuniceerd de juiste ontvanger is.

Hoofdstuk A-150 Professioneel gedrag (AA)

Artikel A-150.1

De Accountant-Administratieconsulent houdt zich aan de voor hem relevante wet- en regelgeving en onthoudt zich van handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt. Hiertoe behoren die handelingen die door een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt zullen worden opgevat als schadelijk voor de goede naam van het accountantsberoep.

Artikel A-150.2

De Accountant-Administratieconsulent brengt bij het zichzelf aanprijzen het accountantsberoep niet in diskrediet. De Accountant-Administratieconsulent is hierbij eerlijk en oprecht en onthoudt zich van:

- a. het wekken van overtrokken verwachtingen ter zake van de diensten die hij kan verlenen, de kwaliteiten die hij bezit en de ervaring waarover hij beschikt;
- b. het maken van geringschattende verwijzingen naar of niet onderbouwde vergelijkingen met het werk van een derde.

Deel B Gedragscode voor de openbaar accountant, intern accountant en overheids-accountant

Hoofdstuk B Hoofdstukindeling

B1 Gedragscode voor de openbaar accountant

Appendix bedoeld in artikel B1-200.3 en B1-200.11

B2 Gedragscode voor de intern accountant met overige opdrachten

Appendix bedoeld in artikel B2-200.3 en B2-200.11

Deel B1: Gedragscode voor de openbaar accountant

B1 Hoofdstukindeling (AA)

B1-200 Inleiding

B1-210 Aanvaarden en continueren van opdrachten

B1-220 Belangentegenstelling

B1-230 Second opinion

B1-240 Honoraria en andere vergoedingen

B1-250 Marketing van professionele diensten

B1-260 Giften

B1-270 Beheer en bewaring van bezittingen van cliënten

B1-280 Objectiviteit

B1-290 Onafhankelijkheid

B1-291 Organisatie van het accountantskantoor

Appendix bedoeld in artikel B1-200.3 en B1-200.11

Hoofdstuk B1-200 Inleiding (AA)

Artikel B1-200.1

De openbaar accountant past te allen tijde het conceptueel raamwerk toe zoals opgenomen in deel A. Deel B1 van de verordening geeft voor de openbaar accountant een nadere uiteenzetting van het conceptueel raamwerk zoals opgenomen in deel A in relatie tot de werkzaamheden van de openbaar accountant. De in deel B1 opgenomen voorbeelden zijn niet bedoeld en kunnen daarom ook niet worden aangemerkt als een volledige opsomming van alle mogelijke bedreigingen waarmee de openbaar accountant kan worden geconfronteerd en van alle door de openbaar accountant daartegen te treffen waarborgen. Dientengevolge is het voor de openbaar accountant niet voldoende indien hij zich uitsluitend

aan deze voorbeelden houdt. Hij is immers gehouden in iedere situatie het conceptueel raamwerk toe te passen.

Artikel B1-200.2

De openbaar accountant laat zich niet in met aangelegenheden, werkzaamheden of activiteiten die zijn integriteit, zijn objectiviteit of de goede naam van het accountantsberoep schaden of kunnen schaden en als gevolg daarvan niet zijn te verenigen met het als openbaar accountant verlenen van professionele diensten.

Bedreigingen en waarborgen

Artikel B1-200.3

De openbaar accountant die wordt geconfronteerd met gebeurtenissen of situaties die leiden tot een bedreiging beoordeelt of het mogelijk is door het treffen van waarborgen de bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Veel van de bedreigingen behoren tot één van de categorieën eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwelijkheid en intimidatie.

De aard en het belang van iedere bedreiging verschilt per soort door de openbaar accountant verleende professionele dienst, te weten wettelijke controles, overige assurance-, aan assurance verwante en overige opdrachten.

Voor het bepalen van mogelijke bedreigingen en daartegen te treffen waarborgen is het noodzakelijk dat de openbaar accountant tevens kennisneemt van de tot deel B1 van deze verordening behorende appendix waarin aan bedoelde bedreigingen en waarborgen aandacht is besteed.

Deze appendix bevat de artikelen B1-200.4 tot en met B1-200.8, alsmede de artikelen B1-200.12 en B-200.13.

Artikel B1-200.9

De openbaar accountant is zich bij alle beroepsmatige en zakelijke betrekkingen bewust van situaties die kunnen leiden tot een bedreiging die niet tot één van de categorieën genoemd in artikel B1-200.3, tweede alinea zijn te rekenen.

Artikel B1-200.10

Waarborgen die een bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen zijn globaal in twee categorieën te verdelen:

- a. waarborgen die tot stand zijn gebracht door de wetgever, de NOvAA of andere regelgevers; en

- b. waarborgen in de werkomgeving.

In artikel A-100.12 zijn de waarborgen tot stand gebracht door de wetgever, de NOvAA en andere regelgevers toegelicht.

Artikel B1-200.11

De openbaar accountant bepaalt op basis van zijn professioneel oordeel op welke wijze hij het beste kan omgaan met een bedreiging. Hierbij gaat de openbaar accountant uit van hetgeen naar zijn oordeel een redelijke en goed geïnformeerde derde, die over alle relevante informatie beschikt, met inbegrip van de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen als aanvaardbaar zal aanmerken. Aspecten zoals de aard en het belang van de bedreiging, de aard van de opdracht en de structuur van de accountantspraktijk neemt de openbaar accountant bij zijn beoordeling in aanmerking.

De relevante waarborgen die in de werkomgeving kunnen worden getroffen zijn afhankelijk van de omstandigheden. Deze omvatten de waarborgen die gelden binnen de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en de waarborgen die voor een specifieke opdracht gelden.

Voor het bepalen van mogelijke bedreigingen en daartegen te treffen waarborgen is het noodzakelijk dat de openbaar accountant niet alleen kennisneemt van deze verordening, maar tevens kennisneemt van de tot deel B1 van deze verordening behorende appendix waarin aan bedoelde bedreigingen en waarborgen aandacht is besteed.

Deze appendix bevat de artikelen B1-200.4 tot en met B1-200.8, alsmede de artikelen B1-200.12 en B1-200.13.

Artikel B1-200.14

Het is de openbaar accountant niet toegestaan om voor het terugbrengen van een bedreiging tot een aanvaardbaar niveau uitsluitend op de door een cliënt getroffen waarborgen te steunen. Het is wel toegestaan om, afhankelijk van de aard van de opdracht, mede te steunen op de waarborgen die de cliënt heeft getroffen.

Artikel B1-200.15

De in de interne organisatie van een cliënt ingebouwde waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. de goedkeuring van een aan de accountantspraktijk verleende opdracht door anderen dan het bestuur van de opdrachtgever;

- b. de aanwezigheid bij de cliënt van vakbekwame personeelsleden die over ervaring en gezag beschikken om beleidsbeslissingen te nemen;
- c. de aanwezigheid bij de cliënt van interne procedures die ertoe leiden dat bij het verlenen van aan assurance verwante en overige opdrachten objectieve keuzes worden gemaakt;
- d. de aanwezigheid bij de cliënt van een corporate governance structuur die voorziet in adequaat toezicht op en communicatie over de voor die cliënt uitgevoerde diensten door de accountantspraktijk.

Hoofdstuk B1-210 Aanvaarden en continueren van een opdracht (AA)

Aanvaarden van een cliënt

Artikel B1-210.1

Alvorens de openbaar accountant een relatie met een cliënt aangaat beoordeelt hij of dit leidt tot een bedreiging.

Een bedreiging voor de integriteit of het professioneel gedrag kan bijvoorbeeld ontstaan, indien de potentiële cliënt, zijn eigenaar, zijn bestuur of de aard van de door hen uitgeoefende activiteiten in relatie kunnen worden gebracht met discutabele aangelegenheden.

Artikel B1-210.2

Voorbeelden van de in artikel B1-210.1, tweede alinea, bedoelde discutabele aangelegenheden die, indien bekend, kunnen leiden tot een bedreiging, zijn de betrokkenheid van de potentiële cliënt bij onwettige activiteiten, zoals witwassen of bij misleidende of discutabele methoden van financiële verslaglegging.

Artikel B1-210.3

De openbaar accountant beoordeelt de aard en het belang van iedere bedreiging als gevolg van het aangaan van een relatie met een cliënt. Indien blijkt dat een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Artikel B1-210.4

De in artikel B1-210.3 bedoelde waarborgen bestaan onder meer uit:

- a. het verkrijgen van kennis over en inzicht in de potentiële cliënt, de eigenaar en leidinggevende en degene die verantwoordelijk is voor het bestuur en de bedrijfsactiviteiten; of

- b. de toezegging van de potentiële cliënt de corporate governance structuur of de interne beheersing te verbeteren.

Artikel B1-210.5

Indien het niet mogelijk blijkt de bedreiging terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau ziet de openbaar accountant af van het aangaan van een relatie met de cliënt.

Artikel B1-210.6

In het geval van een doorlopende opdracht beoordeelt de openbaar accountant periodiek opnieuw of de relatie met de cliënt kan worden gecontinueerd.

Aanvaarden van een opdracht

Artikel B1-210.7

De openbaar accountant aanvaardt uitsluitend een opdracht, indien het aanvaarden van de opdracht niet leidt tot een onaanvaardbare bedreiging en indien de voor de uitvoering van de opdracht vereiste deskundigheid beschikbaar is.

Een bedreiging als gevolg van een gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid kan bijvoorbeeld ontstaan indien het opdrachtteam niet over de voor de uitvoering van de opdracht vereiste deskundigheid beschikt en niet in staat is die deskundigheid te verwerven.

Artikel B1-210.8

Alvorens de openbaar accountant een specifieke opdracht aanvaardt, beoordeelt hij of de opdracht leidt tot een bedreiging. Indien blijkt dat een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is treft de openbaar accountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

De te treffen waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het verwerven van gedegen inzicht in de aard en complexiteit van de activiteiten van de cliënt, in de specifieke vereisten en doelstelling van de opdracht en de daarvoor te verrichten werkzaamheden;
- b. het verwerven van kennis van de relevante bedrijfstak en van het object van onderzoek;
- c. het verwerven van kennis van de voor de uitvoering van de opdracht relevante wettelijke- en verslaggevingseisen;

- d. het toewijzen aan de opdracht van voldoende medewerkers die over de vereiste deskundigheid beschikken;
- e. het indien noodzakelijk inschakelen van andere deskundigen;
- f. het maken van afspraken over een realistisch tijdschema voor de uitvoering van de opdracht;
- g. het voldoen aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing dat is bedoeld te waarborgen dat opdrachten uitsluitend mogen worden geaccepteerd indien deze met een redelijke mate van zekerheid kunnen worden uitgevoerd in overeenstemming met de daaraan te stellen eisen.

Artikel B1-210.9

Indien de openbaar accountant voornemens is te steunen op het advies of het werk van een deskundige, beoordeelt hij of dat voornemen gerechtvaardigd is. Hierbij neemt de openbaar accountant aspecten in aanmerking zoals de beschikbaarheid, reputatie, deskundigheid en de voor de deskundige geldende beroeps- en ethische voorschriften.

Deze informatie kan de openbaar accountant verkrijgen uit eerdere ervaring met de deskundige of door het inwinnen van informatie bij een derde.

Oprachtaanvaarding door een opvolgend openbaar accountant

Artikel B1-210.10

De openbaar accountant aan wie wordt verzocht een opdracht van een andere openbaar accountant, of van een openbaar registeraccountant over te nemen, of die voornemens is een offerte uit te brengen voor een opdracht die tot dat moment door een andere openbaar accountant, of een openbaar registeraccountant wordt uitgevoerd, stelt vast of er beroepsmatige of andere belemmeringen bestaan om de opdracht te aanvaarden.

In de situatie dat de openbaar accountant de opdracht aanvaardt zonder dat hij op de hoogte is van alle relevante feiten, kunnen de belemmeringen onder meer bestaan uit een bedreiging als gevolg van een gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid.

Artikel B1-210.11

De openbaar accountant evalueert de aard en het belang van de bedreiging. Afhankelijk van de aard van de opdracht neemt de openbaar accountant contact op met de openbaar accountant of met de openbaar registeraccountant die tot dan de opdracht uitvoerde om van hem te vernemen wat de feiten en omstandigheden zijn die hebben geleid tot zijn voorgestelde vervanging.

Hierbij kan bijvoorbeeld blijken dat de vermeende reden voor de wisseling niet in overeenstemming is met de feiten en kunnen aanwijzingen worden verkregen over het bestaan van onenigheid met de fungerende

openbaar accountant, of met de fungerende openbaar registeraccountant. Dit kan van invloed zijn op de beslissing de opdracht wel of niet te aanvaarden.

Artikel B1-210.12

De openbaar accountant met wie door de opvolgend openbaar accountant of met wie door een openbaar registeraccountant contact is opgenomen verstrekt die informatie die naar zijn oordeel noodzakelijk is voor de beoordeling door de opvolger van de aanvaardbaarheid van de opdracht. Hierbij houdt de verstrekkende openbaar accountant het belang van alle partijen in het oog.

Artikel B1-210.13

Tenzij de cliënt aan de fungerende openbaar accountant specifieke instructies geeft, verstrekt hij, behoudens bijzondere omstandigheden, vrijwillig geen andere informatie over de cliënt dan de informatie bedoeld in artikel B1-210.12.

De omstandigheden waaronder het aanbeveling verdient vertrouwelijke informatie bekend te maken zijn in Hoofdstuk A-140 toegelicht.

Artikel B1-210.14

De openbaar accountant treft waarborgen die een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis die is ontstaan bij het overnemen van een opdracht wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Artikel B1-210.15

De in artikel B1-210.14 bedoelde waarborgen bestaan onder meer uit:

- a. het volledig en open bespreken van de cliëntenaangelegenheden met de fungerende openbaar accountant of met de fungerende openbaar registeraccountant;
- b. het aan de fungerende openbaar accountant of aan de fungerende openbaar registeraccountant, vragen om informatie over feiten of omstandigheden die het de potentiële opvolger mogelijk maakt een besluit te nemen over het wel of niet aanvaarden van de opdracht;
- c. het vermelden in de offerte dat alvorens de opdracht kan worden aanvaard van de fungerende openbaar accountant of van de fungerende openbaar registeraccountant, informatie zal worden gevraagd, die op grond van beroepsmatige of andere redenen aanleiding kan geven tot het niet aanvaarden van de opdracht.

Artikel B1-210.16

De openbaar accountant zal gewoonlijk toestemming aan de cliënt vragen om te mogen overleggen met de fungerende openbaar accountant of met de fungerende openbaar registeraccountant. Indien deze toestemming is verleend, neemt de fungerende openbaar accountant de van toepassing zijnde juridische en andere voorschriften in acht. Ingeval de fungerende openbaar accountant informatie verstrekt doet hij dit naar waarheid en zonder vooringenomenheid. Indien de openbaar accountant niet in staat is met de fungerende openbaar accountant of met de fungerende openbaar registeraccountant te overleggen, tracht hij op een andere wijze informatie te verkrijgen over een mogelijke bedreiging. Hierbij kan worden gedacht aan het verkrijgen van inlichtingen van een derde of het uitvoeren van een achtergrondonderzoek naar het hogere management of naar degenen die bij de cliënt met governance zijn belast.

Artikel B1-210.17

De openbaar accountant aanvaardt de opdracht niet als het niet mogelijk is een bedreiging door het treffen van waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Artikel B1-210.18

Aan de openbaar accountant kan worden verzocht werkzaamheden uit te voeren die behoren bij of aanvullend zijn op het werk van de fungerende openbaar accountant of van de fungerende openbaar registeraccountant. Dergelijke situaties kunnen leiden tot een bedreiging wegens een gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid bijvoorbeeld als gevolg van gebrekkige of onvolledige gegevens. Waarborgen die tegen een dergelijke bedreiging kunnen worden getroffen bestaan onder meer uit het informeren van de fungerende openbaar accountant of van de fungerende openbaar registeraccountant omtrent de voorgenomen werkzaamheden. Deze heeft dan de mogelijkheid de openbaar accountant de voor de juiste uitvoering van de werkzaamheden benodigde informatie te verstrekken.

Hoofdstuk B1-220 Belangentegenstelling (AA)

Artikel B1-220.1

De openbaar accountant neemt gepaste maatregelen om omstandigheden te signaleren die leiden tot een belangentegenstelling en aldus leiden tot een bedreiging.

Bepaalde omstandigheden kunnen leiden tot een bedreiging. Zo kan de objectiviteit in gevaar komen, indien de openbaar accountant rechtstreeks concurreert met een cliënt of gezamenlijk met een belangrijke concurrent van een cliënt participeert in een joint venture of hiermee een soortgelijk samenwerkingsverband heeft. Een bedreiging voor de objectiviteit of voor de plicht tot geheimhouding kan ook ontstaan in de situatie dat de openbaar accountant diensten verleent aan cliënten met tegengestelde belangen of aan cliënten die een conflict met elkaar hebben.

Artikel B1-220.2

De openbaar accountant beoordeelt de aard en het belang van iedere bedreiging als gevolg van een belangentegenstelling. Deze beoordeling heeft plaats alvorens een cliënt te accepteren of een opdracht te aanvaarden of te continueren. De openbaar accountant beoordeelt onder meer of hij een zakelijk belang of een relatie heeft met de cliënt of met een derde die kan leiden tot een bedreiging. Indien deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Artikel B1-220.3

Afhankelijk van de omstandigheden die hebben geleid tot een belangentegenstelling treft de openbaar accountant ten minste één van de volgende waarborgen:

- a. het informeren van de cliënt over de zakelijke belangen of over de activiteiten die een belangentegenstelling vormen en het verkrijgen van toestemming van de cliënt om onder die omstandigheden de professionele dienst uit te voeren;
- b. het bekendmaken aan alle betrokken partijen dat hij ten aanzien van een bepaalde aangelegenheid opdrachten voor meerdere partijen uitvoert en dat de belangen van die partijen strijdig met elkaar zijn en het verkrijgen van toestemming om onder die omstandigheden de professionele diensten uit te voeren; of
- c. het bekendmaken aan de cliënt dat een bepaalde professionele dienst niet uitsluitend voor hem wordt verricht, maar dat daarnaast een soortgelijke dienst wordt uitgevoerd voor een ander en het verkrijgen van toestemming om onder die omstandigheden de professionele dienst uit te voeren.

Artikel B1-220.4

In aanvulling op de in artikel B1-220.3 te treffen waarborgen overweegt de openbaar accountant:

- a. gebruik te maken van gescheiden opdrachtteams;
- b. procedures in te voeren waardoor wordt voorkomen dat een derde toegang krijgt tot informatie over de opdracht, onder meer door een fysieke scheiding aan te brengen tussen de teams en tussen de beveiligde opslag van vertrouwelijke gegevens;
- c. duidelijke richtlijnen te geven aan het opdrachtteam met betrekking tot de beveiliging en de geheimhouding van specifieke gegevens;

- d. een geheimhoudingsverklaring te laten tekenen door de medewerkers en partners van de accountantspraktijk; en
- e. een senior functionaris van de accountantspraktijk, die bij geen van de desbetreffende cliënten en opdrachten is betrokken, periodiek te laten beoordelen of de waarborgen juist worden toegepast.

Artikel B1-220.5

Indien een belangentegenstelling leidt tot een bedreiging onder meer als gevolg van een gebrek aan objectiviteit, professioneel gedrag of een inbreuk op de plicht tot geheimhouding, die door het treffen van waarborgen niet kan worden weggenomen of tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht, concludeert de openbaar accountant dat het niet mogelijk is een specifieke opdracht te aanvaarden, dan wel dat het noodzakelijk is zich terug te trekken uit één of meer van de conflicterende opdrachten.

Artikel B1-220.6

Indien de openbaar accountant van zijn cliënt geen toestemming verkrijgt om werkzaamheden te verrichten voor een andere partij, die wel of geen cliënt hoeft te zijn, ter zake van een aangelegenheid waarin tussen beide partijen sprake is van een belangentegenstelling, maakt de openbaar accountant met betrekking tot deze aangelegenheid een einde aan zijn werkzaamheden voor één van de beide partijen.

Hoofdstuk B1-230 *Second opinion (AA)*

Artikel B1-230.1

Indien de openbaar accountant door of ten behoeve van een andere partij dan een bestaande cliënt wordt verzocht een opdracht uit te voeren bestaande uit een second opinion op het oordeel van een andere openbaar accountant, of van een openbaar registeraccountant over een specifieke toepassing van verslaggevings-, controle-, rapportage- of andere voorschriften, kan dit leiden tot een bedreiging. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een bedreiging wegens gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid in de situatie waarin de second opinion niet is gebaseerd op de feiten en informatie die wel voor de fungerende openbaar accountant beschikbaar waren of is gebaseerd op inadequaat informatie.

De aard en het belang van de bedreiging is afhankelijk van de omstandigheden waaronder het verzoek is gedaan en van alle andere beschikbare feiten en veronderstellingen die voor het vormen van een professioneel oordeel van belang zijn.

Artikel B1-230.2

Indien de openbaar accountant wordt gevraagd een in artikel B1-230.1 bedoelde second opinion te verstrekken, beoordeelt hij de aard en het belang van een bedreiging. Indien blijkt dat deze bedreiging van niet te

verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Deze waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het verkrijgen van toestemming van de opdrachtgever contact op te nemen met de fungerende openbaar accountant of de fungerende openbaar registeraccountant;
- b. het informeren van de opdrachtgever over de inherente beperkingen die aan de te verstrekken second opinion zijn verbonden;
- c. het verstrekken van een afschrift van de naar aanleiding van de opdracht uitgebrachte mededeling aan de fungerende openbaar accountant of de fungerende openbaar registeraccountant.

Artikel B1-230.3

Indien de opdrachtgever de openbaar accountant geen toestemming geeft voor overleg met de fungerende openbaar accountant of de fungerende openbaar registeraccountant, overweegt eerstgenoemde openbaar accountant, rekening houdend met alle relevante omstandigheden, of hij de opdracht tot het geven van een second opinion kan aanvaarden.

Hoofdstuk B1-240 Honoraria en andere vergoedingen (AA)

Artikel B1-240.1

Bij de onderhandeling over het verlenen van een professionele dienst is het de openbaar accountant toegestaan een honorarium te bedingen dat door hem passend wordt geacht.

Het feit dat een openbaar accountant voor dezelfde professionele dienst een lager honorarium vraagt dan een andere openbaar accountant of een openbaar registeraccountant is op zich niet strijdig met de beroepsethiek. Desondanks kan door de hoogte van het gevraagde honorarium een bedreiging ontstaan. Zo kan bijvoorbeeld door het behartigen van het eigen belang sprake zijn van een bedreiging wegens een gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid. Deze bedreiging zal met name een rol kunnen spelen indien het gevraagde honorarium dermate laag is dat het moeilijk zal zijn voor die prijs de opdracht in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften uit te voeren.

Artikel B1-240.2

Met het oog op de bedreiging die kan ontstaan door de hoogte van het overeengekomen honorarium in relatie tot de daarvoor te verrichten werkzaamheden treft de openbaar accountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

De in dit kader te treffen waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het informeren van de cliënt over de voorwaarden van de opdracht en met name over de grondslag waarop het honorarium is gebaseerd en over de diensten die voor het honorarium zullen worden verleend;
- b. het vrijmaken van voldoende tijd en van voor de uitvoering van de opdracht gekwalificeerde medewerkers.

Artikel B1-240.3

Het is de openbaar accountant niet toegestaan voor assuranceopdrachten een resultaatafhankelijke beloning, waaronder aanbrenghpremies en commissie, overeen te komen.

Voor het verrichten van bepaalde soorten aan assurance verwante- en overige opdrachten is het overeenkomen van een resultaatafhankelijke beloning gebruikelijk. Een dergelijke beloning kan evenwel onder bepaalde omstandigheden leiden tot een bedreiging wegens een gebrek aan objectiviteit als gevolg van het behartigen van het eigen belang. De aard en het belang van deze bedreiging is afhankelijk van onder meer de volgende factoren:

- a. de aard van de opdracht;
- b. de bandbreedte van het mogelijke honorarium;
- c. de grondslag waarop het honorarium wordt bepaald;
- d. het antwoord op de vraag of de uitkomst of het resultaat van de transactie door een onafhankelijke derde wordt beoordeeld.

Artikel B1-240.4

Alvorens de openbaar accountant een resultaatafhankelijke beloning aanvaardt voor een door hem uit te voeren aan assurance verwante of overige opdracht beoordeelt hij de aard en het belang van de daarmee verband houdende bedreiging. Indien blijkt dat de bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Deze waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. een voorafgaande aan de uitvoering van de opdracht getekende opdrachtbevestiging, waarin de grondslag van het honorarium is vermeld;
- b. het aan de beoogde gebruiker melden van het werk van de openbaar accountant en van de grondslag van het honorarium;

- c. het beleid en de procedures met betrekking tot de kwaliteitsbeheersing;
- d. de beoordeling van de uitgevoerde werkzaamheden door een onafhankelijke niet bij de opdracht betrokken derde.

Artikel B1-240.5

Het kan voorkomen dat de openbaar accountant, die een assurance- een aan assurance verwante opdracht of een overige opdracht uitvoert, een aanbrengr premie of een commissie met betrekking tot een cliënt ontvangt. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie dat de openbaar accountant niet in staat is de gevraagde diensten te verlenen en hij de cliënt daarom doorverwijst naar een andere openbaar accountant, een openbaar registeraccountant of naar een andere expert, die hem daarvoor een aanbrengr premie betaalt. Het aanvaarden van een dergelijke aanbrengr premie of commissie kan leiden tot een bedreiging voor de objectiviteit en deskundigheid en zorgvuldigheid als gevolg van het behartigen van het eigen belang.

Indien het een assurancecliënt betreft, leidt het aanvaarden van een aanbrengr premie of een commissie tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.

Artikel B1- 240.6

Ook is het mogelijk dat de openbaar accountant die een assurance- een daaraan verwante opdracht of een overige opdracht uitvoert een aanbrengr premie betaalt voor het hem bezorgen van een cliënt, bijvoorbeeld indien de cliënt zijn relatie continueert met een andere openbaar accountant of een openbaar registeraccountant, maar specialistische diensten vraagt die de fungerende openbaar accountant of de fungerende openbaar registeraccountant niet aanbiedt. Het betalen van een dergelijke aanbrengr premie kan leiden tot een bedreiging voor de objectiviteit en deskundigheid en zorgvuldigheid als gevolg van het behartigen van het eigen belang.

Artikel B1-240.7

De openbaar accountant betaalt of ontvangt geen aanbrengr premie of commissie, tenzij hij waarborgen heeft getroffen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Deze waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het informeren van de cliënt over alle afspraken waarin is overeengekomen dat de openbaar accountant een aanbrengr premie zal betalen aan een andere openbaar accountant of aan een openbaar registeraccountant;
- b. het informeren van de cliënt over alle afspraken waarin is overeengekomen dat de openbaar accountant een aanbrengr premie zal ontvangen voor het doorverwijzen van de cliënt naar een andere openbaar accountant of naar een openbaar registeraccountant;

- c. het vooraf verkrijgen van toestemming van de cliënt voor een commissieafpraak ter zake van de verkoop door een derde van goederen of diensten aan de cliënt.

Artikel B1-240.8

Het is de openbaar accountant toegestaan een accountantspraktijk geheel of gedeeltelijk over te nemen en de vroegere eigenaar of de erfgenaam van die eigenaar daarvoor te betalen. Het betalen van de aankoop-prijs voor een geheel of gedeeltelijk overgenomen praktijk is niet aan te merken als het betalen van een aanbrenghpremie of een commissie.

Hoofdstuk B1-250 Marketing van professionele diensten (AA)

Artikel B1-250.1

Indien de openbaar accountant nieuwe opdrachten tracht te verwerven door het maken van reclame of met behulp van andere vormen van marketing, kan dat leiden tot een bedreiging. Zo kan bijvoorbeeld de behartiging van het eigen belang leiden tot een bedreiging voor het professioneel gedrag indien marketing van diensten, prestaties of producten op een wijze plaatsvindt die niet in overeenstemming is met dit fundamenteel beginsel.

Artikel B1-250.2

Het is de openbaar accountant niet toegestaan door de wijze waarop hij marketing van professionele diensten bedrijft het accountantsberoep in diskrediet te brengen. Het is de openbaar accountant bij de marketing van professionele diensten niet toegestaan:

- a. overtrokken verwachtingen te wekken met betrekking tot door hem aangeboden diensten, zijn kwaliteit en ervaring;
- b. geringschattende verwijzingen te maken naar of niet onderbouwde vergelijkingen te maken met de werkzaamheden van een derde.

De openbaar accountant die twijfelt of een voorgenomen vorm van reclame of marketing is toegestaan, consulteert de vaktechnische experts binnen de accountantspraktijk dan wel de NOvAA.

Hoofdstuk B1-260 Giften (AA)

Artikel B1-260.1

Indien door een cliënt aan de openbaar accountant of een gezinslid of naaste verwant van hem een gift, waartoe mede gratis reizen, gratis verblijf of andere vormen van gastvrijheid worden gerekend, wordt

aangeboden, leidt dit tot een bedreiging voor de objectiviteit als gevolg van het behartigen van het eigen belang of als gevolg van intimidatie bij de dreiging tot openbaar maken van het aanbod.

Artikel B1-260.2

De aard en het belang van deze bedreiging is afhankelijk van de aard, de waarde en de bedoeling van de aangeboden gift. Indien aan de openbaar accountant een gift wordt aangeboden waarvan kan worden aangenomen dat een redelijke en goed geïnformeerde derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, deze als onbelangrijk zal aanmerken, mag de openbaar accountant ervan uitgaan dat de gift hem wordt aangeboden zonder de bedoeling een beslissing te beïnvloeden of informatie te verkrijgen, maar in het kader van het onderhouden van een normale zakelijke relatie. In deze situatie kan een openbaar accountant doorgaans concluderen dat geen sprake is van een bedreiging.

Artikel B1-260.3

Indien de bedreiging als gevolg van een aangeboden gift van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen. Indien uit de beoordeling blijkt dat het niet mogelijk is een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis door het treffen van waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen, aanvaardt de openbaar accountant de gift niet.

Hoofdstuk B1-270 Beheer van bezittingen van cliënten (AA)

Artikel B1-270.1

De openbaar accountant neemt noch direct noch indirect gelden of andere bezittingen van een cliënt in beheer tenzij dit wettelijk is toegestaan. Hij handelt hierbij in overeenstemming met de hiervoor geldende wettelijke verplichtingen.

Artikel B1-270.2

Het door de openbaar accountant beheren van gelden of andere bezittingen van een cliënt leidt tot een bedreiging voor zijn professioneel gedrag of voor zijn objectiviteit als gevolg van het behartigen van het eigen belang.

De openbaar accountant die het beheer voert over gelden of andere bezittingen van een cliënt treft de volgende waarborgen:

- a. hij houdt de in beheer gegeven gelden of andere bezittingen gescheiden van zijn persoonlijke bezittingen en van de bezittingen van de accountantspraktijk waaraan hij is verbonden of waarbij hij werkzaam is;

- b. hij wendt de gelden of andere bezittingen uitsluitend aan voor het doel waarvoor deze zijn bestemd;
- c. hij is te allen tijde bereid verantwoording over het gevoerde beheer en de daarmee behaalde resultaten af te leggen aan de daarvoor in aanmerking komende persoon; en
- d. hij leeft alle relevante wet- en regelgeving na die van toepassing is op het beheer en het afleggen van verantwoording over de in beheer gegeven gelden of andere bezittingen.

Artikel B1-270.3

De openbaar accountant is zich bewust van de bedreiging die ontstaat als hij in verband wordt gebracht met het beheer van gelden of andere bezittingen van een cliënt, indien zou blijken dat deze gelden of andere bezittingen afkomstig zijn uit illegale activiteiten, zoals het witwassen van gelden. De openbaar accountant voert alvorens hij een dergelijke cliënt of opdracht aanvaardt onderzoek uit naar de herkomst van de gelden of andere bezittingen. Hierbij betreft hij het bepaalde in de Wet melding ongebruikelijke transacties (Wet MOT) en in andere relevante wetgeving.

Zonodig wint hij juridisch advies in.

Hoofdstuk B1-280 Objectiviteit ter zake van iedere professionele dienst (AA)

Artikel B1-280.1

De openbaar accountant beoordeelt bij het verlenen van een professionele dienst of sprake is van een bedreiging voor zijn objectiviteit als gevolg van het aanhouden van een belang in of een relatie met een cliënt of met een aan die cliënt verbonden directeur of andere werknemer.

Zo kan bijvoorbeeld sprake zijn van een bedreiging voor de objectiviteit als gevolg van een te grote mate van vertrouwde of vertrouwen bij het bestaan van een familierelatie of een nauwe persoonlijke of zakelijke relatie.

Artikel B1- 280.2

Het al dan niet aanwezig zijn van een bedreiging voor de objectiviteit bij het uitvoeren van een professionele dienst is afhankelijk van de specifieke aspecten van de opdracht en van de aard van de werkzaamheden die de openbaar accountant uitvoert.

Artikel B1-280.3

De openbaar accountant beoordeelt de aard en het belang van de bedreiging voor zijn objectiviteit. Indien blijkt dat deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Deze waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het zich terugtrekken uit het opdrachtteam;
- b. het toepassen van procedures inzake toezicht;
- c. het beëindigen van de financiële en zakelijke relaties die de bedreiging veroorzaken;
- d. het bespreken van de kwestie met een leidinggevende van de accountantspraktijk;
- e. het bespreken van de kwestie met de personen die bij de cliënt belast zijn met governance.

Hoofdstuk B1-290 Onafhankelijkheid (AA)

Artikel B1-290.1

De openbaar accountant die een assuranceopdracht uitvoert is onafhankelijk van de desbetreffende assurancecliënt. Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.

Onafhankelijkheid in wezen en in schijn is vereist, om het de openbaar accountant mogelijk te maken om als resultaat van een door hem uitgevoerde assuranceopdracht een voor een ieder acceptabel oordeel uit te spreken zonder vooringenomenheid, tegengestelde belangen of door een derde op hem uitgeoefende druk.

Hoofdstuk B1-291 Organisatie van het accountantskantoor (AA)

Artikel B1-291.1

De openbaar accountant die verbonden is aan of werkzaam is bij een accountantskantoor dat voor een cliënt een assuranceopdracht uitvoert, ziet erop toe dat de meerderheid van de personen die het dagelijks beleid van het accountantskantoor bepalen bestaat uit Accountants-Administratieconsulenten of uit registeraccountants.

Indien een accountantskantoor twee dagelijks beleidsbepalers heeft ziet de openbaar accountant erop toe dat ten minste één van deze beleidsbepalers een Accountant-Administratieconsulent of een registeraccountant is.

Artikel B1-291.2

De openbaar accountant die het dagelijks beleid van een accountantskantoor bepaalt zorgt ervoor dat het accountantskantoor:

- a. een beleid voert dat niet strijdig is met het bepaalde in deze verordening;

- b. voldoet aan de hierna bedoelde nadere voorschriften.

Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande het bepaalde in dit artikel.

Artikel B1-291.3

Indien de openbaar accountant werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor dat een aan assurance verwante opdracht voor een cliënt uitvoert en derhalve niet behoeft te voldoen aan het bepaalde in artikel B1-291.1 ziet de openbaar accountant erop toe dat het accountantskantoor voldoet aan het bepaalde in artikel B1-291.2 en de daar bedoelde nadere voorschriften.

B1 Appendix bedoeld in artikel B1-200.3 en B1-200.11 (AA)

Voorbeelden van bedreigingen

Artikel B1-200.4

Voorbeelden van situaties die voor de openbaar accountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van eigen belang zijn onder meer:

- a. het aanhouden van een financieel belang in een cliënt of het gezamenlijk met een cliënt aanhouden van een financieel belang;
- b. een te grote mate van afhankelijkheid van het honorarium, ontvangen van één cliënt;
- c. het aanhouden van een te nauwe zakelijke relatie met een cliënt;
- d. de angst voor het verliezen van een cliënt;
- e. de mogelijkheid om bij een cliënt in dienst te treden;
- f. het verstrekken aan dan wel ontvangen van een lening van een assurancecliënt of een leidinggevende van een assurancecliënt.

Artikel B1-200.5

Voorbeelden van situaties die voor de openbaar accountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van zelftoetsing zijn onder meer:

- a. het ontdekken van een belangrijke fout tijdens een herbeoordeling van eigen werk;

- b. het rapporteren over de werking van een financieel systeem dat met medewerking van de openbaar accountant is ontworpen of geïmplementeerd;
- c. het samenstellen van originele boekingsstukken die vervolgens object van zijn onderzoek zijn;
- d. een medewerker van zijn assuranceteam die kortgeleden bij de cliënt in een leidinggevende functie werkzaam is geweest;
- e. een medewerker van zijn assuranceteam die op korte termijn bij de cliënt in een functie werkzaam zal zijn waarin hij direct en intensief betrokken zal zijn bij het object van het onderzoek;
- f. het aan een cliënt verlenen van diensten die direct van invloed zijn op het object van de assuranceopdracht.

Artikel B1-200.6

Voorbeelden van situaties die voor de openbaar accountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van belangenbehartiging zijn onder meer:

- a. de begeleiding van een aandelenuitgifte van een beursgenoteerde vennootschap die een controlecliënt van die openbaar accountant is;
- b. het behartigen van de belangen van een assurancecliënt in een juridische procedure of een ander geschil met een derde.

Artikel B1-200.7

Voorbeelden van situaties die voor de openbaar accountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van te grote mate van vertrouwdheid zijn onder meer:

- a. een lid van het opdrachtteam dat een gezinslid of naaste verwant is van een bestuurslid of van een leidinggevende functionaris van de cliënt;
- b. een lid van het opdrachtteam is een gezinslid of naaste verwant van een werknemer van de cliënt, welke werknemer een functie bekleedt waarin hij rechtstreeks en in belangrijke mate invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek;
- c. een voormalige partner van de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, is bestuurder van of vervult een andere leidinggevende functie bij de cliënt, dan wel is daar werkzaam in een andere functie waarin hij rechtstreeks en in belangrijke mate invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek;

- d. het aannemen van cadeaus of een voorkeursbehandeling van de klant tenzij de waarde daarvan duidelijk onbelangrijk is;
- e. het bestaan van een langdurige relatie tussen de assurancecliënt en het leidinggevend personeel van het opdrachtteam.

Artikel B1-200.8

Voorbeelden van situaties die voor de openbaar accountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van intimidatie zijn onder meer:

- a. de dreiging met het opzeggen van de opdracht, of het vervangen van de openbaar accountant;
- b. de dreiging met aansprakelijkstelling;
- c. de druk om de omvang van de uit te voeren werkzaamheden buiten proporties te verminderen teneinde het honorarium te verlagen.

Voorbeelden van waarborgen

Artikel B1-200.12

Waarborgen die door de accountantspraktijk kunnen worden getroffen, zijn onder meer:

- a. een dagelijks beleidsbepaler die het belang van het naleven van de fundamentele beginselen benadrukt;
- b. een dagelijks beleidsbepaler die de verwachting van het maatschappelijk verkeer bevestigt dat de leden van een assuranceteam zullen handelen in het algemeen belang;
- c. een beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot het invoeren en bewaken van een stelsel van opdrachtgerichte kwaliteitsbeheersing;
- d. een gedocumenteerd beleid met betrekking tot het herkennen van bedreigingen, het evalueren van de aard en het belang van deze bedreigingen en het identificeren en toepassen van waarborgen die de bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Voor de accountantspraktijk die assuranceopdrachten uitvoert:

- e. een gedocumenteerd onafhankelijkheidsbeleid met betrekking tot het herkennen van bedreigingen, het evalueren van de aard en het belang van deze bedreigingen en het identificeren en het toepassen van waarborgen die bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau;
- f. een gedocumenteerd intern beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot de naleving van de fundamentele beginselen;
- g. een beleid en daarop gebaseerde procedures die ertoe leiden dat belangen in en relaties van de accountantspraktijk of van leden van het opdrachtteam met cliënten worden gesignaleerd;
- h. een beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot het beoordelen en indien noodzakelijk beheersen van de afhankelijkheid van het van een enkele cliënt ontvangen honorarium;
- i. het inzetten van verschillende openbaar accountants en opdrachtteams met gescheiden rapportelijnen voor het uitvoeren van aan assurance verwante en overige opdrachten aan een assurancecliënt;
- j. een beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot het voorkomen dat personen die geen lid zijn van een opdrachtteam de uitkomst van een opdracht op ongepaste wijze beïnvloeden;
- k. het tijdig communiceren van het door de accountantspraktijk gevoerde beleid, van de daarop gebaseerde procedures en van de wijzigingen daarin aan de openbaar accountants en de voor opdrachten werkzame medewerkers;
- l. de opleiding en training van de openbaar accountants en de voor opdrachten werkzame medewerkers met betrekking tot het in onderdeel k bedoelde beleid en de daarop gebaseerde procedures;
- m. het benoemen van een senior openbaar accountant verantwoordelijk voor het adequaat functioneren van stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- n. het informeren van de openbaar accountants en de voor opdrachten werkzame medewerkers over de gegevens van assurancecliënten en daaraan verbonden partijen ter zake waarvan zij onafhankelijk moeten zijn;
- o. het treffen van disciplinaire maatregelen bij overtredingen van het beleid en de daarop gebaseerde procedures;

- p. het bekendmaken van het beleid en de daarop gebaseerde procedures die de medewerkers binnen de accountantspraktijk aanmoedigen en in staat stellen aan de senior personeelsleden alle voor de accountantspraktijk relevante aangelegenheden die betrekking hebben op het naleven van de fundamentele beginselen mede te delen.

Artikel B1-200.13

Waarborgen toegespitst op specifieke opdrachten zijn onder meer:

- a. het aanstellen van een niet bij een opdracht betrokken openbaar accountant belast met de review van het uitgevoerde werk of met het zo nodig geven van advies;
- b. het raadplegen van een onafhankelijke derde zoals de Raad van Commissarissen, een andere openbaar accountant, of de NOvAA;
- c. het bespreken van ethische kwesties met organen van de cliënt die zijn belast met governance;
- d. het informeren van de organen van de cliënt belast met governance over de aard van de verleende diensten en de daarvoor in rekening gebrachte honoraria;
- e. het door een andere accountantspraktijk laten uitvoeren of opnieuw uitvoeren van een deel van de opdracht;
- f. het laten rouleren van leidinggevende medewerkers van het assuranceteam.

Deel B2: Gedragscode voor de intern accountant of de overheidsaccountant

B2 Hoofdstukindeling (AA)

- B2-200 Inleiding
- B2-210 Aanvaarden en continueren van opdrachten
- B2-220 Belangentegenstelling
- B2-230 Second opinion
- B2-240 Honoraria en andere vergoedingen (niet van toepassing)
- B2-250 Marketing van professionele diensten (niet van toepassing)
- B2-260 Giften
- B2-270 Beheer van bezittingen van cliënten (niet van toepassing)
- B2-280 Objectiviteit
- B2-290 Onafhankelijkheid
- B2-291 Organisatie van de accountantsafdeling

B2-292 Financiële belangen van de intern accountant
Appendix bedoeld in artikel B2-200.3 en artikel B2-200.11

Hoofdstuk B2-200 Inleiding (AA)

Artikel B2-200.1

De intern accountant of de overheidsaccountant past te allen tijde het conceptuele raamwerk toe zoals opgenomen in deel A.

Deel B2 van de verordening geeft voor de intern accountant of de overheidsaccountant een nadere uiteenzetting van het conceptuele raamwerk zoals opgenomen in deel A in relatie tot de werkzaamheden van de intern accountant of de overheidsaccountant. De in deel B2 opgenomen voorbeelden zijn niet bedoeld en kunnen daarom ook niet worden aangemerkt als een volledige opsomming van alle mogelijke bedreigingen waarmee de intern accountant of de overheidsaccountant kan worden geconfronteerd en van alle door de intern accountant of overheidsaccountant daartegen te treffen waarborgen. Dien-teengevolge is het voor de intern accountant of de overheidsaccountant niet voldoende indien hij zich uitsluitend aan deze voorbeelden houdt. Hij is immers gehouden in iedere situatie het conceptueel raamwerk toe te passen.

Artikel B2-200.2

De intern accountant of de overheidsaccountant laat zich niet in met aangelegenheden, werkzaamheden of activiteiten die zijn integriteit, zijn objectiviteit of de goede naam van het accountantsberoep schaden of kunnen schaden en als gevolg daarvan niet zijn te verenigen met het als intern accountant of overheidsaccountant verlenen van professionele diensten.

Bedreigingen en waarborgen

Artikel B2-200.3

De intern accountant of de overheidsaccountant die wordt geconfronteerd met gebeurtenissen of situaties die leiden tot een bedreiging beoordeelt of het mogelijk is door het treffen van waarborgen de bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Veel van de bedreigingen behoren tot één van de categorieën eigenbelang, zelftoetsing, partijdigheid, vertrouwelijkheid en intimidatie.

De aard en de omvang van iedere bedreiging verschilt per soort door de intern accountant of de overheidsaccountant verleende professionele dienst, zoals assurance- en non-assurancediensten.

Voor het bepalen van mogelijke bedreigingen en daartegen te treffen waarborgen is het noodzakelijk dat de intern accountant of de overheidsaccountant tevens kennisneemt van de tot deel B2 van deze verordening behorende appendix, waarin aan bedoelde bedreigingen en waarborgen aandacht is besteed.

Deze appendix bevat de artikelen B1-200.4 tot en met B1-200.8, alsmede de artikelen B1 200.12 en B1-200.13.

Artikel B2-200.9

De intern accountant of de overheidsaccountant is zich bij al zijn beroepsmatige en zakelijke betrekkingen bewust van situaties die kunnen leiden tot een bedreiging die niet tot één van de categorieën genoemd in artikel B2-200.3, tweede alinea, is te rekenen.

Artikel B2-200.10

Waarborgen die een bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen zijn globaal in twee categorieën te verdelen:

- a. waarborgen die tot stand zijn gebracht door de wetgever, de NOvAA, of andere regelgevers; en
- b. waarborgen in de werkomgeving.

In artikel A-100.12 zijn de waarborgen, tot stand gebracht door de wetgever, de NOvAA en andere regelgevers, toegelicht.

Artikel B2-200.11

De intern accountant of de overheidsaccountant bepaalt op basis van zijn professioneel oordeel op welke wijze hij het beste kan omgaan met een bedreiging. Hierbij gaat de intern accountant of de overheidsaccountant uit van hetgeen naar zijn oordeel een redelijke en goed geïnformeerde derde, die over alle relevante informatie beschikt, met inbegrip van de ernst van de bedreiging en de getroffen waarborgen als aanvaardbaar zal aanmerken. Aspecten zoals de aard en het belang van de bedreiging, de aard van de opdracht en de structuur van de accountantsafdeling, neemt de intern accountant of de overheidsaccountant bij zijn beoordeling in aanmerking.

De relevante waarborgen die in de werkomgeving kunnen worden getroffen zijn afhankelijk van de omstandigheden. Deze omvatten de waarborgen die gelden binnen de accountantsafdeling waarbij de intern accountant of de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en de waarborgen die voor de betreffende opdracht gelden.

Voor het bepalen van mogelijke bedreigingen en daartegen te treffen waarborgen is het noodzakelijk dat de intern accountant of de overheidsaccountant niet alleen kennisneemt van deze verordening, maar tevens kennisneemt van de tot deel B2 van deze verordening behorende appendix, waarin aan bedoelde bedreigingen en waarborgen aandacht is besteed. Deze appendix bevat de artikelen B1-200.4 tot en met B1-200.8, alsmede de artikelen B1 200.12 en B1-200.13.

Artikel B2-200.14

Het is de intern accountant of de overheidsaccountant niet toegestaan om voor het terugbrengen van een bedreiging tot een aanvaardbaar niveau uitsluitend op de door zijn werkgever getroffen waarborgen te steunen.

Het is wel toegestaan om, afhankelijk van de aard van een opdracht, mede te steunen op de waarborgen die de werkgever heeft getroffen.

Met de hiervoor bedoelde door de werkgever getroffen waarborgen worden die waarborgen bedoeld die zijn getroffen door personen die niet zijn belast met de hoogste leiding. Ten aanzien van de waarborgen die zijn getroffen door de personen belast met de hoogste leiding bestaan geen beperkingen. Het verbod voor de intern of de overheidsaccountant om voor het terugbrengen van een bedreiging tot een aanvaardbaar niveau uitsluitend te steunen op de door zijn werkgever, andere dan de personen belast met de hoogste leiding, getroffen waarborgen, maakt het voor de intern accountant of overheidsaccountant mogelijk een voor de personen belast met die hoogste leiding acceptabel oordeel uit te spreken.

Artikel B2-200.15

De in de interne organisatie van de werkgever ingebouwde waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. de aanwezigheid van een corporate governancestructuur die voorziet in adequaat toezicht op en communicatie over de door de accountantsafdeling voor de werkgever uitgevoerde diensten;
- b. de aanwezigheid bij de werkgever van vakbekwame personeelsleden die over ervaring en gezag beschikken om beleidsbeslissingen te nemen;
- c. de aanwezigheid bij de werkgever van interne procedures die ertoe leiden dat bij het verlenen van non-assuranceopdrachten objectieve keuzes worden gemaakt.

Hoofdstuk B2-210 Aanvaarden en continueren van een opdracht (AA)

In dienst treden bij een werkgever

Artikel B2-210.1

Alvorens de Accountant-Administratieconsulent de functie van intern accountant of van overheidsaccountant aanvaardt beoordeelt hij of dit leidt tot een bedreiging.

Een bedreiging voor de integriteit of het professioneel gedrag kan bijvoorbeeld ontstaan indien de potentiële werkgever, zijn eigenaar, zijn bestuur of de aard van de door hen uitgeoefende activiteiten in

relatie kunnen worden gebracht met discutabele aangelegenheden. Voor de overheidsaccountant zal dit voorbeeld niet relevant zijn.

Artikel B2-210.2

Voorbeelden van de in artikel B2-210.1, tweede alinea, bedoelde discutabele aangelegenheden die, indien bekend, kunnen leiden tot een bedreiging zijn de betrokkenheid van de potentiële werkgever bij onwettige activiteiten zoals witwassen, of bij misleidende of discutabele methoden van financiële verslaglegging.

Artikel B2-210.3

Alvorens de intern accountant of de overheidsaccountant bij een werkgever in dienst treedt beoordeelt hij de aard en het belang van de daaraan verbonden bedreiging. Indien hieruit blijkt dat een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de intern accountant of de overheidsaccountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Artikel B2-210.4

De in artikel B2-210.3 bedoelde waarborgen bestaan onder meer uit:

- a. het verkrijgen van kennis over en inzicht in de potentiële werkgever, de eigenaar en leidinggevende en degene die verantwoordelijk is voor het bestuur en de bedrijfsactiviteiten; of
- b. de toezegging van de potentiële werkgever de corporate governance structuur en de interne beheersing te verbeteren.

Indien de vacature van intern accountant of overheidsaccountant is ontstaan wegens het vertrek van een intern accountant of een overheidsaccountant of van een intern of overheids registeraccountant, wordt tot bedoelde waarborgen tevens gerekend het opnemen van contact met de vertrokken intern accountant of overheidsaccountant of intern of overheids registeraccountant, om van hem te vernemen wat de feiten en omstandigheden zijn die hebben geleid tot de beëindiging van zijn dienstverband.

Artikel B2-210.5

Indien het niet mogelijk blijkt de bedreiging terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau ziet de Accountant-Administratieconsulent af van het aanvaarden van een dienstbetrekking als intern accountant of overheidsaccountant bij de potentiële werkgever.

Artikel B2-210.6

In het geval van een doorlopend dienstverband beoordeelt de intern accountant of de overheidsaccountant periodiek of er sprake is van gewijzigde omstandigheden die zijn functioneren kunnen beïnvloeden. Afhankelijk hiervan beslist de intern accountant of de overheidsaccountant of hij zijn dienstverband met de werkgever kan continueren.

Aanvaarden van een opdracht

Artikel B2-210.7

De intern accountant of de overheidsaccountant aanvaardt van zijn werkgever uitsluitend een andere dan zijn doorlopende opdracht, indien het aanvaarden van de opdracht niet leidt tot een onaanvaardbare bedreiging en indien de voor de uitvoering daarvan vereiste deskundigheid beschikbaar is. Een bedreiging als gevolg van een gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid kan bijvoorbeeld ontstaan indien het opdrachtteam niet over de voor de uitvoering van de opdracht vereiste deskundigheid beschikt en niet in staat is die deskundigheid te verwerven.

Artikel B2-210.8

Alvorens de intern accountant of de overheidsaccountant van zijn werkgever een andere dan zijn doorlopende opdracht aanvaardt, beoordeelt hij of de opdracht leidt tot een bedreiging. Indien blijkt dat een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is treft de intern accountant of de overheidsaccountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen. De te treffen waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het verwerven van gedegen inzicht in de aard en complexiteit van de bedoelde andere opdracht, in de specifieke vereisten en doelstelling van de bedoelde andere opdracht en in de daarvoor te verrichten werkzaamheden;
- b. het verwerven van kennis van het object van onderzoek;
- c. het verwerven van kennis van de voor de uitvoering van de opdracht relevante wettelijke en verslaggevingseisen;
- d. het toewijzen aan de opdracht van voldoende medewerkers die over de vereiste deskundigheid beschikken;
- e. het indien noodzakelijk inschakelen van andere deskundigen;
- f. het maken van afspraken over een realistisch tijdschema voor de uitvoering van de opdracht;

- g. het voldoen aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing dat is bedoeld te waarborgen dat opdrachten uitsluitend mogen worden geaccepteerd indien deze met een redelijke mate van zekerheid kunnen worden uitgevoerd in overeenstemming met de daaraan te stellen eisen.

Artikel B2-210.9

Indien de intern accountant of de overheidsaccountant voornemens is te steunen op het advies of het werk van een deskundige, beoordeelt hij of dat voornemen gerechtvaardigd is. Hierbij neemt de intern accountant of de overheidsaccountant aspecten in aanmerking zoals de beschikbaarheid, reputatie, deskundigheid en de voor de deskundige geldende beroeps- en ethische voorschriften.

Deze informatie kan de intern accountant of de overheidsaccountant verkrijgen uit eerdere ervaring met de deskundige of door het inwinnen van informatie bij een derde.

Oprachtaanvaarding door een opvolgend intern accountant of overheidsaccountant

Artikel B2-210.10 tot en met B2-210.18 zijn niet van toepassing.

Hoofdstuk B2-220 Belangentegenstelling (AA)

Artikel B2-220.1

De intern accountant of de overheidsaccountant neemt gepaste maatregelen om omstandigheden te signaleren die leiden tot een belangentegenstelling en aldus leiden tot een bedreiging.

Bepaalde omstandigheden kunnen leiden tot een bedreiging. Zo kan de objectiviteit in gevaar komen indien de intern accountant of de overheidsaccountant een al dan niet gehonoreerde nevenfunctie heeft en in die functie rechtstreeks concurreert met de werkgever van de intern accountant of de overheidsaccountant.

De objectiviteit kan ook in gevaar komen indien de intern accountant of de overheidsaccountant gezamenlijk met een belangrijke concurrent van zijn werkgever participeert in een joint venture of een soortgelijk samenwerkingsverband hiermee heeft.

Een bedreiging voor de objectiviteit of voor de plicht tot geheimhouding kan ook ontstaan in de situatie dat de intern accountant of de overheidsaccountant diensten verleent aan zijn werkgever en aan een ander die tegengestelde belangen of een conflict met elkaar hebben.

Artikel B2-220.2

De intern accountant of de overheidsaccountant beoordeelt de aard en het belang van iedere bedreiging als gevolg van een belangentegenstelling. Deze beoordeling heeft plaats alvorens hij bij een werkgever in dienst treedt of alvorens hij een opdracht aanvaardt of continueert. De intern accountant of de overheidsaccountant beoordeelt onder meer of hij een zakelijk belang of een relatie heeft met de werkgever of met een derde die kan leiden tot een bedreiging. Indien deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is,

treft de intern accountant of de overheidsaccountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Artikel B2-220.3

Afhankelijk van de omstandigheden die hebben geleid tot een belangentegenstelling treft de intern accountant of de overheidsaccountant ten minste één van de volgende waarborgen:

- a. het informeren van de werkgever over de zakelijke belangen of over de activiteiten die een belangentegenstelling vormen en het verkrijgen van toestemming van de werkgever om onder die omstandigheden de professionele dienst uit te voeren;
- b. het bekendmaken aan alle betrokken partijen dat de intern accountant of de overheidsaccountant ten aanzien van een bepaalde aangelegenheid werkzaamheden voor meerdere partijen uitvoert en dat de belangen van die partijen strijdig met elkaar zijn en het verkrijgen van toestemming om onder die omstandigheden de professionele diensten uit te voeren; of
- c. het bekendmaken aan de werkgever dat een bepaalde professionele dienst niet uitsluitend voor hem wordt verricht, maar dat daarnaast een soortgelijke dienst wordt uitgevoerd voor een ander en het verkrijgen van toestemming om onder die omstandigheden de professionele dienst uit te voeren.

Artikel B2-220.4

In aanvulling op de in artikel B2-220.3 te treffen waarborgen overweegt de intern accountant of de overheidsaccountant:

- a. gebruik te maken van gescheiden opdrachtteams;
- b. procedures in te voeren waardoor wordt voorkomen dat een derde toegang krijgt tot informatie over de opdracht, onder meer door een fysieke scheiding aan te brengen tussen de teams en tussen de beveiligde opslag van vertrouwelijke gegevens;
- c. duidelijke richtlijnen te geven aan het opdrachtteam met betrekking tot de beveiliging en de geheimhouding van specifieke gegevens;
- d. een geheimhoudingsverklaring te laten tekenen door de medewerkers van de accountantsafdeling; en

- e. een senior functionaris van de accountantsafdeling, die bij geen van de desbetreffende partijen en opdrachten is betrokken, periodiek te laten beoordelen of de waarborgen juist worden toegepast.

Artikel B2-220.5

Indien een belangentegenstelling leidt tot een bedreiging onder meer als gevolg van een gebrek aan objectiviteit, professioneel gedrag of een inbreuk op de plicht tot geheimhouding, die door het treffen van waarborgen niet kan worden weggenomen of tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht, concludeert de intern accountant of de overheidsaccountant dat het niet mogelijk is een specifieke opdracht te aanvaarden, dan wel dat het noodzakelijk is zich terug te trekken uit één of meer van de conflicterende opdrachten.

Artikel B2-220.6

Indien de intern accountant of de overheidsaccountant van zijn werkgever geen toestemming verkrijgt om werkzaamheden te verrichten voor een andere partij buiten de kring van de werkgever, ter zake van een aangelegenheid waarin tussen beide partijen sprake is van een belangentegenstelling, maakt de intern accountant of de overheidsaccountant met betrekking tot deze aangelegenheid een einde aan zijn werkzaamheden voor één van de beide partijen.

Hoofdstuk B2-230 Second opinion

Artikel B2-230.1

Indien de intern accountant of de overheidsaccountant door of ten behoeve van zijn werkgever of een andere partij wordt verzocht een opdracht uit te voeren bestaande uit een second opinion op het oordeel van een andere intern accountant, een andere overheidsaccountant of een intern of overheids registeraccountant over een specifieke toepassing van verslaggevings-, controle-, rapportage- of andere voorschriften, kan dit leiden tot een bedreiging. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een bedreiging wegens gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid in de situatie waarin de second opinion niet is gebaseerd op de feiten en informatie die ook voor de fungerende intern accountant, de fungerende overheidsaccountant, de fungerende intern of overheids registeraccountant beschikbaar waren of is gebaseerd op inadequaat bewijsmateriaal. De aard en het belang van de bedreiging zijn afhankelijk van de omstandigheden waaronder het verzoek is gedaan en van alle andere beschikbare feiten en veronderstellingen die voor het vormen van een professioneel oordeel van belang zijn.

Artikel B2-230.2

Indien de intern accountant of de overheidsaccountant wordt gevraagd een in artikel B2-230.1 bedoelde second opinion te verstrekken, beoordeelt hij de aard en het belang van een bedreiging. Indien daaruit

blijkt dat deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de intern accountant of de overheidsaccountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen. Deze waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het verkrijgen van toestemming van de werkgever om contact op te nemen met de fungerende intern accountant, de fungerende overheidsaccountant of de fungerende intern of overheids registeraccountant;
- b. het informeren van de werkgever over de inherente beperkingen die aan het te verstrekken oordeel zijn verbonden;
- c. het verstrekken van een afschrift van de naar aanleiding van de opdracht uitgebrachte mededeling aan de fungerende intern accountant, de fungerende overheidsaccountant of de fungerende intern of overheids registeraccountant.

Artikel B2-230.3

Indien de werkgever de intern accountant of de overheidsaccountant geen toestemming geeft voor overleg met de fungerende intern accountant, de fungerende overheidsaccountant of de fungerende intern of overheidsregisteraccountant, overweegt eerstgenoemde intern accountant of eerstgenoemde overheidsaccountant, rekening houdend met alle relevante omstandigheden, of hij de opdracht tot het geven van een second opinion kan aanvaarden.

Hoofdstuk B2-240 Honoraria en andere vergoedingen (niet van toepassing) (AA)

Hoofdstuk B2-250 Marketing van professionele diensten (niet van toepassing) (AA)

Hoofdstuk B2-260 Giften (AA)

Artikel B2-260.1

Indien door de werkgever aan de intern accountant of aan de overheidsaccountant of een gezinslid of naaste verwant van hen een gift, waartoe mede gratis reizen, gratis verblijf en andere vormen van gastvrijheid worden gerekend, wordt aangeboden, leidt dit tot een bedreiging voor de objectiviteit als gevolg van het behartigen van het eigen belang of als gevolg van intimidatie bij de dreiging tot openbaar maken van het aanbod.

Artikel B2-260.2

De aard en omvang van deze bedreiging is afhankelijk van de aard, de waarde en de bedoeling van de aangeboden gift. Indien aan de intern accountant of de overheidsaccountant een gift wordt aangeboden waarvan kan worden aangenomen dat een redelijke en goed geïnformeerde derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt deze als onbelangrijk zal aanmerken, mag de intern accountant of de overheidsaccountant ervan uitgaan dat de gift hem wordt aangeboden zonder de bedoeling een beslissing te beïnvloeden of informatie te verkrijgen, maar in het kader van het onderhouden van een normale zakelijke relatie. In deze situatie kan de intern accountant of de overheidsaccountant doorgaans concluderen dat geen sprake is van een bedreiging.

Artikel B2-260.3

Indien de bedreiging als gevolg van een aangeboden gift van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de intern accountant of de overheidsaccountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen. Indien uit de beoordeling blijkt dat het niet mogelijk is een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis door het treffen van waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen, aanvaardt de intern accountant of de overheidsaccountant de gift niet.

Hoofdstuk B2-270 Beheer van bezittingen van cliënten (niet van toepassing) (AA)

Hoofdstuk B2-280 Objectiviteit (AA)

Artikel B2-280.1

De intern accountant of de overheidsaccountant beoordeelt bij het verlenen van een professionele dienst of sprake is van een bedreiging voor zijn objectiviteit als gevolg van zijn dienstverband met of het aanhouden van een belang in zijn werkgever of met een aan die werkgever verbonden directeur of andere werknemer. Zo kan bijvoorbeeld sprake zijn van een bedreiging voor de objectiviteit als gevolg van een te grote mate van vertrouwdeheid of vertrouwen bij het bestaan van een familiërelatie of een nauwe persoonlijke of zakelijke relatie.

Artikel B2-280.2

Het al dan niet aanwezig zijn van een bedreiging voor de objectiviteit bij het uitvoeren van een professionele dienst is afhankelijk van de specifieke aspecten van de opdracht en van de aard van de werkzaamheden die de intern accountant of de overheidsaccountant uitvoert.

Artikel B2-280.3

De intern accountant of de overheidsaccountant beoordeelt de aard en het belang van de bedreiging voor zijn objectiviteit. Indien blijkt dat deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de intern accountant of de overheidsaccountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Deze waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het zich terugtrekken uit het opdrachtteam;
- b. het toepassen van procedures inzake toezicht;
- c. het beëindigen van de financiële en zakelijke relaties die de bedreiging veroorzaken;
- d. het bespreken van de kwestie met een leidinggevende van de accountantsafdeling;
- e. het bespreken van de kwestie met de personen die bij de werkgever belast zijn met governance.

Hoofdstuk B2-290 Onafhankelijkheid (AA)

Artikel B2-290.1

De intern accountant of de overheidsaccountant die een assuranceopdracht uitvoert is onafhankelijk van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assuranceopdracht, tenzij het de hoogste leiding van de werkgever betreft.

Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande onafhankelijkheid van de intern accountant of de overheidsaccountant.

Hoofdstuk B2-291 Organisatie van de accountantsafdeling (AA)

Artikel B2-291.1

De intern accountant of de overheidsaccountant die verbonden is aan of werkzaam is bij een accountantsafdeling die ten behoeve van de werkgever een assuranceopdracht uitvoert, ziet erop toe dat ten minste één van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsafdeling bepalen een Accountant-Administratieconsulent of een registeraccountant is, dan wel een persoon die lid is van een beroepsvereniging die als full member is aangesloten bij de International Federation of Accountants.

Artikel B2-291.2

De intern accountant of de overheidsaccountant die het dagelijks beleid van een accountantsafdeling bepaalt of de intern accountant of overheidsaccountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling in het geval de dagelijks beleidsbepaler geen Accountant-Administratieconsulent of registeraccountant is, zorgt ervoor dat de accountantsafdeling:

- a. een beleid voert dat niet strijdig is met het bepaalde in deze verordening;
- b. voldoet aan de hierna bedoelde nadere voorschriften.

Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande het bepaalde in dit artikel.

Artikel B2-291.3

Vervallen

Hoofdstuk B2-292 Financiële belangen van de intern accountant (AA)

Artikel B2-292.1

De intern accountant kan financiële belangen hebben of kan weten dat een gezinslid of naaste verwant van hem financiële belangen heeft die onder bepaalde omstandigheden kunnen leiden tot een bedreiging. Hierbij kan worden gedacht aan een bedreiging als gevolg van het bovenmatig behartigen van het eigenbelang of aan een bedreiging ter zake van het schenden van de geheimhoudingsplicht die kan ontstaan indien er bij de intern accountant aanleiding bestaat en hij in de mogelijkheid verkeert om koersgevoelige informatie ter zake van zijn werkgever te manipuleren teneinde hiervan financieel te profiteren. Voorbeelden hiervan zijn onder meer de situatie waarin de intern accountant of een gezinslid of een naaste verwant van hem:

- a. een direct of indirect financieel belang heeft in de onderneming waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is en de waarde van dat financiële belang kan worden beïnvloed door zijn beslissingen;
- b. in aanmerking komt voor een winstafhankelijke bonus ten laste van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is en de waarde van deze bonus kan worden beïnvloed door zijn beslissingen;
- c. direct of indirect aandelenopties bezit in de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is en de waarde van deze opties kan worden beïnvloed door zijn beslissingen;

- d. direct of indirect aandelenopties bezit in de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is en die opties op korte termijn kunnen worden uitgeoefend;
- e. in aanmerking komt voor het verkrijgen van aandelenopties van of een resultaatafhankelijke bonus ten laste van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is indien bepaalde doelstellingen worden gerealiseerd.

Artikel B2-292.2

Bij het beoordelen van de aard en het belang van een bedreiging als gevolg van een financieel belang en van de in aanmerking komende waarborgen die deze bedreiging kunnen wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau kunnen terugbrengen, neemt de intern accountant de aard en de omvang van het financiële belang in ogenschouw en beoordeelt hij of er sprake is van een direct of indirect belang. Wat in een specifieke situatie als een omvangrijk financieel belang zal worden aangemerkt is afhankelijk van de persoonlijke omstandigheden en zal daarom van persoon tot persoon verschillen.

Artikel B2-292.3

Indien de bedreiging als gevolg van een financieel belang van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de intern accountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Hierbij kan onder meer worden gedacht aan de volgende waarborgen:

- a. het bestaan van beleid en procedures met betrekking tot het bepalen van de hoogte en de vorm van de beloningen door een van het management onafhankelijke remuneratie-commissie;
- b. het melden bij de binnen de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is daarvoor aangestelde persoon of instantie van alle relevante financiële belangen en van alle voornemens om te handelen in aandelen of schuldpapieren uitgegeven door deze organisatie;
- c. het voeren van overleg met de leiding van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is;
- d. d. het voeren van overleg met één of meerdere van de personen die bij de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is, belast zijn met governance;
- e. interne en externe controleprocedures;
- f. permanente educatie ter zake van ethische dilemma's en wettelijke ge- en verboden en andere regelgeving met betrekking tot het misbruik van voorwetenschap.

Artikel B2-292.4

Het is de intern accountant verboden om informatie te manipuleren of vertrouwelijke informatie te gebruiken voor zijn persoonlijk gewin.

B2 Appendix bedoeld in artikel B2-200.3 en B2-200.11 (AA)

Voorbeelden van bedreigingen

Artikel B2-200.4

Voorbeelden van situaties die voor de intern accountant of de overheidsaccountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van eigen belang zijn onder meer:

- a. de angst voor het verliezen van de dienstbetrekking;
- b. het verstrekken aan dan wel ontvangen van een lening van de werkgever of van een leidinggevende van de werkgever.

Voor de intern accountant geldt daarnaast nog een bedreiging als gevolg van eigen belang, indien hij een financieel belang heeft in de werkgever of indien hij gezamenlijk met de werkgever een dergelijk belang heeft.

Artikel B2-200.5

Voorbeelden van situaties die voor de intern accountant of de overheidsaccountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van zelftoetsing zijn onder meer:

- a. het ontdekken van een materiële fout tijdens een herbeoordeling van eigen werk;
- b. het rapporteren over de werking van een financieel systeem dat met medewerking van de intern accountant of de overheidsaccountant is ontworpen of geïmplementeerd;
- c. het samenstellen van originele boekingsstukken die vervolgens object van zijn onderzoek zijn;
- d. een medewerker van zijn assuranceteam die kortgeleden bij de werkgever in een leidinggevende functie, anders dan bij de accountantsafdeling werkzaam is geweest;
- e. een medewerker van zijn assuranceteam die kort geleden bij de werkgever een functie heeft aanvaard waarin hij direct en intensief betrokken zal zijn bij het object van het onderzoek;

- f. het aan een werkgever verlenen van diensten die direct van invloed zijn op het object van de assuranceopdracht.

Artikel B2-200.6

Een voorbeeld van een situatie die voor de intern accountant of de overheidsaccountant kan leiden tot een bedreiging als gevolg van belangenbehartiging is het behartigen van de belangen van de werkgever in een juridische procedure of een ander geschil met een derde. Voor de intern accountant kan ter zake nog als voorbeeld van een bedreiging worden genoemd de begeleiding van een aandelenuitgifte van de werkgever.

Artikel B2-200.7

Voorbeelden van situaties die voor de intern accountant of de overheidsaccountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van te grote mate van vertrouwdheid zijn onder meer:

- a. een lid van het opdrachtteam dat een gezinslid of naaste verwant is van een bestuurslid of van een leidinggevende functionaris van de werkgever;
- b. een lid van het opdrachtteam is een gezinslid of naaste verwant van een werknemer van de werkgever, welke werknemer een functie bekleedt waarin hij rechtstreeks en in belangrijke mate invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek;
- c. een voormalige medewerker van de accountantsafdeling waaraan de intern accountant of de overheidsaccountant is verbonden, is bestuurder van of vervult een andere leidinggevende functie bij de werkgever, dan wel is daar werkzaam in een andere functie waarin hij rechtstreeks en in belangrijke mate invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek;
- d. het aannemen van cadeaus of een voorkeursbehandeling van de werkgever tenzij de waarde daarvan duidelijk onbelangrijk is;
- e. het bestaan van een langdurige relatie tussen de werkgever en het leidinggevend personeel van het opdrachtteam.

Artikel B2-200.8

Voorbeelden van situaties die voor de intern accountant of de overheidsaccountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van intimidatie zijn onder meer:

- a. de dreiging tot het verbreken van het dienstverband, of het vervangen van de intern accountant of de overheidsaccountant;

- b. de dreiging met aansprakelijkheidsstelling;
- c. de druk om de omvang van de uit te voeren werkzaamheden buiten propriëties te verminderen.

Voorbeelden van waarborgen

Artikel B2-200.12

Waarborgen die door de accountantsafdeling kunnen worden getroffen, zijn onder meer:

- a. een dagelijks beleidsbepaler van de accountantsafdeling die het belang van het naleven van de fundamentele beginselen benadrukt;
- b. een dagelijks beleidsbepaler van de accountantsafdeling die de verwachting duidelijk kenbaar maakt dat de leden van een assuranceteam niet alleen zullen handelen in het belang van de werkgever, maar tevens in het belang van het maatschappelijk verkeer;
- c. een beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot het invoeren en bewaken van een stelsel van opdrachtgerichte kwaliteitsbeheersing;
- d. een gedocumenteerd beleid met betrekking tot het herkennen van bedreigingen, het evalueren van de aard en het belang van deze bedreigingen en het identificeren en toepassen van waarborgen die de bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

voor de accountantsafdeling die assuranceopdrachten uitvoert:

- e. een gedocumenteerd onafhankelijkheidsbeleid met betrekking tot het herkennen van bedreigingen, het evalueren van de aard en het belang van deze bedreigingen en het identificeren en het toepassen van waarborgen die bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau;
- f. een gedocumenteerd intern beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot de naleving van de fundamentele beginselen;
- g. een beleid en daarop gebaseerde procedures die ertoe leiden dat relaties van werknemers van de accountantsafdeling of van leden van het opdrachtteam met de werkgever worden gesignaleerd;
- h. het inzetten van verschillende intern accountants of verschillende overheidsaccountants en opdrachtteams met gescheiden rapportagelijnen voor het verlenen van non- assuredediensten aan de werkgever ter zake van onderwerpen die vervolgens object van een assurededienst zijn;

- i. een beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot het voorkomen dat personen die geen lid zijn van een opdrachtteam de uitkomst van een opdracht op ongepaste wijze beïnvloeden;
- j. het tijdig communiceren van het door de accountantsafdeling gevoerde beleid, van de daarop gebaseerde procedures en van de wijzigingen daarin aan de intern accountants of de overheidsaccountants en de voor opdrachten werkzame medewerkers;
- k. de opleiding en training van de intern accountants of de overheidsaccountants en de voor opdrachten werkzame medewerkers met betrekking tot het in onderdeel j bedoelde beleid en de daarop gebaseerde procedures;
- l. het benoemen van een senior intern accountant of een senior overheidsaccountant verantwoordelijk voor het adequaat functioneren van een stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- m. het informeren van de intern accountants of de overheidsaccountants en de voor opdrachten werkzame medewerkers over de gegevens van de werkgever en daaraan verbonden partijen ter zake waarvan zij onafhankelijk moeten zijn;
- n. het treffen van disciplinaire maatregelen bij overtredingen van het beleid en de daarop gebaseerde procedures;
- o. het bekendmaken van het beleid en de daarop gebaseerde procedures die de medewerkers binnen de accountantsafdeling aanmoedigen en in staat stellen aan de senior personeelsleden alle voor de accountantsafdeling relevante aangelegenheden die betrekking hebben op het naleven van de fundamentele beginselen mede te delen.

Artikel B2-200.13

Waarborgen toegespitst op specifieke opdrachten zijn onder meer:

- a. het aanstellen van een niet bij een opdracht betrokken intern accountant of een niet bij een opdracht betrokken overheidsaccountant belast met de review van het uitgevoerde werk of met het zo nodig geven van advies;
- b. het raadplegen van een onafhankelijke derde zoals de Raad van Commissarissen, een andere intern accountant of een andere overheidsaccountant, of de NOvAA;
- c. het bespreken van ethische kwesties met organen van de werkgever belast met governance;

- d. het informeren van de organen van de werkgever belast met governance over de aard van de verleende diensten;
- e. het door een andere intern accountant of een andere overheidsaccountant of een openbaar accountant laten uitvoeren of opnieuw uitvoeren van de opdracht;
- f. het laten rouleren van leidinggevende medewerkers van het assuranceteam.

Deel C Gedragscode voor de accountant in business

C Hoofdstukindeling (AA)

- C-300 Inleiding
- C-310 Potentiële conflicten
- C-320 Opstellen van en rapporteren over informatie
- C-330 Optreden met voldoende deskundigheid
- C-340 Financiële belangen
- C-350 Giften

Hoofdstuk C-300 Inleiding (AA)

Artikel C-300.1

Deel C van deze verordening is van toepassing op de accountant in business. Hiertoe wordt ten minste gerekend de Accountant-Administratieconsulent die werkzaam is als:

- a. directeur, chief financial officer of controller van een andere organisatie dan een accountantspraktijk of een accountantsafdeling;
- b. interim-manager en in die hoedanigheid een tijdelijke functie vervult binnen de organisatie van zijn opdrachtgever en de resultaten van zijn werkzaamheden presenteert onder de naam van de entiteit van zijn opdrachtgever;
- c. uitvoerder van uitsluitend overige opdrachten, die niet werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantspraktijk;
- d. toezichthouder of controleur van het Rijk en de daarmee verbonden organen bij onder meer de algemene, provinciale of gemeentelijke rekenkamer, de Autoriteit Financiële Markten, de Nederlandsche Bank, De Nederlandse Mededingingsautoriteit, de Onafhankelijke Post en Telecommunicatie Autoriteit, de Nederlandse Zorgautoriteit of een andere door de overheid ingestelde toezichthouder;
- e. opsporingsmedewerker bij het Korps landelijke politiediensten of een daarmee vergelijkbare overheidsinstantie;
- f. docent in het onderwijs.

De accountant in business past te allen tijde het conceptuele raamwerk toe zoals opgenomen in deel A. Bij de interpretatie van de daarin opgenomen voorschriften wordt de aard van de door hem uitgevoerde werkzaamheden in aanmerking genomen.

In de Code of Ethics en dus ook in deze verordening is een deel C opgenomen dat van toepassing is op de Professional accountants in business, dit is de accountant in business. In dat deel van deze verordening is een nadere toelichting op het conceptuele raamwerk zoals opgenomen in deel A opgenomen toegespitst op de accountant in business.

Artikel C-300.2

Investeerders, schuldeisers, werkgevers en sectoren van het bedrijfsleven, alsmede de lokale, provinciale en landelijke overheid, maar ook het publiek, steunen op de werkzaamheden van de accountant in business. De accountant in business kan zelfstandig of gezamenlijk met anderen verantwoordelijk zijn voor het opstellen van en rapporteren over financiële en andere informatie, waarop zowel de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is, als een derde mogen vertrouwen.

De accountant in business kan eveneens verantwoordelijk zijn voor het financieel management en het geven van adviezen op een breed terrein van bedrijfsgerelateerde aangelegenheden.

Artikel C-300.3

De beroepsethische verantwoordelijkheid van de accountant in business wordt niet beïnvloed door de juridische vorm van zijn relatie met de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is.

De accountant in business kan zijn een werknemer, een zelfstandig ondernemer, een vennoot in een personenvennootschap, een directeur, een commissaris, een vrijwilliger of ieder ander persoon die werkzaam is bij of ten behoeve van één of meer organisaties.

Artikel C-300.4

De accountant in business heeft de verantwoordelijkheid om het legitieme doel van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is te bevorderen.

Deze verordening is niet bedoeld de accountant in business te belemmeren deze verantwoordelijkheid te dragen, maar is bedoeld de aandacht van de accountant in business te vragen voor omstandigheden waarin conflicten kunnen ontstaan met de voor hem onverkort geldende plicht te voldoen aan de fundamentele beginselen.

Artikel C-300.5

De accountant in business heeft dikwijls een leidinggevende positie in de organisatie waarin of ten behoeve waarvan hij werkzaam is. Naar gelang hij een hogere positie bekleedt, zal hij meer bevoegdheden en mogelijkheden hebben invloed uit te oefenen op gebeurtenissen, handelen en gedrag van deze organisatie.

Van de accountant in business wordt verwacht dat hij in zijn werkomgeving een op ethische principes gebaseerde cultuur bevordert, waarin het belang dat de leidinggevenden hechten aan ethisch gedrag wordt benadrukt.

Artikel C-300.6

De in deel C opgenomen voorbeelden zijn niet bedoeld en kunnen daarom ook niet worden aangemerkt als een volledige opsomming van alle mogelijke bedreigingen waarmee de accountant in business kan worden geconfronteerd.

Het is daarom niet voldoende als hij zich aan de gegeven voorbeelden houdt. Hij is immers gehouden in iedere situatie het conceptuele raamwerk toe te passen.

Bedreigingen en waarborgen

Artikel C-300.7

De accountant in business die wordt geconfronteerd met gebeurtenissen of situaties die leiden tot een bedreiging beoordeelt of het mogelijk is door het treffen van waarborgen de bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Veel van de bedreigingen behoren tot een van de categorieën eigen belang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwde en intimidatie.

Deze bedreigingen zijn toegelicht in deel A van de verordening.

Artikel C-300.8 niet van toepassing.

Artikel C-300.9 niet van toepassing.

Artikel C-300.10

Bij het bevorderen van de legitieme doelstellingen van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is, is het gebruikelijk om de belangen van deze organisatie te stimuleren, mits de in het kader daarvan gedane mededelingen juist en niet misleidend zijn.

Dit gedrag zal niet leiden tot een bedreiging als gevolg van ontoelaatbare belangenbehartiging.

Artikel C-300.11 niet van toepassing.

Artikel C-300.12 niet van toepassing.

Artikel C-300.13

Bij iedere beroepsmatige en zakelijke relatie is de accountant in business zich bewust van situaties die kunnen leiden tot een bedreiging die niet tot één van de categorieën genoemd in artikel C-300.7, tweede alinea, behoort.

De accountant in business kan tot de conclusie komen dat een bijzondere situatie leidt tot een bijzondere bedreiging. Een dergelijke bijzondere bedreiging is niet altijd in een van deze categorieën in te delen.

Artikel C-300.14

Waarborgen die een bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen zijn globaal in twee categorieën te verdelen:

- a. waarborgen die tot stand zijn gebracht door de wetgever, de NOvAA, of andere regelgevers; en
- b. waarborgen in de werkomgeving.

Artikel C-300.15

In artikel A-100.12 zijn de waarborgen tot stand gebracht door de wetgever, de NOvAA en andere regelgevers toegelicht.

Artikel C-300.16 niet van toepassing.

Artikel C-300.17

Indien de accountant in business meent dat onethisch gedrag of handelen van anderen binnen de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is zal voortduren, overweegt de accountant in business juridisch advies in te winnen.

In de zeldzame situatie waarin alle mogelijk te treffen waarborgen niet hebben geleid tot het wegnemen of terugbrengen van een bedreiging tot een aanvaardbaar niveau kan de accountant in business tot de conclusie komen dat hij actie moet ondernemen om zijn betrokkenheid bij de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is te beëindigen.

Hoofdstuk C-310 Potentiële conflicten (AA)

Artikel C-310.1

De accountant in business houdt zich aan de fundamentele beginselen.

De accountant in business ondersteunt de legitieme en ethisch verantwoorde doelstellingen in zijn werkomgeving en de daarop gebaseerde voorschriften en procedures. Indien echter de naleving van de fundamentele beginselen in het gedrag komt treft de accountant in business daartegen de nodige maatregelen.

De accountant in business kan in een situatie geraken waarin zijn loyaliteit jegens zijn werkomgeving en zijn plicht tot het voldoen aan de fundamentele beginselen met elkaar botsen.

Artikel C-310.2

Als gevolg van de verantwoordelijkheid van de accountant in business jegens de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is, kan door deze organisatie direct of indirect druk op hem worden uitgeoefend zich te gedragen op een wijze die strijdig is met de fundamentele beginselen. Hierbij is onder meer te denken aan op de accountant in business uitgeoefende druk om:

- a. te handelen in strijd met wet- of regelgeving;
- b. te handelen in strijd met door de NOvAA uitgevaardigde regelgeving;
- c. medewerking te verlenen aan een onethische of illegale methode van manipuleren van resultaten;
- d. de waarheid geweld aan te doen of anderszins medewerking te verlenen aan misleiding of te zwijgen op het moment dat spreken opportuun is, in het bijzonder ten opzichte van de openbaar accountant, de intern accountant, de overheidsaccountant of de intern, openbaar of overheids registeraccountant van de desbetreffende organisatie of ten opzichte van toezichthouders;
- e. medewerking te verlenen aan of anderszins te worden geassocieerd met het tot stand komen van materieel onjuiste of misleidende informatie in een jaarrekening, een belastingaangifte, rapportage over het voldoen aan specifieke wettelijke voorschriften of in een rapport uitgebracht aan de relevante toezichthouder.

Artikel C-310.3

De accountant in business beoordeelt de aard en het belang van de bedreiging als gevolg van op hem uitgeoefende ongepaste druk. Indien blijkt dat deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de accountant in business waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

De waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het verkrijgen van advies van medewerkers van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is, van een onafhankelijke adviseur of van de NOvAA;

- b. het bestaan van een formele procedure in de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is gericht op het oplossen van conflicten;
- c. het vragen van juridisch advies.

Hoofdstuk C-320 Opstellen en rapporteren van informatie (AA)

Artikel C-320.1

De accountant in business stelt informatie op een eerlijke en waarheidsgetrouwe wijze op in overeenstemming met de relevante voorschriften zodat de informatie in haar context wordt begrepen. Dit geldt tevens ten aanzien van het rapporteren van informatie.

De accountant in business is dikwijls betrokken bij het opstellen en rapporteren van informatie die openbaar wordt gemaakt of door andere personen binnen of buiten de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is, wordt gebruikt.

Bij deze informatie kan onder meer worden gedacht aan financiële en managementinformatie, zoals de jaarrekening, het jaarverslag, tussentijdse verslaggeving, budgetten, meerjarenplannen, rapportages aan toezichthouders en belastingaangiften.

Ook de als onderdeel van de jaarrekeningcontrole aan een openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant of aan een openbaar, intern of overheidsregisteraccountant te verstrekken bevestiging bij de jaarrekening maakt deel uit van deze informatie.

Artikel C-320.2

De accountant in business die verantwoordelijk is voor het opstellen van de jaarrekening van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is vergewist zich ervan dat deze jaarrekening is opgemaakt in overeenstemming met de daarop van toepassing zijnde normen voor de verslaggeving.

Artikel C-320.3

De accountant in business ziet erop toe dat informatie waarvoor hij verantwoordelijk is:

- a. **duidelijk de werkelijke aard van de handelstransacties, bezittingen en schulden weergeeft;**
- b. **tijdig en op de juiste wijze wordt geregistreerd en gerubriceerd;**
- c. **in materieel opzicht de feiten juist en volledig weergeeft.**

Artikel C-320.4

Een bedreiging voor de objectiviteit, de deskundigheid en zorgvuldigheid als gevolg van het behartigen van eigen belang of van intimidatie kan aan de orde zijn indien de accountant in business onder druk zou kunnen worden gezet om geassocieerd te worden met misleidende informatie of om als gevolg van het handelen van een derde geassocieerd te worden bij misleidende informatie.

Artikel C-320.5

Indien het risico bestaat dat de accountant in business wordt geassocieerd met misleidende informatie, beoordeelt hij de aard en het belang van de daarmee verband houdende bedreiging. Hierbij betreft de accountant in business de mate waarin de informatie misleidend is. Indien blijkt dat de bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de accountant in business waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot aan aanvaardbaar niveau terugbrengen.

De aard en het belang van een bedreiging als gevolg van het in verband gebracht worden met misleidende informatie is afhankelijk van meerdere factoren zoals onder meer de herkomst van de op de accountant in business uitgeoefende druk en de mate waarin de informatie misleidend is.

De te treffen waarborgen kunnen onder meer bestaan uit het voeren van overleg met organen van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is, zoals de audit commissie of een ander orgaan dat verantwoordelijk is voor governance of het voeren van overleg met de NOvAA.

Artikel C-320.6

Indien blijkt dat het niet mogelijk is de bedreiging als gevolg van het geassocieerd worden met misleidende informatie terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau, maakt de accountant in business een einde aan zijn betrokkenheid bij de naar zijn oordeel misleidende informatie. Indien de accountant in business constateert dat het openbaar maken van misleidende informatie van wezenlijke betekenis, dan wel zich herhaalt, overweegt hij of het noodzakelijk is de daartoe aangewezen instanties hierover te informeren. De accountant in business neemt hierbij het bepaalde in hoofdstuk A-140 in acht.

De accountant in business kan hierover juridisch advies inwinnen dan wel actie ondernemen zo nodig gericht op het zo nodig beëindigen van zijn relatie met de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is.

Hoofdstuk C-330 Optreden met voldoende vakbekwaamheid (AA)

Artikel C-330.1

Het fundamentele beginsel deskundigheid en zorgvuldigheid vereist van de accountant in business dat hij alleen taken op zich neemt voor de uitvoering waarvan hij over voldoende opleiding en ervaring

beschikt of kan verkrijgen. Het is de accountant in business niet toegestaan de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is bewust te misleiden over de aard en het belang van zijn deskundigheid en ervaring. De accountant in business zoekt indien dat noodzakelijk is ter zake ondersteuning of deskundig advies.

Artikel C-330.2

Omstandigheden die voor de accountant in business leiden tot een bedreiging voor de deskundigheid en zorgvuldigheid kunnen zich onder meer voordoen indien hij voor het naar behoren uitvoeren van zijn taken:

- a. over onvoldoende tijd beschikt;
- b. over onvolledige of anderszins niet adequate informatie beschikt;
- c. over onvoldoende kennis of ervaring beschikt; of
- d. over ontoereikende hulpmiddelen beschikt.

Artikel C-330.3

De accountant in business beoordeelt de aard en het belang van de bedreiging die kan ontstaan in de situaties bedoeld in artikel C-330.2. Indien blijkt dat deze van niet te verwaarlozen betekenis is treft de accountant in business waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

De aard en het belang van een bedreiging die kan ontstaan in de in artikel C-330.2 bedoelde situatie, is afhankelijk van factoren zoals onder meer de mate waarin de accountant in business samenwerkt met derden, zijn positie in de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is en het niveau van toezicht en review op het uitgevoerde werk.

De naar aanleiding van een dergelijke bedreiging te treffen waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het verkrijgen van aanvullend advies of training;
- b. het beschikbaar krijgen van voldoende tijd voor de uitvoering van de relevante taken;
- c. het verkrijgen van assistentie van een persoon met de vereiste deskundigheid;
- d. het vragen van advies aan:
 - (i) een leidinggevende verbonden aan de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is;

- (ii) een onafhankelijke deskundige; of
- (iii) de NOvAA.

Artikel C-330.4

Indien blijkt dat het niet mogelijk is de bedreiging die kan ontstaan in de situaties bedoeld in artikel C-330.2 weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen, overweegt de accountant in business of hij moet weigeren de desbetreffende taken uit te voeren. Als de accountant in business hiertoe besluit communiceert hij de redenen daarvoor duidelijk aan de daarvoor aangewezen personen van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is.

Hoofdstuk C-340 Financiële belangen (AA)

Artikel C-340.1

De accountant in business kan financiële belangen hebben of kan weten dat een gezinslid of naaste verwant van hem financiële belangen heeft die onder bepaalde omstandigheden kunnen leiden tot een bedreiging. Hierbij kan worden gedacht aan een bedreiging als gevolg van het bovenmatig behartigen van het eigenbelang of aan een bedreiging ter zake van het schenden van de geheimhoudingsplicht die kan ontstaan indien de accountant in business in staat is koersgevoelige informatie te manipuleren teneinde hiervan financieel te profiteren.

Voorbeelden hiervan zijn onder meer de situatie waarin de accountant in business of een gezinslid of naaste verwant van hem:

- a. een direct of indirect financieel belang heeft in de onderneming waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is en de waarde van dat financiële belang kan worden beïnvloed door zijn beslissingen;
- b. in aanmerking komt voor een winstafhankelijke bonus ten laste van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is en de waarde van deze bonus kan worden beïnvloed door zijn beslissingen;
- c. direct of indirect aandelenopties bezit in de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is en de waarde van deze opties kan worden beïnvloed door zijn beslissingen;
- d. direct of indirect aandelenopties bezit in de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is en die opties op korte termijn kunnen worden uitgeoefend;

- e. in aanmerking komt voor het verkrijgen van aandelenopties van of een resultaatafhankelijke bonus ten laste van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is indien bepaalde doelstellingen worden gerealiseerd.

Artikel C-340.2

Bij het beoordelen van de aard en het belang van een bedreiging als gevolg van een financieel belang en van de in aanmerking komende waarborgen die deze bedreiging kunnen wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau kunnen terugbrengen, neemt de accountant in business de aard en omvang van het financiële belang in ogenschouw en beoordeelt hij of er sprake is van een direct of indirect belang.

Wat in een specifieke situatie als een omvangrijk financieel belang zal worden aangemerkt is afhankelijk van de persoonlijke omstandigheden en zal daarom van persoon tot persoon verschillen.

Artikel C-340.3

Indien de bedreiging als gevolg van een financieel belang van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de accountant in business waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Voorbeelden van de mogelijk te treffen waarborgen zijn onder meer:

- a. het bestaan van beleid en procedures met betrekking tot het bepalen van de hoogte en de vorm van de beloningen door een van het management onafhankelijke remuneratiecommissie;
- b. het melden bij de binnen de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is daarvoor aangestelde persoon of instantie van alle relevante financiële belangen en van alle voornemens om te handelen in aandelen of schuldpapieren uitgegeven door deze organisatie;
- c. het voeren van overleg met de leiding van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is;
- d. het voeren van overleg met één of meerdere van de personen die bij de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is, belast zijn met governance;
- e. interne en externe controleprocedures;
- f. permanente educatie ter zake van ethische dilemma's en wettelijke ge- en verboden en andere regelgeving met betrekking tot het misbruik van voorwetenschap.

Artikel C-340.4

Het is de accountant in business niet toegestaan om informatie te manipuleren of vertrouwelijke informatie te gebruiken voor zijn persoonlijk gewin.

Hoofdstuk C-350 Giften (AA)

Ontvangen van giften

Artikel C-350.1

Aan de accountant in business of een gezinslid of naaste verwant van hem kan een gift worden aangeboden. Giften kunnen voorkomen in vele vormen zoals onder meer geld en andere geschenken van stoffelijke aard, gratis reizen, gratis verblijf in hotels, voorkeursbehandelingen, bovenmatige kortingen op bestedingen en een ongepast beroep op vriendschap en loyaliteit.

Artikel C-350.2

Een aangeboden gift kan leiden tot een bedreiging. Indien aan de accountant in business of aan een gezinslid of naaste verwant van hem een gift wordt aangeboden, beoordeelt hij de daardoor ontstane situatie zorgvuldig.

Een bedreiging als gevolg van het behartigen van het eigen belang en voor de objectiviteit kan ontstaan, indien de gift wordt aangeboden met het oog op het onrechtmatig beïnvloeden van handelingen of besluiten, op het bevorderen van illegaal of oneerlijk gedrag of op het verkrijgen van vertrouwelijke informatie. Een bedreiging voor de objectiviteit of de geheimhoudingsplicht kan eveneens ontstaan, indien een dergelijke gift wordt geaccepteerd en vervolgens de gever dreigt dit openbaar te maken om aldus de reputatie van de accountant in business, of zijn gezinslid of naaste verwant te beschadigen.

Artikel C-350.3

Het belang van de in artikel C-350.2 bedoelde bedreiging is afhankelijk van de aard, de waarde en de bedoeling van de gift. Indien een redelijke en goed geïnformeerde derde die beschikt over alle relevante informatie de gift als onbelangrijk zal aanmerken en deze naar het oordeel van deze derde niet is bedoeld onethisch gedrag in de hand te werken, mag de accountant in business ervan uitgaan dat de gift hem wordt aangeboden in het kader van het onderhouden van een normale zakelijke relatie en daaruit de conclusie trekken dat er geen sprake is van een ernstige bedreiging.

Artikel C-350.4

Indien de bedreiging als gevolg van een aan de accountant in business of een gezinslid of naaste verwant van hem aangeboden gift van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de accountant in business waar-

borgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen. Indien dit niet mogelijk blijkt, aanvaardt de accountant in business de gift niet. Indien de reële of schijnbare bedreiging niet alleen ontstaat door het aanvaarden van een gift, maar alleen al door het aanbod, treft de accountant in business aanvullende waarborgen. De accountant in business bepaalt de bedreiging die is verbonden aan ieder hem gedaan aanbod en overweegt de hierna genoemde waarborgen te treffen:

- a. het onverwijld informeren van zijn leidinggevend en van degenen die belast zijn met governance van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is;
- b. het informeren van derden over het aanbod, zoals de NOvAA, de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is of de werkgever van de persoon die het aanbod heeft gedaan.

Alvorens de accountant in business tot de onder b bedoelde actie overgaat, overweegt hij juridisch advies in te winnen.

- c. het inlichten van zijn gezinslid en naaste verwant over de relevante bedreiging en waarborgen om hen aldus op de hoogte te stellen van de mogelijkheid dat aan hen giften worden aangeboden; en
- d. indien een gezinslid of naaste verwant van de accountant in business werkzaam is bij een concurrent of een potentiële leverancier van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is, het informeren van leidinggevend en van degenen die belast zijn met governance bij de bedoelde organisatie.

Aanbieden van giften

Artikel C-350.5

De accountant in business kan in een situatie komen te verkeren waarin van hem wordt verwacht of waarin druk op hem wordt uitgeoefend om een gift aan te bieden met als doel het oordeel van een andere persoon of organisatie op een oneigenlijke wijze te beïnvloeden, om een beslissingsproces te beïnvloeden of om vertrouwelijke gegevens te verkrijgen.

Artikel C-350.6

Een dergelijke druk kan afkomstig zijn vanuit de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is, bijvoorbeeld een collega of een leidinggevende.

Deze druk kan ook afkomstig zijn van een extern persoon of organisatie die een voorstel doet voor een handeling die of voor een besluit dat voordelig kan uitwerken voor de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is en als gevolg waarvan hij op een ongepaste wijze wordt beïnvloed.

Artikel C-350.7

De accountant in business biedt geen gift aan met het doel het professioneel oordeel van een derde op een ongepaste wijze te beïnvloeden.

Artikel C-350.8

Indien druk op de accountant in business wordt uitgeoefend vanuit de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is een niet ethisch verantwoorde gift aan te bieden, handelt de accountant in business in overeenstemming met het bepaalde in artikel A-100.16 tot en met A-100.21.

Deel D Nadere voorschriften en slotbepalingen

D Hoofdstukindeling (AA)

D-400 Nadere voorschriften

D-410 Slotbepalingen

Hoofdstuk D-400 Nadere voorschriften (AA)

Artikel D-400.1

De nadere voorschriften, omschreven in deze verordening, worden door het bestuur slechts gegeven - de leden gehoord - na overleg met het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants. Het bestuur geeft aan alle leden kennis van deze nadere voorschriften.

Hoofdstuk D-410 Slotbepalingen (AA)

Artikel D-410.1

Deze verordening kan worden aangehaald als Verordening gedragscode, bij afkorting VGC.

Artikel D-410.2

Deze verordening treedt in werking op 1 januari 2007. Gelijktijdig met de inwerkingtreding van deze verordening wordt ingetrokken de verordening Gedrags- en beroepsregels Accountants-Administratieconsulenten van 8 maart 1995 (Stcrt. 48), laatstelijk gewijzigd op 23 juni 2003 (Stcrt. 125) en de daarop gebaseerde nadere voorschriften.

Goedgekeurd bij beschikking van de Minister van Financiën van 21 december 2006, nr. FM 2006-03036 M en wijzigingen nadien goedgekeurd bij besluit van de Minister van Financiën van 15 juli 2008, nr. FM 2008-01743 M.

Verordening gedragscode (RA's)

Vastgesteld in de bijeenkomst van de Ledenvergadering op 14 december 2006, afgekondigd in de Nederlandse Staatscourant van 28 december 2006, nr. 252, gewijzigd in de bijeenkomst van de Ledenvergadering op 11 december 2008, afgekondigd in de Nederlandse Staatscourant van 31 december 2008, nr. 253, in werking getreden op 1 januari 2009, laatstelijk gewijzigd in de bijeenkomst van de Ledenvergadering op 16 december 2009, afgekondigd in de Nederlandse Staatscourant van 30 december 2009, nr.20544 in werking getreden op 1 januari 2010.

De ledenvergadering van het Nederlands Instituut van Registeraccountants;
Gelet op artikel 19, vierde lid van de Wet op de Registeraccountants;
Stelt de volgende verordening vast:

Inleidende opmerkingen

Op grond van het lidmaatschap dat het Nederlands Instituut van Registeraccountant (NIVRA) is aangegaan met de International Federation of Accountants (IFAC) is het NIVRA verplicht de standaarden van de IFAC in zijn eigen regelgeving te implementeren. Onderdeel van deze regelgeving is onder meer de Code of Ethics. Met de vaststelling door de ledenvergadering van het NIVRA van de onderhavige verordening is aan deze verplichting voldaan.

In deze verordening is uitgegaan van de structuur en inhoud van de Code of Ethics. De belangrijkste uitzonderingen zijn:

- Het in afwijking van de Code of Ethics in de verordening opnemen van hoofdstuk B2. Hierin zijn voorschriften opgenomen voor de registeraccountant die werkzaam is als intern accountant of als overheidsaccountant.
- Het in de verordening in afwijking van de Code of Ethics maken van een onderscheid tussen enerzijds normen en anderzijds voorbeelden en toelichtingen op de normen. De normen zijn opgenomen in de vetgedrukte teksten. De voorbeelden en toelichtingen op de normen zijn opgenomen in de niet vetgedrukte teksten. Dat betekent dat de niet vetgedrukte teksten geen normstelling bevatten.

Op deze wijze wordt voldaan aan het bepaalde in artikel 19, tweede lid, van de Wet op de Registeraccountants (WRA), waarin is bepaald dat de ledenvergadering ten behoeve van de goede uitoefening van de werkzaamheden van registeraccountants bij verordening gedrags- en beroepsregels vaststelt welke gelden voor allen die zijn ingeschreven in het in artikel 55 van de WRA bedoelde register.

De inhoudsopgave van deze verordening luidt:

Definities

Deel A Gedragscode voor iedere registeraccountant

Deel B1 Gedragscode voor de openbaar accountant

Appendix bedoeld in artikel B1-200.3 en B1-200.11

Deel B2 Gedragscode voor de intern accountant of de overheidsaccountant

Appendix bedoeld in artikel B2-200.3 en B2-200-11

Deel C Gedragscode voor de accountant in business

Deel D Nadere voorschriften, wijziging van de Verordening kwaliteitstoetsing en slotbepalingen

Definities

- a. *aan assurance verwante opdracht*: de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie en de opdracht tot het samenstellen van financiële overzichten, bedoeld in de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden.
- b. *accountant in business*: de registeraccountant die werkzaamheden verricht, maar niet als openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant;
- c. *accountantsafdeling*: de organisatorische eenheid, die behoort tot een onderneming, een instelling of de overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst, waarbij één of meer registeraccountants werkzaam zijn die:
 - binnen die onderneming, instelling of overheid en daarmee gelijk te stellen dienst verbijzonderde toetsende activiteiten verrichten, waaronder begrepen het onderzoek naar en de evaluatie en bewaking van de toereikendheid en effectiviteit van de administratieve organisatie en interne beheersing; of
 - binnen die onderneming, instelling of overheid en daarmee gelijk te stellen dienst dan wel bij derden verbijzonderde toetsende activiteiten verrichten ter zake van een door die onderneming, instelling of de overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst, dan wel genoemde derden af te leggen financiële verantwoording en daarover verslag uitbrengt aan de onderneming, instelling, overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst waartoe de accountantsafdeling behoort;
- d. *accountantskantoor*: hieronder wordt verstaan:

- de organisatorische eenheid waarbij een registeraccountant werkzaam is of waaraan een registeraccountant verbonden is en waarbinnen één of meer registeraccountants of Accountants-Administratieconsulenten voor een cliënt bedrijfsmatig professionele diensten verrichten, bestaande uit assuranceopdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet beschikt over een vergunning als bedoeld in artikel 5 van de Wet toezicht accountantsorganisaties; of
 - de accountantsorganisatie ter zake van uitgevoerde professionele diensten bestaande uit assuranceopdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet onder de werkingssfeer van de Wet toezicht accountantsorganisaties vallen;
- e. *accountantsorganisatie*: de onderneming of instelling die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht, dan wel een organisatie waarin zodanige ondernemingen of instellingen met elkaar zijn verbonden, als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, waaraan een vergunning als bedoeld in artikel 5 van die wet, is verleend, uitsluitend ter zake van de werkingssfeer van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- f. *accountantspraktijk*: het accountantskantoor en de accountantsorganisatie;
- g. *assuranceopdracht*: de opdracht, waarbij de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie van of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken. De uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek is de informatie die het gevolg is van de toepassing van omschreven criteria. Bij de door een intern accountant of de overheidsaccountant uitgevoerde assuranceopdracht zal de verantwoordelijke partij doorgaans eveneens de beoogde gebruiker zijn. Onder een assuranceopdracht is begrepen de opdracht tot het uitvoeren van een vrijwillige of wettelijke controle, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel o en p, van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- h. *bedreiging*: het risico dat de registeraccountant één of meer van de fundamentele beginselen niet of niet volledig naleeft;
- i. *bestuur*: het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants;
- j. *cliënt*: de natuurlijk persoon of rechtspersoon die, anders dan in het kader van een gezagsverhouding, aan een registeraccountant opdracht geeft tot het verrichten van een professionele dienst. Hieronder is begrepen de controlecliënt, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van de Wet toezicht accountantsorganisaties;

- k. *fundamentele beginselen*: de beginselen integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag. Het in de Wet toezicht accountantsorganisaties vermelde begrip vakbekwaamheid omvat de hiervoor genoemde fundamentele beginselen deskundigheid en zorgvuldigheid en professioneel gedrag;
- l. *gezinslid*: een financieel afhankelijk persoon of een andere persoon met wie samen een huishouding wordt gevoerd;
- m. *intern accountant*: de registeraccountant, niet zijnde een overheidsaccountant, die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling;
- n. *intern, openbaar of overheids Accountant-Administratieconsulent*: de Accountant-Administratieconsulent die in de zin van de Verordening gedragscode voor de Accountant-Administratieconsulent werkzaam is als intern accountant, openbaar accountant of overheidsaccountant;
- o. *naaste verwant*: een niet financieel afhankelijke eerste of tweedegraads bloedverwant of aanverwant of stiefkind;
- p. *opdracht*: de tussen een cliënt en een accountantspraktijk of een registeraccountant gesloten overeenkomst tot het verrichten van een professionele dienst;
- q. *openbaar accountant*: de registeraccountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantspraktijk. Hieronder is begrepen de externe accountant, bedoeld in artikel 1, onderdeel f van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- r. *overheidsaccountant*: de registeraccountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling behorende tot de overheid of daarmee gelijk te stellen dienst. Tot een overheidsaccountant wordt eveneens gerekend de registeraccountant die werkzaam is bij de belastingdienst en belast is met de controle van door belastingplichtigen ingeleverde aangiften en de registeraccountant die aan deze controle direct leiding geeft;
- s. *overige opdrachten*: de door een registeraccountant voor een cliënt bedrijfsmatig uitgevoerde professionele diensten, bestaande uit andere dan assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten, voor zover geen sprake is van opdrachten uitgevoerd als interim-manager bedoeld in artikel C-300.1, onderdeel b;
- t. *professionele dienst*: de door een registeraccountant verrichte diensten waarvoor accountantsdeskundigheid en aanverwante kennis is vereist, waaronder die op het terrein van financiële verslaggeving, controle, belastingen, administratieve organisatie en bedrijfseconomie;

- u. *registeraccountant*: de natuurlijk persoon die is ingeschreven in het in artikel 55 van de Wet op de registeraccountants bedoelde accountantsregister.

Deel A Gedragscode voor iedere registeraccountant

A Hoofdstukindeling

A-100 Inleiding en fundamentele beginselen

A-110 Integriteit

A-120 Objectiviteit

A-130 Deskundigheid en zorgvuldigheid

A-140 Geheimhouding

A-150 Professioneel gedrag

Hoofdstuk A-100 Inleiding en fundamentele beginselen

Artikel A-100.1

Het onderscheidend kenmerk van het accountantsberoep is de verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang. Daarom is de verantwoordelijkheid van de registeraccountant niet beperkt tot het behartigen van het belang van een individuele cliënt of werkgever. Om hieraan te voldoen neemt de registeraccountant deze verordening in acht en handelt in overeenstemming daarmee.

Artikel A-100.2

De registeraccountant maakt bij het signaleren van een bedreiging van het in deel A van deze verordening beschreven conceptueel raamwerk gebruik. Hij evalueert een bedreiging naar aard en belang. Indien blijkt dat een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de registeraccountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau, zodat de naleving van de fundamentele beginselen geen geweld wordt aangedaan.

De registeraccountant legt een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, de naar aanleiding daarvan getroffen waarborgen en zijn conclusie vast.

Artikel A-100.3

Deze verordening bestaat uit vier delen. Deel A bevat de fundamentele beginselen van de beroepsethiek voor de registeraccountant, alsmede het conceptueel raamwerk voor de toepassing van deze fundamentele beginselen. Het conceptueel raamwerk geeft richting aan de toepassing van deze fundamentele beginselen. De delen B en C bevatten een illustratie van de toepassing van het conceptueel raamwerk in specifieke situaties. Hierin zijn voorbeelden van waarborgen opgenomen die in aanmerking komen om een bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Ook zijn daarin voorbeelden opgenomen van situaties waarin geen waarborgen beschikbaar zijn en van activiteiten of relaties die als gevolg daarvan moeten worden vermeden.

In deel D wordt het bestuur de bevoegdheid gegeven om de leden gehoord nadere voorschriften uit te geven. Bovendien zijn in deel D de wijziging van de Verordening kwaliteitstoetsing en de slotbepalingen opgenomen.

Deel A is van toepassing op iedere registeraccountant. Deel A en deel B1 zijn van toepassing op de openbaar accountant en deel A en deel B2 op de intern accountant of overheidsaccountant. Deel A en deel C zijn van toepassing op de accountant in business.

De voor de individuele openbaar accountant van toepassing zijnde regelgeving is opgenomen in de delen A en B1 van de onderhavige verordening en de voor de intern en overheidsaccountant van toepassing zijnde regelgeving in de delen A en B2. De nadere voorschriften die door het bestuur op grond van deze verordening gegeven kunnen worden, hebben, tenzij anders bepaald, eveneens betrekking op de individuele openbaar accountant, de individuele intern accountant of de individuele overheidsaccountant.

In de Verordening accountantsorganisaties, de Nadere voorschriften accountantskantoren en de Nadere voorschriften accountantsafdelingen, die eveneens per 1 januari 2007 in werking treden, alsmede in de per 1 oktober 2006 in werking getreden Wet toezicht accountantsorganisatie en het Besluit toezicht accountantsorganisaties zijn bepalingen opgenomen ter zake van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, de onafhankelijkheid en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties, accountantskantoren en accountantsafdelingen.

Voor zover in de onderhavige verordening, genoemde wet, besluit, verordening en nadere voorschriften bepalingen voorkomen die betrekking hebben op de onderwerpen stelsel van kwaliteitsbeheersing, onafhankelijkheid en integere bedrijfsvoering zijn deze voorschriften aanvullend op elkaar, met dien verstande dat de normadressaat verschillend kan zijn, namelijk of de individuele openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant dan wel de accountantsorganisatie, het accountantskantoor of de accountantsafdeling.

Zo zijn er bijvoorbeeld zowel in de onderhavige verordening als in de voor accountantsorganisaties en accountantskantoren geldende regelgeving bepalingen ter zake van het aanvaarden van opdrachten opgenomen. Omdat volgens de voor accountantsorganisaties en -kantoren geldende bepalingen de met de opdrachtgever te sluiten overeenkomst tot de verantwoordelijkheid van de organisatie of het kantoor behoort, zien de in deze verordening ter zake opgenomen bepalingen op de interne opdracht-aanvaarding.

Op deze wijze is geregeld dat de individuele accountant, de accountantsorganisatie, het accountantskantoor en de accountantsafdeling, weliswaar ieder op zijn eigen wijze, verantwoordelijk zijn voor de adequate naleving van de op hem van toepassing zijnde voorschriften.

Fundamentele beginselen

Artikel A-100.4

De registeraccountant neemt de volgende fundamentele beginselen in acht:

a. **Integriteit**

De registeraccountant treedt in zijn beroepsmatige en zakelijke betrekkingen eerlijk en oprecht op.

b. **Objectiviteit**

De registeraccountant laat niet toe dat zijn professioneel of zakelijk oordeel wordt aangetast door een vooroordeel, belangentegenstelling of ongepaste beïnvloeding door een derde.

c. **Deskundigheid en zorgvuldigheid**

De registeraccountant houdt zijn deskundigheid en vaardigheid op het niveau dat is vereist om aan een cliënt of werkgever adequate professionele diensten te kunnen verlenen. De registeraccountant handelt bij het verlenen van een professionele dienst zorgvuldig en in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften.

d. **Geheimhouding**

De registeraccountant eerbiedigt het vertrouwelijke karakter van informatie die hij in het kader van zijn beroepsmatig en zakelijk handelen heeft verkregen. Hij maakt deze informatie zonder specifieke machtiging daartoe niet aan een derde bekend, tenzij wettelijk of beroepshalve een recht of plicht daartoe bestaat. Het is de registeraccountant niet toegestaan vertrouwelijke informatie die hij bij zijn beroepsmatig of zakelijk handelen heeft verkregen, te gebruiken om zichzelf of een derde te bevoordelen.

e. **Professioneel gedrag**

De registeraccountant houdt zich aan de voor hem relevante wet- en regelgeving en onthoudt zich van handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt.

Deze fundamentele beginselen zijn gedetailleerd besproken in de artikelen A-110 tot en met artikel A-150.

Conceptueel raamwerk

Artikel A-100.5

De registeraccountant handelt in overeenstemming met het conceptueel raamwerk bij iedere door hem gesignaleerde bedreiging die van niet te verwaarlozen betekenis is en bij de naar aanleiding daarvan te treffen waarborgen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

De omstandigheid waaronder de registeraccountant zijn werkzaamheden verricht kan leiden tot een bedreiging. Het is niet mogelijk iedere situatie te beschrijven waarin een bedreiging ontstaat en aan te geven welke waarborgen daartegen kunnen worden getroffen. Bovendien kunnen de aard van de opdrachten en

van de uit te voeren werkzaamheden verschillen. Als gevolg daarvan kunnen ook verschillende en meerdere bedreigingen optreden, waardoor het treffen van verschillende en meerdere waarborgen noodzakelijk is. Een conceptueel raamwerk dat van de registeraccountant vraagt iedere bedreiging te signaleren, te evalueren en aan de orde te stellen, in plaats van te voldoen aan een aantal min of meer arbitraire specifieke regels, is in het algemeen belang. Deze verordening biedt een raamwerk ter ondersteuning van de registeraccountant bij het signaleren en evalueren van iedere bedreiging en bij het in reactie daarop treffen van de juiste waarborgen.

Artikel A-100.6

De registeraccountant evalueert iedere omstandigheid of relatie waarmee hij bekend is of in redelijkheid bekend behoort te zijn, die de naleving van de fundamentele beginselen in gevaar kan brengen.

Artikel A-100.7

De registeraccountant betreft bij het beoordelen van de aard en het belang van een bedreiging zowel kwalitatieve als kwantitatieve factoren. Indien de registeraccountant niet in staat is adequate waarborgen te treffen weigert of beëindigt hij een opdracht tot het verlenen van een professionele dienst of beëindigt hij de opdrachtrelatie met de cliënt, dan wel neemt hij actie gericht op het zo nodig beëindigen van zijn relatie met de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is.

Artikel A-100.8

Indien de registeraccountant constateert dat hij onopzettelijk een bepaling uit de verordening overtreedt en vaststelt dat als gevolg daarvan sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, treft hij onverwijld waarborgen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Artikel A-100.9

De registeraccountant beperkt zich bij het toepassen van het conceptueel raamwerk niet tot de in deze verordening opgenomen voorbeelden.

In de delen B en C van deze verordening is aan de hand van voorbeelden toegelicht op welke wijze het conceptueel raamwerk kan worden toegepast. De voorbeelden zijn niet bedoeld als een limitatieve opsomming van alle situaties waarmee de registeraccountant kan worden geconfronteerd en die als een bedreiging zijn aan te merken.

Het is daarom niet voldoende als de registeraccountant zich aan de gegeven voorbeelden houdt. Hij is immers gehouden in iedere situatie het conceptueel raamwerk toe te passen.

Bedreigingen en waarborgen

Artikel A-100.10

Het scala aan bedreigingen is groot. Een bedreiging valt doorgaans in één van de volgende categorieën:

- a. bedreiging als gevolg van eigenbelang: Dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang van de registeraccountant dan wel van een gezinslid of een naaste verwant van hem;
- b. bedreiging als gevolg van zelftoetsing: Dit is de bedreiging die ontstaat indien de registeraccountant zijn eigen werkzaamheden of het resultaat daarvan beoordeelt;
- c. bedreiging als gevolg van belangenbehartiging: Dit is de bedreiging die ontstaat indien de registeraccountant op een zodanige wijze een standpunt verdedigt dat zijn objectiviteit in het gedrang komt;
- d. bedreiging als gevolg van vertrouwdeheid: Dit is de bedreiging als gevolg van het ontstaan van een nauwe band tussen de registeraccountant en zijn opdrachtgever als gevolg waarvan de registeraccountant te veel sympathie koestert voor de belangen van een ander; en
- e. bedreiging als gevolg van intimidatie: Dit is de bedreiging die ontstaat indien de registeraccountant door feitelijke of vermeende dreigementen wordt afgehouden van objectief handelen.

In de delen B en C van deze verordening zijn voorbeelden opgenomen van omstandigheden waarin voor de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant respectievelijk de accountant in business deze bedreigingen kunnen ontstaan.

De voorbeelden in deel C kunnen in specifieke omstandigheden ook van belang zijn voor de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant.

Artikel A-100.11

Waarborgen die een bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen zijn globaal in twee categorieën te verdelen:

- a. waarborgen tot stand gebracht door de wetgever, het NIVRA of andere regelgevers; en
- b. waarborgen in de werkomgeving.

Artikel A-100.12

De waarborgen tot stand gebracht door de wetgever, het NIVRA of andere regelgevers omvatten onder meer:

- a. regelgeving ten aanzien van Corporate Governance;
- b. eisen voor inschrijving in het accountantsregister ter zake van opleiding, ervaring en goed gedrag;
- c. eisen ten aanzien van de permanente educatie;
- d. vaktechnische en overige beroepsvoorschriften;
- e. stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- f. extern onafhankelijk publiek toezicht op de door de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant uitgevoerde assurance en aan assurance verwante opdrachten;
- g. klacht- en tuchtrecht.

Artikel A-100.13

In de delen B en C van deze verordening is aandacht besteed aan in de werkomgeving te treffen waarborgen door de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant respectievelijk de accountant in business.

Artikel A-100.14

Bepaalde waarborgen kunnen de kans dat onethisch gedrag wordt voorkomen of wordt ontdekt vergroten. Dergelijke waarborgen die kunnen zijn getroffen door de wetgever, het NIVRA, andere regelgevers of de entiteit waaraan de registeraccountant is verbonden of waarbij hij werkzaam is, omvatten onder meer een effectieve en in ruime kring bekend gemaakte procedure, uitgevoerd door de werkgever, het NIVRA of een andere regelgever, die het mogelijk maakt dat collega's, werkgevers of andere personen onprofessioneel of onethisch gedrag kunnen melden.

Artikel A-100.15

In zijn professionele oordeelsvorming neemt de registeraccountant in aanmerking hetgeen een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, als onaanvaardbaar zal aanmerken.

De aard en het belang van de te treffen waarborgen zijn afhankelijk van de specifieke omstandigheden.

Oplossen van beroepsethische conflicten

Artikel A-100.16

Bij het beoordelen van het al dan niet naleven van de fundamentele beginselen is het mogelijk dat de registeraccountant een beroepsconflict bij de toepassing van de fundamentele beginselen moet oplossen.

Artikel A-100.17

Indien de registeraccountant formeel dan wel informeel het initiatief neemt een beroepsethisch conflict over de toepassing van de fundamentele beginselen op te lossen neemt hij de volgende aspecten, hetzij afzonderlijk, dan wel in hun onderlinge samenhang, in aanmerking:

- a. de relevante feiten;
- b. de relevante beroepsethische aspecten;
- c. de fundamentele beginselen die van toepassing zijn op het conflict;
- d. de geldende interne procedures; en
- e. de mogelijke alternatieve handelwijzen.

Nadat de registeraccountant deze aspecten in aanmerking heeft genomen, kiest hij een adequate handelwijze overeenkomend met de in het geding zijnde fundamentele beginselen. Daarbij weegt de registeraccountant de gevolgen van de alternatieve handelwijzen tegen elkaar af.

Indien voor het beroepsethische conflict geen oplossing wordt gevonden vraagt de registeraccountant advies aan de daartoe aangewezen personen van de accountantspraktijk, de entiteit waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of aan het NIVRA.

Artikel A-100.18

Als de kwestie bestaat uit een beroepsethisch conflict met of binnen een organisatie overweegt de registeraccountant daarnaast om degenen die zijn belast met het bestuur van of met het toezicht op die organisatie te raadplegen.

Hierbij kan gedacht worden aan de directie, Raad van Commissarissen of de audit commissie.

Artikel A-100.19

Het is in het belang van de registeraccountant dat hij de meest belangrijke aspecten van het beroepsethische conflict, de details van de gevoerde besprekingen en de daaromtrent genomen besluiten conform het bepaalde in artikel A-100.2 documenteert.

Artikel A-100.20

Indien de registeraccountant een ernstig beroepsethisch conflict niet kan oplossen, verdient het aanbeveling dat hij, zonder de vertrouwelijkheid geweld aan te doen, advies vraagt aan het NIVRA of aan een juridisch adviseur.

Indien de registeraccountant bijvoorbeeld wordt geconfronteerd met een fraude waarvan bekendmaking kan leiden tot een bedreiging voor de naleving van de geheimhoudingsplicht, overweegt hij of het noodzakelijk is juridisch advies in te winnen om te bepalen of hij al dan niet verplicht is de fraude bij de daarvoor aangewezen instanties te melden.

Artikel A-100.21

Indien, nadat alle denkbare oplossingen in de beoordeling zijn betrokken, het niet mogelijk blijkt het beroepsethische conflict op te lossen, maakt de registeraccountant, indien mogelijk, een einde aan zijn betrokkenheid bij de aangelegenheid die heeft geleid tot het conflict.

Dit kan betekenen dat de registeraccountant, gezien de omstandigheden, moet besluiten zich uit het opdrachtteam terug te trekken, zijn medewerking aan een deelopdracht te beëindigen, zijn functie bij de opdracht neer te leggen of zijn relatie met de accountantspraktijk of de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is te verbreken of ontslag te nemen.

Hoofdstuk A-110 Integriteit

Artikel A-110.1

De registeraccountant treedt in zijn beroepsmatige en zakelijke betrekkingen eerlijk en oprecht op. Dit houdt onder meer in dat hij eerlijk zaken doet en de waarheid geen geweld aan doet.

Artikel A-110.2

De registeraccountant vermijdt dat hij in verband wordt gebracht met rapportages en andere informatie die naar zijn oordeel een bewering bevat die:

- a. materieel onjuist of misleidend is;
- b. op onzorgvuldige wijze is verstrekt; of

- c. niet volledig is of een verkeerde indruk wekt als gevolg waarvan de bewering als misleidend kan worden ervaren.

Artikel A-110.3

De registeraccountant handelt niet in strijd met het bepaalde in artikel A-110.2 indien hij aan bedoelde rapportage en andere informatie een mededeling toevoegt waarin hij zijn bezwaren tegen deze rapportage en andere informatie tot uitdrukking brengt.

Hoofdstuk A-120 Objectiviteit

Artikel A-120.1

De registeraccountant laat niet toe dat zijn professioneel of zakelijk oordeel wordt aangetast door een vooroordeel, belangentegenstelling of ongepaste beïnvloeding door een derde.

Artikel A-120.2

De registeraccountant vermijdt iedere situatie die zijn professionele oordeelsvorming op een ongepaste wijze beïnvloedt.

De registeraccountant kan in een situatie komen te verkeren waarin zijn objectiviteit in het gedrag komt. Het is onmogelijk al deze situaties te beschrijven.

Hoofdstuk A-130 Deskundigheid en zorgvuldigheid

Artikel A-130.1

De registeraccountant houdt zijn deskundigheid en vaardigheid op het niveau dat is vereist om aan zijn cliënt of werkgever adequate professionele diensten te kunnen verlenen. De registeraccountant handelt bij het verlenen van een professionele dienst zorgvuldig en in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften.

Onderdeel van de vereiste vaardigheid is een voor iedere te verlenen specifieke professionele dienst toereikende ervaring.

Artikel A-130.2

Deskundige dienstverlening vereist van de registeraccountant een deugdelijke oordeelsvorming bij de toepassing van professionele kennis en vaardigheid.

Professionele deskundigheid kan worden verdeeld in twee verschillende fasen:

- a. het verwerven van professionele deskundigheid; en

- b. het in stand houden van professionele deskundigheid.

Artikel A-130.3

Voor het in stand houden van de professionele deskundigheid van de registeraccountant is kennis van en inzicht in de relevante vaktechnische, beroepsmatige en algemeen economische ontwikkelingen vereist.

Permanente educatie stelt de registeraccountant in staat in de omgeving waarin hij beroepsmatig werkzaam is in continuïteit deskundig op te treden.

Artikel A-130.4

Zorgvuldigheid omvat de verantwoordelijkheid van de registeraccountant op te treden in overeenstemming met de eisen die gelden voor de uitvoering van een opdracht, te weten toewijding, voldoende diepgang en tijdige uitvoering.

Artikel A-130.5

De registeraccountant treft maatregelen die ervoor zorgen dat degene die onder zijn verantwoordelijkheid werkt de juiste opleiding heeft en onder adequaat toezicht staat.

Artikel A-130.6

De registeraccountant maakt indien daartoe aanleiding bestaat zijn cliënten, de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is of andere gebruikers van zijn professionele diensten attent op de inherente beperkingen die zijn verbonden aan zijn diensten. Aldus voorkomt hij dat een door hem gegeven oordeel wordt geïnterpreteerd als een feitelijke bewering.

Artikel A-130.7

Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande het bepaalde in artikel A-130.1 t/m A-130.6 ten aanzien van permanente educatie en van controle- en overige standaarden.

Hoofdstuk A-140 Geheimhouding

Artikel A-140.1

- a. De registeraccountant onthoudt zich van:
1. het buiten de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of buiten de entiteit waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is, bekend maken

van vertrouwelijke informatie, die hij in het kader van zijn beroepsmatig en zakelijk optreden heeft verkregen, tenzij hij is gemachtigd tot bekendmaking over te gaan of op grond van een wettelijk voorschrift dan wel beroepshalve daartoe een recht of plicht bestaat; en

2. het gebruikmaken van vertrouwelijke informatie die hij in het kader van beroepsmatig en zakelijk handelen heeft verkregen om zichzelf of een derde te bevoordelen.
- b. De registeraccountant is ontheven van het bepaalde in onderdeel a sub 1, indien hij desgevraagd aan andere organisaties, als bedoeld in artikel 48, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, niet zijnde de genoemde openbare lichamen, vertrouwelijke informatie verstrekt ten behoeve van het toezicht door de Autoriteit Financiële Markten ingevolge de Wet toezicht accountantsorganisaties. De registeraccountant is ontheven van het bepaalde in onderdeel a sub 1 indien hij de in de vorige zin bedoelde informatie desgevraagd aan de Autoriteit Financiële Markten verstrekt.

Artikel A-140.2

De registeraccountant houdt zich in zijn sociale omgang ook aan zijn geheimhoudingsplicht.

De registeraccountant is erop bedacht dat bij een langdurige omgang met een zakenrelatie, een gezinslid of een naaste verwant de mogelijkheid bestaat onopzettelijk te handelen in strijd met zijn geheimhoudingsplicht.

Artikel A-140.3

De registeraccountant neemt zijn geheimhoudingsplicht ook in acht ter zake van informatie die hem ter beschikking is gesteld door een potentiële opdrachtgever of werkgever.

Artikel A-140.4

De registeraccountant overweegt de noodzaak de geheimhoudingsplicht in acht te nemen binnen de accountantspraktijk waaraan hij is verbonden of waarbij hij werkzaam is of binnen de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is.

Artikel A-140.5

De registeraccountant treft de redelijkerwijs te nemen maatregelen om te waarborgen dat de voor hem geldende geheimhoudingsplicht tevens in acht wordt genomen door ieder personeelslid dat hiërarchisch aan hem ondergeschikt is en door iedere persoon aan wie hij advies of ondersteuning vraagt.

Artikel A-140.6

De registeraccountant houdt zich aan zijn geheimhoudingsplicht ook na het beëindigen van de verbintenissen met een cliënt of met een organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is.

Wanneer een registeraccountant van werkgever verandert of nieuwe opdrachten verwerft, is het hem toegestaan gebruik te maken van de bij zijn eerdere werkzaamheden verkregen kennis en opgedane ervaring. De vertrouwelijke informatie die de registeraccountant tijdens deze eerdere werkzaamheden heeft verkregen mag hij niet gebruiken of bekendmaken.

Artikel A-140.7

De registeraccountant kan in een situatie komen te verkeren waarin hij verplicht is of waarin het maatschappelijk juist is vertrouwelijke informatie bekend te maken. Voorbeelden hiervan zijn:

- a. bekendmaking die door de wetgever is verplicht, onder meer in het kader van de Wet toezicht accountantsorganisaties, de wet MOT en de comptabiliteitswet;
- b. bekendmaking die door de wetgever is toegestaan en waarmee de opdrachtgever of werkgever heeft ingestemd;
- c. bekendmaking van vertrouwelijke gegevens aan de door de Ondernemingskamer benoemde personen in een enquête bedoeld in titel 8 afdeling 2 BW2;
- d. bekendmaking aan in het openbaar bestuur functionerende onderzoekscommissies en aan de Algemene Rekenkamer;
- e. bekendmaking van vertrouwelijke gegevens in de situatie waarin de registeraccountant als getuige is opgeroepen in een gerechtelijke procedure;
- f. bekendmaking van vertrouwelijke gegevens aan onder meer rechters en toezichthouders bepaald bij of krachtens ondermeer de Wet toezicht accountantsorganisaties, dan wel aan bij wet ingestelde tuchtrechtorganen;
- g. bekendmaking van vertrouwelijke gegevens op grond van het bepaalde in de beroepsreglementering.

Artikel A-140.8

Alvorens de registeraccountant in een andere situatie dan waarin hij daartoe op grond van een wettelijk voorschrift verplicht is, besluit over te gaan tot bekendmaking van vertrouwelijke informatie betreft hij in zijn besluitvorming:

- a. in hoeverre de belangen van alle partijen, inclusief een derde waarvan de belangen in het spel zijn, kunnen worden geschaad in de situatie waarin een cliënt of werkgever de registeraccountant toestemming geeft tot het bekendmaken van de vertrouwelijke informatie;
- b. in hoeverre alle relevante informatie bij hem bekend en voor zover uitvoerbaar, onderbouwd is. Indien het betreft het bekendmaken van onbewezen gegevens, onvolledige informatie of ongefundeerde conclusies, is professionele oordeelsvorming noodzakelijk om de wijze van bekendmaking vast te stellen; en
- c. de wijze van communicatie die wordt verwacht en degene aan wie deze wordt gericht. In het bijzonder overtuigt de registeraccountant zich ervan dat degene met wie wordt gecommuniceerd de juiste ontvanger is.

Hoofdstuk A-150 Professioneel gedrag

Artikel A-150.1

De registeraccountant houdt zich aan de voor hem relevante wet- en regelgeving en onthoudt zich van handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt. Hiertoe behoren die handelingen die door een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt zullen worden opgevat als schadelijk voor de goede naam van het accountantsberoep.

Artikel A-150.2

De registeraccountant brengt bij het zichzelf aanprijzen het accountantsberoep niet in diskrediet. De registeraccountant is hierbij eerlijk en oprecht en onthoudt zich van:

- a. het wekken van overdreven verwachtingen ter zake van de diensten die hij kan verlenen, de kwaliteiten die hij bezit en de ervaring waarover hij beschikt;
- b. het maken van geringschattende verwijzingen naar of niet onderbouwde vergelijkingen met het werk van een derde.

Deel B Gedragscode voor de openbaar accountant, intern accountant en overheids-accountant

Deel B1: Gedragscode voor de openbaar accountant

B1 Hoofdstukindeling

Inhoudsopgave:

Hoofdstuk:

B1-200 Inleiding

B1-210 Aanvaarden en continueren van opdrachten

B1-220 Belangentegenstelling

B1-230 Second opinion

B1-240 Honoraria en andere vergoedingen

B1-250 Marketing van professionele diensten

B1-260 Giften

B1-270 Beheer en bewaring van bezittingen van cliënten

B1-280 Objectiviteit

B1-290 Onafhankelijkheid

B1-291 Organisatie van het accountantskantoor

Appendix bedoeld in artikel B1-200.3 en B1-200.11

Hoofdstuk B1-200 Inleiding

Artikel B1-200.1

De openbaar accountant past te allen tijde het conceptueel raamwerk toe zoals opgenomen in deel A.

Deel B1 van de verordening geeft voor de openbaar accountant een nadere uiteenzetting van het conceptueel raamwerk zoals opgenomen in deel A in relatie tot de werkzaamheden van de openbaar accountant. De in deel B1 opgenomen voorbeelden zijn niet bedoeld en kunnen daarom ook niet worden aangemerkt als een volledige opsomming van alle mogelijke bedreigingen waarmee de openbaar accountant kan worden geconfronteerd en van alle door de openbaar accountant daartegen te treffen waarborgen. Dientengevolge is het voor de openbaar accountant niet voldoende indien hij zich uitsluitend aan deze voorbeelden houdt. Hij is immers gehouden in iedere situatie het conceptueel raamwerk toe te passen.

Artikel B1-200.2

De openbaar accountant laat zich niet in met aangelegenheden, werkzaamheden of activiteiten die zijn integriteit, zijn objectiviteit of de goede naam van het accountantsberoep schaden of kunnen schaden

en als gevolg daarvan niet zijn te verenigen met het als openbaar accountant verlenen van professionele diensten.

Bedreigingen en waarborgen

Artikel B1-200.3

De openbaar accountant die wordt geconfronteerd met gebeurtenissen of situaties die leiden tot een bedreiging beoordeelt of het mogelijk is door het treffen van waarborgen de bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Veel van de bedreigingen behoren tot één van de categorieën eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwelijkheid en intimidatie.

De aard en het belang van iedere bedreiging verschilt per soort door de openbaar accountant verleende professionele dienst, te weten wettelijke controles, overige assurance-, aan assurance verwante en overige opdrachten.

Voor het bepalen van mogelijke bedreigingen en daartegen te treffen waarborgen is het noodzakelijk dat de openbaar accountant tevens kennisneemt van de tot deel B1 van deze verordening behorende appendix waarin aan bedoelde bedreigingen en waarborgen aandacht is besteed.

Deze appendix bevat de artikelen B1-200.4 tot en met B1-200.8, alsmede de artikelen B1-200.12 en B-200.13.

Artikel B1-200.9

De openbaar accountant is bij alle beroepsmatige en zakelijke betrekkingen zich bewust van situaties die kunnen leiden tot een bedreiging die niet tot één van de categorieën genoemd in artikel B1-200.3, tweede alinea zijn te rekenen.

Artikel B1-200.10

Waarborgen die een bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen zijn globaal in twee categorieën te verdelen:

- a. waarborgen die tot stand zijn gebracht door de wetgever, het NIVRA of andere regelgevers; en
- b. waarborgen in de werkomgeving.

In artikel A-100.12 zijn de waarborgen tot stand gebracht door de wetgever, het NIVRA en andere regelgevers toegelicht.

Artikel B1-200.11

De openbaar accountant bepaalt op basis van zijn professioneel oordeel op welke wijze hij het beste kan omgaan met een bedreiging. Hierbij gaat de openbaar accountant uit van hetgeen naar zijn oordeel een redelijke en goed geïnformeerde derde, die over alle relevante informatie beschikt, met inbegrip van de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen als onaanvaardbaar zal aanmerken. Aspecten zoals de aard en het belang van de bedreiging, de aard van de opdracht en de structuur van de accountantspraktijk neemt de openbaar accountant bij zijn beoordeling in aanmerking. De relevante waarborgen die in de werkomgeving kunnen worden getroffen zijn afhankelijk van de omstandigheden. Deze omvatten de waarborgen die gelden binnen de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en de waarborgen die voor een specifieke opdracht gelden.

Voor het bepalen van mogelijke bedreigingen en daartegen te treffen waarborgen is het noodzakelijk dat de openbaar accountant niet alleen kennisneemt van deze verordening, maar tevens kennisneemt van de tot deel B1 van deze verordening behorende appendix waarin aan bedoelde bedreigingen en waarborgen aandacht is besteed.

Deze appendix bevat de artikelen B1-200.4 tot en met B1-200.8, alsmede de artikelen B1-200.12 en B-200.13.

Artikel B1-200.14

Het is de openbaar accountant niet toegestaan om voor het terugbrengen van een bedreiging tot een aanvaardbaar niveau uitsluitend op de door een cliënt getroffen waarborgen te steunen. Het is wel toegestaan om, afhankelijk van de aard van de opdracht, mede te steunen op de waarborgen die de cliënt heeft getroffen.

Artikel B1-200.15

De in de interne organisatie van een cliënt ingebouwde waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. de goedkeuring van een aan de accountantspraktijk verleende opdracht door anderen dan het bestuur van de opdrachtgever;
- b. de aanwezigheid bij de cliënt van vakbekwame personeelsleden die over ervaring en gezag beschikken om beleidsbeslissingen te nemen;
- c. de aanwezigheid bij de cliënt van interne procedures die ertoe leiden dat bij het verlenen van aan assurance verwante en overige opdrachten objectieve keuzes worden gemaakt;

- d. de aanwezigheid bij de cliënt van een corporate governance structuur die voorziet in adequaat toezicht op en communicatie over de voor die cliënt uitgevoerde diensten door de accountantspraktijk.

Hoofdstuk B1-210 Aanvaarden en continueren van opdrachten

Aanvaarden van een cliënt

Artikel B1-210.1

Alvorens de openbaar accountant een relatie met een cliënt aangaat beoordeelt hij of dit leidt tot een bedreiging.

Een bedreiging voor de integriteit of het professioneel gedrag kan bijvoorbeeld ontstaan, indien de potentiële cliënt, zijn eigenaar, zijn bestuur of de aard van de door hen uitgeoefende activiteiten in relatie kunnen worden gebracht met discutabele aangelegenheden.

Artikel B1-210.2

Voorbeelden van de in artikel B1-210.1, tweede alinea, bedoelde discutabele aangelegenheden die, indien bekend, kunnen leiden tot een bedreiging, zijn de betrokkenheid van de potentiële cliënt bij onwettige activiteiten, zoals witwassen of bij misleidende of discutabele methoden van financiële verslaglegging.

Artikel B1-210.3

De openbaar accountant beoordeelt de aard en het belang van iedere bedreiging als gevolg van het aangaan van een relatie met een cliënt. Indien blijkt dat een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Artikel B1-210.4

De in artikel B1-210.3 bedoelde waarborgen bestaan onder meer uit:

- a. het verkrijgen van kennis over en inzicht in de potentiële cliënt, de eigenaar en leidinggevende en degene die verantwoordelijk is voor het bestuur en de bedrijfsactiviteiten; of
- b. de toezegging van de potentiële cliënt de corporate governance structuur of de interne beheersing te verbeteren.

Artikel B1-210.5

Indien het niet mogelijk blijkt de bedreiging terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau ziet de openbaar accountant af van het aangaan van een relatie met de cliënt.

Artikel B1-210.6

In het geval van een doorlopende opdracht beoordeelt de openbaar accountant periodiek opnieuw of de relatie met de cliënt kan worden gecontinueerd.

Aanvaarden van een opdracht

Artikel B1-210.7

De openbaar accountant aanvaardt uitsluitend een opdracht, indien het aanvaarden van de opdracht niet leidt tot een onaanvaardbare bedreiging en indien de voor de uitvoering van de opdracht vereiste deskundigheid beschikbaar is.

Een bedreiging als gevolg van een gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid kan bijvoorbeeld ontstaan indien het opdrachtteam niet over de voor de uitvoering van de opdracht vereiste deskundigheid beschikt en niet in staat is die deskundigheid te verwerven.

Artikel B1-210.8

Alvorens de openbaar accountant een specifieke opdracht aanvaardt, beoordeelt hij of de opdracht leidt tot een bedreiging. Indien blijkt dat een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is treft de openbaar accountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

De te treffen waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het verwerven van gedegen inzicht in de aard en complexiteit van de activiteiten van de cliënt, in de specifieke vereisten en doelstelling van de opdracht en de daarvoor te verrichten werkzaamheden;
- b. het verwerven van kennis van de relevante bedrijfstak en van het object van onderzoek;
- c. het verwerven van kennis van de voor de uitvoering van de opdracht relevante wettelijke en verslaggevingseisen;
- d. het toewijzen aan de opdracht van voldoende medewerkers die over de vereiste deskundigheid beschikken;
- e. het indien noodzakelijk inschakelen van andere deskundigen;

- f. het maken van afspraken over een realistisch tijdschema voor de uitvoering van de opdracht;
- g. het voldoen aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing dat is bedoeld te waarborgen dat opdrachten uitsluitend mogen worden geaccepteerd indien deze met een redelijke mate van zekerheid kunnen worden uitgevoerd in overeenstemming met de daaraan te stellen eisen.

Artikel B1-210.9

Indien de openbaar accountant voornemens is te steunen op het advies of het werk van een deskundige, beoordeelt hij of dat voornemen gerechtvaardigd is. Hierbij neemt de openbaar accountant aspecten in aanmerking zoals de beschikbaarheid, reputatie, deskundigheid en de voor de deskundige geldende beroeps- en ethische voorschriften.

Deze informatie kan de openbaar accountant verkrijgen uit eerdere ervaring met de deskundige of door het inwinnen van informatie bij een derde.

Opdrachtaanvaarding door een opvolgend openbaar accountant

Artikel B1-210.10

De openbaar accountant aan wie wordt verzocht een opdracht van een andere openbaar accountant, of van een openbaar Accountant-Administratieconsulent over te nemen, of die voornemens is een offerte uit te brengen voor een opdracht die tot dat moment door een andere openbaar accountant, of een openbaar Accountant-Administratieconsulent wordt uitgevoerd, stelt vast of er een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen bestaat om de opdracht te aanvaarden.

In de situatie dat de openbaar accountant de opdracht aanvaardt zonder dat hij op de hoogte is van alle relevante feiten, kan de bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen onder meer bestaan uit een gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid.

Artikel B1-210.11

De openbaar accountant evalueert de aard en het belang van de bedreiging. Indien de bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Tot deze waarborgen kan worden gerekend het opnemen van contact met de openbaar accountant of met de openbaar Accountant-Administratieconsulent die tot dan de opdracht uitvoerde om van hem te vernemen wat de feiten en omstandigheden zijn die hebben geleid tot zijn voorgestelde vervanging. Hierbij kan bijvoorbeeld blijken dat de vermeende reden voor de wisseling niet in overeenstemming is met de feiten en kunnen aanwijzingen worden verkregen over het bestaan van onenigheid met de fungerende openbaar accountant of met de fungerende openbaar Accountant-Administratieconsulent. Dit kan van invloed zijn op de beslissing de opdracht wel of niet te aanvaarden.

Artikel B1-210.12

De openbaar accountant met wie door de opvolgend openbaar accountant of met wie door een openbaar Accountant-Administratieconsulent contact is opgenomen verstrekt die informatie die naar zijn oordeel noodzakelijk is voor de beoordeling door de opvolger van de aanvaardbaarheid van de opdracht. Hierbij houdt de verstreckende openbaar accountant het belang van alle partijen in het oog.

Artikel B1-210.13

Tenzij de cliënt aan de fungerende openbaar accountant specifieke instructies geeft, verstrekt hij, behoudens bijzondere omstandigheden, vrijwillig geen andere informatie over de cliënt dan de informatie bedoeld in artikel B1-210.12.

De omstandigheden waaronder het aanbeveling verdient vertrouwelijke informatie bekend te maken zijn in Hoofdstuk A-140 toegelicht.

Artikel B1-210.14

De openbaar accountant treft waarborgen die een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis die is ontstaan bij het overnemen van een opdracht wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Artikel B1-210.15

De in artikel B1-210.14 bedoelde waarborgen bestaan onder meer uit:

- a. het volledig en open bespreken van de cliëntenaangelegenheden met de fungerende openbaar accountant of met de fungerende openbaar Accountant-Administratieconsulent;
- b. het aan de fungerende openbaar accountant of aan de fungerende openbaar Accountant-Administratieconsulent vragen om informatie over feiten of omstandigheden die het de potentiële opvolger mogelijk maakt een besluit te nemen over het wel of niet aanvaarden van de opdracht;
- c. het vermelden in de offerte dat alvorens de opdracht kan worden aanvaard van de fungerende openbaar accountant of van de fungerende openbaar Accountant-Administratieconsulent, informatie zal worden gevraagd, die op grond van beroepsmatige of andere redenen aanleiding kan geven tot het niet aanvaarden van de opdracht.

Artikel B1-210.16

De openbaar accountant zal gewoonlijk toestemming aan de cliënt vragen om te mogen overleggen met de fungerende openbaar accountant of met de fungerende openbaar Accountant-Administratieconsulent. Indien deze toestemming is verleend, neemt de fungerende openbaar accountant de van

toepassing zijnde juridische en andere voorschriften in acht. Ingeval de fungerende openbaar accountant informatie verstrekt doet hij dit naar waarheid en zonder vooringenomenheid. Indien de openbaar accountant niet in staat is met de fungerende openbaar accountant of met de fungerende openbaar Accountant-Administratieconsulent te overleggen, tracht hij op een andere wijze informatie te verkrijgen over een mogelijke bedreiging. Hierbij kan worden gedacht aan het verkrijgen van inlichtingen van een derde of het uitvoeren van een achtergrondonderzoek naar het hogere management of naar degenen die bij de cliënt met governance zijn belast.

Artikel B1-210.17

De openbaar accountant aanvaardt de opdracht niet als het niet mogelijk is een bedreiging door het treffen van waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Artikel B1-210.18

Aan de openbaar accountant kan worden verzocht werkzaamheden uit te voeren die behoren bij of aanvullend zijn op het werk van de fungerende openbaar accountant of van de fungerende openbaar Accountant-Administratieconsulent. Dergelijke situaties kunnen leiden tot een bedreiging wegens een gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid bijvoorbeeld als gevolg van gebrekkige of onvolledige gegevens. Waarborgen die tegen een dergelijke bedreiging kunnen worden getroffen bestaan onder meer uit het informeren van de fungerende openbaar accountant of van de fungerende openbaar Accountant-Administratieconsulent omtrent de voorgenomen werkzaamheden. Deze heeft dan de mogelijkheid de openbaar accountant de voor de juiste uitvoering van de werkzaamheden benodigde informatie te verstrekken.

Hoofdstuk B1-220 Belangentegenstelling

Artikel B1-220.1

De openbaar accountant neemt gepaste maatregelen om omstandigheden te signaleren die leiden tot een belangentegenstelling en aldus leiden tot een bedreiging.

Bepaalde omstandigheden kunnen leiden tot een bedreiging. Zo kan de objectiviteit in gevaar komen, indien de openbaar accountant rechtstreeks concurreert met een cliënt of gezamenlijk met een belangrijke concurrent van een cliënt participeert in een joint venture of hiermee een soortgelijk samenwerkingsverband heeft. Een bedreiging voor de objectiviteit of voor de plicht tot geheimhouding kan ook ontstaan in de situatie dat de openbaar accountant diensten verleent aan cliënten met tegengestelde belangen of aan cliënten die een conflict met elkaar hebben.

Artikel B1-220.2

De openbaar accountant beoordeelt de aard en het belang van iedere bedreiging als gevolg van een belangentegenstelling. Deze beoordeling heeft plaats alvorens een cliënt te accepteren of een opdracht te aan-

waarden of te continueren. De openbaar accountant beoordeelt onder meer of hij een zakelijk belang of een relatie heeft met de cliënt of met een derde die kan leiden tot een bedreiging. Indien deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Artikel B1-220.3

Afhankelijk van de omstandigheden die hebben geleid tot een belangentegenstelling treft de openbaar accountant ten minste één van de volgende waarborgen:

- a. het informeren van de cliënt over de zakelijke belangen of over de activiteiten die een belangentegenstelling vormen en het verkrijgen van toestemming van de cliënt om onder die omstandigheden de professionele dienst uit te voeren;
- b. het bekendmaken aan alle betrokken partijen dat hij ten aanzien van een bepaalde aangelegenheid opdrachten voor meerdere partijen uitvoert en dat de belangen van die partijen strijdig met elkaar zijn en het verkrijgen van toestemming om onder die omstandigheden de professionele diensten uit te voeren; of
- c. het bekendmaken aan de cliënt dat een bepaalde professionele dienst niet uitsluitend voor hem wordt verricht, maar dat daarnaast een soortgelijke dienst wordt uitgevoerd voor een ander en het verkrijgen van toestemming om onder die omstandigheden de professionele dienst uit te voeren.

Artikel B1-220.4

In aanvulling op de in artikel B1-220.3 te treffen waarborgen overweegt de openbaar accountant:

- a. gebruik te maken van gescheiden opdrachtteams;
- b. procedures in te voeren waardoor wordt voorkomen dat een derde toegang krijgt tot informatie over de opdracht, onder meer door een fysieke scheiding aan te brengen tussen de teams en tussen de beveiligde opslag van vertrouwelijke gegevens;
- c. duidelijke richtlijnen te geven aan het opdrachtteam met betrekking tot de beveiliging en de geheimhouding van specifieke gegevens;
- d. een geheimhoudingsverklaring te laten tekenen door de medewerkers en partners van de accountantspraktijk; en

- e. een senior functionaris van de accountantspraktijk, die bij geen van de desbetreffende cliënten en opdrachten is betrokken, periodiek te laten beoordelen of de waarborgen juist worden toegepast.

Artikel B1-220.5

Indien een belangentegenstelling leidt tot een bedreiging onder meer als gevolg van een gebrek aan objectiviteit, professioneel gedrag of een inbreuk op de plicht tot geheimhouding, die door het treffen van waarborgen niet kan worden weggenomen of tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht, concludeert de openbaar accountant dat het niet mogelijk is een specifieke opdracht te aanvaarden, dan wel dat het noodzakelijk is zich terug te trekken uit één of meer van de conflicterende opdrachten.

Artikel B1-220.6

Indien de openbaar accountant van zijn cliënt geen toestemming verkrijgt om werkzaamheden te verrichten voor een andere partij, die wel of geen cliënt behoeft te zijn, ter zake van een aangelegenheid waarin tussen beide partijen sprake is van een belangentegenstelling, maakt de openbaar accountant met betrekking tot deze aangelegenheid een einde aan zijn werkzaamheden voor één van de beide partijen.

Hoofdstuk B1-230 *Second opinion*

Artikel B1-230.1

Indien de openbaar accountant door of ten behoeve van een andere partij dan een bestaande cliënt wordt verzocht een opdracht uit te voeren bestaande uit een second opinion op het oordeel van een andere openbaar accountant of van een openbaar Accountant-Administratieconsulent over een specifieke toepassing van verslaggevings-, controle-, rapportage - of andere voorschriften kan dit leiden tot een bedreiging. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een bedreiging wegens gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid in de situatie waarin de second opinion niet is gebaseerd op de feiten en informatie die wel voor de fungerende openbaar accountant beschikbaar waren of is gebaseerd op inadequate informatie. De aard en het belang van de bedreiging zijn afhankelijk van de omstandigheden waaronder het verzoek is gedaan en van alle andere beschikbare feiten en veronderstellingen die voor het vormen van een professioneel oordeel van belang zijn.

Artikel B1-230.2

Indien de openbaar accountant wordt gevraagd een in artikel B1-230.1 bedoelde second opinion te verstrekken, beoordeelt hij de aard en het belang van een bedreiging. Indien blijkt dat deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Deze waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het verkrijgen van toestemming van de opdrachtgever contact op te nemen met de fungerende openbaar accountant of de fungerende openbaar Accountant-Administratieconsulent;
- b. het informeren van de opdrachtgever over de inherente beperkingen die aan de te verstrekken second opinion zijn verbonden;
- c. het verstrekken van een afschrift van de naar aanleiding van de opdracht uitgebrachte mededeling aan de fungerende openbaar accountant of de fungerende openbaar Accountant-Administratieconsulent.

Artikel B1-230.3

Indien de opdrachtgever de openbaar accountant geen toestemming geeft voor overleg met de fungerende openbaar accountant of de fungerende openbaar Accountant-Administratieconsulent, overweegt eerstgenoemde openbaar accountant, rekening houdend met alle relevante omstandigheden, of hij de opdracht tot het geven van een second opinion kan aanvaarden.

Hoofdstuk B1-240 Honoraria en andere vergoedingen

Artikel B1-240.1

Bij de onderhandeling over het verlenen van een professionele dienst is het de openbaar accountant toegestaan een honorarium te bedingen dat door hem passend wordt geacht.

Het feit dat een openbaar accountant voor dezelfde professionele dienst een lager honorarium vraagt dan een andere openbaar accountant of een openbaar Accountant-Administratieconsulent is op zich niet strijdig met de beroepsethiek. Desondanks kan door de hoogte van het gevraagde honorarium een bedreiging ontstaan. Zo kan bijvoorbeeld door het behartigen van het eigen belang sprake zijn van een bedreiging wegens een gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid. Deze bedreiging zal met name een rol kunnen spelen indien het gevraagde honorarium dermate laag is dat het moeilijk zal zijn voor die prijs de opdracht in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften uit te voeren.

Artikel B1-240.2

Met het oog op de bedreiging die kan ontstaan door de hoogte van het overeengekomen honorarium in relatie tot de daarvoor te verrichten werkzaamheden treft de openbaar accountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

De in dit kader te treffen waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het informeren van de cliënt over de voorwaarden van de opdracht en met name over de grondslag waarop het honorarium is gebaseerd en over de diensten die voor het honorarium zullen worden verleend;
- b. het vrijmaken van voldoende tijd en van voor de uitvoering van de opdracht gekwalificeerde medewerkers.

Artikel B1-240.3

Het is de openbaar accountant niet toegestaan voor assuranceopdrachten een resultaatafhankelijke beloning, waaronder aanbrenghpremies en commissie, overeen te komen.

Voor het verrichten van bepaalde soorten aan assurance verwante en overige opdrachten is het overeenkomen van een resultaatafhankelijke beloning gebruikelijk. Een dergelijke beloning kan evenwel onder bepaalde omstandigheden leiden tot een bedreiging wegens een gebrek aan objectiviteit als gevolg van het behartigen van het eigen belang. De aard en het belang van deze bedreiging is afhankelijk van onder meer de volgende factoren:

- a. de aard van de opdracht;
- b. de bandbreedte van het mogelijke honorarium;
- c. de grondslag waarop het honorarium wordt bepaald;
- d. het antwoord op de vraag of de uitkomst of het resultaat van de transactie door een onafhankelijke derde wordt beoordeeld.

Artikel B1-240.4

Alvorens de openbaar accountant een resultaatafhankelijke beloning aanvaardt voor een door hem uit te voeren aan assurance verwante of overige opdracht beoordeelt hij de aard en het belang van de daarmee verband houdende bedreiging. Indien blijkt dat de bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Deze waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. een voorafgaande aan de uitvoering van de opdracht getekende opdrachtbevestiging, waarin de grondslag van het honorarium is vermeld;
- b. het aan de beoogde gebruiker melden van het werk van de openbaar accountant en van de grondslag van het honorarium;

- c. het beleid en de procedures met betrekking tot de kwaliteitsbeheersing;
- d. de beoordeling van de uitgevoerde werkzaamheden door een onafhankelijke niet bij de opdracht betrokken derde.

Artikel B1-240.5

Het kan voorkomen dat de openbaar accountant, die een assurance-, een aan assurance verwante opdracht of een overige opdracht uitvoert, een aanbrengr premie of een commissie met betrekking tot een cliënt ontvangt. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie dat de openbaar accountant niet in staat is de gevraagde diensten te verlenen en hij de cliënt daarom doorverwijst naar een andere openbaar accountant, een openbaar Accountant-Administratieconsulent of naar een andere expert, die hem daarvoor een aanbrengr premie betaalt.

Het aanvaarden van bedoelde aanbrengr premie of commissie kan leiden tot een bedreiging voor de objectiviteit en deskundigheid en zorgvuldigheid als gevolg van het behartigen van het eigen belang. **Indien het een assurancecliënt betreft, leidt het aanvaarden van een aanbrengr premie of een commissie tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.**

Artikel B1- 240.6

Ook is het mogelijk dat de openbaar accountant die een assurance-, een daaraan verwante opdracht of een overige opdracht uitvoert een aanbrengr premie betaalt voor het hem bezorgen van een cliënt, bijvoorbeeld indien de cliënt zijn relatie continueert met een andere openbaar accountant of een openbaar Accountant-Administratieconsulent maar specialistische diensten vraagt die de fungerende openbaar accountant of de fungerende openbaar Accountant Administratieconsulent niet aanbiedt. Het betalen van een dergelijke aanbrengr premie kan leiden tot een bedreiging voor de objectiviteit en deskundigheid en zorgvuldigheid als gevolg van het behartigen van het eigenbelang.

Artikel B1-240.7

De openbaar accountant betaalt of ontvangt geen aanbrengr premie of commissie, tenzij hij waarborgen heeft getroffen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Deze waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het informeren van de cliënt over alle afspraken waarin is overeengekomen dat de openbaar accountant een aanbrengr premie zal betalen aan een andere openbaar accountant of een openbaar Accountant-Administratieconsulent.
- b. het informeren van de cliënt over alle afspraken waarin is overeengekomen dat de openbaar accountant een aanbrengr premie zal ontvangen voor het doorverwijzen van de cliënt naar een andere openbaar accountant of een openbaar Accountant-Administratieconsulent.

- c. het vooraf verkrijgen van toestemming van de cliënt voor een commissieafpraak ter zake van de verkoop door een derde van goederen of diensten aan de cliënt.

Artikel B1-240.8

Het is de openbaar accountant toegestaan een accountantspraktijk geheel of gedeeltelijk over te nemen en de vroegere eigenaar of de erfgenaam van die eigenaar daarvoor te betalen. Het betalen van de aankoop-prijs voor een geheel of gedeeltelijk overgenomen accountantspraktijk is niet aan te merken als het betalen van een aanbrengpremie of een commissie.

Hoofdstuk B1-250 Marketing van professionele diensten

Artikel B1-250.1

Indien de openbaar accountant nieuwe opdrachten tracht te verwerven door het maken van reclame of met behulp van andere vormen van marketing, kan dat leiden tot een bedreiging. Zo kan bijvoorbeeld de behartiging van het eigen belang leiden tot een bedreiging voor het professioneel gedrag indien marketing van diensten, prestaties of producten op een wijze plaatsvindt die niet in overeenstemming is met dit fundamenteel beginsel.

Artikel B1-250.2

Het is de openbaar accountant niet toegestaan door de wijze waarop hij marketing van professionele diensten bedrijft het accountantsberoep in diskrediet te brengen. Het is de openbaar accountant bij de marketing van professionele diensten niet toegestaan:

- a. overtrokken verwachtingen te wekken met betrekking tot door hem aangeboden diensten, zijn kwaliteit en ervaring;
- b. geringschattende verwijzingen te maken naar of niet onderbouwde vergelijkingen te maken met de werkzaamheden van een derde.

De openbaar accountant die twijfelt of een voorgenomen vorm van reclame of marketing is toegestaan, consulteert de vaktechnische experts binnen de accountantspraktijk dan wel het NIVRA.

Hoofdstuk B1-260 Giften

Artikel B1-260.1

Indien door een cliënt aan de openbaar accountant of een gezinslid of naaste verwant van hem een gift, waartoe mede gratis reizen, gratis verblijf of andere vormen van gastvrijheid worden gerekend, wordt

aangeboden, leidt dit tot een bedreiging voor de objectiviteit als gevolg van het behartigen van het eigen belang of als gevolg van intimidatie bij de dreiging tot openbaar maken van het aanbod.

Artikel B1-260.2

De aard en het belang van deze bedreiging is afhankelijk van de aard, de waarde en de bedoeling van de aangeboden gift. Indien aan de openbaar accountant een gift wordt aangeboden waarvan kan worden aangenomen dat een redelijke en goed geïnformeerde derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, deze als onbelangrijk zal aanmerken, mag de openbaar accountant ervan uitgaan dat de gift hem wordt aangeboden zonder de bedoeling een beslissing te beïnvloeden of informatie te verkrijgen, maar in het kader van het onderhouden van een normale zakelijke relatie. In deze situatie kan een openbaar accountant doorgaans concluderen dat geen sprake is van een bedreiging.

Artikel B1-260.3

Indien de bedreiging als gevolg van een aangeboden gift van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen. Indien uit de beoordeling blijkt dat het niet mogelijk is een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis door het treffen van waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen, aanvaardt de openbaar accountant de gift niet.

Hoofdstuk B1-270 Beheer en bewaring van bezittingen van cliënten

Artikel B1-270.1

De openbaar accountant neemt noch direct noch indirect gelden of andere bezittingen van een cliënt in beheer tenzij dit wettelijk is toegestaan. Hij handelt hierbij in overeenstemming met de hiervoor geldende wettelijke verplichtingen.

Artikel B1-270.2

Het door de openbaar accountant beheren van gelden of andere bezittingen van een cliënt leidt tot een bedreiging voor zijn professioneel gedrag of voor zijn objectiviteit als gevolg van het behartigen van het eigen belang.

De openbaar accountant die het beheer voert over gelden of andere bezittingen van een cliënt treft de volgende waarborgen:

- a. hij houdt de in beheer gegeven gelden of andere bezittingen gescheiden van zijn persoonlijke bezittingen en van de bezittingen van de accountantspraktijk waaraan hij is verbonden of waarbij hij werkzaam is;

- b. hij wendt de gelden of andere bezittingen uitsluitend aan voor het doel waarvoor deze zijn bestemd;
- c. hij is te allen tijde bereid verantwoording over het gevoerde beheer en de daarmee behaalde resultaten af te leggen aan de daarvoor in aanmerking komende persoon; en
- d. hij leeft alle relevante wet- en regelgeving na die van toepassing is op het beheer van en het afleggen van verantwoording over de in beheer gegeven gelden of andere bezittingen.

Artikel B1-270.3

De openbaar accountant is zich bewust van de bedreiging die ontstaat als hij in verband wordt gebracht met het beheer van gelden of andere bezittingen van een cliënt, indien zou blijken dat deze gelden of andere bezittingen afkomstig zijn uit illegale activiteiten, zoals het witwassen van gelden. De openbaar accountant voert alvorens hij een dergelijke cliënt of opdracht aanvaardt onderzoek uit naar de herkomst van de gelden of andere bezittingen. Hierbij betreft hij het bepaalde in de Wet melding ongebruikelijke transacties (de Wet MOT) en in andere relevante wetgeving.

Zonodig wint hij juridisch advies in.

Hoofdstuk B1-280 Objectiviteit ter zake van iedere professionele dienst

Artikel B1-280.1

De openbaar accountant beoordeelt bij het verlenen van een professionele dienst of sprake is van een bedreiging voor zijn objectiviteit als gevolg van het aanhouden van een belang in of een relatie met een cliënt of met een aan die cliënt verbonden directeur of andere werknemer.

Zo kan bijvoorbeeld sprake zijn van een bedreiging voor de objectiviteit als gevolg van een te grote mate van vertrouwdeheid of vertrouwen bij het bestaan van een familierelatie of een nauwe persoonlijke of zakelijke relatie.

Artikel B1- 280.2

Het al dan niet aanwezig zijn van een bedreiging voor de objectiviteit bij het uitvoeren van een professionele dienst is afhankelijk van de specifieke aspecten van de opdracht en van de aard van de werkzaamheden die de openbaar accountant uitvoert.

Artikel B1-280.3

De openbaar accountant beoordeelt de aard en het belang van de bedreiging voor zijn objectiviteit. Indien blijkt dat deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de openbaar accountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Deze waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het zich terugtrekken uit het opdrachtteam;
- b. het toepassen van procedures inzake toezicht;
- c. het beëindigen van de financiële en zakelijke relaties die de bedreiging veroorzaken;
- d. het bespreken van de kwestie met een leidinggevende van de accountantspraktijk;
- e. het bespreken van de kwestie met de personen die bij de cliënt belast zijn met de governance.

Hoofdstuk B1-290 Onafhankelijkheid

Artikel B1-290.1

De openbaar accountant die een assuranceopdracht uitvoert is onafhankelijk van de desbetreffende assurancecliënt. Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.

Onafhankelijkheid in wezen en in schijn is vereist, om het de openbaar accountant mogelijk te maken om als resultaat van een door hem uitgevoerde assuranceopdracht een voor een ieder acceptabel oordeel uit te spreken zonder vooringenomenheid, tegengestelde belangen of door een derde op hem uitgeoefende druk.

Hoofdstuk B1-291 Organisatie van het accountantskantoor

Artikel B1-291.1

1. **De openbaar accountant die verbonden is aan of werkzaam is bij een accountantskantoor, dat niet tevens een accountantsorganisatie is in de zin van de Wet toezicht accountantsorganisaties en dat voor een cliënt een assurance-opdracht uitvoert, ziet erop toe dat de meerderheid van de personen die het dagelijks beleid van het accountantskantoor bepalen bestaat uit Accountants-Administratieconsulenten of uit registeraccountants. Indien een accountantskantoor twee dagelijks beleidsbepalers heeft ziet de openbaar accountant erop toe dat ten minste één van deze beleidsbepalers een Accountant-Administratieconsulent of een registeraccountant is.**
2. **Het bestuur kan ontheffing verlenen van het bepaalde in het eerste lid. Aan de ontheffing kunnen voorwaarden worden verbonden.**

Artikel B1-291.2

1. **De openbaar accountant die het dagelijks beleid van een accountantskantoor bepaalt, zorgt ervoor dat het accountantskantoor:**

- a. een beleid voert dat niet strijdig is met het bepaalde in deze verordening;
 - b. voldoet aan de hierna bedoelde nadere voorschriften.
2. Indien geen van de dagelijks beleidsbepalers een openbaar accountant is, rust de in het eerste lid bedoelde zorgplicht op:
- a. een daartoe, uit het midden van de voor het accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden openbaar accountants, aangewezen openbaar accountant of,
 - b. indien er geen openbaar accountant is aangewezen, elke openbaar accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan het accountantskantoor.
3. Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande de eisen die aan de organisatie van een accountantskantoor worden gesteld met betrekking tot het uitvoeren van assuranceopdrachten en aan assurance verwante opdrachten.

Artikel B1-291.3

vervallen

B1 Appendix bedoeld in artikel B1-200.3 en B1-200.11

Voorbeelden van bedreigingen

Artikel B1-200.4

Voorbeelden van situaties die voor de openbaar accountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van eigen belang zijn onder meer:

- a. het aanhouden van een financieel belang in een cliënt of het gezamenlijk met een cliënt aanhouden van een financieel belang;
- b. een te grote mate van afhankelijkheid van het honorarium ontvangen van één cliënt;
- c. het aanhouden van een te nauwe zakelijke relatie met een cliënt;
- d. de angst voor het verliezen van een cliënt;
- e. de mogelijkheid om bij een cliënt in dienst te treden;

- f. het verstrekken aan dan wel ontvangen van een lening van een assurancecliënt of een leidinggevende van een assurancecliënt.

Artikel B1-200.5

Voorbeelden van situaties die voor de openbaar accountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van zelftoetsing zijn onder meer:

- a. het ontdekken van een belangrijke fout tijdens een herbeoordeling van eigen werk;
- b. het rapporteren over de werking van een financieel systeem dat met medewerking van de openbaar accountant is ontworpen of geïmplementeerd;
- c. het samenstellen van originele boekingsstukken die vervolgens object van zijn onderzoek zijn;
- d. een medewerker van zijn assuranceteam die kortgeleden bij de cliënt in een leidinggevende functie werkzaam is geweest;
- e. een medewerker van zijn assuranceteam die op korte termijn bij de cliënt in een functie werkzaam zal zijn waarin hij direct en intensief betrokken zal zijn bij het object van het onderzoek;
- f. het aan een cliënt verlenen van diensten die direct van invloed zijn op het object van de assuranceopdracht.

Artikel B1-200.6

Voorbeelden van situaties die voor de openbaar accountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van belangenbehartiging zijn onder meer:

- a. de begeleiding van een aandelenuitgifte van een beursgenoteerde vennootschap die een controlecliënt van die openbaar accountant is;
- b. het behartigen van de belangen van een assurancecliënt in een juridische procedure of een ander geschil met een derde.

Artikel B1-200.7

Voorbeelden van situaties die voor de openbaar accountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van te grote mate van vertrouwdheid zijn onder meer:

- a. een lid van het opdrachtteam dat een gezinslid of naaste verwant is van een bestuurslid of van een leidinggevende functionaris van de cliënt;
- b. een lid van het opdrachtteam is een gezinslid of naaste verwant van een werknemer van de cliënt, welke werknemer een functie bekleedt waarin hij rechtstreeks en in belangrijke mate invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek;
- c. een voormalige partner van de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, is bestuurder van of vervult een andere leidinggevende functie bij de cliënt, dan wel is daar werkzaam in een andere functie waarin hij rechtstreeks en in belangrijke mate invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek;
- d. het aannemen van cadeaus of een voorkeursbehandeling van de klant tenzij de waarde daarvan duidelijk onbelangrijk is;
- e. het bestaan van een langdurige relatie tussen de assurancecliënt en het leidinggevend personeel van het opdrachtteam.

Artikel B1-200.8

Voorbeelden van situaties die voor de openbaar accountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van intimidatie zijn onder meer:

- a. de dreiging met het opzeggen van de opdracht, of het vervangen van de openbaar accountant;
- b. de dreiging met aansprakelijkstelling;
- c. de druk om de omvang van de uit te voeren werkzaamheden buiten proporties te verminderen teneinde het honorarium te verlagen.

Voorbeelden van waarborgen

Artikel B1-200.12

Waarborgen die door de accountantspraktijk kunnen worden getroffen, zijn onder meer:

- a. een dagelijks beleidsbepaler die het belang van het naleven van de fundamentele beginselen benadrukt;
- b. een dagelijks beleidsbepaler die de verwachting van het maatschappelijk verkeer bevestigt dat de leden van een assuranceteam zullen handelen in het algemeen belang;

- c. een beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot het invoeren en bewaken van een stelsel van opdrachtgerichte kwaliteitsbeheersing;
- d. een gedocumenteerd beleid met betrekking tot het herkennen van bedreigingen, het evalueren van de aard en het belang van deze bedreigingen en het identificeren en toepassen van waarborgen die de bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Voor de accountantspraktijk die assuranceopdrachten uitvoert:

- e. een gedocumenteerd onafhankelijkheidsbeleid met betrekking tot het herkennen van bedreigingen, het evalueren van de aard en het belang van deze bedreigingen en het identificeren en het toepassen van waarborgen die bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau;
- f. een gedocumenteerde intern beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot de naleving van de fundamentele beginselen;
- g. een beleid en daarop gebaseerde procedures die ertoe leiden dat belangen in en relaties van de accountantspraktijk of van leden van het opdrachtteam met cliënten worden gesignaleerd;
- h. een beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot het beoordelen en indien noodzakelijk beheersen van de afhankelijkheid van het van een enkele cliënt ontvangen honorarium;
- i. het inzetten van verschillende openbaar accountants en opdrachtteams met gescheiden rapportagelijnen voor het uitvoeren van aan assurance verwante en overige opdrachten aan een assurancecliënt;
- j. een beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot het voorkomen dat personen die geen lid zijn van een opdrachtteam de uitkomst van een opdracht op ongepaste wijze beïnvloeden;
- k. het tijdig communiceren van het door de accountantspraktijk gevoerde beleid, van de daarop gebaseerde procedures en van de wijzigingen daarin aan de openbaar accountants en de voor opdrachten werkzame medewerkers;
- l. de opleiding en training van de openbaar accountants en de voor opdrachten werkzame medewerkers met betrekking tot het in onderdeel k bedoelde beleid en de daarop gebaseerde procedures;

- m. het benoemen van een senior openbaar accountant verantwoordelijk voor het adequaat functioneren van stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- n. het informeren van de openbaar accountants en de voor opdrachten werkzame medewerkers over de gegevens van assurancecliënten en daaraan verbonden partijen ter zake waarvan zij onafhankelijk moeten zijn;
- o. het treffen van disciplinaire maatregelen bij overtredingen van het beleid en de daarop gebaseerde procedures;
- p. het bekendmaken van het beleid en de daarop gebaseerde procedures die de medewerkers binnen de accountantspraktijk aanmoedigen en in staat stellen aan de senior personeelsleden alle voor de accountantspraktijk relevante aangelegenheden die betrekking hebben op het naleven van de fundamentele beginselen mede te delen.

Artikel B1-200.13

Waarborgen toegespitst op specifieke opdrachten zijn ondermeer:

- a. het aanstellen van een niet bij een opdracht betrokken openbaar accountant belast met de review van het uitgevoerde werk of met het zo nodig geven van advies;
- b. het raadplegen van een onafhankelijke derde zoals de Raad van Commissarissen, een andere openbaar accountant, of het NIVRA;
- c. het bespreken van ethische kwesties met organen van de cliënt die zijn belast met governance;
- d. het informeren van de organen van de cliënt belast met governance over de aard van de verleende diensten en de daarvoor in rekening gebrachte honoraria;
- e. het door een andere accountantspraktijk laten uitvoeren of opnieuw uitvoeren van een deel van de opdracht;
- f. het laten rouleren van leidinggevende medewerkers van het assuranceteam.

Deel B2: Gedragscode voor de intern accountant en overheidsaccountant

B2 Hoofdstukindeling

Inhoudsopgave:

Hoofdstuk:

B2-200 Inleiding

B2-210 Aanvaarden en continueren van opdrachten

B2-220 Belangentegenstelling

B2-230 Second opinion

B2-240 niet van toepassing

B2-250 niet van toepassing

B2-260 Giften

B2-270 niet van toepassing

B2-280 Objectiviteit

B2-290 Onafhankelijkheid

B2-291 Organisatie van de accountantsafdeling

B2-292 Financiële belangen van de intern accountant

Appendix bedoeld in artikel B2-200.3 en artikel B2-200-11

Hoofdstuk B2-200 Inleiding

Artikel B2-200.1

De intern accountant of de overheidsaccountant past te allen tijde het conceptuele raamwerk toe zoals opgenomen in deel A.

Deel B2 van de verordening geeft voor de intern accountant of de overheidsaccountant een nadere uiteenzetting van het conceptuele raamwerk zoals opgenomen in deel A in relatie tot de werkzaamheden van de intern accountant of de overheidsaccountant. De in deel B2 opgenomen voorbeelden zijn niet bedoeld en kunnen daarom ook niet worden aangemerkt als een volledige opsomming van alle mogelijke bedreigingen waarmee de intern accountant of de overheidsaccountant kan worden geconfronteerd en van alle door de intern accountant of overheidsaccountant daartegen te treffen waarborgen. Dienengevolge is het voor de intern accountant of de overheidsaccountant niet voldoende indien hij zich uitsluitend aan deze voorbeelden houdt. Hij is immers gehouden in iedere situatie het conceptueel raamwerk toe te passen.

Artikel B2-200.2

De intern accountant of de overheidsaccountant laat zich niet in met aangelegenheden, werkzaamheden of activiteiten die zijn integriteit, zijn objectiviteit of de goede naam van het accountantsberoep schaden of kunnen schaden en als gevolg daarvan niet zijn te verenigen met het als intern accountant of overheidsaccountant verlenen van professionele diensten.

Bedreigingen en waarborgen

Artikel B2-200.3

De intern accountant of de overheidsaccountant die wordt geconfronteerd met gebeurtenissen of situaties die leiden tot een bedreiging beoordeelt of het mogelijk is door het treffen van waarborgen de bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Veel van de bedreigingen behoren tot één van de categorieën eigenbelang, zelftoetsing, partijdigheid, vertrouwelijkheid en intimidatie.

De aard en de omvang van iedere bedreiging verschilt per soort door de intern accountant of de overheidsaccountant verleende professionele dienst, zoals assurance- en non-assurancediensten.

Voor het bepalen van mogelijke bedreigingen en daartegen te treffen waarborgen is het noodzakelijk dat de intern accountant of de overheidsaccountant tevens kennisneemt van de tot deel B2 van deze verordening behorende appendix, waarin aan bedoelde bedreigingen en waarborgen aandacht is besteed.

Deze appendix bevat de artikelen B1-200.4 tot en met B1-200.8, alsmede de artikelen B1-200.12 en B-200.13.

Artikel B2-200.9

De intern accountant of de overheidsaccountant is zich bij al zijn beroepsmatige en zakelijke betrekkingen bewust van situaties die kunnen leiden tot een bedreiging die niet tot één van de categorieën genoemd in artikel B2-200.3, tweede alinea, is te rekenen.

Artikel B2-200.10

Waarborgen die een bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen zijn globaal in twee categorieën te verdelen:

- a. waarborgen die tot stand zijn gebracht door de wetgever, het NIVRA, of andere regelgevers; en
- b. waarborgen in de werkomgeving.

In artikel A-100.12 zijn de waarborgen, tot stand gebracht door de wetgever, het NIVRA en andere regelgevers, toegelicht.

Artikel B2-200.11

De intern accountant of de overheidsaccountant bepaalt op basis van zijn professioneel oordeel op welke wijze hij het beste kan omgaan met een bedreiging. Hierbij gaat de intern accountant of de overheidsaccountant uit van hetgeen naar zijn oordeel een redelijke en goed geïnformeerde derde, die over alle relevante informatie beschikt, met inbegrip van de ernst van de bedreiging en de getroffen waarborgen als onaanvaardbaar zal aanmerken. Aspecten zoals de aard en het belang van de bedreiging, de aard van de

opdracht en de structuur van de accountantsafdeling, neemt de intern accountant of de overheidsaccountant bij zijn beoordeling in aanmerking.

De relevante waarborgen die in de werkomgeving kunnen worden getroffen zijn afhankelijk van de omstandigheden. Deze omvatten de waarborgen die gelden binnen de accountantsafdeling waarbij de intern accountant of de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en de waarborgen die voor de betreffende opdracht gelden.

Voor het bepalen van mogelijke bedreigingen en daartegen te treffen waarborgen is het noodzakelijk dat de intern accountant of de overheidsaccountant niet alleen kennisneemt van deze verordening, maar tevens kennisneemt van de tot deel B2 van deze verordening behorende appendix, waarin aan bedoelde bedreigingen en waarborgen aandacht is besteed.

Deze appendix bevat de artikelen B1-200.4 tot en met B1-200.8, alsmede de artikelen B1-200.12 en B-200.13.

Artikel B2-200.14

Het is de intern accountant of de overheidsaccountant niet toegestaan om voor het terugbrengen van een bedreiging tot een aanvaardbaar niveau uitsluitend op de door zijn werkgever getroffen waarborgen te steunen.

Het is wel toegestaan om, afhankelijk van de aard van een opdracht, mede te steunen op de waarborgen die de werkgever heeft getroffen.

Met de hiervoor bedoelde door de werkgever getroffen waarborgen worden die waarborgen bedoeld die zijn getroffen door personen die niet zijn belast met de hoogste leiding. Ten aanzien van de waarborgen die zijn getroffen door de personen belast met de hoogste leiding bestaan geen beperkingen. Het verbod voor de intern of de overheidsaccountant om voor het terugbrengen van een bedreiging tot een aanvaardbaar niveau uitsluitend te steunen op de door zijn werkgever, andere dan de personen belast met de hoogste leiding, getroffen waarborgen, maakt het voor de intern accountant of overheidsaccountant mogelijk een voor de personen belast met die hoogste leiding acceptabel oordeel uit te spreken.

Artikel B2-200.15

De in de interne organisatie van de werkgever ingebouwde waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. de aanwezigheid van een corporate governance structuur die voorziet in adequaat toezicht op en communicatie over de door de accountantsafdeling voor de werkgever uitgevoerde diensten.
- b. de aanwezigheid bij de werkgever van vakbekwame personeelsleden die over ervaring en gezag beschikken om beleidsbeslissingen te nemen;

- c. de aanwezigheid bij de werkgever van interne procedures die ertoe leiden dat bij het verlenen van non-assuranceopdrachten objectieve keuzes worden gemaakt.

Hoofdstuk B2-210 Aanvaarden en continueren van opdrachten

In dienst bij een werkgever

Artikel B2-210.1

Alvorens de registeraccountant de functie van intern accountant of van overheidsaccountant aanvaardt beoordeelt hij of dit leidt tot een bedreiging.

Een bedreiging voor de integriteit of het professioneel gedrag kan bijvoorbeeld ontstaan indien de potentiële werkgever, zijn eigenaar, zijn bestuur of de aard van de door hen uitgeoefende activiteiten in relatie kunnen worden gebracht met discutabele aangelegenheden. Voor de overheidsaccountant zal dit voorbeeld niet relevant zijn.

Artikel B2-210.2

Voorbeelden van de in artikel B2-210.1, tweede alinea, bedoelde discutabele aangelegenheden die, indien bekend, kunnen leiden tot een bedreiging, zijn de betrokkenheid van de potentiële werkgever bij onwettige activiteiten zoals witwassen, of bij misleidende of discutabele methoden van financiële verslaglegging.

Artikel B2-210.3

Alvorens de intern accountant of de overheidsaccountant bij een werkgever in dienst treedt beoordeelt hij de aard en het belang van de daaraan verbonden bedreiging. Indien hieruit blijkt dat een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de intern accountant of de overheidsaccountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Artikel B2-210.4

De in artikel B2-210.3 bedoelde waarborgen bestaan onder meer uit:

- a. het verkrijgen van kennis over en inzicht in de potentiële werkgever, de eigenaar en leidinggevende en degene die verantwoordelijk is voor het bestuur en de bedrijfsactiviteiten; of
- b. de toezegging van de potentiële werkgever de corporate governance structuur en de interne beheersing te verbeteren.

Indien de vacature van intern accountant of overheidsaccountant is ontstaan wegens het vertrek van een intern accountant, een overheidsaccountant of van een intern of overheids Accountant-Administratiecon-

sulent, wordt tot bedoelde waarborgen tevens gerekend het opnemen van contact met de vertrokken intern accountant, overheidsaccountant of intern of overheids Accountant-Administratieconsulent, om van hem te vernemen wat de feiten en omstandigheden zijn die hebben geleid tot de beëindiging van zijn dienstverband.

Artikel B2-210.5

Indien het niet mogelijk blijkt de bedreiging terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau ziet de registeraccountant af van het aanvaarden van een dienstbetrekking als intern accountant of overheidsaccountant bij de potentiële werkgever.

Artikel B2-210.6

In het geval van een doorlopend dienstverband beoordeelt de intern accountant of de overheidsaccountant periodiek of er sprake is van gewijzigde omstandigheden die zijn functioneren kunnen beïnvloeden. Afhankelijk hiervan beslist de intern accountant of de overheidsaccountant of hij zijn dienstverband met de werkgever kan continueren.

Aanvaarden van een opdracht

Artikel B2-210.7

De intern accountant of de overheidsaccountant aanvaardt van zijn werkgever uitsluitend een andere dan zijn doorlopende opdracht, indien het aanvaarden van de opdracht niet leidt tot een onaanvaardbare bedreiging en indien de voor de uitvoering daarvan vereiste deskundigheid beschikbaar is.

Een bedreiging als gevolg van een gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid kan bijvoorbeeld ontstaan indien het opdrachtteam niet over de voor de uitvoering van de opdracht vereiste deskundigheid beschikt en niet in staat is die deskundigheid te verwerven.

Artikel B2-210.8

Alvorens de intern accountant of de overheidsaccountant van zijn werkgever een andere dan zijn doorlopende opdracht aanvaardt, beoordeelt hij of de opdracht leidt tot een bedreiging. Indien blijkt dat een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is treft de intern accountant of de overheidsaccountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen. De te treffen waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het verwerven van gedegen inzicht in de aard en complexiteit van de bedoelde andere opdracht, in de specifieke vereisten en doelstelling van de bedoelde andere opdracht en in de daarvoor te verrichten werkzaamheden;

- b. het verwerven van kennis van het object van onderzoek;
- c. het verwerven van kennis van de voor de uitvoering van de opdracht relevante wettelijke en verslaggevingseisen;
- d. het toewijzen aan de opdracht van voldoende medewerkers die over de vereiste deskundigheid beschikken;
- e. het indien noodzakelijk inschakelen van andere deskundigen;
- f. het maken van afspraken over een realistisch tijdschema voor de uitvoering van de opdracht;
- g. het voldoen aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing dat is bedoeld te waarborgen dat opdrachten uitsluitend mogen worden geaccepteerd indien deze met een redelijke mate van zekerheid kunnen worden uitgevoerd in overeenstemming met de daaraan te stellen eisen.

Artikel B2-210.9

Indien de intern accountant of de overheidsaccountant voornemens is te steunen op het advies of het werk van een deskundige, beoordeelt hij of dat voornemen gerechtvaardigd is. Hierbij neemt de intern accountant of de overheidsaccountant aspecten in aanmerking zoals de beschikbaarheid, reputatie, deskundigheid en de voor de deskundige geldende beroeps- en ethische voorschriften.

Deze informatie kan de intern accountant of de overheidsaccountant verkrijgen uit eerdere ervaring met de deskundige of door het inwinnen van informatie bij een derde.

Oprachtaanvaarding door een opvolgend intern accountant of overheidsaccountant, artikel B2-210.10 tot en met B2-210.18 niet van toepassing

Hoofdstuk B2-220 Belangentegenstelling

Artikel B2-220.1

De intern accountant of de overheidsaccountant neemt gepaste maatregelen om omstandigheden te signaleren die leiden tot een belangentegenstelling en aldus leiden tot een bedreiging.

Bepaalde omstandigheden kunnen leiden tot een bedreiging. Zo kan de objectiviteit in gevaar komen indien de intern accountant of de overheidsaccountant een al dan niet gehonoreerde nevenfunctie heeft en in die functie rechtstreeks concurreert met de werkgever van de intern accountant of de overheidsaccountant. De objectiviteit kan ook in gevaar komen indien de intern accountant of de overheidsaccountant gezamenlijk met een belangrijke concurrent van zijn werkgever participeert in een joint venture of een soortgelijk samenwerkingsverband hiermee heeft.

Een bedreiging voor de objectiviteit of voor de plicht tot geheimhouding kan ook ontstaan in de situatie dat de intern accountant of de overheidsaccountant diensten verleent aan zijn werkgever en aan een ander die tegengestelde belangen of een conflict met elkaar hebben.

Artikel B2-220.2

De intern accountant of de overheidsaccountant beoordeelt de aard en het belang van iedere bedreiging als gevolg van een belangentegenstelling. Deze beoordeling heeft plaats alvorens hij bij een werkgever in dienst treedt of alvorens hij een opdracht aanvaardt of continueert. De intern accountant of de overheidsaccountant beoordeelt onder meer of hij een zakelijk belang of een relatie heeft met de werkgever of met een derde die kan leiden tot een bedreiging. Indien deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de intern accountant of de overheidsaccountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Artikel B2-220.3

Afhankelijk van de omstandigheden die hebben geleid tot een belangentegenstelling treft de intern accountant of de overheidsaccountant ten minste één van de volgende waarborgen:

- a. het informeren van de werkgever over de zakelijke belangen of over de activiteiten die een belangentegenstelling vormen en het verkrijgen van toestemming van de werkgever om onder die omstandigheden de professionele dienst uit te voeren;
- b. het bekendmaken aan alle betrokken partijen dat de intern accountant of de overheidsaccountant ten aanzien van een bepaalde aangelegenheid werkzaamheden voor meerdere partijen uitvoert en dat de belangen van die partijen strijdig met elkaar zijn en het verkrijgen van toestemming om onder die omstandigheden de professionele diensten uit te voeren; of
- c. het bekendmaken aan de werkgever dat een bepaalde professionele dienst niet uitsluitend voor hem wordt verricht, maar dat daarnaast een soortgelijke dienst wordt uitgevoerd voor een ander en het verkrijgen van toestemming om onder die omstandigheden de professionele dienst uit te voeren.

Artikel B2-220.4

In aanvulling op de in artikel B2-220.3 te treffen waarborgen overweegt de intern accountant of de overheidsaccountant:

- a. gebruik te maken van gescheiden opdrachtteams;

- b. procedures in te voeren waardoor wordt voorkomen dat een derde toegang krijgt tot informatie over de opdracht, onder meer door een fysieke scheiding aan te brengen tussen de teams en tussen de beveiligde opslag van vertrouwelijke gegevens;
- c. duidelijke richtlijnen te geven aan het opdrachtteam met betrekking tot de beveiliging en de geheimhouding van specifieke gegevens;
- d. een geheimhoudingsverklaring te laten tekenen door de medewerkers van de accountantsafdeling; en
- e. een senior functionaris van de accountantsafdeling, die bij geen van de desbetreffende partijen en opdrachten is betrokken, periodiek te laten beoordelen of de waarborgen juist worden toegepast.

Artikel B2-220.5

Indien een belangentegenstelling leidt tot een bedreiging onder meer als gevolg van een gebrek aan objectiviteit, professioneel gedrag of een inbreuk op de plicht tot geheimhouding, die door het treffen van waarborgen niet kan worden weggenomen of tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht, concludeert de intern accountant of de overheidsaccountant dat het niet mogelijk is een specifieke opdracht te aanvaarden, dan wel dat het noodzakelijk is zich terug te trekken uit één of meer van de conflicterende opdrachten.

Artikel B2-220.6

Indien de intern accountant of de overheidsaccountant van zijn werkgever geen toestemming verkrijgt om werkzaamheden te verrichten voor een andere partij buiten de kring van de werkgever, ter zake van een aangelegenheid waarin tussen beide partijen sprake is van een belangentegenstelling, maakt de intern accountant of de overheidsaccountant met betrekking tot deze aangelegenheid een einde aan zijn werkzaamheden voor één van de beide partijen.

Hoofdstuk B2-230 *Second opinion*

Artikel B2-230.1

Indien de intern accountant of de overheidsaccountant door of ten behoeve van zijn werkgever of een andere partij wordt verzocht een opdracht uit te voeren bestaande uit een second opinion op het oordeel van een andere intern accountant, een andere overheidsaccountant of een intern of overheids Accountant-Administratieconsulent over een specifieke toepassing van verslaggevings-, controle-, rapportage- of andere voorschriften kan dit leiden tot een bedreiging. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een bedreiging wegens gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid in de situatie waarin de second opinion niet is gebaseerd op de feiten en informatie die ook voor de fungerende intern accountant, de fungerende overheids-

accountant, de fungerende intern of overheids Accountant-Administratieconsulent beschikbaar waren of is gebaseerd op inadequaat bewijsmateriaal. De aard en het belang van de bedreiging zijn afhankelijk van de omstandigheden waaronder het verzoek is gedaan en van alle andere beschikbare feiten en veronderstellingen die voor het vormen van een professioneel oordeel van belang zijn.

Artikel B2-230.2

Indien de intern accountant of de overheidsaccountant wordt gevraagd een in artikel B2-230.1 bedoelde second opinion te verstrekken, beoordeelt hij de aard en het belang van een bedreiging. Indien daaruit blijkt dat deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de intern accountant of de overheidsaccountant waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen. Deze waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het verkrijgen van toestemming van de werkgever contact op te nemen met de fungerende intern accountant, de fungerende overheidsaccountant of de fungerende intern of overheids Accountant-Administratieconsulent;
- b. het informeren van de werkgever over de inherente beperkingen die aan de te verstrekken second opinion zijn verbonden;
- c. het verstrekken van een afschrift van de naar aanleiding van de opdracht uitgebrachte mededeling aan de fungerende intern accountant, de fungerende overheidsaccountant of de fungerende intern of overheids Accountant-Administratieconsulent.

Artikel B2-230.3

Indien de werkgever de intern accountant of de overheidsaccountant geen toestemming geeft voor overleg met de fungerende intern accountant, de fungerende overheidsaccountant of de fungerende intern of overheids Accountant-Administratieconsulent, overweegt eerstgenoemde intern accountant of eerstgenoemde overheidsaccountant, rekening houdend met alle relevante omstandigheden, of hij de opdracht tot het geven van een second opinion kan aanvaarden.

Hoofdstuk B2-240 Honoraria en andere vergoedingen (niet van toepassing)

Hoofdstuk B2-250 Marketing van professionele diensten (niet van toepassing)

Hoofdstuk B2-260 Giften

Artikel B2-260.1

Indien door de werkgever aan de intern accountant of aan de overheidsaccountant of een gezinslid of naaste verwant van hen een gift, waartoe mede gratis reizen, gratis verblijf en andere vormen van gastvrijheid worden gerekend, wordt aangeboden, leidt dit tot een bedreiging voor de objectiviteit als gevolg van het behartigen van het eigen belang of als gevolg van intimidatie bij de dreiging tot openbaar maken van het aanbod.

Artikel B2-260.2

De aard en omvang van deze bedreiging is afhankelijk van de aard, de waarde en de bedoeling van de aangeboden gift. Indien aan de intern accountant of de overheidsaccountant een gift wordt aangeboden waarvan kan worden aangenomen dat een redelijke en goed geïnformeerde derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt deze als onbelangrijk zal aanmerken, mag de intern accountant of de overheidsaccountant ervan uitgaan dat de gift hem wordt aangeboden zonder de bedoeling een beslissing te beïnvloeden of informatie te verkrijgen, maar in het kader van het onderhouden van een normale zakelijke relatie. In deze situatie kan de intern accountant of de overheidsaccountant doorgaans concluderen dat geen sprake is van een bedreiging.

Artikel B2-260.3

Indien de bedreiging als gevolg van een aangeboden gift van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de intern accountant of de overheidsaccountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen. Indien uit de beoordeling blijkt dat het niet mogelijk is een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis door het treffen van waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen, aanvaardt de intern accountant of de overheidsaccountant de gift niet.

Hoofdstuk B2-270 Beheer van bezittingen van cliënten (niet van toepassing)

Hoofdstuk B2-280 Objectiviteit

Artikel B2-280.1

De intern accountant of de overheidsaccountant beoordeelt bij het verlenen van een professionele dienst of sprake is van een bedreiging voor zijn objectiviteit als gevolg van zijn dienstverband met of het aanhouden van een belang in zijn werkgever of met een aan die werkgever verbonden directeur of andere werknemer.

Zo kan bijvoorbeeld sprake zijn van een bedreiging voor de objectiviteit als gevolg van een te grote mate van vertrouwdsheid of vertrouwen bij het bestaan van een familierelatie of een nauwe persoonlijke of zakelijke relatie.

Artikel B2- 280.2

Het al dan niet aanwezig zijn van een bedreiging voor de objectiviteit bij het uitvoeren van een professionele dienst is afhankelijk van de specifieke aspecten van de opdracht en van de aard van de werkzaamheden die de intern accountant of de overheidsaccountant uitvoert.

Artikel B2-280.3

De intern accountant of de overheidsaccountant beoordeelt de aard en het belang van de bedreiging voor zijn objectiviteit. Indien blijkt dat deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de intern accountant of de overheidsaccountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Deze waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het zich terugtrekken uit het opdrachtteam;
- b. het toepassen van procedures inzake toezicht;
- c. het beëindigen van de financiële en zakelijke relaties die de bedreiging veroorzaken;
- d. het bespreken van de kwestie met een leidinggevende van de accountantsafdeling;
- e. het bespreken van de kwestie met de personen die bij de werkgever belast zijn met de governance.

Hoofdstuk B2-290 Onafhankelijkheid

Artikel B2-290.1

De intern accountant of de overheidsaccountant die een assuranceopdracht uitvoert is onafhankelijk van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assuranceopdracht, tenzij het de hoogste leiding van de werkgever betreft.

Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande onafhankelijkheid van de intern accountant of de overheidsaccountant.

Hoofdstuk B2-291 Organisatie van de accountantsafdeling

Artikel B2-291.1

vervallen

Artikel B2-291.2

1. De intern accountant of de overheidsaccountant die het dagelijks beleid van een accountantsafdeling bepaalt, zorgt ervoor dat de accountantsafdeling:
 - a. een beleid voert dat niet strijdig is met het bepaalde in deze verordening;
 - b. voldoet aan de hierna bedoelde nadere voorschriften.
2. Indien geen van de dagelijks beleidsbepalers een intern accountant of overheidsaccountant is, rust de in het eerste lid bedoelde zorgplicht op:
 - a. een daartoe, uit het midden van de voor de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden intern accountants of overheidsaccountants, aangewezen intern accountant of overheidsaccountant of,
 - b. indien er geen intern accountant of overheidsaccountant is aangewezen, elke intern accountant of overheidsaccountant die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling.
3. Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande de eisen die aan de organisatie van een accountantsafdeling worden gesteld.

Artikel B2-291.3

vervallen

Hoofdstuk B2-292 Financiële belangen van de intern accountant

Artikel B2- 292.1

De intern accountant kan financiële belangen hebben of kan weten dat een gezinslid of naaste verwant van hem financiële belangen heeft die onder bepaalde omstandigheden kunnen leiden tot een bedreiging. Hierbij kan worden gedacht aan een bedreiging als gevolg van het bovenmatig behartigen van het eigenbelang of aan een bedreiging ter zake van het schenden van de geheimhoudingsplicht die kan ontstaan

indien de intern accountant in staat is koersgevoelige informatie ter zake van zijn werkgever te manipuleren teneinde hiervan financieel te profiteren.

Voorbeelden hiervan zijn onder meer de situatie waarin de intern accountant of een gezinslid of een naaste

verwant van hem:

- a. een direct of indirect financieel belang heeft in de onderneming waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is en de waarde van dat financiële belang kan worden beïnvloed door zijn beslissingen;
- b. in aanmerking komt voor een winstafhankelijke bonus ten laste van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is en de waarde van deze bonus kan worden beïnvloed door zijn beslissingen;
- c. direct of indirect aandelenopties bezit in de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is en de waarde van deze opties kan worden beïnvloed door zijn beslissingen;
- d. direct of indirect aandelenopties bezit in de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is en die opties op korte termijn kunnen worden uitgeoefend;
- e. in aanmerking komt voor het verkrijgen van aandelenopties van of een resultaatafhankelijke bonus ten laste van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is indien bepaalde doelstellingen worden gerealiseerd.

Artikel B2-292.2

Bij het beoordelen van de aard en het belang van een bedreiging als gevolg van een financieel belang en van de in aanmerking komende waarborgen die deze bedreiging kunnen wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau kunnen terugbrengen, neemt de intern accountant de aard en de omvang van het financiële belang in ogenschouw en beoordeelt hij of er sprake is van een direct of indirect belang.

Wat in een specifieke situatie als een omvangrijk financieel belang zal worden aangemerkt is afhankelijk van de persoonlijke omstandigheden en zal daarom van persoon tot persoon verschillen.

Artikel B2-292.3

Indien de bedreiging als gevolg van een financieel belang van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de intern accountant waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Hierbij kan onder meer worden gedacht aan de volgende waarborgen:

- a. het bestaan van beleid en procedures met betrekking tot het bepalen van de hoogte en de vorm van de beloningen door een van het management onafhankelijke remuneratie-commissie;
- b. het melden bij de binnen de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is daarvoor aangestelde persoon of instantie van alle relevante financiële belangen en van alle voornemens om te handelen in aandelen of schuldpapieren uitgegeven door deze organisatie;
- c. het voeren van overleg met de leiding van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is;
- d. het voeren van overleg met één of meerdere van de personen die bij de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is, belast zijn met governance;
- e. interne en externe controleprocedures;
- f. permanente educatie ter zake van ethische dilemma's en wettelijke ge- en verboden en andere regelgeving met betrekking tot het misbruik van voorwetenschap;

Artikel B2-292.4

Het is de intern accountant verboden om informatie te manipuleren of vertrouwelijke informatie te gebruiken voor zijn persoonlijk gewin.

B2 Appendix bedoeld in artikel B2-200.3 en artikel B2-200.11

Voorbeelden van bedreigingen

Artikel B2-200.4

Voorbeelden van situaties die voor de intern accountant of de overheidsaccountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van eigen belang zijn onder meer:

- a. de angst voor het verliezen van de dienstbetrekking;
- b. het verstrekken aan dan wel ontvangen van een lening van de werkgever of van een leidinggevende van de werkgever.

Voor de intern accountant geldt daarnaast nog een bedreiging als gevolg van eigen belang, indien hij een financieel belang heeft in de werkgever of indien hij gezamenlijk met de werkgever een dergelijk belang heeft.

Artikel B2-200.5

Voorbeelden van situaties die voor de intern accountant of de overheidsaccountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van zelftoetsing zijn onder meer:

- a. het ontdekken van een materiële fout tijdens een herbeoordeling van eigen werk;
- b. het rapporteren over de werking van een financieel systeem dat met medewerking van de intern accountant of de overheidsaccountant is ontworpen of geïmplementeerd;
- c. het samenstellen van originele boekingsstukken die vervolgens object van zijn onderzoek zijn;
- d. een medewerker van zijn assuranceteam die kortgeleden bij de werkgever in een leidinggevende functie, anders dan bij de accountantsafdeling werkzaam is geweest;
- e. een medewerker van zijn assuranceteam die kort geleden bij de werkgever een functie heeft aanvaard waarin hij direct en intensief betrokken zal zijn bij het object van het onderzoek;
- f. het aan een werkgever verlenen van diensten die direct van invloed zijn op het object van de assuranceopdracht.

Artikel B2-200.6

Een voorbeeld van een situatie die voor de intern accountant of de overheidsaccountant kan leiden tot een bedreiging als gevolg van belangenbehartiging is het behartigen van de belangen van de werkgever in een juridische procedure of een ander geschil met een derde. Voor de intern accountant kan ter zake nog als voorbeeld van een bedreiging worden genoemd de begeleiding van een aandelenuitgifte van de werkgever.

Artikel B2-200.7

Voorbeelden van situaties die voor de intern accountant of de overheidsaccountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van te grote mate van vertrouwdheid zijn onder meer:

- a. een lid van het opdrachtteam dat een gezinslid of naaste verwant is van een bestuurslid of van een leidinggevende functionaris van de werkgever;
- b. een lid van het opdrachtteam is een gezinslid of naaste verwant van een werknemer van de werkgever, welke werknemer een functie bekleedt waarin hij rechtstreeks en in belangrijke mate invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek;

- c. een voormalige medewerker van de accountantsafdeling waaraan de intern accountant en de overheidsaccountant is verbonden, is bestuurder van of vervult een andere leidinggevende functie bij de werkgever, dan wel is daar werkzaam in een andere functie waarin hij rechtstreeks en in belangrijke mate invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek;
- d. het aannemen van cadeaus of een voorkeursbehandeling van de werkgever tenzij de waarde daarvan duidelijk onbelangrijk is;
- e. het bestaan van een langdurige relatie tussen de werkgever en het leidinggevend personeel van het opdrachtteam.

Artikel Bz-200.8

Voorbeelden van situaties die voor de intern accountant of de overheidsaccountant kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van intimidatie zijn onder meer:

- a. de dreiging tot het verbreken van het dienstverband, of het vervangen van de intern accountant of de overheidsaccountant;
- b. de dreiging met aansprakelijkheidsstelling.
- c. de druk om de omvang van de uit te voeren werkzaamheden buiten proporties te verminderen.

Voorbeelden van waarborgen

Artikel Bz-200.12

Waarborgen die door de accountantsafdeling kunnen worden getroffen, zijn onder meer:

- a. een dagelijks beleidsbepaler van de accountantsafdeling die het belang van het naleven van de fundamentele beginselen benadrukt;
- b. een dagelijks beleidsbepaler van de accountantsafdeling die de verwachting duidelijk kenbaar maakt dat de leden van een assuranceteam niet alleen zullen handelen in het belang van de werkgever, maar tevens in het belang van het maatschappelijk verkeer;
- c. een beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot het invoeren en bewaken van een stelsel van opdrachtgerichte kwaliteitsbeheersing;
- d. een gedocumenteerd beleid met betrekking tot het herkennen van bedreigingen, het evalueren van de aard en het belang van deze bedreigingen en het identificeren en toepassen van waarborgen die

de bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Voor de accountantsafdeling die assuranceopdrachten uitvoert:

- e. een gedocumenteerd onafhankelijkheidsbeleid met betrekking tot het herkennen van bedreigingen, het evalueren van de aard en het belang van deze bedreigingen en het identificeren en het toepassen van waarborgen die bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau;
- f. een gedocumenteerd intern beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot de naleving van de fundamentele beginselen;
- g. een beleid en daarop gebaseerde procedures die ertoe leiden dat relaties van werknemers van de accountantsafdeling of van leden van het opdrachtteam met de werkgever worden gesignaleerd;
- h. het inzetten van verschillende intern accountants of verschillende overheidsaccountants en opdrachtteams met gescheiden rapportagelijnen voor het verlenen van aan non-assurancediensten aan de werkgever ter zake van onderwerpen die vervolgens object van een assuredienst zijn;
- i. een beleid en daarop gebaseerde procedures met betrekking tot het voorkomen dat personen die geen lid zijn van een opdrachtteam de uitkomst van een opdracht op ongepaste wijze beïnvloeden;
- j. het tijdig communiceren van het door de accountantsafdeling gevoerde beleid, van de daarop gebaseerde procedures en van de wijzigingen daarin aan de intern accountants of de overheidsaccountants en de voor opdrachten werkzame medewerkers;
- k. de opleiding en training van de intern accountants of de overheidsaccountants en de voor opdrachten werkzame medewerkers met betrekking tot het in onderdeel i bedoelde beleid en de daarop gebaseerde procedures;
- l. het benoemen van een senior intern accountant of een senior overheidsaccountant verantwoordelijk voor het adequaat functioneren van stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- m. het informeren van de intern accountants of de overheidsaccountants en de voor opdrachten werkzame medewerkers over de gegevens van de werkgever en daaraan verbonden partijen ter zake waarvan zij onafhankelijk moeten zijn;

- n. het treffen van disciplinaire maatregelen bij overtredingen van het beleid en de daarop gebaseerde procedures;
- o. het bekendmaken van het beleid en de daarop gebaseerde procedures die de medewerkers binnen de accountantsafdeling aanmoedigen en in staat stellen aan de senior personeelsleden alle voor de accountantsafdeling relevante aangelegenheden die betrekking hebben op het naleven van de fundamentele beginselen mede te delen.

Artikel B2-200.13

Waarborgen toegespitst op specifieke opdrachten zijn ondermeer:

- a. het aanstellen van een niet bij een opdracht betrokken intern accountant of een niet bij een opdracht betrokken overheidsaccountant belast met de review van het uitgevoerde werk of met het zo nodig geven van advies;
- b. het raadplegen van een onafhankelijke derde zoals de Raad van Commissarissen, een andere intern accountant of een andere overheidsaccountant, of het NIVRA;
- c. het bespreken van ethische kwesties met organen van de werkgever belast met governance;
- d. het informeren van de organen van de werkgever belast met governance over de aard van de verleende diensten;
- e. het door een andere intern accountant of een andere overheidsaccountant of een openbaar accountant laten uitvoeren of opnieuw laten uitvoeren van de opdracht;
- f. het laten rouleren van leidinggevende medewerkers van het assuranceteam.

Deel C Gedragscode voor de accountants in business

C Hoofdstukindeling

Inhoudsopgave

Hoofdstuk:

C-300 Inleiding

C-310 Potentiële conflicten

C-320 Opstellen van en rapporteren over informatie

C-330 Optreden met voldoende deskundigheid

C-340 Financiële belangen

C-350 Giften

Hoofdstuk C-300 Inleiding

Artikel C-300.1

Deel C van deze verordening is van toepassing op de accountant in business. Hiertoe wordt ten minste gerekend de registeraccountant die werkzaam is als:

- a. directeur, chief financial officer of controller van een andere organisatie dan een accountantspraktijk of een accountantsafdeling;
- b. interim-manager en in die hoedanigheid een tijdelijke functie vervult binnen de organisatie van zijn opdrachtgever en de resultaten van zijn werkzaamheden presenteert onder de naam van de entiteit van zijn opdrachtgever;
- c. uitvoerder van uitsluitend overige opdrachten, die niet werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantspraktijk;
- d. toezichthouder of controleur van het Rijk en de daarmee verbonden organen bij onder meer de algemene, provinciale of gemeentelijke rekenkamer, de Autoriteit Financiële Markten, de Nederlandsche Bank, De Nederlandse Mededingingsautoriteit, de Onafhankelijke Post en Telecommunicatie Autoriteit, de Nederlandse Zorgautoriteit of een andere door de overheid ingestelde toezichthouder;
- e. opsporingsmedewerker bij het Korps landelijke politiediensten of een daarmee vergelijkbare overheidsinstantie;
- f. docent in het onderwijs.

De accountant in business past te allen tijde het conceptueel raamwerk toe zoals opgenomen in deel A. Bij de interpretatie van de daarin opgenomen voorschriften wordt de aard van de door hem uitgevoerde werkzaamheden in aanmerking genomen.

Bij de inwerkingtreding van deze verordening telde het ledenbestand van het NIVRA circa 5.000 registeraccountants die werkzaam zijn in andere functies dan de in deel B bedoelde openbaar accountant, intern accountant, overheidsaccountant. Op grond van het bepaalde in artikel 1, derde lid, eerst volzin, van de Wet op de Registeraccountants (WRA) heeft het NIVRA tot taak de bevordering van een goede beroepsuitoefening door de registeraccountants en de behartiging van hun gemeenschappelijk belang. Dit geldt dus tevens jegens deze circa 5.000 leden. Ter vervulling van deze taak bepaalt artikel 19, eerste lid, van de WRA dat de ledenvergadering verordeningen maakt die zij daarvoor nodig oordeelt. In het tweede lid van dat artikel is vervolgens bepaald dat de ledenvergadering ten behoeve van de goede beroepsuitoefening van de werkzaamheden der registeraccountants bij verordening gedrags- en beroepsregels vaststelt die gelden voor alle registeraccountants, dus ook voor deze circa 5.000 leden.

In de inleidende opmerkingen bij deze verordening is al melding gemaakt van de op grond van het lidmaatschap van de IFAC bestaande verplichting van het NIVRA om de standaarden van de IFAC, waartoe ook de Code of Ethics behoort, in zijn eigen regelgeving te implementeren.

Door het opnemen van deze Code of Ethics in deze verordening wordt daarom zowel voldaan aan het bepaalde in artikel 19, tweede lid, van de WRA als aan de verplichting jegens de IFAC.

In deze Code of Ethics en dus ook in deze verordening is een deel C opgenomen dat van toepassing is op de Professional accountants in business, dit is de accountant in business. In dat deel van deze verordening is een nadere toelichting op het conceptueel raamwerk zoals opgenomen in deel A opgenomen toegespitst op de accountant in business.

Artikel C-300.2

Investerders, schuldeisers, werkgevers en sectoren van het bedrijfsleven, alsmede de lokale, provinciale en landelijke overheid, maar ook het publiek, steunen op de werkzaamheden van de accountant in business. De accountant in business kan zelfstandig of gezamenlijk met anderen verantwoordelijk zijn voor het opstellen van en rapporteren over financiële en andere informatie, waarop zowel de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is, als een derde, mogen vertrouwen.

De accountant in business kan eveneens verantwoordelijk zijn voor het financieel management en het geven van adviezen op een breed terrein van bedrijfsgerelateerde aangelegenheden.

Artikel C-300.3

De beroepsethische verantwoordelijkheid van de accountant in business wordt niet beïnvloed door de juridische vorm van zijn relatie met de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is.

De accountant in business kan zijn een werknemer, een zelfstandig ondernemer, een vennoot in een personenvennootschap, een directeur, een commissaris, een vrijwilliger of ieder ander persoon die werkzaam is bij of ten behoeve van één of meer organisaties.

Artikel C-300.4

De accountant in business heeft de verantwoordelijkheid om het legitieme doel van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is te bevorderen.

Deze verordening is niet bedoeld de accountant in business te belemmeren deze verantwoordelijkheid te dragen, maar is bedoeld de aandacht van de accountant in business te vragen voor omstandigheden waarin conflicten kunnen ontstaan met de voor hem onverkort geldende plicht te voldoen aan de fundamentele beginselen.

Artikel C-300.5

De accountant in business heeft dikwijls een leidinggevende positie in de organisatie waarin of ten behoeve waarvan hij werkzaam is. Naar gelang hij een hogere positie bekleedt, zal hij meer bevoegdheden en mogelijkheden hebben invloed uit te oefenen op gebeurtenissen, handelen en gedrag van deze organisatie.

Van de accountant in business wordt verwacht dat hij in zijn werkomgeving een op ethische principes gebaseerde cultuur bevordert, waarin het belang dat de leidinggevendenden hechten aan ethisch gedrag wordt benadrukt.

Artikel C-300.6

De in deel C opgenomen voorbeelden zijn niet bedoeld en kunnen daarom ook niet worden aangemerkt als een volledige opsomming van alle mogelijke bedreigingen waarmee de accountant in business kan worden geconfronteerd.

Het is daarom niet voldoende als hij zich aan de gegeven voorbeelden houdt. Hij is immers gehouden in iedere situatie het conceptueel raamwerk toe te passen.

Bedreigingen en waarborgen

Artikel C-300.7

De accountant in business die wordt geconfronteerd met gebeurtenissen of situaties die leiden tot een bedreiging beoordeelt of het mogelijk is door het treffen van waarborgen de bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Veel van de bedreigingen behoren tot een van de categorieën eigen belang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdeheid en intimidatie.

Deze bedreigingen zijn toegelicht in deel A van de verordening.

Artikel C-300.8 niet van toepassing

Artikel C-300.9 niet van toepassing

Artikel C-300.10

Bij het bevorderen van de legitieme doelstellingen van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is, is het gebruikelijk om de belangen van deze organisatie te stimuleren, mits de in het kader daarvan gedane mededelingen juist en niet misleidend zijn.

Dit gedrag zal niet leiden tot een bedreiging als gevolg van ontoelaatbare belangenbehartiging.

Artikel C-300.11 niet van toepassing

Artikel C-300.12 niet van toepassing

Artikel C-300.13

Bij iedere beroepsmatige en zakelijke relatie is de accountant in business zich bewust van situaties die kunnen leiden tot een bedreiging die niet tot één van de categorieën genoemd in artikel C-300.7, tweede alinea, behoort.

De accountant in business kan tot de conclusie komen dat een bijzondere situatie leidt tot een bijzondere bedreiging. Een dergelijke bijzondere bedreiging is niet altijd in een van deze categorieën in te delen.

Artikel C-300.14

Waarborgen die een bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen zijn globaal in twee categorieën te verdelen:

- a. waarborgen die tot stand zijn gebracht door de wetgever, het NIVRA, of andere regelgevers; en
- b. waarborgen in de werkomgeving.

Artikel C-300.15

In artikel A-100.12 zijn de waarborgen tot stand gebracht door de wetgever, het NIVRA en andere regelgevers toegelicht.

Artikel C-300.16 niet van toepassing

Artikel C-300.17

Indien de accountant in business meent dat onethisch gedrag of handelen van anderen binnen de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is zal voortduren, overweegt de accountant in business juridisch advies in te winnen.

In de zeldzame situatie waarin alle mogelijk te treffen waarborgen niet hebben geleid tot het wegnemen of terugbrengen van een bedreiging tot een aanvaardbaar niveau, kan de accountant in business tot de conclusie komen dat hij actie moet ondernemen om zijn betrokkenheid bij de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is te beëindigen.

Hoofdstuk C-310 Potentiële conflicten

Artikel C-310.1

De accountant in business houdt zich aan de fundamentele beginselen.

De accountant in business ondersteunt de legitieme en ethisch verantwoorde doelstellingen in zijn werkomgeving en de daarop gebaseerde voorschriften en procedures. Indien echter de naleving van de fundamentele beginselen in het gedrang komt treft de accountant in business daartegen de nodige maatregelen.

De accountant in business kan in een situatie geraken waarin zijn loyaliteit jegens zijn werkomgeving en zijn plicht tot het voldoen aan de fundamentele beginselen met elkaar botsen.

Artikel C-310.2

Als gevolg van de verantwoordelijkheid van de accountant in business jegens de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is, kan door deze organisatie direct of indirect druk op hem worden uitgeoefend zich te gedragen op een wijze die strijdig is met de fundamentele beginselen. Hierbij is onder meer te denken aan op de accountant business uitgeoefende druk om:

- a. te handelen in strijd met wet- of regelgeving;
- b. te handelen in strijd met door het NIVRA uitgevaardigde regelgeving;
- c. medewerking te verlenen aan een onethische of illegale methode van manipuleren van resultaten;
- d. de waarheid geweld aan te doen of anderszins medewerking te verlenen aan misleiding of te zwijgen op het moment dat spreken opportuun is, in het bijzonder ten opzichte van de openbaar accountant, de intern accountant, de overheidsaccountant of de intern, openbaar of overheids

Accountant-Administratieconsulent van de desbetreffende organisatie of ten opzichte van toezicht-houders;

- e. medewerking te verlenen aan of anderszins te worden geassocieerd met het tot stand komen van materieel onjuiste of misleidende informatie in een jaarrekening, een belastingaangifte, rapportage over het voldoen aan specifieke wettelijke voorschriften of in een rapport uitgebracht aan de relevante toezichthouder.

Artikel C-310.3

De accountant in business beoordeelt de aard en het belang van de bedreiging als gevolg van op hem uitgeoefende ongepaste druk. Indien blijkt dat deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de accountant in business waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

De waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het verkrijgen van advies van medewerkers van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is, van een onafhankelijke adviseur of van het NIVRA.
- b. het bestaan van een formele procedure in de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is gericht op het oplossen van conflicten;
- c. het vragen van juridisch advies.

Hoofdstuk C-320 Opstellen van en rapporteren over informatie

Artikel C-320.1

De accountant in business stelt informatie op een eerlijke en waarheidsgetrouwe wijze op in overeenstemming met de relevante voorschriften zodat de informatie in haar context wordt begrepen. Dit geldt tevens ten aanzien van het rapporteren van informatie.

De accountant in business is dikwijls betrokken bij het opstellen en rapporteren van informatie die openbaar wordt gemaakt of door andere personen binnen of buiten de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is, wordt gebruikt.

Bij deze informatie kan onder meer worden gedacht aan financiële en managementinformatie, zoals de jaarrekening, het jaarverslag, tussentijdse verslaggeving, budgetten, meerjarenplannen, rapportages aan toezichthouders en belastingaangiften.

Ook de als onderdeel van de jaarrekeningcontrole aan een openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant of aan een openbaar, intern of overheids Accountant-Administratieconsulent te verstrekken bevestiging bij de jaarrekening maakt deel uit van deze informatie.

Artikel C-320.2

De accountant in business die verantwoordelijk is voor het opstellen van de jaarrekening van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is vergewist zich ervan dat deze jaarrekening is opgemaakt in overeenstemming met de daarop van toepassing zijnde normen voor de verslaggeving.

Artikel C-320.3

De accountant in business ziet erop toe dat informatie waarvoor hij verantwoordelijk is:

- a. duidelijk de werkelijke aard van de handelstransacties, bezittingen en schulden weergeeft;
- b. tijdig en op de juiste wijze wordt geregistreerd en gerubriceerd;
- c. in materieel opzicht de feiten juist en volledig weergeeft.

Artikel C-320.4

Een bedreiging voor de objectiviteit, de deskundigheid en zorgvuldigheid als gevolg van het behartigen van eigen belang of van intimidatie kan aan de orde zijn indien de accountant in business onder druk zou kunnen worden gezet om geassocieerd te worden met misleidende informatie of om als gevolg van het handelen van een derde geassocieerd te worden bij misleidende informatie.

Artikel C-320.5

Indien het risico bestaat dat de accountant in business wordt geassocieerd met misleidende informatie, beoordeelt hij de aard en het belang van de daarmee verband houdende bedreiging. Hierbij betreft de accountant in business de mate waarin de informatie misleidend is. Indien blijkt dat de bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de accountant in business waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot aan aanvaardbaar niveau terugbrengen.

De aard en het belang van een bedreiging als gevolg van het in verband gebracht worden met misleidende informatie is afhankelijk van meerdere factoren zoals onder meer de herkomst van de op de accountant in business uitgeoefende druk en de mate waarin de informatie misleidend is.

De te treffen waarborgen kunnen onder meer bestaan uit het voeren van overleg met organen van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is, zoals de audit commissie of een ander orgaan dat verantwoordelijk is voor governance of het voeren van overleg met het NIVRA.

Artikel C-320.6

Indien blijkt dat het niet mogelijk is de bedreiging als gevolg van het geassocieerd worden met misleidende informatie terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau, maakt de accountant in business een einde aan zijn betrokkenheid bij de naar zijn oordeel misleidende informatie. Indien de accountant in business constateert dat het openbaar maken van misleidende informatie van wezenlijke betekenis is, dan wel zich herhaalt, overweegt hij of het noodzakelijk is de daartoe aangewezen instanties hierover te informeren. De accountant in business neemt hierbij het bepaalde in hoofdstuk A-140 in acht.

De accountant in business kan hierover juridisch advies inwinnen dan wel actie ondernemen zo nodig gericht op het beëindigen van zijn relatie met de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is.

Hoofdstuk C-330 Optreden met voldoende vakbekwaamheid

Artikel C-330.1

Het fundamenteel beginsel deskundigheid en zorgvuldigheid vereist van de accountant in business dat hij alleen taken op zich neemt voor de uitvoering waarvan hij over voldoende opleiding en ervaring beschikt of kan verkrijgen. Het is de accountant in business niet toegestaan de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is bewust te misleiden over de aard en het belang van zijn deskundigheid en ervaring. De accountant in business zoekt indien dat noodzakelijk is ter zake ondersteuning of deskundig advies.

Artikel C-330.2

Omstandigheden die voor de accountant in business leiden tot een bedreiging voor de deskundigheid en zorgvuldigheid kunnen zich onder meer voordoen indien hij voor het naar behoren uitvoeren van zijn taken:

- a. over onvoldoende tijd beschikt;
- b. over onvolledige of anderszins niet adequate informatie beschikt;
- c. over onvoldoende kennis of ervaring beschikt; of
- d. over ontoereikende hulpmiddelen beschikt.

Artikel C-330.3

De accountant in business beoordeelt de aard en het belang van de bedreiging die kan ontstaan in de situaties bedoeld in artikel C-330.2. Indien blijkt dat deze van niet te verwaarlozen betekenis is treft de accountant in business waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

De aard en het belang van een bedreiging die kan ontstaan in de in artikel C-330.2 bedoelde situatie, is afhankelijk van factoren zoals onder meer de mate waarin de accountant in business samenwerkt met derden, zijn positie in de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is en het niveau van toezicht en review op het uitgevoerde werk.

De naar aanleiding van een dergelijke bedreiging te treffen waarborgen kunnen onder meer bestaan uit:

- a. het verkrijgen van aanvullend advies of training;
- b. het beschikbaar krijgen van voldoende tijd voor de uitvoering van de relevante taken;
- c. het verkrijgen van assistentie van een persoon met de vereiste deskundigheid;
- d. het vragen van advies aan:
 - (i) een leidinggevende verbonden aan de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is;
 - (ii) een onafhankelijke deskundige; of
 - (iii) het NIVRA.

Artikel C-330.4

Indien blijkt dat het niet mogelijk is de bedreiging die kan ontstaan in de situaties bedoeld in artikel C-330.2 weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen, overweegt de accountant in business of hij moet weigeren de desbetreffende taken uit te voeren. Als de accountant in business hiertoe besluit communiceert hij de redenen daarvoor duidelijk aan de daarvoor aangewezen personen van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is.

Hoofdstuk C-340 Financiële belangen

Artikel C-340.1

De accountant in business kan financiële belangen hebben of kan weten dat een gezinslid of naaste verwant van hem financiële belangen heeft die onder bepaalde omstandigheden kunnen leiden tot een bedreiging. Hierbij kan worden gedacht aan een bedreiging als gevolg van het bovenmatig behartigen van het eigenbelang of aan een bedreiging ter zake van het schenden van de geheimhoudingsplicht die kan ontstaan indien de accountant in business in staat is koersgevoelige informatie te manipuleren teneinde hiervan financieel te profiteren.

Voorbeelden hiervan zijn onder meer de situatie waarin de accountant in business of een gezinslid of naaste verwant van hem:

- a. een direct of indirect financieel belang heeft in de onderneming waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is en de waarde van dat financiële belang kan worden beïnvloed door zijn beslissingen;
- b. in aanmerking komt voor een winstafhankelijke bonus ten laste van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is en de waarde van deze bonus kan worden beïnvloed door zijn beslissingen;
- c. direct of indirect aandelenopties bezit in de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is en de waarde van deze opties kan worden beïnvloed door zijn beslissingen;
- d. direct of indirect aandelenopties bezit in de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is en die opties op korte termijn kunnen worden uitgeoefend;
- e. in aanmerking komt voor het verkrijgen van aandelenopties van of een resultaatafhankelijke bonus ten laste van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is indien bepaalde doelstellingen worden gerealiseerd.

Artikel C-340.2

Bij het beoordelen van de aard en het belang van een bedreiging als gevolg van een financieel belang en van de in aanmerking komende waarborgen die deze bedreiging kunnen wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau kunnen terugbrengen, neemt de accountant in business de aard en omvang van het financiële belang in ogenschouw en beoordeelt hij of er sprake is van een direct of indirect belang.

Wat in een specifieke situatie als een omvangrijk financieel belang zal worden aangemerkt is afhankelijk van de persoonlijke omstandigheden en zal daarom van persoon tot persoon verschillen.

Artikel C-340.3

Indien de bedreiging als gevolg van een financieel belang van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de accountant in business waarborgen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Voorbeelden van de mogelijk te treffen waarborgen zijn ondermeer:

- a. het bestaan van beleid en procedures met betrekking tot het bepalen van de hoogte en de vorm van de beloningen door een van het management onafhankelijke remuneratie-commissie;

- b. het melden bij de binnen de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is daarvoor aangestelde persoon of instantie van alle relevante financiële belangen en van alle voornemens om te handelen in aandelen of schuldpapieren uitgegeven door deze organisatie;
- c. het voeren van overleg met de leiding van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is;
- d. het voeren van overleg met één of meerdere van de personen die bij de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is, belast zijn met governance;
- e. interne en externe controleprocedures;
- f. permanente educatie ter zake van ethische dilemma's en wettelijke ge- en verboden en andere regelgeving met betrekking tot het misbruik van voorwetenschap.

Artikel C-340.4

Het is de accountant in business niet toegestaan om informatie te manipuleren of vertrouwelijke informatie te gebruiken voor zijn persoonlijk gewin.

Hoofdstuk C-350 Giften

Ontvangen van giften

Artikel C-350.1

Aan de accountant in business of een gezinslid of naaste verwant van hem kan een gift worden aangeboden. Giften kunnen voorkomen in vele vormen zoals onder meer geld en andere geschenken van stoffelijke aard, gratis reizen, gratis verblijf in hotels, voorkeursbehandelingen, bovenmatige kortingen op bestedingen en een ongepast beroep op vriendschap en loyaliteit.

Artikel C-350.2

Een aangeboden gift kan leiden tot een bedreiging. Indien aan de accountant in business of aan een gezinslid of naaste verwant van hem een gift wordt aangeboden, beoordeelt hij de daardoor ontstane situatie zorgvuldig.

Een bedreiging als gevolg van het behartigen van het eigen belang en voor de objectiviteit kan ontstaan, indien de gift wordt aangeboden met het oog op het onrechtmatig beïnvloeden van handelingen of besluiten, op het bevorderen van illegaal of oneerlijk gedrag of op het verkrijgen van vertrouwelijke informatie. Een bedreiging voor de objectiviteit of de geheimhoudingsplicht kan eveneens ontstaan, indien

een dergelijke gift wordt geaccepteerd en vervolgens de gever dreigt dit openbaar te maken om aldus de reputatie van de accountant in business, of zijn gezinslid of naaste verwant te beschadigen.

Artikel C-350.3

Het belang van de in artikel C-350.2 bedoelde bedreiging is afhankelijk van de aard, de waarde en de bedoeling van de gift. Indien een redelijke en goed geïnformeerde derde die beschikt over alle relevante informatie de gift als onbelangrijk zal aanmerken en deze naar het oordeel van deze derde niet is bedoeld onethisch gedrag in de hand te werken, mag de accountant in business ervan uitgaan dat de gift hem wordt aangeboden in het kader van het onderhouden van een normale zakelijke relatie en daaruit de conclusie trekken dat er geen sprake is van een ernstige bedreiging.

Artikel C-350.4

Indien de bedreiging als gevolg van een aan de accountant in business of een gezinslid of naaste verwant van hem aangeboden gift van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de accountant in business waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen. Indien dit niet mogelijk blijkt, aanvaardt de accountant in business de gift niet. Indien de reële of schijnbare bedreiging niet alleen ontstaat door het aanvaarden van een gift, maar alleen al door het aanbod, treft de accountant in business aanvullende waarborgen. De accountant in business bepaalt de bedreiging die is verbonden aan ieder hem gedaan aanbod en overweegt de hierna genoemde waarborgen te treffen:

- a. het onverwijld informeren van zijn leidinggevenden of van degenen die belast zijn met governance van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is;
- b. het informeren van derden over het aanbod, zoals het NIVRA, de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is of de werkgever van de persoon die het aanbod heeft gedaan.

Alvorens de accountant in business tot de onder b bedoelde actie overgaat, overweegt hij juridisch advies in te winnen.

- c. het inlichten van ieder daarvoor in aanmerking komend gezinslid en naaste verwant over de relevante bedreiging en waarborgen om hen aldus op de hoogte te stellen van de mogelijkheid dat aan hen giften worden aangeboden; en
- d. indien een gezinslid of naaste verwant van de accountant in business werkzaam is bij een concurrent of een potentiële leverancier van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is, het informeren van leidinggevenden of van degenen die belast zijn met governance bij de bedoelde organisatie.

Aanbieden van giften

Artikel C-350.5

De accountant in business kan in een situatie komen te verkeren waarin van hem wordt verwacht of waarin druk op hem wordt uitgeoefend om een gift aan te bieden met als doel het oordeel van een andere persoon of organisatie op een oneigenlijke wijze te beïnvloeden, om een beslissingsproces te beïnvloeden of om vertrouwelijke gegevens te verkrijgen.

Artikel C-350.6

Een dergelijke druk kan afkomstig zijn vanuit de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is, bijvoorbeeld een collega of een leidinggevende. Deze druk kan ook afkomstig zijn van een externe persoon of organisatie die een voorstel doet voor een handeling die of voor een besluit dat voordelig kan uitwerken voor de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is en als gevolg waarvan hij op een ongepaste wijze wordt beïnvloed.

Artikel C-350.7

De accountant in business biedt geen gift aan met het doel het professioneel oordeel van een derde op een ongepaste wijze te beïnvloeden.

Artikel C-350.8

Indien druk op de accountant in business wordt uitgeoefend vanuit de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is een niet ethisch verantwoorde gift aan te bieden, handelt de accountant in business in overeenstemming met het bepaalde in artikel A-100.16 tot en met A-100.21.

Deel D Nadere voorschriften, wijziging van de Verordening kwaliteitstoetsing en slotbepalingen

D Hoofdstukindeling

Inhoudsopgave:

Hoofdstuk:

D-400 Nadere voorschriften

D-410 Wijziging van de Verordening kwaliteitstoetsing en slotbepalingen

Hoofdstuk D-400 Nadere voorschriften

Artikel D-400.1

De nadere voorschriften, omschreven in deze verordening, worden door het bestuur slechts gegeven - de leden gehoord - na overleg met het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratiecon-sulenten. Het bestuur geeft aan alle leden kennis van deze nadere voorschriften.

Hoofdstuk D-410 Wijziging van de Verordening kwaliteitstoetsing en slotbepalingen

Artikel D-410.1 Wijziging Verordening accountantsorganisaties

Artikel D-410.1

De Verordening kwaliteitstoetsing van 1 januari 2003 (Stcrt. 17), laatstelijk gewijzigd op 28 december 2005 (Stcrt. 252) wordt als volgt gewijzigd:

A

Artikel 1 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het vierde gedachtenstreepje komt te luiden: accountant: de openbaar accountant, de intern ac-countant en de overheidsaccountant, zoals gedefinieerd in de Verordening gedragscode.
2. Het vijfde gedachtenstreepje komt te luiden: accountantskantoor: de accountantspraktijk en de accountantsafdeling, zoals gedefinieerd in de Verordening gedragscode.

B

Artikel 23, derde lid, komt te luiden: De registeraccountant is ter zake van de voldoening aan de in deze verordening opgenomen verplichtingen tegenover het college en de onderzoeker(s) ontheven van de plicht tot geheimhouding als bedoeld in artikel A-100.4, onderdeel d, en hoofdstuk A-140 van de Verordening gedragscode.

Artikel D-410.2

De verordening Gedrags- en beroepsregels registeraccountants van 10 maart 1995 (Stcrt. 48), laatstelijk gewijzigd op 11 december 2003 (Stcrt.14), wordt ingetrokken.

Artikel D-410.3

Deze verordening treedt in werking op 1 januari 2007.

Artikel D-410.4

Deze verordening kan worden aangehaald als Verordening gedragscode, bij afkorting VGC.

Verordening op de Periodieke Preventieve Toetsing (AA's)

Opschrift (AA)

Verordening op grond van artikel 24, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, vastgesteld op 31 oktober 2002, Stcr. 2002, 215, nadien gewijzigd.

Hoofdstuk I Begripsbepalingen (AA)

Artikel 1

Voor de toepassing van deze verordening wordt verstaan onder:

- *NOvAA*: de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten;
- *Raad*: de individuele personen die op grond van artikel 3 lid 1 van de Verordening op de Raad van Toezicht Beroepsuitoefening AA's zijn of zullen worden benoemd als lid van de Raad van Toezicht Beroepsuitoefening AA's;
- *bestuur*: het bestuur van de NOvAA;
- *accountant*: de openbaar accountant zoals gedefinieerd in de Verordening Gedragscode;
- *registeraccountant*: de registeraccountant, bedoeld in artikel 1, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants;
- *accountantspraktijk*: de accountantspraktijk zoals gedefinieerd in de Verordening Gedragscode;
- *wettelijke controle*: de wettelijke controle zoals gedefinieerd in de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- *(her)toetsing*: de beoordeling van de kwaliteit van de beroepsuitoefening, niet betrekking hebbend op de verrichting van wettelijke controles, van een accountant die optreedt in een accountantspraktijk, door niet aan die accountantspraktijk gelieerde Accountants-Administratieconsulenten en registeraccountants;
- *toetsingsteam*: het team dat door de Raad van Toezicht voor een toetsing wordt samengesteld en belast is met de uitvoering van de toetsing van een accountantspraktijk;
- *koepelorganisatie*: een organisatie waarvan een accountantspraktijk onderdeel uitmaakt of waarbij de accountantspraktijk is aangesloten en die bevoegd is aan de accountantspraktijk

bindende regels voor de kwaliteitsbeheersing op te leggen, te toetsen en de naleving daarvan af te dwingen, alsmede een beroepsorganisatie die aan zijn leden een dwingend stelsel van kwaliteitsbeheersing heeft opgelegd, deze toetst en de naleving daarvan kan afdwingen;

- *verbeterplan*: een op de in artikel 11, tweede lid bedoelde aanbevelingen en aanwijzingen gebaseerd document, waarin op planmatige en gestructureerde wijze wordt aangegeven welke maatregelen worden getroffen ter correctie van de geconstateerde tekortkomingen van het in artikel 3, eerste lid, bedoelde stelsel van kwaliteitsbeheersing;

Artikel 1a

1. Het bestuur verleent, voor zover dat zich verdraagt met afdeling 10.1.1 van de Algemene Wet bestuursrecht, voor de uitoefening van de in deze verordening aan hem verstrekte bevoegdheden mandaat, volmacht en machtiging aan de Raad.
2. Namens het bestuur kan de Raad ondermandaat verlenen voor de bevoegdheden genoemd in artikel 14, lid 1 en 6.
3. Over de inrichting en samenstelling van de Raad worden bij verordening nadere regels gesteld.

Hoofdstuk II De toetsing (AA)

Artikel 2

Een accountantspraktijk wordt, om de kwaliteit van de beroepsuitoefening van een accountant te kunnen beoordelen, in beginsel eenmaal in de zes jaar aan toetsing onderworpen.

Artikel 3

1. De accountant draagt er zorg voor dat de accountantspraktijk waarin hij optreedt, beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat is afgestemd op de aard, omvang en het belang van de opdrachten, niet zijnde opdrachten tot het uitvoeren van wettelijke controles en waarmee wordt voldaan aan het bepaalde bij en krachtens de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten.
2. De accountant verleent medewerking aan de toetsing van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantspraktijk waarin hij optreedt.
3. Het bestuur legt, indien hij van oordeel is dat uit het handelen of nalaten van de accountant kan worden afgeleid dat deze niet aan zijn in het tweede lid vermelde verplichting voldoet, dit handelen of nalaten voor aan de accountantskamer te Zwolle.

Artikel 4

1. De toetsing houdt een onderzoek in waarbij wordt nagegaan of het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing, niet betrekking hebbend op de verrichting van wettelijke controles, in opzet en werking voldoet aan het bij en krachtens de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten bepaalde.
2. De toetsing omvat alle vormen van dienstverlening binnen de accountantspraktijk, niet zijnde opdrachten tot het uitvoeren van wettelijke controles, waar de accountant optreedt.

Artikel 5

1. De toetsing wordt uitgevoerd aan de hand van door het bestuur vastgestelde toetsingsprogramma's.
2. Het bestuur maakt de in het eerste lid van dit artikel bedoelde toetsingsprogramma's bekend aan de leden van de NOvAA.

Artikel 6

1. Het bestuur is belast met de selectie en opleiding van de toetsers.
2. De toetsers zijn Accountants-Administratieconsulenten of registeraccountants die werkzaam zijn als accountant of maximaal drie jaar geleden werkzaam zijn geweest als accountant en voldoen aan nader door het bestuur te stellen eisen.

Artikel 7

1. Accountantspraktijken dienen de hen jaarlijks door het bestuur toegezonden vragenlijst binnen uiterlijk vier weken ingevuld te retourneren.
2. Het bestuur stelt vast welke accountantspraktijken in een bepaald jaar in aanmerking komen voor een toetsing.
3. Het bestuur stelt ten behoeve van elke toetsing een toetsingsteam samen.
4. Het toetsingsteam is belast met de uitvoering van de toetsing van de accountantspraktijk.
5. Bij het samenstellen van het toetsingsteam wordt rekening gehouden met de aard en de omvang van de te toetsen accountantspraktijk en met mogelijke feiten en omstandigheden waardoor de objectiviteit van de toetsers zou kunnen worden aangetast.

Artikel 8

1. Het bestuur maakt de datum waarop de toetsing zal plaatsvinden, ten minste zes weken van tevoren bekend aan een accountantspraktijk.
2. Indien een accountantspraktijk aannemelijk maakt dat een toetsing op die datum welke op grond van het eerste lid bekend is gemaakt, niet mogelijk is, kan het bestuur een andere datum bekend maken waarop de toetsing zal plaatsvinden.
3. Indien het tweede lid toepassing vindt, kan het bestuur in overleg met een accountantspraktijk afwijken van de in het eerste lid genoemde termijn van zes weken.
4. Het bestuur doet mededeling van de samenstelling van het toetsingsteam, alsmede van de termijn waarbinnen een verzoek als bedoeld in het vijfde lid van dit artikel kan worden ingediend.
5. De accountantspraktijk kan binnen een door het bestuur te stellen termijn aan het bestuur verzoeken elk van de toetsers die de toetsing uitvoert te wraken op grond van feiten of omstandigheden waardoor de onpartijdigheid van de toetsers zou kunnen worden aangetast.
6. Indien het bestuur van oordeel is dat er sprake is van feiten of omstandigheden waardoor de objectiviteit van de toetsers aangetast zou kunnen worden, of de schijn wordt gewekt dat de objectiviteit van de toetsers aangetast zou kunnen worden, wijzigt hij de samenstelling van het toetsingsteam.

Artikel 9

Indien zich over de wijze van uitvoering van de toetsing een meningsverschil voordoet tussen de aan toetsing onderworpen accountantspraktijk en het toetsingsteam, doet het bestuur op verzoek van de accountantspraktijk of het toetsingsteam een bindende uitspraak.

Artikel 10

1. Het toetsingsteam bespreekt direct na afloop van de toetsing met de accountantspraktijk hetgeen is waargenomen tijdens de toetsing.
2. Het toetsingsteam stelt binnen een door het bestuur te stellen termijn na de eindbespreking een toetsingsverslag samen.
3. Het toetsingsverslag als bedoeld in het tweede lid omvat naast de waarnemingen van het toetsingsteam tevens een gemotiveerd voorstel voor een oordeel als bedoeld in artikel 11, vierde lid.

4. Het toetsingsteam kan bij het voorstel voor een oordeel zoals bedoeld in artikel 11, vierde lid sub a aanbevelingen doen voor het treffen van maatregelen ter verbetering. Bij het voorstel voor een oordeel zoals omschreven in artikel 11, vierde lid sub b, kan het toetsingsteam naast het doen van aanbevelingen voor het treffen van maatregelen ter verbetering, tevens een voorstel doen voor aanwijzingen voor het treffen van maatregelen ter verbetering, rekening houdend met het bepaalde in artikel 4, eerste lid.
5. Het toetsingsteam stuurt het toetsingsverslag binnen een door het bestuur te stellen termijn aan het bestuur. Het bestuur draagt zorg voor de verzending van het toetsingsverslag aan de accountantspraktijk.

Artikel 11

1. De accountantspraktijk kan binnen een door het bestuur te stellen termijn schriftelijk commentaar op het toetsingsverslag als bedoeld in artikel 10, tweede lid, aan de Raad zenden.
2. Het bestuur beperkt zich tot een marginale toetsing van het toetsingsverslag en stelt naar aanleiding hiervan en het eventuele commentaar als bedoeld in het vorige lid een eindoordeel vast, al dan niet voorzien van aanbevelingen en/of aanwijzingen voor het treffen van maatregelen ter correctie van geconstateerde tekortkomingen, dat hij binnen zes weken na afloop van de in het eerste lid bedoelde termijn ter kennis brengt van de accountantspraktijk. Het bestuur kan gemoeteerd afwijken van het voorstel van het toetsingsteam.
3. Het bestuur kan de in het tweede lid genoemde termijn van zes weken verlengen.
4. Het eindoordeel kan als volgt luiden:
 - a. het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing voldoet aan de daaraan te stellen eisen;
 - b. het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing voldoet niet aan de daaraan te stellen eisen.
5. In het geval dat het eindoordeel luidt als omschreven in het vierde lid, onder b van dit artikel:
 - dient de accountantspraktijk binnen een door het bestuur te stellen termijn een door het bestuur goed te keuren verbeterplan in; en
 - stelt het bestuur een termijn waarbinnen het stelsel van kwaliteitsbeheersing dient te worden aangepast aan de normen als bedoeld in artikel 3.
6. Indien uit het verbeterplan naar het oordeel van het bestuur blijkt dat te weinig of onvoldoende toereikende maatregelen zullen worden genomen ter correctie van de geconstateerde tekortko-

mingen, dan kan het bestuur volstaan met een gedeeltelijke goedkeuring van het verbeterplan en daarbij aangeven op welke onderdelen het verbeterplan tekortschiet.

7. Voor het beoordelen en goedkeuren van het in lid 5 van dit artikel bedoelde verbeterplan wordt aan de accountantspraktijk een tarief in rekening gebracht waarvan de hoogte in de Verordening op de Tarieven periodieke preventieve toetsing is vastgesteld.
8. De tijd welke het bestuur besteedt aan de beoordeling van een verbeterplan, schort niet de termijn op bedoeld in het vijfde lid, tweede onderdeel.

Artikel 12

1. In het geval het eindoordeel luidt als bedoeld in artikel 11, vierde lid, onderdeel b, zal een hertoetsing plaatsvinden.
2. In het geval het eindoordeel luidt als bedoeld in artikel 11, vierde lid, onderdeel b, blijven het zevende, achtste lid en negende lid van artikel 14 buiten toepassing.
3. De hertoetsing vindt plaats na afloop van de in artikel 11, vijfde lid bedoelde termijn waarbinnen het stelsel van kwaliteitsbeheersing dient te worden aangepast.

Artikel 13

Indien de getoetste accountantspraktijk of de individuele accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan de getoetste accountantspraktijk, de inhoud van het toetsingsverslag of het eindoordeel van het bestuur openbaar maakt,

- a. neemt hij het bepaalde in artikel A-150.2 van de Verordening gedragscode in acht en;
- b. vermeldt hij de datum waarop de meest recente (her)toetsing heeft plaatsgevonden.

Hoofdstuk III Vrijstelling en accreditatie (AA)

Artikel 14

1. Het bestuur kan naar aanleiding van een daartoe door een accountantspraktijk schriftelijk ingediend verzoek besluiten vrijstelling van de toetsing te verlenen.
2. Een verzoek tot vrijstelling van de toetsing of de verlenging daarvan wordt eerst in behandeling genomen nadat het tarief hiervoor, waarvan de hoogte in de Verordening op de Tarieven periodieke preventie toetsing is vastgesteld, door de desbetreffende accountantspraktijk is voldaan.

3. Vrijstelling kan slechts worden verleend op grond van bijzondere omstandigheden welke door het bestuur in richtlijnen nader worden vastgelegd.
4. Vrijstelling kan slechts worden verleend voor de duur van maximaal één jaar met de mogelijkheid tot verlenging voor de duur van maximaal één jaar.
5. Het bestuur neemt een beslissing binnen acht weken na ontvangst van het verzoek tot vrijstelling.
6. Het bestuur kan de in het vijfde lid genoemde termijn verlengen met maximaal zes weken.
7. Accountantspraktijken die zijn onderworpen aan een geaccrediteerd stelsel van kwaliteitsbeheersing zijn voor de duur van deze accreditatie vrijgesteld van toetsing door het bestuur.
8. Accountantspraktijken die zijn onderworpen aan een stelsel van kwaliteitsbeheersing waarvoor een verzoek als bedoeld in artikel 15, eerste lid, is ingediend, zijn gedurende de periode waarin het bestuur op het verzoek nog geen beslissing heeft genomen, vrijgesteld van toetsing door het bestuur.
9. Accountantspraktijken die een aanvraag hebben ingediend voor toetreding tot een geaccrediteerde koepelorganisatie zijn, gedurende de periode waarin de koepelorganisatie op het verzoek nog geen beslissing heeft genomen, vrijgesteld van toetsing door het bestuur.
10. Het negende lid vindt geen toepassing nadat het bestuur met toepassing van artikel 8, eerste en tweede lid, een datum bekend heeft gemaakt waarop de in artikel 12, derde lid bedoelde hertoetsing plaats zal vinden.

Artikel 15

1. Koepelorganisaties kunnen het bestuur verzoeken hun stelsel van kwaliteitsbeheersing te accrediten.
2. Ten behoeve van deze accreditatie toetst het bestuur de opzet en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
3. Voor de behandeling van een verzoek tot accreditatie, waaronder mede wordt begrepen de toetsing van de opzet en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, wordt aan de desbetreffende koepelorganisatie een tarief in rekening gebracht waarvan de hoogte in de Verordening op de Tarieven periodieke preventieve toetsing is vastgesteld.
4. De accreditatie wordt verleend voor de duur van drie jaar of zoveel korter als het bestuur beslist.

5. Het bestuur neemt een besluit binnen zestien weken na ontvangst van het verzoek als bedoeld in het eerste lid.
6. Het bestuur kan aan de accreditatie voorwaarden verbinden.
7. De koepelorganisatie doet onverwijld mededeling aan het bestuur van wijzigingen in het geaccrediteerde stelsel van kwaliteitsbeheersing.
8. Het bestuur bericht de koepelorganisatie binnen een door de Raad te stellen termijn welke gevolgen de wijzigingen hebben voor de accreditatie.

Artikel 16

vervallen

Hoofdstuk IV Overige bepalingen (AA)

Artikel 17

Van vertrouwelijke gegevens in het kader van de toetsing verkregen, kan geen verder en ander gebruik worden gemaakt dan krachtens deze verordening is bepaald, tenzij bij wet anders is bepaald.

Artikel 18

1. Het tarief voor de toetsing, waarvan de hoogte is vastgesteld in de Verordening op de Tarieven periodieke preventieve toetsing, komt voor rekening van de getoetste accountantspraktijk.
2. De Verordening op de Tarieven periodieke preventieve toetsing wordt, op voorstel van het bestuur, jaarlijks door de ledenvergadering vastgesteld.
3. Het bestuur kan op basis van een schriftelijk gemotiveerd verzoek een betalingsregeling toestaan.

Artikel 19

In situaties die procedureel van aard zijn en waarin deze verordening niet voorziet, beslist het bestuur.

Artikel 19a

1. Besluiten en handelingen door de Raad verricht worden beschouwd als besluiten en handelingen krachtens mandaat of volmacht namens het bestuur verricht.

2. Het bepaalde in het vorige lid werkt terug tot 1 januari 2003.

Artikel 20

1. Deze verordening treedt in werking de tweede dag na publicatie in de Staatscourant.
2. Deze verordening kan worden aangehaald als: Verordening op de Periodieke Preventieve Toetsing.

Verordening Kwaliteitsonderzoek

Vastgesteld in de bijeenkomst van de Ledenvergadering op 11 december 2008, afgekondigd in de Nederlandse Staatscourant van 31 december 2008, nr. 253, laatstelijk gewijzigd in de bijeenkomst van de Ledenvergadering op 16 december 2009, afgekondigd in de Nederlandse Staatscourant van 30 december 2009, nr. 20419, in werking getreden op 1 januari 2010.

De ledenvergadering van het Nederlands Instituut van Registeraccountants;
Gelet op artikel 19 van de Wet op de Registeraccountants;
Stelt de volgende verordening vast:

Hoofdstuk 1 Begripsbepalingen

Artikel 1

Voor de toepassing van deze verordening en de daarop rustende bepalingen wordt verstaan onder:

- a. *aan assurance verwante opdracht*: de aan assurance verwante opdracht, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- b. *accountant*: de registeraccountant die werkzaam is als openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant;
- c. *accountantsafdeling*: de accountantsafdeling, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- d. *accountantskantoor*: het accountantskantoor, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- e. *assuranceopdracht*: de assuranceopdracht, bedoeld in de Verordening gedragscode, met uitzondering van de opdracht tot het uitvoeren van een wettelijke controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- f. *bestuur*: het bestuur van de Orde;
- g. *College*: het College Kwaliteitsonderzoek, bedoeld in artikel 21 van deze verordening;
- h. *dagelijks beleidsbepaler*: de openbaar accountant, bedoeld in artikel B1-291.2 van de Verordening gedragscode, dan wel de intern of overheidsaccountant, bedoeld in artikel B2-291.2 van de Verordening gedragscode;
- i. *incidentenonderzoek*: het onderzoek naar vermeende tekortkomingen in de beroepsuitoefening;

- j. *intern accountant*: de intern accountant, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- k. *NOvAA*: de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, bedoeld in artikel 2 van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten;
- l. *openbaar accountant*: de openbaar accountant, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- m. *Orde*: het Nederlands Instituut van Registeraccountants, bedoeld in artikel 1, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants;
- n. *overheidsaccountant*: de overheidsaccountant, bedoeld in de Verordening gedragscode, met uitzondering van de overheidsaccountant die werkzaam is bij de belastingdienst en belast is met de controle van door belastingplichtigen ingeleverde aangiften en de overheidsaccountant die aan deze controle direct leiding geeft;
- o. *periodiek onderzoek*: het onderzoek naar de opzet en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van een accountantskantoor of een accountantsafdeling;
- p. *stelsel van kwaliteitsbeheersing*: ter zake van assurance- en aan assurance verwante opdrachten door het accountantskantoor of de accountantsafdeling getroffen maatregelen en ingestelde procedures ter zake van:
 - 1. de interne beheersing van het accountantskantoor of de accountantsafdeling met betrekking tot kwaliteit;
 - 2. het interne onderzoek naar de naleving van de in de Verordening gedragscode opgenomen fundamentele beginselen door de bij het accountantskantoor of de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden accountants en andere personen; en
 - 3. het interne onderzoek ten aanzien van assuranceopdrachten naar de kwaliteit van de door de bij het accountantskantoor of de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden accountants en andere personen uitgevoerde werkzaamheden;
- q. *systeem van kwaliteitsborging*: de door een organisatie getroffen maatregelen en ingestelde procedures ten aanzien van het onderzoek naar de opzet en de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de bij de organisatie aangesloten accountants, accountantskantoren of accountantsafdelingen;
- r. *thematisch onderzoek*: het onderzoek naar een bepaald aspect van de uitvoering van assurance- of aan assurance verwante opdrachten;

- s. *vervolgonderzoek*: het onderzoek naar de opvolging en implementatie van de in artikel 11, eerste lid, bedoelde aanbevelingen.

Hoofdstuk 2 Algemeen

Artikel 2

De dagelijks beleidsbepaler zorgt ervoor dat het accountantskantoor of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij verbonden is, beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat in opzet en werking voldoet aan het bepaalde bij of krachtens de Wet op de Registeraccountants.

Artikel 3

De dagelijks beleidsbepaler zorgt ervoor dat het accountantskantoor of accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij verbonden is:

- a. een beleid voert dat niet strijdig is met het bepaalde in deze verordening;
- b. medewerking verleent aan periodiek onderzoek, vervolgonderzoek, thematisch onderzoek of incidentenonderzoek; en
- c. alle gegevens ter beschikking stelt of laat stellen die nodig zijn voor periodiek onderzoek, vervolgonderzoek, thematisch onderzoek of incidentenonderzoek.

Artikel 4

Teneinde inzicht te krijgen in de specifieke situatie van het accountantskantoor of de accountantsafdeling kan er door het bestuur aan het accountantskantoor of aan de accountantsafdeling een vragenlijst worden gestuurd. De dagelijks beleidsbepaler zorgt ervoor dat deze vragenlijst binnen een termijn van zes weken na ontvangst door het accountantskantoor of de accountantsafdeling ingevuld wordt gere-turneerd.

Artikel 5

De accountant verleent zijn medewerking aan periodiek onderzoek, vervolgonderzoek, thematisch onderzoek of incidentenonderzoek en stelt alle gegevens ter beschikking die nodig zijn voor periodiek onderzoek, vervolgonderzoek, thematisch onderzoek of incidentenonderzoek.

Artikel 6

Het bestuur wijst onderzoekers aan die bij de uitvoering van het periodiek onderzoek, het vervolgonderzoek, het thematisch onderzoek of het incidentenonderzoek worden ingeschakeld.

Artikel 7

Het bestuur stelt, de leden gehoord hebbend, beleidsregels vast betreffende de uitvoering van het periodiek onderzoek, het vervolgonderzoek, het thematisch onderzoek en het incidentenonderzoek.

Hoofdstuk 3 Periodiek onderzoek en vervolgonderzoek

Artikel 8

Het bestuur voert een periodiek onderzoek uit. Het periodiek onderzoek omvat een beoordeling gericht op de vraag of het stelsel van kwaliteitsbeheersing met betrekking tot assurance en aan assurance verwante opdrachten in opzet en werking voldoet aan het bepaalde bij of krachtens de Wet op de Registeraccountants.

Artikel 9

1. Het bestuur bepaalt de periodiciteit van het periodiek onderzoek.
2. Het bestuur bepaalt de wijze waarop en de vorm waarin het periodiek onderzoek wordt uitgevoerd.
3. Het bestuur selecteert het accountantskantoor of de accountantsafdeling voor het periodiek onderzoek.

Artikel 10

Het bestuur kan naar aanleiding van een daartoe door de dagelijks beleidsbepaler ingediend gemotiveerd schriftelijk verzoek uitstel verlenen van het periodiek onderzoek.

Artikel 11

1. Het bestuur stelt naar aanleiding van het periodiek onderzoek een verslag van kwaliteitsonderzoek vast en verstrekt dit aan de dagelijks beleidsbepaler van het onderzochte accountantskantoor of de onderzochte accountantsafdeling. Het bestuur kan daarbij aanbevelingen geven voor het treffen van maatregelen ter verbetering.
2. Het bestuur stelt een eindoordeel vast indien het periodiek onderzoek is uitgevoerd bij een accountantskantoor dat niet beschikt over een vergunning op grond van de Wet toezicht accountantsorga-

nisaties of bij een accountantsafdeling en verstrekt dit aan de dagelijks beleidsbepaler van het onderzochte accountantskantoor of de onderzochte accountantsafdeling. Dit eindoordeel wordt opgenomen in het verslag van kwaliteitsonderzoek.

3. Het in het tweede lid bedoelde oordeel luidt:
 - a. positief: het stelsel van kwaliteitsbeheersing voldoet in opzet en werking aan het bepaalde bij of krachtens de Wet op de Registeraccountants; of
 - b. negatief: het stelsel van kwaliteitsbeheersing voldoet in opzet of werking niet aan het bepaalde bij of krachtens de Wet op de Registeraccountants.

4. De dagelijks beleidsbepaler stuurt in het geval er aanbevelingen zijn gegeven als bedoeld in het eerste lid, binnen zes weken na ontvangst van het verslag van kwaliteitsonderzoek een reactie. In deze reactie wordt aangegeven op welke wijze en binnen welke termijn die aanbevelingen worden opgevolgd. Laatstbedoelde termijn bedraagt ten hoogste twaalf maanden, gerekend vanaf de ontvangst van het verslag van kwaliteitsonderzoek.

Artikel 12

1. Het bestuur kan na verloop van een redelijke termijn een vervolgonderzoek uitvoeren. Het bepaalde in artikel 9, tweede en derde lid, en artikel 11, eerste en vierde lid, is van overeenkomstige toepassing.
2. Het bestuur kan naar aanleiding van de uitkomsten van het vervolgonderzoek opnieuw een vervolgonderzoek uitvoeren. Het bepaalde in het eerste lid is van overeenkomstige toepassing.
3. Het bepaalde in dit artikel laat het bepaalde in de artikelen 27 en 28 onverlet

Hoofdstuk 4 Thematisch onderzoek

Artikel 13

1. Het bestuur kan een thematisch onderzoek uitvoeren.
2. Het bestuur bepaalt het onderwerp van het thematisch onderzoek.

Artikel 14

1. Het bestuur bepaalt de periode waarin het thematisch onderzoek wordt verricht.

2. Het bestuur bepaalt de wijze waarop en de vorm waarin het thematisch onderzoek wordt uitgevoerd.
3. Het bestuur selecteert het accountantskantoor of de accountantsafdeling voor het thematisch onderzoek.

Artikel 15

Het bestuur kan naar aanleiding van een daartoe door de dagelijks beleidsbepaler ingediend gemotiveerd schriftelijk verzoek vrijstelling verlenen van het thematisch onderzoek.

Artikel 16

1. Het bestuur stelt naar aanleiding van het thematisch onderzoek een verslag van kwaliteitsonderzoek vast.
2. Het bestuur kan het verslag van kwaliteitsonderzoek, bedoeld in het eerste lid, aan het accountantskantoor of de accountantsafdeling verstrekken.

Artikel 17

1. Het bestuur kan naar aanleiding van het thematisch onderzoek een verslag uitbrengen.
2. Het verslag als bedoeld in het eerste lid kan een overzicht van de uitkomsten omvatten. Dat overzicht is geanonimiseerd.

Hoofdstuk 5 Incidentenonderzoek

Artikel 18

1. Het bestuur kan een incidentenonderzoek uitvoeren naar de uitvoering van een assurance- of aan assurance verwante opdracht verricht door een accountant.
2. Het bestuur kan de dagelijks beleidsbepaler van het accountantskantoor of de accountantsafdeling waarbij de in het eerste lid bedoelde accountant werkzaam is of waaraan hij verbonden is, informeren over een incidentenonderzoek en de uitkomsten daarvan.

Artikel 19

Het bestuur bepaalt de wijze waarop en de vorm waarin het incidentenonderzoek wordt uitgevoerd.

Artikel 20

1. Het bestuur stelt naar aanleiding van het incidentenonderzoek een verslag van kwaliteitsonderzoek vast.
2. Het bestuur verstrekt het verslag van kwaliteitsonderzoek, bedoeld in het eerste lid, aan de accountant.

Hoofdstuk 6 College kwaliteitsonderzoek

Artikel 21

1. Er is een College Kwaliteitsonderzoek.
2. Het bestuur kan aan het College mandaat verlenen betreffende de uitvoering van deze verordening.
3. Het bestuur stelt een reglement van orde voor het College vast.

Artikel 22

1. Het aantal leden van het College wordt door het bestuur bepaald doch bedraagt ten minste vijf.
2. Het bestuur benoemt de voorzitter en de overige leden uit de leden van de Orde.
3. De zittingsduur van de leden van het College bedraagt maximaal vier jaar met eenmaal de mogelijkheid van herbenoeming voor wederom maximaal vier jaar. Degene die is benoemd ter vervulling van een tussentijds opengevallen plaats, treedt af op het tijdstip waarop degene in wiens plaats de benoeming is geschied had moeten aftreden. Indien de tussentijdse vacature ontstaat tijdens de periode van herbenoeming, kan de persoon die is benoemd in de opengevallen plaats voor herbenoeming in aanmerking komen.
4. De leden van het College treden af volgens een door het bestuur vast te stellen rooster.
5. Het bestuur kan voor de leden van het College een vergoeding vaststellen voor reis- en verblijfkosten en voor bestede tijd.

Hoofdstuk 7 Samenwerking

Artikel 23

1. Het bestuur kan de bevoegdheid tot het uitvoeren van het periodiek onderzoek of een vervolgonderzoek bij een accountantskantoor of een accountantsafdeling waar meer Accountants-Administratieconsulenten werkzaam zijn of aan verbonden zijn dan accountants, overdragen aan de instantie die bevoegd is tot het uitvoeren van een soortgelijk onderzoek ten aanzien van Accountants-Administratieconsulenten.
2. Het bestuur treedt in overleg met de NOvAA in geval het voornemens is een incidentenonderzoek uit te voeren bij een accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor of accountantsafdeling als bedoeld in het eerste lid.

Artikel 24

1. Het bestuur kan op verzoek van een organisatie waarbij een accountant, een accountantskantoor of een accountantsafdeling is aangesloten die hun stelsel van kwaliteitsbeheersing onderzoekt, deze organisatie accrediteren.
2. Accreditering houdt in dat het periodiek en vervolgonderzoek bij het accountantskantoor of de accountantsafdeling welke lid is van een geaccrediteerde organisatie dan wel waarvan de meerderheid van de maatschapsleden, vennoten, partners of hoe ook genaamd lid is van een geaccrediteerde organisatie, namens het bestuur wordt uitgevoerd door de geaccrediteerde organisatie.
3. Een accreditering wordt verleend indien de aanvrager aantoont dat deze beschikt over een systeem van kwaliteitsborging dat voldoet aan de door of namens het bestuur te stellen eisen, zowel wat betreft opzet als wat betreft werking.
4. Aan de accreditering worden voorwaarden verbonden. Deze voorwaarden kunnen te allen tijde worden aangevuld of gewijzigd indien het bestuur dat nodig acht voor het voortduren van de accreditering.
5. De accreditering geldt voor een periode van drie jaar.
6. Het bestuur kan een accreditering te allen tijde intrekken.

Hoofdstuk 8 Overige bepalingen

Artikel 25

Indien de dagelijks beleidsbepaler de uitkomsten van een periodiek onderzoek, vervolgonderzoek, thematisch onderzoek of incidentenonderzoek uitgevoerd bij het accountantskantoor of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden openbaar maakt:

- a. neemt hij het bepaalde in artikel A-150.2 van de Verordening gedragscode in acht; en
- b. vermeldt hij de datum waarop het meest recente periodiek onderzoek, vervolgonderzoek, thematisch onderzoek of incidentenonderzoek is uitgevoerd.

Artikel 26

De voorzitter van de Orde kan een tuchtrechtelijke procedure initiëren tegen een dagelijks beleidsbepaler of een accountant die in strijd handelt met enige bepaling van deze verordening. De voorzitter van de Orde verstrekt daarbij de van belang zijnde stukken.

Artikel 27

De voorzitter van de Orde kan een tuchtrechtelijke procedure initiëren indien de uitkomst van het periodiek onderzoek, vervolgonderzoek of incidentenonderzoek daartoe aanleiding geeft. De voorzitter van de Orde verstrekt daarbij de van belang zijnde stukken.

Artikel 28

De voorzitter van de Orde kan een tuchtrechtelijke procedure initiëren indien de reactie op de door het bestuur gegeven aanbevelingen niet tijdig of niet adequaat is of die aanbevelingen onvoldoende zijn opgevolgd. De voorzitter van de Orde verstrekt daarbij de van belang zijnde stukken.

Artikel 29

1. Het bestuur brengt jaarlijks een verslag uit over de uitgevoerde periodieke onderzoeken, vervolgonderzoeken, thematische onderzoeken en incidentenonderzoeken.
2. Het verslag als bedoeld in het eerste lid kan een overzicht van de uitkomsten omvatten. Dat overzicht is geanonimiseerd.

Artikel 30

1. De Verordening op de kwaliteitstoetsing van 18 december 2002, laatstelijk gewijzigd op 14 december 2006, wordt ingetrokken.
2. Een toetsing die op grond van artikel 9 van de Verordening op de kwaliteitstoetsing is aangevangen en waarin geen eindoordeel als bedoeld in artikel 14 van de Verordening op de kwaliteitstoetsing is vastgesteld, wordt aangemerkt als een periodiek onderzoek als bedoeld in artikel 1, onderdeel o, van deze verordening. De bepalingen uit deze verordening zijn onverkort van toepassing.
3. Een hertoetsing die op grond van artikel 15, zesde lid, van de Verordening op de kwaliteitstoetsing is aangevangen en waarin geen eindoordeel als bedoeld in artikel 14 van de Verordening op de kwaliteitstoetsing is vastgesteld, wordt aangemerkt als een vervolgonderzoek als bedoeld in artikel 1, onderdeel s, van deze verordening. De bepalingen uit deze verordening zijn onverkort van toepassing.

Artikel 31

Deze verordening treedt in werking op 1 januari 2009.

Artikel 32

Deze verordening wordt aangehaald als: Verordening Kwaliteitsonderzoek.

Verordening Tarieven Kwaliteitsonderzoek

Vastgesteld in de bijeenkomst van de Ledenvergadering op 11 december 2008, bekendgemaakt in de Staatscourant van 31 december 2008, nr. 253, in werking getreden op 1 januari 2009

De ledenvergadering van het Nederlands Instituut van Registeraccountants;
Gelet op artikel 27, tweede lid, van de Wet op de Registeraccountants;
Stelt de volgende verordening vast:

Artikel 1

Voor de toepassing van deze verordening en de daarop rustende bepalingen wordt verstaan onder:

- a. *accountantsafdeling*: de accountantsafdeling, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- b. *accountantskantoor*: het accountantskantoor, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- c. *onderzoeker*: een onderzoeker als bedoeld in artikel 6 van de Verordening Kwaliteitsonderzoek;
- d. *periodiek onderzoek*: het periodiek onderzoek, bedoeld in artikel 1, onderdeel o, van de Verordening Kwaliteitsonderzoek;
- e. *vervolgonderzoek*: het vervolgonderzoek, bedoeld in artikel 1, onderdeel s, van de Verordening Kwaliteitsonderzoek.

Artikel 2

Voor de toepassing van deze verordening worden als de kantoren in de zin van artikel 27, tweede lid, van de Wet op de Registeraccountants aangemerkt accountantskantoren en accountantsafdelingen.

Artikel 3

De kosten van het periodiek onderzoek of van een vervolgonderzoek bij een accountantskantoor worden in rekening gebracht aan dat accountantskantoor.

Artikel 4

De kosten van het periodiek onderzoek of van een vervolgonderzoek bij een accountantsafdeling worden in rekening gebracht aan die accountantsafdeling.

Artikel 5

1. De kosten, bedoeld in de artikelen 3 en 4, bedragen het totaal van het aantal aangevragen, al dan niet bij het accountantskantoor of de accountantsafdeling bestede dagdelen per onderzoek vermenigvuldigd met het per onderzoeker op het moment van de tijdsbesteding geldende tarief.
2. Een dagdeel omvat vier uur.
3. Het tarief voor een onderzoeker die optreedt als teamleider bedraagt € 700.
4. Het tarief voor een onderzoeker die niet optreedt als teamleider bedraagt € 500

Artikel 6

1. De tarieven, bedoeld in artikel 5, derde en vierde lid, worden met ingang van 1 september 2009 ieder jaar per 1 september aangepast overeenkomstig de ontwikkeling van de consumentenprijsindex in januari van dat jaar ten opzichte van deze index in januari van het voorafgaande jaar.
2. De consumentenprijsindex, bedoeld in het eerste lid, is de consumentenprijsindex alle huishoudens zoals gepubliceerd door het Centraal Bureau voor de Statistiek.

Artikel 7

Deze verordening treedt in werking op 1 januari 2009.

Artikel 8

Deze verordening wordt aangehaald als: Verordening Tarieven Kwaliteitsonderzoek.

Beleidsregel Kwaliteitsonderzoek

Het bestuur van de Orde Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants maakt, gelet op artikel 3:42 van de Algemene wet bestuursrecht, onderstaand besluit bekend dat op 11 december 2008 door het bestuur is genomen.

Het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants;
Gelet op artikel 7 van de Verordening Kwaliteitsonderzoek;
Besluit, de leden gehoord, als volgt:

Hoofdstuk 1 Begripsbepalingen

Artikel 1

Voor de toepassing van dit besluit wordt verstaan onder:

- a. *aan assurance verwante opdracht*: de aan assurance verwante opdracht, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- b. *aanbevelingen*: de aanbevelingen, bedoeld in artikel 11, eerste lid, van de Verordening;
- c. *accountant*: de registeraccountant die werkzaam is als openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant;
- d. *accountantsafdeling*: de accountantsafdeling, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- e. *accountantskantoor*: het accountantskantoor, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- f. *assurance-opdracht*: de assurance-opdracht, bedoeld in de Verordening gedragscode, met uitzondering van de opdracht tot het uitvoeren van een wettelijke controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- g. *bestuur*: het bestuur van de Orde;
- h. *College*: het College Kwaliteitsonderzoek, bedoeld in artikel 21 van de Verordening;
- i. *dagelijks beleidsbepaler*: de dagelijks beleidsbepaler, bedoeld in artikel 1, onderdeel h, van de Verordening;
- j. *incidentenonderzoek*: het onderzoek naar vermeende tekortkomingen in de beroepsuitoefening;
- k. *intern accountant*: de intern accountant, bedoeld in de Verordening gedragscode;

- l. *onderzoeker*: een onderzoeker als bedoeld in artikel 6 van de Verordening;
- m. *openbaar accountant*: de openbaar accountant, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- n. *Orde*: het Nederlands Instituut van Registeraccountants, bedoeld in artikel 1, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants;
- o. *overheidsaccountant*: de overheidsaccountant, bedoeld in de Verordening gedragscode, met uitzondering van de overheidsaccountant die werkzaam is bij de belastingdienst en belast is met de controle van door belastingplichtigen ingeleverde aangiften en de overheidsaccountant die aan deze controle direct leiding geeft;
- p. *periodiek onderzoek*: het onderzoek naar de opzet en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van een accountantskantoor of een accountantsafdeling;
- q. *stelsel van kwaliteitsbeheersing*: ter zake van assurance- en aan assurance verwante opdrachten door het accountantskantoor of de accountantsafdeling getroffen maatregelen en ingestelde procedures ter zake van:
 - 1. de interne beheersing van het accountantskantoor of de accountantsafdeling met betrekking tot kwaliteit;
 - 2. het interne onderzoek naar de naleving van de in de Verordening gedragscode opgenomen fundamentele beginselen door de bij het accountantskantoor of de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden accountants en andere personen; en
 - 3. het interne onderzoek ten aanzien van assurance-opdrachten naar de kwaliteit van de door de bij het accountantskantoor of de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden accountants en andere personen uitgevoerde werkzaamheden.;
- r. *teamleider*: de registeraccountant die verantwoordelijk is voor de activiteiten die worden verricht tijdens een periodiek onderzoek, vervolgonderzoek, thematisch onderzoek of incidentenonderzoek en voor de rapportering;
- s. *thematisch onderzoek*: het onderzoek naar een bepaald aspect van de uitvoering van assurance- of aan assurance verwante opdrachten;
- t. *vervolgonderzoek*: het onderzoek naar de opvolging en implementatie van aanbevelingen;
- u. *Verordening op de kwaliteitstoetsing*: de Verordening op de kwaliteitstoetsing van 18 december 2002, laatstelijk gewijzigd op 14 december 2006;

- v. *Verordening*: de Verordening Kwaliteitsonderzoek.

Hoofdstuk 2 Onderzoeker

Artikel 2

1. Een onderzoeker is deskundig en beschikt over relevante ervaring.
2. Een onderzoeker die geen registeraccountant is, tekent zo nodig een geheimhoudingsverklaring.

Artikel 3

1. Per onderzoek is er ten minste één teamleider.
2. Het periodiek onderzoek wordt, afhankelijk van de grootte van het te onderzoeken accountantskantoor of de accountantsafdeling, uitgevoerd door één of meerdere onderzoekers.
3. Het vervolgonderzoek wordt uitgevoerd door één onderzoeker, tenzij de aard of omvang van de aanbevelingen zich daartegen verzetten.
4. Thematisch onderzoek wordt uitgevoerd door meerdere onderzoekers.
5. Het incidentenonderzoek wordt uitgevoerd door meerdere onderzoekers. Bij de selectie van een onderzoeker wordt rekening gehouden met de aard en omvang van het te onderzoeken accountantskantoor of de te onderzoeken accountantsafdeling, de aard en omvang van het periodiek onderzoek, het vervolgonderzoek, het thematisch onderzoek of het incidentenonderzoek en met feiten of omstandigheden waardoor de objectiviteit van de onderzoeker mogelijk in het gedrang komt.

Artikel 4

Een accountantskantoor of accountantsafdeling kan, voordat het periodiek onderzoek, het vervolgonderzoek, het thematisch onderzoek of het incidentenonderzoek is aangevangen, een gemotiveerd verzoek indienen om een aangewezen onderzoeker te vervangen.

Artikel 5

De onderzoeker, met uitzondering van degene die in dienst is van de Orde, ontvangt van de Orde voor zijn werkzaamheden een vergoeding van reis- en verblijfkosten en een vergoeding voor bestede tijd.

Hoofdstuk 3 Periodiek onderzoek

Artikel 6

Een accountantskantoor of een accountantsafdeling wordt in principe eenmaal in de vier jaar aan een periodiek onderzoek onderworpen.

Artikel 7

1. De selectie van het accountantskantoor of de accountantsafdeling voor het periodiek onderzoek vindt plaats op basis van artikel 6.
2. In afwijking van het eerste lid wordt het accountantskantoor waarbij een hertoetsing op grond van de Verordening op de kwaliteitstoetsing vereist was maar niet heeft plaatsgevonden, geselecteerd voor periodiek onderzoek in 2009.
3. In afwijking van het eerste lid wordt het accountantskantoor waaraan op grond van de Verordening op de kwaliteitstoetsing uitstel voor toetsing is verleend, geselecteerd voor periodiek onderzoek in 2009.

Artikel 8

1. Binnen vier weken na ontvangst van de mededeling dat het accountantskantoor of de accountantsafdeling is geselecteerd voor het periodiek onderzoek, kan het accountantskantoor of de accountantsafdeling een verzoek indienen om uitstel te verlenen van het periodiek onderzoek.
2. Uitstel wordt verleend indien sprake is van bijzondere omstandigheden.
3. Uitstel wordt verleend voor de duur van maximaal één jaar, met eenmaal de mogelijkheid van verlenging voor wederom één jaar.

Artikel 9

Bij de selectie van en de beoordeling van de te onderzoeken opdrachten wordt rekening gehouden met:

- a. de kwaliteit van het door het accountantskantoor of de accountantsafdeling opgezette stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- b. de kwaliteit en de uitkomsten van de intern uitgevoerde onderzoeken en, indien beschikbaar, de resultaten van het toezicht of toetsing door andere instanties.

Artikel 10

Het periodiek onderzoek wordt uitgevoerd aan de hand van jaarlijks door het College vastgestelde en openbaar gemaakte werkprogramma's.

Artikel 11

1. De onderzoeker neemt ter afronding van het periodiek onderzoek zijn bevindingen door met de dagelijks beleidsbepaler.
2. De dagelijks beleidsbepaler wordt in de gelegenheid gesteld binnen een daartoe gestelde termijn schriftelijk commentaar te leveren op het concept verslag van kwaliteitsonderzoek en, indien van toepassing, de daarin opgenomen aanbevelingen.
3. Het College kan de onderzoeker om aanvullende informatie verzoeken. De dagelijks beleidsbepaler wordt in dat geval in de gelegenheid gesteld binnen een daartoe gestelde termijn schriftelijk commentaar te leveren op de aanvullende informatie van de onderzoeker.
4. Het College beoordeelt het periodiek onderzoek en stelt het verslag van kwaliteitsonderzoek vast inclusief eventuele aanbevelingen voor het treffen van maatregelen ter verbetering.
5. Het College stelt een eendoordeel als bedoeld in artikel 11, derde lid, van de Verordening vast.

Hoofdstuk 4 Vervolgonderzoek

Artikel 12

Bij de bepaling van de redelijke termijn als bedoeld in artikel 12, eerste lid, van de Verordening wordt rekening gehouden met de aard en omvang van de gegeven aanbevelingen en de reactie daarop van het accountantskantoor of de accountantsafdeling.

Artikel 13

Het vervolgonderzoek wordt uitgevoerd aan de hand van door het College vastgestelde en openbaar gemaakte werkprogramma's.

Artikel 14

1. De onderzoeker neemt ter afronding van het vervolgonderzoek zijn bevindingen door met de dagelijks beleidsbepaler.

2. De dagelijks beleidsbepaler wordt in de gelegenheid gesteld binnen een daartoe gestelde termijn schriftelijk commentaar te leveren op het concept verslag van kwaliteitsonderzoek en, indien van toepassing, de daarin opgenomen aanbevelingen.
3. Het College kan de onderzoeker om aanvullende informatie verzoeken. De dagelijks beleidsbepaler wordt in dat geval in de gelegenheid gesteld binnen een daartoe gestelde termijn schriftelijk commentaar te leveren op de aanvullende informatie van de onderzoeker.
4. Het College beoordeelt het vervolgonderzoek en stelt het verslag van kwaliteitsonderzoek vast inclusief eventuele aanbevelingen voor het treffen van maatregelen ter verbetering.

Hoofdstuk 5 Thematisch onderzoek

Artikel 15

De selectie van het accountantskantoor of de accountantsafdeling voor thematisch onderzoek vindt plaats rekening houdend met het te onderzoeken aspect van de beroepsuitoefening.

Artikel 16

Het thematisch onderzoek wordt uitgevoerd aan de hand van door het College vastgestelde en openbaar gemaakte werkprogramma's.

Artikel 17

1. De onderzoeker neemt ter afronding van het thematisch onderzoek zijn bevindingen door met de dagelijks beleidsbepaler.
2. De dagelijks beleidsbepaler wordt in de gelegenheid gesteld binnen een daartoe gestelde termijn schriftelijk commentaar te leveren op de bevindingen van de onderzoeker.
3. Het College kan de onderzoeker om aanvullende informatie verzoeken. De dagelijks beleidsbepaler wordt in dat geval in de gelegenheid gesteld binnen een daartoe gestelde termijn schriftelijk commentaar te leveren op de aanvullende informatie van de onderzoeker.
4. Het College beoordeelt het onderzoek en stelt het verslag van kwaliteitsonderzoek vast.

Hoofdstuk 6 Incidentenonderzoek

Artikel 18

1. Aan de hand van de feiten en omstandigheden bepaalt het bestuur op voorstel van het College de wijze waarop het incidentenonderzoek wordt uitgevoerd.
2. De onderzoeker neemt ter afronding van het incidentenonderzoek zijn bevindingen door met de accountant.
3. De accountant wordt in de gelegenheid gesteld binnen een daartoe gestelde termijn schriftelijk commentaar te leveren op het concept verslag van kwaliteitsonderzoek.
4. Het College kan de onderzoeker om aanvullende informatie verzoeken. De accountant wordt in dat geval in de gelegenheid gesteld binnen een daartoe gestelde termijn schriftelijk commentaar te leveren op de aanvullende informatie van de onderzoeker.
5. Het College beoordeelt het onderzoek en stelt het verslag van kwaliteitsonderzoek vast.

Hoofdstuk 7 Slotbepalingen

Artikel 19

Dit besluit treedt in werking op 1 januari 2009.

Artikel 20

Dit besluit wordt aangehaald als: Beleidsregel Kwaliteitsonderzoek.

De voorzitter van het bestuur,
J.G.P.M. Helderma RA.

Verordening accountantsorganisaties (AA's)

Opschrift (AA)

Verordening houdende regels voor accountantsorganisaties vastgesteld in de bijeenkomst van de ledenvergadering van 11 december 2006, bekendgemaakt in de Staatscourant van 17 januari 2007, nr. 12.

De ledenvergadering van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, Gelet op artikel 24, vierde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, Stelt de volgende verordening vast:

Hoofdstuk 1 Definities (AA)

Artikel 1

In deze verordening wordt verstaan onder:

- a. *accountantsorganisatie*: onderneming of instelling die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht, dan wel een organisatie waarin zodanige ondernemingen of instellingen met elkaar zijn verbonden, als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de wet, waaraan een vergunning als bedoeld in artikel 5 van de wet, is verleend;
- b. *besluit*: Besluit toezicht accountantsorganisaties;
- c. *bestuur*: bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten;
- d. *compliance officer*: persoon als bedoeld in artikel 23, eerste lid, van het besluit;
- e. *controlecliënt*: onderneming of instelling als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel d, van de wet;
- f. *externe accountant*: persoon als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van de wet;
- g. *financieel belang*: een financieel belang in een controlecliënt, gehouden door een persoon die zich in de positie bevindt van waaruit hij invloed kan uitoefenen op de uitkomsten van de wettelijke controle bij die controlecliënt;
- h. *gezinslid*: een financieel afhankelijk persoon of een andere persoon met wie samen een huishouding wordt gevoerd;

- i. *indirect financieel belang*: een financieel belang in een entiteit, ongeacht of deze wel of geen controlecliënt is van de accountantsorganisatie, welke entiteit een financieel belang in een controlecliënt heeft;
- j. *intern kwaliteitsonderzoek*: procedures opgezet door de accountantsorganisatie gericht op het vaststellen dat afgeronde wettelijke controles voldoen aan de daaraan gestelde eisen;
- k. *medewerker*: persoon als bedoeld in artikel 1, onderdeel b, van het besluit;
- l. *naaste verwant*: een niet financieel afhankelijke eerste of tweedegraads bloedverwant of aanverwant of stiefkind;
- m. *netwerk*: samenwerkingsverband als bedoeld in artikel 1, onderdeel c, van het besluit;
- n. *onafhankelijkheidsfunctionaris*: persoon belast met de uitvoering van de onafhankelijkheidsregeling, bedoeld in artikel 20, eerste lid;
- o. *organisatie van openbaar belang*: organisatie als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel h, van de wet;
- p. *persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur*: een persoon die binnen de accountantsorganisatie een toezichthoudende of leidinggevende functie heeft ten aanzien van de uitvoering van een wettelijke controle of de persoon die de evaluatie van de prestatie van een bij de wettelijke controle betrokken medewerker voorbereidt, beoordeelt of hierop directe invloed uitoefent of anderszins de beloning van deze medewerker vaststelt;
- q. *verbonden derde*: natuurlijk of rechtspersoon die feitelijk beleidsbepalend is in de controlecliënt, dan wel invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van die controlecliënt, alsmede de huishouding waarin de controlecliënt feitelijk beleidsbepalend is, dan wel invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid;
- r. *vestiging*: een onderdeel van een accountantsorganisatie of van haar netwerk dat wordt onderscheiden op basis van vastgelegde geografische criteria of op grond van vastgelegde criteria die betrekking hebben op de aard van de werkzaamheden en activiteiten en waarbinnen een externe accountant hoofdzakelijk werkzaam is;
- s. *wet*: Wet toezicht accountantsorganisaties;
- t. *wettelijke controle*: controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de wet.

Hoofdstuk 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing (AA)

Paragraaf 2.1 De interne organisatie van de accountantsorganisatie (AA)

Artikel 2

De accountantsorganisatie besteedt in haar kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing ten minste aandacht aan:

- a. de verantwoordelijkheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen voor het kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- b. de gedragsregels;
- c. het aanvaarden en voortzetten van de relatie met een controlecliënt en van een specifieke opdracht;
- d. het personeelsbeleid;
- e. de uitvoering van de wettelijke controle;
- f. de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- g. de continuïteit van de beroepsuitoefening.

Paragraaf 2.2 De verantwoordelijkheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen (AA)

Artikel 3

De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen zorgen ervoor dat het kwaliteitsbeleid van de accountantsorganisatie leidt tot een bedrijfscultuur waarin wettelijke controles worden uitgevoerd overeenkomstig vooraf vastgestelde kwaliteitseisen.

Artikel 4

1. De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen kunnen personen benoemen aan wie uitvoerende taken in het kader van het stelsel van kwaliteitsbeheersing worden opgedragen.
2. Voor benoeming komen in aanmerking personen die:

- a. beschikken over toereikende ervaring en deskundigheid;
- b. beschikken over de noodzakelijke bevoegdheid;
- c. voldoende gezag hebben.

Paragraaf 2.3 Het personeelsbeleid (AA)

Artikel 5

1. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat zij over voldoende medewerkers beschikt om de aan de accountantsorganisatie verleende opdrachten tot het verrichten van een wettelijke controle uit te voeren in overeenstemming met de daarvoor geldende wet- en regelgeving.
2. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de in het eerste lid bedoelde medewerkers beschikken over de vereiste capaciteiten en zich houden aan het bepaalde in de Verordening gedragscode.

Artikel 6

De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat:

- a. de naam van de voor de uitvoering van een wettelijke controle aangewezen externe accountant wordt bekendgemaakt aan het leidinggevende orgaan en het toezichthoudende orgaan van de controlecliënt;
- b. de aangewezen externe accountant over de voor de uitvoering van de aan hem toegewezen wettelijke controle vereiste vakbekwaamheid beschikt;
- c. de taken en bevoegdheden van de aangewezen externe accountant met hem worden besproken en vastgelegd.

Paragraaf 2.4 De uitvoering van de wettelijke controle (AA)

Artikel 7

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van het behandelen en het oplossen van een bij de uitvoering van een wettelijke controle gerezen verschil van inzicht tussen bij de uitvoering van deze wettelijke controle betrokken medewerkers of tussen de bij de uitvoering van deze wettelijke controle betrokken externe accountant en de personen bij wie ter zake van deze controle advies is ingewonnen.

2. De bereikte conclusies ter zake van de oplossing van een verschil van inzicht worden vastgelegd en overgenomen.
3. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de externe accountant zijn accountantsverklaring niet eerder afgeeft dan nadat het verschil van inzicht is opgelost.

Paragraaf 2.5 De naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing (AA)

Artikel 8

1. De accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang stelt een complianceregelings vast.
2. De complianceregelings beschrijft op welke wijze de complianceofficer toeziet op de naleving van de bij of krachtens de artikelen 13 tot en met 24 van de wet gestelde regels.

Artikel 9

De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van de uitvoering van periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde opdrachten tot het verrichten van een wettelijke controle.

Artikel 10

1. De accountantsorganisatie maakt ten minste eenmaal per jaar de uitkomsten van de in artikel 22, tweede lid, van het besluit bedoelde evaluatie bekend aan de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountants en aan de overige medewerkers waarvoor deze informatie relevant is, teneinde deze personen in staat te stellen de geëigende acties te ondernemen.
2. De bekendmaking omvat ten minste:
 - a. een beschrijving van het uitgevoerde periodiek intern kwaliteitsonderzoek, bedoeld in artikel 9;
 - b. een beschrijving van de uitgevoerde evaluatie;
 - c. het eindoordeel dat naar aanleiding van de evaluatie is gevormd;
 - d. een beschrijving van de uit de evaluatie gebleken relevante systematische, zich herhalende of andere belangrijke onvolkomenheden en de maatregelen die zijn getroffen om deze onvolkomenheden op te lossen.

3. De accountantsorganisatie bewaart de in het tweede lid bedoelde informatie gedurende ten minste zeven jaren.

Paragraaf 2.6 De continuïteit van de beroepsuitoefening (AA)

Artikel 11

1. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat zij ter zake van het risico van beroepsaansprakelijkheid van haarzelf en van de bij haar werkzame of aan haar verbonden medewerkers en andere personen in redelijke mate is verzekerd.
2. Het bestuur is bevoegd op een schriftelijk en gemotiveerd verzoek van de accountantsorganisatie ontheffing te verlenen van het bepaalde in het eerste lid op grond van het feit dat de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen erkende gemoedsbezwaren hebben tegen elke vorm van verzekering. Het bestuur kan aan deze ontheffing voorwaarden verbinden.

Artikel 12

1. De op grond van het bepaalde in artikel 11, eerste lid, te sluiten verzekering voor de beroepsaansprakelijkheid van een accountantsorganisatie en van de bij haar werkzame of aan haar verbonden medewerkers en andere personen voldoet ten minste aan de volgende eisen:
 - a. de verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar van wie het aannemelijk is dat deze voldoet aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit;
 - b. de verzekering biedt jaarlijks dekking voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag per aanspraak;
 - c. het verzekerd bedrag per aanspraak bedraagt:
 - bij een jaarmzet tot € 500.000, ten minste € 300.000;
 - bij een jaarmzet van € 500.000 tot € 1.000.000, ten minste € 500.000;
 - bij een jaarmzet van € 1.000.000 tot € 2.500.000, ten minste € 1.250.000;
 - bij een jaarmzet van € 2.500.000 of meer, ten minste € 3.000.000.
 - d. boven de in onderdeel c genoemde minimumbedragen bepaalt de accountantsorganisatie de wijze waarop financiële risico's kunnen worden opgevangen en de hoogte van de dekking

- van de verzekering, met dien verstande dat sprake is van een redelijke dekking van de risico's;
- e. het eigen risico per aanspraak is zodanig vastgesteld dat de solvabiliteit van de accountantsorganisatie niet in gevaar komt. Daartoe bedraagt het eigen risico bij een jaaromzet tot € 2.500.000, maximaal € 25.000. Bij een jaaromzet van meer dan € 2.500.000 bepaalt de accountantsorganisatie zelf de hoogte van het eigen risico;
 - f. onder de dekking van de verzekering vallen alle werkzaamheden die door de accountantsorganisatie worden verricht, ongeacht door wie de claim wordt ingediend;
 - g. de verzekering heeft ten minste Europa als dekkinggebied;
 - h. de accountantsorganisatie zorgt ervoor dat haar inloop- en uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt;
 - i. de verzekering dekt tevens de beroepsaansprakelijkheid van de accountantsorganisatie voor de personen die onder haar verantwoordelijkheid werkzaam zijn, voor de personen die haar werkzaamheden of de werkzaamheden van medewerkers van de accountantsorganisatie waarnemen en voor derden die betrokken zijn bij de werkzaamheden die door de accountantsorganisatie worden verricht;
 - j. de verzekering dekt de kosten van benodigde juridische bijstand in het kader van het in procedures te voeren verweer.
2. De accountantsorganisatie beoordeelt te allen tijde of er specifieke omstandigheden zijn die het noodzakelijk maken naar boven toe af te wijken van de minimumeisen, bedoeld in het eerste lid.

Artikel 13

- 1. De accountantsorganisatie regelt op adequate wijze de waarneming van de uitvoering van een wettelijke controle in geval van ontstentenis, belet of langdurige arbeidsongeschiktheid van een bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountant.
- 2. Waarneming kan uitsluitend geschieden door een andere externe accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan dezelfde accountantsorganisatie.

Artikel 14

De accountantsorganisatie treft zodanige voorzieningen dat in geval van het overlijden van een bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountant een juiste afwikkeling van de beroepsuitoefening is gewaarborgd.

Hoofdstuk 3 Onafhankelijkheid (AA)

Paragraaf 3.1 De interne organisatie van de accountantsorganisatie (AA)

Artikel 15

Vervallen

Artikel 16

1. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat haar medewerkers en anderen die moeten voldoen aan de voor hen geldende regels inzake onafhankelijkheid:
 - a. zich periodiek scholen en trainen in de toepassing van de regelgeving inzake onafhankelijkheid en de daarop betrekking hebbende interne regels van de accountantsorganisatie;
 - b. tijdig aan de accountantsorganisatie de bij of krachtens de wet of de verordening vereiste informatie verstrekken met betrekking tot de voorgenomen aanvaarding en continuering van een opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle en met betrekking tot de voorgenomen aanvaarding van een opdracht tot het verrichten van overige diensten aan een controlecliënt;
 - c. de accountantsorganisatie onmiddellijk inlichten over omstandigheden en betrekkingen ter zake van een bij een controlecliënt uitgevoerde wettelijke controle die leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie.
2. De accountantsorganisatie maakt de haar ter beschikking gestelde informatie, bedoeld in het eerste lid, onderdelen b en c, tijdig aan haar medewerkers bekend, voor zover de informatie voor de naleving van de bij of krachtens de wet of de verordening gestelde regels van belang is.

Artikel 17

1. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat haar medewerkers haar tijdig inlichten over overtredingen van de regelgeving inzake onafhankelijkheid.

2. In het geval van overtredingen als bedoeld in het eerste lid neemt de accountantsorganisatie zodanige maatregelen dat deze overtredingen worden beëindigd, de gevolgen daarvan zoveel als redelijkerwijs mogelijk ongedaan worden gemaakt en herhaling wordt voorkomen.
3. Indien sprake is van een mogelijke aantasting van de onafhankelijkheid in relatie tot een wettelijke controle, ziet de accountantsorganisatie erop toe dat de voor die wettelijke controle aangevozen externe accountant één of meer van de volgende personen of organen raadpleegt:
 - a. de onafhankelijkheidsfunctionaris en, indien de accountantsorganisatie wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang, de compliance officer;
 - b. een externe accountant die niet is betrokken bij de desbetreffende controlecliënt;
 - c. een daartoe geëigende commissie of afdeling binnen de accountantsorganisatie;
 - d. een in artikel 1, van de Verordening op de Periodieke Preventieve Toetsing bedoelde koepelorganisatie; of
 - e. de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten.
4. De accountantsorganisatie beschrijft in welke omstandigheden, op welk tijdstip en op welke wijze het leidinggevende orgaan van de controlecliënt en, indien aanwezig, het toezichthoudende orgaan van de controlecliënt worden geraadpleegd.
5. De accountantsorganisatie maakt de haar bekend geworden overtredingen van de regelgeving inzake onafhankelijkheid bekend aan alle personen die betrokken zijn bij de behandeling van deze overtredingen.
6. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de personen, bedoeld in het vijfde lid, haar tijdig inlichten over de door hen naar aanleiding van de hun gemelde overtredingen van de regelgeving inzake onafhankelijkheid ondernomen acties.

Artikel 18

1. De accountantsorganisatie zorgt voor een schriftelijke rapportage per controlecliënt waarin is vastgelegd of sprake is van omstandigheden die de onafhankelijkheid van de externe accountant bedreigen of hebben bedreigd, op welke wijze met potentiële bedreigingen wordt en is omgegaan en, voor zover bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis zijn, welke waarborgen zijn getroffen om die bedreigingen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

2. De accountantsorganisatie die onderdeel uitmaakt van een netwerk legt van iedere controlecliënt die een organisatie van openbaar belang is tevens vast:
 - a. de per boekjaar bij deze controlecliënt in rekening gebrachte vergoedingen voor diensten die zijn verleend door in Nederland gevestigde onderdelen van haar netwerk.
 - b. de per boekjaar bij deze controlecliënt in rekening gebrachte vergoedingen voor diensten die zijn verleend door buiten Nederland gevestigde onderdelen van haar netwerk, voor zover deze diensten bij de accountantsorganisatie bekend zijn;
3. De accountantsorganisatie ziet erop toe dat de gegevens, bedoeld in het eerste en tweede lid, met inbegrip van een gemotiveerde conclusie, in het controledossier worden opgenomen.

Artikel 19

De accountantsorganisatie maakt de bij of krachtens de wet en de Wet op de Accountants-Administratie-consulenten vigerende regels inzake onafhankelijkheid bekend aan haar medewerkers en aan anderen die aan deze regels zijn onderworpen.

Artikel 20

1. De accountantsorganisatie heeft een onafhankelijkheidsfunctionaris.
2. De accountantsorganisatie stelt een onafhankelijkheidsregeling vast.
3. De onafhankelijkheidsregeling beschrijft op welke wijze de onafhankelijkheidsfunctionaris toeziet op de naleving van de in artikel 19 bedoelde regels inzake onafhankelijkheid.
4. De functie van onafhankelijkheidsfunctionaris kan tevens worden uitgeoefend door de compliance officer.

Paragraaf 3.2 Een grote mate van verantwoordelijkheid of vertrouwen (AA)

Artikel 21

De accountantsorganisatie stelt regels vast die voorzien in het treffen van waarborgen die de bedreiging voor haar onafhankelijkheid als gevolg van een grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen in het geval dat één en dezelfde leidinggevende medewerker gedurende een lange periode wordt ingezet bij een wettelijke controle wegnemen, dan wel tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Paragraaf 3.3 Financiële, zakelijke en andere relaties (AA)

Artikel 22

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van de toelaatbaarheid van het hebben van financiële, zakelijke en andere relaties met een controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde. Deze regels zijn erop gericht te voorkomen dat deze financiële, zakelijke en andere relaties een onaanvaardbare bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en haar medewerkers.
2. De in het eerste lid bedoelde regels houden ten minste in dat het de accountantsorganisatie of een ander onderdeel van haar netwerk niet is toegestaan:
 - a. een direct financieel belang in een controlecliënt te hebben;
 - b. een indirect financieel belang in een controlecliënt te hebben, dat voor ten minste één van de betrokken partijen van grote betekenis is.
 - c. een direct of indirect financieel belang in een met de controlecliënt verbonden derde te hebben, dat voor ten minste één van de betrokken partijen van grote betekenis is.
3. De in het eerste lid bedoelde regels houden tevens in dat het de accountantsorganisatie of een ander onderdeel van haar netwerk uitsluitend is toegestaan de in dat lid bedoelde relaties aan te gaan met een controlecliënt, een met deze controlecliënt verbonden derde, de leiding van de controlecliënt of een daarmee verbonden derde, indien deze relaties en de met die relaties overeen te komen verbintenissen:
 - a. passen in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de accountantsorganisatie en haar netwerk; en
 - b. geen onaanvaardbare bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie.

Artikel 23

De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat zijzelf of een ander onderdeel van haar netwerk geen wettelijke controles uitvoert ten behoeve van:

- a. een eigenaar van de accountantsorganisatie;

- b. een met een eigenaar van de accountantsorganisatie verbonden derde, indien deze eigenaar in een zodanige positie verkeert dat hij de besluitvorming van de accountantsorganisatie met betrekking tot het uitvoeren van de wettelijke controle bij die derde kan beïnvloeden;
- c. een onderneming of instelling waarbij een persoon met een bestuurlijke of toezichhoudende functie werkzaam is of daaraan is verbonden in een zodanige positie verkeert dat hij de besluitvorming binnen de accountantsorganisatie met betrekking tot het uitvoeren van de wettelijke controle bij die onderneming of instelling kan beïnvloeden.

Artikel 24

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantsorganisatie die in een positie verkeren waarin zij de uitkomsten van een wettelijke controle kunnen beïnvloeden, geen dienstbetrekking vervullen bij de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde.
2. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantsorganisatie:
 - a. geen zitting hebben in het leidinggevende of toezichhoudende orgaan van de controlecliënt;
 - b. geen zitting hebben in het leidinggevende of toezichhoudende orgaan van een onderneming of instelling die middellijk of onmiddellijk meer dan 20 procent van de stemrechten in de controlecliënt bezit;
 - c. geen zitting hebben in het leidinggevende of toezichhoudende orgaan van een onderneming of instelling waarin de controlecliënt middellijk of onmiddellijk meer dan 20 procent van de stemrechten bezit.
3. De regels betreffende alle functies als bedoeld in het tweede lid hebben ook betrekking op een persoon werkzaam bij of verbonden aan een onderdeel van haar netwerk.

Artikel 25

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van de indiensttreding van een medewerker bij een controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde.
2. De in het eerste lid bedoelde regels houden ten minste in dat:

- a. een medewerker die het voornemen heeft in dienst te treden bij een controlecliënt, terwijl hij betrokken is bij de uitvoering van een wettelijke controle bij deze controlecliënt, daarvan de accountantsorganisatie onmiddellijk in kennis stelt;
- b. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, de externe accountant is, de accountantsorganisatie een andere externe accountant aanwijst voor de wettelijke controle;
- c. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, een andere dan de in onderdeel b bedoelde externe accountant is, deze medewerker met onmiddellijke ingang niet meer betrokken is bij de wettelijke controle;
- d. de werkzaamheden van de medewerker, bedoeld in onderdeel a, die hij ten behoeve van de lopende of meest recente wettelijke controle van de desbetreffende controlecliënt heeft verricht, onmiddellijk worden beoordeeld door een bij diezelfde wettelijke controle betrokken medewerker met een hogere functie; en
- e. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, de externe accountant is, de beoordeling, bedoeld in onderdeel d, wordt uitgevoerd door een externe accountant die niet bij die wettelijke controle betrokken is. In de situatie dat als gevolg van de omvang van de accountantsorganisatie er geen externe accountant is die niet bij de desbetreffende wettelijke controle is betrokken, wordt een andere externe accountant gevraagd om de in onderdeel d bedoelde beoordeling uit te voeren.

Artikel 26

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat, indien één van haar voormalige medewerkers bij een controlecliënt van de accountantsorganisatie in dienst is getreden, terwijl hij betrokken was bij de uitvoering van de wettelijke controle bij deze controlecliënt, de banden van betekenis tussen de accountantsorganisatie en de betrokken medewerker volledig worden verbroken.
2. Van banden van betekenis als bedoeld in het eerste lid is sprake indien:
 - a. de vorderingen op en schulden aan de voormalig medewerker en soortgelijke financiële betrekkingen niet zijn vereffend, met uitzondering van de financiële betrekkingen die zijn vastgelegd in een schriftelijke overeenkomst en die niet worden beïnvloed door de relatie tussen de voormalig medewerker en de accountantsorganisatie; of
 - b. de voormalig medewerker deelneemt aan de beroeps- of bedrijfsmatige activiteiten van de accountantsorganisatie.

3. Het eerste en tweede lid zijn van overeenkomstige toepassing op een persoon die deel heeft uitmaakt van de hiërarchische structuur.

Artikel 27

De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat een bedreiging voor haar onafhankelijkheid wordt beoordeeld en dat adequate waarborgen worden getroffen in geval een bij een controlecliënt betrokken medewerker een naaste verwant heeft die:

- a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij de controlecliënt, indien hij vanuit die positie directe invloed op het object van onderzoek van de wettelijke controle kan uitoefenen;
- b. bij die controlecliënt in een zodanige positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van die wettelijke controle;
- c. een financieel belang heeft in die controlecliënt, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is;
- d. met die controlecliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van deze persoon.

Artikel 28

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat geen persoon bij een wettelijke controle wordt ingeschakeld die een gezinslid heeft dat:
 - a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij die controlecliënt;
 - b. bij die controlecliënt in een zodanige positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van die wettelijke controle;
 - c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van die wettelijke controle geen functie bekleedt, als genoemd in onderdeel a. of b., maar wel een dergelijke functie bekleedde in de periode waarop die wettelijke controle betrekking heeft;
 - d. een financieel belang heeft in die controlecliënt, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is;
 - e. met die controlecliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid van die persoon.

2. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat geen wettelijke controle wordt uitgevoerd vanuit een vestiging waarbij of waaraan een externe accountant werkzaam of verbonden is die niet bij de desbetreffende wettelijke controle is betrokken of een persoon werkzaam is die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur, indien één van hen dan wel beiden een gezinslid heeft dan wel hebben dat voldoet aan één of meer van de in het eerste lid genoemde criteria.
3. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat een persoon die deel uitmaakt van haar hiërarchische structuur niet betrokken is bij een beslissing die rechtstreeks met de wettelijke controle verband houdt indien een gezinslid van die persoon voldoet aan één of meer van de in het eerste lid genoemde criteria.

Artikel 29

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat bedreigingen voor haar onafhankelijkheid als gevolg van een dreigend geschil tussen de accountantsorganisatie of een ander onderdeel van haar netwerk en de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde worden beoordeeld en dat wordt bepaald of daartegen waarborgen moeten worden getroffen.
2. De accountantsorganisatie staakt haar werkzaamheden ter zake van de uitvoering van de in het eerste lid bedoelde wettelijke controle indien:
 - a. het dreigende geschil van wezenlijk belang is voor één van de betrokken partijen;
 - b. het dreigende geschil betrekking heeft op een eerder uitgevoerde wettelijke controle; of
 - c. er niet langer sprake is van een dreigend geschil, maar van een aangekondigd geschil.

Paragraaf 3.4 De samenloop met overige diensten (AA)

Artikel 30

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van de toelaatbaarheid van de samenloop van het uitvoeren van een wettelijke controle met het door haarzelf of haar netwerk aan de controlecliënt leveren van overige diensten. Deze regels zijn erop gericht te voorkomen dat deze overige diensten een onaanvaardbare bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en haar medewerkers.

2. De in het eerste lid bedoelde regels bevatten ten minste het voorschrift dat de accountantsorganisatie, haar medewerkers of een ander onderdeel van haar netwerk geen beslissingen mogen nemen en niet mogen participeren in een besluitvormingsproces namens een controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde of het management van laatstgenoemden.

Hoofdstuk 4 Integere bedrijfsvoering (AA)

Artikel 31

De accountantsorganisatie maakt de bij of krachtens de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten gestelde regels ter zake van de integere bedrijfsvoering bekend aan haar medewerkers.

Artikel 32

1. De accountantsorganisatie heeft een regeling die waarborgt dat personen van buiten de accountantsorganisatie en bij haar werkzame of aan haar verbonden personen zonder gevaar voor hun rechtspositie vermeende onregelmatigheden binnen of (mede) buiten de accountantsorganisatie aan de orde kunnen stellen. Deze regeling leidt ertoe dat klachten worden vastgelegd, vertrouwelijk en tijdig worden behandeld en dat de onregelmatigheden waarover wordt geklaagd, indien gegrond, tijdig worden afgehandeld door het nemen van passende maatregelen door de accountantsorganisatie.
2. De in het eerste lid bedoelde regeling wordt in elk geval op de website van de accountantsorganisatie geplaatst. In geval een accountantsorganisatie niet over een website beschikt, verspreidt zij deze regeling op een andere wijze binnen de accountantsorganisatie en stuurt zij deze regeling desgevraagd toe aan personen buiten de accountantsorganisatie.

Artikel 33

De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen zorgen ervoor dat vanaf het moment dat de accountantsorganisatie ophoudt te bestaan:

- a. de gegevens die de accountantsorganisatie op grond van het bepaalde bij of krachtens de wet, het besluit of deze verordening moet bewaren, bewaard blijven gedurende de in die regelingen voorgeschreven periode;
- b. de vertrouwelijkheid van de in artikelen 20 en 26, eerste lid, van de wet bedoelde gegevens gewaarborgd blijft.

Hoofdstuk 5 Slotbepalingen (AA)

Artikel 34

1. Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van de accountantsorganisatie.
2. De nadere voorschriften, bedoeld in het eerste lid, worden door het bestuur slechts gegeven - de leden gehoord - na overleg met het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants.
3. Het bestuur geeft aan alle leden kennis van deze nadere voorschriften.

Artikel 35

Deze verordening wordt aangehaald als: Verordening accountantsorganisaties.

Artikel 36

Deze verordening treedt in werking op 1 januari 2007

Toelichting bij de Verordening houdende regels voor accountantsorganisaties

Hoofdstuk I Algemeen (AA)

Paragraaf 1 Inleiding (AA)

De Verordening accountantsorganisaties (hierna genoemd de verordening) is gebaseerd op artikel 24, vierde lid (nieuw), van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten (WAA). Dit artikel legt de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (NOvAA) de plicht op een verordening vast te stellen met regels ter zake van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties.

In het algemeen zijn de verordeningen van de NOvAA verbindend voor de leden en de organen van de NOvAA (artikel 24, derde lid, WAA). Deze verordening is volgens artikel 24, vierde lid (nieuw), van de WAA echter verbindend voor iedere accountantsorganisatie.

De verordening maakt deel uit van een getrappt stelsel van wet- en regelgeving voor accountantsorganisaties met betrekking tot de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering.

De hoofdregels liggen vast in de wet. Deze zijn voornamelijk gebaseerd op de richtlijn nr. 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie betreffende wettelijke controle van

jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PbEU L 157 hierna de richtlijn). Het merendeel van de bepalingen van de richtlijn is reeds geïmplementeerd in de wet. De overige bepalingen van de richtlijn zullen vóór 29 juni 2008 in de wet- en regelgeving moeten zijn verwerkt. Dit kan gevolgen hebben voor alle met de wet verband houdende lagere regelingen waaronder de verordening.

De bepalingen van de wet zijn nader uitgewerkt in het besluit. Zowel de wet als het besluit zijn terughoudend in het geven van gedetailleerde voorschriften. De wetgever heeft als uitgangspunt genomen dat nadere invulling en verdere uitwerking van de normen zal plaatsvinden door middel van zelfregulering. Daarbij is in de eerste plaats gedacht aan zelfregulering via de NOvAA en het NIVRA. Deze beroepsorganisaties stellen met deze voor ieder van hen gelijklopende verordening regels vast op het gebied van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties. Daarnaast is in de verordening voortgebouwd op onder andere de regels van de International Federation of Accountants (IFAC).

Bij het opstellen van de verordening is onder meer uitgegaan van de tot eind 2006 bestaande nadere voorschriften gebaseerd op de Verordening gedrags- en beroepsregels Accountants-Administratieconsulenten (GBAA), te weten de Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon, de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant en de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. Voorts is uitgegaan van de International Standard on Quality Control 1 (ISQC-1), de daarop gebaseerde Nederlandse regelgeving opgenomen in Richtlijn voor kwaliteitsbeheersing-1 (RKB-1) en voor zover van toepassing op accountantsorganisaties, de nieuwe Verordening gedragscode (VGC).

Gelijktijdig met de inwerkingtreding van de VGC zullen de GBAA en de drie hiervoor genoemde nadere voorschriften worden ingetrokken. De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid zullen, in gewijzigde vorm, opnieuw van kracht worden.

De Nadere voorschriften inzake het optreden onder gemeenschappelijke naam met een beoefenaar van een ander vrij beroep zullen bij de inwerkingtreding van de VGC eveneens worden ingetrokken. De verordening heeft geen regels ontleend aan laatstgenoemde nadere voorschriften. Reden hiervoor is dat zowel in de EU- en IFAC-regelgeving, als in de wet en het besluit geen regels voorkomen ter zake van het optreden onder gemeenschappelijke naam, anders dan dat een dergelijk optreden (maar dan wel in de vorm van een gemeenschappelijke merknaam) voorkomt als criterium voor de kwalificatie 'netwerk'. Aan het samenwerken in een netwerk worden volgens deze regelgeving geen specifieke eisen gesteld aan de persoon met wie de externe accountant samenwerkt en diens opleiding. In de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften is wel bepaald dat de openbaar accountant, en dus ook de externe accountant en de accountantspraktijk, waartoe ook de accountantsorganisatie wordt gerekend, ervoor verantwoordelijk zijn dat zij hun werkzaamheden kunnen uitoefenen zonder dat zij, ook indien zij in een netwerk samenwerken, in strijd komen met de voor hen geldende onafhankelijkheidsregels. Zodra dit wel het geval dreigt te zijn, moet de openbaar en dus tevens de externe accountant of de accountantspraktijk/-organisatie waarborgen treffen die de hiermee verband houdende bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Het ministerie van Financiën heeft gewaakt voor dubbele regelgeving. Bepalingen die voorkomen in hogere regelgeving worden niet herhaald in lagere regelgeving. Dit leidt er toe dat in de verordening opgenomen bepalingen in samenhang moeten worden gelezen met bepalingen opgenomen in hogere en lagere regelgeving.

Wie alles wil weten omtrent wet- en regelgeving ten aanzien van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties moet daarom de wet, het besluit en de verordening in samenhang beschouwen. De beide beroepsorganisaties zijn voornemens een Handleiding Regelgeving Accountancy samen te stellen waarin alle toepasselijke regels per relevant onderwerp worden opgenomen en in samenhang worden toegelicht.

De verordening is via de lijn van de wet, het besluit en de WAA uitsluitend van toepassing op de accountantsorganisatie die over een vergunning als bedoeld in hoofdstuk 2 afdeling 2.1 van de wet beschikt. Dat betekent dat die accountantsorganisaties de in deze regelingen opgenomen bepalingen moet implementeren, dan wel reeds heeft geïmplementeerd.

Dit houdt echter niet in dat voor het accountantskantoor zoals gedefinieerd in de VGC geen normen gelden met betrekking tot de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering. Deze normen gelden, weliswaar indirect, grotendeels eveneens voor het accountantskantoor, namelijk via de voor de aan deze kantoren verbonden Accountants-Administratieconsulenten geldende regelingen. Laatstgenoemden zijn gebonden aan de regels in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften. Hierin zijn met betrekking tot genoemde onderwerpen bepalingen opgenomen die zich via de beleidsbepaler, die tevens Accountant-Administratieconsulent is, richten tot accountantskantoren.

Voor zowel het de accountantsorganisatie als het accountantskantoor gelden dus regels op het gebied van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering. Voor de eerstgenoemde categorie zijn deze opgenomen in de wet, het besluit en de verordening, voor laatstgenoemde categorie in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften. Hoewel dus op twee plaatsen geregeld, zullen deze regels in belangrijke mate gelijklopend zijn, omdat de internationale regelgeving dat voor beide categorieën voorschrijft.

Paragraaf 2 Indeling van de verordening (AA)

De verordening is als volgt ingedeeld:

Hoofdstuk 1 Definities

Hoofdstuk 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

§ 2.1 De interne organisatie van de accountantsorganisatie

§ 2.2 De verantwoordelijkheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen

§ 2.3 Het personeelsbeleid

§ 2.4 De uitvoering van de wettelijke controle

§ 2.5 De naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing

§ 2.6 De continuïteit van de beroepsuitoefening

Hoofdstuk 3 Onafhankelijkheid

§ 3.1 Interne organisatie van de accountantsorganisatie

§ 3.2 Een grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen

§ 3.3 Financiële, zakelijke en andere relaties

§ 3.4 De samenloop met overige diensten

Hoofdstuk 4 Integere bedrijfsvoering

Hoofdstuk 5 Slotbepalingen

Paragraaf 3 Stelsel van kwaliteitsbeheersing (AA)

In hoofdstuk 2 van de verordening zijn voorschriften opgenomen over het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie. In de wet en het besluit is ter zake van dit onderwerp uitvoerige regelgeving opgenomen. In de verordening zijn deze bepalingen uitgewerkt en zijn daarnaast toegevoegd de bepalingen uit ISQC-1 die niet in de wet of het besluit zijn opgenomen.

In hoofdstuk 2 van de verordening staan vier bepalingen inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening. Deze zijn ontleend aan de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant. Het is zowel in het belang van het maatschappelijk verkeer als in het belang van de beroepsgroep van accountants dat de continuïteit van de beroepsuitoefening wordt gewaarborgd. Een probleem met de continuïteit kan immers een nadelige invloed hebben op de kwaliteit van de werkzaamheden.

De continuïteit van de beroepsuitoefening kan ernstig in gevaar komen indien de accountantsorganisatie geen (afdoende) maatregelen heeft getroffen ten aanzien van het risico van beroepsaansprakelijkheid. Tevens kan een cliënt of een derde ernstig worden benadeeld indien een toegekende claim niet door de accountantsorganisatie kan worden voldaan. Daarom is aan de accountantsorganisatie de verplichting opgelegd een beroepsaansprakelijkheidsverzekering te sluiten, die het risico in redelijke mate dekt. Deze beroepsaansprakelijkheidsverzekering moet aan een aantal eisen voldoen. Deze eisen zijn in de verordening opgenomen.

Ook door andere omstandigheden kan de continuïteit van de beroepsuitoefening ernstig in gevaar komen. Te denken valt aan ontstentenis, belet, langdurige arbeidsongeschiktheid of overlijden van een aan de accountantsorganisatie verbonden of bij haar werkzame externe accountant. Daarom is in de verordening ook de verplichting opgenomen tot het regelen van waarneming van de werkzaamheden van de externe accountant in dergelijke situaties.

Paragraaf 4 Onafhankelijkheid (AA)

In hoofdstuk 3 van de verordening zijn regels opgenomen inzake de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie. In meerdere artikelen wordt voorgeschreven dat de accountantsorganisatie regels moet hebben die de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie waarborgen. Aanbevolen wordt bij het opstellen en naleven van deze regels rekening te houden met de volgende aspecten:

- de flexibiliteit van de regels zodat deze periodiek kunnen worden geactualiseerd indien externe omstandigheden, feiten of een wijziging in de verwachtingen van het publiek zulks noodzakelijk maken;
- de omvang en organisatiestructuur van de accountantsorganisatie en de aard van de cliëntenportefeuille;
- de voorwaarden die bij de inschakeling van andere deskundigen of disciplines van binnen of buiten de accountantsorganisatie en haar netwerk in acht moeten worden genomen.

Een accountantsorganisatie moet zorgdragen voor adequate regels die de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountant in staat stellen kennis te nemen van alle financiële, zakelijke en andere relaties tussen de accountantsorganisatie inclusief haar netwerk en de controlecliënt inclusief een met deze cliënt verbonden derde. Het is de (mede-) verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie om een bedreiging van de onafhankelijkheid die samenhangt met het accepteren van de desbetreffende opdracht te beoordelen.

De accountantsorganisatie moet de onafhankelijkheidsregels op een adequate wijze bekendmaken aan haar medewerkers, onder andere door regelmatig interne cursussen te verzorgen. De medewerkers moeten ook worden geïnformeerd over de sancties die aan het niet naleven van de onafhankelijkheidsregels zijn verbonden. De accountantsorganisatie heeft eveneens de verantwoordelijkheid zorg te dragen voor regels die betrekking hebben op personen die vanuit haar netwerk of door middel van een andere relatie bij de wettelijke controle zijn betrokken. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan deskundigen die in opdracht van de accountantsorganisatie in onderaanneming werken. Deze regels moeten voorkomen dat het inschakelen van deze personen een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid veroorzaakt.

Het toezicht op de naleving van de onafhankelijkheidsregels vormt een integraal onderdeel van de voorschriften ter zake van de onafhankelijkheid. Het toezien op deze naleving zal worden uitgevoerd door een onafhankelijkheidsfunctionaris. Te allen tijde geldt dat de onafhankelijkheidsfunctionaris indien deze de naleving van de onafhankelijkheidsregels in relatie tot een controlecliënt bewaakt, niet als medewerker bij deze controlecliënt mag zijn betrokken. De bewaking door de onafhankelijkheidsfunctionaris kan, bijvoorbeeld ingeval van een (zeer) kleine accountantsorganisatie, ook extern worden belegd.

Paragraaf 5 Integere bedrijfsvoering (AA)

Conform artikel 24, vierde lid (nieuw), van de WAA zijn in hoofdstuk 4 van de verordening regels opgenomen met betrekking tot de integere bedrijfsvoering van een accountantsorganisatie. Artikel 21 van de wet schrijft voor dat de accountantsorganisatie haar bedrijfsvoering zodanig inricht dat deze een beheerste en integere uitoefening van haar bedrijf waarborgt. Het besluit werkt dit artikel uit in de artikelen 32 tot en met 34.

De interne organisatie van een accountantsorganisatie moet zodanig zijn opgezet dat deze leidt tot een beheerste en integere bedrijfsvoering.

In de regels ter zake zal ook moeten worden aangegeven op welke wijze de accountantsorganisatie toeziet op de naleving van deze regels en welke acties de accountantsorganisatie onderneemt bij inbreuken op deze regels.

Onderdeel van deze regels moet een (klokkenluider)regeling zijn, waarin zowel aan medewerkers van de accountantsorganisatie als aan personen van buiten de accountantsorganisatie de mogelijkheid wordt geboden onregelmatigheden aan de orde te stellen.

In de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon zijn voorschriften opgenomen met betrekking tot het bewaren van gegevens en het waarborgen van de vertrouwelijkheid van die gegevens nadat de rechtspersoon is opgehouden te bestaan. Deze regels komen in de verordening terug.

Hoofdstuk II Artikelgewijze toelichting (AA)

Artikel 1

In dit artikel worden enkele in de verordening gebruikte begrippen gedefinieerd.

In artikel 1, onderdeel r, wordt het begrip 'vestiging' gedefinieerd. Een criterium op basis waarvan kan worden bepaald of er wel of geen sprake is van een vestiging is de werkrelatie tussen medewerkers. Hierbij kan worden gedacht aan medewerkers die zich bezig houden met dezelfde soort onderwerpen of die werken voor dezelfde soort cliënten. Bij de beoordeling of er wel of geen sprake is van een vestiging moet worden bedacht dat ten gevolge van technische ontwikkelingen en de toenemende internationale activiteiten van accountantsorganisaties, aan een vestiging ook virtueel vorm kan worden gegeven. Fysieke nabijheid is daarom niet noodzakelijkerwijs een essentiële factor in deze definitie.

Bij kleinere maatschappen of vennootschappen is het mogelijk dat een vestiging de hele organisatie omvat.

Artikel 2

Dit artikel is gebaseerd op de paragrafen 7 en 9 van ISQC-1 en behelst de onderwerpen behandeld in de artikelen 8 tot en met 25 van het besluit, aangevuld met de regels ter zake van de continuïteit van de beroepsuitoefening die waren opgenomen in de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Artikel 2 betreft een algemene bepaling die wordt uitgewerkt in de artikelen 3 tot en met 14 van de verordening.

Artikel 3

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 9 van ISQC-1 en vormt een uitwerking van artikel 2, onderdeel a, van de verordening. De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen en hun voorbeeldfunctie zijn in belangrijke mate van invloed op de bedrijfscultuur van de accountantsorganisatie en het daartoe behorende kwaliteitsbeleid. Het geheel moet ertoe leiden dat wettelijke controles worden uitgevoerd overeenkomstig vooraf vastgestelde kwaliteitseisen.

Het tot stand brengen en handhaven van een kwaliteitsgerichte bedrijfscultuur wordt mede bevorderd door duidelijke, logische en handhaafbare signalen en regels van de zijde van alle leidinggevende niveaus van de accountantsorganisatie. Hierbij zal de nadruk worden gelegd op de regels voor kwaliteitsbeheersing en op de noodzaak om:

- werkzaamheden te verrichten in overeenstemming met de door wet- en regelgeving gestelde eisen en met de vaktechnische richtlijnen van de accountantsorganisatie;
- verklaringen, andere oordelen en rapporten af te geven die onder de gegeven omstandigheden juist zijn.

Bedoelde signalen en regels bevorderen een bedrijfscultuur waarin werkzaamheden van hoge kwaliteit worden gewaardeerd en beloond. De regels moeten worden bekendgemaakt door middel van onder meer cursussen, vergaderingen, formele en informele gesprekken, nieuwsbrieven of werkinstructies. Ze worden opgenomen in de interne documentatie en het cursusmateriaal van de accountantsorganisatie. Tevens zullen de regels en de naleving ervan een rol spelen bij de beoordeling van medewerkers. Aldus wordt de visie van de accountantsorganisatie op het belang van kwaliteit en de wijze waarop kwaliteit bereikt kan worden ondersteund en versterkt.

Van bijzonder belang is dat de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen de noodzaak erkennen dat de strategie van de organisatie niet strijdig is met de allesbepalende eis dat de organisatie kwaliteit moet leveren bij het uitvoeren van al haar opdrachten. Om dat te realiseren zal de accountantsorganisatie bijvoorbeeld:

- de verantwoordelijkheden van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen zodanig inrichten dat commerciële overwegingen geen afbreuk doen aan de kwaliteit van de werkzaamheden;
- de regels betreffende salariëring, prestatiebeoordeling en promotie (met inbegrip van prestatiebeloningssystemen) van de medewerkers zodanig opzetten dat daaruit blijkt dat de accountantsorganisatie zich bovenal gebonden acht kwaliteit te leveren; of
- voldoende middelen ter beschikking stellen aan de ontwikkeling, vastlegging en ondersteuning van haar kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Artikel 4

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 12 van ISQC-1. Toereikende ervaring en deskundigheid stellen de persoon aan wie uitvoerende taken in het kader van het stelsel van kwaliteitsbeheersing worden opgedragen in staat de juiste regels op te stellen en problemen bij de uitvoering daarvan te onderkennen en te doorgronden. De noodzakelijke bevoegdheid en het gezag stellen de persoon in staat deze regels daadwerkelijk te implementeren.

De (eind)verantwoordelijkheid voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing ligt overigens altijd bij de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen.

Artikel 5

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 36 van ISQC-1. De op te stellen regels zullen doorgaans zijn gericht op de volgende aspecten van het personeelsbeleid:

- inschatting van de personeelsbehoefte;
- personeelswerving;
- capaciteiten;
- deskundigheid;
- salariëring;
- prestatiebeoordeling;
- promotie;
- loopbaanontwikkeling.

Door zich op deze aspecten te richten is de accountantsorganisatie in staat in te schatten hoeveel medewerkers met welke kenmerken nodig zijn voor de uitvoering van de opdrachten. Het proces van personeelswerving van de accountantsorganisatie omvat bijvoorbeeld regels die er toe zullen leiden dat de accountantsorganisatie integere medewerkers kan selecteren, die het vermogen hebben de vereiste capaciteiten en deskundigheid te verwerven die noodzakelijk zijn om werkzaamheden voor de accountantsorganisatie uit te voeren.

Capaciteiten en deskundigheid kunnen worden ontwikkeld door meerdere methoden, waaronder:

- vaktechnische opleiding;
- werkervaring;
- permanente vaktechnische ontwikkeling, waaronder training;
- begeleiding door meer ervaren medewerkers, zoals andere leden van het opdrachtteam.

Of de deskundigheid van de medewerkers van de accountantsorganisatie voortdurend op peil blijft is voor een belangrijk deel afhankelijk van een goed op de praktijk afgestemd niveau van permanente vaktechnische ontwikkeling. Om dat te bereiken zal de accountantsorganisatie in haar regels bijvoorbeeld de nadruk leggen op regelmatige training voor alle niveaus van de medewerkers en op het verschaffen van de noodzakelijke trainingsfaciliteiten die de medewerkers in staat stellen de vereiste capaciteiten en deskundigheid in stand te houden. Indien intern geen of onvoldoende vaktechnische en trainingsfaciliteiten beschikbaar zijn, kan de accountantsorganisatie gebruikmaken van een voldoende gekwalificeerde externe persoon of organisatie.

In de regels van de accountantsorganisatie met betrekking tot prestatiebeoordeling, salariëring en promotie zal doorgaans ruime aandacht worden besteed aan de ontwikkeling en het in stand houden van de deskundigheid en de binding met Verordening gedragscode. Zo zal de accountantsorganisatie bijvoorbeeld:

- de medewerkers bewust maken van de verwachtingen van de accountantsorganisatie met betrekking tot prestaties en gedragsregels en aan hen duidelijk maken dat het niet voldoen aan de regels kan resulteren in disciplinaire maatregelen;
- de medewerkers beoordelen en adviseren over hun functioneren, de groei binnen de functie en hun loopbaanontwikkeling; of
- de medewerkers duidelijk maken dat promotie naar functies met een grotere verantwoordelijkheid onder meer afhankelijk is van de kwaliteit van de prestaties en het zich houden aan de Verordening gedragscode.

De omvang en specifieke omstandigheden van de accountantsorganisatie zullen van invloed zijn op de structuur van haar prestatiebeoordelingssysteem.

Artikel 6

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 42 van ISQC-1 en vormt een uitwerking van artikel 2, onderdeel c, en artikel 5 van de verordening. Artikel 6 moet in samenhang met artikel 15 van het besluit worden gelezen. Dit laatste artikel bepaalt dat de accountantsorganisatie ten behoeve van de uitvoering van de wettelijke controle aan de externe accountant de benodigde tijd, middelen en personeel beschikbaar stelt.

De regels bevatten systemen om toezicht te houden op de werkdruk en beschikbaarheid van de externe accountants om hen in staat te stellen voldoende tijd te besteden aan de adequate invulling van hun verantwoordelijkheden.

Artikel 7

Dit artikel is gebaseerd op de paragrafen 57 en 58 van ISQC-1 en heeft betrekking op verschillen van inzicht die tijdens de uitvoering van een wettelijke controle kunnen ontstaan tussen de bij controle betrokken medewerkers of tussen de bij de uitvoering van deze wettelijke controle betrokken externe accountant en de personen bij wie ter zake van deze controle advies zoals bedoeld in artikel 17 van het besluit is ingewonnen. Dit artikel moet het mogelijk maken dat verschillen van inzicht in een vroeg stadium worden gesignaleerd, moet duidelijke richtlijnen verschaffen voor de stappen die daarna moeten worden genomen en moet als eis stellen dat vastleggingen worden vervaardigd over de verschillen van inzicht en de wijze waarop de getrokken conclusies worden overgenomen. De volgens dit artikel vereiste regels zullen in de praktijk grote overeenkomst vertonen met de in artikel 20, tweede lid, van het besluit bedoelde procedure. Expliciet is bepaald dat voordat een accountantsverklaring mag worden afgegeven, een verschil van inzicht moet zijn opgelost.

Artikel 8

Ingevolge artikel 23 van het besluit dient een accountantsorganisatie die een wettelijke controle verricht bij een organisatie van openbaar belang een compliance officer te hebben. Om invulling te geven aan de taak van de compliance officer zal een accountantsorganisatie een complianceregelgeving moeten vaststellen.

Artikel 9

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 74 van ISQC-1. Het artikel is daarnaast een uitwerking van de eis gesteld in artikel 22, tweede lid, van het besluit.

In artikel 22 van het besluit is bepaald dat de accountantsorganisatie de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing waarborgt en jaarlijks het stelsel van kwaliteitsbeheersing evalueert. Het uitvoeren van een periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde wettelijke controles is een, maar overigens niet het enige onderdeel van de evaluatie van de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Het interne kwaliteitsonderzoek (onderzoek) van een selectie van afgeronde opdrachten wordt in het algemeen cyclisch uitgevoerd. Tot de opdrachten die worden geselecteerd voor onderzoek behoort ten minste een opdracht van elke bij de accountantsorganisatie werkzame of daaraan verbonden externe accountant per onderzoekscyclus. Deze onderzoekscyclus zal in het algemeen niet langer zijn dan drie jaar. De concrete invulling van de onderzoekscyclus, waartoe ook de wijze van selectie van individuele opdrachten behoort, hangt van vele factoren af, waaronder:

- de omvang van de accountantsorganisatie;
- het aantal en de geografische spreiding van de vestigingen;
- het bevoegdheidsniveau van zowel de medewerkers als de vestigingen;

- de aard en complexiteit van de controlecliënten van de accountantsorganisatie;
- de beroepsrisico's die zijn onderkend ten aanzien van specifieke controlecliënten en specifieke opdrachten;
- het resultaat van de voorafgaande onderzoeken.

Het onderzoeksproces omvat de selectie van individuele opdrachten, waarvan bepaalde opdrachten moeten kunnen worden geselecteerd zonder voorafgaande kennisgeving aan de betrokken medewerkers. De personen die de geselecteerde opdrachten onderzoeken mogen niet betrokken zijn geweest bij het uitvoeren van deze opdrachten of bij de in artikel 18 van het besluit bedoelde kwaliteitsbeoordeling. Bij het bepalen van de reikwijdte van het onderzoek kan de accountantsorganisatie rekening houden met de reikwijdte en het eindoordeel van een door een onafhankelijke derde uitgevoerde toetsing of door hem uitgevoerd toezicht. Bedoeld extern toezicht kan echter niet het eigen interne bewakingsprogramma van de accountantsorganisatie vervangen.

Gebruik moet worden gemaakt van voldoende gekwalificeerde personen. Het is eveneens mogelijk dat verschillende accountantsorganisaties afspraken maken om samen te werken bij de ontwikkeling en uitvoering van het periodiek intern kwaliteitsonderzoek.

Artikel 10

Dit artikel schrijft voor dat de accountantsorganisatie ten minste een keer per jaar de uitkomsten van de evaluatie van haar stelsel van kwaliteitsbeheersing bekendmaakt aan de in dit artikel genoemde personen. Deze personen kunnen aan de hand van deze informatie de geëigende acties ondernemen.

Artikel 11

Dit artikel is gebaseerd op de tot eind 2006 geldende artikelen 2 en 4 van de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant. De accountantsorganisatie is ervoor verantwoordelijk dat zij ter zake van het risico van haar beroepsaansprakelijkheid in redelijke mate is verzekerd.

Artikel 12

Dit artikel is gebaseerd op artikel 3 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

De beroepsaansprakelijkheidsverzekering dient aan verscheidene minimumeisen te voldoen die zijn neergelegd in het eerste lid.

Ad a: De verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar die voldoet, of van wie aannemelijk is dat deze voldoet, aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit. In Nederland gevestigde verzekeraars

vallen ingevolge de Wet toezicht verzekeringsbedrijf 1993 onder het toezicht van De Nederlandsche Bank (DNB) en worden aldus geacht aan deze eisen van solvabiliteit te voldoen. Buitenlandse verzekeraars die onder onafhankelijk toezicht staan dat ten minste gelijkwaardig is aan het in Nederland door de DNB uitgeoefende toezicht, worden eveneens geacht te voldoen aan de eisen van solvabiliteit. Indien een zogenaamde captive aan een dergelijk toezicht is onderworpen, wordt deze als een in dit verband acceptabele verzekeringsmaatschappij aangemerkt. Een captive kan bijvoorbeeld zijn de (her)verzekeringsmaatschappij die onderdeel is van de accountantsorganisatie of haar netwerk en die zich primair bezighoudt met het (her)verzekeren van de beroepsaansprakelijkheidsrisico's van de tot het netwerk behorende organisaties.

Ad b: De verzekering dient jaarlijks dekking te bieden voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag als genoemd onder c.

Ad c: In deze bepaling wordt het minimaal te verzekeren bedrag per aanspraak gerelateerd aan de jaaromzet van de accountantsorganisatie.

Ad d: Boven de in c genoemde minimumbedragen wordt het vaststellen van de manier waarop financiële risico's kunnen worden opgevangen en de hoogte van de dekking aan de accountantsorganisatie overgelaten. Hierbij wordt als voorwaarde gesteld dat sprake is van een redelijke dekking van de risico's. Wat redelijk is hangt af van de aard en omvang van de risico's en de mate waarin de risico's door de accountantsorganisatie kunnen worden opgevangen.

Ad e: Ook de hoogte van het eigen risico wordt gerelateerd aan de jaaromzet van de accountantsorganisatie. Bij een jaaromzet boven € 2,5 miljoen wordt het vaststellen van het eigen risico aan de accountantsorganisatie overgelaten. Vanzelfsprekend mag de continuïteit van de accountantsorganisatie door de vastgestelde hoogte van het eigen risico niet in gevaar worden gebracht.

Ad f: De verzekering dient ingevolge deze bepaling alle werkzaamheden te dekken die vanuit de accountantsorganisatie worden verricht, ongeacht wie de claim indient. Het laatste deel van deze bepaling ziet op de situatie waarin een derde een claim indient in plaats van de cliënt. Het verdient aanbeveling in de polis de werkzaamheden die onder de dekking vallen expliciet te omschrijven zodat hierover geen onduidelijkheid of meningsverschil kan ontstaan tussen de verzekerde en de verzekeraar op het moment dat een claim wordt ingediend.

Ad g: De verzekering dient ten minste Europa als dekkingsgebied te hebben. Deze bepaling ziet op situaties waarin claims van cliënten en derden afkomstig uit Europa, met betrekking tot werkzaamheden verricht naar Nederlands recht, in Nederland worden ingediend.

Ad h: De accountantsorganisaties dient ervoor te zorgen dat de inloop- en uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt. Dit houdt in dat werkzaamheden die zijn verricht in de twee jaren voorafgaand aan het sluiten van de verzekering, die op het moment van afsluiten nog niet tot claims hebben geleid, ook verzekerd zijn. Daarnaast dient de verzekering dekking te bieden voor claims ingediend binnen twee

jaar na het einde van de verzekering die verband houden met werkzaamheden die verricht zijn tijdens de verzekeringsperiode. Het soort werkzaamheden binnen een accountantsorganisatie en andere relevante omstandigheden kunnen ertoe nopen dat een langere termijn voor het inloop- en/of uitlooprisico moet worden overeengekomen. De termijn van twee jaren is daarom een minimumeis.

Ad i: De verzekering dient de aansprakelijkheid van de accountantsorganisatie te dekken voor personen die onder haar verantwoordelijkheid werkzaam zijn. Tevens moet de verzekering de aansprakelijkheid in geval van waarneming op adequate wijze dekken.

Ad j: Indien een claim wordt ingediend en hiertegen door de accountantsorganisatie verweer wordt gevoerd kunnen de kosten van juridische bijstand hoog oplopen. In dit onderdeel is daarom de eis opgenomen dat de kosten van verweer in de beroepsaansprakelijkheidsverzekering moeten zijn mee-verzekerd.

Het tweede lid ziet op specifieke omstandigheden, zoals de aard van de werkzaamheden of de aard en omvang van de cliëntenportefeuille, die het risicoprofiel van de accountantsorganisatie kunnen verhogen. Een beroepsaansprakelijkheidsverzekering die slechts voldoet aan de minimumeisen kan in dergelijke situaties onvoldoende zijn, zodat van de minimumeisen naar boven toe afgeweken zal moeten worden. De accountantsorganisatie dient ervoor te zorgen dat de dekking van de beroepsaansprakelijkheidsverzekering ook in redelijke mate toereikend is voor deze specifieke omstandigheden.

Artikel 13

Dit artikel is gebaseerd op het tot eind 2006 geldende artikel 5 van de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Waarneming kan op adequate wijze worden geregeld door het opnemen van duidelijke voorschriften ter zake in het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Ook kan een waarnemingsovereenkomst met een andere externe accountant worden gesloten. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat alvorens de waarneming begint, de waarnemende openbaar accountant is ingeschreven in het register, bedoeld in artikel 11, eerste lid, van de wet.

Artikel 14

Dit artikel is gebaseerd op artikel 6 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Voor de waarborging van een goede afwikkeling van de beroepsuitoefening na het overlijden van een bij de accountantsorganisatie werkzame of aan haar verbonden externe accountant moet de accountantsorganisatie voorzieningen treffen. Hierbij kan worden gedacht aan het regelen van waarneming of opvolging, maar ook aan het aanwijzen van iemand die op zorgvuldige wijze zorg kan dragen voor de verkoop van de accountantsorganisatie.

Artikel 15

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 3.2.1 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid en komt overeen met artikel 3, vierde lid, onderdeel b, van de richtlijn.

Zeggenschap was in de regelgeving van de beroepsorganisaties reeds geregeld in de Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon (artikel 4) en de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid (paragraaf 3.2.1). Deze nadere voorschriften komen te vervallen met de intrekking van de GBAA. De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid zullen echter, in gewijzigde vorm, opnieuw van kracht worden. De bepalingen opgenomen in paragraaf 3.2.1 zullen hierin echter niet terugkomen.

Wel zal dit artikel via de beleidsbepalers van accountantskantoren van toepassing worden verklaard op accountantskantoren die assurance-opdrachten, andere dan wettelijke controles, uitvoeren.

Het begrip meerderheid van de stemrechten heeft betrekking op het hoogste beslissingsbevoegde orgaan van de accountantsorganisatie. Stemrechten kunnen ook middellijk worden gehouden, bijvoorbeeld via een andere rechtspersoon. De praktijk laat zien dat er ter zake meerdere juridische structuren worden toegepast. Echter iedere structuur zal er toe moeten leiden dat de meerderheid van de stemrechten in het hoogste beslissingsbevoegde orgaan van de accountantsorganisatie uiteindelijk middellijk of onmiddellijk berust bij registeraccountants of Accountants-Administratieconsulenten ten aanzien van wie in het accountantsregister een aantekening is geplaatst als bedoeld in artikel 36, derde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten.

Bij certificering van de aandelen moet de meerderheid van de stemrechten in het administratiekantoor dat de aandelen in de accountantsorganisatie houdt, in handen zijn van registeraccountants of voornoemde Accountants-Administratieconsulenten.

Uitdrukkelijk zij gesteld dat uitsluitend eisen worden gesteld ten aanzien van de zeggenschap in een accountantsorganisatie en dus niet ten aanzien van de eigendomsrechten.

Voorbeelden van het hoogste beslissingsbevoegde orgaan zijn:

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

Artikel 16

Het bepaalde in het eerste lid, onderdeel a, is gebaseerd op paragraaf 3.2.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. De overige voorschriften zijn gebaseerd op paragraaf 19 van ISQC-1.

Artikel 17

Het bepaalde in het derde lid is gebaseerd op paragraaf 3.2.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. De overige voorschriften zijn gebaseerd op paragraaf 20 van ISQC-1.

Het treffen van de juiste maatregelen door de accountantsorganisatie omvat het inbouwen van de juiste waarborgen om de bedreiging voor de onafhankelijkheid als gevolg van een overtreding van de onafhankelijkheidsregels weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Hiertoe kan ook het teruggeven van de opdracht behoren.

Artikel 18

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 3.2.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. In het tweede lid, onderdeel b, is bepaald dat voor de controlecliënt die als organisatie van openbaar belang moet worden aangemerkt er in het controledossier een vastlegging moet worden opgenomen van in rekening gebrachte vergoedingen voor diensten die zijn verleend door buiten Nederland gevestigde onderdelen van haar netwerk, voor zover deze diensten bij de accountantsorganisatie bekend zijn.

Met de toevoeging 'voor zover deze diensten bij de accountantsorganisatie bekend zijn' is aangegeven dat alleen de tijdens de uitvoering van de controle bekend geworden vergoedingen moeten worden vastgelegd. Van de accountantsorganisatie en de externe accountant wordt dus niet verwacht dat zij expliciet naar deze vergoedingen op zoek gaan.

Artikel 19

Deze bepaling is gebaseerd op paragraaf 18 van ISQC-1 en paragraaf 3.2.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

Onder 'anderen die aan deze regels zijn onderworpen' vallen bijvoorbeeld deskundigen die ten behoeve van een specifieke wettelijke controle door de accountantsorganisatie zijn aangetrokken en personen werkzaam bij of verbonden aan andere onderdelen van het netwerk.

Artikel 20

Deze bepaling is gebaseerd op paragraaf 18 van ISQC-1 en paragraaf 3.2.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. Iedere accountantsorganisatie moet een onafhankelijkheidsregeling en een onafhankelijkheidsfunctionaris hebben.

Deze onafhankelijkheidsfunctionaris is belast met het toezicht op de naleving van de regels inzake de onafhankelijkheid.

In artikel 23 van het besluit is bepaald dat een accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang ter zake van het toezicht op de bij of krachtens de artikelen 13 tot

en met 24 van de wet gestelde regels een compliance officer moet hebben. Deze beide functies mogen ook door één persoon worden uitgevoerd.

Artikel 21

Deze bepaling is gebaseerd op paragraaf 25 van ISQC-1 en is tevens opgenomen in de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

Artikel 21 heeft betrekking op leidinggevende medewerkers. Onder leidinggevende medewerkers worden verstaan de medewerkers die een belangrijke invloed kunnen hebben op de uitkomst van een wettelijke controle. Hiertoe behoort vanzelfsprekend ook de externe accountant. De inzet bij een wettelijke controle van dezelfde leidinggevende medewerkers gedurende een lange periode kan leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid als gevolg van een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen of kan op een andere wijze de kwaliteit van de uitvoering van de opdracht aantasten.

Daarom moet de accountantsorganisatie regels opstellen die voorzien in het treffen van waarborgen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Bij het formuleren van deze regels neemt de accountantsorganisatie onder meer in aanmerking:

- de aard van de opdracht en in hoeverre het openbaar belang daarbij is betrokken;
- de lengte van de periode waarover de leidinggevende medewerkers reeds bij de wettelijke controle zijn betrokken; en
- de lengte van de periode waarover dezelfde personen deel uitmaken van de leiding van de controlecliënt.

Voorbeelden van te treffen waarborgen zijn het uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling of in uiterste instantie het vervangen van de leidinggevende medewerkers.

Het bepaalde in artikel 21 staat los van het te allen tijde toe te passen artikel 24 van de wet, waarin is voorgescreven dat de accountantsorganisatie de externe accountant die gedurende zeven aaneengesloten boekjaren bij een organisatie van openbaar belang een wettelijke controle heeft verricht moet vervangen door een andere externe accountant.

Artikel 22

In artikel 27 van het besluit wordt voorgescreven dat indien een accountantsorganisatie of een ander onderdeel van haar netwerk relaties onderhoudt met een controlecliënt of met een met deze controlecliënt verbonden derde, die een bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie, zij maatregelen moet nemen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. In artikel 22 is voorgescreven dat de accountantsorganisatie regels moet hebben waarin criteria zijn opgenomen ter zake van de toelaatbaarheid van financiële, zakelijke of andere relaties met de hiervoor genoemden.

Artikel 23

Artikel 23 is gebaseerd op artikel 27 van het besluit en paragraaf 4.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

Artikel 24

Artikel 24 is gebaseerd op artikel 27 van het besluit en paragraaf 4.3.1 en 4.3.2. van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

Artikel 25 en 26

Artikel 25 en 26 zijn gebaseerd op artikel 27 van het besluit en paragraaf 4.3.1 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

Artikel 27

Dit artikel vormt een uitwerking van artikel 27 van het besluit. Het handelt over de samenloop van medewerkers en naaste verwanten van deze medewerkers die op enigerlei wijze bij de controlecliënt zijn betrokken. De accountantsorganisatie moet regels vaststellen die erin voorzien dat de aard en het belang van de daarmee verbandhoudende bedreiging voor de onafhankelijkheid worden geëvalueerd en in geval deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, waarborgen worden getroffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Voorbeelden van deze waarborgen zijn:

- het niet langer inschakelen van de medewerker bij de desbetreffende wettelijke controle;
- het zodanig structureren van de verantwoordelijkheden van de bij de uitvoering van een wettelijke controle betrokken medewerkers dat de desbetreffende medewerker geen werkzaamheden verricht die betrekking hebben op objecten die vallen onder de verantwoordelijkheid van de naaste verwant;
- het opstellen van regels die erin voorzien dat de medewerkers zaken met betrekking tot hun persoonlijke onafhankelijkheid en objectiviteit kunnen bespreken met leidinggevend van de accountantsorganisaties;
- het in een zo vroeg mogelijk stadium afstoten door de naaste verwant van (een significant deel van) het financiële belang in de controlecliënt;
- het bespreken van de kwestie met het toezichthoudende orgaan van de controlecliënt;

- het laten beoordelen van de uitgevoerde werkzaamheden door een externe accountant die niet is betrokken bij de wettelijke controle of bij de overige dienstverlening ten behoeve van de controlecliënt.

Artikel 28

Artikel 28 is gebaseerd op artikel 27 van het besluit en paragraaf 4.5.1 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

Artikel 29

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 4.6 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

Het in dit artikel bedoelde geschil kan betrekking hebben op de wettelijke controle alsmede op alle overige aan de controlecliënt of de daarmee verbonden derde door de accountantsorganisatie of haar netwerk verleende overige diensten.

Artikel 30

Deze bepaling is ontleend aan paragraaf 5.1 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. Het verrichten van overige diensten door de accountantsorganisatie of een organisatie binnen haar netwerk aan een controlecliënt biedt enerzijds voordelen voor de cliënt maar kan anderzijds een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de externe accountant opleveren. De voordelen bestaan onder meer uit een efficiënte en effectieve inzet van kennis en arbeid en een grote mate van kennis van en inzicht in de cliënt.

In beginsel is niet bij iedere samenloop van het uitvoeren van een wettelijke controle en het verlenen van overige diensten aan dezelfde controlecliënt sprake van een bedreiging voor de onafhankelijkheid. Van essentieel belang is dat personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantsorganisatie en haar netwerk niet zijn betrokken bij het besluitvormingsproces van de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde of van het management van de controlecliënt of met het management van een met deze controlecliënt verbonden derde.

Artikel 31

In dit artikel is bepaald dat de accountantsorganisatie de vigerende regels ter zake van de integere bedrijfsvoering moet bekend maken aan de daarvoor in aanmerking komende medewerkers.

Artikel 32

Dit artikel beoogt het instellen van een (klokkenluider)regeling. De tekst van het artikel is afgeleid van de Best practice bepaling II.1.6. van de Nederlandse Corporate governance code van 9 december 2003.

Het artikel vormt in zekere zin een aanvulling op artikel 25 van het besluit, dat betrekking heeft op het zorgdragen door de accountantsorganisatie voor een zorgvuldige afhandeling en vastlegging van (al dan niet anoniem) ingediende klachten over de uitvoering van een wettelijke controle.

Het onderhavige artikel handelt over klachten die niet specifiek op de uitvoering van een wettelijke controle betrekking hebben, maar die wel van invloed kunnen zijn op de kwaliteit van de uitvoering van een wettelijke controle. Voorbeelden zijn klachten over onregelmatigheden in de sfeer van persoonlijke omgang, bijvoorbeeld over (seksuele) intimidatie, vernedering, discriminatie, agressie of geweld en klachten over zakelijke misstanden, bijvoorbeeld het niet naleven van de wet of gedragsregels, fraude, oplichting, het oneigenlijk gebruik van bedrijfsmiddelen of het manipuleren van informatie.

De toelichting op artikel 25 van het besluit vermeldt dat een klacht ook afkomstig kan zijn van personen buiten de accountantsorganisatie. Daarom geldt de onderhavige regeling ook voor deze personen.

Artikel 33

Dit artikel is gebaseerd op artikel 9 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon.

Verordening accountantsorganisaties (RA's)

Opschrift

Vastgesteld in de bijeenkomst van de Ledenvergadering op 14 december 2006, afgekondigd in de Nederlandse Staatscourant van 28 december 2006, nr. 252, gewijzigd in de bijeenkomst van de Ledenvergadering op 11 december 2008, afgekondigd in de Nederlandse Staatscourant van 31 december 2008, nr. 253, in werking getreden op 1 januari 2009, laatstelijk gewijzigd in de bijeenkomst van de Ledenvergadering op 16 december 2009, afgekondigd in de Nederlandse Staatscourant van 30 december 2009, nr.20420, in werking getreden op 1 januari 2010.

De ledenvergadering van het Nederlands Instituut van Registeraccountants;

Gelet op artikel 19, vierde lid van de Wet op de Registeraccountants;

Stelt de volgende verordening vast:

Hoofdstuk 1 Definities

Artikel 1

In deze verordening wordt verstaan onder:

- a. *accountantsorganisatie*: onderneming of instelling die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht, dan wel een organisatie waarin zodanige ondernemingen of instellingen met elkaar zijn verbonden, als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de wet, waaraan een vergunning als bedoeld in artikel 5 van de wet, is verleend, uitsluitend ter zake van de werkingsfeer van de wet.
- b. *besluit*: Besluit toezicht accountantsorganisaties;
- c. *bestuur*: bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants;
- d. *compliance officer*: persoon als bedoeld in artikel 23, eerste lid, van het besluit;
- e. *controlecliënt*: onderneming of instelling als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van de wet;
- f. *externe accountant*: persoon als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel f, van de wet;

- g. *financieel belang*: een financieel belang in een controlecliënt, gehouden door een persoon die zich in de positie bevindt van waaruit hij invloed kan uitoefenen op de uitkomsten van de wettelijke controle bij die controlecliënt;
- h. *gezinslid*: een financieel afhankelijk persoon of een andere persoon met wie samen een huishouding wordt gevoerd;
- i. *indirect financieel belang*: een financieel belang in een entiteit, ongeacht of deze wel of geen controlecliënt is van de accountantsorganisatie, welke entiteit een financieel belang in een controlecliënt heeft;
- j. *intern kwaliteitsonderzoek*: procedures opgezet door de accountantsorganisatie gericht op het vaststellen dat afgeronde wettelijke controles voldoen aan de daaraan gestelde eisen;
- k. *medewerker*: persoon als bedoeld in artikel 1 van het besluit;
- l. *naaste verwant*: een niet financieel afhankelijke eerste of tweedegraads bloedverwant of aanverwant of stiefkind;
- m. *netwerk*: samenwerkingsverband als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de wet;
- n. *onafhankelijkheidsfunctionaris*: persoon belast met de uitvoering van de onafhankelijkheidsregeling, bedoeld in artikel 20, eerste lid;
- o. *organisatie van openbaar belang*: organisatie als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel l, van de wet;
- p. *persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur*: een persoon die binnen de accountantsorganisatie een toezichhoudende of leidinggevende functie heeft ten aanzien van de uitvoering van een wettelijke controle of de persoon die de evaluatie van de prestatie van een bij de wettelijke controle betrokken medewerker voorbereidt, beoordeelt of hierop directe invloed uitoefent of anderszins de beloning van deze medewerker vaststelt;
- q. *verbonden derde*: natuurlijk of rechtspersoon die feitelijk beleidsbepalend is in de controlecliënt, dan wel invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van die controlecliënt, alsmede de entiteit waarin de controlecliënt feitelijk beleidsbepalend is, dan wel invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid;
- r. *vestiging*: een onderdeel van een accountantsorganisatie of van haar netwerk dat wordt onderscheiden op basis van vastgelegde geografische criteria of op grond van vastgelegde criteria die betrekking

hebben op de aard van de werkzaamheden en activiteiten en waarbinnen een externe accountant hoofdzakelijk werkzaam is;

- s. *wet* : Wet toezicht accountantsorganisaties;
- t. *wettelijke controle*: controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p, van de wet.

Hoofdstuk 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

Paragraaf 2.1 De interne organisatie van de accountantsorganisatie (AA)

Artikel 2

De accountantsorganisatie besteedt in haar kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing ten minste aandacht aan:

- a. de verantwoordelijkheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen voor het kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- b. de gedragsregels;
- c. het aanvaarden en voortzetten van de relatie met een controlecliënt en van een specifieke opdracht;
- d. het personeelsbeleid;
- e. de uitvoering van de wettelijke controle;
- f. de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- g. de continuïteit van de beroepsuitoefening.

Paragraaf 2.2 De verantwoordelijkheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen

Artikel 3

De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen zorgen ervoor dat het kwaliteitsbeleid van de accountantsorganisatie leidt tot een bedrijfscultuur waarin wettelijke controles worden uitgevoerd overeenkomstig vooraf vastgestelde kwaliteitseisen.

Artikel 4

1. De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen kunnen personen benoemen aan wie uitvoerende taken in het kader van het stelsel van kwaliteitsbeheersing worden opgedragen.
2. Voor benoeming komen in aanmerking personen die:
 - a. beschikken over toereikende ervaring en deskundigheid;
 - b. beschikken over de noodzakelijke bevoegdheid;
 - c. voldoende gezag hebben.

Paragraaf 2.3 Het personeelsbeleid

Artikel 5

1. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat zij over voldoende medewerkers beschikt om de aan de accountantsorganisatie verleende opdrachten tot het verrichten van een wettelijke controle uit te voeren in overeenstemming met de daarvoor geldende wet- en regelgeving.
2. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de in het eerste lid bedoelde medewerkers beschikken over de vereiste capaciteiten en zich houden aan het bepaalde in de Verordening gedragscode.

Artikel 6

De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat:

- a. de naam van de voor de uitvoering van een wettelijke controle aangewezen externe accountant wordt bekendgemaakt aan het leidinggevende orgaan en het toezichthoudende orgaan van de controlecliënt;
- b. de aangewezen externe accountant over de voor de uitvoering van de aan hem toegewezen wettelijke controle vereiste vakbekwaamheid beschikt;
- c. de taken en bevoegdheden van de aangewezen externe accountant met hem worden besproken en vastgelegd.

Paragraaf 2.4 De uitvoering van de wettelijke controle

Artikel 7

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van het behandelen en het oplossen van een bij de uitvoering van een wettelijke controle gerezen verschil van inzicht tussen bij de uitvoering van deze wettelijke controle betrokken medewerkers of tussen de bij de uitvoering van deze wettelijke controle betrokken externe accountant en de personen bij wie ter zake van deze controle advies is ingewonnen.
2. De bereikte conclusies ter zake van de oplossing van een verschil van inzicht worden vastgelegd en overgenomen.
3. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de externe accountant zijn accountantsverklaring niet eerder afgeeft dan nadat het verschil van inzicht is opgelost.

Paragraaf 2.5 De naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing

Artikel 8

1. De accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang stelt een compliance regeling vast.
2. De compliance regeling beschrijft op welke wijze de compliance officer toeziet op de naleving van de bij of krachtens de artikelen 13 tot en met 24 van de wet gestelde regels.

Artikel 9

De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van de uitvoering van periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde opdrachten tot het verrichten van een wettelijke controle.

Artikel 10

1. De accountantsorganisatie maakt ten minste eenmaal per jaar de uitkomsten van de in artikel 22, tweede lid, van het besluit bedoelde evaluatie bekend aan de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountants en aan de overige medewerkers waarvoor deze informatie relevant is, teneinde deze personen in staat te stellen de geëigende acties te ondernemen.
2. De bekendmaking omvat ten minste:

- a. een beschrijving van het uitgevoerde periodiek intern kwaliteitsonderzoek, bedoeld in artikel 9;
 - b. een beschrijving van de uitgevoerde evaluatie;
 - c. het eindoordeel dat naar aanleiding van de evaluatie is gevormd;
 - d. een beschrijving van de uit de evaluatie gebleken relevante systematische, zich herhalende of andere belangrijke onvolkomenheden en de maatregelen die zijn getroffen om deze onvolkomenheden op te lossen.
3. De accountantsorganisatie bewaart de in het tweede lid bedoelde informatie gedurende ten minste zeven jaren.

Paragraaf 2.6 De continuïteit van de beroepsuitoefening

Artikel 11

1. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat zij ter zake van het risico van beroepsaansprakelijkheid van haarzelf en van de bij haar werkzame of aan haar verbonden medewerkers en andere personen in redelijke mate is verzekerd.
2. Het bestuur is bevoegd op een schriftelijk en gemotiveerd verzoek van de accountantsorganisatie ontheffing te verlenen van het bepaalde in het eerste lid op grond van het feit dat de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen erkende gemoedsbezwaren hebben tegen elke vorm van verzekering. Het bestuur kan aan deze ontheffing voorwaarden verbinden.

Artikel 12

1. De op grond van het bepaalde in artikel 11, eerste lid, te sluiten verzekering voor de beroepsaansprakelijkheid van een accountantsorganisatie en van de bij haar werkzame of aan haar verbonden medewerkers en andere personen voldoet ten minste aan de volgende eisen:
 - a. de verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar van wie het aannemelijk is dat deze voldoet aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit;
 - b. de verzekering biedt jaarlijks dekking voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag per aanspraak;
 - c. het verzekerd bedrag per aanspraak bedraagt:

- bij een jaaromzet tot € 500.000, ten minste € 300.000;
 - bij een jaaromzet van € 500.000 tot € 1.000.000, ten minste € 500.000;
 - bij een jaaromzet van € 1.000.000 tot € 2.500.000, ten minste € 1.250.000;
 - bij een jaaromzet van € 2.500.000 of meer, ten minste € 3.000.000.
- d. boven de in onderdeel c genoemde minimumbedragen bepaalt de accountantsorganisatie de wijze waarop financiële risico's kunnen worden opgevangen en de hoogte van de dekking van de verzekering, met dien verstande dat sprake is van een redelijke dekking van de risico's;
- e. het eigen risico per aanspraak is zodanig vastgesteld dat de solvabiliteit van de accountantsorganisatie niet in gevaar komt. Daartoe bedraagt het eigen risico bij een jaaromzet tot € 2.500.000, maximaal € 25.000. Bij een jaaromzet van meer dan € 2.500.000 bepaalt de accountantsorganisatie zelf de hoogte van het eigen risico;
- f. onder de dekking van de verzekering vallen alle werkzaamheden die door de accountantsorganisatie worden verricht, ongeacht door wie de claim wordt ingediend;
- g. de verzekering heeft ten minste Europa als dekkinggebied;
- h. de accountantsorganisatie zorgt ervoor dat haar inloop- en uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt;
- i. de verzekering dekt tevens de beroepsaansprakelijkheid van de accountantsorganisatie voor de personen die onder haar verantwoordelijkheid werkzaam zijn, voor de personen die haar werkzaamheden of de werkzaamheden van medewerkers van de accountantsorganisatie waarnemen en voor derden die betrokken zijn bij de werkzaamheden die door de accountantsorganisatie worden verricht;
- j. de verzekering dekt de kosten van benodigde juridische bijstand in het kader van het in procedures te voeren verweer.
2. De accountantsorganisatie beoordeelt te allen tijde of er specifieke omstandigheden zijn die het noodzakelijk maken naar boven toe af te wijken van de minimumeisen, bedoeld in het eerste lid.

Artikel 13

1. De accountantsorganisatie regelt op adequate wijze de waarneming van de uitvoering van een wettelijke controle in geval van ontstentenis, belet of langdurige arbeidsongeschiktheid van een bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountant.
2. Waarneming kan uitsluitend geschieden door een andere externe accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan dezelfde accountantsorganisatie.

Artikel 14

De accountantsorganisatie treft zodanige voorzieningen dat in geval van het overlijden van een bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountant een juiste afwikkeling van de beroepsuitoefening is gewaarborgd.

Hoofdstuk 3 Onafhankelijkheid

Paragraaf 3.1 De interne organisatie van de accountantsorganisatie

Artikel 15

(Vervallen)

Artikel 16

1. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat haar medewerkers en anderen die moeten voldoen aan de voor hen geldende regels inzake onafhankelijkheid:
 - a. zich periodiek scholen en trainen in de toepassing van de regelgeving inzake onafhankelijkheid en de daarop betrekking hebbende interne regels van de accountantsorganisatie;
 - b. tijdig aan de accountantsorganisatie de bij of krachtens de wet of de verordening vereiste informatie verstrekken met betrekking tot de voorgenomen aanvaarding en continuering van een opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle en met betrekking tot de voorgenomen aanvaarding van een opdracht tot het verrichten van overige diensten aan een controlecliënt;
 - c. de accountantsorganisatie onmiddellijk inlichten over omstandigheden en betrekkingen ter zake van een bij een controlecliënt uitgevoerde wettelijke controle die leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie.

2. De accountantsorganisatie maakt de haar ter beschikking gestelde informatie, bedoeld in het eerste lid, onderdelen b en c, tijdig aan haar medewerkers bekend, voor zover de informatie voor de naleving van de bij of krachtens de wet of de verordening gestelde regels van belang is.

Artikel 17

1. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat haar medewerkers haar tijdig inlichten over overtredingen van de regelgeving inzake onafhankelijkheid.
2. In het geval van overtredingen als bedoeld in het eerste lid neemt de accountantsorganisatie zodanige maatregelen dat deze overtredingen worden beëindigd, de gevolgen daarvan zoveel als redelijkerwijs mogelijk ongedaan worden gemaakt en herhaling wordt voorkomen.
3. Indien sprake is van een mogelijke aantasting van de onafhankelijkheid in relatie tot een wettelijke controle, ziet de accountantsorganisatie erop toe dat de voor die wettelijke controle aangevozen externe accountant één of meer van de volgende personen of organen raadpleegt:
 - a. de onafhankelijkheidsfunctionaris en, indien de accountantsorganisatie wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang, de compliance officer;
 - b. een externe accountant die niet is betrokken bij de desbetreffende controlecliënt;
 - c. een daartoe geëigende commissie of afdeling binnen de accountantsorganisatie;
 - d. een in artikel 1 van de Verordening kwaliteitstoetsing accountants bedoelde koepelorganisatie; of
 - e. het Nederlands Instituut van Registeraccountants.
4. De accountantsorganisatie beschrijft in welke omstandigheden, op welk tijdstip en op welke wijze het leidinggevende orgaan van de controlecliënt en, indien aanwezig, het toezichthoudende orgaan van de controlecliënt worden geraadpleegd.
5. De accountantsorganisatie maakt de haar bekend geworden overtredingen van de regelgeving inzake onafhankelijkheid bekend aan alle personen die betrokken zijn bij de behandeling van deze overtredingen.
6. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de personen, bedoeld in het vijfde lid, haar tijdig inlichten over de door hen naar aanleiding van de hun gemelde overtredingen van de regelgeving inzake onafhankelijkheid ondernomen acties.

Artikel 18

1. De accountantsorganisatie zorgt voor een schriftelijke rapportage per controlecliënt waarin is vastgelegd of sprake is van omstandigheden die de onafhankelijkheid van de externe accountant bedreigen of hebben bedreigd, op welke wijze met potentiële bedreigingen wordt en is omgegaan en, voor zover bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis zijn, welke waarborgen zijn getroffen om die bedreigingen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.
2. De accountantsorganisatie die onderdeel uitmaakt van een netwerk legt van iedere controlecliënt die een organisatie van openbaar belang is tevens vast:
 - a. de per boekjaar bij deze controlecliënt in rekening gebrachte vergoedingen voor diensten die zijn verleend door in Nederland gevestigde onderdelen van haar netwerk.
 - b. de per boekjaar bij deze controlecliënt in rekening gebrachte vergoedingen voor diensten die zijn verleend door buiten Nederland gevestigde onderdelen van haar netwerk, voor zover deze diensten bij de accountantsorganisatie bekend zijn;
3. De accountantsorganisatie ziet erop toe dat de gegevens, bedoeld in het eerste en tweede lid, met inbegrip van een gemotiveerde conclusie, in het controledossier worden opgenomen.

Artikel 19

De accountantsorganisatie maakt de bij of krachtens de wet en de Wet op de Registeraccountants vigerende regels inzake onafhankelijkheid bekend aan haar medewerkers en aan anderen die aan deze regels zijn onderworpen.

Artikel 20

1. De accountantsorganisatie heeft een onafhankelijkheidsfunctionaris.
2. De accountantsorganisatie stelt een onafhankelijkheidsregeling vast.
3. De onafhankelijkheidsregeling beschrijft op welke wijze de onafhankelijkheidsfunctionaris toeziet op de naleving van de in artikel 19 bedoelde regels inzake onafhankelijkheid.
4. De functie van onafhankelijkheidsfunctionaris kan tevens worden uitgeoefend door de compliance officer.

Paragraaf 3.2 Een grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen

Artikel 21

De accountantsorganisatie stelt regels vast die voorzien in het treffen van waarborgen die de bedreiging voor haar onafhankelijkheid als gevolg van een grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen in het geval dat één en dezelfde leidinggevende medewerker gedurende een lange periode wordt ingezet bij een wettelijke controle wegnemen, dan wel tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Paragraaf 3.3 Financiële, zakelijke en andere relaties

Artikel 22

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van de toelaatbaarheid van het hebben van financiële, zakelijke en andere relaties met een controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde. Deze regels zijn erop gericht te voorkomen dat deze financiële, zakelijke en andere relaties een onaanvaardbare bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en haar medewerkers.
2. De in het eerste lid bedoelde regels houden ten minste in dat het de accountantsorganisatie of een ander onderdeel van haar netwerk niet is toegestaan:
 - a. een direct financieel belang in een controlecliënt te hebben;
 - b. een indirect financieel belang in een controlecliënt te hebben, dat voor ten minste één van de betrokken partijen van grote betekenis is.
 - c. een direct of indirect financieel belang in een met de controlecliënt verbonden derde te hebben, dat voor ten minste één van de betrokken partijen van grote betekenis is.
3. De in het eerste lid bedoelde regels houden tevens in dat het de accountantsorganisatie of een ander onderdeel van haar netwerk uitsluitend is toegestaan de in dat lid bedoelde relaties aan te gaan met een controlecliënt, een met deze controlecliënt verbonden derde, de leiding van de controlecliënt of een daarmee verbonden derde, indien deze relaties en de met die relaties overeen te komen verbintenissen:
 - a. passen in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de accountantsorganisatie en haar netwerk; en
 - b. geen onaanvaardbare bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie.

Artikel 23

De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat zijzelf of een ander onderdeel van haar netwerk geen wettelijke controles uitvoert ten behoeve van:

- a. een eigenaar van de accountantsorganisatie;
- b. een met een eigenaar van de accountantsorganisatie verbonden derde, indien deze eigenaar in een zodanige positie verkeert dat hij de besluitvorming van de accountantsorganisatie met betrekking tot het uitvoeren van de wettelijke controle bij die derde kan beïnvloeden;
- c. een onderneming of instelling waarbij een persoon met een bestuurlijke of toezichhoudende functie werkzaam is of daaraan is verbonden in een zodanige positie verkeert dat hij de besluitvorming binnen de accountantsorganisatie met betrekking tot het uitvoeren van de wettelijke controle bij die onderneming of instelling kan beïnvloeden.

Artikel 24

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantsorganisatie die in een positie verkeren waarin zij de uitkomsten van een wettelijke controle kunnen beïnvloeden, geen dienstbetrekking vervullen bij de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde.
2. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantsorganisatie:
 - a. geen zitting hebben in het leidinggevende of toezichhoudende orgaan van de controlecliënt;
 - b. geen zitting hebben in het leidinggevende of toezichhoudende orgaan van een onderneming of instelling die middellijk of onmiddellijk meer dan 20 procent van de stemrechten in de controlecliënt bezit;
 - c. geen zitting hebben in het leidinggevende of toezichhoudende orgaan van een onderneming of instelling waarin de controlecliënt middellijk of onmiddellijk meer dan 20 procent van de stemrechten bezit.
3. Het tweede lid is van overeenkomstige toepassing op personen werkzaam bij of verbonden aan een onderdeel van het netwerk waartoe de accountantsorganisatie behoort.

Artikel 25

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van de indiensttreding van een medewerker bij een controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde.
2. De in het eerste lid bedoelde regels houden ten minste in dat:
 - a. een medewerker die het voornemen heeft in dienst te treden bij een controlecliënt, terwijl hij betrokken is bij de uitvoering van een wettelijke controle bij deze controlecliënt, daarvan de accountantsorganisatie onmiddellijk in kennis stelt;
 - b. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, de externe accountant is, de accountantsorganisatie een andere externe accountant aanwijst voor de wettelijke controle;
 - c. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, een andere dan de in onderdeel b bedoelde externe accountant is, deze medewerker met onmiddellijke ingang niet meer betrokken is bij de wettelijke controle;
 - d. de werkzaamheden van de medewerker, bedoeld in onderdeel a, die hij ten behoeve van de lopende of meest recente wettelijke controle van de desbetreffende controlecliënt heeft verricht, onmiddellijk worden beoordeeld door een bij diezelfde wettelijke controle betrokken medewerker met een hogere functie; en
 - e. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, de externe accountant is, de beoordeling, bedoeld in onderdeel d, wordt uitgevoerd door een externe accountant die niet bij die wettelijke controle betrokken is. In de situatie dat als gevolg van de omvang van de accountantsorganisatie er geen externe accountant is die niet bij de desbetreffende wettelijke controle is betrokken, wordt een andere externe accountant gevraagd om de in onderdeel d bedoelde beoordeling uit te voeren.

Artikel 26

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat, indien één van haar voormalige medewerkers bij een controlecliënt van de accountantsorganisatie in dienst is getreden, terwijl hij betrokken was bij de uitvoering van de wettelijke controle bij deze controlecliënt, de banden van betekenis tussen de accountantsorganisatie en de betrokken medewerker volledig worden verbroken.
2. Van banden van betekenis als bedoeld in het eerste lid is sprake indien:

- a. de vorderingen op en schulden aan de voormalig medewerker en soortgelijke financiële betrekkingen niet zijn vereffend, met uitzondering van de financiële betrekkingen die zijn vastgelegd in een schriftelijke overeenkomst en die niet worden beïnvloed door de relatie tussen de voormalig medewerker en de accountantsorganisatie; of
 - b. de voormalig medewerker deelneemt aan de beroeps- of bedrijfsmatige activiteiten van de accountantsorganisatie.
3. Het eerste en tweede lid zijn van overeenkomstige toepassing op een persoon die deel heeft uitmaakt van de hiërarchische structuur.

Artikel 27

De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat een bedreiging voor haar onafhankelijkheid wordt beoordeeld en dat adequate waarborgen worden getroffen in geval een bij een controlecliënt betrokken medewerker een naaste verwant heeft die:

- a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij die controlecliënt, indien hij vanuit die positie directe invloed op het object van onderzoek van de wettelijke controle kan uitoefenen;
- b. bij die controlecliënt in een zodanige positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van die wettelijke controle
- c. een financieel belang heeft in die controlecliënt, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is;
- d. met die controlecliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van deze persoon.

Artikel 28

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat geen persoon bij een wettelijke controle wordt ingeschakeld die een gezinslid heeft dat:
 - a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij die controlecliënt;
 - b. bij die controlecliënt in een zodanige positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van die wettelijke controle;

- c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van die wettelijke controle geen functie bekleedt als genoemd in onderdeel a of b, maar een dergelijke functie wel bekleedde in de periode waarop die wettelijke controle betrekking heeft;
 - d. een financieel belang heeft in die controlecliënt, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is;
 - e. met die controlecliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid van die persoon.
2. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat geen wettelijke controle wordt uitgevoerd vanuit een vestiging waarbij of waaraan een externe accountant werkzaam of verbonden is die niet bij de desbetreffende wettelijke controle is betrokken of een persoon werkzaam is die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur, indien één van hen dan wel beiden een gezinslid heeft dan wel hebben dat voldoet aan één of meer van de in het eerste lid genoemde criteria.
 3. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat een persoon die deel uitmaakt van haar hiërarchische structuur niet betrokken is bij een beslissing die rechtstreeks met de wettelijke controle verband houdt indien een gezinslid van die persoon voldoet aan één of meer van de in het eerste lid genoemde criteria.

Artikel 29

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast die erin voorzien dat bedreigingen voor haar onafhankelijkheid als gevolg van een dreigend geschil tussen de accountantsorganisatie of een ander onderdeel van haar netwerk en de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde worden beoordeeld en dat wordt bepaald of daartegen waarborgen moeten worden getroffen.
2. De accountantsorganisatie staakt haar werkzaamheden ter zake van de uitvoering van de in het eerste lid bedoelde wettelijke controle indien:
 - a. het dreigende geschil van wezenlijk belang is voor ten minste één van de betrokken partijen;
 - b. het dreigende geschil betrekking heeft op een eerder uitgevoerde wettelijke controle; of
 - c. er niet langer sprake is van een dreigend geschil maar van een aangekondigd geschil.

Paragraaf 3.4 De samenloop met overige diensten

Artikel 30

1. De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van de toelaatbaarheid van de samenloop van het uitvoeren van een wettelijke controle met het door haarzelf of haar netwerk aan de controlecliënt leveren van overige diensten. Indien de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is, dan wordt in de bedoelde regels tevens de met de controlecliënt verbonden derde betrokken. Deze regels zijn erop gericht te voorkomen dat deze overige diensten een onaanvaardbare bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en haar medewerkers.
2. De in het eerste lid bedoelde regels bevatten ten minste het voorschrift dat de accountantsorganisatie, haar medewerkers of een ander onderdeel van haar netwerk geen beslissingen mogen nemen en niet mogen participeren in een besluitvormingsproces namens een controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde of het management van laatstgenoemden.

Hoofdstuk 4 Integere bedrijfsvoering

Artikel 31

De accountantsorganisatie maakt de bij of krachtens de Wet op de Registeraccountants gestelde regels ter zake van de integere bedrijfsvoering bekend aan haar medewerkers.

Artikel 32

1. De accountantsorganisatie heeft een regeling die waarborgt dat personen van buiten de accountantsorganisatie en bij haar werkzame of aan haar verbonden personen zonder gevaar voor hun rechtspositie vermeende onregelmatigheden binnen of (mede) buiten de accountantsorganisatie aan de orde kunnen stellen. Deze regeling leidt ertoe dat klachten worden vastgelegd, vertrouwelijk en tijdig worden behandeld en dat de onregelmatigheden waarover wordt geklaagd, indien gegrond, tijdig worden afgehandeld door het nemen van passende maatregelen door de accountantsorganisatie.
2. De in het eerste lid bedoelde regeling wordt in elk geval op de website van de accountantsorganisatie geplaatst. In geval een accountantsorganisatie niet over een website beschikt, verspreidt zij deze regeling op een andere wijze binnen de accountantsorganisatie en stuurt zij deze regeling desgevraagd toe aan personen buiten de accountantsorganisatie.

Artikel 33

De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen zorgen ervoor dat vanaf het moment dat de accountantsorganisatie ophoudt te bestaan:

- a. de gegevens die de accountantsorganisatie op grond van het bepaalde bij of krachtens de wet, het besluit of deze verordening moet bewaren, bewaard blijven gedurende de in die regelingen voorgeschreven periode;
- b. de vertrouwelijkheid van de in artikelen 20 en 26, eerste lid, van de wet bedoelde gegevens gewaarborgd blijft.

Hoofdstuk 5 Slotbepalingen

Artikel 34

1. Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van de accountantsorganisatie.
2. De nadere voorschriften, bedoeld in het eerste lid, worden door het bestuur slechts gegeven - de leden gehoord - na overleg met het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten.
3. Het bestuur maakt de nadere voorschriften via elektronische weg bekend op [http:// www.nivra.nl](http://www.nivra.nl).

Artikel 35

Deze verordening treedt in werking op 1 januari 2007.

Artikel 36

Deze verordening wordt aangehaald als: Verordening accountantsorganisaties.

Toelichting

Hoofdstuk I Algemeen

Paragraaf 1 Inleiding

De Verordening accountantsorganisaties (hierna genoemd de verordening) is gebaseerd op artikel 19, vierde lid (nieuw), van de Wet op de Registeraccountants (WRA). Dit artikel legt het Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) de plicht op een verordening vast te stellen met regels ter zake van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties.

In het algemeen zijn de verordeningen van het NIVRA verbindend voor de leden en de organen van het NIVRA (artikel 19, derde lid, WRA). Deze verordening is volgens artikel 19, vierde lid (nieuw), van de WRA echter verbindend voor iedere accountantsorganisatie.

De verordening maakt deel uit van een getrappt stelsel van wet- en regelgeving voor accountantsorganisaties met betrekking tot de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering. De hoofdregels liggen vast in de wet. Deze zijn voornamelijk gebaseerd op de richtlijn nr. 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie betreffende wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PbEU L 157 hierna de richtlijn). Het merendeel van de bepalingen van de richtlijn is reeds geïmplementeerd in de wet.

De overige bepalingen van de richtlijn zullen voor 29 juni 2008 in de wet- en regelgeving moeten zijn verwerkt. Dit kan gevolgen hebben voor alle met de wet verband houdende lagere regelingen waaronder de verordening.

De bepalingen van de wet zijn nader uitgewerkt in het besluit. Zowel de wet als het besluit zijn terughoudend in het geven van gedetailleerde voorschriften. De wetgever heeft als uitgangspunt genomen dat nadere invulling en verdere uitwerking van de normen zal plaatsvinden door middel van zelfregulering. Daarbij is in de eerste plaats gedacht aan zelfregulering via het NIVRA. Deze beroepsorganisaties stellen met deze voor ieder van hen gelijklopende verordening regels vast op het gebied van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties. Daarnaast is in de verordening voortgebouwd op onder andere de regels van de International Federation of Accountants (IFAC).

Bij het opstellen van de verordening is onder meer uitgegaan van de tot eind 2006 bestaande nadere voorschriften gebaseerd op de Verordening gedrags- en beroepsregels registeraccountants 1994 (GBR-1994), te weten de Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon, de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant en de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. Voorts is uitgegaan van de International Standard on Quality Control 1 (ISQC-1), de daarop gebaseerde Nederlandse regelgeving op-

genomen in Richtlijn voor kwaliteitsbeheersing-1 (RKB-1) en voor zover van toepassing op accountantsorganisaties, de nieuwe Verordening gedragscode (VGC).

Gelijktijdig met de inwerkingtreding van de VGC zullen de GBR-1994, de drie hiervoor genoemde nadere voorschriften en RKB-1 worden ingetrokken. De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid zullen, in gewijzigde vorm, opnieuw van kracht worden.

De Nadere voorschriften inzake het optreden onder gemeenschappelijke naam met een beoefenaar van een ander vrij beroep zullen bij de inwerkingtreding van de VGC eveneens worden ingetrokken. De verordening heeft geen regels ontleend aan laatstgenoemde nadere voorschriften. Reden hiervoor is dat zowel in de EU- en IFAC-regelgeving, als in de wet en het besluit geen regels voorkomen ter zake van het optreden onder gemeenschappelijke naam, anders dan dat een dergelijk optreden (maar dan wel in de vorm van een gemeenschappelijke merknaam) voorkomt als criterium voor de kwalificatie 'netwerk'. Aan het samenwerken in een netwerk worden volgens deze regelgeving geen specifieke eisen gesteld aan de persoon met wie de externe accountant samenwerkt en diens opleiding. In de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften is wel bepaald dat de openbaar accountant, en dus ook de externe accountant en de accountantspraktijk, waartoe ook de accountantsorganisatie wordt gerekend ervoor verantwoordelijk zijn dat zij hun werkzaamheden kunnen uitoefenen zonder dat zij, ook indien zij in een netwerk samenwerken, in strijd komen met de voor hen geldende onafhankelijkheidsregels. Zodra dit wel het geval dreigt te zijn, moet de openbaar en dus tevens de externe accountant of de accountantspraktijk/-organisatie waarborgen treffen die de hiermee verband houdende bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Het ministerie van financiën heeft gewaakt voor dubbele regelgeving. Bepalingen die voorkomen in hogere regelgeving worden niet herhaald in lagere regelgeving. Dit leidt er toe dat in de verordening opgenomen bepalingen in samenhang moeten worden gelezen met bepalingen opgenomen in hogere en lagere regelgeving.

De lezer die alles wil weten omtrent wet- en regelgeving ten aanzien van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties moet daarom de wet, het besluit en de verordening in samenhang beschouwen. De beide beroepsorganisaties zijn voornemens een Handleiding Regelgeving Accountancy samen te stellen waarin alle toepasselijke regels per relevant onderwerp worden opgenomen en in samenhang worden toegelicht.

De verordening is via de lijn van de wet, het besluit en de WRA uitsluitend van toepassing op de accountantsorganisatie die over een vergunning als bedoeld in hoofdstuk 2 afdeling 2.1 van de wet beschikt. Dat betekent dat die accountantsorganisaties de in deze regelingen opgenomen bepalingen moet implementeren, dan wel reeds heeft geïmplementeerd.

Dit houdt echter niet in dat voor het accountantskantoor zoals gedefinieerd in de VGC geen normen gelden met betrekking tot de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering. Deze normen gelden, weliswaar indirect, grotendeels eveneens voor het accountantskantoor, namelijk via de voor de aan deze kantoren verbonden registeraccountants geldende regelingen. Laatstgenoemden zijn gebonden aan de regels in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften.

Hierin zijn met betrekking tot genoemde onderwerpen bepalingen opgenomen die zich via de beleidsbepaler, die tevens registeraccountant is, richten tot accountantskantoren.

Voor zowel het de accountantsorganisatie als het accountantskantoor gelden dus regels op het gebied van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering. Voor de eerstgenoemde categorie zijn deze opgenomen in de wet, het besluit en de verordening, voor laatstgenoemde categorie in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften. Hoewel dus op twee plaatsen geregeld, zullen deze regels in belangrijke mate gelijklopend zijn, omdat de internationale regelgeving dat voor beide categorieën voorschrijft.

Paragraaf 2 Indeling van de verordening

De verordening is als volgt ingedeeld:

Hoofdstuk 1 Definities

Hoofdstuk 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

§ 2.1 De interne organisatie van de accountantsorganisatie

§ 2.2 De verantwoordelijkheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen

§ 2.3 Het personeelsbeleid

§ 2.4 De uitvoering van de wettelijke controle

§ 2.5 De naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing

§ 2.6 De continuïteit van de beroepsuitoefening

Hoofdstuk 3 Onafhankelijkheid

§ 3.1 Interne organisatie van de accountantsorganisatie

§ 3.2 Een grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen

§ 3.3 Financiële, zakelijke en andere relaties

§ 3.4 De samenloop met overige diensten

Hoofdstuk 4 Integere bedrijfsvoering

Hoofdstuk 5 Slotbepalingen

Paragraaf 3 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

In hoofdstuk 2 van de verordening zijn voorschriften opgenomen over het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie. In de wet en het besluit is ter zake van dit onderwerp uitvoerige regelgeving opgenomen. In de verordening zijn deze bepalingen uitgewerkt en zijn daarnaast toegevoegd de bepalingen uit ISQC-1 die niet in de wet of het besluit zijn opgenomen.

In hoofdstuk 2 van de verordening staan vier bepalingen inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening. Deze zijn ontleend aan de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant. Het is zowel in het belang van het maatschappelijk verkeer als in het belang van de beroepsgroep van accountants dat de continuïteit van de beroepsuitoefening

wordt gewaarborgd. Een probleem met de continuïteit kan immers een nadelige invloed hebben op de kwaliteit van de werkzaamheden.

De continuïteit van de beroepsuitoefening kan ernstig in gevaar komen indien de accountantsorganisatie geen (afdoende) maatregelen heeft getroffen ten aanzien van het risico van beroepsaansprakelijkheid. Tevens kan een cliënt of een derde ernstig worden benadeeld indien een toegekende claim niet door de accountantsorganisatie kan worden voldaan. Daarom is aan de accountantsorganisatie de verplichting opgelegd een beroepsaansprakelijkheidsverzekering te sluiten, die het risico in redelijke mate dekt. Deze beroepsaansprakelijkheidsverzekering moet aan een aantal eisen voldoen. Deze eisen zijn in de verordening opgenomen.

Ook door andere omstandigheden kan de continuïteit van de beroepsuitoefening ernstig in gevaar komen. Te denken valt aan ontstentenis, belet, langdurige arbeidsongeschiktheid of overlijden van een aan de accountantsorganisatie verbonden of bij haar werkzame externe accountant. Daarom is in de verordening ook de verplichting opgenomen tot het regelen van waarneming van de werkzaamheden van de externe accountant in dergelijke situaties.

Paragraaf 4 Onafhankelijkheid

In hoofdstuk 3 van de verordening zijn regels opgenomen inzake de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie. In meerdere artikelen wordt voorgeschreven dat de accountantsorganisatie regels moet hebben die de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie waarborgen. Aanbevolen wordt bij het opstellen en naleven van deze regels rekening te houden met de volgende aspecten:

- de flexibiliteit van de regels zodat deze periodiek kunnen worden geactualiseerd indien externe omstandigheden, feiten of een wijziging in de verwachtingen van het publiek zulks noodzakelijk maken;
- de omvang en organisatiestructuur van de accountantsorganisatie en de aard van de cliëntenportefeuille;
- de voorwaarden die bij de inschakeling van andere deskundigen of disciplines van binnen of buiten de accountantsorganisatie en haar netwerk in acht moeten worden genomen.

Een accountantsorganisatie moet zorgdragen voor adequate regels die de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountant in staat stellen kennis te nemen van alle financiële, zakelijke en andere relaties tussen de accountantsorganisatie inclusief haar netwerk en de controlecliënt inclusief een met deze cliënt verbonden derde. Het is de (mede-) verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie om een bedreiging van de onafhankelijkheid die samenhangt met het accepteren van de desbetreffende opdracht te beoordelen.

De accountantsorganisatie moet de onafhankelijkheidsregels op een adequate wijze bekendmaken aan haar medewerkers, onder andere door regelmatig interne cursussen te verzorgen. De medewerkers moeten ook worden geïnformeerd over de sancties die aan het niet naleven van de onafhankelijkheids-

regels zijn verbonden. De accountantsorganisatie heeft eveneens de verantwoordelijkheid zorg te dragen voor regels die betrekking hebben op personen die vanuit haar netwerk of door middel van een andere relatie bij de wettelijke controle zijn betrokken. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan deskundigen die in opdracht van de accountantsorganisatie in onderaanneming werken. Deze regels moeten voorkomen dat het inschakelen van deze personen een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid veroorzaakt.

Het toezicht op de naleving van de onafhankelijkheidsregels vormt een integraal onderdeel van de voorschriften ter zake van de onafhankelijkheid. Het toezien op deze naleving zal worden uitgevoerd door een onafhankelijkheidsfunctionaris. Te allen tijde geldt dat de onafhankelijkheidsfunctionaris indien deze de naleving van de onafhankelijkheidsregels in relatie tot een controlecliënt bewaakt, niet als medewerker bij deze controlecliënt mag zijn betrokken. De bewaking door de onafhankelijkheidsfunctionaris kan, bijvoorbeeld in geval van een (zeer) kleine accountantsorganisatie, ook extern worden belegd.

Paragraaf 5 Integere bedrijfsvoering

Conform artikel 19, vierde lid (nieuw), van de WRA zijn in hoofdstuk 4 van de verordening regels opgenomen met betrekking tot de integere bedrijfsvoering van een accountantsorganisatie. Artikel 21 van de wet schrijft voor dat de accountantsorganisatie haar bedrijfsvoering zodanig inricht dat deze een beheerste en integere uitoefening van haar bedrijf waarborgt. Het besluit werkt dit artikel uit in de artikelen 32 tot en met 34. De interne organisatie van een accountantsorganisatie moet zodanig zijn opgezet dat deze leidt tot een beheerste en integere bedrijfsvoering.

In de regels ter zake zal ook moeten worden aangegeven op welke wijze de accountantsorganisatie toeziet op de naleving van deze regels en welke acties de accountantsorganisatie onderneemt bij inbreuken op deze regels.

Onderdeel van deze regels moet een (klokkenluider)regeling zijn, waarin zowel aan medewerkers van de accountantsorganisatie als aan personen van buiten de accountantsorganisatie de mogelijkheid wordt geboden onregelmatigheden aan de orde te stellen.

In de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon zijn voorschriften opgenomen met betrekking tot het bewaren van gegevens en het waarborgen van de vertrouwelijkheid van die gegevens nadat de rechtspersoon is opgehouden te bestaan. Deze regels komen in de verordening terug.

Hoofdstuk II Artikelgewijze toelichting

Artikel 1

In dit artikel worden enkele in de verordening gebruikte begrippen gedefinieerd.

In artikel 1, onderdeel r, wordt het begrip 'vestiging' gedefinieerd. Een criterium op basis waarvan kan worden bepaald of er wel of geen sprake is van een vestiging is de werkrelatie tussen medewerkers. Hierbij kan worden gedacht aan medewerkers die zich bezig houden met dezelfde soort onderwerpen of die werken voor dezelfde soort cliënten. Bij de beoordeling of er wel of geen sprake is van een vestiging moet worden

bedacht dat ten gevolge van technische ontwikkelingen en de toenemende internationale activiteiten van accountantsorganisaties, aan een vestiging ook virtueel vorm kan worden gegeven. Fysieke nabijheid is daarom niet noodzakelijkerwijs een essentiële factor in deze definitie.

Bij kleinere maatschappen of vennootschappen is het mogelijk dat een vestiging de hele organisatie omvat.

Artikel 2

Dit artikel is gebaseerd op de paragrafen 7 en 9 van ISQC-1 en behelst de onderwerpen behandeld in de artikelen 8 tot en met 25 van het besluit, aangevuld met de regels ter zake van de continuïteit van de beroepsuitoefening die waren opgenomen in de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Artikel 2 betreft een algemene bepaling die wordt uitgewerkt in de artikelen 3 tot en met 14 van de verordening.

Artikel 3

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 9 van ISQC-1 en vormt een uitwerking van artikel 2, onderdeel a, van de verordening. De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen en hun voorbeeldfunctie zijn in belangrijke mate van invloed op de bedrijfscultuur van de accountantsorganisatie en het daartoe behorende kwaliteitsbeleid. Het geheel moet ertoe leiden dat wettelijke controles worden uitgevoerd overeenkomstig vooraf vastgestelde kwaliteitseisen.

Het tot stand brengen en handhaven van een kwaliteitsgerichte bedrijfscultuur wordt mede bevorderd door duidelijke, logische en handhaafbare signalen en regels van de zijde van alle leidinggevende niveaus van de accountantsorganisatie. Hierbij zal de nadruk worden gelegd op de regels voor kwaliteitsbeheersing en op de noodzaak om:

- werkzaamheden te verrichten in overeenstemming met de door wet- en regelgeving gestelde eisen en met de vaktechnische richtlijnen van de accountantsorganisatie;
- verklaringen, andere oordelen en rapporten af te geven die onder de gegeven omstandigheden juist zijn.

Bedoelde signalen en regels bevorderen een bedrijfscultuur waarin werkzaamheden van hoge kwaliteit worden gewaardeerd en beloond. De regels moeten worden bekendgemaakt door middel van onder meer cursussen, vergaderingen, formele en informele gesprekken, nieuwsbrieven of werkinstructies. Ze worden opgenomen in de interne documentatie en het cursusmateriaal van de accountantsorganisatie. Tevens zullen de regels en de naleving ervan een rol spelen bij de beoordeling van medewerkers. Aldus wordt de visie van de accountantsorganisatie op het belang van kwaliteit en de wijze waarop kwaliteit bereikt kan worden ondersteund en versterkt.

Van bijzonder belang is dat de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen de noodzaak erkennen dat de strategie van de organisatie niet strijdig is met de allesbepalende eis dat de organisatie kwaliteit moet leveren bij het uitvoeren van al haar opdrachten. Om dat te realiseren zal de accountantsorganisatie bijvoorbeeld:

- de verantwoordelijkheden van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen zodanig inrichten dat commerciële overwegingen geen afbreuk doen aan de kwaliteit van de werkzaamheden;
- de regels betreffende salariëring, prestatiebeoordeling en promotie (met inbegrip van prestatiebeloningssystemen) van de medewerkers zodanig opzetten dat daaruit blijkt dat de accountantsorganisatie zich bovenal gebonden acht kwaliteit te leveren; of
- voldoende middelen ter beschikking stellen aan de ontwikkeling, vastlegging en ondersteuning van haar kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Artikel 4

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 12 van ISQC-1. Toereikende ervaring en deskundigheid stellen de persoon aan wie uitvoerende taken in het kader van het stelsel van kwaliteitsbeheersing worden opgedragen in staat de juiste regels op te stellen en problemen bij de uitvoering daarvan te onderkennen en te doorgronden. De noodzakelijke bevoegdheid en het gezag stellen de persoon in staat deze regels daadwerkelijk te implementeren.

De (eind)verantwoordelijkheid voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing ligt overigens altijd bij de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen.

Artikel 5

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 36 van ISQC-1. De op te stellen regels zullen doorgaans zijn gericht op de volgende aspecten van het personeelsbeleid:

- inschatting van de personeelsbehoefte;
- personeelswerving;
- capaciteiten;
- deskundigheid;
- salariëring;

- prestatiebeoordeling;
- promotie;
- loopbaanontwikkeling.

Door zich op deze aspecten te richten is de accountantsorganisatie in staat in te schatten hoeveel medewerkers met welke kenmerken nodig zijn voor de uitvoering van de opdrachten. Het proces van personeelswerving van de accountantsorganisatie omvat bijvoorbeeld regels die er toe zullen leiden dat de accountantsorganisatie integere medewerkers kan selecteren, die het vermogen hebben de vereiste capaciteiten en deskundigheid te verwerven die noodzakelijk zijn om werkzaamheden voor de accountantsorganisatie uit te voeren.

Capaciteiten en deskundigheid kunnen worden ontwikkeld door meerdere methoden, waaronder:

- vaktechnische opleiding;
- werkervaring;
- permanente vaktechnische ontwikkeling, waaronder training;
- begeleiding door meer ervaren medewerkers, zoals andere leden van het opdrachtteam.

Of de deskundigheid van de medewerkers van de accountantsorganisatie voortdurend op peil blijft is voor een belangrijk deel afhankelijk van een goed op de praktijk afgestemd niveau van permanente vaktechnische ontwikkeling. Om dat te bereiken zal de accountantsorganisatie in haar regels bijvoorbeeld de nadruk leggen op regelmatige training voor alle niveaus van de medewerkers en op het verschaffen van de noodzakelijke trainingsfaciliteiten die de medewerkers in staat stellen de vereiste capaciteiten en deskundigheid in stand te houden. Indien intern geen of onvoldoende vaktechnische en trainingsfaciliteiten beschikbaar zijn, kan de accountantsorganisatie gebruikmaken van een voldoende gekwalificeerde externe persoon of organisatie.

In de regels van de accountantsorganisatie met betrekking tot prestatiebeoordeling, salariering en promotie zal doorgaans ruime aandacht worden besteed aan de ontwikkeling en het in stand houden van de deskundigheid en de binding met Verordening gedragscode. Zo zal de accountantsorganisatie bijvoorbeeld:

- de medewerkers bewust maken van de verwachtingen van de accountantsorganisatie met betrekking tot prestaties en gedragsregels en aan hen duidelijk maken dat het niet voldoen aan de regels kan resulteren in disciplinaire maatregelen;
- de medewerkers beoordelen en adviseren over hun functioneren, de groei binnen de functie en hun loopbaanontwikkeling; of

- de medewerkers duidelijk maken dat promotie naar functies met een grotere verantwoordelijkheid onder meer afhankelijk is van de kwaliteit van de prestaties en het zich houden aan de Verordening gedragscode.

De omvang en specifieke omstandigheden van de accountantsorganisatie zullen van invloed zijn op de structuur van haar prestatiebeoordelingssysteem.

Artikel 6

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 42 van ISQC-1 en vormt een uitwerking van artikel 2, onderdeel c, en artikel 5 van de verordening. Artikel 6 moet in samenhang met artikel 15 van het besluit worden gelezen. Dit laatste artikel bepaalt dat de accountantsorganisatie ten behoeve van de uitvoering van de wettelijke controle aan de externe accountant de benodigde tijd, middelen en personeel beschikbaar stelt. De regels bevatten systemen om toezicht te houden op de werkdruk en beschikbaarheid van de externe accountants om hen in staat te stellen voldoende tijd te besteden aan de adequate invulling van hun verantwoordelijkheden.

Artikel 7

Dit artikel is gebaseerd op de paragrafen 57 en 58 van ISQC-1 en heeft betrekking op verschillen van inzicht die tijdens de uitvoering van een wettelijke controle kunnen ontstaan tussen de bij controle betrokken medewerkers of tussen de bij de uitvoering van deze wettelijke controle betrokken externe accountant en de personen bij wie ter zake van deze controle advies zoals bedoeld in artikel 17 van het besluit is ingewonnen. Dit artikel moet het mogelijk maken dat verschillen van inzicht in een vroeg stadium worden gesignaleerd, moet duidelijke richtlijnen verschaffen voor de stappen die daarna moeten worden genomen en moet als eis stellen dat vastleggingen worden vervaardigd over de verschillen van inzicht en de wijze waarop de getrokken conclusies worden overgenomen. De volgens dit artikel vereiste regels zullen in de praktijk grote overeenkomst vertonen met de in artikel 20, tweede lid, van het besluit bedoelde procedure. Expliciet is bepaald dat voordat een accountantsverklaring mag worden afgegeven, een verschil van inzicht moet zijn opgelost.

Artikel 8

Ingevolge artikel 23 van het besluit dient een accountantsorganisatie die een wettelijke controle verricht bij een organisatie van openbaar belang een compliance officer te hebben. Om invulling te geven aan de taak van de compliance officer zal een accountantsorganisatie een compliance regeling moeten vaststellen.

Artikel 9

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 74 van ISQC-1. Het artikel is daarnaast een uitwerking van de eis gesteld in artikel 22, tweede lid, van het besluit.

In artikel 22 van het besluit is bepaald dat de accountantsorganisatie de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing waarborgt en jaarlijks het stelsel van kwaliteitsbeheersing evalueert. Het uitvoeren van een periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde wettelijke controles is een maar overigens niet het enige onderdeel van de evaluatie van de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Het interne kwaliteitsonderzoek (onderzoek) van een selectie van afgeronde opdrachten wordt in het algemeen cyclisch uitgevoerd. Tot de opdrachten die worden geselecteerd voor onderzoek behoort ten minste een opdracht van elke bij de accountantsorganisatie werkzame of daaraan verbonden externe accountant per onderzoeks cyclus. Deze onderzoeks cyclus zal in het algemeen niet langer zijn dan drie jaar. De concrete invulling van de onderzoeks cyclus, waartoe ook de wijze van selectie van individuele opdrachten behoort, hangt van vele factoren af, waaronder:

- de omvang van de accountantsorganisatie;
- het aantal en de geografische spreiding van de vestigingen;
- het bevoegdheidsniveau van zowel de medewerkers als de vestigingen;
- de aard en complexiteit van de controlecliënten van de accountantsorganisatie;
- de beroepsrisico's die zijn onderkend ten aanzien van specifieke controlecliënten en specifieke opdrachten;
- het resultaat van de voorafgaande onderzoeken.

Het onderzoeksproces omvat de selectie van individuele opdrachten, waarvan bepaalde opdrachten moeten kunnen worden geselecteerd zonder voorafgaande kennisgeving aan de betrokken medewerkers. De personen die de geselecteerde opdrachten onderzoeken mogen niet betrokken zijn geweest bij het uitvoeren van deze opdrachten of bij de in artikel 18 van het besluit bedoelde kwaliteitsbeoordeling. Bij het bepalen van de reikwijdte van het onderzoek kan de accountantsorganisatie rekening houden met de reikwijdte en het eindoordeel van een door een onafhankelijke derde uitgevoerde toetsing of door hem uitgevoerd toezicht. Bedoeld extern toezicht kan echter niet het eigen interne bewakingsprogramma van de accountantsorganisatie vervangen.

Gebruik moet worden gemaakt van voldoende gekwalificeerde personen. Het is eveneens mogelijk dat verschillende accountantsorganisaties afspraken maken om samen te werken bij de ontwikkeling en uitvoering van het periodiek intern kwaliteitsonderzoek.

Artikel 10

Dit artikel schrijft voor dat de accountantsorganisatie ten minste een keer per jaar de uitkomsten van de evaluatie van haar stelsel van kwaliteitsbeheersing bekendmaakt aan de in dit artikel genoemde personen. Deze personen kunnen aan de hand van deze informatie de geëigende acties ondernemen.

Artikel 11

Dit artikel is gebaseerd op de tot eind 2006 geldende artikelen 2 en 4 van de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant. De accountantsorganisatie is ervoor verantwoordelijk dat zij ter zake van het risico van haar beroepsaansprakelijkheid in redelijke mate is verzekerd.

Artikel 12

Dit artikel is gebaseerd op artikel 3 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

De beroepsaansprakelijkheidsverzekering dient aan verscheidene minimumeisen te voldoen die zijn neergelegd in het eerste lid.

Ad a: De verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar die voldoet, of van wie aannemelijk is dat deze voldoet, aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit. In Nederland gevestigde verzekeraars vallen ingevolge de Wet toezicht verzekeringsbedrijf 1993 onder het toezicht van De Nederlandsche Bank (DNB) en worden aldus geacht aan deze eisen van solvabiliteit te voldoen. Buitenlandse verzekeraars die onder onafhankelijk toezicht staan dat ten minste gelijkwaardig is aan het in Nederland door de DNB uitgevoerde toezicht, worden eveneens geacht te voldoen aan de eisen van solvabiliteit. Indien een zogenaamde captive aan een dergelijk toezicht is onderworpen, wordt deze als een in dit verband acceptabele verzekeringsmaatschappij aangemerkt. Een captive kan bijvoorbeeld zijn de (her)verzekeringsmaatschappij die onderdeel is van de accountantsorganisatie of haar netwerk en die zich primair bezighoudt met het (her)verzekeren van de beroepsaansprakelijkheidsrisico's van de tot het netwerk behorende organisaties.

Ad b: De verzekering dient jaarlijks dekking te bieden voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag als genoemd onder c.

Ad c: In deze bepaling wordt het minimaal te verzekeren bedrag per aanspraak gerelateerd aan de jaaromzet van de accountantsorganisatie.

Ad d: Boven de in c genoemde minimumbedragen wordt het vaststellen van de manier waarop financiële risico's kunnen worden opgevangen en de hoogte van de dekking aan de accountantsorganisatie overgelaten. Hierbij wordt als voorwaarde gesteld dat sprake is van een redelijke dekking van de risico's. Wat redelijk is hangt af van de aard en omvang van de risico's en de mate waarin de risico's door de accountantsorganisatie kunnen worden opgevangen.

Ad e: Ook de hoogte van het eigen risico wordt gerelateerd aan de jaaromzet van de accountantsorganisatie. Bij een jaaromzet boven € 2,5 miljoen wordt het vaststellen van het eigen risico aan de accountantsorganisatie overgelaten. Vanzelfsprekend mag de continuïteit van de accountantsorganisatie door de vastgestelde hoogte van het eigen risico niet in gevaar worden gebracht.

Ad f: De verzekering dient ingevolge deze bepaling alle werkzaamheden te dekken die vanuit de accountantsorganisatie worden verricht, ongeacht wie de claim indient. Het laatste deel van deze bepaling ziet op de situatie waarin een derde een claim indient in plaats van de cliënt. Het verdient aanbeveling in de polis de werkzaamheden die onder de dekking vallen expliciet te omschrijven zodat hierover geen onduidelijkheid of meningsverschil kan ontstaan tussen de verzekerde en de verzekeraar op het moment dat een claim wordt ingediend.

Ad g: De verzekering dient ten minste Europa als dekkinggebied te hebben. Deze bepaling ziet op situaties waarin claims van cliënten en derden afkomstig uit Europa, met betrekking tot werkzaamheden verricht naar Nederlands recht, in Nederland worden ingediend.

Ad h: De accountantsorganisaties dient ervoor te zorgen dat de inloop- en uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt. Dit houdt in dat werkzaamheden die zijn verricht in de twee jaren voorafgaand aan het sluiten van de verzekering, die op het moment van afsluiten nog niet tot claims hebben geleid, ook verzekerd zijn. Daarnaast dient de verzekering dekking te bieden voor claims ingediend binnen twee jaar na het einde van de verzekering die verband houden met werkzaamheden die verricht zijn tijdens de verzekeringsperiode. Het soort werkzaamheden binnen een accountantsorganisatie en andere relevante omstandigheden kunnen ertoe nopen dat een langere termijn voor het inloop- en/of uitlooprisico moet worden overeengekomen. De termijn van twee jaren is daarom een minimumeis.

Ad i: De verzekering dient de aansprakelijkheid van de accountantsorganisatie te dekken voor personen die onder haar verantwoordelijkheid werkzaam zijn. Tevens moet de verzekering de aansprakelijkheid in geval van waarneming op adequate wijze dekken.

Ad j: Indien een claim wordt ingediend en hiertegen door de accountantsorganisatie verweer wordt gevoerd kunnen de kosten van juridische bijstand hoog oplopen. In dit onderdeel is daarom de eis opgenomen dat de kosten van verweer in de beroepsaansprakelijkheidsverzekering moeten zijn mee-verzekerd.

Het tweede lid ziet op specifieke omstandigheden, zoals de aard van de werkzaamheden of de aard en omvang van de cliëntenportefeuille, die het risicoprofiel van de accountantsorganisatie kunnen verhogen. Een beroepsaansprakelijkheidsverzekering die slechts voldoet aan de minimumeisen kan in dergelijke situaties onvoldoende zijn, zodat van de minimumeisen naar boven toe afgeweken zal moeten worden. De accountantsorganisatie dient ervoor te zorgen dat de dekking van de beroepsaansprakelijkheidsverzekering ook in redelijke mate toereikend is voor deze specifieke omstandigheden.

Artikel 13

Dit artikel is gebaseerd op het tot eind 2006 geldende artikel 5 van de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Waarneming kan op adequate wijze worden geregeld door het opnemen van duidelijke voorschriften ter zake in het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Ook kan een waarnemingsovereenkomst met een andere externe accountant worden gesloten. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat alvorens de waarneming begint, de waarnemende openbaar accountant is ingeschreven in het register, bedoeld in artikel 11, eerste lid, van de wet.

Artikel 14

Dit artikel is gebaseerd op artikel 6 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Voor de waarborging van een goede afwikkeling van de beroepsuitoefening na het overlijden van een bij de accountantsorganisatie werkzame of aan haar verbonden externe accountant moet de accountantsorganisatie voorzieningen treffen. Hierbij kan worden gedacht aan het regelen van waarneming of opvolging, maar ook aan het aanwijzen van iemand die op zorgvuldige wijze zorg kan dragen voor de verkoop van de accountantsorganisatie.

Artikel 15

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 3.2.1 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid en komt overeen met artikel 3, vierde lid, onderdeel b, van de richtlijn.

Zeggenschap was in de regelgeving van de beroepsorganisaties reeds geregeld in de Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon (artikel 4) en de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid (paragraaf 3.2.1). Deze nadere voorschriften komen te vervallen met de intrekking van de GBR-1994. De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid zullen echter, in gewijzigde vorm, opnieuw van kracht worden. De bepalingen opgenomen in paragraaf 3.2.1 zullen hierin echter niet terugkomen.

Wel zal dit artikel via de beleidsbepalers van accountantskantoren van toepassing worden verklaard op accountantskantoren die assuranceopdrachten, andere dan wettelijke controles, uitvoeren.

Het begrip meerderheid van de stemrechten heeft betrekking op het hoogste beslissingsbevoegde orgaan van de accountantsorganisatie. Stemrechten kunnen ook middellijk worden gehouden, bijvoorbeeld via een andere rechtspersoon. De praktijk laat zien dat er ter zake meerdere juridische structuren worden toegepast. Echter iedere structuur zal er toe moeten leiden dat de meerderheid van de stemrechten in het hoogste beslissingsbevoegde orgaan van de accountantsorganisatie uiteindelijk middellijk of onmiddellijk berust bij registeraccountants of Accountants-Administratieconsulenten ten aanzien van wie in het accountantsregister een aantekening is geplaatst als bedoeld in artikel 36, derde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten.

Bij certificering van de aandelen moet de meerderheid van de stemrechten in het administratiekantoor dat de aandelen in de accountantsorganisatie houdt, in handen zijn van registeraccountants of voornoemde Accountants-Administratieconsulenten.

Uitdrukkelijk zij gesteld dat uitsluitend eisen worden gesteld ten aanzien van de zeggenschap in een accountantsorganisatie en dus niet ten aanzien van de eigendomsrechten.

Voorbeelden van het hoogste beslissingsbevoegde orgaan zijn:

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

Artikel 16

Het bepaalde in het eerste lid, onderdeel a, is gebaseerd op paragraaf 3.2.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. De overige voorschriften zijn gebaseerd op paragraaf 19 van ISQC-1.

Artikel 17

Het bepaalde in het derde lid is gebaseerd op paragraaf 3.2.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. De overige voorschriften zijn gebaseerd op paragraaf 20 van ISQC-1.

Het treffen van de juiste maatregelen door de accountantsorganisatie omvat het inbouwen van de juiste waarborgen om de bedreiging voor de onafhankelijkheid als gevolg van een overtreding van de onafhankelijkheidsregels weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Hiertoe kan ook het teruggeven van de opdracht behoren.

Artikel 18

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 3.2.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. In het tweede lid, onderdeel b, is bepaald dat voor de controlecliënt die als organisatie van openbaar belang moet worden aangemerkt er in het controledossier een vastlegging moet worden opgenomen van in rekening gebrachte vergoedingen voor diensten die zijn verleend door buiten Nederland gevestigde onderdelen van haar netwerk, voor zover deze diensten bij de accountantsorganisatie bekend zijn.

Met de toevoeging 'voor zover deze diensten bij de accountantsorganisatie bekend zijn' is aangegeven dat alleen de tijdens de uitvoering van de controle bekend geworden vergoedingen moeten worden vastgelegd. Van de accountantsorganisatie en de externe accountant wordt dus niet verwacht dat zij expliciet naar deze vergoedingen op zoek gaan.

Artikel 19

Deze bepaling is gebaseerd op paragraaf 18 van ISQC-1 en paragraaf 3.2.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

Onder 'anderen die aan deze regels zijn onderworpen' vallen bijvoorbeeld deskundigen die ten behoeve van een specifieke wettelijke controle door de accountantsorganisatie zijn aangetrokken en personen werkzaam bij of verbonden aan andere onderdelen van het netwerk.

Artikel 20

Deze bepaling is gebaseerd op paragraaf 18 van ISQC-1 en paragraaf 3.2.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. Iedere accountantsorganisatie moet een onafhankelijkheidsregeling en een onafhankelijkheidsfunctionaris hebben.

Deze onafhankelijkheidsfunctionaris is belast met het toezicht op de naleving van de regels inzake de onafhankelijkheid.

In artikel 23 van het besluit is bepaald dat een accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang ter zake van het toezicht op de bij of krachtens de artikelen 13 tot en met 24 van de wet gestelde regels een compliance officer moet hebben. Deze beide functies mogen ook door één persoon worden uitgevoerd.

Artikel 21

Deze bepaling is gebaseerd op paragraaf 25 van ISQC-1 en is tevens opgenomen in de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

Artikel 21 heeft betrekking op leidinggevende medewerkers. Onder leidinggevende medewerkers worden verstaan de medewerkers die een belangrijke invloed kunnen hebben op de uitkomst van een wettelijke controle. Hiertoe behoort vanzelfsprekend ook de externe accountant. De inzet bij een wettelijke controle van dezelfde leidinggevende medewerkers gedurende een lange periode kan leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid als gevolg van een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen of kan op een andere wijze de kwaliteit van de uitvoering van de opdracht aantasten.

Daarom moet de accountantsorganisatie regels opstellen die voorzien in het treffen van waarborgen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Bij het formuleren van deze regels neemt de accountantsorganisatie onder meer in aanmerking:

- de aard van de opdracht en in hoeverre het openbaar belang daarbij is betrokken;
- de lengte van de periode waarover de leidinggevende medewerkers reeds bij de wettelijke controle zijn betrokken; en
- de lengte van de periode waarover dezelfde personen deel uitmaken van de leiding van de controlecliënt.

Voorbeelden van te treffen waarborgen zijn het uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling of in uiterste instantie het vervangen van de leidinggevende medewerkers.

Het bepaalde in artikel 21 staat los van het te allen tijde toe te passen artikel 24 van de wet, waarin is voorgeschreven dat de accountantsorganisatie de externe accountant die gedurende zeven aaneengesloten boekjaren bij een organisatie van openbaar belang een wettelijke controle heeft verricht moet vervangen door een andere externe accountant.

Artikel 22

In artikel 27 van het besluit wordt voorgeschreven dat indien een accountantsorganisatie of een ander onderdeel van haar netwerk relaties onderhoudt met een controlecliënt of met een met deze controlecliënt verbonden derde, die een bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie, zij maatregelen moet nemen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. In artikel 22 is voorgeschreven dat de accountantsorganisatie regels moet hebben waarin criteria zijn opgenomen ter zake van de toelaatbaarheid van financiële, zakelijke of andere relaties met de hiervoor genoemden.

Artikel 23

Artikel 23 is gebaseerd op artikel 27 van het besluit en paragraaf 4.2 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

Artikel 24

Artikel 24 is gebaseerd op artikel 27 van het besluit en paragraaf 4.3.1 en 4.3.2. van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

Artikel 25 en 26

Artikel 25 en 26 zijn gebaseerd op artikel 27 van het besluit en paragraaf 4.3.1 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

Artikel 27

Dit artikel vormt een uitwerking van artikel 27 van het besluit. De inhoud van artikel 27 VAO is ontleend aan paragraaf 4.5.2 van de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. Het artikel handelt over de samenloop van medewerkers en naaste verwanten van deze medewerkers die op enigerlei wijze bij de controlecliënt zijn betrokken. De accountantsorganisatie moet regels vaststellen die erin voorzien dat de aard en het belang van de daarmee verbandhoudende bedreiging voor de onafhankelijkheid worden geëvalueerd en in geval deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, waarborgen worden getroffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Voorbeelden van deze waarborgen zijn:

- het niet langer inschakelen van de medewerker bij de desbetreffende wettelijke controle;
- het zodanig structureren van de verantwoordelijkheden van de bij de uitvoering van een wettelijke controle betrokken medewerkers dat de desbetreffende medewerker geen werkzaamheden verricht die betrekking hebben op objecten die vallen onder de verantwoordelijkheid van de naaste verwant;
- het opstellen van regels die erin voorzien dat de medewerkers zaken met betrekking tot hun persoonlijke onafhankelijkheid en objectiviteit kunnen bespreken met leidinggevend van de accountantsorganisaties;
- het in een zo vroeg mogelijk stadium afstoten door de naaste verwant van (een significant deel van) het financiële belang in de controlecliënt;
- het bespreken van de kwestie met het toezichthoudende orgaan van de controlecliënt;
- het laten beoordelen van de uitgevoerde werkzaamheden door een externe accountant die niet is betrokken bij de wettelijke controle of bij de overige dienstverlening ten behoeve van de controlecliënt.

Artikel 28

Artikel 28 vormt een uitwerking van artikel 27 van het besluit. De inhoud van artikel 28 is ontleend aan paragraaf 4.5.1 van de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

Artikel 29

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 4.6 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid.

Het in dit artikel bedoelde geschil kan betrekking hebben op de wettelijke controle alsmede op alle overige aan de controlecliënt of de daarmee verbonden derde door de accountantsorganisatie of haar netwerk verleende overige diensten.

Artikel 30

Deze bepaling is ontleend aan paragraaf 5.1 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid. Het verrichten van overige diensten door de accountantsorganisatie of een organisatie binnen haar netwerk aan een controlecliënt biedt enerzijds voordelen voor de cliënt maar kan anderzijds een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de externe accountant opleveren. De voordelen bestaan onder meer uit een efficiënte en effectieve inzet van kennis en arbeid en een grote mate van kennis van en inzicht in de cliënt.

In beginsel is niet bij iedere samenloop van het uitvoeren van een wettelijke controle en het verlenen van overige diensten aan dezelfde controlecliënt sprake van een bedreiging voor de onafhankelijkheid. Van essentieel belang is dat personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantsorganisatie en haar netwerk niet zijn betrokken bij het besluitvormingsproces van de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde of van het management van de controlecliënt of met het management van een met deze controlecliënt verbonden derde.

Artikel 31

In dit artikel is bepaald dat de accountantsorganisatie de vigerende regels ter zake van de integere bedrijfsvoering moet bekend maken aan de daarvoor in aanmerking komende medewerkers.

Artikel 32

Dit artikel beoogt het instellen van een (klokkenluider)regeling. De tekst van het artikel is afgeleid van de Best practice bepaling II.1.6. van de Nederlandse Corporate governance code van 9 december 2003. Het artikel vormt in zekere zin een aanvulling op artikel 25 van het besluit, dat betrekking heeft op het zorgdragen door de accountantsorganisatie voor een zorgvuldige afhandeling en vastlegging van (al dan niet anoniem) ingediende klachten over de uitvoering van een wettelijke controle.

Het onderhavige artikel handelt over klachten die niet specifiek op de uitvoering van een wettelijke controle betrekking hebben, maar die wel van invloed kunnen zijn op de kwaliteit van de uitvoering van een wettelijke controle. Voorbeelden zijn klachten over onregelmatigheden in de sfeer van persoonlijke omgang, bijvoorbeeld over (seksuele) intimidatie, vernedering, discriminatie, agressie of geweld en klachten over zakelijke misstanden, bijvoorbeeld het niet naleven van de wet of gedragsregels, fraude, oplichting, het oneigenlijk gebruik van bedrijfsmiddelen of het manipuleren van informatie. De toelichting op artikel 25 van het besluit vermeldt dat een klacht ook afkomstig kan zijn van personen buiten de accountantsorganisatie. Daarom geldt de onderhavige regeling ook voor deze personen.

Artikel 33

Dit artikel is gebaseerd op artikel 9 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon.

Verordening op de klachtbehandeling (AA's)

Aanhef

De ledenvergadering van de NOvAA, Gelet op de artikelen 24, vijfde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten;

Stelt de volgende verordening vast:

Hoofdstuk 1 Begripsbepalingen

Artikel 1

Voor de toepassing van deze verordening en de daarop rustende bepalingen wordt verstaan onder:

- a. *accountantskamer*: de accountantskamer, bedoeld in hoofdstuk III van de Wet tuchtrechtspraak accountants;
- b. *accountantskantoor*: het accountantskantoor, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- c. *accountantsorganisatie*: een accountantsorganisatie als bedoeld in de Wet toezicht accountants-organisaties;
- d. *NOvAA*: de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, bedoeld in artikel 2 van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten;
- e. *ledenvergadering*: de ledenvergadering van de NOvAA;
- f. *NIVRA*: het Nederlands Instituut van Registeraccountants, bedoeld in artikel 1 van de Wet op de registeraccountants;
- g. *Accountant-Administratieconsulent*: de natuurlijk persoon die is ingeschreven in het in artikel 36 van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten bedoelde accountantsregister.

Hoofdstuk 2 Klachtbehandeling

Artikel 2

Er is een gezamenlijke instantie van NOvAA en NIVRA voor de behandeling van klachten tegen Accountants-Administratieconsulenten en registeraccountants: de Klachtencommissie.

Artikel 3

1. Een ieder die wil klagen over de wijze waarop een Accountant-Administratieconsulent zich in diens beroepsmatig handelen jegens hem heeft gedragen, kan hierover schriftelijk een klacht indienen bij de Klachtencommissie.
2. Een klacht kan niet uitsluitend over een declaratie gaan.

Artikel 4

1. De klacht wordt ondertekend en bevat ten minste:
 - a. de naam en het adres van de klager;
 - b. de naam en het adres van de Accountant-Administratieconsulent op wiens gedraging de klacht betrekking heeft;
 - c. de dagtekening;
 - d. een omschrijving van de gedraging waartegen de klacht is gericht alsmede de redenen omtrent de klachtwaardigheid daarvan.
2. Indien de klacht in een vreemde taal is gesteld en een vertaling voor een goede behandeling van de klacht noodzakelijk is, draagt de klager zorg voor een vertaling.
3. De klacht kan ook een voorstel voor afwikkeling van de klacht bevatten.

Artikel 5

1. De Klachtencommissie neemt de klacht in behandeling:
 - a. indien de Accountant-Administratieconsulent op wiens gedraging de klacht betrekking heeft, niet werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie of een accountantskantoor waar een klachtenregeling van toepassing is die ziet op de gedraging waarover wordt geklaagd; of
 - b. indien de klager voorkeur geeft aan een afhandeling door de Klachtencommissie.
2. De secretaris van de Klachtencommissie is op verzoek behulpzaam bij het adresseren van de klacht.

Artikel 6

De Accountant-Administratieconsulent die een klacht ontvangt stuurt deze terstond door aan:

- a. de binnen zijn accountantsorganisatie of accountantskantoor met klachtbehandeling belaste functionaris of commissie;
- b. de Klachtencommissie, indien de Accountant-Administratieconsulent op wiens gedraging de klacht betrekking heeft, niet werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie of accountantskantoor waar een klachtenregeling van toepassing is, die ziet op de gedraging waarover wordt geklaagd.

Artikel 7

Na doorsturen van een klacht door de accountantskamer, ingevolge artikel 38a, eerste lid, van de Wet tuchtspraak accountants, zorgt de secretaris van de Klachtencommissie er, na overleg met klager, voor dat de klacht wordt voorgelegd aan de gewenste instantie voor klachtbehandeling.

Hoofdstuk 3 Klachtencommissie

Artikel 8

1. De Klachtencommissie bestaat uit de volgende leden:
 - a. een voorzitter en een plaatsvervangend voorzitter;
 - b. vier Accountants-Administratieconsulenten;
 - c. vier registeraccountants.
2. De Klachtencommissie wordt bijgestaan door een secretaris en een plaatsvervangend secretaris.
3. De leden, de secretaris en de plaatsvervangend secretaris worden benoemd door de besturen van NOvAA en NIVRA.
4. De zittingsduur van de leden bedraagt vier jaar. Herbenoeming is eenmalig mogelijk.
5. Door de voorzitter wordt, in overleg met de secretaris, beslist welke leden met de behandeling van een klacht over een Accountant-Administratieconsulent worden belast met dien verstande dat daaraan in ieder geval deelnemen een voorzitter en twee Accountants-Administratieconsulenten.

6. Wanneer een lid van de Klachtencommissie betrokken is geweest bij de gedraging waarop de klacht betrekking heeft of in relatie staat tot de klager of de betrokken Accountant-Administratieconsulent, neemt dit lid niet aan de behandeling van de klacht deel.
7. Op verzoek van de Accountant-Administratieconsulent op wiens gedraging de klacht betrekking heeft of de klager, kunnen leden die een zaak behandelen, worden gewraakt op grond van feiten en omstandigheden waardoor de onpartijdigheid van de Klachtencommissie schade zou kunnen lijden.

Artikel 9

1. Het lidmaatschap van de Klachtencommissie eindigt:
 - a. op verzoek van een lid;
 - b. bij het bereiken van de zeventigjarige leeftijd;
 - c. bij het verstrijken van de zittingsduur;
 - d. bij doorhaling in het accountantsregister als bedoeld in artikel 48 van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten of artikel 63 van de Wet op de Registeraccountants;
 - e. bij overlijden.
2. Het lid van de Klachtencommissie, dat ingevolge sub b of c van het eerste lid aftreedt, kan op verzoek van de voorzitter zijn functie behouden met betrekking tot die zaken aan welke behandeling hij heeft deelgenomen, doch die op het tijdstip van zijn aftreden nog niet zijn afgedaan.
3. Aftreden geschiedt volgens een door de besturen van de NOvAA en het NIVRA in onderling overleg vast te stellen rooster. Het rooster wordt zodanig ingericht dat jaarlijks niet meer dan twee Accountants-Administratieconsulenten en twee registeraccountants gelijktijdig aftreden.
4. Voor degenen die voor de eerste maal na inwerkingtreding van deze verordening worden benoemd, kan worden afgeweken van artikel 8, vierde lid van deze verordening.

Artikel 10

De Klachtencommissie draagt zorg voor een zorgvuldige afhandeling van de klacht.

Artikel 11

1. De klager en de Accountant-Administratieconsulent op wiens gedraging de klacht betrekking heeft, kunnen zich door een gemachtigde laten bijstaan of laten vertegenwoordigen.
2. De Klachtencommissie kan van een gemachtigde een schriftelijke machtiging verlangen.
3. De Klachtencommissie kan bijstand of vertegenwoordiging door een persoon, tegen wie ernstige bezwaren bestaan, weigeren.
4. Het derde lid is niet van toepassing ten aanzien van advocaten en procureurs.

Artikel 12

1. De Klachtencommissie bevestigt schriftelijk de ontvangst van het klaagschrift.
2. Aan de Accountant-Administratieconsulent op wiens gedraging de klacht betrekking heeft wordt een afschrift van het klaagschrift alsmede van de daarbij meegezonden stukken toegezonden.
3. De Accountant-Administratieconsulent op wiens gedraging de klacht betrekking heeft, wordt de gelegenheid geboden om binnen vier weken een schriftelijke reactie in te dienen.

Artikel 13

1. De Klachtencommissie is niet verplicht de klacht in behandeling te nemen:
 - a. indien zij betrekking heeft op een gedraging die door de indiening van de klacht aan het oordeel van de Klachtencommissie of een klachteninstantie van een accountantsorganisatie of accountantskantoor is onderworpen, dan wel onderworpen is geweest;
 - b. indien zij betrekking heeft op een gedraging die langer dan drie jaar na constatering daarvan of langer dan zes jaar vóór indiening van de klacht, heeft plaatsgevonden;
 - c. indien zij betrekking heeft op een gedraging die door indiening van een klacht aan het oordeel van de accountantskamer is onderworpen, dan wel onderworpen is geweest;
 - d. zolang ter zake van de gedraging waarop de klacht betrekking heeft een opsporingsonderzoek op bevel van de officier van justitie of een vervolging gaande is, dan wel indien de gedraging deel uitmaakt van de opsporing of vervolging van een strafbaar feit en ter zake van dat feit een opsporingsonderzoek op bevel van de officier van justitie of een vervolging gaande is.

2. De Klachtencommissie neemt een klacht ook niet in behandeling indien niet is voldaan aan enig bij verordening gesteld vereiste voor het in behandeling nemen van klachten.
3. De voorzitter van de Klachtencommissie beslist op voordracht van de secretaris omtrent het niet in behandeling nemen van de klacht.
4. Van het niet in behandeling nemen van de klacht stelt de Klachtencommissie klager zo spoedig mogelijk doch uiterlijk binnen vier weken na ontvangst van het klaagschrift schriftelijk in kennis.

Artikel 14

1. De Klachtencommissie stelt de klager en de Accountant-Administratieconsulent op wiens gedraging de klacht betrekking heeft in de gelegenheid te worden gehoord.
2. Van het horen kan worden afgezien indien de klacht kennelijk ongegrond is.
3. Van het horen wordt een verslag gemaakt.

Artikel 15

1. De Klachtencommissie handelt de klacht zo spoedig mogelijk af doch uiterlijk binnen zesentwintig weken.
2. De termijn wordt opgeschort met ingang van de dag waarop de klager is verzocht een verzuim als bedoeld in artikel 13, tweede lid, van deze verordening te herstellen, tot de dag waarop het verzuim is hersteld of de daarvoor gestelde termijn ongebruikt is verstreken.
3. De afhandeling kan voor ten hoogste vier weken worden verdaagd.
4. Van de verdaging wordt schriftelijk mededeling gedaan aan de klager en de Accountant-Administratieconsulent op wiens gedraging de klacht betrekking heeft.

Artikel 16

1. De Klachtencommissie stelt de klager en de Accountant-Administratieconsulent op wiens gedraging de klacht betrekking heeft schriftelijk en gemotiveerd in kennis van haar bevindingen inzake de klacht alsmede van een eventuele aanbeveling.
2. De beslissing van de Klachtencommissie strekt tot:
 - a. gegrondverklaring van de klacht; of

- b. ongegrondverklaring van de klacht.
3. In de beslissing wordt melding gemaakt dat alsnog een klacht kan worden ingediend bij de Accountantskamer, indien de klacht betreft een handelen of nalaten als bedoeld in artikel 22, eerste lid van de Wet tuchtspraak accountants.
4. De Klachtencommissie kan haar beslissing toezenden aan de besturen van NOvAA en NIVRA, de accountantskamer en het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

Artikel 17

De klacht vervalt zodra klager aan de Klachtencommissie te kennen geeft dat de Accountant-Administratieconsulent op wiens gedraging de klacht betrekking heeft naar tevredenheid aan zijn klacht tegevoet is gekomen.

Artikel 18

1. De secretaris van de Klachtencommissie draagt zorg voor de registratie van de ingediende klachten.
2. De Klachtencommissie publiceert jaarlijks het aantal, de aard en de afhandelingsduur van klachten alsmede het aantal naar andere instanties doorgestuurde klachten.

Hoofdstuk 4 Slotbepaling

Artikel 19

1. Deze verordening treedt in werking op het tijdstip waarop Hoofdstuk III van de Wet tuchtspraak accountants in werking treedt.
2. Deze verordening wordt aangehaald als: Verordening op de klachtbehandeling.

Verordening op de klachtbehandeling (RA's)

Aanhef

Vastgesteld in de bijeenkomst van de Ledenvergadering op 11 december 2008, afgekondigd in de Nederlandse Staatscourant van 31 december 2008, nr. 253

De ledenvergadering van het Nederlands Instituut van Registeraccountants;

Gelet op artikel 19, vijfde lid, van de Wet op de Registeraccountants;

Stelt de volgende verordening vast:

Hoofdstuk 1 Begripsbepalingen

Artikel 1

Voor de toepassing van deze verordening en de daarop rustende bepalingen wordt verstaan onder:

- a. *Accountant-Administratieconsulent*: de natuurlijk persoon die is ingeschreven in het in artikel 36 van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten bedoelde
- b. *accountantskamer*: de accountantskamer, bedoeld in artikel 10, eerste lid, van de Wet tuchtrecht-spraak accountants;
- c. *accountantskantoor*: het accountantskantoor, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- d. *accountantsorganisatie*: een onderneming of instelling die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht, dan wel een organisatie waarin zodanige ondernemingen of instellingen met elkaar zijn verbonden;
- e. *NOvAA*: de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, bedoeld in artikel 2 van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten;
- f. *registeraccountant*: de natuurlijk persoon die is ingeschreven in het in artikel 55 van de Wet op de Registeraccountants bedoelde accountantsregister.

Hoofdstuk 2 Klachtbehandeling

Artikel 2

Er is een gezamenlijke instantie van NIVRA en NOvAA voor de behandeling van klachten tegen registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten: de Klachtencommissie.

Artikel 3

1. Een ieder die wil klagen over de wijze waarop een registeraccountant zich in diens beroepsmatig handelen jegens hem heeft gedragen, kan hierover schriftelijk een klacht indienen bij de Klachtencommissie.
2. Een klacht kan niet uitsluitend over een declaratie gaan.

Artikel 4

1. De klacht wordt ondertekend en bevat ten minste:
 - a. de naam en het adres van de klager;
 - b. de naam en het adres van de registeraccountant op wiens gedraging de klacht betrekking heeft;
 - c. de dagtekening;
 - d. een omschrijving van de gedraging waartegen de klacht is gericht alsmede de redenen omtrent de klachtwaardigheid daarvan.
2. Indien de klacht in een vreemde taal is gesteld en een vertaling voor een goede behandeling van de klacht noodzakelijk is, draagt de klager zorg voor een vertaling.
3. De klacht kan ook een voorstel voor afwikkeling van de klacht bevatten.

Artikel 5

1. De Klachtencommissie neemt de klacht in behandeling:
 - a. indien de registeraccountant op wiens gedraging de klacht betrekking heeft, niet werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie of een accountantskantoor waar een klachtenregeling van toepassing is, die ziet op de gedraging waarover wordt geklaagd; of
 - b. indien de klager voorkeur geeft aan een afhandeling door de Klachtencommissie.
2. De secretaris van de Klachtencommissie is op verzoek behulpzaam bij het adresseren van de klacht.

Artikel 6

De registeraccountant die een klacht ontvangt, stuurt deze terstond door aan:

- a. de binnen zijn accountantsorganisatie of accountantskantoor met klachtbehandeling belaste functionaris of commissie;
- b. de Klachtencommissie, indien de registeraccountant op wiens gedraging de klacht betrekking heeft, niet werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie of accountantskantoor waar een klachtenregeling van toepassing is, die ziet op de gedraging waarover wordt geklaagd.

Artikel 7

Na doorsturen van een klacht door de accountantskamer, ingevolge artikel 38a, eerste lid, van de Wet tuchtrechtspraak accountants, zorgt de secretaris van de Klachtencommissie er, na overleg met klager, voor dat de klacht wordt voorgelegd aan de gewenste instantie voor klachtbehandeling.

Hoofdstuk 3 Klachtencommissie

Artikel 8

1. De Klachtencommissie bestaat uit de volgende leden:
 - a. een voorzitter en een plaatsvervangend voorzitter;
 - b. vier registeraccountants;
 - c. vier Accountants-Administratieconsulenten.
2. De Klachtencommissie wordt bijgestaan door een secretaris en een plaatsvervangend secretaris.
3. De leden, de secretaris en de plaatsvervangend secretaris worden benoemd door de besturen van NIVRA en NOvAA.
4. De zittingsduur van de leden bedraagt vier jaar. Herbenoeming is eenmalig mogelijk.
5. Door de voorzitter wordt, in overleg met de secretaris, beslist welke leden met de behandeling van een klacht over een registeraccountant worden belast met dien verstande dat daaraan in ieder geval deelnemen een voorzitter en twee registeraccountants.

6. Wanneer een lid van de Klachtencommissie betrokken is geweest bij de gedraging waarop de klacht betrekking heeft of in relatie staat tot de klager of de betrokken registeraccountant, neemt dit lid niet aan de behandeling van de klacht deel.
7. Op verzoek van de registeraccountant op wiens gedraging de klacht betrekking heeft of de klager, kunnen leden die een zaak behandelen, worden gewraakt op grond van feiten en omstandigheden waardoor de onpartijdigheid van de Klachtencommissie schade zou kunnen lijden.

Artikel 9

1. Het lidmaatschap van de Klachtencommissie eindigt:
 - a. op verzoek van het lid;
 - b. bij het bereiken van de zeventigjarige leeftijd;
 - c. bij het verstrijken van de zittingsduur;
 - d. bij doorhaling in het accountantsregister als bedoeld in artikel 55 van de Wet op de Registeraccountants of artikel 36 van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten;
 - e. bij overlijden.
2. Het lid van de Klachtencommissie, dat ingevolge sub b of c van het eerste lid aftreedt, kan op verzoek van de voorzitter zijn functie behouden met betrekking tot die zaken aan welke behandeling hij heeft deelgenomen, doch die op het tijdstip van zijn aftreden nog niet zijn afgedaan.
3. Aftreden geschiedt volgens een door de besturen van NIVRA en NOvAA in onderling overleg vast te stellen rooster. Het rooster wordt zodanig ingericht dat jaarlijks niet meer dan twee registeraccountants en twee Accountants-Administratieconsulenten gelijktijdig aftreden.
4. Voor degenen die voor de eerste maal na inwerkingtreding van deze verordening worden benoemd, kan worden afgeweken van artikel 8, vierde lid, van deze verordening.

Artikel 10

De Klachtencommissie draagt zorg voor een zorgvuldige afhandeling van de klacht.

Artikel 11

1. De klager en de registeraccountant op wiens gedraging de klacht betrekking heeft kunnen zich door een gemachtigde laten bijstaan of laten vertegenwoordigen.
2. De Klachtencommissie kan van een gemachtigde een schriftelijke machtiging verlangen.
3. De Klachtencommissie kan bijstand of vertegenwoordiging door een persoon tegen wie ernstige bezwaren bestaan, weigeren.
4. Het derde lid is niet van toepassing ten aanzien van advocaten.

Artikel 12

1. De Klachtencommissie bevestigt de ontvangst van het klaagschrift schriftelijk.
2. Aan de registeraccountant op wiens gedraging de klacht betrekking heeft wordt een afschrift van het klaagschrift alsmede van de daarbij meegezonden stukken toegezonden.
3. De registeraccountant op wiens gedraging de klacht betrekking heeft, wordt de gelegenheid geboden om binnen vier weken een schriftelijke reactie in te dienen.

Artikel 13

1. De Klachtencommissie is niet verplicht de klacht in behandeling te nemen:
 - a. indien zij betrekking heeft op een gedraging die door de indiening van een klacht aan het oordeel van de klachtencommissie of een klachtinstantie van een accountantsorganisatie of accountantskantoor is onderworpen, dan wel onderworpen is geweest;
 - b. indien zij betrekking heeft op een gedraging die langer dan drie jaar na constatering daarvan of langer dan zes jaar vóór indiening van de klacht, heeft plaatsgevonden;
 - c. indien zij betrekking heeft op een gedraging die door de indiening van een klacht aan het oordeel van de accountantskamer is onderworpen, dan wel onderworpen is geweest;
 - d. zolang ter zake van de gedraging waarop de klacht betrekking heeft een opsporingsonderzoek op bevel van de officier van justitie of een vervolging gaande is, dan wel indien de gedraging deel uitmaakt van de opsporing of vervolging van een strafbaar feit en ter zake van dat feit een opsporingsonderzoek op bevel van de officier van justitie of een vervolging gaande is.

Artikel 14

1. De Klachtencommissie stelt de klager en de registeraccountant op wiens gedraging de klacht betrekking heeft in de gelegenheid te worden gehoord.
2. Van het horen kan worden afgezien indien de klacht kennelijk ongegrond is.
3. Van het horen wordt een verslag gemaakt.

Artikel 15

1. De Klachtencommissie handelt de klacht zo spoedig mogelijk af, doch uiterlijk binnen 26 weken.
2. De termijn wordt opgeschort met ingang van de dag waarop de klager is verzocht een verzuim als bedoeld in artikel 13, tweede lid, van deze verordening te herstellen, tot de dag waarop het verzuim is hersteld of de daarvoor gestelde termijn ongebruikt is verstreken.
3. De afhandeling kan voor ten hoogste vier weken worden verdaagd.
4. Van de verdaging wordt schriftelijk mededeling gedaan aan de klager en de registeraccountant op wiens gedraging de klacht betrekking heeft.

Artikel 16

1. De Klachtencommissie stelt de klager en de registeraccountant op wiens gedraging de klacht betrekking heeft, schriftelijk en gemotiveerd in kennis van haar bevindingen inzake de klacht alsmede van een eventuele aanbeveling.
2. De beslissing van de Klachtencommissie strekt tot:
 - a. gegrondverklaring van de klacht; of
 - b. ongegrondverklaring van de klacht.
3. Indien de klacht betrekking heeft op een handelen of nalaten als bedoeld in artikel 22, eerste lid, van de Wet tuchtrechtspraak accountants wordt in de beslissing gemeld dat alsnog een klacht kan worden ingediend bij de accountantskamer.
4. De Klachtencommissie kan haar beslissing toezenden aan de besturen van NIVRA en NOvAA, de accountantskamer en het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

Artikel 17

De klacht vervalt zodra klager aan de Klachtencommissie te kennen geeft dat de registeraccountant op wiens gedraging de klacht betrekking heeft, naar tevredenheid aan zijn klacht tegemoet is gekomen.

Artikel 18

1. De secretaris van de Klachtencommissie draagt zorg voor de registratie van de ingediende klachten.
2. De Klachtencommissie publiceert jaarlijks het aantal, de aard en de afhandelingsduur van klachten alsmede het aantal naar andere instanties doorgestuurde klachten.

Hoofdstuk 4 Slotbepalingen

Artikel 19

Deze verordening treedt in werking op een door het bestuur van het NIVRA nader te bepalen tijdstip.

Artikel 20

Deze verordening wordt aangehaald als: Verordening op de klachtbehandeling.

Nadere voorschriften

<i>Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant (ex artikel B1-290.1 VGC)(AA)</i>	415
<i>Definities (AA)</i>	415
Hoofdstuk 1	
1 Inleiding (AA)	420
1.1 Indeling (AA)	420
1.2 Status (AA)	421
Hoofdstuk 2	
2 Raamwerk voor onafhankelijkheid (AA)	421
2.1 Integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid (AA)	422
2.2 Verantwoordelijkheid voor en reikwijdte van de voorschriften (AA)	423
2.2.1 Reikwijdte personen (AA)	423
2.2.2 Verantwoordelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht (AA)	424
2.3 Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assuranceopdracht (AA)	424
Hoofdstuk 3	
3 Stelsel van waarborgen (AA)	426
3.1 Waarborgen in de organisatie van de assurancecliënt	426
3.1.1 Bestuursstructuur van de assurancecliënt (AA)	426
3.1.2 Communicatie met de raad van commissarissen of de audit commissie (AA)	428
3.2 Declaratierelaties (AA)	430

3.2.1 Declaratieomvang (AA)	430
3.2.2 Achterstallige vergoedingen (AA)	432
3.2.3 Openbaar maken van vergoedingen (AA)	433
3.3 Interne roulatie (AA)	434
3.4 Periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn (AA)	436

Hoofdstuk 4

4 Financiële, zakelijke, arbeids-, familie-, nauwe persoonlijke relaties en (mogelijke) juridische procedures met een assurancecliënt (AA)	438
4.1 Financiële belangen in een assurancecliënt (AA)	438
4.2 Zakelijke relaties met een assurancecliënt (AA)	443
4.3 Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie (AA)	446
4.3.1 Dienstverband bij een assurancecliënt (AA)	446
4.3.2 Vervullen van een bestuurs- of toezichhoudende functie bij een assurancecliënt (AA)	447
4.4 Indiensttreding bij een accountantspraktijk (AA)	448
4.5 Familie- en nauwe persoonlijke relaties (AA)	450
4.5.1 Gezinsleden (AA)	450
4.5.2 Naaste verwanten (AA)	451
4.5.3 Nauwe persoonlijke relaties (AA)	453
4.5.4 Nadere toelichting gezinsleden, naaste verwanten en nauwe persoonlijke relaties (AA)	453
4.6 (Mogelijke) juridische procedures met een assurancecliënt (AA)	454

Hoofdstuk 5

5 Samenloop met overige dienstverlening (AA)	456
5.1 Algemeen beoordelingskader (AA)	456
5.2 Administratieve dienstverlening (AA)	458
5.3 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem (AA)	460
5.4 Diensten op het gebied van waardebeoordeling (AA)	463
5.5 Dienstverlening op het terrein van interne controle (AA)	465
5.6 Juridische dienstverlening (AA)	467
5.7 Bemiddeling bij werving van hoger kader voor een controlecliënt (AA)	469
5.8 Interim-management (AA)	470
5.9 Corporate finance dienstverlening (AA)	471

Hoofdstuk 6 Slotbepalingen

6.1 Inwerkingtreding (AA)	473
6.2 Overgangsbepalingen (AA)	473
6.3 Citeertitel (AA)	473

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant (ex artikel B1-290.1 VGC)(AA)

vastgesteld bij besluit van het bestuur van 19 december 2006.

Het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, Gelet op artikel B1-290.1 van de Verordening gedragscode (VGC), luidende:

'De openbaar accountant die een assurance-opdracht uitvoert is onafhankelijk van de desbetreffende assurancecliënt. Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.'

gehoord de leden,
na overleg met het bestuur van het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants,

stelt de volgende nadere voorschriften vast:

Definities (AA)

Voor de toepassing van deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:

Accountantsorganisatie: onderneming of instelling die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht, dan wel een organisatie waarin zodanige ondernemingen of instellingen met elkaar zijn verbonden, als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de wet, waaraan een vergunning als bedoeld in artikel 5 van die wet, is verleend, uitsluitend ter zake van de werkingssfeer van de wet;

Accountantspraktijk: accountantskantoor als bedoeld in de definities, onderdeel e, van de VGC, en accountantsorganisatie;

Assurance-cliënt: natuurlijk persoon of rechtspersoon, die anders dan in het kader van een gezagsverhouding aan een openbaar accountant opdracht heeft gegeven tot het verrichten van een assurance-opdracht, alsmede de entiteit die verantwoordelijk is voor het object van de assurance-opdracht. Hieronder is mede begrepen de controlecliënt, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel d, van de wet;

Assurance-opdracht: opdracht, waarbij de openbaar accountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie van of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken. De uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek is de informatie die het

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

gevolg is van de toepassing van de criteria. Onder een assurance-opdracht is mede begrepen de controle-opdracht van de jaarrekening;

Assurance-partner: openbaar accountant werkzaam bij of verbonden aan een accountantspraktijk, die verantwoordelijk is voor de activiteiten die worden verricht tijdens een assurance-opdracht. Hieronder is mede begrepen de controlepartner;

Assurance-team: openbaar accountants en overige personen die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantspraktijk en die zijn betrokken bij de uitvoering van een assurance-opdracht. Hiertoe behoren ten minste degenen die betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht, zoals de professional in dienst van of verbonden aan de accountantspraktijk, al dan niet afkomstig uit andere disciplines (bijvoorbeeld een jurist, een actuaris, een fiscalist, een IT-deskundige, een specialist op het gebied van het beheer van financiële middelen), degene die de kwaliteitsbeoordeling van nog niet afgeronde assurance-opdrachten uitvoert, degene die het periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde assurance-opdrachten uitvoert, en degene die vaktechnische consulten geeft of direct toezicht uitoefent ten behoeve van de assurance-opdracht. Hieronder zijn mede begrepen het controleteam en de medewerkers, bedoeld in artikel 1, onderdeel b, van het besluit;

Besluit: Besluit toezicht accountantsorganisaties;

Controlecliënt: natuurlijk persoon of rechtspersoon, die anders dan in het kader van een gezagsverhouding aan een openbaar accountant opdracht heeft gegeven tot het verrichten van een controleopdracht van de jaarrekening, alsmede de entiteit die verantwoordelijk is voor het object van de controleopdracht van de jaarrekening. Hieronder is mede begrepen de controlecliënt, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel d, van de wet;

Controleopdracht van de jaarrekening: geheel van werkzaamheden die gericht zijn op het verkrijgen van een (relatief) hoge maar niet absolute mate van zekerheid omtrent de getrouwheid van een jaarrekening die in de accountantsverklaring in positief geformuleerde bewoordingen als "redelijke mate van zekerheid" wordt weergegeven. Hieronder is mede begrepen de opdracht tot het uitvoeren van een wettelijke controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de wet, respectievelijk vrijwillige controle. Onder de jaarrekening is mede begrepen iedere op de jaarrekening gelijkende informatie (bijvoorbeeld tussentijdse cijfers);

Controlepartner: openbaar accountant werkzaam bij of verbonden aan een accountantspraktijk, die verantwoordelijk is voor de activiteiten die worden verricht tijdens een controleopdracht van de jaarrekening. Hieronder is mede begrepen de externe accountant, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onder e, van de wet. Een controlepartner kan tevens verantwoordelijk partner zijn;

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

Controleteam: openbaar accountants en overige personen, die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantspraktijk en die zijn betrokken bij de uitvoering van een controleopdracht van de jaarrekening. Hiertoe behoren alle personen als genoemd in de definitie van assurancesteam;

Direct financieel belang: financieel belang in een assurancecliënt, gehouden door een persoon die zich in de positie bevindt van waaruit hij invloed kan uitoefenen op de uitkomsten van de assuranceopdracht bij die assurancecliënt;

Effecten: direct of indirect gehouden waardepapieren (onder andere gewone en preferente aandelen, obligaties, participatiebewijzen, claims, warrants, opties en andere afgeleide rechten);

Essentiële bestuursfunctie: elke functie bij een assurancecliënt waaraan verantwoordelijkheid is verbonden voor fundamentele bestuursbeslissingen van de assurancecliënt, bijvoorbeeld een algemeen directeur of financieel directeur. Tot bedoelde verantwoordelijkheid behoort ten minste de bevoegdheid om invloed uit te oefenen op de keuze voor de toe te passen grondslagen voor de financiële verslaglegging en op de opstelling van de jaarrekening van de assurancecliënt. Onder essentiële bestuursfunctie wordt tevens verstaan de functie die tot stand komt door middel van een contractuele of feitelijke regeling, die een persoon in staat stelt deze bestuursfunctie op een andere manier uit te oefenen, bijvoorbeeld via een overeenkomst voor het verlenen van adviesdiensten;

Externe accountant: natuurlijk persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie en die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een wettelijke controle, als bedoeld in artikel 1, onder e, van de wet;

Gezinslid: financieel afhankelijk persoon of een andere persoon met wie samen een huishouding wordt gevoerd;

Indirect financieel belang: financieel belang in een entiteit, ongeacht of deze wel of geen assurancecliënt is van de accountantspraktijk, welke entiteit een financieel belang in een assurancecliënt heeft;

Juridisch kantoorgenoot: juridisch deskundige werkzaam bij of verbonden aan dezelfde accountantspraktijk als de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant, of werkzaam bij of verbonden aan een ander onderdeel van het netwerk;

Naaste verwant: een niet financieel afhankelijk eerste of tweedegraads bloedverwant of aanverwant of stiefkind;

Nauwe persoonlijke relatie: alle relaties met personen die geen gezinslid of naaste verwant van de desbetreffende persoon zijn met wie bedoelde persoon een regelmatig sociaal contact heeft;

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

Netwerk: samenwerkingsverband waartoe de accountantspraktijk behoort, dat duidelijk is gericht op het delen van winst of kosten of waarbij duidelijk sprake is van:

1. gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur;
2. gezamenlijk beleid en procedures met betrekking tot kwaliteitsbeheersing;
3. een gezamenlijke bedrijfsstrategie;
4. een gemeenschappelijke merknaam; of
5. het delen van een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen;

Openbaar accountant: Accountant-Administratieconsulent werkzaam bij of verbonden aan een accountantspraktijk. Hieronder is mede begrepen de externe accountant, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van de wet;

Organisatie van openbaar belang: entiteit als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel h, van de wet, te weten:

1. een in Nederland gevestigde naamloze vennootschap naar Nederlands recht waarvan effecten zijn genoteerd aan een effectenbeurs in de zin van artikel 1, onderdeel e, van de Wet toezicht effectenverkeer 1995;
2. een in Nederland gevestigde kredietinstelling als bedoeld in artikel 1, onderdeel a, van de Wet toezicht kredietwezen 1992;
3. een in Nederland gevestigde centrale kredietinstelling als bedoeld in artikel 1, onderdeel b, van de Wet toezicht kredietwezen 1992;
4. een in Nederland gevestigde verzekeraar als bedoeld in artikel 1, onderdeel h, van de Wet toezicht verzekeringsbedrijf 1993;
5. een onderneming, instelling of openbaar lichaam, behorende tot een van de ingevolge artikel 2 van de wet aangewezen categorieën;

Overige dienstverlening: iedere opdracht niet zijnde een assuranceopdracht;

Partner: professional werkzaam bij of verbonden aan een accountantspraktijk of aan een ander onderdeel van het netwerk, die verantwoordelijk is voor het werk dat wordt verricht tijdens een assuranceopdracht of overige dienstverlening;

Partner belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening (key-audit partner): controlepartner die binnen een controleteam mede verantwoordelijk is voor het rapporteren over belangrijke aangelegenheden in relatie tot de consolidatie, zoals over grote dochterondernemingen of afdelingen van de controlecliënt, of over belangrijke risicofactoren die met de controlewerkzaamheden ten behoeve van deze controlecliënt samenhangen. Hiertoe wordt in elk geval gerekend de verantwoordelijke partner;

Persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur: persoon die binnen de accountantspraktijk een toezichthoudende of leidinggevende functie heeft ten aanzien van de uitvoering van een assuranceopdracht of de persoon die de evaluatie van de prestatie van een lid van het assuranceteam voorbereidt, beoordeelt of hier directe invloed op uitoefent of anderszins de beloning van dit lid vaststelt;

Toezichthoudend orgaan (governance structuur): van de bestuurlijke en controlestructuur van een assurancecliënt deel uitmakend orgaan dat is belast met het uitoefenen van toezicht op het management van de assurancecliënt in het belang van de assurancecliënt en dat geheel of ten minste gedeeltelijk is samengesteld uit andere personen dan bestuursleden. Hierbij kan worden gedacht aan een raad van commissarissen, een audit commissie of een groep van directeuren die niet belast zijn met de dagelijkse leiding of externe bestuursleden;

Verantwoordelijk partner: assurancepartner die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assuranceopdracht en die het werk van het assuranceteam en van de bij de assuranceopdracht betrokken professionals uit andere disciplines coördineert en, indien van toepassing, alle activiteiten van het netwerk die verband houden met de assuranceopdracht coördineert;

Verbonden derde: natuurlijk of rechtspersoon die feitelijk beleidsbepalend is in de assurancecliënt, dan wel invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van die assurancecliënt, alsmede de entiteit waarin de assurancecliënt feitelijk beleidsbepalend is, dan wel invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid;

Vestiging: onderdeel van een accountantspraktijk of van het netwerk, dat wordt onderscheiden op basis van vastgelegde geografische criteria of op grond van vastgelegde criteria die betrekking hebben op de aard van de werkzaamheden en activiteiten, en waarbinnen een partner belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening hoofdzakelijk werkzaam is;

VGC: Verordening gedragscode;

Wet: Wet toezicht accountantsorganisaties;

Wettelijke controle: controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de wet.

1 Inleiding (AA)

Omdat de beoogde gebruiker van de conclusie aangaande een assuranceopdracht een ander is dan de verantwoordelijke partij is onafhankelijkheid een voorwaarde voor het mogen uitvoeren van een assuranceopdracht. In artikel B1-290.1 van de VGC is dit als volgt verwoord:

'De openbaar accountant die een assurance-opdracht uitvoert is onafhankelijk van de desbetreffende assurance-cliënt. Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.'

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant bevatten voorschriften die de openbaar accountant bij het verrichten van een assurance-opdracht in acht moet nemen.

Deze nadere voorschriften zijn gebaseerd op:

- de Aanbeveling van de Commissie van de Europese Gemeenschappen van 16 mei 2002: Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen¹; en
- de onafhankelijkheidsvoorschriften zoals opgenomen in de Code of Ethics for Professional Accountants van IFAC.

1.1 Indeling (AA)

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant zijn gebaseerd op een raamwerk (zie hoofdstuk 2) waarin de algemene vraagstukken van de onafhankelijkheid van de openbaar accountant in grote lijnen uiteen zijn gezet in relatie tot de verwachtingen van degenen die direct te maken krijgen met de resultaten van een door een openbaar accountant uitgevoerde assurance-opdracht en het publieke belang. Het raamwerk is gebaseerd op de in de VGC opgenomen fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor een openbaar accountant die een assurance-opdracht uitvoert daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhankelijkheid. Een belangrijk onderdeel van het raamwerk wordt gevormd door de toelichting op bedreigingen voor de naleving van de onafhankelijkheid waarmee de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan worden geconfronteerd en de toelichting op waarborgen die de openbaar accountant kan treffen om een bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Het raamwerk is aangevuld met een aantal specifieke eisen die de openbaar accountant in acht dient te nemen ten aanzien van zijn onafhankelijkheid bij de uitvoering van een assurance-opdracht en overige dienstverlening aan een assurance-cliënt.

Deze specifieke eisen bevatten regelgeving voor de toepassing van de fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhanke-

¹ PB L 191 van 19 juli 2002, blz. 22.

lijkheid in specifieke situaties en bevatten enkele verbodsbepalingen waar geen andere waarborg zou voldoen. Een dergelijke benadering van de onafhankelijkheid van de openbaar accountant heeft de voorkeur boven gedetailleerde regels. Deze benadering biedt namelijk meer ruimte om snel en doeltreffend te reageren op nieuwe ontwikkelingen op zakelijk gebied in het algemeen en met betrekking tot assurance-opdrachten in het bijzonder, dan mogelijk zou zijn bij een strak regime van voorschriften. Deze benadering sluit daarom ook beter aan op de behoeften van de Europese kapitaalmarkten en van het MKB.

Om het vertrouwen van het publiek in assurance-opdrachten te behouden, is het noodzakelijk dat er voortdurend toezicht wordt gehouden om vast te stellen of de waarborgen en specifieke vereisten door de openbaar accountant juist worden toegepast en nageleefd.

1.2 Status (AA)

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant bevatten voorbeelden van bedreigingen, algemene waarborgen en specifieke eisen (tekst in vet) met een toelichting en voorbeelden. De algemene waarborgen en specifieke eisen dienen te worden geïnterpreteerd en toegepast in samenhang met de toelichting en de voorbeelden die hierbij als leidraad dienen. Het is daarom noodzakelijk de gehele tekst, dat wil zeggen inclusief de toelichting en voorbeelden, te lezen en niet alleen de vetgedrukte tekst.

2 Raamwerk voor onafhankelijkheid (AA)

Bij de uitvoering van een assurance-opdracht moet de bij deze opdracht betrokken openbaar accountant zowel qua geesteshouding ('in wezen') als naar buiten toe ('in schijn') onafhankelijk zijn van de assurance-cliënt. Een openbaar accountant mag niet betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht als er financiële, zakelijke, arbeids- of andere relaties met de assurance-cliënt bestaan die naar het oordeel van een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, als onaanvaardbaar zullen worden aangemerkt.

De primaire test voor de doeltreffendheid van de wijze waarop een openbaar accountant tracht een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid bij een specifieke assurance-opdracht weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen zal zijn of een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, tot de conclusie zal komen dat de openbaar accountant ten aanzien van alle zaken die bij de desbetreffende assurance-cliënt aan hem zijn voorgelegd objectief en onafhankelijk is in zijn oordeelsvorming.

De openbaar accountant dient zich bewust te zijn van de inhoud en betekenis van het fundamentele beginsel objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende beginsel van onafhankelijkheid, zowel voor wat betreft de feiten als de schijn die wordt gewekt. Bij de door hem gekozen benadering dient de openbaar accountant rekening te houden met:

- a. de verschillende personen die, naast hemzelf, invloed kunnen uitoefenen op de desbetreffende assurance-opdracht; en

- b. alle bestaande en potentiële bedreigingen, die vanuit het oogpunt van een belanghebbende afbreuk kunnen doen aan zijn onafhankelijkheid.

Op basis hiervan dient de openbaar accountant in ieder concreet geval waarborgen te treffen die een bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Bovendien dient de openbaar accountant blijk te geven van zijn onafhankelijkheid door bijvoorbeeld bepaalde relaties met een assurance-cliënt niet aan te gaan.

2.1 Integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid (AA)

Voor de openbaar accountant die een assurance-opdracht uitvoert zijn integriteit, objectiviteit en deskundigheid de belangrijkste fundamentele beginselen die aan het uitvoeren van de assurance-opdracht ten grondslag liggen. Door daarnaast onafhankelijk te zijn, laat de openbaar accountant aan het publiek zien dat de assurance-opdracht integer en op een objectieve wijze is uitgevoerd.

Objectiviteit (als geesteshouding) kan door een externe belanghebbende niet worden vastgesteld. Integriteit kan evenmin vooraf worden beoordeeld.

De uitgangspunten en vereisten met betrekking tot de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assuranceopdracht moet een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, in staat stellen de procedures te beoordelen die de openbaar accountant volgt om situaties die een bedreiging vormen voor de naleving van de objectiviteit te vermijden of op te lossen.

Het is van essentieel belang dat het publiek kennis heeft van en inzicht heeft in het beginsel onafhankelijkheid en de daarvan afgeleide voorschriften die gelden voor het accountantsberoep bij de uitvoering van assurance-opdrachten en kennis heeft van en inzicht heeft in de wijze waarop toezicht op de naleving daarvan wordt gehouden. Deze kennis en dit inzicht zijn cruciaal om het vertrouwen van het publiek in de betrouwbaarheid van financiële en niet-financiële informatie en in het verlengde daarvan in de functie van de openbaar accountant te behouden.

Daarom is het belangrijk dat er overeenstemming bestaat over wat er wordt bedoeld met de onafhankelijkheid van de openbaar accountant, de relatie daarvan met de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit, en met de mate waarin de naleving van deze voorschriften op een objectieve wijze kan worden getoetst.

Het geven van een objectief oordeel is het uiteindelijke doel van een assurance-opdracht. Door onafhankelijk te zijn toont de openbaar accountant aan dat hij een assurance-opdracht objectief kan uitvoeren. Daarvoor is noodzakelijk dat de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht blijk geeft van billijkheid, eerlijkheid en integriteit, en belangenverstrengelingen vermijdt.

Onafhankelijkheid houdt in:

- onafhankelijkheid in wezen, dat wil zeggen: de geesteshouding waarbij rekening wordt gehouden met alle mogelijke overwegingen die verband houden met de specifiek uit te voeren assurance-opdracht, met uitsluiting van alle andere overwegingen; en

- onafhankelijkheid in optreden ('in schijn'), dat wil zeggen: het vermijden van al die feiten en omstandigheden die dusdanig suggestief zijn dat een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, de objectiviteit van de openbaar accountant in twijfel zal trekken.

Het bij de uitvoering van een assurance-opdracht in acht nemen van onafhankelijkheid vereist een beoordeling waarbij vooral wordt gekeken naar de omstandigheden waarin de openbaar accountant zich bevindt, met name elke relatie of elk belang van enige betekenis voor zijn opdracht.

Het gebruik van het woord onafhankelijkheid zonder verdere toevoeging leidt vaak tot misvattingen, omdat dit woord de betekenis lijkt te hebben van een absolute norm waaraan de beroepsbeoefenaren moeten voldoen. Menigeen veronderstelt dan ook dat een persoon die beroepsmatig een oordeel verstrekt, vrij dient te zijn van alle economische, financiële en andere banden die de schijn van afhankelijkheid kunnen wekken. Dit is natuurlijk onmogelijk, omdat iedereen in de maatschappij relaties onderhoudt met anderen en tot op zekere hoogte van anderen afhankelijk is.

De beoordeling van de naleving van de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht vindt plaats via een proces van toezicht. Dit vereist dat alle relevante omstandigheden waarin de openbaar accountant zich bevindt worden gezien in relatie tot de assurance-opdracht, in het bijzonder elk belang of elke relatie die de openbaar accountant heeft met betrekking tot de assurance-opdracht. Daarnaast dient te worden gezien of een dergelijk belang of een dergelijke relatie, beschouwd vanuit het standpunt van een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, van invloed is op de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht.

Alleen op deze wijze kan de invulling van het begrip 'onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht' worden beschouwd als een concrete uitwerking van de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit en kan deze worden getoetst door een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt.

2.2 Verantwoordelijkheid voor en reikwijdte van de voorschriften (AA)

De openbaar accountant die betrokken is bij een assurance-opdracht is ervoor verantwoordelijk dat aan de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant wordt voldaan.

2.2.1 Reikwijdte personen (AA)

In de reikwijdte van de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant wordt voor een aantal situaties onderscheid gemaakt tussen een assurance-opdracht in het algemeen en een controleopdracht van de jaarrekening.

Voor een assuranceopdracht (inclusief een controleopdracht van de jaarrekening) zijn de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant van toepassing op:

- iedere persoon die deel uitmaakt van het assuranceteam;

- iedere persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur;
- iedere andere persoon dan de hiervoor genoemde personen, werkzaam bij of verbonden aan de accountantspraktijk, die zich op grond van bepaalde omstandigheden in een positie bevindt van waaruit hij de uitkomsten van de assurance-opdracht kan beïnvloeden.

Voor de controleopdracht van de jaarrekening is deze reikwijdte uitgebreid tot:

- iedere persoon binnen het netwerk, die zich op grond van een bepaalde omstandigheid in een positie bevindt van waaruit hij de uitkomsten van een controleopdracht van de jaarrekening kan beïnvloeden.

2.2.2 Verantwoordelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht (AA)

Het is de verantwoordelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht ten aanzien van de onafhankelijkheid de nationale wet- en regelgeving, de nationale beroepsvoorschriften alsmede hetgeen ter zake is voorgeschreven door de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, in acht te nemen.

Bij een specifieke assurance-opdracht is het de verantwoordelijk partner die er op toeziet dat de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant niet alleen door hemzelf worden nageleefd maar ook door ieder ander die ten aanzien van die specifieke assurance-opdracht de Nadere voorschriften inzake de onafhankelijkheid van de openbaar accountant moet naleven.

De openbaar accountant maakt hierbij gebruik van de gedragslijnen en procedures die de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden verplicht is te hebben op grond van het bepaalde in de wet, het besluit en de Verordening accountantsorganisaties, hetzij de Nadere voorschriften accountantskantoren.

2.3 Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assuranceopdracht (AA)

De onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assuranceopdracht kan op verschillende manieren worden bedreigd onder andere als gevolg van het behartigen van het eigen belang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdeheid en intimidatie.

De aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assuranceopdracht worden bepaald door het relatieve belang van elk van deze bedreigingen afzonderlijk en samen, en de gevolgen daarvan voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Hierbij wordt rekening gehouden met de voor de desbetreffende assuranceopdracht geldende specifieke omstandigheden.

Bij de beoordeling van de aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assuranceopdracht houdt hij tevens rekening met:

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

- de in de afgelopen jaren aan de assurancecliënt verleende diensten en de relaties met de assurancecliënt vóór zijn benoeming tot openbaar accountant bij de assurancecliënt;
- de tijdens de uitvoering van de assuranceopdracht aan de assurancecliënt verleende diensten en de met de assurancecliënt onderhouden relaties.

Hoe nauwkeuriger een openbaar accountant de aard en het belang van de bedreigingen bij de uitvoering van een assuranceopdracht kan vaststellen, hoe beter hij in staat is te beoordelen tot op welke hoogte deze bedreigingen uiteindelijk zijn onafhankelijkheid in gevaar brengen.

In artikel A-100.10 van de VGC zijn categorieën bedreigingen voor de fundamentele beginselen onderscheiden en toegelicht. Deze bedreigingen kunnen ook de onafhankelijkheid van een bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant bedreigen. Het betreft de volgende bedreigingen:

- a. bedreiging als gevolg van eigenbelang: dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang van de Accountant-Administratieconsulent dan wel van een gezinslid of een naaste verwant van hem;
- b. bedreiging als gevolg van zelftoetsing: dit is de bedreiging die ontstaat, indien de Accountant-Administratieconsulent zijn eigen werkzaamheden of het resultaat daarvan beoordeelt;
- c. bedreiging als gevolg van belangenbehartiging: dit is de bedreiging die ontstaat, indien de Accountant-Administratieconsulent op een zodanige wijze een standpunt verdedigt dat zijn objectiviteit in het gedrang komt;
- d. bedreiging als gevolg van vertrouwdeheid: dit is de bedreiging die ontstaat, indien er een nauwe band bestaat tussen de Accountant-Administratieconsulent en zijn opdrachtgever of indien de Accountant-Administratieconsulent te veel sympathie koestert voor de belangen van een ander; en
- e. bedreiging als gevolg van intimidatie: dit is de bedreiging die ontstaat, indien de Accountant-Administratieconsulent door feitelijke of vermeende dreigementen wordt afgehouden van objectief handelen.

Het relatieve belang van een bepaalde bedreiging is afhankelijk van een aantal kwalitatieve en kwantitatieve factoren, zoals de omvang van de bedreiging, de status van de degene die erbij betrokken is, de aard van de zaak die de bedreiging veroorzaakt en de totale omgeving. Bij de beoordeling van iedere bedreiging dient de openbaar accountant er rekening mee te houden dat in bepaalde omstandigheden verschillende soorten bedreigingen een rol kunnen spelen.

In een specifieke casus is de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assuranceopdracht van niet te verwaarlozen betekenis indien, rekening houdend met alle kwalitatieve en kwantitatieve aspecten die van invloed zijn op deze bedreiging, de mate waarin

de onafhankelijkheid van de openbaar accountant wordt bedreigd onacceptabel hoog is. Tegen bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid dient de openbaar accountant adequate waarborgen te treffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

3 Stelsel van waarborgen (AA)

Verskillende soorten waarborgen kunnen worden getroffen om een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assuranceopdracht weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Het gaat hierbij onder meer om verbodsbepalingen, beperkingen in de aard en soort van de dienstverlening en voorschriften voor externe communicatie en openbaarmaking. Het bestaan en de effectiviteit van de verschillende waarborgen beïnvloeden de mate waarin de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assuranceopdracht mogelijk in het geding is.

De openbaar accountant maakt bij de uitvoering van een assuranceopdracht met betrekking tot elke significante bedreiging voor zijn onafhankelijkheid een beoordeling of de beschikbare waarborgen toereikend zijn om de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau en maakt daarvan een vastlegging. De relevante waarborgen hebben onder meer betrekking op:

- de bestuursstructuur van de assurancecliënt (zie paragraaf 3.1.1);
- de communicatie met de raad van commissarissen of de audit commissie (zie paragraaf 3.1.2);
- de declaratierelaties (zie paragraaf 3.2).

3.1 Waarborgen in de organisatie van de assurancecliënt

3.1.1 Bestuursstructuur van de assurancecliënt (AA)

De verantwoordelijk partner gaat na of de bestuursstructuur van de assurancecliënt (corporate governance) waarborgen bevat die een onderkende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountants kunnen wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien deze waarborgen aanwezig zijn, beoordeelt hij de wijze waarop deze functioneren. Tot bedoelde waarborgen worden onder meer gerekend:

- toezicht- en communicatieprocedures met betrekking tot de samenloop van de assuranceopdracht en de overige dienstverlening aan de assurancecliënt, verricht door de accountantspraktijk. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening hebben deze procedures ook betrekking op de werkzaamheden verricht door andere onderdelen van het netwerk; of
- de benoeming van een accountantspraktijk bij een controleopdracht van de jaarrekening door anderen dan het bestuur van de controlecliënt.

Bij de beoordeling van de bestuursstructuur van de assurancecliënt wordt een onderscheid gemaakt tussen de bestuursstructuur van een organisatie van openbaar belang en de bestuursstructuur van een assurancecliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang. Dit onderscheid is relevant vanwege het specifieke belang van de vennootschappelijke bestuurstaak bij een organisatie van openbaar belang voor de bescherming van de belangen van huidige en potentiële belanghebbenden en in samenhang daarmee voor de schijn van onafhankelijkheid van de openbaar accountant die naar buiten toe wordt gewekt.

Assurancecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang

Bij de uitvoering van een assuranceopdracht bij een organisatie van openbaar belang dient de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant rekening te houden met de beeldvorming bij het regionale, nationale, en internationale publiek. In dit opzicht speelt de bestuursstructuur van deze organisatie een belangrijke rol bij het treffen van waarborgen die een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Om te bepalen wat de aard en het belang is van de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assuranceopdracht en om de omvang ervan te beoordelen, dient de verantwoordelijk partner zorgvuldig na te gaan of het bestuur van de assurancecliënt de juiste infrastructuur heeft om in het algemeen de onafhankelijkheid van de openbaar accountant te kunnen waarborgen. Bij de analyse van de infrastructuur kunnen de volgende zaken aan de orde komen:

- de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichthoudend orgaan bij het verstrekken van een controleopdracht van de jaarrekening aan de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
- de periode waarvoor deze benoeming plaatsvindt;
- de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichthoudend orgaan bij het verstrekken van een opdracht tot overige dienstverlening aan de openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of aan een ander onderdeel van het netwerk;
- het uitoefenen van toezicht op en het communiceren over de samenloop van een assuranceopdracht en overige dienstverlening, verricht door de openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of door een ander onderdeel van het netwerk en de frequentie waarmee deze communicatie plaatsvindt.

Assurancecliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang

Ook bij een assurancecliënt die niet als een organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt beoordeelt de verantwoordelijk partner of de bestuursstructuur van de assurancecliënt waarborgen bevat

voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountants, onder meer door de aanwezigheid van:

- voldoende opgeleid en deskundig personeel waardoor wordt voorkomen dat de openbaar accountant in een positie komt van waaruit hij invloed kan uitoefenen op de bestuurlijke besluitvorming; of
- een toereikende interne procedure die ervoor zorgt dat een objectieve beslissing kan worden genomen over het verstrekken van opdrachten tot overige dienstverlening aan de openbaar accountant die is belast met de controleopdracht van de jaarrekening.

3.1.2 *Communicatie met de raad van commissarissen of de audit commissie (AA)*

De bepalingen in deze paragraaf zijn verplicht in geval van een controleopdracht van de jaarrekening.

Controlecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang

Bij een organisatie van openbaar belang met een raad van commissarissen² of een audit commissie zorgt de verantwoordelijk partner er voor dat jaarlijks aan de raad van commissarissen (eventueel via de audit commissie) schriftelijk wordt gerapporteerd over:

1. het totaalbedrag aan honoraria per boekjaar van de controlecliënt voor controleopdrachten van de jaarrekening en overige dienstverlening, dat door de verantwoordelijk partner, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden en door andere onderdelen van het netwerk in rekening is gebracht c.q. vermoedelijk zal worden gebracht aan de controlecliënt en een met deze controlecliënt verbonden derde. In elk geval worden hierin betrokken de in rekening gebrachte vergoedingen voor voornoemde werkzaamheden verricht door in Nederland gevestigde onderdelen van het netwerk. De in rekening gebrachte vergoedingen voor voornoemde werkzaamheden verricht door buiten Nederland gevestigde onderdelen van het netwerk worden in het totaalbedrag betrokken, voor zover deze werkzaamheden bekend zijn. Het totaalbedrag aan honoraria omvat de in rekening gebrachte bedragen over het desbetreffende boekjaar, de contractueel vastgelegde bedragen, de bedragen genoemd in lopende contracten en uitgebrachte offertes voor toekomstige dienstverlening. De verschillende bedragen worden afzonderlijk genoemd. De bedragen worden bovendien uitgesplitst naar categorieën van dienstverlening;
2. alle relaties van personen genoemd in paragraaf 2.2.1, de accountantspraktijk en andere onderdelen van het netwerk met de controlecliënt en een met deze controlecliënt verbonden derde, die van invloed kunnen zijn op de onafhankelijkheid van de openbaar accountant;

² Hieronder wordt ook begrepen een Raad van Toezicht.

3. de getroffen waarborgen die de bedreigingen die verband houden met hetgeen hiervoor is vermeld wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Daarnaast bevestigt de verantwoordelijk partner jaarlijks schriftelijk aan de raad van commissarissen (eventueel via de audit commissie) dat de, naar zijn professioneel oordeel, onafhankelijke positie in overeenstemming is met de wettelijke- en beroepsvoorschriften en dat de objectiviteit gedurende het afgelopen boekjaar niet is aangetast, dan wel dat hij zich bewust is van de bedreigingen voor de objectiviteit en onafhankelijkheid.

Ook ziet de verantwoordelijk partner er op toe dat het onderwerp onafhankelijkheid wordt geplaatst op de agenda van de vergadering van de raad van commissarissen waarin ook de jaarrekening wordt besproken. Eventueel kan dit agendapunt worden voorbereid in een overleg met de audit commissie.

Zoals toegelicht in paragraaf 3.1.1 is ook de controlecliënt in bepaalde mate verantwoordelijk voor het waarborgen van de onafhankelijkheid door middel van een toereikende bestuursstructuur. Het voeren van overleg met het toezichthoudend orgaan (raad van commissarissen of audit commissie) van de controle-cliënt vormt een belangrijke schakel tussen de waarborgen die de verantwoordelijk partner zelf heeft getroffen en die van de controlecliënt. Uit het oogpunt van het afleggen van verantwoording en om toezicht op de werking van deze waarborgen, door onder andere de beroepsorganisatie, mogelijk te maken is voorgeschreven deze communicatie schriftelijk te laten plaatsvinden.

Communicatie over honoraria

Indien alle op de betaling van honoraria gebaseerde relaties tussen de verantwoordelijk partner, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden en andere onderdelen van het netwerk enerzijds en de controlecliënt en een met deze controlecliënt verbonden derde anderzijds aan de raad van commissarissen of de audit commissie worden gerapporteerd, zal dit orgaan zich een beter beeld kunnen vormen van de gevolgen van deze relaties voor de onafhankelijkheid. Indien nodig kan het toezichthoudend orgaan verlangen dat aanvullende maatregelen worden genomen om de onafhankelijkheid te waarborgen. In deze context moeten regelmatig maar ten minste jaarlijks schriftelijk de honorarielaties worden gerapporteerd voordat de controleopdracht van de jaarrekening wordt aanvaard of verlengd. Deze rapportage dient uitgebreider en gedetailleerder te zijn dan voor publicatiedoeleinden wordt verlangd (zie paragraaf 3.2.3). Deze rapportage dient vooral betrekking te hebben op de in rekening gebrachte en contractueel vastgelegde honoraria, de geldelijke omvang van lopende dienstverleningscontracten of dienstverleningsregelingen, en de bestaande offertes voor toekomstige dienstverlening. Al deze bedragen dienen te worden uitgesplitst naar categorieën van dienstverlening.

Controlecliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang

Indien bij een controlecliënt die niet behoort tot de categorie organisatie van openbaar belang een raad van commissarissen of een audit commissie aanwezig is, overweegt de verantwoordelijk partner of het noodzakelijk is voorgaande voorschriften eveneens uit te voeren.

3.2 Declaratierelaties (AA)

Uitdrukkelijk zij er op gewezen dat in de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant geen voorschriften met betrekking tot resultaatafhankelijke vergoedingen respectievelijk prijsstelling zijn opgenomen. Beide onderwerpen zijn geregeld in hoofdstuk B1-240 (Honoraria en andere vergoedingen) van de VGC.

3.2.1 Declaratieomvang (AA)

Het uitvoeren van een assuranceopdracht al dan niet gecombineerd met overige dienstverlening voor de assurancecliënt door de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, mag er niet toe leiden dat de openbaar accountant in wezen of in schijn financieel afhankelijk is van deze assurancecliënt.

In geval van een controleopdracht van de jaarrekening mogen ook werkzaamheden verricht door een ander onderdeel van het netwerk niet tot financiële afhankelijkheid leiden.

In geval van een controleopdracht van de jaarrekening mogen voornoemde werkzaamheden verricht door voornoemde persoon of entiteiten er ook niet toe leiden, dat de openbaar accountant in wezen of in schijn financieel afhankelijk is van een met de controlecliënt verbonden derde.

Er wordt geacht sprake te zijn van financiële afhankelijkheid, indien het totaalbedrag aan vergoedingen voor assuranceopdrachten en overige dienstverlening samen, dat een openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden van een assurancecliënt ontvangt of zal ontvangen, gedurende een periode van vijf jaar een bovenmatig hoog percentage van de totale inkomsten over die jaren uitmaakt. In geval van een controlecliënt heeft het voorgaande ook betrekking op vergoedingen die door andere onderdelen van het netwerk zijn ontvangen en gaat het niet alleen om vergoedingen afkomstig van de controlecliënt maar ook om vergoedingen afkomstig van een met de controlecliënt verbonden derde.

De bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant moet tevens onderzoeken of er bepaalde op betaling van honoraria gebaseerde relaties bestaan die de schijn van financiële afhankelijkheid kunnen wekken tussen de assurancecliënt enerzijds en een persoon die in een positie verkeert van waaruit hij de uitkomst van de assuranceopdracht kan beïnvloeden anderzijds. In geval van een controlecliënt moet ook worden onderzocht of bedoelde relaties leiden tot schijn van financiële afhankelijkheid van een met de controlecliënt verbonden derde.

De bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant moet hoe dan ook steeds kunnen aantonen dat hij niet financieel afhankelijk is van de assurancecliënt. In geval van een controlecliënt geldt het voorgaande ook ten aanzien van een met de controlecliënt verbonden derde.

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

Met het oog op de leesbaarheid wordt in de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assuranceopdrachten in het algemeen en controleopdrachten van de jaarrekening. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (tekst in vet) dit onderscheid wel maakt.

Overmatige afhankelijkheid van vergoedingen voor assuranceopdrachten of overige dienstverlening van één assurancecliënt levert een uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij die assuranceopdracht betrokken openbaar accountant op. De openbaar accountant dient niet alleen het bestaan van een dergelijke financiële afhankelijkheid te vermijden, maar dient ook zorgvuldig na te gaan of wellicht de schijn van een dergelijke afhankelijkheid een belangrijke bedreiging voor de onafhankelijkheid vormt.

De schijn van financiële afhankelijkheid

Naar de buitenwereld toe kan de indruk worden gewekt dat de openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden financieel afhankelijk is van één enkele assurancecliënt, indien het totaalbedrag aan vergoedingen voor assuranceopdrachten en overige dienstverlening dat van die assurancecliënt ontvangen wordt een kritisch percentage van het inkomen van de openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden overstijgt. Wanneer volgens de buitenwereld het kritische punt bereikt wordt, zodat het percentage aan totale vergoedingen van één assurancecliënt een significante bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant als gevolg van het bovenmatig behartigen van het eigenbelang, hangt af van verschillende factoren. Dit kan bijvoorbeeld afhangen van de grootte van de accountantspraktijk, het antwoord op de vraag of de accountantspraktijk een gevestigde onderneming is dan wel pas is opgestart, of de accountantspraktijk op lokaal, nationaal of internationaal niveau opereert en van het algemeen bedrijfsklimaat in de zakelijke markten waarin de accountantspraktijk opereert.

Wanneer de openbaar accountant de omvang van de uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid beoordeelt, dienen deze omstandigheden zorgvuldig te worden gewogen. Indien uit een analyse van alle van een bepaalde assurancecliënt ontvangen vergoedingen voor assuranceopdrachten en overige dienstverlening in relatie tot de totale inkomsten van de accountantspraktijk naar voren komt dat er een mate van afhankelijkheid bestaat waardoor waarborgen noodzakelijk zijn, dient een assurancepartner die niet betrokken is geweest bij enige assuranceopdracht of overige dienstverlening de voor die assurancecliënt uitgevoerde werkzaamheden te beoordelen. Bij die beoordeling dient rekening te worden gehouden met alle assuranceopdrachten en overige dienstverlening die contractueel zijn overeengekomen en waarvoor een offerte is uitgebracht. Mocht er na die beoordeling nog twijfel bestaan of is vanwege de grootte van de accountantspraktijk een dergelijke assurancepartner niet beschikbaar, dan dient de openbaar accountant een andere openbaar accountant het dossier te laten beoordelen of advies in te winnen bij de NOvAA, waarbij het eerste de voorkeur heeft.

Andere declaratierelaties

De openbaar accountant dient te overwegen of er andere declaratierelaties bestaan of lijken te bestaan anders dan de directe relatie tussen één assurancecliënt enerzijds en hemzelf of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden anderzijds, die een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid als gevolg van eigenbelang kunnen veroorzaken. Een openbaar accountant werkzaam bij of verbonden aan een vestiging kan bijvoorbeeld de indruk wekken afhankelijk te zijn van vergoedingen van een bepaalde assurancecliënt, indien die vestiging het merendeel van haar dienstverlening ten behoeve van die assurancecliënt verricht of indien dezelfde openbaar accountant verantwoordelijk was voor het verwerven van zowel assuranceopdrachten als overige dienstverlening bij de assurancecliënt. Om dergelijke bedreigingen voor de onafhankelijkheid als gevolg van eigenbelang te beperken, kunnen de openbaar accountant en de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden de organisatorische structuren en de verantwoordelijkheden van bepaalde personen herzien of, indien van toepassing, de manier waarop diensten worden geleverd en in rekening gebracht aan de orde stellen bij het toezichthoudend orgaan van de assurancecliënt.

De onafhankelijkheid van de bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant kan met name in het geding komen, indien aanzienlijke vergoedingen van een assurancecliënt worden verkregen voor overige dienstverlening. De openbaar accountant dient daarom de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid te beoordelen aan de hand van de aard van de geleverde overige dienstverlening, de verschillende vergoedingen die in het kader van de dienstverlening worden gefactureerd en het antwoord op de vraag hoe deze zich verhouden tot de totale vergoedingen die ontvangen worden door de accountantspraktijk. Met name indien de vergoedingen voor overige dienstverlening meer bedragen dan de vergoedingen voor de assuranceopdracht moeten waarborgen worden getroffen. Daartoe behoort in ieder geval de beoordeling van de voor de assurancecliënt uitgevoerde werkzaamheden door een partner die niet betrokken is bij enige assuranceopdracht of overige dienstverlening voor die assurancecliënt.

3.2.2 Achterstallige vergoedingen (AA)

Indien sprake is van een aanzienlijke achterstand bij de betaling door een assurancecliënt van vergoedingen voor assuranceopdrachten en overige dienstverlening, en het bedrag van deze achterstallige vergoedingen of dat bedrag samen met de vergoedingen voor lopende assuranceopdrachten kan worden opgevat als een lening van een aanzienlijke omvang aan de assurancecliënt, dan wordt de uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij die assuranceopdracht betrokken openbaar accountant zodanig groot geacht dat hij geen nieuwe assuranceopdracht voor de assurancecliënt meer mag aanvaarden of, indien mogelijk, de lopende assuranceopdracht moet beëindigen. De situatie dient te worden beoordeeld door een partner die niet bij de dienstverlening aan de assurancecliënt is betrokken. Indien een dergelijke beoordeling niet kan plaatsvinden, moet de situatie worden beoordeeld door een andere openbaar accountant. Een alternatief is, hoewel het voorgaande de voorkeur heeft, dat advies wordt gevraagd aan de NOVAA. Onbetaalde vergoedingen voor assuranceopdrachten of overige dienstverlening kunnen feitelijk een lening blijken te zijn van de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is

verbonden aan de assurancecliënt en kunnen daardoor een financiële belangenverstremeling veroorzaken die een bedreiging zou kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Een bedrag van een aanzienlijke omvang wordt geacht de bedreiging voor de onafhankelijkheid onaanvaardbaar te bedreigen. Daarom is voorgeschreven dat geen nieuwe assuranceopdracht voor de assurancecliënt mag worden aanvaard of, indien mogelijk, een lopende assuranceopdracht moet worden beëindigd. Een aanvullende waarborg kan de bekendmaking van het potentiële wederzijds belang aan alle belanghebbende derden behelzen.

De situatie kan worden beoordeeld door een andere assurancepartner die werkzaam is bij of verbonden is aan dezelfde accountantspraktijk als de openbaar accountant maar die niet betrokken is geweest bij de dienstverlening aan de assurancecliënt. Bij een eenmanspraktijk of een kleine maatschap waarbij alle assurancepartners betrokken zijn (geweest) bij de assurancecliënt, dient de openbaar accountant erop toe te zien dat het dossier wordt beoordeeld door een andere openbaar accountant of dat advies wordt gevraagd bij de NOvAA.

3.2.3 Openbaar maken van vergoedingen (AA)

Deze paragraaf is tot het moment waarop titel 9, BW Boek 2, ter zake is aangepast uitsluitend van toepassing op wettelijke controles van organisaties van openbaar belang.

In artikel 49 van de Achtste Richtlijn³ is bepaald dat aan artikel 43, eerste lid, van de Vierde Richtlijn⁴ een punt 15 wordt toegevoegd waarin is bepaald, dat in de toelichting bij de jaarrekening melding moet worden gemaakt van het tijdens het boekjaar door de openbaar accountant of de accountantspraktijk in rekening gebrachte totaalbedrag aan honoraria voor de wettelijke controle, het totaalbedrag aan honoraria voor andere assuranceopdrachten, het totaalbedrag aan honoraria voor belastingadviesdiensten en het totaalbedrag aan honoraria voor overige dienstverlening. Deze bepaling moet uiterlijk binnen twee jaar na 29 juni 2006 in titel 9, BW Boek 2, worden opgenomen. Zolang de Nederlandse wetgeving op dit punt nog niet is aangepast geldt deze verplichting dus nog niet. Tot het moment waarop titel 9, BW Boek 2, is aangepast geldt hetgeen ter zake in deze Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant is opgenomen.

Indien sprake is van een wettelijke controle van een organisatie van openbaar belang, verdient het aanbeveling dat de vergoedingen ter zake van in de verslaggevingsperiode verleende diensten in de toelichting op de (geconsolideerde) jaarrekening van de controlecliënt openbaar worden gemaakt.

³ Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad, PB L 157 van 9 juni 2006, blz. 87.

⁴ Richtlijn 78/660/EEG van de Raad van de Europese Economische Gemeenschappen van 25 juli 1978 betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen, PB L 222 van 14 augustus 1978, blz. 11. Richtlijn laatstelijk gewijzigd bij Richtlijn 2003/51/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Gemeenschappen, PB L 178 van 17 juli 2003, blz. 16.

Onder vergoedingen wordt verstaan de vergoedingen die de openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden en de andere onderdelen van het netwerk over een boekjaar van de controlecliënt aan haar en met haar verbonden derden in rekening hebben gebracht voor de diensten die aan de controlecliënt en de daarmee verbonden derden zijn verleend.

Indien tot openbaarmaking van deze vergoedingen wordt besloten, dienen deze te worden gesplitst in vier categorieën: wettelijke controles, andere assuranceopdrachten, belastingadviesdiensten en overige dienstverlening. De vergoedingen voor overige dienstverlening moeten verder in subcategorieën worden gesplitst voor zover deze categorie componenten bevat die wezenlijk van elkaar verschillen. Bij deze splitsing in subcategorieën dient ten minste informatie te worden verstrekt over de vergoedingen voor de verlening van diensten op het gebied van financiële informatietechnologie, interne beheersing, waardebeoordeling, rechtsbijstand en werving van personeel. Voor elk van deze (sub)categorieën dient tevens het bedrag te worden vermeld dat betrekking heeft op de overeenkomstige (sub)categorie van de voorafgaande verslagperiode. Voorts moet een procentuele verdeling van de honoraria over de (sub)categorieën worden verstrekt.

Het doel van deze openbaarmaking is dat de externe accountant aldus kan aantonen, dat zijn onafhankelijkheid niet in het gedrang is gekomen doordat door hem, andere openbaar accountants werkzaam bij of verbonden aan dezelfde accountantspraktijk, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of andere onderdelen van het netwerk andere werkzaamheden dan de wettelijke controle aan de controlecliënt zijn verleend waarvoor een vergoeding is betaald die niet in verhouding staat tot de vergoeding die is ontvangen voor de uitvoering van de wettelijke controle. Teneinde de beoordeling te vergemakkelijken moeten de voor overige dienstverlening ontvangen vergoedingen in de aangegeven categorieën worden ingedeeld om aan te geven welke verschillende soorten diensten zijn verleend.

3.3 Interne roulatie (AA)

Deze paragraaf is uitsluitend van toepassing op een controleopdracht van de jaarrekening.

Controlecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang

Indien bepaalde leden van het controleteam geregeld en voor lange tijd aan een controleopdracht van de jaarrekening bij een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt meewerken, leidt dat tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van vertrouwelijkheid.

Om deze bedreigingen bij een controleopdracht van de jaarrekening van een organisatie van openbaar belang tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen, is de verantwoordelijk partner verplicht:

- ten minste de bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening betrokken partners belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening, met inbegrip van de verantwoordelijk partner, en de persoon die de kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde controleopdracht van de jaarrekening uitvoert, binnen zeven jaar na hun opnemings

in de betreffende functie in het controleteam te vervangen. Een op grond van deze bepaling vervangen persoon mag pas opnieuw betrokken worden bij dienstverlening aan deze controlecliënt nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sedert de datum waarop hij is teruggetreden;

- **de bedreiging voor de onafhankelijkheid te beoordelen die kan voortvloeien uit de langdurige betrokkenheid van andere leden van het controleteam bij de controleopdracht van de jaarrekening met betrekking tot de desbetreffende controlecliënt en adequate waarborgen te treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.**

Interne roulatie als waarborg om de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant als gevolg van vertrouwde met een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt te beperken, kan niet worden vervangen door een andere waarborg. De voor een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt verantwoordelijk partner moet ervoor zorg dragen dat bij deze controlecliënt de correcte uitvoering van dit voorschrift is gewaarborgd en niet wordt ontlopen via constructies waarbij de controlepartners of de persoon die de kwaliteitsbeoordeling van nog niet afgeronde controleopdrachten van de jaarrekening uitvoert, andere rollen in het controleteam krijgen toegewezen. Een voorbeeld van een onaanvaardbare constructie is het tijdig vervangen van de voor de controleopdracht van de jaarrekening verantwoordelijk partner door een 'nieuwe' verantwoordelijk partner waarbij vervolgens de vervangen verantwoordelijk partner in een andere rol, bijvoorbeeld als relatiebeherend partner, bij de controlecliënt betrokken blijft.

De verantwoordelijk partner dient tevens de bedreiging voor de onafhankelijkheid te onderzoeken die kan ontstaan bij een langdurige medewerking aan de controleopdracht van de jaarrekening van andere leden van het controleteam en de bedreiging die verband kan houden met de samenstelling van het controleteam. Tot het controleteam wordt in dit verband mede gerekend het hogere personeel dat betrokken is bij de controleopdracht van de jaarrekening van een groepsmaatschappij die in de geconsolideerde jaarrekening van een controlecliënt is opgenomen. De verantwoordelijk partner moet eventueel maatregelen nemen, zoals het instellen van een systeem van interne roulatie en het treffen van maatregelen in het kader van het systeem van interne waarborgen van de accountantspraktijk, om ervoor te zorgen dat de controleopdracht van de jaarrekening naar behoren kan worden voortgezet zonder dat de onafhankelijkheid in het gedrang komt. Indien een lid van het controleteam wordt vervangen omdat hij reeds een lange tijd aan een bepaalde controleopdracht van de jaarrekening meewerkt of omdat er van een vergelijkbare, uit vertrouwde voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid sprake is, ziet de verantwoordelijk partner erop toe dat deze persoon geen andere werkzaamheden voor de controlecliënt verricht dan nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sedert de datum waarop hij is vervangen.

Controlecliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang

Ook als het gaat om een controlecliënt die niet als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt heeft het de voorkeur de hiervoor onder 'Controlecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang' beschreven procedures toe te passen. Indien de accountantspraktijk evenwel niet in staat is een systeem van interne roulatie op te zetten voor de partners belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening, met inbegrip van de verantwoordelijk partner, en voor de persoon die de kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde controleopdracht van de jaarrekening uitvoert, dient de verantwoordelijk partner te bepalen welke andere waarborgen moeten worden getroffen om de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau.

Indien bij een controlecliënt die niet als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt geen systeem van interne roulatie kan worden ingesteld, bijvoorbeeld door de te geringe omvang van de desbetreffende accountantspraktijk, overweegt de verantwoordelijk partner binnen een redelijke periode (zeven jaar) het dossier te laten beoordelen door een andere openbaar accountant, dan wel advies in te winnen bij het NOVAA.

3.4 Periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn (AA)

De bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant is gedurende de opdrachtperiode onafhankelijk van de assurancecliënt. De bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat de overige leden van het assuranceteam en de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden gedurende de opdrachtperiode onafhankelijk van de assurancecliënt zijn. De opdrachtperiode gaat in op het moment waarop het assuranceteam met de uitvoering van de assuranceopdracht begint en eindigt op het moment waarop het assurancerapport is uitgebracht, tenzij sprake is van een doorlopende assuranceopdracht. In dat geval eindigt de opdrachtperiode met ingang van de datum waartegen is opgezegd, genoemd in de kennisgeving van een der partijen, of met het uitbrengen van het laatste assurancerapport, afhankelijk van welke van de twee zich als laatste voordoet.

Indien sprake is van een controleopdracht van de jaarrekening, wordt onder de opdrachtperiode tevens de periode begrepen waarop de desbetreffende jaarrekening betrekking heeft. Bij aanvaarding van een controleopdracht van de jaarrekening gedurende of na beëindiging van de periode waarop de jaarrekening betrekking heeft, dient de openbaar accountant er rekening mee te houden dat zijn onafhankelijkheid kan worden bedreigd door:

- financiële of zakelijke relaties van hemzelf, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of andere onderdelen van het netwerk met de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde, gedurende of na beëindiging van de periode waarop de jaarrekening betrekking heeft maar voorafgaand aan de aanvaarding van de controleopdracht van de jaarrekening; of

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

- eerdere door hem, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk aan de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde geleverde diensten.

Ook in het geval van een assuranceopdracht die geen controleopdracht van de jaarrekening is, dient de openbaar accountant te overwegen of sprake is van financiële of zakelijke relaties dan wel eerdere aan deze assurancecliënt geleverde diensten, die een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid kunnen vormen.

Indien gedurende of na de periode waarop de jaarrekening betrekking heeft maar voorafgaand aan de aanvaarding van de controleopdracht van de jaarrekening overige dienstverlening ten behoeve van de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde is verricht en die diensten gedurende de periode van de controleopdracht van de jaarrekening verboden zouden zijn, dan dient de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant er rekening mee te houden dat zijn onafhankelijkheid mogelijk kan worden bedreigd als gevolg van die diensten. Indien deze bedreiging voor de onafhankelijkheid van een niet te verwaarlozen betekenis blijkt te zijn, moet de openbaar accountant waar nodig waarborgen treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Tot deze waarborgen kunnen behoren:

- het bespreken van onafhankelijkheidsissues met betrekking tot de overige dienstverlening met de bij de controlecliënt met governance belaste personen, zoals de audit commissie;
- het verkrijgen van de bevestiging van de controlecliënt dat deze zijn verantwoordelijkheid erkent voor de uitkomsten van de overige dienstverlening;
- het uitsluiten van deelname aan het controleteam van personen die de overige dienstverlening hebben uitgevoerd; en
- het inschakelen van een andere accountantspraktijk die de uitkomsten van de overige dienstverlening beoordeelt of die de overige dienstverlening opnieuw uitvoert op dusdanige wijze dat die accountantspraktijk de verantwoordelijkheid voor de overige dienstverlening geheel op zich kan nemen.

Overige dienstverlening die wordt uitgevoerd ten behoeve van een controlecliënt die geen organisatie van openbaar belang is, is geen bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant, indien de controlecliënt tussentijds een organisatie van openbaar belang wordt, mits:

- de desbetreffende overige dienstverlening voor controlecliënten die geen organisatie van openbaar belang zijn, is toegestaan;

- er een redelijke termijn zit tussen het tijdstip van de afronding van de overige dienstverlening en het tijdstip waarop de controlecliënt een organisatie van openbaar belang wordt; en
- de openbaar accountant erop toeziet dat de juiste waarborgen zijn getroffen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid als gevolg van de eerdere dienstverlening wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

4 Financiële, zakelijke, arbeids-, familie-, nauwe persoonlijke relaties en (mogelijke) juridische procedures met een assurancecliënt (AA)

In de meeste gevallen zijn de bepalingen ten aanzien van de in de titel genoemde en hierna uitgewerkte relaties hetzelfde voor controlecliënten en andere assurancecliënten. Indien dit niet het geval is, wordt dit expliciet aangegeven.

4.1 Financiële belangen in een assurancecliënt (AA)

Een bestaand, potentieel, direct of indirect financieel belang in een assurancecliënt, inclusief afgeleide instrumenten die daarmee rechtstreeks verband houden, kan een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant, indien het financieel belang wordt gehouden door hemzelf of door een andere persoon die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de assuranceopdracht kan beïnvloeden.

In geval van een controlecliënt geldt het voorgaande ook voor een bestaand, potentieel, direct of indirect financieel belang in een met de controlecliënt verbonden derde, inclusief afgeleide instrumenten die daarmee rechtstreeks verband houden.

De openbaar accountant moet de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid beoordelen. Indien blijkt dat deze van niet te verwaarlozen betekenis is, moet de openbaar accountant waarborgen treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Dit kan leiden tot het weigeren of teruggeven van de assuranceopdracht, dan wel uitsluiting van een persoon van deelname in het assuranceteam. Bij assurancecliënten die als organisatie van openbaar belang worden aangemerkt, moet de openbaar accountant ernaar streven het toezichthoudend orgaan bij de evaluatie van de bedreiging en de getroffen waarborgen te betrekken.

Financiële belangen in een assurancecliënt (inclusief een controlecliënt)

Er is sprake van een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant, indien:

- een persoon die deel uitmaakt van het assuranceteam;
- een persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur; of

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

- de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden:
 - een direct financieel belang in de assurancecliënt bezit;
 - een indirect financieel belang in de assurancecliënt bezit dat voor ten minste een van de partijen van niet te verwaarlozen betekenis is;
- een gezinslid van een persoon die deel uitmaakt van het assuranceteam een financieel belang in de assurancecliënt bezit, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is.

Financiële belangen in een controlecliënt

Aanvullend is in geval van een controlecliënt sprake van een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant sprake, indien:

- een andere persoon genoemd in paragraaf 2.2.1;
- een partner van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk die werkzaam is bij of verbonden is aan de vestiging die in belangrijke mate aan de controleopdracht van de jaarrekening meewerkt; of
- een ander onderdeel van het netwerk:
 - een direct financieel belang in de controlecliënt bezit;
 - een indirect financieel belang in de controlecliënt bezit dat voor ten minste een van de partijen van niet te verwaarlozen betekenis is;
 - een direct of indirect financieel belang bezit in een met de controlecliënt verbonden derde dat voor ten minste een van de partijen van niet te verwaarlozen betekenis is;
- in geval van een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt, een gezinslid van een partner van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk die werkzaam is bij of verbonden is aan de vestiging die in belangrijke mate aan de controleopdracht van de jaarrekening meewerkt, een financieel belang bezit in de controlecliënt of in een met de controlecliënt verbonden derde dat voor ten minste een van de partijen van niet te verwaarlozen betekenis is.

De hiervoor genoemde personen, gezinsleden en entiteiten mogen derhalve geen direct of indirect financieel belang als hiervoor beschreven bezitten. Indien een dergelijk belang wordt verworven als gevolg

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

van een externe gebeurtenis (bijvoorbeeld een erfenis, schenking, fusie van entiteiten, enzovoort), is het continueren van de assuranceopdracht toegestaan, mits:

- a. de betrokken persoon dit belang zo spoedig mogelijk doch uiterlijk binnen een maand nadat hij van het bestaan van het financieel belang kennis heeft gekregen, van de hand doet; of
- b. deze persoon wordt uitgesloten van deelname aan het assuranceteam.

In de periode voorafgaand aan het vervreemden van het financieel belang of aan het uitsluiten van deelname aan het assuranceteam dient de openbaar accountant te overwegen om aanvullende waarborgen te treffen. Hierbij kan onder meer worden gedacht aan het bespreken van de kwestie met de organen die bij de assurancecliënt zijn belast met governance of het inschakelen van een andere openbaar accountant die de werkzaamheden van de bij de assuranceopdracht betrokken persoon aan een extra beoordeling onderwerpt of in voorkomende gevallen anderszins adviseert.

Ook een financieel belang van schijnbaar te verwaarlozen betekenis in een assurancecliënt kan een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant. In geval van een controlecliënt geldt het voorgaande ook voor een financieel belang van schijnbaar te verwaarlozen betekenis in een met de controlecliënt verbonden derde. Deze bedreiging is onaanvaardbaar groot als het belang niet volgens normale zakelijke voorwaarden is verworven of wordt aangehouden, dan wel niet op zakelijke, objectieve wijze tussen onafhankelijke partijen is verhandeld. Het behoort tot de verantwoordelijkheid van de openbaar accountant de aard en het belang van de daarmee verbonden bedreiging te beoordelen en ervoor te zorgen dat hij die waarborgen treft die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Met het oog op de leesbaarheid wordt in de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurancecliënten in het algemeen en controlecliënten, en worden de in het voorschrift genoemde partners en gezinsleden buiten beschouwing gelaten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (de tekst in vet) dit onderscheid wel maakt onderscheidenlijk bepaalde partners en gezinsleden wel betreft.

Het begrip 'financieel belang' heeft betrekking op alle financiële belangen die de openbaar accountant, een andere in paragraaf 2.2.1 genoemde persoon of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden kan bezitten in een assurancecliënt. Het begrip omvat zowel directe als indirecte financiële belangen, zoals:

- een directe of indirecte deelname in het kapitaal van de assurancecliënt;
- het aanhouden of verhandelen van effecten, ongeacht de omvang, van de assurancecliënt;
- het aanvaarden van pensioenrechten of andere uitkeringen van de assurancecliënt.

Overeenkomsten tot het aanhouden van een financieel belang (bijvoorbeeld contractuele overeenkomsten om een financieel belang te verwerven) of daarvan afgeleide instrumenten die rechtstreeks met dit financieel belang verband houden (bijvoorbeeld aandelenopties, futures, enzovoort) moeten op dezelfde wijze worden behandeld als een reeds bestaand financieel belang.

Direct financieel belang

Indien een persoon als genoemd in paragraaf 2.2.1 of de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, die rechtstreeks bij de uitvoering van een assuranceopdracht is betrokken, in het bezit is van een direct financieel belang in de assurancecliënt, dan wordt de daarmee verband houdende bedreiging voor de onafhankelijkheid zodanig groot geacht dat geen enkele waarborg toereikend is om de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant tot een aanvaardbaar minimum te beperken.

In een dergelijk geval moet de openbaar accountant de assuranceopdracht teruggeven of, indien het direct financieel belang wordt gehouden door een andere persoon van de accountantspraktijk, deze persoon van deelneming aan de assuranceopdracht uitsluiten.

Indirect financieel belang

De samenloop van het uitvoeren van een assuranceopdracht en het bezit van een indirect financieel belang in deze assurancecliënt, gehouden door een persoon als genoemd in paragraaf 2.2.1 of de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden is niet toegestaan, indien dit leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij die assuranceopdracht betrokken openbaar accountant. Dit is met name het geval, indien een indirecte deelname in de assurancecliënt tot gevolg heeft of lijkt te hebben dat de betrokken persoon bestuursbeslissingen van de assurancecliënt kan beïnvloeden (bijvoorbeeld via aanzienlijke indirecte stemrechten) of indien de direct aandeelhouder in bepaalde omstandigheden in staat is de uitkomst van de assuranceopdracht te beïnvloeden. Daarnaast kan zich ook een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant voordoen in de situatie waarin hijzelf, een andere persoon als genoemd in paragraaf 2.2.1 of de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden optreedt als stemgerechtigde trustee van een trust of executeur van een wilsbeschikking en daarbij waardepapieren van een assurancecliënt beheert. Dit zal echter alleen het geval zijn, indien er geen adequate waarborgen kunnen worden getroffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Hierbij kan onder meer worden gedacht aan de uitoefening van toezicht en controle door begunstigen, overheidsinstanties of rechtbanken.

Daar staat tegenover dat mag worden aangenomen dat de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant als gevolg van de potentiële behartiging van zijn eigenbelang die uit het bezit van een indirect financieel belang in een assurancecliënt voortvloeit betrekkelijk gering zal zijn, indien bijvoorbeeld:

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

- het direct financieel belang in handen is van een beleggingsfonds, pensioenfonds of gelijkwaardige beleggingsinstelling; of
- de persoon die het indirect financieel belang bezit niet rechtstreeks bij de assuranceopdracht van de fondsbeheerder betrokken is en evenmin in staat is de afzonderlijke beleggingsbeslissingen van deze beheerder te beïnvloeden.

Externe gebeurtenissen

Indien de verwerving van een financieel belang in een assurancecliënt wordt veroorzaakt door een externe gebeurtenis (bijvoorbeeld een erfenis, schenking, fusie van vennootschappen, enzovoort) en het bezit van dat belang een ernstige bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid van de bij die assuranceopdracht betrokken openbaar accountant, dan is continuering van de assuranceopdracht alleen toegestaan indien de betrokken persoon dit belang zo spoedig mogelijk vervreemdt doch uiterlijk binnen een maand nadat hij kennis heeft gekregen van het bestaan van het financieel belang en het recht heeft verworven het belang te vervreemden.

Indien het bijvoorbeeld gaat om een via een erfenis verworven belang in een beursgenoteerde vennootschap, dan geldt als periode waarbinnen de aandelen moeten zijn vervreemd een maand na kennisneming van de erfenis en verwerving van het recht om de aandelen te verkopen. Hierbij moeten de vigerende beursregels die van toepassing zijn op de afstoting of verkoop van aandelen door personen die over voorwetenschap beschikken in acht worden genomen.

Zolang de betrokken persoon zich niet van het financiële belang heeft ontdaan, zijn aanvullende maatregelen vereist om de onafhankelijkheid van de openbaar accountant te waarborgen. Indien een openbaar accountant bijvoorbeeld vaststelt dat een lid van het assuranceteam als gevolg van een erfenis aandelen in een assurancecliënt heeft verworven, mag deze persoon geen deel meer uitmaken van het assuranceteam totdat de aandelen zijn vervreemd. Tevens moet de betrokken persoon worden uitgesloten van deelneming aan de wezenlijke besluitvorming betreffende de assuranceopdracht van de assurancecliënt totdat de aandelen zijn verkocht.

Onopzettelijke inbreuken

Er kan zich een situatie voordoen waarin de openbaar accountant vaststelt dat hijzelf of (een andere persoon van) de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden onbedoeld een financieel belang in een assurancecliënt bezit dat normaal gesproken als strijdig met de onafhankelijkheidsvereisten zou kunnen worden beschouwd.

Een dergelijke onopzettelijke inbreuk brengt de onafhankelijkheid van de openbaar accountant ten opzichte van een assurancecliënt niet in het gedrang, mits de openbaar accountant:

- erop toeziet dat de procedures van de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, die iedere professional ertoe verplichten onmiddellijk een inbreuk

op de onafhankelijkheidsregels te melden die het gevolg is van het feit dat hij een financieel belang in een assurancecliënt heeft gekocht, geërfd of anderszins heeft verkregen, zijn nageleefd;

- nadat de onopzettelijke inbreuk is vastgesteld, er bij de betrokken persoon onmiddellijk op aandringt zich zo spoedig mogelijk van het financieel belang te ontdoen;
- extra zorgvuldig te werk gaat bij de beoordeling van de relevante werkzaamheden van de betrokken persoon.

Indien het onmogelijk blijkt de betrokken persoon ertoe te dwingen zich van het financieel belang te ontdoen, moet deze persoon uit het assuranceteam worden verwijderd. Indien een persoon die niet tot het assuranceteam behoort onbedoeld in het bezit is van een financieel belang dat de onafhankelijkheid van de openbaar accountant in het gedrang kan brengen, moet deze persoon van deelneming aan de essentiële besluitvorming betreffende de assuranceopdracht van de assurancecliënt worden uitgesloten.

Ongeacht welke financiële betrokkenheid aan de orde is, is het in de eerste plaats de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant die moet kunnen aantonen dat de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid is onderkend en dat die waarborgen zijn getroffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien van toepassing moet ook worden aangetoond dat het toezichthoudend orgaan van de assurancecliënt hierbij een rol heeft gespeeld. Telkens als een beslissing in verband met een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant is genomen waarbij deze bedreiging al dan niet als ernstig wordt beschouwd, moeten de redenen die aan deze beslissing ten grondslag hebben gelegen in het dossier worden vastgelegd.

4.2 Zakelijke relaties met een assurancecliënt (AA)

Waar in deze paragraaf wordt gesproken over zakelijke relaties zijn de assuranceopdracht en opdrachten tot overige dienstverlening daaronder niet begrepen.

Zakelijke relaties tussen de openbaar accountant, een andere in paragraaf 2.2.1 genoemde persoon of de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden enerzijds en de assurancecliënt of de leiding daarvan anderzijds kunnen aanleiding geven tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening geldt dit ook voor zakelijke relaties tussen (een persoon van) een ander onderdeel van het netwerk en de assurancecliënt, en kunnen ook zakelijke relaties met een met de controlecliënt verbonden derde of de leiding daarvan aanleiding geven tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid.

De samenloop van de assuranceopdracht en een zakelijke relatie of verbintenis tot het aangaan van een dergelijke relatie met de assurancecliënt is aanvaardbaar, indien de relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de accountantspraktijk en indien deze samenloop geen bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis vormt voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Het

voorgaande is van overeenkomstige toepassing op de samenloop van de controleopdracht van de jaarrekening en een zakelijke relatie of verbintenis tot het aangaan van een dergelijke relatie met een met de controlecliënt verbonden derde.

Bij een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt moet de bij die controlecliënt betrokken openbaar accountant ernaar streven met het toezichthoudend orgaan van de cliënt de gevallen te bespreken waarin twijfel rijst over de vraag of een zakelijke relatie al dan niet past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en wel of geen bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis vormt voor zijn onafhankelijkheid.

Zakelijke relaties

Zakelijke relaties zijn relaties waarbij sprake is van een gemeenschappelijk commercieel of financieel belang tussen de in dit voorschrift genoemde personen, entiteiten of organen.

Hierna is een aantal voorbeelden gegeven van dergelijke relaties die, indien zij van betekenis zijn voor ten minste een van de partijen of buiten het kader van de gewone bedrijfsuitoefening vallen, een uit eigenbelang, belangenbehartiging of intimidatie voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant kunnen vormen. Met het oog op de leesbaarheid wordt in de voorbeelden en het vervolg van de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurancecliënten in het algemeen en controlecliënten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (de tekst in vet) dit onderscheid wel maakt.

Voorbeelden:

- het bezitten van een financieel belang in een joint venture met de assurancecliënt, dan wel met een eigenaar, directeur of andere persoon van het hoger kader van deze assurancecliënt;
- het bezitten van een financieel belang in een cliënt aan wie overige dienstverlening wordt verricht, terwijl die cliënt een financieel belang heeft in de assurancecliënt of vice versa;
- afspraken om een of meer diensten of producten van de accountantspraktijk met een of meer diensten of producten van de assurancecliënt te combineren en deze gezamenlijk op de markt te brengen;
- distributie- of marketingafspraken waarbij de accountantspraktijk als distributeur of aanbieder van producten of diensten van de assurancecliënt werkzaam is of vice versa;
- het verstrekken van een lening aan de assurancecliënt of het bieden van garanties ter dekking van risico's van de assurancecliënt;
- het aanvaarden van een lening van een assurancecliënt of het laten garanderen van opgenomen leningen door de assurancecliënt;

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

- het verlenen van diensten aan een met het dagelijks bestuur belaste directeur of andere persoon van het hoger kader van de assurancecliënt in het persoonlijk belang van de betrokkene;
- het gebruikmaken van diensten van de assurancecliënt die verband houden met het overnemen, aanbieden, op de markt brengen of verkopen van effecten, ongeacht de omvang van het belang, die zijn uitgegeven door de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk.

Overeenkomsten om dergelijke relaties aan te gaan, moeten op dezelfde wijze worden behandeld als reeds bestaande relaties.

In het kader van de gewone bedrijfsuitoefening

In het kader van de gewone bedrijfsuitoefening mogen de in dit voorschrift genoemde personen of entiteiten niet alleen assuranceopdrachten en overige dienstverlening voor een assurancecliënt uitvoeren, maar ook goederen of diensten bij hen aankopen. Voorbeelden van dergelijke goederen en diensten zijn verzekerings- en bankdiensten, zakelijke leningen, kantoorapparatuur, programmatuur voor automatische gegevensverwerking en bedrijfswagens. Indien deze transacties op objectieve en zakelijke wijze plaatsvinden, als tussen onafhankelijke partijen, vormen zij doorgaans geen bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant (bijvoorbeeld aankoop van goederen die tegen normale voorwaarden worden aangeboden en voor alle overige en vergelijkbare afnemers van de assurancecliënt tegen dezelfde voorwaarden verkrijgbaar zijn). De bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant moet echter zorgvuldig afwegen of zelfs een objectieve en zakelijke transactie tussen deze onafhankelijke partijen een zodanige omvang kan bereiken dat deze leidt tot een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid doordat de transactie een feitelijke of althans schijnbare financiële afhankelijkheid veroorzaakt.

Indien goederen of diensten tegen gunstige voorwaarden van een assurancecliënt worden aanvaard, wordt dat niet beschouwd als passend in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening, tenzij de waarde van het eventueel behaalde voordeel te verwaarlozen is.

Ernst van de bedreiging voor de onafhankelijkheid

Of een zakelijke relatie als een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant moet worden beschouwd hangt af van de vraag of een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, tot de slotsom zal komen dat een dergelijke relatie de uitkomst van de assuranceopdracht zal beïnvloeden.

Er bestaat derhalve behoefte aan objectieve criteria om de betekenis van een relatie voor zowel de openbaar accountant als de assurancecliënt waarbij de openbaar accountant is betrokken, te beoordelen. Wat de assuranceopdracht betreft, mag de relatie er niet toe leiden dat de in dit voorschrift genoemde personen of entiteiten in staat zijn bestuursbeslissingen van de assurancecliënt te beïnvloeden. De

relatie mag echter evenmin de assurancecliënt in staat stellen de uitkomst van de assuranceopdracht feitelijk of schijnbaar te beïnvloeden.

Ongeacht welke zakelijke relatie het betreft, zijn het in de eerste plaats de door de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant getroffen waarborgen die het bewijs moeten leveren dat de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid zijn onderkend en onderzocht. Waar dat passend is, moet het bewijsmateriaal ook verwijzen naar de rol van het toezichthoudend orgaan van de assurancecliënt in dit proces. Telkens als een beslissing in verband met een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant is genomen, waarbij deze bedreiging al dan niet als ernstig wordt beschouwd, moeten de redenen die aan deze beslissing ten grondslag hebben gelegen, in het dossier worden vastgelegd.

4.3 Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie (AA)

4.3.1 Dienstverband bij een assurancecliënt (AA)

De bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant mag niet in dienst zijn van de assurancecliënt. De bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een andere persoon werkzaam bij of verbonden aan dezelfde accountantspraktijk, die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de assuranceopdracht kan beïnvloeden, niet in dienst is van de assurancecliënt. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening mag de openbaar accountant ook niet in dienst zijn van een met de controlecliënt verbonden derde en ziet hij erop toe dat ook een andere persoon als hiervoor genoemd dat niet is.

De bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant die in het kader van een detachering bij een assurancecliënt werkzaam is geweest en die wordt ingedeeld bij het assuranceteam dat belast is met de assuranceopdracht van de betrokken assurancecliënt, wordt niet belast met assurancewerkzaamheden die verband houden met enigerlei functie of activiteit die hij tijdens zijn detachering heeft uitgeoefend. De bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een andere werknemer van de accountantspraktijk die in het kader van een detachering bij een assurancecliënt werkzaam is geweest en die wordt ingedeeld bij het assuranceteam dat belast is met de assuranceopdracht van de betrokken cliënt, niet wordt belast met assurancewerkzaamheden die verband houden met enigerlei functie of activiteit die hij tijdens zijn detachering heeft uitgeoefend. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening geldt het voorgaande ook ten aanzien van een openbaar accountant en een andere werknemer van de accountantspraktijk die bij een met de controlecliënt verbonden derde gedetacheerd zijn geweest.

Indien een voormalig lid van het assuranceteam bij een assurancecliënt in dienst is getreden, moet de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant erop toezien dat geen banden van betekenis meer bestaan tussen de accountantspraktijk en het voormalig lid van het assuranceteam. Van banden van betekenis als hiervoor bedoeld is sprake, indien:

- a. de vorderingen op en schulden aan het voormalig lid van het assuranceteam en soortgelijke financiële betrekkingen niet zijn vereffend, met uitzondering van de financiële betrekkingen die zijn vastgelegd in een schriftelijke overeenkomst en die niet worden beïnvloed door de relatie tussen het voormalig lid van het assuranceteam en de accountantspraktijk;

- b. het voormalig lid van het assuranceteam deelneemt aan de beroeps- of bedrijfsmatige activiteiten van de accountantspraktijk.

Het voorgaande is van overeenkomstige toepassing op een persoon die deel heeft uitgemaakt van de hiërarchische structuur.

Aanvullende bepaling met betrekking tot een controlecliënt

Een partner belast met een essentiële taak bij de uitvoering van een controleopdracht van de jaarrekening die de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden verlaat en die voornemens is bij de controlecliënt een essentiële bestuursfunctie te gaan uitoefenen, mag deze functie niet eerder gaan bekleden dan nadat een termijn van ten minste twee jaar is verstreken gerekend vanaf het moment waarop hij de accountantspraktijk heeft verlaten.

Gelijktijdig dienstverband en detachering

Met het oog op de leesbaarheid wordt in de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurancecliënten in het algemeen en controlecliënten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (de tekst in vet) dit onderscheid wel maakt.

De bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant moet tevens bijzondere aandacht besteden aan de situatie waarin een persoon in dienst is van of verbonden is aan zowel de accountantspraktijk als de assurancecliënt. Ook besteedt hij bijzondere aandacht aan de situatie waarin een werknemer van de accountantspraktijk vanuit de accountantspraktijk bij de desbetreffende assurancecliënt gedetacheerd is geweest. Deze vorm van detachering leidt niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant, indien het een overeenkomst betreft waarbij de betrokken werknemer onder het directe toezicht van de assurancecliënt werkt en geen boekhoudkundige transacties initieert of gegevens opstelt die niet door de assurancecliënt zijn gecontroleerd en goedgekeurd. Een dergelijke detachering leidt evenmin tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant, indien de betrokken persoon bij de assurancecliënt een functie bekleedt waarin hij de uitkomst van de assuranceopdracht niet kan beïnvloeden. Indien de persoon na afloop van een dergelijke detachering bij het assuranceteam wordt ingedeeld, ziet de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant erop toe dat deze persoon niet wordt belast met assurancewerkzaamheden gericht op enigerlei functie of activiteit die hij tijdens zijn detachering heeft uitgeoefend of heeft gecontroleerd.

4.3.2 Vervullen van een bestuurs- of toezichthoudende functie bij een assurancecliënt (AA)

Het is de openbaar accountant niet toegestaan te worden betrokken bij een assuranceopdracht, indien hijzelf of een andere persoon werkzaam bij of verbonden aan dezelfde accountantspraktijk, lid is van de leiding van de assurancecliënt (bijvoorbeeld de raad van bestuur) of deel uitmaakt van het toezicht-

houdend orgaan van de assurancecliënt (bijvoorbeeld de audit commissie of raad van commissarissen). Indien sprake is van een controleopdracht van de jaarrekening mag de openbaar accountant ook niet bij deze opdracht worden betrokken, in geval een persoon werkzaam bij of verbonden aan een ander onderdeel van het netwerk lid is van de leiding van de controlecliënt of deel uitmaakt van het toezichhoudend orgaan van de controlecliënt.

Aanvullende bepalingen met betrekking tot een controlecliënt

Het is de openbaar accountant niet toegestaan betrokken te zijn bij een controleopdracht van de jaarrekening, indien hijzelf of een andere persoon werkzaam bij of verbonden aan dezelfde accountantspraktijk of werkzaam bij of verbonden aan een ander onderdeel van het netwerk, lid is van de leiding of deel uitmaakt van het toezichhoudend orgaan van een entiteit:

- die direct of indirect meer dan 20% van de stemrechten van de controlecliënt bezit; of
- waarvan de controlecliënt direct of indirect meer dan 20% van de stemrechten in zijn bezit heeft.

Passieve bestuursfuncties

Het vervullen van een zogenoemde passieve bestuursfunctie, bijvoorbeeld in de vorm van een 'slapende' bestuursfunctie in een stichting administratiekantoor bij of ten behoeve van een assurancecliënt, door een persoon werkzaam bij of verbonden aan de accountantspraktijk leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant en is daarom niet toegestaan. Indien sprake is van een controleopdracht van de jaarrekening geldt het voorgaande eveneens in geval een persoon werkzaam bij of verbonden aan een ander onderdeel van het netwerk een dergelijke passieve bestuursfunctie bekleedt.

Het aanvaarden van een bestuurs- of toezichhoudende functie bij een assurancecliënt door een in dit voorschrift genoemde persoon is niet de enige manier waarop een uit intimidatie en zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant kan ontstaan. Een dergelijke bedreiging kan zich in geval van een controleopdracht van de jaarrekening ook voordoen, indien een hierboven genoemde persoon lid wordt van een bestuurs- of toezichhoudend orgaan van een entiteit die geen controlecliënt is maar in een zodanige positie verkeert dat hij de controlecliënt kan beïnvloeden.

4.4 Indiensttreding bij een accountantspraktijk (AA)

De bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een directeur van of een persoon die een managementpositie vervult bij de assurancecliënt en die in dienst treedt van de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, gedurende een periode van twee jaar na zijn vertrek bij de assurancecliënt geen deel uitmaakt van het assuranceteam bij

deze assurancecliënt en gedurende twee jaren niet betrokken is bij belangrijke beslissingen met betrekking tot deze assurancecliënt. Dit geldt eveneens voor elke voormalige werknemer van de assurancecliënt, tenzij zijn verantwoordelijkheden en taken in dienst van de assurancecliënt van geen enkele betekenis zijn voor het uitvoeren van de assuranceopdracht. In geval van een controlecliënt mogen bedoelde personen gedurende twee jaren ook niet betrokken zijn bij belangrijke beslissingen met betrekking tot een met de controlecliënt verbonden derde.

Met het oog op de leesbaarheid wordt in de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurancecliënten in het algemeen en controlecliënten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (de tekst in vet) dit onderscheid wel maakt.

Indien een directeur van of een persoon die een managementfunctie vervult bij een assurancecliënt in dienst treedt van de accountantspraktijk, wordt de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant te ernstig geacht om door enige andere waarborg te worden weggenomen dan door het verbod om in de daaropvolgende twee jaar deel uit te maken van het assuranceteam of betrokken te zijn bij belangrijke beslissingen in verband met de assuranceopdracht van de assurancecliënt. Indien een voormalige werknemer van de assurancecliënt bij de accountantspraktijk in dienst treedt, zal de betekenis van de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant afhankelijk zijn van de verantwoordelijkheden en taken waarmee deze werknemer bij de assurancecliënt was belast en de verantwoordelijkheden en taken die hem bij de accountantspraktijk zullen worden toevertrouwd. Indien de voormalige werknemer van de assurancecliënt bijvoorbeeld werkzaamheden verrichtte met betrekking tot de financiële administratie of posten van de jaarrekening waardeerde, zal de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant erop toezien dat voor deze werknemer dezelfde bepalingen gelden als voor een directeur of bestuurder. Indien de voormalige werknemer daarentegen bijvoorbeeld een niet-bestuurlijke functie in een vestiging van de assurancecliënt bekleedde, kan de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen door ervoor te zorgen dat de werkzaamheden van bedoelde werknemer als lid van het assuranceteam niet op die vestiging betrekking hebben.

Indien bedoelde werknemer na de periode van twee jaar lid wordt van het assuranceteam, evalueert de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid. Zo nodig treft de openbaar accountant additionele waarborgen zoals:

- het betrekken van een andere openbaar accountant om het werk van de desbetreffende werknemer te beoordelen, of anders advies te geven indien nodig;
- het bespreken van deze kwestie met het toezichhoudend orgaan van de assurancecliënt.

4.5 Familie- en nauwe persoonlijke relaties (AA)

4.5.1 Gezinsleden (AA)

Assuranceopdracht anders dan een controleopdracht van de jaarrekening

Een openbaar accountant mag geen assuranceopdracht anders dan een controleopdracht van de jaarrekening aanvaarden, indien één van zijn gezinsleden:

- a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij deze assurancecliënt, indien hij vanuit die positie directe invloed op het object van onderzoek van de assuranceopdracht kan uitoefenen;
- b. bij deze assurancecliënt een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van de assuranceopdracht;
- c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van die assuranceopdracht geen functie bekleedt als in deze alinea genoemd onder a of b, maar een dergelijke functie wel bekleedde in de periode waarop die assuranceopdracht betrekking heeft;
- d. een financieel belang in deze assurancecliënt bezit, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is;
- e. met deze assurancecliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.

Controleopdracht van de jaarrekening

Een openbaar accountant mag geen controleopdracht van de jaarrekening aanvaarden, indien één van zijn gezinsleden:

- a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij deze controlecliënt;
- b. bij deze controlecliënt een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van de controleopdracht van de jaarrekening;
- c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van die controleopdracht van de jaarrekening geen functie bekleedt als genoemd onder a of b, maar een dergelijke functie wel bekleedde in de periode waarop die controleopdracht van de jaarrekening betrekking heeft;

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

- d. een financieel belang in deze controlecliënt bezit, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is;
- e. met deze controlecliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.

De bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat deze controleopdracht van de jaarrekening niet wordt uitgevoerd op een vestiging waarbij of waaraan een controlepartner werkzaam of verbonden is die niet bij de desbetreffende controleopdracht van de jaarrekening is betrokken of een persoon werkzaam is die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur, indien een van hen dan wel beiden een gezinslid heeft dan wel hebben dat voldoet aan een of meer van de in de eerste alinea genoemde criteria.

De bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur niet betrokken is bij een beslissing die rechtstreeks met de controleopdracht van de jaarrekening verband houdt, indien een gezinslid van die persoon voldoet aan één of meer van de in de eerste alinea genoemde criteria.

Alle assuranceopdrachten

De bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan dezelfde accountantspraktijk geen deel uitmaakt van het assuranceteam, indien die persoon een gezinslid heeft dat voldoet aan één van de hierboven genoemde criteria. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening geldt het voorgaande ook met betrekking tot een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een ander onderdeel van het netwerk.

4.5.2 Naaste verwanten (AA)

Of de relatie tussen de bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant en een naaste verwant van hem of van een ander lid van het assuranceteam van invloed is op de onafhankelijkheid van de openbaar accountant, hangt af van een aantal factoren.

In elk geval wordt de onafhankelijkheid van de bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant bedreigd en moet hij daarom waarborgen treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau, indien een naaste verwant van hem:

- a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij deze assurancecliënt, indien hij vanuit die positie directe invloed op het object van onderzoek van de assuranceopdracht kan uitoefenen;
- b. bij deze assurancecliënt een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van de assuranceopdracht;

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

- c. een financieel belang in deze assurancecliënt bezit, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is;
- d. met deze assurancecliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.

De openbaar accountant moet de aard en het belang van de bedoelde bedreiging voor zijn onafhankelijkheid evalueren. Indien daaruit blijkt dat deze van niet te verwaarlozen betekenis is, moet hij waarborgen treffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Voorbeelden van deze waarborgen zijn:

- het verwijderen van de desbetreffende persoon uit het assuranceteam;
- het waar mogelijk zodanig structureren van de verantwoordelijkheden binnen het assuranceteam dat de desbetreffende persoon geen werkzaamheden hoeft te verrichten waarvan het object van onderzoek een aangelegenheid is die valt onder de verantwoordelijkheid van de naaste verwant;
- het afstoten van (een aanzienlijk deel van) het financieel belang door de naaste verwant in een zo vroeg mogelijk stadium;
- het bespreken van de kwestie met het toezichthoudende orgaan van deze assurancecliënt;
- het laten beoordelen van de uitgevoerde werkzaamheden door een partner die niet is betrokken bij de assuranceopdracht of overige dienstverlening ten behoeve van de assurancecliënt.

Indien een naaste verwant van een lid van het assuranceteam bij de assurancecliënt een hoge bestuursfunctie of een andere functie bekleedt, van waaruit hij directe invloed op het object van onderzoek van de assuranceopdracht van deze assurancecliënt kan uitoefenen, kan sprake zijn van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Of deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, hangt onder andere af van de volgende factoren:

- de positie van de naaste verwant bij de assurancecliënt; of
- de rol van de professional in het assuranceteam.

Indien een lid van het assuranceteam wetenschap heeft van het feit dat een naaste verwant van hem een financieel belang in de assurancecliënt bezit, kan sprake zijn van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Of deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, hangt af van de aard van de relatie tussen het desbetreffende lid van het assuranceteam en diens naaste verwant en de omvang van het financiële belang.

4.5.3 Nauwe persoonlijke relaties (AA)

De openbaar accountant moet nagaan of hijzelf en een andere persoon die lid is van het assuranceteam of deel uitmaakt van de hiërarchische structuur dan wel, in geval van een controleopdracht van de jaarrekening, eveneens iemand die werkzaam is bij of verbonden is aan dezelfde vestiging waartoe de openbaar accountant of een dergelijke persoon behoort, geen andere nauwe persoonlijke relaties heeft die vergelijkbare waarborgen vereisen.

De situatie waarin sprake is van een relevante nauwe persoonlijke relatie moet worden beoordeeld aan de hand van de kennis van de openbaar accountant en de betrokken persoon. De openbaar accountant moet ervoor zorgen dat de betrokken persoon hem inlicht over alle feiten en omstandigheden die vereisen dat de openbaar accountant waarborgen treft die een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

De bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat de hiervoor genoemde personen aan de hand van de door de accountantspraktijk vastgestelde gedragslijnen en procedures bepalen wie hun nauwe persoonlijke relaties zijn of lijken te zijn en vervolgens alle relevante feiten of omstandigheden ter zake met betrekking tot de assurancecliënt melden aan de openbaar accountant.

4.5.4 Nadere toelichting gezinsleden, naaste verwanten en nauwe persoonlijke relaties (AA)

Onder familierelaties worden gezinsleden en naaste verwanten verstaan.

De bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant beoordeelt de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die verband houdt met het feit dat hijzelf of een ander als genoemd in paragraaf 4.5.1 respectievelijk 4.5.2 een gezinslid heeft dat respectievelijk een naaste verwant heeft die aan een van de in paragraaf 4.5.1, onderdelen a tot en met e, respectievelijk 4.5.2, onderdelen a tot en met d, genoemde criteria voldoet. Voorts beoordeelt hij andere nauwe persoonlijke relaties dan familierelaties van hemzelf en de andere in paragraaf 4.5.3 genoemde personen, die een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid zouden kunnen zijn en mogelijk waarborgen vereisen.

Een beoordeling van eventuele bedreigingen voortvloeiend uit familie- of andere nauwe persoonlijke relaties is gebaseerd op de kennis van de openbaar accountant van de levensomstandigheden van alle relevante personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantspraktijk of, indien voorgeschreven, aan een ander onderdeel van het netwerk. De openbaar accountant betreft bij deze beoordeling de door de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden uitgevaardigde gedragslijnen en procedures die de betrokken personen ertoe verplichten omtrent hun gezinsleden, naaste verwanten en andere nauwe persoonlijke relaties mededeling te doen van alle in dit verband relevante feiten of omstandigheden. De openbaar accountant evalueert de verkregen informatie en gaat van alle voor een assuranceopdracht waarbij hij is betrokken relevante personen na of aan een van de bedoelde criteria is voldaan. Indien dat het geval blijkt te zijn, treft hij binnen een redelijke termijn die waarborgen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Deze waarborgen kunnen uiteenlopen van het niet aanvaarden c.q. teruggeven van de assuranceopdracht tot de verwijdering van een persoon uit het assuranceteam of, in geval van een controleopdracht van de jaarrekening, overplaatsen naar een andere vestiging.

Werknemersrechten

N.B. Niet als een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant wordt beschouwd een financieel belang dat is verkregen uit hoofde van werknemersrechten (bijvoorbeeld pensioenrechten of werknemersopties), indien voor zover noodzakelijk waarborgen zijn getroffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Onopzettelijke inbreuken

Er kan zich een situatie voordoen waarin de openbaar accountant vaststelt dat een persoon werkzaam bij of verbonden aan de accountantspraktijk of, indien voorgeschreven, een ander onderdeel van het netwerk onopzettelijk geen melding heeft gedaan van een als strijdig met de onafhankelijkheidsvereisten aan te merken familie- of andere nauwe persoonlijke relatie met een assurancecliënt waarbij de openbaar accountant betrokken is. Een dergelijke onopzettelijke inbreuk leidt niet tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant ten opzichte van een assurancecliënt, mits de openbaar accountant:

- op de juiste wijze gebruik heeft gemaakt van procedures van de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, die erin voorzien dat de professionals verplicht zijn onmiddellijk alle inbreuken op de onafhankelijkheidsregels te melden die het gevolg zijn van wijzigingen in hun familie- of andere nauwe persoonlijke relaties, de aanvaarding van een voor de assuranceopdracht gevoelige functie door een gezinslid of naaste verwant (dat wil zeggen alle personen als bedoeld in de onderdelen a tot en met e van paragraaf 4.5.1 respectievelijk a tot en met d van paragraaf 4.5.2) of het feit dat een gezinslid of een naaste verwant een groot financieel belang in een assurancecliënt heeft gekocht, geërfd of anderszins heeft verkregen;
- de betrokken persoon onmiddellijk uit het assuranceteam verwijdt of, indien de persoon niet tot het assuranceteam behoort, deze persoon uitsluit van belangrijke beslissingen in verband met de assuranceopdracht van de betrokken assurancecliënt. In geval het gaat om de verwerving van een groot financieel belang moet de openbaar accountant, zodra de onopzettelijke inbreuk is vastgesteld, de betrokken persoon ertoe aanmanen zich zo spoedig mogelijk van het financieel belang te ontdoen; en
- extra zorgvuldig te werk gaat bij de beoordeling van de relevante assurancewerkzaamheden van de betrokken persoon.

4.6 (Mogelijke) juridische procedures met een assurancecliënt (AA)

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant ontstaan, indien een juridische procedure bestaat of naar alle waarschijnlijkheid zal ontstaan tussen de openbaar accountant, een andere in paragraaf 2.2.1 genoemde persoon of de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden enerzijds en een assurancecliënt

anderzijds. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening geldt dit ook voor een juridische procedure waarbij een (persoon van een) ander onderdeel van het netwerk of een met de controlecliënt verbonden derde is betrokken.

Om deze bedreiging goed te kunnen inschatten, neemt de openbaar accountant alle door de assurancecliënt verleende assuranceopdrachten en overige dienstverlening in aanmerking. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening worden ook opdrachten tot overige dienstverlening verleend door een met de controlecliënt verbonden derde in aanmerking genomen.

Indien de openbaar accountant een dergelijke bedreiging ziet aankomen, moet hij dit bespreken met het toezichthoudend orgaan van de assurancecliënt. In geval een dergelijk orgaan niet bestaat, overweegt hij hierover met de NOvAA te overleggen.

De bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant zal naar alle waarschijnlijkheid onaanvaardbaar groot zijn, indien er een rechtsgeschil aanhangig is gemaakt of er een grote kans bestaat dat het tot een rechtsgeschil komt, dat in beide situaties van wezenlijk belang is voor ten minste een van de betrokken partijen of indien een eerder uitgevoerde assuranceopdracht wordt betwist. De openbaar accountant moet zijn werkzaamheden ten behoeve van de assurancecliënt staken zodra een dergelijke omstandigheid aan het licht komt. Indien sprake is van een controleopdracht van de jaarrekening geldt het voorgaande ook ten aanzien van werkzaamheden ten behoeve van een met de controlecliënt verbonden derde. De openbaar accountant dient daarbij te handelen in overeenstemming met de relevante wettelijke bepalingen.

Hoewel het niet mogelijk is voor alle gevallen precies aan te geven wanneer het punt bereikt wordt waarop het onjuist zou zijn voor een openbaar accountant om in de hiervoor bedoelde situaties als openbaar accountant van een assurancecliënt te blijven functioneren, dienen de hierna genoemde criteria in ogenschouw te worden genomen. Met het oog op de leesbaarheid wordt geen onderscheid gemaakt tussen assurancecliënten in het algemeen en controlecliënten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (de tekst in vet) dit onderscheid wel maakt:

- indien het management van een assurancecliënt stelt dat er tekortkomingen zijn in een uitgevoerde assuranceopdracht en de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant tot de conclusie komt dat het waarschijnlijk is dat een claim zal worden ingediend, zal de openbaar accountant de beweegredenen van de beschuldigingen bespreken met het toezichthoudend orgaan van de assurancecliënt. In geval een dergelijk lichaam niet bestaat, overweegt de openbaar accountant de beweegredenen van beschuldigingen met de NOvAA te bespreken. Indien hierbij de conclusie van de openbaar accountant wordt bevestigd, dan is de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid onaanvaardbaar en dient de openbaar accountant de assuranceopdracht te beëindigen;
- indien de openbaar accountant meent dat sprake is van fraude of bedrog door het huidige management van de assurancecliënt, is de mate waarin sprake is van een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid en de beslissing of hij al dan niet zijn opdracht dient te beëindigen mede afhankelijk van de mogelijk te treffen waarborgen zoals het bespreken van alle relevante aspecten

met het toezichthoudend orgaan van de assurancecliënt of, indien een dergelijk lichaam niet bestaat, eventueel met de NOvAA;

- een (dreigende) juridische procedure met betrekking tot overige dienstverlening voor een bedrag dat van te verwaarlozen belang is voor de openbaar accountant of voor de assurancecliënt (bijvoorbeeld claims die voortvloeien uit geschillen met betrekking tot het declareren van overige dienstverlening) leidt normaliter niet tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.

5 Samenloop met overige dienstverlening (AA)

Dit hoofdstuk is uitsluitend van toepassing op controleopdrachten van de jaarrekening, met uitzondering van de paragrafen 5.1 en 5.9 die ook op andere assuranceopdrachten van toepassing zijn.

In dit hoofdstuk wordt onder 5.1 in het algemeen behandeld de samenloop van assuranceopdrachten, waaronder controleopdrachten van de jaarrekening, met overige dienstverlening bij een assurancecliënt. Voor een aantal specifieke combinaties van een controleopdracht van de jaarrekening en overige dienstverlening bij een controlecliënt zijn aanvullende voorschriften noodzakelijk, omdat vooral in deze situaties een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant kan ontstaan. In de paragrafen 5.2 tot en met 5.9 worden deze specifieke combinaties besproken. Overigens kan ook bij een assuranceopdracht met een continu karakter anders dan een controleopdracht van de jaarrekening (bijvoorbeeld beoordelingsopdrachten met betrekking tot de jaarrekening) sprake zijn van onverenigbaarheid met overige dienstverlening. De hierna volgende paragrafen gelden dan ook voor deze dienstverleningsopdrachten.

5.1 Algemeen beoordelingskader (AA)

De openbaar accountant leeft de door de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden geldende regels na die een onafhankelijk optreden van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assuranceopdracht in relatie tot overige dienstverlening waarborgen. Op die wijze ziet de openbaar accountant erop toe dat de belangen van de betrokkenen niet in gevaar worden gebracht door enig tegengesteld belang tussen:

- in geval van een assuranceopdracht anders dan een controleopdracht van de jaarrekening, de openbaar accountant en de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden enerzijds en de assurancecliënt anderzijds;
- in geval van een controleopdracht van de jaarrekening, tussen de openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk enerzijds en de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde anderzijds.

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

In dat kader gelden de volgende algemene voorschriften:

- de openbaar accountant mag geen beslissingen nemen namens of participeren in een besluitvormingsproces van een assurancecliënt waarbij hij is betrokken of het management ervan. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening mag de openbaar accountant ook geen beslissingen nemen namens of participeren in een besluitvormingsproces van een met de controlecliënt verbonden derde of het management ervan. Dit verbod heeft zowel betrekking op de assuranceopdracht als op de overige dienstverlening bij een assurancecliënt en heeft, in geval van een controleopdracht van de jaarrekening, ook betrekking op de overige dienstverlening bij een met de controlecliënt verbonden derde;
- indien een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant die samenhangt met overige dienstverlening bij een assurancecliënt blijft bestaan, moet deze bedreiging door het treffen van waarborgen worden weggenomen of worden teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening heeft het voorgaande ook betrekking op een bedreiging voor de onafhankelijkheid die samenhangt met overige dienstverlening bij een met de controlecliënt verbonden derde.

Ook indien geen sprake is van betrokkenheid bij het besluitvormingsproces in de hierboven benoemde gevallen dient bij de combinatie van een assuranceopdracht en overige dienstverlening de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant te overwegen een of meerdere van de volgende waarborgen te treffen, teneinde de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau:

- het scheiden van taken en verantwoordelijkheden tussen de assuranceopdracht en de overige dienstverlening bij de assurancecliënt of, in geval van een controlecliënt, ook bij een met deze controlecliënt verbonden derde;
- overleg met de onafhankelijkheidsfunctionaris die binnen de accountantspraktijk belast is met onafhankelijkheidsvraagstukken;
- overleg met een openbaar accountant van buiten de eigen accountantspraktijk, dan wel inwinnen van advies bij de beroepsorganisatie.

Aanvullend bij de controleopdracht van de jaarrekening:

- beoordeling van de uitgevoerde controlewerkzaamheden door een controlepartner die niet betrokken is bij de desbetreffende controleopdracht van de jaarrekening of overige dienstverlening ten behoeve van de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde.

Bij een organisatie van openbaar belang moet de bij de controleopdracht betrokken openbaar accountant ernaar streven de overige dienstverlening aan een controlecliënt of aan een met deze controlecliënt verbonden derde met het toezichthoudend orgaan van de controlecliënt te bespreken.

Met het oog op de leesbaarheid wordt in de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurancecliënten in het algemeen en controlecliënten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (tekst in vet) dit onderscheid wel maakt.

Het verrichten van overige dienstverlening door de openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden biedt enerzijds voordelen voor zowel de assurancecliënt als de gebruikers van de financiële verslaggeving maar leidt anderzijds tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. De voordelen zijn onder meer een efficiënte en effectieve inzet van kennis en arbeid en een grote mate van kennis van en inzicht in de huishouding.

In beginsel levert niet bij alle soorten overige dienstverlening de combinatie met het uitvoeren van een assuranceopdracht een bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant. Voorbeelden hiervan zijn de natuurlijke adviesfunctie, fiscale advisering, due diligence en inbrengverklaringen (zie paragraaf 5.4).

Ook het ontwikkelen van een trainingsprogramma voor een assurancecliënt levert in beginsel geen potentiële bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Maar indien bijvoorbeeld de accountantspraktijk naast een assuranceopdracht ook een deel van de administratie verzorgt voor de assurancecliënt, kan hierdoor een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant ontstaan. Van essentieel belang blijft dat de openbaar accountant niet is betrokken bij het besluitvormingsproces van de assurancecliënt of het management ervan.

De hiernavolgende paragrafen 5.2 t/m 5.8 zijn uitsluitend van toepassing op cliënten waarvoor controleopdrachten van de jaarrekening worden uitgevoerd.

5.2 Administratieve dienstverlening (AA)

Indien de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is, valt ook een met de controlecliënt verbonden derde onder de reikwijdte van het voorschrift. Met het oog op de leesbaarheid is deze aanvulling niet in het voorschrift en de toelichting opgenomen.

Onder het begrip 'administratieve dienstverlening' wordt in het kader van de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant tevens begrepen het verzorgen van de salarisadministratie. Werkzaamheden die worden uitgevoerd door het controleteam met betrekking tot het traject van saldibalans naar jaarrekening worden niet onder administratieve dienstverlening begrepen. De bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant moet erop toe zien dat alle posten in dit traject met een subjectief element, zoals voorzieningen, schriftelijk en gemotiveerd aan de leiding van de entiteit worden voorgelegd en dat de leiding van de entiteit deze posten expliciet en schriftelijk accordeert.

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan indien de openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk voor een controlecliënt werkzaamheden verricht op het terrein van de administratieve dienstverlening zoals het opstellen van de jaarrekening. De aard en het belang van de hiermee verband houdende bedreiging hangen af van de mate van betrokkenheid bij het opstellen van de jaarrekening, alsmede van de vraag of de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is.

Administratieve dienstverlening en werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening voor een organisatie van openbaar belang leiden tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant en zijn daarom niet toegestaan.

Er wordt van uitgegaan dat de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant onaanvaardbaar groot is, indien zou worden toegestaan aan het proces van administratieve dienstverlening mee te werken. Dit geldt echter niet indien de werkzaamheden verricht worden voor een controlecliënt die geen organisatie van openbaar belang is en bovendien deze werkzaamheden uitsluitend een technisch of routinematig karakter hebben en de personen die betrokken zijn bij het traject van administratieve dienstverlening of het opstellen van de jaarrekening niet zijn betrokken bij beslissingen ten aanzien van deze werkzaamheden, genomen door het management van de controlecliënt.

Bij of krachtens de wet zijn bepalingen ter zake van de samenloop van wettelijke controles en administratieve dienstverlening opgenomen. De openbaar accountant die betrokken is bij de uitvoering van een wettelijke controle ziet erop toe dat hetgeen hiervoor is vermeld en hetgeen bij of krachtens de wet ter zake is voorgeschreven wordt toegepast.

In principe leidt administratieve dienstverlening alsmede het opmaken van de jaarrekening ten behoeve van een controlecliënt tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing (het feit dat de openbaar accountant zijn eigen werk of het werk dat is uitgevoerd door zijn collega's moet beoordelen). Zoals aangegeven leidt dit tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant, ook al hoeft er in werkelijkheid geen sprake te zijn van aantasting van de objectiviteit van zijn controle.

De bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk kan op meerdere manieren betrokken zijn bij de financiële administratie van de controlecliënt. Deze betrokkenheid kan variëren van het verzorgen van de administratie, het opmaken van de jaarrekening op basis van de administratie en de controle daarvan, tot het helpen van de controlecliënt bij het opstellen van de jaarrekening en het berekenen van de belastingpositie, overlopende posten, voorziening voor oninbare vorderingen, afschrijvingen enzovoort. Voorbeelden van administratie dienstverlening die leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant zijn:

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

- het opstellen of veranderen van journaalposten, van de indeling van de rekeningen of transacties, dan wel van andere vastleggingen zonder toestemming van de controlecliënt;
- het autoriseren van transacties;
- het opstellen van basisdocumenten of gegevens of het aanbrengen van wijzigingen in dergelijke documenten of gegevens;
- het kiezen en het toepassen van waarderingsgrondslagen.

Voorbeelden van administratieve dienstverlening bij een controlecliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang die niet noodzakelijkerwijze leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant zijn:

- het uitvoeren van routinematige boekhoudtaken, zoals boeken van transacties waarvoor het management van de controlecliënt de te hanteren rekeningindeling heeft vastgesteld;
- het technisch of routinematig verwerken van salarisgegevens;
- het boeken van gecodeerde transacties in het grootboek van een controlecliënt;
- het opnemen van door de controlecliënt goedgekeurde posten in de proefbalans;
- het verlenen van bepaalde diensten op het gebied van gegevensverwerking;
- het informeren van de controlecliënt over gangbare jaarrekeningstandaarden of waarderingsmethoden, zodat de cliënt zelf kan beslissen welke hij wil toepassen.

5.3 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem (AA)

Indien de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is, valt ook een met de controlecliënt verbonden derde onder de reikwijdte van het voorschrift. Met het oog op de leesbaarheid is deze aanvulling niet in het voorschrift en de toelichting opgenomen.

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan indien hij, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk werkzaamheden verricht ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen die informatie genereren die uiteindelijk in de jaarrekening van de controlecliënt wordt opgenomen.

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (AA's)

De uit deze samenloop van dienstverlening voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing is onaanvaardbaar, indien de openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk dergelijke diensten gelijktijdig verlenen, tenzij:

- het management van de controlecliënt schriftelijk bevestigt dat het de verantwoordelijkheid voor het gehele interne controlesysteem op zich neemt;
- de openbaar accountant zich ervan heeft vergewist dat het management van de controlecliënt niet voornamelijk op deze werkzaamheden ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen vertrouwt om de degelijkheid van zijn interne controles en systemen voor de financiële verslaggeving te beoordelen;
- de specificaties voor het ontwerp van het informatiesysteem door het management van de controlecliënt zijn geaccepteerd;
- de diensten geen turn key projecten behelzen (softwareontwerp, hardware configuratie en de implementatie van beide), tenzij het management van de controlecliënt uitdrukkelijk in de hiervoor reeds genoemde vereiste schriftelijke bevestiging vermeldt de verantwoordelijkheid op zich te nemen voor:
 - het ontwerp-, het implementatie- en het beoordelingsproces, inclusief alle beslissingen daaromtrent; en
 - de werking van het systeem, inclusief de door het systeem gebruikte of gegenereerde gegevens.

In deze situatie leidt het niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant indien hij, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk als lid van een stuurgroep adviseert bij het ontwerp en de implementatie van dergelijke systemen of werkzaamheden verricht die verband houden met de beoordeling, ontwikkeling en praktische toepassing van het systeem van interne beheersing, mits niet als werknemer wordt gehandeld en geen bestuursfunctie wordt uitgeoefend.

Ook in de niet hierboven verboden gevallen moet de openbaar accountant nagaan of er aanvullende waarborgen nodig zijn om elke eventueel resterende, uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid te ondervangen.

Een waarborg die tegen deze bedreiging kan worden getroffen bestaat uit het laten verrichten van de diensten die met het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen verband houden door een team van deskundigen die geen deel uitmaken van het controleteam, dat bovendien niet onder leiding staat van de bij de controleopdracht betrokken openbaar accountant.

Een controleopdracht van de jaarrekening omvat onder meer de toetsing van de informatiesystemen (apparatuur en programmatuur) die door de controlecliënt worden gebruikt om de financiële informatie te verkrijgen die in de jaarrekening moet worden verwerkt. Indien een bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk betrokken is bij het ontwerp en de implementatie van een dergelijk financieel informatiesysteem, kan dit leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing. In dit verband wordt erop gewezen dat de financiële informatie niet alleen de gegevens omvat die rechtstreeks in de jaarrekening worden opgenomen, maar ook alle andere waarderings- of materiële gegevens die aan de in de jaarrekening vermelde informatie ten grondslag liggen. Deze informatie wordt gegenereerd door hetzij geïntegreerde IT-systemen, hetzij een aantal autonome systemen voor onder meer de kostprijsadministratie, de loonadministratie of het kasbeheer, alsook systemen die louter fysieke aantallen opleveren, zoals sommige voorraad- en productiecontrolesystemen.

De mate van betrokkenheid van de openbaar accountant bij het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen kan variëren.

Het ene uiterste wordt gevormd door diensten waarbij de openbaar accountant bestuurstaken of verantwoordelijkheden op zich neemt voor het gehele project dat betrekking heeft op het ontwerpen en implementeren van financiële informatiesystemen, dan wel voor het beheer van het financieel informatiesysteem en voor de gegevens die het gebruikt of genereert. Het is evident dat de samenloop bij een controlecliënt van deze dienstverlening met de controle van de jaarrekening leidt tot een onaanvaardbaar hoge bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant.

In andere gevallen moet de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant een zorgvuldige inschatting maken van de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die zou kunnen voortvloeien uit de samenloop van de controleopdracht van de jaarrekening en zijn betrokkenheid bij het ontwerp en de implementatie van systemen die bestemd zijn voor de controlecliënt, vooral als dit gevolgen heeft voor het algemeen belang. Hij moet in elk geval adequate waarborgen treffen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Het risico kan bijvoorbeeld aanvaardbaar zijn, indien de rol van de openbaar accountant bestaat uit het verlenen van advies aan een consortium dat door de controlecliënt met het ontwerp of de uitvoering van het project is belast.

Ook in het geval waarin de controlecliënt een kleinere vennootschap is, is de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant beperkt, indien

hem wordt verzocht een gebruiksklaar standaardsysteem voor het voeren van de boekhouding aan de specifieke behoeften van de bedrijfsactiviteit van deze controlecliënt aan te passen.

De bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant is onaanvaardbaar hoog bij de samenloop van de controleopdracht van de jaarrekening met het uitvoeren van projecten voor het ontwerpen van op maat gemaakte systemen ten behoeve van een organisatie van openbaar belang.

Als de openbaar accountant door zijn controlecliënt wordt gevraagd een analyse te maken van alternatieve automatiseringssystemen op basis waarvan de controlecliënt vervolgens zelf beslist welk systeem hij uiteindelijk installeert, zal dit doorgaans geen bedreiging opleveren voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant, mits de kosten en baten van de geanalyseerde systemen naar behoren zijn gemotiveerd en met de controlecliënt zijn besproken. De onafhankelijkheid van de openbaar accountant zal echter wel worden bedreigd, indien sprake is van een financieel belang van betekenis in of een belangrijke zakelijke relatie van de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk met één of meer leveranciers van dergelijke systemen.

5.4 Diensten op het gebied van waardebeoordeling (AA)

Indien de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is, valt ook een met de controlecliënt verbonden derde onder de reikwijdte van het voorschrift. Met het oog op de leesbaarheid is deze aanvulling niet in het voorschrift en de toelichting opgenomen.

Er bestaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing indien de openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk naast de controleopdracht van de jaarrekening diensten verricht op het gebied van waardebeoordeling die hun weerslag vinden in de jaarrekening van de controlecliënt.

Deze bedreiging wordt als onaanvaardbaar gekwalificeerd, indien sprake is van diensten op het gebied van waardebeoordeling die van directe materiële invloed zijn op de jaarrekening van de controlecliënt en waarbij de waardering een belangrijke mate van subjectiviteit met zich meebrengt.

In overige situaties dient de openbaar accountant na te gaan welke waarborgen kunnen worden getroffen om de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. De openbaar accountant ziet erop toe dat in deze situatie de door de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden vastgestelde regels die erin voorzien dat een opdracht tot waardebeoordeling in het algemeen wordt uitgevoerd door een afzonderlijk team dat niet betrokken is bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening voor de desbetreffende cliënt, worden opgevolgd.

NB: Due diligence werkzaamheden in opdracht van een controlecliënt worden niet als diensten op het gebied van waardebeoordeling beschouwd. Dit geldt eveneens voor het afgeven van een inbrengverklaring,

een fusieverklaring, een splitsingsverklaring en een beoordeling van een impairmentberekening (c.q. berekening met een technisch karakter, op basis van door de controlecliënt vastgestelde uitgangspunten). Wel geldt altijd dat de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant beoordeelt of sprake is van een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid en, indien dat het geval is, hij waarborgen treft die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Een waardebeoordeling bestaat onder meer uit het maken van veronderstellingen met betrekking tot toekomstige ontwikkelingen, de toepassing van bepaalde methoden en technieken en de combinatie van beide om een zekere waarde of reeks waarden voor een activum, een passivum of voor een activiteit als geheel te berekenen.

De veronderstellingen waarvan bij een dergelijke waardebeoordeling wordt uitgegaan kunnen interpretaties van huidige of verwachtingen ten aanzien van toekomstige ontwikkelingen zijn, met inbegrip van zowel algemene ontwikkelingen als van gevolgen van bepaalde acties die de controlecliënt of iemand uit zijn naaste zakelijke omgeving heeft ondernomen of voornemens is te ondernemen.

Diensten op het gebied van waardebeoordeling resulteren in veel gevallen in de waardebeoordeling van specifieke activa of passiva, dan wel in de waardebeoordeling van een gehele organisatie. Indien deze waardering vervolgens van invloed is op de jaarrekening van de controlecliënt kan dit leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant die betrokken is bij de controleopdracht van de jaarrekening indien hijzelf, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk betrokken is geweest bij het opstellen van de waardebeoordeling.

Diensten op het gebied van waardebeoordeling die leiden tot de waardering van posten die noch afzonderlijk, noch in geaggregeerde vorm van materieel belang zijn voor de jaarrekening worden niet als diensten beschouwd die kunnen leiden tot een ernstige bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht betrokken openbaar accountant.

De verantwoordelijkheid voor de aan een waardebeoordeling ten grondslag liggende veronderstellingen en de toe te passen methoden berust steeds bij de controlecliënt of het management ervan. In het kader van zijn besluitvormingsproces moet de controlecliënt of het management ervan derhalve de aan de waardebeoordeling ten grondslag liggende veronderstellingen formuleren en uitmaken welke methode moet worden toegepast om de waarde te berekenen. Dit is van bijzonder belang in geval de te verrichten waardebeoordeling met een aanzienlijke mate van subjectiviteit gepaard gaat, hetzij wat de onderliggende veronderstellingen betreft, hetzij als gevolg van de verschillen in de toepasbare methoden.

Bij bepaalde routinematige waarderingen kan de aan iedere waardering inherente mate van subjectiviteit te verwaarlozen zijn. Dit is met name het geval wanneer de te hanteren veronderstellingen bij wet zijn bepaald (bijvoorbeeld belastingtarieven, afschrijvingspercentages voor belastingdoeleinden enzovoort), krachtens andere voorschriften zijn vastgesteld (bijvoorbeeld de verplichting om bepaalde rentepercentages toe te passen), of algemeen gangbaar zijn binnen de bedrijfstak van de controlecliënt en indien de te hanteren technieken en methoden gebaseerd zijn op algemeen aanvaarde normen of zelfs bij wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen zijn voorgeschreven. In dergelijke omstandigheden zal het resultaat van door meerdere ter zake kundige derden verrichte waardebeoordelingen zo niet identiek, dan toch niet wezenlijk

verschillend zijn. Er mag bijgevolg worden aangenomen dat de combinatie van de controleopdracht van de jaarrekening met de verlening van een dergelijke dienst op het gebied van waardebeoordeling de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant niet in het gedrang zal brengen ook al kan de uitkomst van de waardering van materieel belang voor de jaarrekening zijn. Een voorwaarde is wel dat de controlecliënt of het management ervan in alle belangrijke gevallen waarin naar eigen oordeel moest worden gehandeld, met de genomen beslissingen heeft ingestemd.

Bij sommige diensten op het gebied van waardebeoordeling is sprake van een te verwaarlozen mate van subjectiviteit. Het betreft onder meer diensten waarbij standaardtechnieken en methoden dienen te worden toegepast of waarbij het gaat om een verificatie van de door een derde toegepaste waarderingsmethoden maar waarbij de daaruit voortvloeiende waardering van materieel belang voor de jaarrekening is. In die gevallen moet de bij de controleopdracht betrokken openbaar accountant nagaan of sprake is van een uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid waarvoor hij waarborgen moeten treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Een voorbeeld van een te treffen waarborg is de waardebeoordeling laten uitvoeren door een apart team dat volledig los staat van het controleteam, waarbij beide teams een verschillende hiërarchie hebben.

5.5 Dienstverlening op het terrein van interne controle (AA)

Indien de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is, valt ook een met de controlecliënt verbonden derde onder de reikwijdte van het voorschrift. Met het oog op de leesbaarheid is deze aanvulling niet in het voorschrift en de toelichting opgenomen.

Een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing kan ontstaan indien hij, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk diensten verricht op het terrein van de interne controle.

Om de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening met een dergelijke vorm van dienstverlening weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau, dient de openbaar accountant:

- na te gaan dat de leiding, c.q. het toezichhoudend orgaan van de controlecliënt te allen tijde de verantwoordelijkheid blijft dragen voor:
 - het systeem van interne controle en beheersing;
 - het vaststellen van de aard, omvang, frequentie en risico's van de toe te passen interne controleprocedures;

- **het reageren op de conclusies en bevindingen die voortvloeien uit een beoordeling of evaluatie van het systeem van interne controle en beheersing óf uit de controleopdracht van de jaarrekening. Indien de openbaar accountant er niet van overtuigd is dat dit het geval is, leidt dit tot een onaanvaardbare bedreiging voor zijn onafhankelijkheid;**
- **de werkzaamheden die zijn uitgevoerd in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening te laten beoordelen door een controlepartner die niet bij de desbetreffende controlecliënt is betrokken.**

De interne controlefunctie vormt een belangrijk onderdeel van het interne controlesysteem van een entiteit. Vooral in kleine en middelgrote ondernemingen, die zich veelal geen interne controlefunctionaris kunnen veroorloven of waar een dergelijke functionaris vaak bepaalde faciliteiten ontbeert (bijvoorbeeld toegang tot deskundigen op het gebied van informatietechnologie of kasbeheer), kan deelname aan de interne controle door de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant bevorderlijk zijn voor het vermogen van het management om controle uit te oefenen.

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en dienstverlening op het terrein van interne controle voor een controlecliënt kan in beginsel leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van de mogelijkheid dat de openbaar accountant zijn eigen werk of het werk dat is uitgevoerd door zijn collega's moet beoordelen (zelftoetsing).

Er ontstaat vooral een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid, indien er naast de controleopdracht van de jaarrekening activiteiten worden uitgevoerd waarbij een grote mate van invloed kan worden uitgeoefend op beslissingen die zijn voorbehouden aan het management van de controlecliënt. In dit verband kunnen met name bedreigingen ontstaan door:

- de mate van invloed van de overige dienstverlening op de interne controle en beheersingssystemen van de controlecliënt;
- het ontbreken van voldoende kennis bij het management van de controlecliënt inzake de interne controle en beheersingssystemen.

Om een dergelijke bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen ziet de openbaar accountant erop toe dat hij, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk kan aantonen niet betrokken te zijn bij het management van en het toezicht op de interne controle. Met betrekking tot de jaarrekening van de controlecliënt moet de openbaar accountant bovendien kunnen aantonen dat hij de nodige stappen heeft ondernomen om de resultaten van de diensten op het terrein van interne controle te laten verifiëren en dat hij zich niet te veel door deze resultaten heeft laten leiden bij het bepalen van de aard, het tijdschema en de draagwijdte van zijn werkzaamheden in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening. Teneinde te waarborgen dat geen onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant ontstaat, moeten deze punten op adequate wijze worden geverifieerd door een voor de uitoefening van een contro-

leopdracht van de jaarrekening bevoegde partner die noch bij de desbetreffende controleopdracht van de jaarrekening, noch bij de desbetreffende controlecliënt betrokken is geweest.

In een organisatie waarin de interne controleafdeling verslag uitbrengt aan het toezichthoudend orgaan in plaats van aan het management zelf, vervult de interne controlefunctie een complementaire rol ten opzichte van de controleopdracht van de jaarrekening en kan deze afdeling bijgevolg als een afzonderlijk onderdeel van de corporate governance worden gezien. Indien de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant in deze omstandigheden naast de controleopdracht van de jaarrekening interne controlewerkzaamheden heeft verricht, moet hij kunnen aantonen dat hij de aan deze combinatie van werkzaamheden verbonden bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid op adequate wijze heeft beoordeeld en de waarborgen heeft getroffen die deze bedreigingen hebben weggenomen of hebben teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

In de situatie waarin een interne accountantsafdeling bestaat bij de controlecliënt, die met name diensten verricht op het terrein van de interne controle, zijn deze voorschriften ook van toepassing.

5.6 Juridische dienstverlening (AA)

Indien de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is, valt ook een met de controlecliënt verbonden derde onder de reikwijdte van het voorschrift. Met het oog op de leesbaarheid is deze aanvulling niet in het voorschrift en de toelichting opgenomen.

Er is sprake van een uit belangenbehartiging en zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant indien hij, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, een ander onderdeel van het netwerk, dan wel een juridisch kantorgenoot namens de controlecliënt optreedt bij de beslechting van een geschil. Een dergelijke bedreiging kan zich ook voordoen, indien een dergelijke dienst de inschatting van de kansen van de controlecliënt bij de beslechting van het geschil betreft en dit gevolgen heeft voor de in de jaarrekening op te nemen bedragen.

Zowel de uit belangenbehartiging als de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant wordt te groot geacht om hem, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, een ander onderdeel van het netwerk, dan wel een juridisch kantorgenoot toe te staan een controleopdracht van de jaarrekening te combineren met het namens de controlecliënt optreden bij de beslechting van een geschil dat betrekking heeft op de aangelegenheden waarvan redelijkerwijze mag worden verwacht dat zij een materiële invloed op de jaarrekening van de controlecliënt hebben.

Ook in de hiervoor niet verboden gevallen moet de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant nagaan of er aanvullende waarborgen moeten worden getroffen om elke eventueel resterende, uit belangenbehartiging voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Dergelijke waarborgen kunnen onder meer bestaan uit het voor de andere dienstverlening dan de controleopdracht van de jaarrekening inzetten van een

afzonderlijk team dat niet betrokken is bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening voor de desbetreffende controlecliënt.

Bij de acceptatie van een opdracht tot juridische dienstverlening bij een controlecliënt wordt door de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant vastgesteld dat geen sprake is van een bedreiging voor zijn objectieve oordeelsvorming in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening. Van deze beoordeling wordt een schriftelijke vastlegging gemaakt.

Indien een juridisch kantoorgenoot als procesvertegenwoordiger optreedt voor de controlecliënt, wordt afhankelijk van de aard en de omvang van de potentiële bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant overwogen of ten aanzien van de objectieve oordeelsvorming over de jaarrekening door de openbaar accountant aanvullende maatregelen moeten worden getroffen, zoals het inschakelen van een juridisch deskundige (van binnen of van buiten de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden of van een ander onderdeel van het netwerk) die geen bemoeienis met de behandeling van de zaak heeft.

Een opdracht om op te treden als advocaat of gemachtigde van een controlecliënt in een juridische procedure mag niet worden gecombineerd met een controleopdracht van de jaarrekening, indien een rapportering over de controleopdracht van de jaarrekening door een openbaar accountant behorend tot hetzelfde netwerk van belang is voor de bewijsvoering in de procedure of de uitkomst van de procedure afhankelijk kan zijn van of substantieel wordt beïnvloed door de uitkomst van de controleopdracht van de jaarrekening door die openbaar accountant.

De bij de controlecliënt betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een juridisch kantoorgenoot die optreedt als behartiger van een bijzonder belang van de controlecliënt ervoor zorgt, dat voor betrokken derden duidelijk is dat door hem in die (partijdige) hoedanigheid wordt opgetreden.

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en het verlenen van juridische diensten aan de controlecliënt kan een bedreiging vormen voor de objectieve oordeelsvorming van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant. Dit is bijvoorbeeld het geval als een juridisch kantoorgenoot de controlecliënt ondersteunt als procesvertegenwoordiger in een (jaarrekening)procedure⁵. Hierbij ontstaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant als gevolg van belangenbehartiging. Dit is met name het geval indien de openbaar accountant in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening een advies van een juridisch kantoorgenoot over het risico dat de controlecliënt in de procedure loopt, moet beoordelen.

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening met juridische dienstverlening, waarbij de accountantspraktijk waarbij de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, of een ander onderdeel van het netwerk niet als pleitbezorger van de controlecliënt in het publieke verkeer of in een juridische procedure optreedt en waarbij geen be-

⁵ NB: De situatie dat een openbaar accountant optreedt als procesvertegenwoordiger komt in Nederland niet veel voor en is daarom buiten beschouwing gelaten.

slissingen worden genomen die zijn voorbehouden aan het management van de controlecliënt, leidt niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant.

Bij fiscale procedures is het al van oudsher gebruikelijk dat de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant of een juridisch kantoorgenoot/belastingadviseur assistentie verleent aan de controlecliënt. Deze assistentie leidt niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant, mede omdat de overheid als tegenpartij in een fiscale procedure over middelen beschikt die haar niet afhankelijk maakt van het oordeel van de openbaar accountant.

De bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een juridisch kantoorgenoot die optreedt als advocaat of gemachtigde van de controlecliënt, aan betrokken derden duidelijk maakt dat door hem in een dergelijke situatie het bijzondere belang van de controlecliënt wordt gediend.

5.7 Bemiddeling bij werving van hoger kader voor een controlecliënt (AA)

Indien de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is, valt ook een met de controlecliënt verbonden derde onder de reikwijdte van het voorschrift. Met het oog op de leesbaarheid is deze aanvulling niet in het voorschrift en de toelichting opgenomen.

Een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant kan ontstaan bij de combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en een opdracht van de controlecliënt op het terrein van bemiddeling of werving van hoger kader (personeel op sleutelposities in de organisatie). De openbaar accountant ziet erop toe dat bij de acceptatie van de opdracht tot bemiddeling schriftelijk wordt vastgelegd dat:

- de controlecliënt zowel formeel als materieel de verantwoordelijkheid draagt voor de beslissing over de aanbidding van een arbeidscontract aan een sollicitant;
- de wervingsactiviteiten uitsluitend bestaan uit het adverteren voor personeel, het voeren van sollicitatiegesprekken met kandidaten en het opstellen van een 'short list';
- de controlecliënt ervoor zorg draagt dat zijn functionarissen die zijn belast met de werving voldoende gekwalificeerd zijn om zowel de formele als materiële verantwoordelijkheid te dragen voor beslissingen over afwijzing van of het doen van aanbiedingen aan sollicitanten.

Voordat de opdracht met betrekking tot de indienstneming van hoger kader wordt aanvaard, dient de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken accountant te beoordelen of het aanvaarden van deze opdracht leidt tot een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid. Indien dat het geval is, moet de

openbaar accountant die waarborgen treffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Bij de combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en de bemiddeling bij werving van personeel voor essentiële financiële en administratieve functies is de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant zeer groot. In dat geval moet hij zorgvuldig nagaan of er zich eventueel een situatie kan voordoen waarin zelfs het verstrekken van een 'short list' voor dergelijke posten leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor zijn onafhankelijkheid. De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en het verstrekken van een dergelijke zogenoemde 'short list' ten behoeve van een organisatie van openbaar belang leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van een jaarrekening betrokken openbaar accountant en is daarom niet toegestaan. De beslissing wie in dienst wordt genomen, dient hoe dan ook altijd door de controlecliënt te worden genomen.

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en bemiddeling bij de werving van personeel voor de controlecliënt door gespecialiseerde afdelingen van een accountantspraktijk of door een ander onderdeel van het netwerk kan leiden tot een bedreiging voor de objectieve oordeelsvorming van de bij die accountantspraktijk werkzame of daaraan verbonden openbaar accountant die betrokken is bij die controleopdracht van de jaarrekening.

Hiervan is vooral sprake indien het personeel voor financiële of administratieve functies of een statutair directeur betreft, omdat bijvoorbeeld de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant geneigd kan zijn de werkzaamheden van degene die via de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of via een ander onderdeel van het netwerk is bemiddeld, niet kritisch genoeg te beoordelen.

Bovendien is bij de bemiddeling van een persoon tot wie de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant (of één van zijn collega's) in een nauwe persoonlijke relatie staat een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant te onderkennen als gevolg van een te grote mate van vertrouwdeheid.

5.8 Interim-management (AA)

Indien de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is, valt ook een met de controlecliënt verbonden derde onder de reikwijdte van het voorschrift. Met het oog op de leesbaarheid is deze aanvulling niet in het voorschrift en de toelichting opgenomen.

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en interim-managementopdrachten waarbij een belangrijke invloed wordt uitgeoefend op het algemene of financiële bestuur en beheer van de controlecliënt, verricht door de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk ten behoeve van de controlecliënt, is niet toegestaan.

De bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat de door de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden getroffen maatregelen worden nageleefd. Tot deze maatregelen behoort ten minste dat:

- bij de acceptatie bij een controlecliënt van een interim-managementopdracht door de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant wordt vastgesteld dat er geen sprake is van een bedreiging voor zijn objectieve oordeelsvorming in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening. Van deze beoordeling wordt een schriftelijke vastlegging gemaakt;
- bij acceptatie van een interim-managementopdracht bij een controlecliënt ervoor wordt zorg gedragen dat de inhoud van de functie zich niet uitstrekt tot feitelijk bestuur en beheer van de controlecliënt;
- interim-managementactiviteiten niet worden uitgevoerd door partners of andere personen die deel uitmaken van het controleteam van de desbetreffende controlecliënt.

De dienstverlening van gespecialiseerde interim-managementafdelingen van een accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk strekt zich uit tot het uitlenen van personeel voor vrijwel alle organisatieonderdelen. Bij de combinatie van deze diensten met een controleopdracht van de jaarrekening bij een controlecliënt kan een bedreiging ontstaan voor de objectieve oordeelsvorming van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant, indien een 'uitgeleende' persoon van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk een positie inneemt of lijkt in te nemen waarin hij een bestuurlijke rol vervult en materieel namens de controlecliënt besluiten neemt. Deze bedreiging is groter indien de desbetreffende persoon weet dat het bestuur van de controlecliënt in de praktijk een door hem verstrekt advies ten aanzien van de besluitvorming automatisch zonder nadere overweging zal opvolgen, ook al neemt het bestuur formeel de besluiten.

In het verlengde hiervan bestaat de mogelijkheid dat de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant zijn eigen werk of het werk dat is uitgevoerd door zijn collega's moet beoordelen (zelftoetsing). Dit geldt onder meer indien een belangrijke positie binnen de interne accountantsafdeling via interim-management vanuit de accountantspraktijk wordt ingevuld.

5.9 Corporate finance dienstverlening (AA)

Indien sprake is van een controlecliënt en deze controlecliënt is een organisatie van openbaar belang, valt ook een met de controlecliënt verbonden derde onder de reikwijdte van het voorschrift. Met het oog op de leesbaarheid is deze aanvulling niet in het voorschrift en de toelichting opgenomen.

Deze paragraaf is van toepassing op alle assuranceopdrachten.

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing of belangenbehartiging ontstaan, indien de openbaar accountant

of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden bij de assurancecliënt diensten verricht op het gebied van corporate finance.

Bepaalde corporate finance-diensten die door de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden aan de assurancecliënt worden verleend leiden tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant waartegen geen waarborgen kunnen worden getroffen. Voorbeelden daarvan zijn de combinatie van een assuranceopdracht met het aanbevelen, handelen in of overnemen van een emissie van de assurancecliënt. Het binden van een assurancecliënt aan de voorwaarden van een transactie of het namens de assurancecliënt uitvoeren van een transactie zijn eveneens voorbeelden van corporate finance-diensten die uit oogpunt van onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant niet kunnen worden gecombineerd met een assuranceopdracht voor die assurancecliënt.

Indien sprake is van een controlecliënt, ziet de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant erop toe dat de hiervoor genoemde corporate finance-diensten ook niet worden verricht door een ander onderdeel van het netwerk.

Met het oog op de leesbaarheid wordt in de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurancecliënten in het algemeen en controlecliënten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (tekst in vet) dit onderscheid wel maakt.

Voor de combinatie van een assuranceopdracht en andere corporate finance-diensten bij een assurancecliënt geldt dat aangenomen moet worden, dat de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant in staat zal zijn waarborgen te treffen die de hieraan verbonden bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Voorbeelden van corporate finance-diensten voor een assurancecliënt die, onder voorwaarden, niet leiden tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant zijn:

- het ondersteunen van een assurancecliënt bij de ontwikkeling van bedrijfsstrategieën;
- het ondersteunen van een assurancecliënt bij het zoeken naar of het in contact brengen van de assurancecliënt met mogelijke financieringsbronnen die aan de eisen en criteria van de cliënt voldoen;
- het verlenen van structureringsadvies;
- het ondersteunen van een assurancecliënt bij de analyse van de gevolgen van voorgenomen transacties voor de financiële verslaggeving.

Tot de mogelijke waarborgen die de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assuranceopdracht betrokken openbaar accountant wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau behoren onder meer:

- beleid en procedures die verhinderen dat een lid van het assuranceteam de assurancecliënt ondersteunen bij het nemen van managementbeslissingen;
- het inzetten van professionals die geen lid zijn van het assuranceteam om de corporate financiediensten te verlenen;
- waarborgen dat de accountantspraktijk de assurancecliënt niet bindt aan de voorwaarden van een transactie of transacties namens de assurancecliënt uitvoert.

Hoofdstuk 6 Slotbepalingen

6.1 Inwerkingtreding (AA)

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant treden in werking op 1 januari 2007 en gelden voor assuranceopdrachten die worden overeengekomen op of na 1 januari 2007 en voor assuranceopdrachten met betrekking tot perioden die aanvangen op of na 1 januari 2007.

6.2 Overgangsbepalingen (AA)

De onderhavige voorschriften treden gelijktijdig in werking met de Verordening gedragscode en gelden voor assuranceopdrachten die worden overeengekomen op of na 1 januari 2007, evenals voor assuranceopdrachten met betrekking tot perioden die aanvangen op of na 1 januari 2007. Voor wettelijke controleopdrachten die voor 1 januari 2007 zijn overeengekomen en geen betrekking hebben op jaarrekeningen voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2007, gelden de nadere voorschriften die sinds 1 januari 2003 van kracht zijn.

De nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant van december 2002, in werking getreden op 1 januari 2003, worden met de inwerkingtreding van de onderhavige nadere voorschriften ingetrokken, met dien verstande dat zij van toepassing blijven op wettelijke controleopdrachten over de boekjaren 2003, 2004, 2005 en 2006 die vóór 1 januari 2007 zijn aangegaan.

6.3 Citeertitel (AA)

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant worden aangehaald als: Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant, bij afkorting NVO openbaar accountant.

<i>Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant, vastgesteld bij bestuursbesluit van 14 december 2006, laatstelijk gewijzigd bij bestuurbesluit genomen op 22 augustus 2007 (ex artikel B1-290.1 VGC)</i>	479
Definities	479
Hoofdstuk 1	
1 Inleiding	484
1.1 Indeling	485
1.2 Status	485
Hoofdstuk 2	
2 Raamwerk voor onafhankelijkheid	486
2.1 Integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid	486
2.2 Verantwoordelijkheid voor en reikwijdte van de voorschriften	488
2.2.1 Reikwijdte personen	488
2.2.2 Verantwoordelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht	489
2.3 Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht	489
Hoofdstuk 3	
3 Stelsel van waarborgen	490
3.1 Waarborgen in de organisatie van de assurancecliënt	491
3.1.1 Bestuursstructuur van de assurance-cliënt	491
3.1.2 Communicatie met de raad van commissarissen of de audit commissie	493

3.2 Declaratierelaties	495
3.2.1 Declaratieomvang	495
3.2.2 Achterstallige vergoedingen	497
3.2.3 Openbaar maken van vergoedingen	498
3.3 Interne roulatie	499
3.4 Periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn	501

Hoofdstuk 4

4 Financiële, zakelijke, arbeids-, familie-, nauwe persoonlijke relaties en (mogelijke) juridische procedures met een assurance-cliënt	503
4.1 Financiële belangen in een assurance-cliënt	503
4.2 zakelijke relaties met een assurance-cliënt	508
4.3 Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie	511
4.3.1 Dienstverband bij een assurance-cliënt	511
4.3.2 Vervullen van een bestuurs- of toezichhoudende functie bij een assurance-cliënt	512
4.4 Indienstreding bij een accountantspraktijk	513
4.5 Familie- en nauwe persoonlijke relaties	515
4.5.1 Gezinsleden	515
4.5.2 Naaste verwanten	516
4.5.3 Nauwe persoonlijke relaties	518
4.5.4 Nadere toelichting gezinsleden, naaste verwanten en nauwe persoonlijke relaties	518

4.6 (Mogelijke) juridische procedures met een assurance-cliënt	520
Hoofdstuk 5	
5 Samenloop met overige dienstverlening	521
5.1 Algemeen beoordelingskader	521
5.2 Administratieve dienstverlening	523
5.2.1 Algemeen	524
5.2.2 Bepalingen met betrekking tot een controlecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang	524
5.2.3 Controlecliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang	525
5.2.4 Algemene toelichting	526
5.3 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem	526
5.4 Diensten op het gebied van waardebeoordeling	528
5.5 Dienstverlening op het terrein van interne controle	530
5.6 Juridische dienstverlening	532
5.7 Bemiddeling bij werving van hoger kader voor een controlecliënt	534
5.8 Interim-management	535
5.9 Corporate finance dienstverlening	536
Hoofdstuk 6 Slotbepalingen	538
6.1 Inwerkingtreding	538
6.2 Overgangsbepalingen	538
6.3 Citeertitel	538

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (RA's)

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant, vastgesteld bij bestuursbesluit van 14 december 2006, laatstelijk gewijzigd bij bestuursbesluit genomen op 22 augustus 2007 (ex artikel B1-290.1 VGC)

Het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants,

Gelet op artikel B1-290.1 van de Verordening gedragscode (VGC),
luidende:

'De openbaar accountant die een assuranceopdracht uitvoert is onafhankelijk van de desbetreffende assurancecliënt. Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.'

gehoord de leden,

na overleg met het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten,
stelt de volgende nadere voorschriften vast:

Definities

Voor de toepassing van deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:

Accountantsorganisatie: onderneming of instelling die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht, dan wel een organisatie waarin zodanige ondernemingen of instellingen met elkaar zijn verbonden, als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de wet, waaraan een vergunning als bedoeld in artikel 5 van die wet, is verleend, uitsluitend ter zake van de werkingsfeer van de wet;

Accountantspraktijk: accountantskantoor als bedoeld in de definities, onderdeel e, van de VGC, en accountantsorganisatie;

Assurancecliënt: natuurlijk persoon of rechtspersoon, die anders dan in het kader van een gezagsverhouding aan een openbaar accountant opdracht heeft gegeven tot het verrichten van een assuranceopdracht, alsmede de entiteit die verantwoordelijk is voor het object van de assuranceopdracht. Hieronder is mede begrepen de controlecliënt, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel d, van de wet;

Assuranceopdracht: opdracht, waarbij de openbaar accountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst

van de evaluatie van of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken. De uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek is de informatie die het gevolg is van de toepassing van de criteria. Onder een assuranceopdracht is mede begrepen de controleopdracht van de jaarrekening;

Assurancepartner: openbaar accountant werkzaam bij of verbonden aan een accountantspraktijk, die verantwoordelijk is voor de activiteiten die worden verricht tijdens een assuranceopdracht. Hieronder is mede begrepen de controlepartner;

Assuranceteam: openbaar accountants en overige personen die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantspraktijk en die zijn betrokken bij de uitvoering van een assuranceopdracht. Hiertoe behoren ten minste degenen die betrokken zijn bij de uitvoering van een assuranceopdracht, zoals de professional in dienst van of verbonden aan de accountantspraktijk, al dan niet afkomstig uit andere disciplines (bijvoorbeeld een jurist, een actuaris, een fiscalist, een IT-deskundige, een specialist op het gebied van het beheer van financiële middelen), degene die de kwaliteitsbeoordeling van nog niet afgeronde assuranceopdrachten uitvoert, degene die het periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde assuranceopdrachten uitvoert, en degene die vaktechnische consulten geeft of direct toezicht uitoefent ten behoeve van de assuranceopdracht. Hieronder zijn mede begrepen het controleteam en de medewerkers, bedoeld in artikel 1, onderdeel b, van het besluit;

Besluit: Besluit toezicht accountantsorganisaties;

Controlecliënt: natuurlijk persoon of rechtspersoon, die anders dan in het kader van een gezagsverhouding aan een openbaar accountant opdracht heeft gegeven tot het verrichten van een controleopdracht van de jaarrekening, alsmede de entiteit die verantwoordelijk is voor het object van de controleopdracht van de jaarrekening. Hieronder is mede begrepen de controlecliënt, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel d, van de wet;

Controleopdracht van de jaarrekening: geheel van werkzaamheden die gericht zijn op het verkrijgen van een (relatief) hoge maar niet absolute mate van zekerheid omtrent de getrouwheid van een jaarrekening die in de accountantsverklaring in positief geformuleerde bewoordingen als "redelijke mate van zekerheid" wordt weergegeven. Hieronder is mede begrepen de opdracht tot het uitvoeren van een wettelijke controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de wet, respectievelijk vrijwillige controle; Onder de jaarrekening is mede begrepen iedere op de jaarrekening gelijkende informatie (bijvoorbeeld tussentijdse cijfers);

Controlepartner: openbaar accountant werkzaam bij of verbonden aan een accountantspraktijk, die verantwoordelijk is voor de activiteiten die worden verricht tijdens een controleopdracht van de jaarrekening. Hieronder is mede begrepen de externe accountant, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onder e, van de wet. Een controlepartner kan tevens verantwoordelijk partner zijn;

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (RA's)

Controleteam: openbaar accountants en overige personen, die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantspraktijk en die zijn betrokken bij de uitvoering van een controleopdracht van de jaarrekening. Hiertoe behoren alle personen als genoemd in de definitie van assurancesteam;

Direct financieel belang: financieel belang in een assurancecliënt, gehouden door een persoon die zich in de positie bevindt van waaruit hij invloed kan uitoefenen op de uitkomsten van de assuranceopdracht bij die assurancecliënt;

Effecten: direct of indirect gehouden waardepapieren (onder andere gewone en preferente aandelen, obligaties, participatiebewijzen, claims, warrants, opties en andere afgeleide rechten);

Essentiële bestuursfunctie: elke functie bij een assurancecliënt waaraan verantwoordelijkheid is verbonden voor fundamentele bestuursbeslissingen van de assurancecliënt, bijvoorbeeld een algemeen directeur of financieel directeur. Tot bedoelde verantwoordelijkheid behoort ten minste de bevoegdheid om invloed uit te oefenen op de keuze voor de toe te passen grondslagen voor de financiële verslaglegging en op de opstelling van de jaarrekening van de assurancecliënt. Onder essentiële bestuursfunctie wordt tevens verstaan de functie die tot stand komt door middel van een contractuele of feitelijke regeling, die een persoon in staat stelt deze bestuursfunctie op een andere manier uit te oefenen, bijvoorbeeld via een overeenkomst voor het verlenen van adviesdiensten;

Externe accountant: natuurlijk persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie en die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een wettelijke controle, als bedoeld in artikel 1, onder e, van de wet;

Gezinslid: financieel afhankelijk persoon of een andere persoon met wie samen een huishouding wordt gevoerd;

Indirect financieel belang: financieel belang in een entiteit, ongeacht of deze wel of geen assurancecliënt is van de accountantspraktijk, welke entiteit een financieel belang in een assurancecliënt heeft;

Juridisch kantoorgenoot: juridisch deskundige werkzaam bij of verbonden aan dezelfde accountantspraktijk als de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant, of werkzaam bij of verbonden aan een ander onderdeel van het netwerk;

Naaste verwant: een niet financieel afhankelijk eerste of tweedegraads bloedverwant of aanverwant of stiefkind;

Nauwe persoonlijke relatie: alle relaties met personen die geen gezinslid of naaste verwant van de desbetreffende persoon zijn met wie bedoelde persoon een regelmatig sociaal contact heeft;

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (RA's)

Netwerk: samenwerkingsverband waartoe de accountantspraktijk behoort, dat duidelijk is gericht op het delen van winst of kosten of waarbij duidelijk sprake is van:

1. gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur;
2. gezamenlijk beleid en procedures met betrekking tot kwaliteitsbeheersing;
3. een gezamenlijke bedrijfsstrategie;
4. een gemeenschappelijke merknaam; of
5. het delen van een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen;

Openbaar accountant: registeraccountant werkzaam bij of verbonden aan een accountantspraktijk. Hieronder is mede begrepen de externe accountant, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van de wet;

Organisatie van openbaar belang: entiteit als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel h, van de wet, te weten:

1. een in Nederland gevestigde naamloze vennootschap naar Nederlands recht waarvan effecten zijn genoteerd aan een effectenbeurs in de zin van artikel 1, onderdeel e, van de Wet toezicht effectenverkeer 1995;
2. een in Nederland gevestigde kredietinstelling als bedoeld in artikel 1, onderdeel a, van de Wet toezicht kredietwezen 1992;
3. een in Nederland gevestigde centrale kredietinstelling als bedoeld in artikel 1, onderdeel b, van de Wet toezicht kredietwezen 1992;
4. een in Nederland gevestigde verzekeraar als bedoeld in artikel 1, onderdeel h, van de Wet toezicht verzekeringsbedrijf 1993;
5. een onderneming, instelling of openbaar lichaam, behorende tot een van de ingevolge artikel 2 van de wet aangewezen categorieën;

Overige dienstverlening: iedere opdracht niet zijnde een assuranceopdracht;

Partner: professional werkzaam bij of verbonden aan een accountantspraktijk of aan een ander onderdeel van het netwerk, die verantwoordelijk is voor het werk dat wordt verricht tijdens een assuranceopdracht of overige dienstverlening;

Partner belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening (key-audit partner): controlepartner die binnen een controleteam mede verantwoordelijk is voor het rapporteren over belangrijke aangelegenheden in relatie tot de consolidatie, zoals over grote dochterondernemingen of afdelingen van de controlecliënt, of over belangrijke risicofactoren die met de controlewerkzaamheden ten behoeve van deze controlecliënt samenhangen. Hiertoe wordt in elk geval gerekend de verantwoordelijke partner;

Persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur: persoon die binnen de accountantspraktijk een toezichthoudende of leidinggevende functie heeft ten aanzien van de uitvoering van een assuranceopdracht of de persoon die de evaluatie van de prestatie van een lid van het assuranceteam voorbereidt, beoordeelt of hier directe invloed op uitoefent of anderszins de beloning van dit lid vaststelt;

Toezichthoudend orgaan (governance structuur): van de bestuurlijke en controlestructuur van een assurancecliënt deel uitmakend orgaan dat is belast met het uitoefenen van toezicht op het management van de assurancecliënt in het belang van de assurancecliënt en dat geheel of ten minste gedeeltelijk is samengesteld uit andere personen dan bestuursleden. Hierbij kan worden gedacht aan een raad van commissarissen, een audit commissie of een groep van directeuren die niet belast zijn met de dagelijkse leiding of externe bestuursleden;

Verantwoordelijk partner: assurancepartner die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assuranceopdracht en die het werk van het assuranceteam en van de bij de assuranceopdracht betrokken professionals uit andere disciplines coördineert en, indien van toepassing, alle activiteiten van het netwerk die verband houden met de assuranceopdracht coördineert;

Verbonden derde: entiteit (natuurlijk of rechtspersoon) die:

- a. direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is in de assurancecliënt, indien die assurancecliënt van materiële betekenis is voor de entiteit;
- b. een direct financieel belang in de assurancecliënt heeft, indien de entiteit invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van de assurancecliënt en het financieel belang van materiële betekenis is voor de entiteit; alsmede de entiteit
- c. waarin de assurancecliënt direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is;
- d. waarin de assurancecliënt of een daarmee verbonden derde als genoemd in onderdeel c een direct financieel belang heeft waarmee invloed van betekenis kan worden uitgeoefend op het zakelijke en financiële beleid van die entiteit, en dit belang van materiële betekenis is voor de assurancecliënt en de daarmee verbonden derde, genoemd in onderdeel c; of

- e. die de zustervenootschap van de assurancecliënt is, dat wil zeggen de entiteit die door dezelfde entiteit wordt beheerst als de assurancecliënt, indien deze zustervenootschap en de assurancecliënt beide van materiële betekenis zijn voor de entiteit die in beide feitelijk beleidsbepalend is.

Vestiging: onderdeel van een accountantspraktijk of van het netwerk, dat wordt onderscheiden op basis van vastgelegde geografische criteria of op grond van vastgelegde criteria die betrekking hebben op de aard van de werkzaamheden en activiteiten, en waarbinnen een partner belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening hoofdzakelijk werkzaam is;

VGC: Verordening gedragscode;

Wet: Wet toezicht accountantsorganisaties;

Wettelijke controle: controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de wet.

1 Inleiding

Omdat de beoogde gebruiker van de conclusie aangaande een assurance-opdracht een ander is dan de verantwoordelijke partij is onafhankelijkheid een voorwaarde voor het mogen uitvoeren van een assurance-opdracht. In artikel B1-290.1 van de VGC is dit als volgt verwoord:

'De openbaar accountant die een assurance-opdracht uitvoert is onafhankelijk van de desbetreffende assurancecliënt. Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.'

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant bevatten voorschriften die de openbaar accountant bij het verrichten van een assurance-opdracht in acht moet nemen.

Deze nadere voorschriften zijn gebaseerd op:

- de Aanbeveling van de Commissie van de Europese Gemeenschappen van 16 mei 2002:
- Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen¹; en
- de onafhankelijkheidsvoorschriften zoals opgenomen in de Code of Ethics for Professional Accountants van IFAC.

¹ PB L 191 van 19 juli 2002, blz. 22

1.1 Indeling

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant zijn gebaseerd op een raamwerk (zie hoofdstuk 2) waarin de algemene vraagstukken van de onafhankelijkheid van de openbaar accountant in grote lijnen uiteen zijn gezet in relatie tot de verwachtingen van degenen die direct te maken krijgen met de resultaten van een door een openbaar accountant uitgevoerde assurance-opdracht en het publieke belang. Het raamwerk is gebaseerd op de in de VGC opgenomen fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor een openbaar accountant die een assurance-opdracht uitvoert daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhankelijkheid. Een belangrijk onderdeel van het raamwerk wordt gevormd door de toelichting op bedreigingen voor de naleving van de onafhankelijkheid waarmee de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan worden geconfronteerd en de toelichting op waarborgen die de openbaar accountant kan treffen om een bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Het raamwerk is aangevuld met een aantal specifieke eisen die de openbaar accountant in acht dient te nemen ten aanzien van zijn onafhankelijkheid bij de uitvoering van een assurance-opdracht en overige dienstverlening aan een assurance-cliënt.

Deze specifieke eisen bevatten regelgeving voor de toepassing van de fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhankelijkheid in specifieke situaties en bevatten enkele verbodsbepalingen waar geen andere waarborg zou voldoen. Een dergelijke benadering van de onafhankelijkheid van de openbaar accountant heeft de voorkeur boven gedetailleerde regels. Deze benadering biedt namelijk meer ruimte om snel en doeltreffend te reageren op nieuwe ontwikkelingen op zakelijk gebied in het algemeen en met betrekking tot assurance-opdrachten in het bijzonder, dan mogelijk zou zijn bij een strak regime van voorschriften. Deze benadering sluit daarom ook beter aan op de behoeften van de Europese kapitaalmarkten en van het MKB.

Om het vertrouwen van het publiek in assurance-opdrachten te behouden, is het noodzakelijk dat er voortdurend toezicht wordt gehouden om vast te stellen of de waarborgen en specifieke vereisten door de openbaar accountant juist worden toegepast en nageleefd.

1.2 Status

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant bevatten voorbeelden van bedreigingen, algemene waarborgen en specifieke eisen (tekst in vet) met een toelichting en voorbeelden. De algemene waarborgen en specifieke eisen dienen te worden geïnterpreteerd en toegepast in samenhang met de toelichting en de voorbeelden die hierbij als leidraad dienen. Het is daarom noodzakelijk de gehele tekst, dat wil zeggen inclusief de toelichting en voorbeelden, te lezen en niet alleen de vetgedrukte tekst.

2 Raamwerk voor onafhankelijkheid

Bij de uitvoering van een assurance-opdracht moet de bij deze opdracht betrokken openbaar accountant zowel qua geesteshouding ('in wezen') als naar buiten toe ('in schijn') onafhankelijk zijn van de assurance-cliënt. Een openbaar accountant mag niet betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht als er financiële, zakelijke, arbeids- of andere relaties met de assurance-cliënt bestaan die naar het oordeel van een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, als onaanvaardbaar zullen worden aangemerkt.

De primaire test voor de doeltreffendheid van de wijze waarop een openbaar accountant tracht een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid bij een specifieke assurance-opdracht weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen zal zijn of een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, tot de conclusie zal komen dat de openbaar accountant ten aanzien van alle zaken die bij de desbetreffende assurance-cliënt aan hem zijn voorgelegd objectief en onafhankelijk is in zijn oordeelsvorming.

De openbaar accountant dient zich bewust te zijn van de inhoud en betekenis van het fundamentele beginsel objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende beginsel van onafhankelijkheid, zowel voor wat betreft de feiten als de schijn die wordt gewekt. Bij de door hem gekozen benadering dient de openbaar accountant rekening te houden met:

- a. de verschillende personen die, naast hemzelf, invloed kunnen uitoefenen op de desbetreffende assurance-opdracht; en
- b. alle bestaande en potentiële bedreigingen, die vanuit het oogpunt van een belanghebbende afbreuk kunnen doen aan zijn onafhankelijkheid.

Op basis hiervan dient de openbaar accountant in ieder concreet geval waarborgen te treffen die een bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Bovendien dient de openbaar accountant blij te geven van zijn onafhankelijkheid door bijvoorbeeld bepaalde relaties met een assurance-cliënt niet aan te gaan.

2.1 Integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid

Voor de openbaar accountant die een assurance-opdracht uitvoert zijn integriteit, objectiviteit en deskundigheid de belangrijkste fundamentele beginselen die aan het uitvoeren van de assurance-opdracht ten grondslag liggen. Door daarnaast onafhankelijk te zijn, laat de openbaar accountant aan het publiek zien dat de assurance-opdracht integer en op een objectieve wijze is uitgevoerd.

Objectiviteit (als geesteshouding) kan door een externe belanghebbende niet worden vastgesteld. Integriteit kan evenmin vooraf worden beoordeeld.

De uitgangspunten en vereisten met betrekking tot de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht moet een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over

alle van belang zijnde informatie beschikt, in staat stellen de procedures te beoordelen die de openbaar accountant volgt om situaties die een bedreiging vormen voor de naleving van de objectiviteit te vermijden of op te lossen.

Het is van essentieel belang dat het publiek kennis heeft van en inzicht heeft in het beginsel onafhankelijkheid en de daarvan afgeleide voorschriften die gelden voor het accountantsberoep bij de uitvoering van assurance-opdrachten en kennis heeft van en inzicht heeft in de wijze waarop toezicht op de naleving daarvan wordt gehouden. Deze kennis en dit inzicht zijn cruciaal om het vertrouwen van het publiek in de betrouwbaarheid van financiële en niet-financiële informatie en in het verlengde daarvan in de functie van de openbaar accountant te behouden.

Daarom is het belangrijk dat er overeenstemming bestaat over wat er wordt bedoeld met de onafhankelijkheid van de openbaar accountant, de relatie daarvan met de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit, en met de mate waarin de naleving van deze voorschriften op een objectieve wijze kan worden getoetst.

Het geven van een objectief oordeel is het uiteindelijke doel van een assurance-opdracht. Door onafhankelijk te zijn toont de openbaar accountant aan dat hij een assurance-opdracht objectief kan uitvoeren. Daarvoor is noodzakelijk dat de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht blijk geeft van billijkheid, eerlijkheid en integriteit, en belangenverstrengelingen vermijdt.

Onafhankelijkheid houdt in:

- onafhankelijkheid in wezen, dat wil zeggen: de geesteshouding waarbij rekening wordt gehouden met alle mogelijke overwegingen die verband houden met de specifiek uit te voeren assurance-opdracht, met uitsluiting van alle andere overwegingen; en
- onafhankelijkheid in optreden ('in schijn'), dat wil zeggen: het vermijden van al die feiten en omstandigheden die dusdanig suggestief zijn dat een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, de objectiviteit van de openbaar accountant in twijfel zal trekken.

Het bij de uitvoering van een assurance-opdracht in acht nemen van onafhankelijkheid vereist een beoordeling waarbij vooral wordt gekeken naar de omstandigheden waarin de openbaar accountant zich bevindt, met name elke relatie of elk belang van enige betekenis voor zijn opdracht.

Het gebruik van het woord onafhankelijkheid zonder verdere toevoeging leidt vaak tot misvattingen, omdat dit woord de betekenis lijkt te hebben van een absolute norm waaraan de beroepsbeoefenaren moeten voldoen. Menigeen veronderstelt dan ook dat een persoon die beroepsmatig een oordeel verstrekt, vrij dient te zijn van alle economische, financiële en andere banden die de schijn van afhankelijkheid kunnen wekken. Dit is natuurlijk onmogelijk, omdat iedereen in de maatschappij relaties onderhoudt met anderen en tot op zekere hoogte van anderen afhankelijk is.

De beoordeling van de naleving van de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht vindt plaats via een proces van toezicht. Dit vereist dat alle relevante omstandigheden waarin de openbaar accountant zich bevindt worden gezien in relatie tot de assurance-opdracht, in het bijzonder elk belang of elke relatie die de openbaar accountant heeft met betrekking

tot de assurance-opdracht. Daarnaast dient te worden gezien of een dergelijk belang of een dergelijke relatie, beschouwd vanuit het standpunt van een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, van invloed is op de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht.

Alleen op deze wijze kan de invulling van het begrip 'onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht' worden beschouwd als een concrete uitwerking van de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit en kan deze worden getoetst door een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt.

2.2 Verantwoordelijkheid voor en reikwijdte van de voorschriften

De openbaar accountant die betrokken is bij een assurance-opdracht is ervoor verantwoordelijk dat aan de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant wordt voldaan.

2.2.1 Reikwijdte personen

In de reikwijdte van de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant wordt voor een aantal situaties onderscheid gemaakt tussen een assurance-opdracht in het algemeen en een controleopdracht van de jaarrekening.

Voor een assuranceopdracht (inclusief een controleopdracht van de jaarrekening) zijn de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant van toepassing op:

- iedere persoon die deel uitmaakt van het assuranceteam;
- iedere persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur;
- iedere andere persoon dan de hiervoor genoemde personen, werkzaam bij of verbonden aan de accountantspraktijk, die zich op grond van bepaalde omstandigheden in een positie bevindt van waaruit hij de uitkomsten van de assurance-opdracht kan beïnvloeden.

Voor de controleopdracht van de jaarrekening is deze reikwijdte uitgebreid tot:

- iedere persoon binnen het netwerk, die zich op grond van een bepaalde omstandigheid in een positie bevindt van waaruit hij de uitkomsten van een controleopdracht van de jaarrekening kan beïnvloeden.

2.2.2 Verantwoordelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

Het is de verantwoordelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht ten aanzien van de onafhankelijkheid de nationale wet- en regelgeving, de nationale beroepsvoorschriften alsmede hetgeen ter zake is voorgeschreven door de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, in acht te nemen.

Bij een specifieke assurance-opdracht is het de verantwoordelijk partner die er op toeziet dat de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant niet alleen door hemzelf worden nageleefd maar ook door ieder ander die ten aanzien van die specifieke assurance-opdracht de Nadere voorschriften inzake de onafhankelijkheid van de openbaar accountant moet naleven.

De openbaar accountant maakt hierbij gebruik van de gedragslijnen en procedures die de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden verplicht is te hebben op grond van het bepaalde in de wet, het besluit en de Verordening accountantsorganisaties, hetzij de Nadere voorschriften accountantskantoren.

2.3 Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

De onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan op verschillende manieren worden bedreigd onder andere als gevolg van het behartigen van het eigen belang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdeheid en intimidatie.

De aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht worden bepaald door het relatieve belang van elk van deze bedreigingen afzonderlijk en samen, en de gevolgen daarvan voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Hierbij wordt rekening gehouden met de voor de desbetreffende assurance-opdracht geldende specifieke omstandigheden.

Bij de beoordeling van de aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht houdt hij tevens rekening met:

- de in de afgelopen jaren aan de assurance-cliënt verleende diensten en de relaties met de assurance-cliënt vóór zijn benoeming tot openbaar accountant bij de assurance-client;
- de tijdens de uitvoering van de assuranceopdracht aan de assurance-cliënt verleende diensten en de met de assurance-cliënt onderhouden relaties.

Hoe nauwkeuriger een openbaar accountant de aard en het belang van de bedreigingen bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan vaststellen, hoe beter hij in staat is te beoordelen tot op welke hoogte deze bedreigingen uiteindelijk zijn onafhankelijkheid in gevaar brengen.

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (RA's)

In artikel A-100.10 van de VGC zijn categorieën bedreigingen voor de fundamentele beginselen onderscheiden en toegelicht. Deze bedreigingen kunnen ook de onafhankelijkheid van een bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant bedreigen. Het betreft de volgende bedreigingen:

- a. bedreiging als gevolg van eigenbelang: dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang van de registeraccountant dan wel van een gezinslid of een naaste verwant van hem;
- b. bedreiging als gevolg van zelftoetsing: dit is de bedreiging die ontstaat, indien de registeraccountant zijn eigen werkzaamheden of het resultaat daarvan beoordeelt;
- c. bedreiging als gevolg van belangenbehartiging: dit is de bedreiging die ontstaat, indien de registeraccountant op een zodanige wijze een standpunt verdedigt dat zijn objectiviteit in het gedrang komt;
- d. bedreiging als gevolg van vertrouwdeheid: dit is de bedreiging die ontstaat, indien er een nauwe band bestaat tussen de registeraccountant en zijn opdrachtgever of indien de registeraccountant te veel sympathie koestert voor de belangen van een ander; en
- e. bedreiging als gevolg van intimidatie: dit is de bedreiging die ontstaat, indien de registeraccountant door feitelijke of vermeende dreigementen wordt afgehouden van objectief handelen.

Het relatieve belang van een bepaalde bedreiging is afhankelijk van een aantal kwalitatieve en kwantitatieve factoren, zoals de omvang van de bedreiging, de status van de degene die erbij betrokken is, de aard van de zaak die de bedreiging veroorzaakt en de totale omgeving. Bij de beoordeling van iedere bedreiging dient de openbaar accountant er rekening mee te houden dat in bepaalde omstandigheden verschillende soorten bedreigingen een rol kunnen spelen.

In een specifieke casus is de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht van niet te verwaarlozen betekenis indien, rekening houdend met alle kwalitatieve en kwantitatieve aspecten die van invloed zijn op deze bedreiging, de mate waarin de onafhankelijkheid van de openbaar accountant wordt bedreigd onacceptabel hoog is. Tegen bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid dient de openbaar accountant adequate waarborgen te treffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

3 Stelsel van waarborgen

Verschiede soorten waarborgen kunnen worden getroffen om een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Het gaat hierbij onder meer om verbodsbepalingen, beperkingen in de aard en soort van de dienstverlening en voorschriften voor externe communicatie en openbaarmaking. Het bestaan en de effectiviteit van de verschillende waarborgen beïnvloeden de mate waarin de onafhan-

lijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht mogelijk in het geding is.

De openbaar accountant maakt bij de uitvoering van een assurance-opdracht met betrekking tot elke significante bedreiging voor zijn onafhankelijkheid een beoordeling of de beschikbare waarborgen toereikend zijn om de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau en maakt daarvan een vastlegging. De relevante waarborgen hebben onder meer betrekking op:

- de bestuursstructuur van de assurance-cliënt (zie paragraaf 3.1.1);
- de communicatie met de raad van commissarissen of de audit commissie (zie paragraaf 3.1.2);
- de declaratierelaties (zie paragraaf 3.2).

3.1 Waarborgen in de organisatie van de assurancecliënt

3.1.1 Bestuursstructuur van de assurance-cliënt

De verantwoordelijk partner gaat na of de bestuursstructuur van de assurance-cliënt (corporate governance) waarborgen bevat die een onderkende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountants kunnen wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien deze waarborgen aanwezig zijn, beoordeelt hij de wijze waarop deze functioneren. Tot bedoelde waarborgen worden onder meer gerekend:

- toezicht- en communicatieprocedures met betrekking tot de samenloop van de assurance-opdracht en de overige dienstverlening aan de assurance-cliënt, verricht door de accountantspraktijk. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening hebben deze procedures ook betrekking op de werkzaamheden verricht door andere onderdelen van het netwerk; of
- de benoeming van een accountantspraktijk bij een controleopdracht van de jaarrekening door anderen dan het bestuur van de controlecliënt.

Bij de beoordeling van de bestuursstructuur van de assurance-cliënt wordt een onderscheid gemaakt tussen de bestuursstructuur van een organisatie van openbaar belang en de bestuursstructuur van een assurance-cliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang. Dit onderscheid is relevant vanwege het specifieke belang van de vennootschappelijke bestuurstaak bij een organisatie van openbaar belang voor de bescherming van de belangen van huidige en potentiële belanghebbenden en in samenhang daarmee voor de schijn van onafhankelijkheid van de openbaar accountant die naar buiten toe wordt gewekt.

Assurance-cliënt zijnde een organisatie van openbaar belang

Bij de uitvoering van een assurance-opdracht bij een organisatie van openbaar belang dient de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant rekening te houden met de beeldvorming bij het regionale, nationale, en internationale publiek. In dit opzicht speelt de bestuursstructuur van deze organisatie een belangrijke rol bij het treffen van waarborgen die een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Om te bepalen wat de aard en het belang is van de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht en om de omvang ervan te beoordelen, dient de verantwoordelijk partner zorgvuldig na te gaan of het bestuur van de assurance-cliënt de juiste infrastructuur heeft om in het algemeen de onafhankelijkheid van de openbaar accountant te kunnen waarborgen. Bij de analyse van de infrastructuur kunnen de volgende zaken aan de orde komen:

- de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichthoudend orgaan bij het verstrekken van een controleopdracht van de jaarrekening aan de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
- de periode waarvoor deze benoeming plaatsvindt;
- de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichthoudend orgaan bij het verstrekken van een opdracht tot overige dienstverlening aan de openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of aan een ander onderdeel van het netwerk;
- het uitoefenen van toezicht op en het communiceren over de samenloop van een assurance-opdracht en overige dienstverlening, verricht door de openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of door een ander onderdeel van het netwerk en de frequentie waarmee deze communicatie plaatsvindt.

Assurance-cliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang

Ook bij een assurance-cliënt die niet als een organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt beoordeelt de verantwoordelijk partner of de bestuursstructuur van de assurance-cliënt waarborgen bevat voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountants, onder meer door de aanwezigheid van:

- voldoende opgeleid en deskundig personeel waardoor wordt voorkomen dat de openbaar accountant in een positie komt van waaruit hij invloed kan uitoefenen op de bestuurlijke besluitvorming; of

- een toereikende interne procedure die ervoor zorgt dat een objectieve beslissing kan worden genomen over het verstrekken van opdrachten tot overige dienstverlening aan de openbaar accountant die is belast met de controleopdracht van de jaarrekening.

3.1.2 *Communicatie met de raad van commissarissen of de audit commissie*

De bepalingen in deze paragraaf zijn verplicht in geval van een controleopdracht van de jaarrekening.

Controlecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang

Bij een organisatie van openbaar belang met een raad van commissarissen² of een audit commissie zorgt de verantwoordelijk partner er voor dat jaarlijks aan de raad van commissarissen (eventueel via de audit commissie) schriftelijk wordt gerapporteerd over:

1. het totaalbedrag aan honoraria per boekjaar van de controlecliënt voor controleopdrachten van de jaarrekening en overige dienstverlening, dat door de verantwoordelijk partner, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden en door andere onderdelen van het netwerk in rekening is gebracht c.q. vermoedelijk zal worden gebracht aan de controlecliënt en een met deze controlecliënt verbonden derde.

In elk geval worden hierin betrokken de in rekening gebrachte vergoedingen voor voornoemde werkzaamheden verricht door in Nederland gevestigde onderdelen van het netwerk. De in rekening gebrachte vergoedingen voor voornoemde werkzaamheden verricht door buiten Nederland gevestigde onderdelen van het netwerk worden in het totaalbedrag betrokken, voor zover deze werkzaamheden bekend zijn

Het totaalbedrag aan honoraria omvat de in rekening gebrachte bedragen over het desbetreffende boekjaar, de contractueel vastgelegde bedragen, de bedragen genoemd in lopende contracten en uitgebrachte offertes voor toekomstige dienstverlening. De verschillende bedragen worden afzonderlijk genoemd. De bedragen worden bovendien uitgesplitst naar categorieën van dienstverlening;

2. alle relaties van personen genoemd in paragraaf 2.2.1, de accountantspraktijk en andere onderdelen van het netwerk met de controlecliënt en een met deze controlecliënt verbonden derde, die van invloed kunnen zijn op de onafhankelijkheid van de openbaar accountant;

² Hieronder wordt ook begrepen een Raad van Toezicht

3. de getroffen waarborgen die de bedreigingen die verband houden met hetgeen hiervoor is vermeld wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Daarnaast bevestigt de verantwoordelijk partner jaarlijks schriftelijk aan de raad van commissarissen (eventueel via de audit commissie) dat de, naar zijn professioneel oordeel, onafhankelijke positie in overeenstemming is met de wettelijke- en beroepsvoorschriften en dat de objectiviteit gedurende het afgelopen boekjaar niet is aangetast, dan wel dat hij zich bewust is van de bedreigingen voor de objectiviteit en onafhankelijkheid.

Ook ziet de verantwoordelijk partner er op toe dat het onderwerp onafhankelijkheid wordt geplaatst op de agenda van de vergadering van de raad van commissarissen waarin ook de jaarrekening wordt besproken. Eventueel kan dit agendapunt worden voorbereid in een overleg met de audit commissie.

Zoals toegelicht in paragraaf 3.1.1 is ook de controlecliënt in bepaalde mate verantwoordelijk voor het waarborgen van de onafhankelijkheid door middel van een toereikende bestuursstructuur. Het voeren van overleg met het toezichthoudend orgaan (raad van commissarissen of audit commissie) van de controlecliënt vormt een belangrijke schakel tussen de waarborgen die de verantwoordelijk partner zelf heeft getroffen en die van de controlecliënt. Uit het oogpunt van het afleggen van verantwoording en om toezicht op de werking van deze waarborgen, door onder andere de beroepsorganisatie, mogelijk te maken is voorgeschreven deze communicatie schriftelijk te laten plaatsvinden.

Communicatie over honoraria

Indien alle op de betaling van honoraria gebaseerde relaties tussen de verantwoordelijk partner, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden en andere onderdelen van het netwerk enerzijds en de controlecliënt en een met deze controlecliënt verbonden derde anderzijds aan de raad van commissarissen of de audit commissie worden gerapporteerd, zal dit orgaan zich een beter beeld kunnen vormen van de gevolgen van deze relaties voor de onafhankelijkheid. Indien nodig kan het toezichthoudend orgaan verlangen dat aanvullende maatregelen worden genomen om de onafhankelijkheid te waarborgen. In deze context moeten regelmatig maar ten minste jaarlijks schriftelijk de honorarielaties worden gerapporteerd voordat de controleopdracht van de jaarrekening wordt aanvaard of verlengd. Deze rapportage dient uitgebreider en gedetailleerder te zijn dan voor publicatiedoeleinden wordt verlangd (zie paragraaf 3.2.3). Deze rapportage dient vooral betrekking te hebben op de in rekening gebrachte en contractueel vastgelegde honoraria, de geldelijke omvang van lopende dienstverleningscontracten of dienstverleningsregelingen, en de bestaande offertes voor toekomstige dienstverlening. Al deze bedragen dienen te worden uitgesplitst naar categorieën van dienstverlening.

Controlecliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang

Indien bij een controlecliënt die niet behoort tot de categorie organisatie van openbaar belang een raad van commissarissen of een audit commissie aanwezig is, overweegt de verantwoordelijk partner of het noodzakelijk is voorgaande voorschriften eveneens uit te voeren.

3.2 DeclaratiereLATIES

Uitdrukkelijk zij er op gewezen dat in de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant geen voorschriften met betrekking tot resultaatafhankelijke vergoedingen respectievelijk prijsstelling zijn opgenomen. Beide onderwerpen zijn geregeld in hoofdstuk B1-240 (Honoraria en andere vergoedingen) van de VGC.

3.2.1 *Declaratieomvang*

Het uitvoeren van een assurance-opdracht al dan niet gecombineerd met overige dienstverlening voor de assurance-cliënt door de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, mag er niet toe leiden dat de openbaar accountant in wezen of in schijn financieel afhankelijk is van deze assurance-cliënt.

In geval van een controleopdracht van de jaarrekening mogen ook werkzaamheden verricht door een ander onderdeel van het netwerk niet tot financiële afhankelijkheid leiden.

In geval van een controleopdracht van de jaarrekening mogen voornoemde werkzaamheden verricht door voornoemde persoon of entiteiten er ook niet toe leiden, dat de openbaar accountant in wezen of in schijn financieel afhankelijk is van een met de controlecliënt verbonden derde.

Er wordt geacht sprake te zijn van financiële afhankelijkheid, indien het totaalbedrag aan vergoedingen voor assurance-opdrachten en overige dienstverlening samen, dat een openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden van een assurance-cliënt ontvangt of zal ontvangen, gedurende een periode van vijf jaar een bovenmatig hoog percentage van de totale inkomsten over die jaren uitmaakt. In geval van een controlecliënt heeft het voorgaande ook betrekking op vergoedingen die door andere onderdelen van het netwerk zijn ontvangen en gaat het niet alleen om vergoedingen afkomstig van de controlecliënt maar ook om vergoedingen afkomstig van een met de controlecliënt verbonden derde.

De bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant moet tevens onderzoeken of er bepaalde op betaling van honoraria gebaseerde relaties bestaan die de schijn van financiële afhankelijkheid kunnen wekken tussen de assurance-cliënt enerzijds en een persoon die in een positie verkeert van waaruit hij de uitkomst van de assurance-opdracht kan beïnvloeden anderzijds. In geval van een controlecliënt moet ook worden onderzocht of bedoelde relaties leiden tot schijn van financiële afhankelijkheid van een met de controlecliënt verbonden derde.

De bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant moet hoe dan ook steeds kunnen aantonen dat hij niet financieel afhankelijk is van de assurance-cliënt. In geval van een controlecliënt geldt het voorgaande ook ten aanzien van een met de controlecliënt verbonden derde.

Met het oog op de leesbaarheid wordt in de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurance-opdrachten in het algemeen en controleopdrachten van de jaarrekening. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (tekst in vet) dit onderscheid wel maakt.

Overmatige afhankelijkheid van vergoedingen voor assurance-opdrachten of overige dienstverlening van één assurance-cliënt levert een uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij die assurance-opdracht betrokken openbaar accountant op. De openbaar accountant dient

niet alleen het bestaan van een dergelijke financiële afhankelijkheid te vermijden, maar dient ook zorgvuldig na te gaan of wellicht de schijn van een dergelijke afhankelijkheid een belangrijke bedreiging voor de onafhankelijkheid vormt.

De schijn van financiële afhankelijkheid

Naar de buitenwereld toe kan de indruk worden gewekt dat de openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden financieel afhankelijk is van één enkele assurance-cliënt, indien het totaalbedrag aan vergoedingen voor assurance-opdrachten en overige dienstverlening dat van die assurance-cliënt ontvangen wordt een kritisch percentage van het inkomen van de openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden overstijgt. Wanneer volgens de buitenwereld het kritische punt bereikt wordt, zodat het percentage aan totale vergoedingen van één assurance-cliënt een significante bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant als gevolg van het bovenmatig behartigen van het eigenbelang, hangt af van verschillende factoren.

Dit kan bijvoorbeeld afhangen van de grootte van de accountantspraktijk, het antwoord op de vraag of de accountantspraktijk een gevestigde onderneming is dan wel pas is opgestart, of de accountantspraktijk op lokaal, nationaal of internationaal niveau opereert en van het algemeen bedrijfsklimaat in de zakelijke markten waarin de accountantspraktijk opereert.

Wanneer de openbaar accountant de omvang van de uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid beoordeelt, dienen deze omstandigheden zorgvuldig te worden gewogen. Indien uit een analyse van alle van een bepaalde assurance-cliënt ontvangen vergoedingen voor assurance-opdrachten en overige dienstverlening in relatie tot de totale inkomsten van de accountantspraktijk naar voren komt dat er een mate van afhankelijkheid bestaat waardoor waarborgen noodzakelijk zijn, dient een assurance-partner die niet betrokken is geweest bij enige assurance-opdracht of overige dienstverlening de voor die assurance-cliënt uitgevoerde werkzaamheden te beoordelen. Bij die beoordeling dient rekening te worden gehouden met alle assurance-opdrachten en overige dienstverlening die contractueel zijn overeengekomen en waarvoor een offerte is uitgebracht. Mocht er na die beoordeling nog twijfel bestaan of is vanwege de grootte van de accountantspraktijk een dergelijke assurance-partner niet beschikbaar, dan dient de openbaar accountant een andere openbaar accountant het dossier te laten beoordelen of advies in te winnen bij het NIVRA, waarbij het eerste de voorkeur heeft.

Andere declaratierelaties

De openbaar accountant dient te overwegen of er andere declaratierelaties bestaan of lijken te bestaan anders dan de directe relatie tussen één assurance-cliënt enerzijds en hemzelf of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden anderzijds, die een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid als gevolg van eigenbelang kunnen veroorzaken. Een openbaar accountant werkzaam bij of verbonden aan een vestiging kan bijvoorbeeld de indruk wekken afhankelijk te zijn van vergoedingen van een bepaalde assurance-cliënt, indien die vestiging het merendeel van haar dienstverlening ten behoeve van die assurance-cliënt verricht of indien dezelfde openbaar accountant verantwoordelijk was voor het verwerven van zowel

assurance-opdrachten als overige dienstverlening bij de assurance-cliënt. Om dergelijke bedreigingen voor de onafhankelijkheid als gevolg van eigenbelang te beperken, kunnen de openbaar accountant en de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden de organisatorische structuren en de verantwoordelijkheden van bepaalde personen herzien of, indien van toepassing, de manier waarop diensten worden geleverd en in rekening gebracht aan de orde stellen bij het toezichhoudend orgaan van de assurance-cliënt.

De onafhankelijkheid van de bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant kan met name in het geding komen, indien aanzienlijke vergoedingen van een assurance-cliënt worden verkregen voor overige dienstverlening. De openbaar accountant dient daarom de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid te beoordelen aan de hand van de aard van de geleverde overige dienstverlening, de verschillende vergoedingen die in het kader van de dienstverlening worden gefactureerd en het antwoord op de vraag hoe deze zich verhouden tot de totale vergoedingen die ontvangen worden door de accountantspraktijk.

Met name indien de vergoedingen voor overige dienstverlening meer bedragen dan de vergoedingen voor de assurance-opdracht moeten waarborgen worden getroffen. Daartoe behoort in ieder geval de beoordeling van de voor de assurance-cliënt uitgevoerde werkzaamheden door een partner die niet betrokken is bij enige assurance-opdracht of overige dienstverlening voor die assurance-cliënt.

3.2.2 Achterstallige vergoedingen

Indien sprake is van een aanzienlijke achterstand bij de betaling door een assurance-cliënt van vergoedingen voor assurance-opdrachten en overige dienstverlening, en het bedrag van deze achterstallige vergoedingen of dat bedrag samen met de vergoedingen voor lopende assurance-opdrachten kan worden opgevat als een lening van een aanzienlijke omvang aan de assurance-cliënt, dan wordt de uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij die assurance-opdracht betrokken openbaar accountant zodanig groot geacht dat hij geen nieuwe assurance-opdracht voor de assurance-cliënt meer mag aanvaarden of, indien mogelijk, de lopende assurance-opdracht moet beëindigen. De situatie dient te worden beoordeeld door een partner die niet bij de dienstverlening aan de assurance-cliënt is betrokken. Indien een dergelijke beoordeling niet kan plaatsvinden, moet de situatie worden beoordeeld door een andere openbaar accountant. Een alternatief is, hoewel het voorgaande de voorkeur heeft, dat advies wordt gevraagd aan het NIVRA.

Onbetaalde vergoedingen voor assurance-opdrachten of overige dienstverlening kunnen feitelijk een lening blijken te zijn van de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden aan de assurance-cliënt en kunnen daardoor een financiële belangenverstrengeling veroorzaken die een bedreiging zou kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Een bedrag van een aanzienlijke omvang wordt geacht de bedreiging voor de onafhankelijkheid onaanvaardbaar te bedreigen. Daarom is voorgeschreven dat geen nieuwe assurance-opdracht voor de assurance-cliënt mag worden aanvaard of, indien mogelijk, een lopende assurance-opdracht moet worden beëindigd. Een aanvullende waarborg kan de bekendmaking van het potentiële wederzijds belang aan alle belanghebbende derden behelzen.

De situatie kan worden beoordeeld door een andere assurance-partner die werkzaam is bij of verbonden is aan dezelfde accountantspraktijk als de openbaar accountant maar die niet betrokken is geweest bij de dienstverlening aan de assurance-cliënt. Bij een eenmanspraktijk of een kleine maatschap waarbij alle assurance-partners betrokken zijn (geweest) bij de assurance-cliënt, dient de openbaar accountant erop toe te zien dat het dossier wordt beoordeeld door een andere openbaar accountant of dat advies wordt gevraagd bij het NIVRA.

3.2.3 Openbaar maken van vergoedingen

Deze paragraaf is tot het moment waarop titel 9, BW Boek 2, ter zake is aangepast uitsluitend van toepassing op wettelijke controles van organisaties van openbaar belang.

In artikel 49 van de Achtste Richtlijn³ is bepaald dat aan artikel 43, eerste lid, van de Vierde Richtlijn⁴ een punt 15 wordt toegevoegd waarin is bepaald, dat in de toelichting bij de jaarrekening melding moet worden gemaakt van het tijdens het boekjaar door de openbaar accountant of de accountantspraktijk in rekening gebrachte totaalbedrag aan honoraria voor de wettelijke controle, het totaalbedrag aan honoraria voor andere assurance-opdrachten, het totaalbedrag aan honoraria voor belastingadviesdiensten en het totaalbedrag aan honoraria voor overige dienstverlening. Deze bepaling moet uiterlijk binnen twee jaar na 29 juni 2006 in titel 9, BW Boek 2, worden opgenomen. Zolang de Nederlandse wetgeving op dit punt nog niet is aangepast geldt deze verplichting dus nog niet. Tot het moment waarop titel 9, BW Boek 2, is aangepast geldt hetgeen ter zake in deze Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant is opgenomen.

Indien sprake is van een wettelijke controle van een organisatie van openbaar belang, verdient het aanbeveling dat de vergoedingen ter zake van in de verslaggevingsperiode verleende diensten in de toelichting op de (geconsolideerde) jaarrekening van de controlecliënt openbaar worden gemaakt.

Onder vergoedingen wordt verstaan de vergoedingen die de openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden en de andere onderdelen van het netwerk over een boekjaar van de controlecliënt aan haar en met haar verbonden derden in rekening hebben gebracht voor de diensten die aan de controlecliënt en de daarmee verbonden derden zijn verleend.

Indien tot openbaarmaking van deze vergoedingen wordt besloten, dienen deze te worden gesplitst in vier categorieën: wettelijke controles, andere assurance-opdrachten, belastingadviesdiensten en overige dienstverlening. De vergoedingen voor overige dienstverlening moeten in subcategorieën worden gesplitst voor zover deze categorie componenten bevat die wezenlijk van elkaar verschillen. Bij deze

³ Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad, PB L 157 van 9 juni 2006, blz. 87.

⁴ Richtlijn 78/660/EEG van de Raad van de Europese Economische Gemeenschappen van 25 juli 1978 betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen, PB L 222 van 14 augustus 1978, blz. 11. Richtlijn laatstelijk gewijzigd bij Richtlijn 2003/51/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Gemeenschappen, PB L 178 van 17 juli 2003, blz. 16.

splitsing in subcategorieën dient ten minste informatie te worden verstrekt over de vergoedingen voor de verlening van diensten op het gebied van financiële informatietechnologie, interne controle, waardebepaling, rechtsbijstand en werving van personeel. Voor elk van deze (sub)categorieën dient tevens het bedrag te worden vermeld dat betrekking heeft op de overeenkomstige (sub)categorie van de voorafgaande verslagperiode. Voorts moet een procentuele verdeling van de honoraria over de (sub)categorieën worden verstrekt.

Het doel van deze openbaarmaking is dat de externe accountant aldus kan aantonen, dat zijn onafhankelijkheid niet in het gedrang is gekomen doordat door hem, andere openbaar accountants werkzaam bij of verbonden aan dezelfde accountantspraktijk, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of andere onderdelen van het netwerk andere werkzaamheden dan de wettelijke controle aan de controlecliënt zijn verleend waarvoor een vergoeding is betaald die niet in verhouding staat tot de vergoeding die is ontvangen voor de uitvoering van de wettelijke controle. Teneinde de beoordeling te vergemakkelijken moeten de voor overige dienstverlening ontvangen vergoedingen in de aangegeven categorieën worden ingedeeld om aan te geven welke verschillende soorten diensten zijn verleend.

3.3 Interne roulatie

Deze paragraaf is uitsluitend van toepassing op een controleopdracht van de jaarrekening.

Controlecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang

Indien bepaalde leden van het controleteam geregeld en voor lange tijd aan een controleopdracht van de jaarrekening bij een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt meewerken, leidt dat tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van vertrouwtheid.

Om deze bedreigingen bij een controleopdracht van de jaarrekening van een organisatie van openbaar belang tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen, is de verantwoordelijk partner verplicht:

- ten minste de bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening betrokken partners belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening, met inbegrip van de verantwoordelijk partner, en de persoon die de kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde controleopdracht van de jaarrekening uitvoert, binnen zeven jaar na hun opnemings in de betreffende functie in het controleteam te vervangen. Een op grond van deze bepaling vervangen persoon mag pas opnieuw betrokken worden bij dienstverlening aan deze controlecliënt of een daarmee verbonden derde nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sinds de datum waarop hij is teruggetreden;

- de bedreiging voor de onafhankelijkheid te beoordelen die kan voortvloeien uit de langdurige betrokkenheid van andere leden van het controleteam bij de controleopdracht van de jaarrekening met betrekking tot de desbetreffende controlecliënt en adequate waarborgen te treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Interne roulatie als waarborg om de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant als gevolg van vertrouwde met een controlecliënt die als organisatie van openbaarbelang wordt aangemerkt te beperken, kan niet worden vervangen door een andere waarborg. De voor een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt verantwoordelijk partner moet ervoor zorg dragen dat bij deze controlecliënt de correcte uitvoering van dit voorschrift is gewaarborgd en niet wordt ontlopen via constructies waarbij de controlepartners of de persoon die de kwaliteitsbeoordeling van nog niet afgeronde controleopdrachten van de jaarrekening uitvoert, andere rollen in het controleteam krijgen toegewezen. Een voorbeeld van een onaanvaardbare constructie is het tijdig vervangen van de voor de controleopdracht van de jaarrekening verantwoordelijk partner door een 'nieuwe' verantwoordelijk partner waarbij vervolgens de vervangen verantwoordelijk partner in een andere rol, bijvoorbeeld als relatiebeherend partner, bij de controlecliënt betrokken blijft.

De verantwoordelijk partner dient tevens de bedreiging voor de onafhankelijkheid te onderzoeken die kan ontstaan bij een langdurige medewerking aan de controleopdracht van de jaarrekening van andere leden van het controleteam en de bedreiging die verband kan houden met de samenstelling van het controleteam. Tot het controleteam wordt in dit verband mede gerekend het hogere personeel dat betrokken is bij de controleopdracht van de jaarrekening van een groepsmaatschappij die in de geconsolideerde jaarrekening van een controlecliënt is opgenomen. De verantwoordelijk partner moet eventueel maatregelen nemen, zoals het instellen van een systeem van interne roulatie en het treffen van maatregelen in het kader van het systeem van interne waarborgen van de accountantspraktijk, om ervoor te zorgen dat de controleopdracht van de jaarrekening naar behoren kan worden voortgezet zonder dat de onafhankelijkheid in het gedrang komt. Indien een lid van het controleteam wordt vervangen omdat hij reeds een lange tijd aan een bepaalde controleopdracht van de jaarrekening meewerkt of omdat er van een vergelijkbare, uit vertrouwde voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid sprake is, ziet de verantwoordelijk partner erop toe dat deze persoon geen andere werkzaamheden voor de controlecliënt verricht dan nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sedert de datum waarop hij is vervangen.

Controlecliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang

Ook als het gaat om een controlecliënt die niet als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt heeft het de voorkeur de hiervoor onder 'Controlecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang' beschreven procedures toe te passen. Indien de accountantspraktijk evenwel niet in staat is een systeem van interne roulatie op te zetten voor de partners belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening, met inbegrip van de verantwoordelijk partner, en voor de persoon die de kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde controleopdracht van de jaarrekening uitvoert, dient de verantwoordelijk partner te bepalen welke andere waarborgen moeten worden getroffen om de bedreiging

voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau.

Indien bij een controlecliënt die niet als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt geen systeem van interne roulatie kan worden ingesteld, bijvoorbeeld door de te geringe omvang van de desbetreffende accountantspraktijk, overweegt de verantwoordelijk partner binnen een redelijke periode (zeven jaar) het dossier te laten beoordelen door een andere openbaar accountant, dan wel advies in te winnen bij het NIVRA.

3.4 Periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn

De bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant is gedurende de opdrachtperiode onafhankelijk van de assurance-cliënt. De bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat de overige leden van het assurance-team en de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden gedurende de opdrachtperiode onafhankelijk van de assurance-cliënt zijn. De opdrachtperiode gaat in op het moment waarop het assurance-team met de uitvoering van de assurance-opdracht begint en eindigt op het moment waarop het assurance-rapport is uitgebracht, tenzij sprake is van een doorlopende assurance-opdracht. In dat geval eindigt de opdrachtperiode met ingang van de datum waartegen is opgezegd, genoemd in de kennisgeving van een der partijen, of met het uitbrengen van het laatste assurance-rapport, afhankelijk van welke van de twee zich als laatste voordoet.

Indien sprake is van een controleopdracht van de jaarrekening, wordt onder de opdrachtperiode tevens de periode begrepen waarop de desbetreffende jaarrekening betrekking heeft. Bij aanvaarding van een controleopdracht van de jaarrekening gedurende of na beëindiging van de periode waarop de jaarrekening betrekking heeft, dient de openbaar accountant er rekening mee te houden dat zijn onafhankelijkheid kan worden bedreigd door:

- financiële of zakelijke relaties van hemzelf, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of andere onderdelen van het netwerk met de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde, gedurende of na beëindiging van de periode waarop de jaarrekening betrekking heeft maar voorafgaand aan de aanvaarding van de controleopdracht van de jaarrekening; of
- eerdere door hem, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk aan de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde geleverde diensten.

Ook in het geval van een assurance-opdracht die geen controleopdracht van de jaarrekening is, dient de openbaar accountant te overwegen of sprake is van financiële of zakelijke relaties dan wel eerdere aan deze assurance-cliënt geleverde diensten, die een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid kunnen vormen.

Indien gedurende of na de periode waarop de jaarrekening betrekking heeft maar voorafgaand aan de aanvaarding van de controleopdracht van de jaarrekening overige dienstverlening ten behoeve van de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde is verricht en die diensten gedurende de periode van de controleopdracht van de jaarrekening verboden zouden zijn, dan dient de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant er rekening mee te houden dat zijn onafhankelijkheid mogelijk kan worden bedreigd als gevolg van die diensten. Indien deze bedreiging voor de onafhankelijkheid van een niet te verwaarlozen betekenis blijkt te zijn, moet de openbaar accountant waar nodig waarborgen treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Tot deze waarborgen kunnen behoren:

- het bespreken van onafhankelijkheidsissues met betrekking tot de overige dienstverlening met de bij de controlecliënt met governance belaste personen, zoals de audit commissie;
- het verkrijgen van de bevestiging van de controlecliënt dat deze zijn verantwoordelijkheid erkent voor de uitkomsten van de overige dienstverlening;
- het uitsluiten van deelname aan het controleteam van personen die de overige dienstverlening hebben uitgevoerd; en
- het inschakelen van een andere accountantspraktijk die de uitkomsten van de overige dienstverlening beoordeelt of die de overige dienstverlening opnieuw uitvoert op dusdanige wijze dat die accountantspraktijk de verantwoordelijkheid voor de overige dienstverlening geheel op zich kan nemen.

Overige dienstverlening die wordt uitgevoerd ten behoeve van een controlecliënt die geen organisatie van openbaar belang is, is geen bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant, indien de controlecliënt tussentijds een organisatie van openbaar belang wordt, mits:

- de desbetreffende overige dienstverlening voor controlecliënten die geen organisatie van openbaar belang zijn, is toegestaan;
- er een redelijke termijn zit tussen het tijdstip van de afronding van de overige dienstverlening en het tijdstip waarop de controlecliënt een organisatie van openbaar belang wordt; en
- de openbaar accountant erop toeziet dat de juiste waarborgen zijn getroffen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid als gevolg van de eerdere dienstverlening wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

4 Financiële, zakelijke, arbeids-, familie-, nauwe persoonlijke relaties en (mogelijke) juridische procedures met een assurance-cliënt

In de meeste gevallen zijn de bepalingen ten aanzien van de in de titel genoemde en hierna uitgewerkte relaties hetzelfde voor controlecliënten en andere assurance-cliënten. Indien dit niet het geval is, wordt dit expliciet aangegeven.

4.1 Financiële belangen in een assurance-cliënt

Een bestaand, potentieel, direct of indirect financieel belang in een assurance-cliënt, inclusief afgeleide instrumenten die daarmee rechtstreeks verband houden, kan een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant, indien het financieel belang wordt gehouden door hemzelf of door een andere persoon die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de assurance-opdracht kan beïnvloeden.

In geval van een controlecliënt geldt het voorgaande ook voor een bestaand, potentieel, direct of indirect financieel belang in een met de controlecliënt verbonden derde, inclusief afgeleide instrumenten die daarmee rechtstreeks verband houden.

De openbaar accountant moet de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid beoordelen. Indien blijkt dat deze van niet te verwaarlozen betekenis is, moet de openbaar accountant waarborgen treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Dit kan leiden tot het weigeren of teruggeven van de assurance-opdracht, dan wel uitsluiting van een persoon van deelname in het assurance-team.

Bij assurance-cliënten die als organisatie van openbaar belang worden aangemerkt, moet de openbaar accountant ernaar streven het toezichthoudend orgaan bij de evaluatie van de bedreiging en de getroffen waarborgen te betrekken.

Financiële belangen in een assurance-cliënt (inclusief een controlecliënt)

Er is sprake van een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant, indien

- een persoon die deel uitmaakt van het assurance-team;
- een persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur; of
- de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden:
 - een direct financieel belang in de assurance-cliënt bezit;

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (RA's)

- een indirect financieel belang in de assurance-cliënt bezit dat voor ten minste een van de partijen van niet te verwaarlozen betekenis is;
- een gezinslid van een persoon die deel uitmaakt van het assurance-team een financieel belang in de assurance-cliënt bezit, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is.

Financiële belangen in een controlecliënt

Aanvullend is in geval van een controlecliënt sprake van een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant sprake, indien:

- een andere persoon genoemd in paragraaf 2.2.1;
- een partner van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk die werkzaam is bij of verbonden is aan de vestiging die in belangrijke mate aan de controleopdracht van de jaarrekening meewerkt; of
- een ander onderdeel van het netwerk:
 - een direct financieel belang in de controlecliënt bezit;
 - een indirect financieel belang in de controlecliënt bezit dat voor ten minste een van de partijen van niet te verwaarlozen betekenis is;
 - een direct of indirect financieel belang bezit in een met de controlecliënt verbonden derde dat voor ten minste een van de partijen van niet te verwaarlozen betekenis is;
- in geval van een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt, een gezinslid van een partner van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk die werkzaam is bij of verbonden is aan de vestiging die in belangrijke mate aan de controleopdracht van de jaarrekening meewerkt, een financieel belang bezit in de controlecliënt of in een met de controlecliënt verbonden derde dat voor ten minste een van de partijen van niet te verwaarlozen betekenis is.

De hiervoor genoemde personen, gezinsleden en entiteiten mogen derhalve geen direct of indirect financieel belang als hiervoor beschreven bezitten. Indien een dergelijk belang wordt verworven als gevolg van een externe gebeurtenis (bijvoorbeeld een erfenis, schenking, fusie van entiteiten, enzovoort), is het continueren van de assurance-opdracht toegestaan, mits:

- a. de betrokken persoon dit belang zo spoedig mogelijk doch uiterlijk binnen een maand nadat hij van het bestaan van het financieel belang kennis heeft gekregen, van de hand doet; of

- b. deze persoon wordt uitgesloten van deelname aan het assurance-team.

In de periode voorafgaand aan het vervreemden van het financieel belang of aan het uitsluiten van deelname aan het assurance-team dient de openbaar accountant te overwegen om aanvullende waarborgen te treffen. Hierbij kan onder meer worden gedacht aan het bespreken van de kwestie met de organen die bij de assurance-cliënt zijn belast met governance of het inschakelen van een andere openbaar accountant die de werkzaamheden van de bij de assurance-opdracht betrokken persoon aan een extra beoordeling onderwerpt of in voorkomende gevallen anderszins adviseert.

Ook een financieel belang van schijnbaar te verwaarlozen betekenis in een assurance-cliënt kan een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant. In geval van een controlecliënt geldt het voorgaande ook voor een financieel belang van schijnbaar te verwaarlozen betekenis in een met de controlecliënt verbonden derde. Deze bedreiging is onaanvaardbaar groot als het belang niet volgens normale zakelijke voorwaarden is verworven of wordt aangehouden, dan wel niet op zakelijke, objectieve wijze tussen onafhankelijke partijen is verhandeld. Het behoort tot de verantwoordelijkheid van de openbaar accountant de aard en het belang van de daarmee verbonden bedreiging te beoordelen en ervoor te zorgen dat hij die waarborgen treft die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Met het oog op de leesbaarheid wordt in de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurance-cliënten in het algemeen en controlecliënten, en worden de in het voorschrift genoemde partners en gezinsleden buiten beschouwing gelaten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (de tekst in vet) dit onderscheid wel maakt onderscheidenlijk bepaalde partners en gezinsleden wel betreft. Het begrip 'financieel belang' heeft betrekking op alle financiële belangen die de openbaar accountant, een andere in paragraaf 2.2.1 genoemde persoon of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden kan bezitten in een assurance-cliënt. Het begrip omvat zowel directe als indirecte financiële belangen, zoals:

- een directe of indirecte deelname in het kapitaal van de assurance-cliënt;
- het aanhouden of verhandelen van effecten, ongeacht de omvang, van de assurance-cliënt;
- het aanvaarden van pensioenrechten of andere uitkeringen van de assurance-cliënt.

Overeenkomsten tot het aanhouden van een financieel belang (bijvoorbeeld contractuele overeenkomsten om een financieel belang te verwerven) of daarvan afgeleide instrumenten die rechtstreeks met dit financieel belang verband houden (bijvoorbeeld aandelenopties, futures, enzovoort) moeten op dezelfde wijze worden behandeld als een reeds bestaand financieel belang.

Direct financieel belang

Indien een persoon als genoemd in paragraaf 2.2.1 of de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, die rechtstreeks bij de uitvoering van een assurance-

opdracht is betrokken, in het bezit is van een direct financieel belang in de assurance-cliënt, dan wordt de daarmee verband houdende bedreiging voor de onafhankelijkheid zodanig groot geacht dat geen enkele waarborg toereikend is om de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant tot een aanvaardbaar minimum te beperken.

In een dergelijk geval moet de openbaar accountant de assurance-opdracht teruggeven of, indien het direct financieel belang wordt gehouden door een andere persoon van de accountantspraktijk, deze persoon van deelneming aan de assurance-opdracht uitsluiten.

Indirect financieel belang

De samenloop van het uitvoeren van een assurance-opdracht en het bezit van een indirect financieel belang in deze assurance-cliënt, gehouden door een persoon als genoemd in paragraaf 2.2.1 of de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden is niet toegestaan, indien dit leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij die assurance-opdracht betrokken openbaar accountant. Dit is met name het geval, indien een indirecte deelname in de assurance-cliënt tot gevolg heeft of lijkt te hebben dat de betrokken persoon bestuursbeslissingen van de assurance-cliënt kan beïnvloeden (bijvoorbeeld via aanzienlijke indirecte stemrechten) of indien de direct aandeelhouder in bepaalde omstandigheden in staat is de uitkomst van de assurance-opdracht te beïnvloeden. Daarnaast kan zich ook een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant voordoen in de situatie waarin hijzelf, een andere persoon als genoemd in paragraaf 2.2.1 of de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden optreedt als stemgerechtigde trustee van een trust of executeur van een wilsbeschikking en daarbij waardepapieren van een assurance-cliënt beheert. Dit zal echter alleen het geval zijn, indien er geen adequate waarborgen kunnen worden getroffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Hierbij kan onder meer worden gedacht aan de uitoefening van toezicht en controle door begunstigden, overheidsinstanties of rechtbanken.

Daar staat tegenover dat mag worden aangenomen dat de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant als gevolg van de potentiële behartiging van zijn eigenbelang die uit het bezit van een indirect financieel belang in een assurance-cliënt voortvloeit betrekkelijk gering zal zijn, indien bijvoorbeeld:

- het direct financieel belang in handen is van een beleggingsfonds, pensioenfonds of gelijkwaardige beleggingsinstelling; of
- de persoon die het indirect financieel belang bezit niet rechtstreeks bij de assurance-opdracht van de fondsbeheerder betrokken is en evenmin in staat is de afzonderlijke beleggingsbeslissingen van deze beheerder te beïnvloeden.

Externe gebeurtenissen

Indien de verwerving van een financieel belang in een assurance-cliënt wordt veroorzaakt door een externe gebeurtenis (bijvoorbeeld een erfenis, schenking, fusie van vennootschappen, enzovoort) en het bezit van dat belang een ernstige bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid van de bij die assurance-opdracht betrokken openbaar accountant, dan is continuering van de assurance-opdracht alleen toegestaan indien de betrokken persoon dit belang zo spoedig mogelijk vervreemdt doch uiterlijk binnen een maand nadat hij kennis heeft gekregen van het bestaan van het financieel belang en het recht heeft verworven het belang te vervreemden.

Indien het bijvoorbeeld gaat om een via een erfenis verworven belang in een beursgenoteerde vennootschap, dan geldt als periode waarbinnen de aandelen moeten zijn vervreemd een maand na kennisneming van de erfenis en verwerving van het recht om de aandelen te verkopen. Hierbij moeten de vigerende beursregels die van toepassing zijn op de afstoting of verkoop van aandelen door personen die over voorwetenschap beschikken in acht worden genomen.

Zolang de betrokken persoon zich niet van het financiële belang heeft ontdaan, zijn aanvullende maatregelen vereist om de onafhankelijkheid van de openbaar accountant te waarborgen. Indien een openbaar accountant bijvoorbeeld vaststelt dat een lid van het assurance-team als gevolg van een erfenis aandelen in een assurance-cliënt heeft verworven, mag deze persoon geen deel meer uitmaken van het assurance-team totdat de aandelen zijn vervreemd. Tevens moet de betrokken persoon worden uitgesloten van deelneming aan de wezenlijke besluitvorming betreffende de assurance-opdracht van de assurance-cliënt totdat de aandelen zijn verkocht.

Onopzettelijke inbreuken

Er kan zich een situatie voordoen waarin de openbaar accountant vaststelt dat hijzelf of (een andere persoon van) de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden onbedoeld een financieel belang in een assurance-cliënt bezit dat normaal gesproken als strijdig met de onafhankelijkheidsvereisten zou kunnen worden beschouwd.

Een dergelijke onopzettelijke inbreuk brengt de onafhankelijkheid van de openbaar accountant ten opzichte van een assurance-cliënt niet in het gedrang, mits de openbaar accountant:

- erop toeziet dat de procedures van de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, die iedere professional ertoe verplichten onmiddellijk een inbreuk op de onafhankelijkheidsregels te melden die het gevolg is van het feit dat hij een financieel belang in een assurance-cliënt heeft gekocht, geërfd of anderszins heeft verkregen, zijn nageleefd;
- nadat de onopzettelijke inbreuk is vastgesteld, er bij de betrokken persoon onmiddellijk op aandringt zich zo spoedig mogelijk van het financieel belang te ontdoen;

- extra zorgvuldig te werk gaat bij de beoordeling van de relevante werkzaamheden van de betrokken persoon.

Indien het onmogelijk blijkt de betrokken persoon ertoe te dwingen zich van het financieel belang te ontdoen, moet deze persoon uit het assurance-team worden verwijderd. Indien een persoon die niet tot het assurance-team behoort onbedoeld in het bezit is van een financieel belang dat de onafhankelijkheid van de openbaar accountant in het gedrang kan brengen, moet deze persoon van deelneming aan de essentiële besluitvorming betreffende de assurance-opdracht van de assurance-cliënt worden uitgesloten. Ongeacht welke financiële betrokkenheid aan de orde is, is het in de eerste plaats de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant die moet kunnen aantonen dat de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid is onderkend en dat die waarborgen zijn getroffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien van toepassing moet ook worden aangetoond dat het toezichthoudend orgaan van de assurance-cliënt hierbij een rol heeft gespeeld. Telkens als een beslissing in verband met een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant is genomen waarbij deze bedreiging al dan niet als ernstig wordt beschouwd, moeten de redenen die aan deze beslissing ten grondslag hebben gelegen in het dossier worden vastgelegd.

4.2 zakelijke relaties met een assurance-cliënt

Waar in deze paragraaf wordt gesproken over zakelijke relaties zijn de assurance-opdracht en opdrachten tot overige dienstverlening daaronder niet begrepen.

Zakelijke relaties tussen de openbaar accountant, een andere in paragraaf 2.2.1 genoemde persoon of de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden enerzijds en de assurance-cliënt of de leiding daarvan anderzijds kunnen aanleiding geven tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant.

In geval van een controleopdracht van de jaarrekening geldt dit ook voor zakelijke relaties tussen (een persoon van) een ander onderdeel van het netwerk en de assurance-cliënt, en kunnen ook zakelijke relaties met een met de controlecliënt verbonden derde of de leiding daarvan aanleiding geven tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid.

De samenloop van de assurance-opdracht en een zakelijke relatie of verbintenis tot het aangaan van een dergelijke relatie met de assurance-cliënt is aanvaardbaar, indien de relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de accountantspraktijk en indien deze samenloop geen bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis vormt voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Het voorgaande is van overeenkomstige toepassing op de samenloop van de controleopdracht van de jaarrekening en een zakelijke relatie of verbintenis tot het aangaan van een dergelijke relatie met een met de controlecliënt verbonden derde.

Bij een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt moet de bij die controlecliënt betrokken openbaar accountant ernaar streven met het toezichthoudend orgaan van de cliënt de gevallen te bespreken waarin twijfel rijst over de vraag of een zakelijke relatie al dan niet past in het kader

van de gewone bedrijfsuitoefening en wel of geen bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis vormt voor zijn onafhankelijkheid.

Zakelijke relaties

Zakelijke relaties zijn relaties waarbij sprake is van een gemeenschappelijk commercieel of financieel belang tussen de in dit voorschrift genoemde personen, entiteiten of organen.

Hierna is een aantal voorbeelden gegeven van dergelijke relaties die, indien zij van betekenis zijn voor ten minste een van de partijen of buiten het kader van de gewone bedrijfsuitoefening vallen, een uit eigenbelang, belangenbehartiging of intimidatie voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant kunnen vormen. Met het oog op de leesbaarheid wordt in de voorbeelden en het vervolg van de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurance-cliënten in het algemeen en controlecliënten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (de tekst in vet) dit onderscheid wel maakt.

Voorbeelden:

- het bezitten van een financieel belang in een joint venture met de assurance-cliënt, dan wel met een eigenaar, directeur of andere persoon van het hoger kader van deze assurance-cliënt;
- het bezitten van een financieel belang in een cliënt aan wie overige dienstverlening wordt verricht, terwijl die cliënt een financieel belang heeft in de assurance-cliënt of vice versa;
- afspraken om een of meer diensten of producten van de accountantspraktijk met een of meer diensten of producten van de assurance-cliënt te combineren en deze gezamenlijk op de markt te brengen;
- distributie- of marketingafspraken waarbij de accountantspraktijk als distributeur of aanbieder van producten of diensten van de assurance-cliënt werkzaam is of vice versa;
- het verstrekken van een lening aan de assurance-cliënt of het bieden van garanties ter dekking van risico's van de assurance-cliënt;
- het aanvaarden van een lening van een assurance-cliënt of het laten garanderen van opgenomen leningen door de assurance-cliënt;
- het verlenen van diensten aan een met het dagelijks bestuur belaste directeur of andere persoon van het hoger kader van de assurance-cliënt in het persoonlijk belang van de betrokkene;
- het gebruikmaken maken van diensten van de assurance-cliënt die verband houden met het overnemen, aanbieden, op de markt brengen of verkopen van effecten, ongeacht de omvang

van het belang, die zijn uitgegeven door de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk.

Overeenkomsten om dergelijke relaties aan te gaan, moeten op dezelfde wijze worden behandeld als reeds bestaande relaties.

In het kader van de gewone bedrijfsuitoefening

In het kader van de gewone bedrijfsuitoefening mogen de in dit voorschrift genoemde personen of entiteiten niet alleen assurance-opdrachten en overige dienstverlening voor een assurance-cliënt uitvoeren, maar ook goederen of diensten bij hen aankopen. Voorbeelden van dergelijke goederen en diensten zijn verzekerings- en bankdiensten, zakelijke leningen, kantoorapparatuur, programmatuur voor automatische gegevensverwerking en bedrijfswagens. Indien deze transacties op objectieve en zakelijke wijze plaatsvinden, als tussen onafhankelijke partijen, vormen zij doorgaans geen bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant (bijvoorbeeld aankoop van goederen die tegen normale voorwaarden worden aangeboden en voor alle overige en vergelijkbare afnemers van de assurance-cliënt tegen dezelfde voorwaarden verkrijgbaar zijn). De bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant moet echter zorgvuldig afwegen of zelfs een objectieve en zakelijke transactie tussen deze onafhankelijke partijen een zodanige omvang kan bereiken dat deze leidt tot een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid doordat de transactie een feitelijke of althans schijnbare financiële afhankelijkheid veroorzaakt.

Indien goederen of diensten tegen gunstige voorwaarden van een assurance-cliënt worden aanvaard, wordt dat niet beschouwd als passend in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening, tenzij de waarde van het eventueel behaalde voordeel te verwaarlozen is.

Ernst van de bedreiging voor de onafhankelijkheid

Of een zakelijke relatie als een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant moet worden beschouwd hangt af van de vraag of een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, tot de slotsom zal komen dat een dergelijke relatie de uitkomst van de assurance-opdracht zal beïnvloeden.

Er bestaat derhalve behoefte aan objectieve criteria om de betekenis van een relatie voor zowel de openbaar accountant als de assurance-cliënt waarbij de openbaar accountant is betrokken, te beoordelen. Wat de assurance-opdracht betreft, mag de relatie er niet toe leiden dat de in dit voorschrift genoemde personen of entiteiten in staat zijn bestuursbeslissingen van de assurance-cliënt te beïnvloeden. De relatie mag echter evenmin de assurance-cliënt in staat stellen de uitkomst van de assurance-opdracht feitelijk of schijnbaar te beïnvloeden.

Ongeacht welke zakelijke relatie het betreft, zijn het in de eerste plaats de door de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant getroffen waarborgen die het bewijs moeten leveren dat de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid zijn onderkend en onderzocht. Waar dat passend is, moet het bewijsmateriaal ook verwijzen naar de rol van het toezichthoudend orgaan van de assurance-cliënt in dit proces. Telkens als een beslissing in verband met een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant

is genomen, waarbij deze bedreiging al dan niet als ernstig wordt beschouwd, moeten de redenen die aan deze beslissing ten grondslag hebben gelegen, in het dossier worden vastgelegd.

4.3 Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie

4.3.1 Dienstverband bij een assurance-cliënt

De bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant mag niet in dienst zijn van de assurance-cliënt. De bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een andere persoon werkzaam bij of verbonden aan dezelfde accountantspraktijk, die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de assurance-opdracht kan beïnvloeden, niet in dienst is van de assurance-cliënt. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening mag de openbaar accountant ook niet in dienst zijn van een met de controlecliënt verbonden derde en ziet hij erop toe dat ook een andere persoon als hiervoor genoemd dat niet is.

De bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant die in het kader van een detachering bij een assurance-cliënt werkzaam is geweest en die wordt ingedeeld bij het assurance-team dat belast is met de assurance-opdracht van de betrokken assurance-cliënt, wordt niet belast met assurance-werkzaamheden die verband houden met enigerlei functie of activiteit die hij tijdens zijn detachering heeft uitgeoefend. De bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een andere werknemer van de accountantspraktijk die in het kader van een detachering bij een assurance-cliënt werkzaam is geweest en die wordt ingedeeld bij het assurance-team dat belast is met de assurance-opdracht van de betrokken cliënt, niet wordt belast met assurance-werkzaamheden die verband houden met enigerlei functie of activiteit die hij tijdens zijn detachering heeft uitgeoefend. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening geldt het voorgaande ook ten aanzien van een openbaar accountant en een andere werknemer van de accountantspraktijk die bij een met de controlecliënt verbonden derde gedetacheerd zijn geweest.

Indien een voormalig lid van het assurance-team bij een assurance-cliënt in dienst is getreden, moet de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant erop toezien dat geen banden van betekenis meer bestaan tussen de accountantspraktijk en het voormalig lid van het assurance-team. Van banden van betekenis als hiervoor bedoeld is sprake, indien:

- a. de vorderingen op en schulden aan het voormalig lid van het assurance-team en soortgelijke financiële betrekkingen niet zijn vereffend, met uitzondering van de financiële betrekkingen die zijn vastgelegd in een schriftelijke overeenkomst en die niet worden beïnvloed door de relatie tussen het voormalig lid van het assurance-team en de accountantspraktijk;
- b. het voormalig lid van het assurance-team deelneemt aan de beroeps- of bedrijfsmatige activiteiten van de accountantspraktijk. Het voorgaande is van overeenkomstige toepassing op een persoon die deel heeft uitgemaakt van de hiërarchische structuur.

Aanvullende bepaling met betrekking tot een controlecliënt

Een partner belast met een essentiële taak bij de uitvoering van een controleopdracht van de jaarrekening van een organisatie van openbaar belang die de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden verlaat en die voornemens is bij de controlecliënt een essentiële bestuursfunctie te gaan uitoefenen, mag deze functie niet eerder gaan bekleden dan nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken gerekend vanaf het moment dat hij niet langer de rol van partner belast met een essentiële taak bij de uitvoering van een controleopdracht van de jaarrekening vervult.

Gelijktijdig dienstverband en detachering

Met het oog op de leesbaarheid wordt in de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurance-cliënten in het algemeen en controlecliënten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (de tekst in vet) dit onderscheid wel maakt.

De bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant moet tevens bijzondere aandacht besteden aan de situatie waarin een persoon in dienst is van of verbonden is aan zowel de accountantspraktijk als de assurance-cliënt. Ook besteedt hij bijzondere aandacht aan de situatie waarin een werknemer van de accountantspraktijk vanuit de accountantspraktijk bij de desbetreffende assurance-cliënt gedetacheerd is geweest. Deze vorm van detachering leidt niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant, indien het een overeenkomst betreft waarbij de betrokken werknemer onder het directe toezicht van de assurance-cliënt werkt en geen boekhoudkundige transacties initieert of gegevens opstelt die niet door de assurance-cliënt zijn gecontroleerd en goedgekeurd. Een dergelijke detachering leidt evenmin tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant, indien de betrokken persoon bij de assurance-cliënt een functie bekleedt waarin hij de uitkomst van de assurance-opdracht niet kan beïnvloeden. Indien de persoon na afloop van een dergelijke detachering bij het assurance-team wordt ingedeeld, ziet de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant erop toe dat deze persoon niet wordt belast met assurance-werkzaamheden gericht op enigerlei functie of activiteit die hij tijdens zijn detachering heeft uitgeoefend of heeft gecontroleerd.

4.3.2 Vervullen van een bestuurs- of toezichthoudende functie bij een assurance-cliënt

Het is de openbaar accountant niet toegestaan te worden betrokken bij een assurance-opdracht, indien hijzelf of een andere persoon werkzaam bij of verbonden aan dezelfde accountantspraktijk, lid is van de leiding van de assurance-cliënt (bijvoorbeeld de raad van bestuur) of deel uitmaakt van het toezichthoudend orgaan van de assurance-cliënt (bijvoorbeeld de audit commissie of raad van commissarissen). Indien sprake is van een controleopdracht van de jaarrekening mag de openbaar accountant ook niet bij deze opdracht worden betrokken, in geval een persoon werkzaam bij of verbonden aan een ander onderdeel van het netwerk lid is van de leiding van de controlecliënt of deel uitmaakt van het toezichthoudend orgaan van de controlecliënt.

Aanvullende bepalingen met betrekking tot een controlecliënt

Het is de openbaar accountant niet toegestaan betrokken te zijn bij een controleopdracht van de jaarrekening, indien hijzelf of een andere persoon werkzaam bij of verbonden aan dezelfde accountantspraktijk of werkzaam bij of verbonden aan een ander onderdeel van het netwerk, lid is van de leiding of deel uitmaakt van het toezichthoudend orgaan van een entiteit:

- die direct of indirect meer dan 20% van de stemrechten van de controlecliënt bezit; of
- waarvan de controlecliënt direct of indirect meer dan 20% van de stemrechten in zijn bezit heeft.

Passieve bestuursfuncties

Het vervullen van een zogenoemde passieve bestuursfunctie, bijvoorbeeld in de vorm van een 'slapende' bestuursfunctie in een stichting administratiekantoor bij of ten behoeve van een assurance-cliënt, door een persoon werkzaam bij of verbonden aan de accountantspraktijk leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant en is daarom niet toegestaan. Indien sprake is van een controleopdracht van de jaarrekening geldt het voorgaande eveneens in geval een persoon werkzaam bij of verbonden aan een ander onderdeel van het netwerk een dergelijke passieve bestuursfunctie bekleedt.

Het aanvaarden van een bestuurs- of toezichthoudende functie bij een assurance-cliënt door een in dit voorschrift genoemde persoon is niet de enige manier waarop een uit intimidatie en zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant kan ontstaan. Een dergelijke bedreiging kan zich in geval van een controleopdracht van de jaarrekening ook voordoen, indien een hierboven genoemde persoon lid wordt van een bestuurs- of toezichthoudend orgaan van een entiteit die geen controlecliënt is maar in een zodanige positie verkeert dat hij de controlecliënt kan beïnvloeden.

4.4 Indienstreding bij een accountantspraktijk

De bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een directeur van of een persoon die een managementpositie vervult bij de assurance-cliënt en die in dienst treedt van de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, gedurende een periode van twee jaar na zijn vertrek bij de assurance-cliënt geen deel uitmaakt van het assurance-team bij deze assurance-cliënt en gedurende twee jaren niet betrokken is bij belangrijke beslissingen met betrekking tot deze assurance-cliënt. Dit geldt eveneens voor elke voormalige werknemer van de assurance-client, tenzij zijn verantwoordelijkheden en taken in dienst van de assurance-cliënt van geen enkele betekenis zijn voor het uitvoeren van de assurance-opdracht. In geval van een controlecliënt

mogen bedoelde personen gedurende twee jaren ook niet betrokken zijn bij belangrijke beslissingen met betrekking tot een met de controlecliënt verbonden derde.

Met het oog op de leesbaarheid wordt in de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurance-cliënten in het algemeen en controlecliënten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (de tekst in vet) dit onderscheid wel maakt.

Indien een directeur van of een persoon die een managementfunctie vervult bij een assurance-cliënt in dienst treedt van de accountantspraktijk, wordt de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant te ernstig geacht om door enige andere waarborg te worden weggenomen dan door het verbod om in de daaropvolgende twee jaar deel uit te maken van het assurance-team of betrokken te zijn bij belangrijke beslissingen in verband met de assurance-opdracht van de assurance-cliënt. Indien een voormalige werknemer van de assurance-cliënt bij de accountantspraktijk in dienst treedt, zal de betekenis van de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant afhankelijk zijn van de verantwoordelijkheden en taken waarmee deze werknemer bij de assurance-cliënt was belast en de verantwoordelijkheden en taken die hem bij de accountantspraktijk zullen worden toevertrouwd. Indien de voormalige werknemer van de assurance-cliënt bijvoorbeeld werkzaamheden verrichtte met betrekking tot de financiële administratie of posten van de jaarrekening waardeerde, zal de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant erop toezien dat voor deze werknemer dezelfde bepalingen gelden als voor een directeur of bestuurder. Indien de voormalige werknemer daarentegen bijvoorbeeld een niet-bestuurlijke functie in een vestiging van de assurance-cliënt bekleedde, kan de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen door ervoor te zorgen dat de werkzaamheden van bedoelde werknemer als lid van het assurance-team niet op die vestiging betrekking hebben.

Indien bedoelde werknemer na de periode van twee jaar lid wordt van het assurance-team, evalueert de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid. Zo nodig treft de openbaar accountant additionele waarborgen zoals:

- het betrekken van een andere openbaar accountant om het werk van de desbetreffende werknemer te beoordelen, of anders advies te geven indien nodig;
- het bespreken van deze kwestie met het toezichthoudend orgaan van de assurance-cliënt.

4.5 Familie- en nauwe persoonlijke relaties

4.5.1 Gezinsleden

Assurance-opdracht anders dan een controleopdracht van de jaarrekening

Een openbaar accountant mag geen assurance-opdracht anders dan een controleopdracht van de jaarrekening aanvaarden, indien één van zijn gezinsleden:

- a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij deze assurance-cliënt, indien hij vanuit die positie directe invloed op het object van onderzoek van de assurance-opdracht kan uitoefenen;
- b. bij deze assurance-cliënt een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van de assurance-opdracht;
- c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van die assurance-opdracht geen functie bekleedt als in deze alinea genoemd onder a of b, maar een dergelijke functie wel bekleedde in de periode waarop die assurance-opdracht betrekking heeft;
- d. een financieel belang in deze assurance-cliënt bezit, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is;
- e. met deze assurance-cliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.

Controleopdracht van de jaarrekening

Een openbaar accountant mag geen controleopdracht van de jaarrekening aanvaarden, indien één van zijn gezinsleden:

- a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij deze controlecliënt;
- b. bij deze controlecliënt een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van de controleopdracht van de jaarrekening;
- c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van die controleopdracht van de jaarrekening geen functie bekleedt als genoemd onder a of b, maar een dergelijke functie wel bekleedde in de periode waarop die controleopdracht van de jaarrekening betrekking heeft;

- d. een financieel belang in deze controlecliënt bezit, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is;
- e. met deze controlecliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.

De bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat deze controleopdracht van de jaarrekening niet wordt uitgevoerd op een vestiging waarbij of waaraan een controlepartner werkzaam of verbonden is die niet bij de desbetreffende controleopdracht van de jaarrekening is betrokken of een persoon werkzaam is die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur, indien een van hen dan wel beiden een gezinslid heeft dan wel hebben dat voldoet aan een of meer van de in de eerste alinea genoemde criteria.

De bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur niet betrokken is bij een beslissing die rechtstreeks met de controleopdracht van de jaarrekening verband houdt, indien een gezinslid van die persoon voldoet aan één of meer van de in de eerste alinea genoemde criteria.

Alle assurance-opdrachten

De bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan dezelfde accountantspraktijk geen deel uitmaakt van het assurance-team, indien die persoon een gezinslid heeft dat voldoet aan één van de hierboven genoemde criteria. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening geldt het voorgaande ook met betrekking tot een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een ander onderdeel van het netwerk.

4.5.2 Naaste verwanten

Of de relatie tussen de bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant en een naaste verwant van hem of van een ander lid van het assurance-team van invloed is op de onafhankelijkheid van de openbaar accountant, hangt af van een aantal factoren. In elk geval wordt de onafhankelijkheid van de bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant bedreigd en moet hij daarom waarborgen treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau, indien een naaste verwant van hem:

- a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij deze assurance-cliënt, indien hij vanuit die positie directe invloed op het object van onderzoek van de assurance-opdracht kan uitoefenen;
- b. bij deze assurance-cliënt een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van de assurance-opdracht;

- c. een financieel belang in deze assurance-cliënt bezit, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is;
- d. met deze assurance-cliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.

De openbaar accountant moet de aard en het belang van de bedoelde bedreiging voor zijn onafhankelijkheid evalueren. Indien daaruit blijkt dat deze van niet te verwaarlozen betekenis is, moet hij waarborgen treffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Voorbeelden van deze waarborgen zijn:

- het verwijderen van de desbetreffende persoon uit het assurance-team;
- het waar mogelijk zodanig structureren van de verantwoordelijkheden binnen het assurance-team dat de desbetreffende persoon geen werkzaamheden hoeft te verrichten waarvan het object van onderzoek een aangelegenheid is die valt onder de verantwoordelijkheid van de naaste verwant;
- het afstoten van (een aanzienlijk deel van) het financieel belang door de naaste verwant in een zo vroeg mogelijk stadium;
- het bespreken van de kwestie met het toezichthoudende orgaan van deze assurance-client;
- het laten beoordelen van de uitgevoerde werkzaamheden door een partner die niet is betrokken bij de assurance-opdracht of overige dienstverlening ten behoeve van de assurance-cliënt.

Indien een naaste verwant van een lid van het assurance-team bij de assurance-cliënt een hoge bestuursfunctie of een andere functie bekleedt, van waaruit hij directe invloed op het object van onderzoek van de assurance-opdracht van deze assurance-cliënt kan uitoefenen, kan sprake zijn van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Of deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, hangt onder andere af van de volgende factoren:

- de positie van de naaste verwant bij de assurance-cliënt; of
- de rol van de professional in het assurance-team.

Indien een lid van het assurance-team wetenschap heeft van het feit dat een naaste verwant van hem een financieel belang in de assurance-cliënt bezit, kan sprake zijn van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Of deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, hangt

af van de aard van de relatie tussen het desbetreffende lid van het assurance-team en diens naaste verwant en de omvang van het financiële belang.

4.5.3 Nauwe persoonlijke relaties

De openbaar accountant moet nagaan of hijzelf en een andere persoon die lid is van het assurance-team of deel uitmaakt van de hiërarchische structuur dan wel, in geval van een controleopdracht van de jaarrekening, eveneens iemand die werkzaam is bij of verbonden is aan dezelfde vestiging waartoe de openbaar accountant of een dergelijke persoon behoort, geen andere nauwe persoonlijke relaties heeft die vergelijkbare waarborgen vereisen.

De situatie waarin sprake is van een relevante nauwe persoonlijke relatie moet worden beoordeeld aan de hand van de kennis van de openbaar accountant en de betrokken persoon. De openbaar accountant moet ervoor zorgen dat de betrokken persoon hem inlicht over alle feiten en omstandigheden die vereisen dat de openbaar accountant waarborgen treft die een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

De bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat de hiervoor genoemde personen aan de hand van de door de accountantspraktijk vastgestelde gedragslijnen en procedures bepalen wie hun nauwe persoonlijke relaties zijn of lijken te zijn en vervolgens alle relevante feiten of omstandigheden ter zake met betrekking tot de assurance-cliënt melden aan de openbaar accountant.

4.5.4 Nadere toelichting gezinsleden, naaste verwanten en nauwe persoonlijke relaties

Onder familierelaties worden gezinsleden en naaste verwanten verstaan.

De bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant beoordeelt de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die verband houdt met het feit dat hijzelf of een ander als genoemd in paragraaf 4.5.1 respectievelijk 4.5.2 een gezinslid heeft dat respectievelijk een naaste verwant heeft die aan een van de in paragraaf 4.5.1, onderdelen a tot en met e, respectievelijk 4.5.2, onderdelen a tot en met d, genoemde criteria voldoet. Voorts beoordeelt hij andere nauwe persoonlijke relaties dan familierelaties van hemzelf en de andere in paragraaf 4.5.3 genoemde personen, die een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid zouden kunnen zijn en mogelijk waarborgen vereisen.

Een beoordeling van eventuele bedreigingen voortvloeiend uit familie- of andere nauwe persoonlijke relaties is gebaseerd op de kennis van de openbaar accountant van de levensomstandigheden van alle relevante personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantspraktijk of, indien voorgeschreven, aan een ander onderdeel van het netwerk. De openbaar accountant betreft bij deze beoordeling de door de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden uitgevaardigde gedragslijnen en procedures die de betrokken personen ertoe verplichten omtrent hun gezinsleden, naaste verwanten en andere nauwe persoonlijke relaties mededeling te doen van alle in dit verband relevante feiten of omstandigheden. De openbaar accountant evalueert de verkregen informatie en gaat van alle voor een assurance-opdracht waarbij hij is betrokken relevante personen na of aan een van de bedoelde criteria is voldaan. Indien dat

het geval blijkt te zijn, treft hij binnen een redelijke termijn die waarborgen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Deze waarborgen kunnen uiteenlopen van het niet aanvaarden c.q. teruggeven van de assurance-opdracht tot de verwijdering van een persoon uit het assurance-team of, in geval van een controleopdracht van de jaarrekening, overplaatsen naar een andere vestiging.

Werknemersrechten

N.B. Niet als een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant wordt beschouwd een financieel belang dat is verkregen uit hoofde van werknemersrechten (bijvoorbeeld pensioenrechten of werknemersopties), indien voor zover noodzakelijk waarborgen zijn getroffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Onopzettelijke inbreuken

Er kan zich een situatie voordoen waarin de openbaar accountant vaststelt dat een persoon werkzaam bij of verbonden aan de accountantspraktijk of, indien voorgeschreven, een ander onderdeel van het netwerk onopzettelijk geen melding heeft gedaan van een als strijdig met de onafhankelijkheidsvereisten aan te merken familie- of andere nauwe persoonlijke relatie met een assurance-cliënt waarbij de openbaar accountant betrokken is. Een dergelijke onopzettelijke inbreuk leidt niet tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant ten opzichte van een assurance-cliënt, mits de openbaar accountant:

- op de juiste wijze gebruik heeft gemaakt van procedures van de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, die erin voorzien dat de professionals verplicht zijn onmiddellijk alle inbreuken op de onafhankelijkheidsregels te melden die het gevolg zijn van wijzigingen in hun familie- of andere nauwe persoonlijke relaties, de aanvaarding van een voor de assurance-opdracht gevoelige functie door een gezinslid of naaste verwant (dat wil zeggen alle personen als bedoeld in de onderdelen a tot en met e van paragraaf 4.5.1 respectievelijk a tot en met d van paragraaf 4.5.2) of het feit dat een gezinslid of een naaste verwant een groot financieel belang in een assurance-cliënt heeft gekocht, geërfd of anderszins heeft verkregen;
- de betrokken persoon onmiddellijk uit het assurance-team verwijdert of, indien de persoon niet tot het assurance-team behoort, deze persoon uitsluit van belangrijke beslissingen in verband met de assurance-opdracht van de betrokken assurance-cliënt. In geval het gaat om de verwerving van een groot financieel belang moet de openbaar accountant, zodra de onopzettelijke inbreuk is vastgesteld, de betrokken persoon ertoe aanmanen zich zo spoedig mogelijk van het financieel belang te ontdoen; en
- extra zorgvuldig te werk gaat bij de beoordeling van de relevante assurance-werkzaamheden van de betrokken persoon.

4.6 (Mogelijke) juridische procedures met een assurance-cliënt

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant ontstaan, indien een juridische procedure bestaat of naar alle waarschijnlijkheid zal ontstaan tussen de openbaar accountant, een andere in paragraaf 2.2.1 genoemde persoon of de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden enerzijds en een assurance-cliënt anderzijds. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening geldt dit ook voor een juridische procedure waarbij een (persoon van een) ander onderdeel van het netwerk of een met de controlecliënt verbonden derde is betrokken.

Om deze bedreiging goed te kunnen inschatten, neemt de openbaar accountant alle door de assurance-cliënt verleende assurance-opdrachten en overige dienstverlening in aanmerking. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening worden ook opdrachten tot overige dienstverlening verleend door een met de controlecliënt verbonden derde in aanmerking genomen.

Indien de openbaar accountant een dergelijke bedreiging ziet aankomen, moet hij dit bespreken met het toezichthoudend orgaan van de assurance-cliënt. In geval een dergelijk orgaan niet bestaat, overweegt hij hierover met het NIVRA te overleggen. De bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant zal naar alle waarschijnlijkheid onaanvaardbaar groot zijn, indien er een rechtsgeschil aanhangig is gemaakt of er een grote kans bestaat dat het tot een rechtsgeschil komt, dat in beide situaties van wezenlijk belang is voor ten minste een van de betrokken partijen of indien een eerder uitgevoerde assurance-opdracht wordt betwist. De openbaar accountant moet zijn werkzaamheden ten behoeve van de assurance-cliënt staken zodra een dergelijke omstandigheid aan het licht komt. Indien sprake is van een controleopdracht van de jaarrekening geldt het voorgaande ook ten aanzien van werkzaamheden ten behoeve van een met de controlecliënt verbonden derde. De openbaar accountant dient daarbij te handelen in overeenstemming met de relevante wettelijke bepalingen.

Hoewel het niet mogelijk is voor alle gevallen precies aan te geven wanneer het punt bereikt wordt waarop het onjuist zou zijn voor een openbaar accountant om in de hiervoor bedoelde situaties als openbaar accountant van een assurance-cliënt te blijven functioneren, dienen de hierna genoemde criteria in ogenschouw te worden genomen. Met het oog op de leesbaarheid wordt geen onderscheid gemaakt tussen assurance-cliënten in het algemeen en controlecliënten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (de tekst in vet) dit onderscheid wel maakt:

- indien het management van een assurance-cliënt stelt dat er tekortkomingen zijn in een uitgevoerde assurance-opdracht en de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant tot de conclusie komt dat het waarschijnlijk is dat een claim zal worden ingediend, zal de openbaar accountant de beweegredenen van de beschuldigingen bespreken met het toezichthoudend orgaan van de assurance-cliënt. In geval een dergelijk lichaam niet bestaat, overweegt de openbaar accountant de beweegredenen van beschuldigingen met het NIVRA te bespreken. Indien hierbij de conclusie van de openbaar accountant wordt bevestigd, dan is de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid onaanvaardbaar en dient de openbaar accountant de assurance-opdracht te beëindigen;

- indien de openbaar accountant meent dat sprake is van fraude of bedrog door het huidige management van de assurance-cliënt, is de mate waarin sprake is van een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid en de beslissing of hij al dan niet zijn opdracht dient te beëindigen mede afhankelijk van de mogelijk te treffen waarborgen zoals het bespreken van alle relevante aspecten met het toezichthoudend orgaan van de assurance-cliënt of, indien een dergelijk lichaam niet bestaat, eventueel met het NIVRA;
- een (dreigende) juridische procedure met betrekking tot overige dienstverlening voor een bedrag dat van te verwaarlozen belang is voor de openbaar accountant of voor de assurance-cliënt (bijvoorbeeld claims die voortvloeien uit geschillen met betrekking tot het declareren van overige dienstverlening) leidt normaliter niet tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.

5 Samenloop met overige dienstverlening

Dit hoofdstuk is uitsluitend van toepassing op controleopdrachten van de jaarrekening, met uitzondering van de paragrafen 5.1 en 5.9 die ook op andere assurance-opdrachten van toepassing zijn.

In dit hoofdstuk wordt onder 5.1 in het algemeen behandeld de samenloop van assurance-opdrachten, waaronder controleopdrachten van de jaarrekening, met overige dienstverlening bij een assurance-cliënt. Voor een aantal specifieke combinaties van een controleopdracht van de jaarrekening en overige dienstverlening bij een controlecliënt zijn aanvullende voorschriften noodzakelijk, omdat vooral in deze situaties een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant kan ontstaan. In de paragrafen 5.2 tot en met 5.9 worden deze specifieke combinaties besproken. Overigens kan ook bij een assurance-opdracht met een continu karakter anders dan een controleopdracht van de jaarrekening (bijvoorbeeld beoordelingsopdrachten met betrekking tot de jaarrekening) sprake zijn van onverenigbaarheid met overige dienstverlening. De hierna volgende paragrafen gelden dan ook voor deze dienstverleningsopdrachten.

5.1 Algemeen beoordelingskader

De openbaar accountant leeft de door de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden geldende regels na die een onafhankelijk optreden van de openbaar accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht in relatie tot overige dienstverlening waarborgen. Op die wijze ziet de openbaar accountant erop toe dat de belangen van de betrokkenen niet in gevaar worden gebracht door enig tegengesteld belang tussen:

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (RA's)

- in geval van een assurance-opdracht anders dan een controleopdracht van de jaarrekening, de openbaar accountant en de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden enerzijds en de assurance-cliënt anderzijds;
- in geval van een controleopdracht van de jaarrekening, tussen de openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk enerzijds en de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde anderzijds.

In dat kader gelden de volgende algemene voorschriften:

- de openbaar accountant mag geen beslissingen nemen namens of participeren in een besluitvormingsproces van een assurance-cliënt waarbij hij is betrokken of het management ervan. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening mag de openbaar accountant ook geen beslissingen nemen namens of participeren in een besluitvormingsproces van een met de controlecliënt verbonden derde of het management ervan. Dit verbod heeft zowel betrekking op de assurance-opdracht als op de overige dienstverlening bij een assurance-cliënt en heeft, in geval van een controleopdracht van de jaarrekening, ook betrekking op de overige dienstverlening bij een met de controlecliënt verbonden derde;
- indien een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant die samenhangt met overige dienstverlening bij een assurance-cliënt blijft bestaan, moet deze bedreiging door het treffen van waarborgen worden weggenomen of worden teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau. In geval van een controleopdracht van de jaarrekening heeft het voorgaande ook betrekking op een bedreiging voor de onafhankelijkheid die samenhangt met overige dienstverlening bij een met de controlecliënt verbonden derde.

Ook indien geen sprake is van betrokkenheid bij het besluitvormingsproces in de hierboven benoemde gevallen dient bij de combinatie van een assurance-opdracht en overige dienstverlening de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant te overwegen een of meerdere van de volgende waarborgen te treffen, teneinde de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau:

- het scheiden van taken en verantwoordelijkheden tussen de assurance-opdracht en de overige dienstverlening bij de assurance-cliënt of, in geval van een controlecliënt, ook bij een met deze controlecliënt verbonden derde;
- overleg met de onafhankelijkheidsfunctionaris die binnen de accountantspraktijk belast is met onafhankelijkheidsvraagstukken;
- overleg met een openbaar accountant van buiten de eigen accountantspraktijk, dan wel inwinnen van advies bij de beroepsorganisatie.

Aanvullend bij de controleopdracht van de jaarrekening:

- beoordeling van de uitgevoerde controlewerkzaamheden door een controlepartner die niet betrokken is bij de desbetreffende controleopdracht van de jaarrekening of overige dienstverlening ten behoeve van de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde.

Bij een organisatie van openbaar belang moet de bij de controleopdracht betrokken openbaar accountant ernaar streven de overige dienstverlening aan een controlecliënt of aan een met deze controlecliënt verbonden derde met het toezichthoudend orgaan van de controlecliënt te bespreken.

Met het oog op de leesbaarheid wordt in de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurance-cliënten in het algemeen en controlecliënten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (tekst in vet) dit onderscheid wel maakt.

Het verrichten van overige dienstverlening door de openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden biedt enerzijds voordelen voor zowel de assurance-cliënt als de gebruikers van de financiële verslaggeving maar leidt anderzijds tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. De voordelen zijn onder meer een efficiënte en effectieve inzet van kennis en arbeid en een grote mate van kennis van en inzicht in de entiteit. In beginsel levert niet bij alle soorten overige dienstverlening de combinatie met het uitvoeren van een assurance-opdracht een bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant. Voorbeelden hiervan zijn de natuurlijke adviesfunctie, fiscale advisering, due diligence en inbrengverklaringen (zie paragraaf 5.4).

Ook het ontwikkelen van een trainingsprogramma voor een assurance-cliënt levert in beginsel geen potentiële bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Maar indien bijvoorbeeld de accountantspraktijk naast een assurance-opdracht ook een deel van de administratie verzorgt voor de assurance-cliënt, kan hierdoor een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant ontstaan. Van essentieel belang blijft dat de openbaar accountant niet is betrokken bij het besluitvormingsproces van de assurance-cliënt of het management ervan.

De hiernavolgende paragrafen 5.2 t/m 5.8 zijn uitsluitend van toepassing op cliënten waarvoor controleopdrachten van de jaarrekening worden uitgevoerd.

5.2 Administratieve dienstverlening

Indien de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is, valt ook een met de controlecliënt verbonden derde onder de reikwijdte van het voorschrift. Met het oog op de leesbaarheid is deze aanvulling niet in het voorschrift en de toelichting opgenomen.

5.2.1 Algemeen

Onder het begrip 'administratieve dienstverlening' wordt in het kader van de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant tevens begrepen het verzorgen van de salarisadministratie. Werkzaamheden die worden uitgevoerd door het controleteam met betrekking tot het traject van saldibalans naar jaarrekening worden niet onder administratieve dienstverlening begrepen. De bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant moet erop toe zien dat alle posten in dit traject met een subjectief element, zoals voorzieningen, schriftelijk en gemotiveerd aan de leiding van de entiteit worden voorgelegd en dat de leiding van de entiteit deze posten expliciet en schriftelijk accordeert. Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan indien de openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk voor een controlecliënt werkzaamheden verricht op het terrein van de administratieve dienstverlening zoals het opstellen van de jaarrekening. De aard en het belang van de hiermee verband houdende bedreiging hangen af van de mate van betrokkenheid bij het opstellen van de jaarrekening, alsmede van de vraag of de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is.

5.2.2 Bepalingen met betrekking tot een controlecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang

5.2.2.1 Controlecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang

Administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening voor een organisatie van openbaar belang leiden tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant en zijn daarom niet toegestaan.

Bij of krachtens de wet zijn bepalingen ter zake van de samenloop van wettelijke controles en administratieve dienstverlening opgenomen. De openbaar accountant die betrokken is bij de uitvoering van een wettelijke controle ziet erop toe dat hetgeen hiervoor is vermeld en hetgeen bij of krachtens de wet ter zake is voorgeschreven wordt toegepast.

5.2.2.2 Verbonden derden van een controlecliënt-organisatie van openbaar belang

Het verrichten van administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening voor verbonden derden van een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt is toegestaan, mits deze ondersteuning uitsluitend een technisch of routinematig karakter heeft en:

- de personen die hierbij zijn betrokken geen deel uitmaken van het controleteam; en

- de personen die hierbij zijn betrokken niet zijn betrokken bij beslissingen van het management van de controlecliënt ten aanzien van deze ondersteuning; en
- de verbonden derden ten behoeve waarvan deze ondersteuning wordt verleend gezamenlijk van immaterieel belang in de jaarrekening van de controlecliënt zijn; dan wel
- de ondersteuning betrekking heeft op onderwerpen die gezamenlijk van immaterieel belang in de jaarrekening van de betrokken verbonden derde zijn.

Noodgevallen

Indien geen sprake is van een hiervoor genoemde situatie is het verrichten van administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening voor een verbonden derde van een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt uitsluitend toegestaan in noodgevallen of andere ongebruikelijke situaties. Als voorwaarden gelden dat het voor de verbonden derde vrijwel niet mogelijk is een andere regeling te treffen, omdat alleen de accountantspraktijk over de hulpmiddelen en noodzakelijke kennis van de systemen en boekhouding van de verbonden derde beschikt om tijdig de administratie gereed te hebben of de jaarrekening te kunnen samenstellen en in geval het niet verrichten van deze ondersteuning tot aanmerkelijke problemen voor de verbonden derde leidt (bijvoorbeeld indien anders wettelijke verslagleggingsvereisten niet kunnen worden nageleefd). In deze gevallen is het verlenen van deze ondersteuning toegestaan, indien:

- de personen die hierbij zijn betrokken geen deel uitmaken van het controleteam;
- de personen die hierbij zijn betrokken niet zijn betrokken bij beslissingen van het management van de controlecliënt ten aanzien van deze ondersteuning;
- de activiteiten slechts eenmalig voor een korte periode worden verricht; en
- aanvullende waarborgen worden overwogen, zoals het bespreken van de situatie met het toezichthoudend orgaan van de controlecliënt.

5.2.3 *Controlecliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang*

Werkzaamheden, verricht voor een controlecliënt die geen organisatie van openbaar belang is, met een uitsluitend technisch of routinematig karakter en waarbij de personen die betrokken zijn bij het traject van administratieve dienstverlening of het opstellen van de jaarrekening niet zijn betrokken bij beslissingen van het management van de controlecliënt ten aanzien van deze werkzaamheden, zijn toegestaan.

5.2.4 Algemene toelichting

Administratieve ondersteuning met uitsluitend een technisch of routinematige karakter aan verbonden derden van een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt is onder voorwaarden toegestaan. Er moet zijn voldaan aan de eerste twee gestelde voorwaarden en ook aan hetzij de derde, hetzij de vierde gestelde voorwaarde.

In noodgevallen of andere ongebruikelijke situaties is het onder voorwaarden toegestaan administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening te verrichten voor een verbonden derde van een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt. Een bepaalde situatie kan als een noodgeval of andere ongebruikelijke situatie worden beschouwd wanneer de weigering van de accountantspraktijk om deze assistentie te verlenen in ernstige problemen voor de verbonden derde zou resulteren (bijvoorbeeld intrekking van de financiering) of zelfs zijn voortbestaan in het gedrang zou brengen. Op deze situatie zijn de artikelen A-100.2 van de VGC en 18 van de Verordening accountantsorganisaties van toepassing (documentatieverplichting).

5.3 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem

Indien de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is, valt ook een met de controlecliëntverbonden derde onder de reikwijdte van het voorschrift. Met het oog op de leesbaarheid is deze aanvulling niet in het voorschrift en de toelichting opgenomen.

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan indien hij, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk werkzaamheden verricht ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen die informatie genereren die uiteindelijk in de jaarrekening van de controlecliënt wordt opgenomen.

De uit deze samenloop van dienstverlening voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing is onaanvaardbaar, indien de openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk dergelijke diensten gelijktijdig verlenen, tenzij:

- het management van de controlecliënt schriftelijk bevestigt dat het de verantwoordelijkheid voor het gehele interne controlesysteem op zich neemt;
- de openbaar accountant zich ervan heeft vergewist dat het management van de controlecliënt niet voornamelijk op deze werkzaamheden ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen vertrouwt om de degelijkheid van zijn interne controles en systemen voor de financiële verslaggeving te beoordelen;
- de specificaties voor het ontwerp van het informatiesysteem door het management van de controlecliënt zijn geaccepteerd;

- de diensten geen turn key projecten behelzen (softwareontwerp, hardware configuratie en de implementatie van beide), tenzij het management van de controlecliënt uitdrukkelijk in de hiervoor reeds genoemde vereiste schriftelijke bevestiging vermeldt de verantwoordelijkheid op zich te nemen voor:
 - het ontwerp-, het implementatie- en het beoordelingsproces, inclusief alle beslissingen daaromtrent; en
 - de werking van het systeem, inclusief de door het systeem gebruikte of gegenereerde gegevens.

In deze situatie leidt het niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant indien hij, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk als lid van een stuurgroep adviseert bij het ontwerp en de implementatie van dergelijke systemen of werkzaamheden verricht die verband houden met de beoordeling, ontwikkeling en praktische toepassing van het systeem van interne beheersing, mits niet als werknemer wordt gehandeld en geen bestuursfunctie wordt uitgeoefend.

Ook in de niet hierboven verboden gevallen moet de openbaar accountant nagaan of er aanvullende waarborgen nodig zijn om elke eventueel resterende, uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid te ondervangen.

Een waarborg die tegen deze bedreiging kan worden getroffen bestaat uit het laten verrichten van de diensten die met het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen verband houden door een team van deskundigen die geen deel uitmaken van het controleteam, dat bovendien niet onder leiding staat van de bij de controleopdracht betrokken openbaar accountant.

Een controleopdracht van de jaarrekening omvat onder meer de toetsing van de informatiesystemen (apparatuur en programmatuur) die door de controlecliënt worden gebruikt om de financiële informatie te verkrijgen die in de jaarrekening moet worden verwerkt. Indien een bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk betrokken is bij het ontwerp en de implementatie van een dergelijk financieel informatiesysteem, kan dit leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing. In dit verband wordt erop gewezen dat de financiële informatie niet alleen de gegevens omvat die rechtstreeks in de jaarrekening worden opgenomen, maar ook alle andere waarderings- of materiële gegevens die aan de in de jaarrekening vermelde informatie ten grondslag liggen. Deze informatie wordt gegenereerd door hetzij geïntegreerde IT-systemen, hetzij een aantal autonome systemen voor onder meer de kostprijadministratie, de loonadministratie of het kasbeheer, alsook systemen die louter fysieke aantallen opleveren, zoals sommige voorraad- en productiecontrolesystemen.

De mate van betrokkenheid van de openbaar accountant bij het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen kan variëren.

Het ene uiterste wordt gevormd door diensten waarbij de openbaar accountant bestuurstaken of verantwoordelijkheden op zich neemt voor het gehele project dat betrekking heeft op het ontwerpen en implementeren van financiële informatiesystemen, dan wel voor het beheer van het financieel informatiesysteem en voor de gegevens die het gebruikt of genereert. Het is evident dat de samenloop bij een controlecliënt van deze dienstverlening met de controle van de jaarrekening leidt tot een onaanvaardbaar hoge bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant.

In andere gevallen moet de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant een zorgvuldige inschatting maken van de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die zou kunnen voortvloeien uit de samenloop van de controleopdracht van de jaarrekening en zijn betrokkenheid bij het ontwerp en de implementatie van systemen die bestemd zijn voor de controlecliënt, vooral als dit gevolgen heeft voor het algemeen belang. Hij moet in elk geval adequate waarborgen treffen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Het risico kan bijvoorbeeld aanvaardbaar zijn, indien de rol van de openbaar accountant bestaat uit het verlenen van advies aan een consortium dat door de controlecliënt met het ontwerp of de uitvoering van het project is belast.

Ook in het geval waarin de controlecliënt een kleinere vennootschap is, is de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant beperkt, indien hem wordt verzocht een gebruiksklaar standaardsysteem voor het voeren van de boekhouding aan de specifieke behoeften van de bedrijfsactiviteit van deze controlecliënt aan te passen.

De bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant is onaanvaardbaar hoog bij de samenloop van de controleopdracht van de jaarrekening met het uitvoeren van projecten voor het ontwerpen van op maat gemaakte systemen ten behoeve van een organisatie van openbaar belang.

Als de openbaar accountant door zijn controlecliënt wordt gevraagd een analyse te maken van alternatieve automatiseringssystemen op basis waarvan de controlecliënt vervolgens zelf beslist welk systeem hij uiteindelijk installeert, zal dit doorgaans geen bedreiging opleveren voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant, mits de kosten en baten van de geanalyseerde systemen naar behoren zijn gemotiveerd en met de controlecliënt zijn besproken. De onafhankelijkheid van de openbaar accountant zal echter wel worden bedreigd, indien sprake is van een financieel belang van betekenis in of een belangrijke zakelijke relatie van de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk met één of meer leveranciers van dergelijke systemen.

5.4 Diensten op het gebied van waardebepaling

Indien de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is, valt ook een met de controlecliënt verbonden derde onder de reikwijdte van het voorschrift. Met het oog op de leesbaarheid is deze aanvulling niet in het voorschrift en de toelichting opgenomen.

Er bestaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing indien de openbaar accountant, de accountants-

praktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk naast de controleopdracht van de jaarrekening diensten verricht op het gebied van waardebeoordeling die hun weerslag vinden in de jaarrekening van de controlecliënt.

Deze bedreiging wordt als onaanvaardbaar gekwalificeerd, indien sprake is van diensten op het gebied van waardebeoordeling die van directe materiële invloed zijn op de jaarrekening van de controlecliënt en waarbij de waardering een belangrijke mate van subjectiviteit met zich meebrengt.

In overige situaties dient de openbaar accountant na te gaan welke waarborgen kunnen worden getroffen om de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. De openbaar accountant ziet erop toe dat in deze situatie de door de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden vastgestelde regels die erin voorzien dat een opdracht tot waardebeoordeling in het algemeen wordt uitgevoerd door een afzonderlijk team dat niet betrokken is bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening voor de desbetreffende cliënt, worden opgevolgd.

NB: Due diligence werkzaamheden in opdracht van een controlecliënt worden niet als diensten op het gebied van waardebeoordeling beschouwd. Dit geldt eveneens voor het afgeven van een inbrengverklaring, een fusieverklaring en een splitsingsverklaring. Wel geldt altijd dat de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant beoordeelt of sprake is van een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid en, indien dat het geval is, hij waarborgen treft die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Een waardebeoordeling bestaat onder meer uit het maken van veronderstellingen met betrekking tot toekomstige ontwikkelingen, de toepassing van bepaalde methoden en technieken en de combinatie van beide om een zekere waarde of reeks waarden voor een activum, een passivum of voor een activiteit als geheel te berekenen.

De veronderstellingen waarvan bij een dergelijke waardebeoordeling wordt uitgegaan kunnen interpretaties van huidige of verwachtingen ten aanzien van toekomstige ontwikkelingen zijn, met inbegrip van zowel algemene ontwikkelingen als van gevolgen van bepaalde acties die de controlecliënt of iemand uit zijn naaste zakelijke omgeving heeft ondernomen of voornemens is te ondernemen.

Diensten op het gebied van waardebeoordeling resulteren in veel gevallen in de waardebeoordeling van specifieke activa of passiva, dan wel in de waardebeoordeling van een gehele organisatie. Indien deze waardering vervolgens van invloed is op de jaarrekening van de controlecliënt kan dit leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant die betrokken is bij de controleopdracht van de jaarrekening indien hijzelf, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk betrokken is geweest bij het opstellen van de waardebeoordeling. Diensten op het gebied van waardebeoordeling die leiden tot de waardering van posten die noch afzonderlijk, noch in geaggregeerde vorm van materieel belang zijn voor de jaarrekening worden niet als diensten beschouwd die kunnen leiden tot een ernstige bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht betrokken openbaar accountant.

De verantwoordelijkheid voor de aan een waardebeoordeling ten grondslag liggende veronderstellingen en de toe te passen methoden berust steeds bij de controlecliënt of het management ervan. In het kader van zijn besluitvormingsproces moet de controlecliënt of het management ervan derhalve de aan de waardebeoordeling ten grondslag liggende veronderstellingen formuleren en uitmaken welke methode

moet worden toegepast om de waarde te berekenen. Dit is van bijzonder belang in geval de te verrichten waardebeoordeling met een aanzienlijke mate van subjectiviteit gepaard gaat, hetzij wat de onderliggende veronderstellingen betreft, hetzij als gevolg van de verschillen in de toepasbare methoden.

Bij bepaalde routinematige waarderingsmethodes kan de aan iedere waardering inherente mate van subjectiviteit te verwaarlozen zijn. Dit is met name het geval wanneer de te hanteren veronderstellingen bij wet zijn bepaald (bijvoorbeeld belastingtarieven, afschrijvingspercentages voor belastingdoeleinden enzovoort), krachtens andere voorschriften zijn vastgesteld (bijvoorbeeld de verplichting om bepaalde rentepercentages toe te passen), of algemeen gangbaar zijn binnen de bedrijfstak van de controlecliënt en indien de te hanteren technieken en methoden gebaseerd zijn op algemeen aanvaarde normen of zelfs bij wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen zijn voorgeschreven. In dergelijke omstandigheden zal het resultaat van door meerdere ter zake kundige derden verrichte waardebeoordelingen zo niet identiek, dan toch niet wezenlijk verschillend zijn. Er mag bijgevolg worden aangenomen dat de combinatie van de controleopdracht van de jaarrekening met de verlening van een dergelijke dienst op het gebied van waardebeoordeling de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant niet in het gedrang zal brengen ook al kan de uitkomst van de waardering van materieel belang voor de jaarrekening zijn. Een voorwaarde is wel dat de controlecliënt of het management ervan in alle belangrijke gevallen waarin naar eigen oordeel moest worden gehandeld, met de genomen beslissingen heeft ingestemd. Bij sommige diensten op het gebied van waardebeoordeling is sprake van een te verwaarlozen mate van subjectiviteit. Het betreft onder meer diensten waarbij standaardtechnieken en methoden dienen te worden toegepast of waarbij het gaat om een verificatie van de door een derde toegepaste waarderingsmethoden maar waarbij de daaruit voortvloeiende waardering van materieel belang voor de jaarrekening is. In die gevallen moet de bij de controleopdracht betrokken openbaar accountant nagaan of sprake is van een uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid waarvoor hij waarborgen moeten treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Een voorbeeld van een te treffen waarborg is de waardebeoordeling laten uitvoeren door een apart team dat volledig los staat van het controleteam, waarbij beide teams een verschillende hiërarchie hebben.

5.5 Dienstverlening op het terrein van interne controle

Indien de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is, valt ook een met de controlecliënt verbonden derde onder de reikwijdte van het voorschrift. Met het oog op de leesbaarheid is deze aanvulling niet in het voorschrift en de toelichting opgenomen.

Een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing kan ontstaan indien hij, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk diensten verricht op het terrein van de interne controle.

Om de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bij de combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening met een dergelijke vorm van dienstverlening weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau, dient de openbaar accountant:

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (RA's)

- na te gaan dat de leiding, c.q. het toezichhoudend orgaan van de controlecliënt te allen tijde de verantwoordelijkheid blijft dragen voor:
 - het systeem van interne controle en beheersing;
 - het vaststellen van de aard, omvang, frequentie en risico's van de toe te passen interne controleprocedures;
 - het reageren op de conclusies en bevindingen die voortvloeien uit een beoordeling of evaluatie van het systeem van interne controle en beheersing óf uit de controleopdracht van de jaarrekening. Indien de openbaar accountant er niet van overtuigd is dat dit het geval is, leidt dit tot een onaanvaardbare bedreiging voor zijn onafhankelijkheid;
- de werkzaamheden die zijn uitgevoerd in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening te laten beoordelen door een controlepartner die niet bij de desbetreffende controlecliënt is betrokken.

De interne controlefunctie vormt een belangrijk onderdeel van het interne controlesysteem van een entiteit. Vooral in kleine en middelgrote ondernemingen, die zich veelal geen interne controlefunctionaris kunnen veroorloven of waar een dergelijke functionaris vaak bepaalde faciliteiten ontbeert (bijvoorbeeld toegang tot deskundigen op het gebied van informatietechnologie of kasbeheer), kan deelname aan de interne controle door de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant bevorderlijk zijn voor het vermogen van het management om controle uit te oefenen.

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en dienstverlening op het terrein van interne controle voor een controlecliënt kan in beginsel leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van de mogelijkheid dat de openbaar accountant zijn eigen werk of het werk dat is uitgevoerd door zijn collega's moet beoordelen (zelftoetsing).

Er ontstaat vooral een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid, indien er naast de controleopdracht van de jaarrekening activiteiten worden uitgevoerd waarbij een grote mate van invloed kan worden uitgeoefend op beslissingen die zijn voorbehouden aan het management van de controlecliënt. In dit verband kunnen met name bedreigingen ontstaan door:

- de mate van invloed van de overige dienstverlening op de interne controle en beheersingssystemen van de controlecliënt;
- het ontbreken van voldoende kennis bij het management van de controlecliënt inzake de interne controle en beheersingssystemen.

Om een dergelijke bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen ziet de openbaar accountant erop toe dat hij, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk kan aantonen niet betrokken te zijn bij het management van en het toezicht op de interne controle. Met betrekking tot de jaarrekening van de controlecliënt moet de openbaar accountant bovendien kunnen aantonen dat hij de nodige stappen heeft ondernomen om de resultaten van de diensten op het terrein van interne controle te laten verifiëren en dat hij zich niet te veel door deze resultaten heeft laten leiden bij het bepalen van de aard, het tijdschema en de draagwijdte van zijn werkzaamheden in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening. Teneinde te waarborgen dat geen onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant ontstaat, moeten deze punten op adequate wijze worden geverifieerd door een voor de uitoefening van een controleopdracht van de jaarrekening bevoegde partner die noch bij de desbetreffende controleopdracht van de jaarrekening, noch bij de desbetreffende controlecliënt betrokken is geweest.

In een organisatie waarin de interne controleafdeling verslag uitbrengt aan het toezichthoudend orgaan in plaats van aan het management zelf, vervult de interne controlefunctie een complementaire rol ten opzichte van de controleopdracht van de jaarrekening en kan deze afdeling bijgevolg als een afzonderlijk onderdeel van de corporate governance worden gezien. Indien de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant in deze omstandigheden naast de controleopdracht van de jaarrekening interne controlewerkzaamheden heeft verricht, moet hij kunnen aantonen dat hij de aan deze combinatie van werkzaamheden verbonden bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid op adequate wijze heeft beoordeeld en de waarborgen heeft getroffen die deze bedreigingen hebben weggenomen of hebben teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

In de situatie waarin een interne accountantsafdeling bestaat bij de controlecliënt, die met name diensten verricht op het terrein van de interne controle, zijn deze voorschriften ook van toepassing.

5.6 Juridische dienstverlening

Indien de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is, valt ook een met de controlecliënt verbonden derde onder de reikwijdte van het voorschrift. Met het oog op de leesbaarheid is deze aanvulling niet in het voorschrift en de toelichting opgenomen.

Er is sprake van een uit belangenbehartiging en zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant indien hij, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, een ander onderdeel van het netwerk, dan wel een juridisch kantoorgenoot namens de controlecliënt optreedt bij de beslechting van een geschil. Een dergelijke bedreiging kan zich ook voordoen, indien een dergelijke dienst de inschatting van de kansen van de controlecliënt bij de beslechting van het geschil betreft en dit gevolgen heeft voor de in de jaarrekening op te nemen bedragen.

Zowel de uit belangenbehartiging als de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant wordt te groot geacht om hem, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, een ander onderdeel

van het netwerk, dan wel een juridisch kantoorgenoot toe te staan een controleopdracht van de jaarrekening te combineren met het namens de controlecliënt optreden bij de beslechting van een geschil dat betrekking heeft op de aangelegenheden waarvan redelijkerwijze mag worden verwacht dat zij een materiële invloed op de jaarrekening van de controlecliënt hebben.

Ook in de hiervoor niet verboden gevallen moet de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant nagaan of er aanvullende waarborgen moeten worden getroffen om elke eventueel resterende, uit belangenbehartiging voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Dergelijke waarborgen kunnen onder meer bestaan uit het voor de andere dienstverlening dan de controleopdracht van de jaarrekening inzetten van een afzonderlijk team dat niet betrokken is bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening voor de desbetreffende controlecliënt.

Bij de acceptatie van een opdracht tot juridische dienstverlening bij een controlecliënt wordt door de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant vastgesteld dat geen sprake is van een bedreiging voor zijn objectieve oordeelsvorming in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening. Van deze beoordeling wordt een schriftelijke vastlegging gemaakt.

Indien een juridisch kantoorgenoot als procesvertegenwoordiger optreedt voor de controlecliënt, wordt afhankelijk van de aard en de omvang van de potentiële bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant overwogen of ten aanzien van de objectieve oordeelsvorming over de jaarrekening door de openbaar accountant aanvullende maatregelen moeten worden getroffen, zoals het inschakelen van een juridisch deskundige (van binnen of van buiten de accountantspraktijk waarbij de openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden of van een ander onderdeel van het netwerk) die geen bemoeienis met de behandeling van de zaak heeft.

Een opdracht om op te treden als advocaat of gemachtigde van een controlecliënt in een juridische procedure mag niet worden gecombineerd met een controleopdracht van de jaarrekening, indien een rapportering over de controleopdracht van de jaarrekening door een openbaar accountant behorend tot hetzelfde netwerk van belang is voor de bewijsvoering in de procedure of de uitkomst van de procedure afhankelijk kan zijn van of substantieel wordt beïnvloed door de uitkomst van de controleopdracht van de jaarrekening door die openbaar accountant.

De bij de controlecliënt betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een juridisch kantoorgenoot die optreedt als behartiger van een bijzonder belang van de controlecliënt ervoor zorgt, dat voor betrokken derden duidelijk is dat door hem in die (partijdige) hoedanigheid wordt opgetreden.

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en het verlenen van juridische diensten aan de controlecliënt kan een bedreiging vormen voor de objectieve oordeelsvorming van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant. Dit is bijvoorbeeld het geval als een juridisch kantoorgenoot de controlecliënt ondersteunt als procesvertegenwoordiger in een (jaarrekening)procedure⁵. Hierbij ontstaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant als gevolg van belangenbehartiging. Dit is met name het geval indien de openbaar accountant in het

⁵ NB: De situatie dat een openbaar accountant optreedt als procesvertegenwoordiger komt in Nederland niet veel voor en is daarom buiten beschouwing gelaten.

kader van de controleopdracht van de jaarrekening een advies van een juridisch kantoorgenoot over het risico dat de controlecliënt in de procedure loopt, moet beoordelen.

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening met juridische dienstverlening, waarbij de accountantspraktijk waarbij de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, of een ander onderdeel van het netwerk niet als pleitbezorger van de controlecliënt in het publieke verkeer of in een juridische procedure optreedt en waarbij geen beslissingen worden genomen die zijn voorbehouden aan het management van de controlecliënt, leidt niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant.

Bij fiscale procedures is het al van oudsher gebruikelijk dat de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant of een juridisch kantoorgenoot/belastingadviseur assistentie verleent aan de controlecliënt. Deze assistentie leidt niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant, mede omdat de overheid als tegenpartij in een fiscale procedure over middelen beschikt die haar niet afhankelijk maakt van het oordeel van de openbaar accountant.

De bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat een juridisch kantoorgenoot die optreedt als advocaat of gemachtigde van de controlecliënt, aan betrokken derden duidelijk maakt dat door hem in een dergelijke situatie het bijzondere belang van de controlecliënt wordt gediend.

5.7 Bemiddeling bij werving van hoger kader voor een controlecliënt

Indien de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is, valt ook een met de controlecliënt verbonden derde onder de reikwijdte van het voorschrift. Met het oog op de leesbaarheid is deze aanvulling niet in het voorschrift en de toelichting opgenomen.

Een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant kan ontstaan bij de combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en een opdracht van de controlecliënt op het terrein van bemiddeling of werving van hoger kader (personeel op sleutelposities in de organisatie). De openbaar accountant ziet erop toe dat bij de acceptatie van de opdracht tot bemiddeling schriftelijk wordt vastgelegd dat:

- de controlecliënt zowel formeel als materieel de verantwoordelijkheid draagt voor de beslissing over de aanbidding van een arbeidscontract aan een sollicitant;
- de wervingsactiviteiten uitsluitend bestaan uit het adverteren voor personeel, het voeren van sollicitatiegesprekken met kandidaten en het opstellen van een 'short list';
- de controlecliënt ervoor zorg draagt dat zijn functionarissen die zijn belast met de werving voldoende gekwalificeerd zijn om zowel de formele als materiële verantwoordelijkheid te dragen voor beslissingen over afwijzing van of het doen van aanbiddingen aan sollicitanten.

Voordat de opdracht met betrekking tot de indienstneming van hoger kader wordt aanvaard, dient de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken accountant te beoordelen of het aanvaarden van deze opdracht leidt tot een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid. Indien dat het geval is, moet de openbaar accountant die waarborgen treffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Bij de combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en de bemiddeling bij werving van personeel voor essentiële financiële en administratieve functies is de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant zeer groot. In dat geval moet hij zorgvuldig nagaan of er zich eventueel een situatie kan voordoen waarin zelfs het verstrekken van een 'short list' voor dergelijke posten leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor zijn onafhankelijkheid.

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en het verstrekken van een dergelijke zogenoemde 'short list' ten behoeve van een organisatie van openbaar belang leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van een jaarrekening betrokken openbaar accountant en is daarom niet toegestaan. De beslissing wie in dienst wordt genomen, dient hoe dan ook altijd door de controlecliënt te worden genomen.

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en bemiddeling bij de werving van personeel voor de controlecliënt door gespecialiseerde afdelingen van een accountantspraktijk of door een ander onderdeel van het netwerk kan leiden tot een bedreiging voor de objectieve oordeelsvorming van de bij die accountantspraktijk werkzame of daaraan verbonden openbaar accountant die betrokken is bij die controleopdracht van de jaarrekening.

Hiervan is vooral sprake indien het personeel voor financiële of administratieve functies of een statutair directeur betreft, omdat bijvoorbeeld de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant geneigd kan zijn de werkzaamheden van degene die via de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of via een ander onderdeel van het netwerk is bemiddeld, niet kritisch genoeg te beoordelen.

Bovendien is bij de bemiddeling van een persoon tot wie de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant (of één van zijn collega's) in een nauwe persoonlijke relatie staat een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant te onderkennen als gevolg van een te grote mate van vertrouwdeheid.

5.8 Interim-management

Indien de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is, valt ook een met de controlecliënt verbonden derde onder de reikwijdte van het voorschrift. Met het oog op de leesbaarheid is deze aanvulling niet in het voorschrift en de toelichting opgenomen.

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en interimmanagementopdrachten waarbij een belangrijke invloed wordt uitgeoefend op het algemene of financiële bestuur en beheer van

de controlecliënt, verricht door de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk ten behoeve van de controlecliënt, is niet toegestaan.

De bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant ziet erop toe dat de door de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden getroffen maatregelen worden nageleefd. Tot deze maatregelen behoort ten minste dat:

- bij de acceptatie bij een controlecliënt van een interim-managementopdracht door de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant wordt vastgesteld dat er geen sprake is van een bedreiging voor zijn objectieve oordeelsvorming in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening. Van deze beoordeling wordt een schriftelijke vastlegging gemaakt;
- bij acceptatie van een interim-managementopdracht bij een controlecliënt ervoor wordt zorg gedragen dat de inhoud van de functie zich niet uitstrekt tot feitelijk bestuur en beheer van de controlecliënt;
- interim-managementactiviteiten niet worden uitgevoerd door partners of andere personen die deel uitmaken van het controleteam van de desbetreffende controlecliënt.

De dienstverlening van gespecialiseerde interim-managementafdelingen van een accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk strekt zich uit tot het uitlenen van personeel voor vrijwel alle organisatieonderdelen. Bij de combinatie van deze diensten met een controleopdracht van de jaarrekening bij een controlecliënt kan een bedreiging ontstaan voor de objectieve oordeelsvorming van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant, indien een 'uitgeleende' persoon van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk een positie inneemt of lijkt in te nemen waarin hij een bestuurlijke rol vervult en materieel namens de controlecliënt besluiten neemt. Deze bedreiging is groter indien de desbetreffende persoon weet dat het bestuur van de controlecliënt in de praktijk een door hem verstrekt advies ten aanzien van de besluitvorming automatisch zonder nadere overweging zal opvolgen, ook al neemt het bestuur formeel de besluiten.

In het verlengde hiervan bestaat de mogelijkheid dat de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant zijn eigen werk of het werk dat is uitgevoerd door zijn collega's moet beoordelen (zelftoetsing). Dit geldt onder meer indien een belangrijke positie binnen de interne accountantsafdeling via interim-management vanuit de accountantspraktijk wordt ingevuld.

5.9 Corporate finance dienstverlening

Indien sprake is van een controlecliënt en deze controlecliënt is een organisatie van openbaar belang, valt ook een met de controlecliënt verbonden derde onder de reikwijdte van het voorschrift. Met het oog op de leesbaarheid is deze aanvulling niet in het voorschrift en de toelichting opgenomen.

Deze paragraaf is van toepassing op alle assurance-opdrachten.

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing of belangenbehartiging ontstaan, indien de openbaar accountant

of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden bij de assurance-cliënt diensten verricht op het gebied van corporate finance.

Bepaalde corporate finance-diensten die door de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden aan de assurance-cliënt worden verleend leiden tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant waartegen geen waarborgen kunnen worden getroffen. Voorbeelden daarvan zijn de combinatie van een assurance-opdracht met het aanbevelen, handelen in of overnemen van een emissie van de assurance-client. Het binden van een assurance-cliënt aan de voorwaarden van een transactie of het namens de assurance-cliënt uitvoeren van een transactie zijn eveneens voorbeelden van corporate finance-diensten die uit oogpunt van onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant niet kunnen worden gecombineerd met een assurance-opdracht voor die assurance-cliënt.

Indien sprake is van een controlecliënt, ziet de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant erop toe dat de hiervoor genoemde corporate finance-diensten ook niet worden verricht door een ander onderdeel van het netwerk.

Met het oog op de leesbaarheid wordt in de toelichting geen onderscheid gemaakt tussen assurance-cliënten in het algemeen en controlecliënten. Nadrukkelijk zij er op gewezen dat het voorschrift (tekst in vet) dit onderscheid wel maakt.

Voor de combinatie van een assurance-opdracht en andere corporate finance-diensten bij een assurance-cliënt geldt dat aangenomen moet worden, dat de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant in staat zal zijn waarborgen te treffen die de hieraan verbonden bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Voorbeelden van corporate finance-diensten voor een assurance-cliënt die, onder voorwaarden, niet leiden tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant zijn:

- het ondersteunen van een assurance-cliënt bij de ontwikkeling van bedrijfsstrategieën;
- het ondersteunen van een assurance-cliënt bij het zoeken naar of het in contact brengen van de assurance-cliënt met mogelijke financieringsbronnen die aan de eisen en criteria van de cliënt voldoen;
- het verlenen van structureringsadvies;
- het ondersteunen van een assurance-cliënt bij de analyse van de gevolgen van voorgenomen transacties voor de financiële verslaggeving.

Tot de mogelijke waarborgen die de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken openbaar accountant wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau behoren onder meer:

- beleid en procedures die verhinderen dat een lid van het assurance-team de assurance-cliënt ondersteunen bij het nemen van managementbeslissingen;
- het inzetten van professionals die geen lid zijn van het assurance-team om de corporate finance-diensten te verlenen;
- waarborgen dat de accountantspraktijk de assurance-cliënt niet bindt aan de voorwaarden van een transactie of transacties namens de assurance-cliënt uitvoert.

Hoofdstuk 6 Slotbepalingen

6.1 Inwerkingtreding

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant treden in werking op 1 januari 2007 en gelden voor assurance-opdrachten die worden overeengekomen op of na 1 januari 2007 en voor assurance-opdrachten met betrekking tot perioden die aanvangen op of na 1 januari 2007.

6.2 Overgangsbepalingen

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van januari 2005, in werking getreden op 1 januari 2005, komen op 1 januari 2007 te vervallen, met dien verstande dat zij van kracht blijven voor assurance-opdrachten met betrekking tot de boekjaren 2005 en 2006 die zijn overeengekomen op of na 1 januari 2005 en vóór 1 januari 2007.

Op wettelijke controleopdrachten als bedoeld in de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant van december 2002, die betrekking hebben op de boekjaren 2003 en 2004 en die zijn overeengekomen op of na 1 januari 2003 en vóór 1 januari 2005, zijn de Nadere voorschriften inzake de onafhankelijkheid van de accountant van december 2002 van toepassing. Laatstgenoemde nadere voorschriften zijn met de inwerkingtreding van de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van januari 2005 ingetrokken maar door middel van een overgangsbepaling, opgenomen in de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van januari 2005, van kracht gebleven met betrekking tot de in deze alinea bedoelde wettelijke controleopdrachten.

6.3 Citeertitel

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant worden aangehaald als: Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant, bij afkorting NVO openbaar accountant.

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten, vastgesteld in de bestuursvergadering van 16 december 2009.

Het bestuur van het de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten,

gelet op artikel B2-290.1 van de Verordening gedragscode,

gehoord de leden,

na overleg met het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants,

stelt de volgende nadere voorschriften vast:

De inhoudsopgave van deze nadere voorschriften luidt:

1. Inleiding
 - 1.1 Indeling
 - 1.2 Status
2. Raamwerk voor onafhankelijkheid
 - 2.1 Integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid
 - 2.2 Verantwoordelijkheid voor en reikwijdte van de voorschriften
 - 2.2.1 Reikwijdte personen
 - 2.2.2 Verantwoordelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht
 - 2.3 Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht
- 3 Stelsel van waarborgen
 - 3.1 Waarborgen in de organisatie van de werkgever
 - 3.1.1 Bestuursstructuur van de werkgever
 - 3.1.2 Communicatie met het toezichthoudend orgaan
 - 3.2 Beloning van de intern accountant
 - 3.2.1 Financiële afhankelijkheid van de intern accountant
 - 3.3 Langdurige betrokkenheid en interne roulatie
 - 3.4 Periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn
- 4 Zakelijke, arbeids-, familie- en nauwe persoonlijke relaties met de werkgever
 - 4.1 Zakelijke relaties met de werkgever

- 4.2 Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie
 - 4.2.1 Dienstverband bij de werkgever
 - 4.2.2 Vervullen van een bestuurs- of toezichthoudende functie bij de werkgever
- 4.3 Indienstreding bij een accountantsafdeling
- 4.4 Persoonlijke en familierelaties
 - 4.4.1 Gezinsleden
 - 4.4.2 Naaste verwanten
 - 4.4.3 Nauwe persoonlijke relaties
 - 4.4.4 Nadere toelichting gezinsleden, naaste verwanten en nauwe persoonlijke relaties
- 5 Samenloop met overige dienstverlening
 - 5.1 Algemeen beoordelingskader
 - 5.2 Administratieve dienstverlening
 - 5.2.1 Algemeen
 - 5.2.2 Specifieke bepalingen
 - 5.2.3 Algemene toelichting
 - 5.3 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem
 - 5.4 Diensten op het gebied van waardebeoordeling
 - 5.5 Dienstverlening op het terrein van interne controle
- 6 Assurance-rapport door de intern accountant
 - 6.1 Inleiding
 - 6.2 De werkgever, de kring van de beoogde gebruikers van de rapportage en het object van de assurance-opdracht
 - 6.3 Assurance-rapport bij al dan niet financiële informatie van (delen van) de entiteit van de werkgever
 - 6.3.1 Assurance-rapport bij een interne jaarrekening van (delen van) de entiteit van de werkgever
 - 6.3.2 Assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een interne jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) van de werkgever
 - 6.4 Assurance-rapport bij financiële of niet financiële informatie van een entiteit die niet behoort tot de werkgever van de intern accountant
- 7. Slotbepalingen
 - 7.1 Overgangsrecht
 - 7.2 Inwerkingtreding
 - 7.3 Citeertitel

Voor de toepassing van deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- a. *aan assurance verwante opdrachten*: de opdracht, genoemd in onderdeel a van de definities in de VGC;
- b. *accountantsafdeling*: de organisatorische eenheid, genoemd in onderdeel d van de definities in de VGC;
- c. *assurance-opdracht*: de opdracht, genoemd in onderdeel h van de definities in de VGC;
- d. *assurance-team*: de intern accountants en overige personen, die zijn betrokken bij de uitvoering van een assurance-opdracht. Hiertoe behoren ten minste degenen die betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht, zoals professionals in dienst van of verbonden aan de accountantsafdeling, al dan niet afkomstig uit andere disciplines (bijvoorbeeld een jurist, een actuaris, een fiscalist, een IT-deskundige, een specialist op het gebied van het beheer van financiële middelen), degene die de kwaliteitsbeoordeling van nog niet afgeronde assurance-opdrachten uitvoert, degene die het periodiek interne kwaliteitsonderzoek van afgeronde assurance-opdrachten uitvoert en degene die vaktechnische consulten geeft of direct toezicht uitoefent ten behoeve van de assurance-opdracht;
- e. *audit charter*: de door het bestuur van de werkgever vastgestelde taakopdracht van de accountantsafdeling waarin onder andere doel, functie, bevoegdheden, verantwoordelijkheden en waarborgen ten behoeve van de onafhankelijkheid van de accountantsafdeling zijn vastgelegd;
- f. *audit-commissie*: de commissie bestaande uit leden van de Raad van Commissarissen of een soortgelijk toezichthoudend orgaan, die binnen haar taakgebied de besluitvorming van de Raad van Commissarissen voorbereidt. De audit-commissie richt zich op het bestuur van de werkgever. Hierbij besteedt zij aandacht aan bijvoorbeeld:
 - de werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen, waaronder het toezicht op de naleving van de relevante wet- en regelgeving;
 - de toepassingen van de informatie- en communicatietechnologie (ICT);
 - de financiële informatieverschaffing;
 - de naleving van de aanbevelingen en opmerkingen van de intern en openbaar accountant;
 - het functioneren van de intern en openbaar accountant;
 - het beleid met betrekking tot taxplanning;

- de financiering;
- g. *bestuur van de werkgever*: de hoogste leiding van de werkgever;
- h. *controleopdracht van de interne jaarrekening*: het geheel van werkzaamheden die gericht zijn op het verkrijgen van een (relatief) hoge maar niet absolute mate van zekerheid omtrent de getrouwheid van een interne jaarrekening die in de accountantsverklaring in positief geformuleerde bewoordingen als “redelijke mate van zekerheid” wordt weergegeven. Onder de interne jaarrekening is begrepen iedere op de interne jaarrekening gelijkende informatie (bijvoorbeeld tussentijdse cijfers);
- i. *controleteam*: de intern accountants en overige personen die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantsafdeling en die zijn betrokken bij de uitvoering van een controleopdracht van de interne jaarrekening. Onder overige personen wordt hetzelfde verstaan als in de definitie van assurance-team;
- j. *dagelijks beleidsbepaler*: de intern accountant, bedoeld in artikel B2-291.2 van de VGC;
- k. *direct financieel belang*: het financieel belang in de werkgever, gehouden door een persoon die zich in de positie bevindt van waaruit hij invloed kan uitoefenen op de uitkomsten van een assurance-opdracht bij die werkgever;
- l. *essentiële bestuursfunctie*: elke functie bij de werkgever waaraan verantwoordelijkheid is verbonden voor fundamentele bestuursbeslissingen van het bestuur van de werkgever, bijvoorbeeld een algemeen directeur of financieel directeur. Tot bedoelde verantwoordelijkheid behoort ten minste de bevoegdheid om invloed uit te oefenen op de keuze voor de toe te passen grondslagen voor de financiële verslaglegging en op de opstelling van de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever. Onder essentiële bestuursfunctie wordt tevens verstaan de functie die tot stand komt door middel van een contractuele en feitelijke regeling die een persoon in staat stelt deze bestuursfunctie op een andere manier uit te oefenen, bijvoorbeeld via een overeenkomst voor het verlenen van adviesdiensten;
- m. *gezinslid*: de persoon, bedoeld in onderdeel m van de definities in de VGC;
- n. *intern accountant*: de intern accountant, genoemd in onderdeel n van de definities in de VGC;
- o. *interne jaarrekening*: de door het bestuur van de werkgever opgemaakte (groeps-)jaarrekening, bedoeld in artikel 101 en 210 BW², dan wel de door het bestuur van een entiteit anders dan de in genoemde artikelen bedoelde rechtspersonen opgemaakte jaarrekening. Onder de interne (groeps-)jaarrekening wordt mede verstaan iedere hierop gelijkende verantwoording;

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- p. *kwaliteitsbeoordeling*: de beoordeling van een daarvoor in aanmerking komende nog niet afgeronde assurance-opdracht bedoeld om te beoordelen of de intern accountant in redelijkheid tot het oordeel heeft kunnen komen, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven verklaring of rapport als resultaat van de onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde assurance-opdracht;
- q. *naaste verwant*: de persoon, bedoeld in onderdeel p van de definities in de VGC;
- r. *nauwe persoonlijke relatie*: alle relaties met personen die geen gezinslid of naaste verwant van de desbetreffende persoon zijn met wie bedoelde persoon een regelmatig sociaal contact heeft;
- s. *opdrachtgever*: het bestuur van de werkgever of een andere persoon werkzaam bij of verbonden aan de werkgever die de intern accountant opdracht verstrekt tot het uitvoeren van een professionele dienst, alsmede de persoon die werkzaam is bij of is verbonden aan het object van onderzoek;
- t. *opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden*: de opdracht waarbij de intern accountant die werkzaamheden verricht die hij met de opdrachtgever is overeengekomen en waarbij hij rapporteert over feitelijke bevindingen. De ontvanger van het rapport trekt daaruit zijn eigen conclusies. Het rapport is uitsluitend bestemd voor de opdrachtgever, aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden de resultaten onjuist kunnen interpreteren;
- u. *openbaar accountant*: de Accountant-Administratieconsulent, genoemd in onderdeel r van de definities in de VGC;
- v. *overheidsaccountant*: de Accountant-Administratieconsulent, genoemd in onderdeel s van de definities in de VGC;
- w. *overige dienstverlening*: de opdracht niet zijnde een assurance-opdracht;
- x. *overige opdrachten*: de overige opdrachten, genoemd in onderdeel t van de definities van de VGC;
- y. vervallen
- z. *professionele dienst*: de werkzaamheden van de intern accountant waarvoor accountantsdeskundigheid of deskundigheid op aanverwante terreinen is vereist, waaronder begrepen kennis van verslaggeving, controle, belastingen, interne en administratieve organisatie en andere delen van de bedrijfseconomie. De door de intern accountant uitgevoerde professionele diensten bestaan uit assurance-opdrachten, aan assurance verwante opdrachten of overige opdrachten;

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- aa. *toezichhoudend orgaan*: het van de bestuurlijke en controlestructuur van de werkgever deel uitmakend orgaan dat is belast met het uitoefenen van toezicht op het management in het belang van de werkgever en dat geheel of ten minste gedeeltelijk is samengesteld uit andere personen dan bestuursleden. Een voorbeeld van een toezichhoudend orgaan is een raad van commissarissen, een audit-commissie of een groep van directeuren die niet belast zijn met de dagelijkse leiding of externe bestuursleden;
- ab. *verbonden derde*: de entiteit, zijnde een natuurlijke persoon of rechtspersoon, die:
- direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is in de werkgever, indien die werkgever van materiële betekenis is voor de entiteit;
 - een direct financieel belang in de werkgever heeft, indien de entiteit invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van de werkgever en het financieel belang van materiële betekenis is voor de entiteit;
- alsmede de entiteit
- waarin de werkgever direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is;
 - waarin de werkgever of een daarmee verbonden derde als genoemd in onderdeel c een direct financieel belang heeft waarmee invloed van betekenis kan worden uitgeoefend op het zakelijke en financiële beleid van die entiteit, en dit belang van materiële betekenis is voor de werkgever en de daarmee verbonden derde, genoemd in onderdeel c; of
 - die de zustervenootschap van de werkgever is, dat wil zeggen de entiteit die door dezelfde entiteit wordt beheerst als de werkgever, indien deze zustervenootschap en de werkgever beide van materiële betekenis zijn voor de entiteit die in beide feitelijk beleidsbepalend is;
- ac. *VGC*: de Verordening gedragscode;
- ad. *waardebepaling*: de overige opdracht die behelst het maken van veronderstellingen met betrekking tot toekomstige ontwikkelingen, de toepassing van bepaalde methoden en technieken en de combinatie van beide bedoeld om een zekere waarde of reeks waarden voor een activum, een passivum of voor een activiteit als geheel te berekenen;
- ae. *werkgever*: de entiteit waartoe de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden behoort, alsmede de eventuele rechtspersonen en vennootschappen die met die entiteit een groep vormen als bedoeld in artikel 2:24b BW en nader toegelicht in de richtlijn 217 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving.

1 Inleiding

Deze nadere voorschriften zijn gericht op het waarborgen van de onafhankelijkheid van de intern accountant ten opzichte van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij de eindverantwoordelijke het bestuur van de werkgever is. Waar mogelijk zijn de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant (ex artikel B1-290.1 VGC) als uitgangspunt genomen.

Het audit charter is de basis voor de inhoud van de interne accountantsfunctie bij de werkgever en de daaruit voortvloeiende werkzaamheden van de accountantsafdeling. Deze werkzaamheden bestaan uit het op verzoek van de opdrachtgever dan wel ambtshalve verrichten van professionele diensten bestaande uit assurance-opdrachten en eventueel aan assurance verwante opdrachten en overige opdrachten. Omdat bij vrijwel iedere door de intern accountant uitgevoerde assurance-opdracht het bestuur van de werkgever de beoogde gebruiker hiervan is, en het bestuur van de werkgever in vrijwel alle gevallen een ander is dan de in eerste instantie verantwoordelijke partij van het object van onderzoek, is onafhankelijkheid jegens die in eerste instantie verantwoordelijke partij een voorwaarde voor het mogen uitvoeren van een assurance-opdracht. Daarom is in artikel B2-290.1 van de VGC bepaald dat de intern accountant die een assurance-opdracht uitvoert onafhankelijk moet zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij het de hoogste leiding van de werkgever betreft. In deze nadere voorschriften wordt in dit verband gesproken van het bestuur van de werkgever.

Deze nadere voorschriften bevatten voorschriften die een intern accountant bij het verrichten van een assurance-opdracht in acht moet nemen. Deze nadere voorschriften zijn ontleend aan de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant, die op zich zijn ontleend aan:

- a. de Aanbeveling van de Europese Commissie: Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles; en
- b. de onafhankelijkheidsvoorschriften zoals opgenomen in de Code of Ethics van IFAC.

Bij het samenstellen van deze nadere voorschriften is bovendien kennisgenomen van de inhoud van:

- a. het position paper van het Instituut van Internal Auditors Nederland: De internal auditor in Nederland;
- b. de CIMA code of ethics for professional accountants; en
- c. de ACCA guidance matters for Members in business.

1.1 Indeling

Deze nadere voorschriften hebben als uitgangspunt een raamwerk (zie hoofdstuk 2) waarin de algemene vraagstukken van de onafhankelijkheid van de intern accountant in grote lijnen uiteen zijn gezet in relatie tot de verwachtingen van degenen die direct te maken krijgen met de resultaten van het werk van een intern accountant en het publieke belang. Het raamwerk is gebaseerd op de in de VGC opgenomen fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor de intern accountant die een assurance-opdracht uitvoert daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhankelijkheid. Een belangrijk onderdeel van het raamwerk wordt gevormd door de toelichting op bedreigingen voor de naleving van de onafhankelijkheid waarmee de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan worden geconfronteerd en de toelichting op waarborgen die de intern accountant kan treffen om een bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Het raamwerk is aangevuld met een aantal specifieke eisen die de intern accountant in acht dient te nemen ten aanzien van zijn onafhankelijkheid bij de uitvoering van een assurance-opdracht en overige dienstverlening. Deze specifieke eisen bevatten regelgeving voor de toepassing van de fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhankelijkheid in specifieke situaties en bevatten enkele verbodsbepalingen waar geen andere waarborg zou voldoen. Een dergelijke benadering van de onafhankelijkheid van de intern accountant heeft de voorkeur boven gedetailleerde regels.

Om het vertrouwen van het bestuur van de werkgever en van derden, die kennis nemen van de openbaar gemaakte rapportages als resultaat van een assurance-opdracht in door de intern accountant uitgevoerde assurance-opdrachten te behouden, is het noodzakelijk dat er adequate maatregelen zijn getroffen die de onafhankelijkheid van de intern accountant waarborgen. De toereikendheid en effectiviteit van deze maatregelen zijn mede object van onderzoek bij de externe kwaliteitstoets.

In de hoofdstukken 1 tot en met 5 is aandacht besteed aan de onafhankelijkheid die de accountantsafdeling en de daarbij werkzame of daaraan verbonden intern accountant in acht moeten nemen bij de beoordeling van de aanvaardbaarheid van een assurance-opdracht en na aanvaarding bij de uitvoering daarvan.

In hoofdstuk 6 is aandacht besteed aan de toegestane verspreidingskring van de door de accountantsafdeling en de daarbij werkzame of daaraan verbonden intern accountant als resultaat van een uitgevoerde assurance-opdracht afgegeven verklaring.

1.2 Status

Deze nadere voorschriften bevatten voorbeelden van bedreigingen en waarborgen en specifieke eisen (met een vetgedrukt lettertype) met een toelichting en voorbeelden. De specifieke eisen dienen te worden geïnterpreteerd en toegepast in samenhang met de toelichting en de voorbeelden van bedreigingen en waar-

borgen, die hierbij als leidraad dienen. Het is daarom noodzakelijk de gehele tekst - inclusief de daarin opgenomen toelichting en voorbeelden - te lezen en niet alleen de vetgedrukte tekst.

2 Raamwerk voor onafhankelijkheid

In artikel B2-290.1 van de VGC is bepaald dat de intern accountant die een assurance-opdracht uitvoert onafhankelijk moet zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij het de hoogste leiding van de werkgever betreft.

In deze nadere voorschriften wordt het begrip 'bestuur van de werkgever' gehanteerd als invulling van het begrip 'hoogste leiding van de werkgever' uit de VGC. Het bestuur van de werkgever moet ervan overtuigd zijn dat de intern accountant ten opzichte van andere personen werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, onafhankelijk is. Het bestuur van de werkgever moet daarom de intern accountant zodanig faciliteren dat deze aan zijn plicht tot onafhankelijkheid kan voldoen. Een mogelijkheid hiertoe is een overeengekomen directe rapportagelijns naar de audit-commissie.

Daarom moet de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht zowel qua geesteshouding ('in wezen') als naar buiten toe ('in schijn') onafhankelijk zijn van zijn opdrachtgever en van degene die werkzaam is bij of verbonden is aan het object van de assurance-opdracht. Een intern accountant mag daarom niet betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht als er met de werkgever, de opdrachtgever of een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan het object van de assurance-opdracht specifieke financiële, zakelijke of andere relaties bestaan die naar het oordeel van een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, als onaanvaardbaar zullen worden aangemerkt.

De primaire test voor de doeltreffendheid van de wijze waarop een intern accountant door het treffen van waarborgen tracht een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid bij een specifieke assurance-opdracht weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen zal zijn of een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, tot de conclusie zal komen dat de intern accountant ten aanzien van alle zaken die bij de uitvoering van de assurance-opdracht aan hem zijn voorgelegd objectief en onafhankelijk is in zijn oordeelsvorming.

De intern accountant dient zich bewust te zijn van de inhoud en betekenis van het fundamentele beginsel objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende beginsel van onafhankelijkheid, zowel voor wat betreft de feiten als de schijn die wordt gewekt. Bij de door hem gekozen benadering dient de intern accountant rekening te houden met:

- a. de verschillende personen die, naast hemzelf, invloed kunnen uitoefenen op de desbetreffende assurance-opdracht; en
- b. alle bestaande en potentiële bedreigingen die vanuit het oogpunt van een belanghebbende afbreuk kunnen doen aan zijn onafhankelijkheid.

Op basis hiervan dient de intern accountant in ieder concreet geval waarborgen te treffen die een bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

2.1 Integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid

Voor de intern accountant die een assurance-opdracht uitvoert zijn integriteit, objectiviteit en deskundigheid en zorgvuldigheid, de belangrijkste fundamentele beginselen die aan het uitvoeren van de assurance-opdracht ten grondslag liggen. Door daarnaast onafhankelijk te zijn, ten minste op de wijze zoals in deze nadere voorschriften is bepaald, laat de intern accountant aan het bestuur van zijn werkgever en het toezichthoudend orgaan zien dat de assurance-opdracht integer en op een objectieve wijze is uitgevoerd.

Objectiviteit (als geesteshouding) kan door een interne en externe belanghebbende niet worden vastgesteld. Integriteit kan evenmin vooraf worden beoordeeld.

De uitgangspunten en vereisten met betrekking tot de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht moet een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, in staat stellen de procedures te beoordelen die de intern accountant volgt om situaties die een bedreiging vormen voor de naleving van de objectiviteit te vermijden of op te lossen.

Een voorwaarde voor het door de intern accountant onafhankelijk kunnen uitvoeren van een assurance-opdracht is dat de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden zo hoog mogelijk in de organisatie van de werkgever wordt gepositioneerd en dat de dagelijks beleidsbepaler wordt benoemd door het bestuur van de werkgever dan wel de audit-commissie. Op die wijze wordt voor alle belanghebbenden duidelijk gemaakt dat de accountantsafdeling primair ten behoeve van en in opdracht van het bestuur van de werkgever functioneert.

Het is daarom van essentieel belang dat het bestuur van de werkgever en het toezichthoudend orgaan kennis hebben van en inzicht hebben in het beginsel onafhankelijkheid en de daarvan afgeleide voorschriften die gelden voor de intern accountant bij de uitvoering van assurance-opdrachten en kennis hebben van en inzicht hebben in de wijze waarop toezicht op de naleving daarvan wordt gehouden. Deze kennis en dit inzicht zijn cruciaal om het vertrouwen van het bestuur van de werkgever in de betrouwbaarheid van financiële en niet-financiële informatie en in het verlenge daarvan in de intern accountant te behouden.

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

Daarom is het belangrijk dat er overeenstemming bestaat over wat er wordt bedoeld met de onafhankelijkheid van de intern accountant, de relatie daarvan met de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit en met de mate waarin de naleving van deze voorschriften op een objectieve wijze kan worden getoetst.

Het geven van een objectief oordeel is het uiteindelijke doel van een assurance-opdracht. Door onafhankelijk te zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, niet zijnde het bestuur van de werkgever, toont de intern accountant aan dat hij een assurance-opdracht objectief kan uitvoeren.

Onafhankelijkheid houdt in:

- a. onafhankelijkheid in wezen, dat wil zeggen: de geesteshouding waarbij rekening wordt gehouden met alle mogelijke overwegingen die verband houden met de specifiek uit te voeren assurance-opdracht; en
- b. onafhankelijkheid in optreden ('in schijn'), dat wil zeggen het vermijden van al die feiten en omstandigheden die dusdanig suggestief zijn dat een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, de objectiviteit van de intern accountant in twijfel zal trekken.

Het bij de uitvoering van een assurance-opdracht in acht nemen van onafhankelijkheid vereist een beoordeling waarbij vooral wordt gekeken naar de omstandigheden waarin de intern accountant zich bevindt, met name elke relatie of elk belang van enige betekenis voor zijn opdracht.

Het gebruik van het woord onafhankelijkheid zonder verdere toevoeging leidt vaak tot misvattingen, omdat dit woord de betekenis lijkt te hebben van een absolute norm waaraan de beroepsbeoefenaren moeten voldoen. Menigeen veronderstelt dan ook dat een persoon die beroepsmatig een oordeel verstrekt, vrij dient te zijn van alle economische, financiële en andere banden die de schijn van afhankelijkheid kunnen wekken. Dit is voor iedere accountant en dus ook voor de intern accountant natuurlijk onmogelijk, omdat iedereen in de maatschappij relaties onderhoudt met anderen en tot op zekere hoogte van anderen afhankelijk is.

De naleving van de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht vindt plaats via de beoordeling van de bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen en het indien noodzakelijk treffen van waarborgen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Dit vereist dat alle relevante omstandigheden waarin de intern accountant zich bevindt worden gezien in relatie tot de assurance-opdracht, in het bijzonder elk belang of elke relatie die de intern accountant heeft met betrekking tot de assurance-opdracht. Daarnaast dient te worden gezien of een dergelijk belang of een dergelijke relatie, beschouwd vanuit het standpunt van een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de

aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, van invloed is op de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht.

Alleen op deze wijze kan de invulling van het begrip 'onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht' worden beschouwd als een concrete uitwerking van de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit en kan deze worden getoetst door een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle van belang zijnde informatie beschikt.

2.2 Verantwoordelijkheid voor en reikwijdte van de voorschriften

De intern accountant die betrokken is bij de uitvoering van een assurance-opdracht voldoet aan deze nadere voorschriften.

De voor de uitvoering van de assurance-opdracht verantwoordelijke intern accountant is ervoor verantwoordelijk dat iedere persoon genoemd in paragraaf 2.2.1 deze nadere voorschriften naleeft.

De voorschriften in deze regeling zijn van overeenkomstige toepassing op de intern accountant die een assurance-opdracht uitvoert waarbij het object van de assurance-opdracht of de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht niet tot de werkgever behoort.

2.2.1 Reikwijdte personen

Voor een assurance-opdracht (inclusief een controleopdracht van de interne jaarrekening) zijn deze nadere voorschriften van toepassing op:

- a. iedere persoon die deel uitmaakt van het assurance-team; en
- b. iedere andere persoon dan de hiervoor genoemde persoon, werkzaam bij of verbonden aan de accountantsafdeling en die zich op grond van bepaalde omstandigheden in een positie bevindt waarin hij de uitkomsten van de assurance-opdracht kan beïnvloeden.

2.2.2 Verantwoordelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

Het is de verantwoordelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht ten aanzien van de onafhankelijkheid de op hem van toepassing zijnde nationale wet- en regelgeving, de nationale beroepsvoorschriften alsmede hetgeen ter zake is voorgeschreven door de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden in acht te nemen.

Bij een specifieke assurance-opdracht is de verantwoordelijke intern accountant ervoor verantwoordelijk dat deze nadere voorschriften niet alleen door hemzelf worden nageleefd, maar ook door ieder ander die ten aanzien van die specifieke assurance-opdracht deze nadere voorschriften moet naleven.

Deze nadere voorschriften hebben als uitgangspunt dat het object van de assurance-opdracht binnen de werkgever is gelegen en dat de persoon die de eindverantwoordelijkheid voor het object van de assurance-opdracht draagt tot de werkgever behoort. Het komt ook voor dat een intern accountant een assurance-opdracht uitvoert met betrekking tot een object dat buiten de werkgever is gelegen en/of dat de verantwoordelijke partij geen deel uitmaakt van de werkgever. In die situaties handelt de intern accountant in overeenstemming met de deze nadere voorschriften.

2.3 Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

De onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan op verschillende manieren worden bedreigd onder andere als gevolg van het behartigen van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdeheid en intimidatie.

De aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht worden bepaald door het relatieve belang van elk van deze bedreigingen afzonderlijk en samen en de gevolgen daarvan voor de onafhankelijkheid van de intern accountant. Hierbij wordt rekening gehouden met de voor de desbetreffende assurance-opdracht geldende specifieke omstandigheden.

Bij de beoordeling van de aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht houdt hij tevens rekening met:

- a. de in de afgelopen jaren aan de werkgever verleende diensten en de relaties met de werkgever vóór zijn benoeming tot intern accountant bij de werkgever; en
- b. de tijdens de uitvoering van de assurance-opdracht aan de werkgever verleende diensten en de met de werkgever onderhouden relaties.

Hoe nauwkeuriger een intern accountant de aard en het belang van de bedreigingen bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan vaststellen, hoe beter hij in staat is te beoordelen tot op welke hoogte deze bedreigingen uiteindelijk zijn onafhankelijkheid in gevaar brengen.

In artikel A-100.10 van de VGC zijn categorieën bedreigingen voor de fundamentele beginselen onderscheiden en toegelicht. Deze bedreigingen kunnen ook de onafhankelijkheid van een bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant in gevaar brengen. Het betreft de volgende bedreigingen:

- a. bedreiging als gevolg van eigenbelang: dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang van de Accountant-Administratieconsulent dan wel van een gezinslid of een naaste verwant van hem;

- b. bedreiging als gevolg van zelftoetsing: dit is de bedreiging die ontstaat indien de Accountant-Administratieconsulent zijn eigen werkzaamheden of het resultaat daarvan beoordeelt;
- c. bedreiging als gevolg van belangenbehartiging: dit is de bedreiging die ontstaat indien de Accountant-Administratieconsulent op een zodanige wijze een standpunt verdedigt dat zijn objectiviteit in het gedrang komt;
- d. bedreiging als gevolg van vertrouwdeheid: dit is de bedreiging die ontstaat indien er een nauwe band bestaat tussen de Accountant-Administratieconsulent en zijn opdrachtgever of indien de Accountant-Administratieconsulent te veel sympathie koestert voor de belangen van een ander; en
- e. bedreiging als gevolg van intimidatie: dit is de bedreiging die ontstaat indien de Accountant-Administratieconsulent door feitelijke of vermeende dreigementen wordt afgehouden van objectief handelen.

Het relatieve belang van een bepaalde bedreiging is afhankelijk van een aantal kwalitatieve en kwantitatieve factoren, zoals de omvang van de bedreiging, de status van de degene die erbij betrokken is, de aard van de zaak die de bedreiging veroorzaakt en de totale omgeving. Bij de beoordeling van iedere bedreiging dient de intern accountant er rekening mee te houden dat in bepaalde omstandigheden verschillende soorten bedreigingen een rol kunnen spelen.

3 Stelsel van waarborgen

Verschillende soorten waarborgen kunnen worden getroffen om een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Het gaat hierbij onder meer om verbodsbepalingen, beperkingen in de aard en soort van de dienstverlening en voorschriften voor interne communicatie en openbaarmaking. Het bestaan en de effectiviteit van de verschillende waarborgen beïnvloeden de mate waarin de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht mogelijk in het geding is.

De intern accountant maakt bij de uitvoering van een assurance-opdracht met betrekking tot elke bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die van niet te verwaarlozen betekenis is een beoordeling of de beschikbare waarborgen toereikend zijn om de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau en maakt daarvan een vastlegging. De beschikbare en relevante waarborgen hebben onder meer betrekking op:

- a. de bestuursstructuur van de werkgever (zie paragraaf 3.1.1); en
- b. de communicatie met het toezichthoudend orgaan (zie paragraaf 3.1.2).

3.1 Waarborgen in de organisatie van de werkgever

3.1.1 Bestuursstructuur van de werkgever

De intern accountant gaat na of de bestuursstructuur van de werkgever waarborgen bevat die een onderkende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid kunnen wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien deze waarborgen aanwezig zijn beoordeelt hij de wijze waarop deze functioneren. Tot bedoelde waarborgen worden onder meer gerekend:

- a. het functioneren van de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden direct onder het bestuur van de werkgever;
- b. het betrekken van de audit-commissie en de openbaar accountant bij het opstellen van het werkplan van de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en het door hen kennisnemen van de bevindingen van de intern accountant;
- c. het door de intern accountant en de openbaar accountant informeren van de audit-commissie over hun samenwerking;
- d. het informeren van de audit-commissie over de samenloop van door de accountantsafdeling uitgevoerde assurance-opdrachten en overige dienstverlening; of
- e. het aanwezig zijn bij vergaderingen van de audit-commissie.

De bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant dient rekening te houden met de beeldvorming bij het regionale, nationale, en internationale publiek. In dit opzicht speelt de bestuursstructuur van deze werkgever een belangrijke rol bij het treffen van waarborgen die een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Om te bepalen wat de aard en het belang zijn van de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht en om de omvang ervan te beoordelen, dient de intern accountant zorgvuldig na te gaan of het bestuur van de werkgever de juiste infrastructuur heeft om in het algemeen de onafhankelijkheid van de intern accountant te kunnen waarborgen. Bij de analyse van de infrastructuur kunnen de volgende zaken aan de orde komen:

- a. de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichthoudend orgaan bij het verstrekken van een controleopdracht van de interne jaarrekening aan de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;

- b. de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichhoudend orgaan bij het verstrekken van een opdracht tot overige dienstverlening aan de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
- c. het door de accountantsafdeling uitoefenen van toezicht op en het communiceren over de samenloop van een assurance-opdracht en overige dienstverlening verricht door de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en de frequentie waarmee deze communicatie plaatsvindt;
- d. voldoende opgeleid en deskundig personeel; of
- e. een interne procedure die ervoor zorgt dat een objectieve beslissing kan worden genomen over het verstrekken van opdrachten tot overige dienstverlening aan de intern accountant die is belast met de controle van de interne jaarrekening.

3.1.2 *Communicatie met het toezichhoudend orgaan*

De bepalingen in deze paragraaf zijn verplicht bij een controleopdracht van een interne jaarrekening.

Indien bij de werkgever een toezichhoudend orgaan aanwezig is communiceert de dagelijks beleidsbepaler jaarlijks over het begrote werkplan en de mate van realisering van dat plan en over de bevindingen als resultaat van de uitgevoerde werkzaamheden.

De dagelijks beleidsbepaler laat het onderwerp onafhankelijkheid van de intern accountant op de agenda plaatsen van de vergadering van de audit-commissie waarin ook de door hem gecontroleerde interne jaarrekening wordt besproken.

De onafhankelijke positie van de intern accountant wordt dan besproken mede in relatie tot hetgeen daarover in het audit charter is bepaald. Deze bepalingen kunnen bijvoorbeeld betrekking hebben op de jaarlijks door de intern accountant af te geven schriftelijke verklaring aan de dagelijks beleidsbepaler waarin hij bevestigt dat hij zich bewust is van de voor hem geldende bedreigingen voor zijn objectiviteit en onafhankelijkheid.

Indien bij een werkgever geen toezichhoudend orgaan aanwezig is, bespreekt de intern accountant of het noodzakelijk is het voorgaande voorschrift uit te voeren en de voorgaande aanbevelingen op te volgen in overleg met het bestuur van de werkgever.

Zoals toegelicht in paragraaf 3.1.1 is ook het bestuur van de werkgever in bepaalde mate verantwoordelijk voor het waarborgen van de onafhankelijkheid van de intern accountant door middel van een toereikende bestuursstructuur. Het voeren van overleg met het toezichhoudend orgaan van de werkgever vormt een

belangrijke schakel tussen de waarborgen die de intern accountant zelf heeft getroffen en die van de werkgever.

3.2 Beloning van de intern accountant

3.2.1 Financiële afhankelijkheid van de intern accountant

Het uitvoeren van een assurance-opdracht al dan niet gecombineerd met overige dienstverlening die gepaard gaat met een prestatieafhankelijke beloning van een bij deze assurance-opdracht betrokken intern accountant mag niet leiden tot een onaanvaardbare financiële afhankelijkheid van de intern accountant, in wezen of in schijn.

Er wordt geacht sprake te zijn van onaanvaardbare financiële afhankelijkheid, indien de beloning van de intern accountant in belangrijke mate afhankelijk is van de uitkomsten van zijn werkzaamheden. Dit geldt ook indien ten opzichte van gelijksoortige functies bovenmatige arbeidsvoorwaarden gelden voor de intern accountant.

In het algemeen heeft de intern accountant arbeidsvoorwaarden die in lijn zijn met soortgelijke functies binnen de organisatie. Primaire en secundaire arbeidsvoorwaarden kunnen omvatten: prestatie- en winstafhankelijke bonussen, personeelscondities voor leningen en aankopen van goederen, stock options en dergelijke.

Bonussen voor intern accountants die afhankelijk zijn van de uitkomsten en conclusies van een uitgevoerde assurance-opdracht tasten de onafhankelijkheid van de intern accountant dermate aan, dat zij verboden zijn.

Het verdient de voorkeur om transparant te zijn naar de audit-commissie en jaarlijks te rapporteren over de geldende arbeidsvoorwaarden voor de intern accountants. Daarbij dienen afwijkende arbeidsvoorwaarden ten aanzien van het geldende beleid binnen de organisatie duidelijk te worden aangegeven. Dit stelt de audit-commissie in staat om de beloning van de intern accountants en de mogelijk daaruit voortvloeiende ongewenste afhankelijkheid te beoordelen.

3.3 Langdurige betrokkenheid en interne roulatie

Deze paragraaf is verplicht voor controleopdrachten van de interne jaarrekening.

Indien een intern accountant geregeld en voor lange tijd aan de controleopdracht van hetzelfde onderdeel van de interne jaarrekening meewerkt, leidt dat tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid als gevolg van een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen.

De dagelijks beleidsbepaler beoordeelt of deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is. Indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, treft de dagelijks beleidsbepaler waarborgen om deze bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Hij deelt de door hem beoogde waarborg mee aan de audit-commissie, waarbij hij eventuele knelpunten bespreekt. Voorts rapporteert hij achteraf aan de audit-commissie omtrent de feitelijk getroffen waarborg. Indien onoverkomelijke bedreigingen ontstaan ten aanzien van de onafhankelijkheid, bespreekt de dagelijks beleidsbepaler dit met de audit-commissie en de openbaar accountant.

De dagelijks beleidsbepaler ziet er eveneens op toe dat de bedreiging voor de onafhankelijkheid die kan voortvloeien uit de langdurige betrokkenheid van andere leden van het controleteam bij de controleopdracht van hetzelfde onderdeel van interne jaarrekening wordt beoordeeld en dat, indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, adequate waarborgen worden getroffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Interne roulatie

Een voorbeeld van een waarborg is interne roulatie. Indien een lid van het controleteam wordt vervangen omdat hij reeds een lange tijd aan een bepaalde controle van de interne jaarrekening meewerkt of omdat er van een vergelijkbare, uit te grote familiariteit of te verregaand vertrouwen voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid sprake is, ziet de dagelijks beleidsbepaler erop toe dat deze persoon niet eerder bij het team wordt ingedeeld dan nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sedert de datum waarop hij is vervangen.

De dagelijks beleidsbepaler zorgt ervoor dat de controle van de interne jaarrekening naar behoren kan worden voortgezet zonder dat de onafhankelijkheid van de bij de controle van de interne jaarrekening betrokken intern accountants in het gedrang komt.

Daarom onderzoekt de dagelijks beleidsbepaler niet alleen de bedreiging voor de onafhankelijkheid die kan ontstaan bij een langdurige medewerking aan de controle van de interne jaarrekening van een intern accountant maar ook van andere leden van het controleteam alsmede de bedreiging die verband kan houden met de samenstelling van het team.

Op grond van het conceptueel raamwerk wordt het aan de professionele oordeelsvorming van de dagelijks beleidsbepaler overgelaten welke waarborg hij treft om een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Welke waarborg in een bepaalde situatie adequaat is, hangt immers af van de specifieke omstandigheden.

Voorbeelden van waarborgen zijn:

- a. interne roulatie;

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- b. het binnen een redelijke periode laten beoordelen van het dossier door een intern accountant die niet bij de uitvoering van de betreffende controleopdracht van de interne jaarrekening is betrokken of door de openbaar accountant; of
- c. advies inwinnen bij de NOvAA en op basis van het advies handelen.

3.4 Periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn

De bij de uitvoering van een assurance-opdracht betrokken intern accountant leeft deze nadere voorschriften na.

De voor de uitvoering van de assurance-opdracht verantwoordelijke intern accountant is ervoor verantwoordelijk dat alle personen genoemd in paragraaf 2.2.1 gedurende de periode dat zij betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht of anderszins de uitkomsten van de assurance-opdracht kunnen beïnvloeden op de in deze nadere voorschriften voorgeschreven wijze onafhankelijk zijn van de werkgever.

Indien sprake is van een doorlopende assurance-opdracht gaat deze periode in op het moment waarop de desbetreffende medewerker in dienst treedt bij of zich verbindt aan de accountantsafdeling en eindigt op het moment waarop aan dit dienstverband een einde komt of hij niet langer anderszins aan de accountantsafdeling is verbonden.

Indien sprake is van een niet-doorlopende opdracht gaat de periode in op het moment waarop het assurance-team met de uitvoering van de niet doorlopende assurance-opdracht begint en eindigt op het moment waarop het assurance-rapport is uitgebracht.

Na een interne overplaatsing mag een intern accountant gedurende twee jaar geen assurance-opdrachten uitvoeren die betrekking hebben op zijn voorgaande functie.

Indien gedurende of na de periode waarop de interne jaarrekening betrekking heeft maar voorafgaand aan de datum van het aanvaarden van de controleopdracht van de interne jaarrekening overige dienstverlening ten behoeve van de werkgever of een met deze werk-gever verbonden derde is verricht en die overige dienstverlening gedurende de periode van de controleopdracht van de interne jaarrekening verboden zou zijn, dan dient de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant er rekening mee te houden dat zijn onafhankelijkheid mogelijk kan worden bedreigd als gevolg van die overige dienstverlening. Indien deze bedreiging voor de onafhankelijkheid blijkt, dan moet de intern accountant waar nodig waarborgen treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Tot deze waarborgen behoren onder meer:

- a. het bespreken van onafhankelijkheidsaspecten met betrekking tot de overige dienstverlening met de bij de werkgever met governance belaste personen, zoals de audit-commissie;

- b. het verkrijgen van de bevestiging van de opdrachtgever dat deze verantwoordelijk is voor de uitkomsten van de overige dienstverlening;
- c. het uitsluiten van deelname aan het controleteam van personen die de overige dienstverlening hebben uitgevoerd; of
- d. het inschakelen van een andere organisatie die de uitkomsten van de overige dienstverlening beoordeelt of die de overige dienstverlening opnieuw uitvoert op dusdanige wijze dat die organisatie de verantwoordelijkheid voor de overige dienstverlening geheel op zich kan nemen.

4 Zakelijke, arbeids-, familie-, en nauwe persoonlijke relaties met de werkgever

In de meeste gevallen zijn de bepalingen ten aanzien van de hiervoor aangegeven relaties hetzelfde voor controle van de interne jaarrekening als voor overige assurance-opdrachten. Indien dit niet het geval is, wordt dit expliciet aangegeven.

4.1 Zakelijke relaties met de werkgever

Waar in deze paragraaf wordt gesproken over zakelijke relaties is de arbeidsovereenkomst, inclusief de afspraken over secundaire arbeidsvoorwaarden, tussen de intern accountant en de werkgever daaronder niet begrepen. Dit geldt tevens ten aanzien van iedere andere daarop gelijkende overeenkomst tussen de intern accountant en de werkgever.

Zakelijke relaties tussen de intern accountant en de werkgever kunnen aanleiding geven tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant. In het algemeen leidt de combinatie van werkzaamheden als intern accountant met een zakelijke relatie die niet past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de werkgever tot onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van bedoelde intern accountant en is daarom verboden.

Indien de zakelijke relatie naar het oordeel van de intern accountant wel past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de werkgever zal doorgaans de combinatie leiden tot een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van de intern accountant. De intern accountant dient in deze situatie waarborgen te treffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Tot deze waarborgen behoort ten minste het melden van de zakelijke relatie bij de audit-commissie. In het bijzonder bij de controle van de interne jaarrekening van een werkgever moet de bij de controle betrokken intern accountant met het toezichthoudend orgaan van de werkgever de gevallen bespreken waarin twijfel rijst over de vraag of een zakelijke relatie al dan niet past in het kader van de normale relaties tussen de intern accountant en de werkgever en wel of geen bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis vormt voor de onafhankelijkheid van de intern accountant.

Ernst van de bedreiging voor de onafhankelijkheid

Of een zakelijke relatie als een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van de intern accountant moet worden beschouwd, hangt af van de vraag of een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, tot de slotsom zal komen dat een dergelijke relatie de uitkomst van de assurance-opdracht zal beïnvloeden.

Ongeacht welke zakelijke relatie het betreft, zijn het in de eerste plaats de door de intern accountant getroffen waarborgen die het bewijs moeten leveren dat de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid zijn onderkend en onderzocht. Waar dat passend is, moet het bewijsmateriaal ook verwijzen naar de rol van het toezichthoudend orgaan van de werkgever in dit proces. Telkens als een beslissing in verband met een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant is genomen, waarbij deze bedreiging al dan niet als ernstig wordt beschouwd, moeten de redenen die aan deze beslissing ten grondslag hebben gelegd, in het dossier worden vastgelegd.

4.2 Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie

4.2.1 Dienstverband bij de werkgever

De bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant ziet erop toe dat een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling niet in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van het object van de assurance-opdracht kan beïnvloeden.

De bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant ziet erop toe dat een medewerker van de accountantsafdeling die elders binnen de werkgever een functie vervult na beëindiging van deze functie niet wordt belast met assurance-werkzaamheden die verband houden met deze functie.

Indien een voormalig lid van het assurance-team bij de werkgever een functie buiten de accountantsafdeling aanvaardt, moet de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant erop toezien dat er geen banden van betekenis meer bestaan tussen de accountantsafdeling en de betrokken persoon. Dit houdt onder meer in dat de betrokken persoon niet meer mag deelnemen aan de bedrijfsmatige of beroepsactiviteiten van de accountantsafdeling.

Indien een intern accountant belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de interne jaarrekening voornemens is de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden te verlaten om vervolgens bij dezelfde werkgever een essentiële bestuursfunctie te gaan uitoefenen, beoordeelt hij of dit leidt tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid. Indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, beoordeelt de intern accountant of het mogelijk is deze bedreiging door het treffen van waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. Indien dit niet mogelijk is zal de intern accountant de bedoelde bestuursfunctie niet met directe ingang mogen aanvaarden.

'Dubbelfuncties'

De bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant moet tevens bijzondere aandacht besteden aan de situatie waarin hijzelf of een andere bij de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden persoon zowel een functie bij de accountantsafdeling als elders bij de werkgever vervult of, in geval van een controleopdracht van de interne jaarrekening, eveneens bij een met deze werkgever verbonden derde.

Deze vorm van 'dubbelfuncties' leidt niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant, indien hij of de andere persoon in die andere functie geen boekhoudkundige transacties initieert of gegevens opstelt die niet door het bestuur van de werkgever zijn gecontroleerd en goedgekeurd. Dergelijke dubbelfuncties leiden evenmin tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant of van de andere persoon, indien hij in die andere functie werkzaamheden verricht waarin hij de uitkomst van de assurance-opdracht niet kan beïnvloeden. Indien de intern accountant of de andere persoon na afloop van de functie buiten de accountantsafdeling wederom bij het assurance-team wordt ingedeeld, ziet de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant erop toe dat hij of de andere persoon niet wordt belast met assurance-werkzaamheden die verband houden met de functie buiten de accountantsafdeling.

4.2.2 Vervullen van een bestuurs- of toezichhoudende functie bij de werkgever

Het is de intern accountant niet toegestaan te worden betrokken bij een assurance-opdracht indien hijzelf of een andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling lid is van het bestuur van de werkgever (bijvoorbeeld lid van de raad van bestuur) of lid is van het toezichhoudend orgaan (bijvoorbeeld de audit-commissie of raad van commissarissen) van de werkgever. Aanwezigheid bij vergaderingen van de audit-commissie of raad van commissarissen is toegestaan, mits de intern accountant niet deelneemt aan de besluitvorming.

Indien een voormalig medewerker van de accountantsafdeling een bestuurs- of toezichhoudende functie bij de werkgever gaat vervullen, past de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant het bepaalde in de vierde alinea van paragraaf 4.2.1 toe.

Aanvullende bepalingen voor werkgever waarvoor de interne jaarrekening wordt gecontroleerd

Het is de intern accountant niet toegestaan betrokken te zijn bij een controleopdracht van de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever indien hijzelf of een andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling lid is van het bestuur van de werkgever, een andere leidinggevende positie daarbij bekleedt of deel uitmaakt van een toezichhoudend orgaan van de werkgever.

Het hiervoor bedoelde aanvaarden van een bestuurs-, toezichhoudende- of andere leidinggevende functie bij een werkgever door een van de aangegeven personen is niet de enige manier waarop een uit intimidatie en zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant kan ontstaan.

Het vervullen door de intern accountant of een andere persoon die werkzaam is bij of is verbonden aan de accountantsafdeling van een zogenoemde passieve bestuursfunctie, bijvoorbeeld in de vorm van een 'slapende' bestuursfunctie in een stichting administratiekantoor bij of ten behoeve van een werkgever, leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant die werkzaam is bij of is verbonden aan de accountantsafdeling waaraan ook de bedoelde personen zijn verbonden.

4.3 Indienstreding bij een accountantsafdeling

De bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant ziet erop toe dat een lid van het bestuur van de werkgever of een persoon die een managementpositie vervult bij de werkgever en die een functie aanvaardt bij de accountantsafdeling bij dezelfde werkgever waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, gedurende een redelijke periode na het beëindigen van bedoelde leidinggevende functie niet betrokken is bij belangrijke beslissingen met betrekking tot enige assurance-opdracht. Dit geldt eveneens voor iedere andere persoon aangesteld door of anderszins verbonden aan de werkgever, tenzij zijn verantwoordelijkheden en taken in de andere functie van geen enkele betekenis zijn voor het uitvoeren van de assurance-opdracht.

Indien een lid van het bestuur van de werkgever of een andere persoon die een managementfunctie vervult bij de werkgever een functie aanvaardt bij de accountantsafdeling van dezelfde werkgever wordt de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant te ernstig geacht om door enige andere waarborg te worden weggenomen dan door het verbod om gedurende een redelijke periode betrokken te zijn bij belangrijke beslissingen in verband met de assurance-opdracht van de werkgever.

Indien een andere persoon aangesteld door of anderszins verbonden aan de werkgever bij de accountantsafdeling een functie aanvaardt, zal de betekenis van de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant afhankelijk zijn van de verantwoordelijkheden en taken waarmee deze werknemer bij de werkgever was belast en de verantwoordelijkheden en taken die hem bij de accountantsafdeling zullen worden toevertrouwd. Indien hij bijvoorbeeld werkzaamheden verrichtte met betrekking tot de financiële administratie of posten van de interne jaarrekening waardeerde, zal de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant erop toezien dat voor deze persoon dezelfde bepalingen gelden als voor een directeur of bestuurder. Indien de werknemer daarentegen bijvoorbeeld een niet-bestuurlijke functie in een vestiging van de werkgever bekleedde, kan de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid tot een aanvaardbaar niveau terug-

brengen door ervoor te zorgen dat de werkzaamheden van bedoelde werknemer als lid van het assurance-team niet op die vestiging betrekking hebben.

4.4 Persoonlijke en familierelaties

4.4.1 Gezinsleden

Een intern accountant mag geen assurance-opdracht aanvaarden indien één van zijn gezinsleden:

- a. deel uitmaakt van het bestuur van de entiteit waarbinnen het object van de assurance-opdracht is gelegen;
- b. bij de werkgever een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van de assurance-opdracht;
- c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van de assurance-opdracht geen deel uitmaakte van het bestuur als bedoeld in onderdeel a en geen andere positie als bedoeld in onderdeel b bekleedde, maar wel deel uitmaakte van het bestuur als bedoeld in onderdeel a of een andere positie als bedoeld in onderdeel b bekleedde in de periode waarop de assurance-opdracht betrekking heeft;
- d. een op grond van het bepaalde in deze nadere voorschriften onaanvaardbaar financieel belang in de werkgever bezit; of
- e. met de werkgever een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de intern accountant.

De bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant ziet erop toe dat een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de desbetreffende accountantsafdeling geen deel uitmaakt van het assurance-team, indien die persoon een gezinslid heeft dat voldoet aan één van de hierboven genoemde criteria.

De bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant ziet erop toe dat deze controleopdracht van de interne jaarrekening niet wordt uitgevoerd op een vestiging van de accountantsafdeling waarbij of waaraan een intern accountant die niet bij de desbetreffende controleopdracht is betrokken, werkzaam of verbonden is en een gezinslid heeft dat aan één van deze criteria voldoet.

4.4.2 Naaste verwanten

Of de relatie tussen de bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant en naaste verwanten van hem of van een ander lid van het assurance-team van invloed is op de onafhankelijkheid hangt af van een

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

aantal factoren. In ieder geval wordt de onafhankelijkheid bedreigd indien een lid van het assurance-team een naaste verwant heeft die:

- a. deel uitmaakt van het bestuur van de entiteit waarbinnen het object van de assurance-opdracht is gelegen;
- b. bij de werkgever een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van de assurance-opdracht;
- c. een op grond van het bepaalde in deze nadere voorschriften onaanvaardbaar financieel belang in de werkgever bezit; of
- d. met de werkgever een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de interne accountant.

De betekenis van de bedreiging voor de onafhankelijkheid dient te worden geëvalueerd en indien deze van niet te verwaarlozen betekenis is, moeten waarborgen worden getroffen. Voorbeelden hiervan zijn onder meer:

- a. het verwijderen van de betreffende persoon uit het assurance-team;
- b. het waar mogelijk de verantwoordelijkheden binnen het assurance-team zodanig te structureren dat de betreffende persoon geen werkzaamheden hoeft te verrichten die vallen onder de verantwoordelijkheid van de naaste verwant;
- c. het opstellen van gedragsregels en procedures om zaken met betrekking tot hun persoonlijke onafhankelijkheid en objectiviteit te bespreken met leidinggevende niveaus;
- d. het afstoten van (een significant deel van) het financieel belang door de naaste verwant in een zo vroeg mogelijk stadium;
- e. het bespreken van de kwestie met het toezichthoudende orgaan van de opdrachtgever; of
- f. het beoordelen van de uitgevoerde werkzaamheden door een intern accountant die niet is betrokken bij de assurance-opdracht of overige dienstverlening ten behoeve van de opdrachtgever.

Indien een naaste verwant van een lid van het assurance-team een hoge bestuursfunctie bij de opdrachtgever bekleedt of in een zodanige positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op de assurance-

opdracht van de opdrachtgever kan er sprake zijn van een inbreuk op de onafhankelijkheid. Of deze inbreuk van belang is, hangt onder andere af van de volgende factoren:

- a. de positie van de naaste verwant bij de opdrachtgever; of
- b. de rol van de professional in het assurance-team.

Indien een lid van het assurance-team wetenschap heeft van het feit dat een naaste verwant een financieel belang in de opdrachtgever bezit, kan er sprake zijn van een inbreuk op de onafhankelijkheid. Of deze inbreuk van bijzonder belang is, hangt af van de aard van de relatie tussen het lid van het assurance-team en de naaste verwant en de materialiteit van het financiële belang.

4.4.3 Nauwe persoonlijke relaties

De intern accountant moet nagaan of hijzelf of een andere persoon die lid is van het assurance-team geen andere nauwe persoonlijke relaties heeft die vergelijkbare waarborgen als onder 4.4.2 genoemd vereisen.

De situatie waarin sprake is van een relevante nauwe persoonlijke relatie moet worden beoordeeld aan de hand van de kennis van de intern accountant en de betrokken persoon.

De intern accountant moet ervoor zorgen dat de betrokken persoon hem inlicht over alle feiten en omstandigheden die vereisen dat de intern accountant waarborgen treft die een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Dit kan onder meer gebeuren door van de betrokken persoon hierover jaarlijks een bevestiging te vragen.

De bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant ziet erop toe dat de personen die deel uitmaken van het assurance-team aan de hand van de door de accountantsafdeling vastgestelde gedragslijnen en procedures bepalen wie hun nauwe persoonlijke relaties zijn of lijken te zijn en vervolgens alle relevante feiten of omstandigheden met betrekking tot de werkgever melden aan de intern accountant.

4.4.4 Nadere toelichting gezinsleden, naaste verwanten en nauwe persoonlijke relaties

De bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant beoordeelt de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die verband houdt met het feit dat hijzelf of een andere persoon die deel uitmaakt van het assurance-team een gezinslid heeft dat of een naaste verwant heeft die aan de in paragrafen 4.4.1 en 4.4.2 onder a tot en met e genoemde criteria voldoet.

Een beoordeling van eventuele bedreigingen voortvloeiend uit familie- of andere nauwe persoonlijke relaties is gebaseerd op de kennis van de intern accountant van de levensomstandigheden van alle relevante personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantsafdeling. De intern accountant betreft bij deze be-

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

oordeling de door de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden uitgevaardigde gedragslijnen en procedures die de betrokken personen ertoe verplichten omtrent hun gezinsleden en naaste verwanten mededeling te doen van alle in dit verband relevante feiten of omstandigheden. De intern accountant evalueert de verkregen informatie en gaat van alle voor een assurance-opdracht waarbij hij is betrokken relevante personen na of aan één van de bedoelde criteria is voldaan. Indien dat het geval blijkt te zijn, treft hij binnen een redelijke termijn die waarborgen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Deze waarborgen kunnen uiteenlopen van het niet aanvaarden c.q. teruggeven van de assurance-opdracht tot de verwijdering van een persoon uit het assurance-team of, in geval van een controleopdracht van de interne jaarrekening, uit de vestiging van de accountantsafdeling.

Onopzettelijke inbreuken

Er kan zich een situatie voordoen waarin de intern accountant vaststelt dat een persoon die deel uitmaakt van een assurance-team waaraan de intern accountant leiding geeft onopzettelijk geen melding heeft gedaan van een als strijdig met de onafhankelijkheidsvereisten aan te merken familierelatie of andere nauwe persoonlijke relatie met de werkgever. Een dergelijke onopzettelijke inbreuk leidt niet tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant, mits de intern accountant:

- a. op de juiste wijze gebruik heeft gemaakt van procedures van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, die erin voorzien dat de professionals verplicht zijn onmiddellijk alle inbreuken op de onafhankelijkheidsregels te melden die het gevolg zijn van wijzigingen in hun familie- of andere persoonlijke relaties, de aanvaarding van een voor de assurance-opdracht gevoelige functie door een gezinslid of naaste verwant (dat wil zeggen alle personen genoemd in de punten a tot en met e van paragraaf 4.4.1 respectievelijk 4.4.2) of het feit dat een familielid of een naaste verwant een groot financieel belang in de werkgever heeft gekocht, geërfd of anderszins heeft verkregen;
- b. de betrokken persoon onmiddellijk uit het assurance-team verwijderd of, indien de persoon niet tot het assurance-team behoort, deze persoon uitsluit van belangrijke beslissingen in verband met de assurance-opdracht van de betrokken werkgever. Ingeval het gaat om de verwerving van een groot financieel belang moet de intern accountant, zodra de onopzettelijke inbreuk is vastgesteld, de betrokken persoon ertoe aanmanen zich zo spoedig mogelijk van het financieel belang te ontdoen; en
- c. extra zorgvuldig te werk gaat bij de beoordeling van de relevante assurance-werkzaamheden van de betrokken persoon.

5 Samenloop met overige dienstverlening

Dit hoofdstuk is uitsluitend van toepassing op controleopdrachten van de interne jaarrekening, met uitzondering van paragraaf 5.1 die ook op andere assurance-opdrachten van toepassing is.

In dit hoofdstuk wordt onder 5.1 in algemene zin behandeld de samenloop van assurance-opdrachten (waaronder controleopdrachten van de interne jaarrekening) met overige dienstverlening bij de werkgever.

Voor een aantal specifieke combinaties van een controleopdracht van de interne jaarrekening en overige dienstverlening bij een werkgever zijn aanvullende voorschriften noodzakelijk omdat vooral in deze situaties een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant kan ontstaan. In de paragrafen 5.2 tot en met 5.5 worden deze specifieke combinaties besproken. Overigens kan ook bij een assurance-opdracht met een continu karakter anders dan een controleopdracht van de interne jaarrekening (bijvoorbeeld beoordelingsopdrachten met betrekking tot de interne jaarrekening) sprake zijn van onverenigbaarheid met overige dienstverlening. De hierna volgende paragrafen gelden dan ook voor deze dienstverleningsopdrachten.

5.1 Algemeen beoordelingskader

De intern accountant leeft de geldende regels van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden na die een onafhankelijk optreden van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht in relatie tot overige dienstverlening waarborgen. Op die wijze ziet de intern accountant erop toe dat de belangen van de betrokkenen niet in gevaar worden gebracht door enig tegengesteld belang tussen de intern accountant en de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is enerzijds en de werkgever anderzijds.

De intern accountant mag geen beslissingen nemen namens of participeren in een besluitvormingsproces van zijn werkgever. Dit verbod heeft zowel betrekking op assurance-opdrachten als op de overige dienstverlening bij de werkgever.

Indien een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant die samenhangt met overige dienstverlening bij de werkgever blijft bestaan, moet deze bedreiging door het treffen van waarborgen worden weggenomen of worden teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

Ook indien er geen sprake is van betrokkenheid bij het besluitvormingsproces in de hierboven benoemde gevallen, dient bij de combinatie van een assurance-opdracht en overige dienstverlening de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant te overwegen een of meerdere van de volgende waarborgen te treffen, teneinde de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau:

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- a. het scheiden van taken en verantwoordelijkheden tussen de assurance-opdracht en de overige dienstverlening bij de werkgever; of
- b. overleg met een andere accountant dan wel inwinnen van advies bij de beroepsorganisatie;
aanvullend bij de controleopdracht van de interne jaarrekening;
- c. beoordeling van de uitgevoerde controlewerkzaamheden door een intern accountant die niet betrokken is bij de desbetreffende controleopdracht van de interne jaarrekening.

Indien van toepassing moet de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant ernaar streven de overige dienstverlening aan de werkgever of aan een met deze werkgever verbonden derde met het toezichthoudend orgaan van de werkgever te bespreken.

Het verrichten van overige dienstverlening door de intern accountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam of waaraan hij is verbonden biedt enerzijds voordelen voor zowel de werkgever als de interne gebruikers van de financiële verslaggeving, maar leidt anderzijds tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant. De voordelen zijn onder meer een efficiënte en effectieve inzet van kennis en arbeid en een grote mate van kennis van en inzicht in de huishouding.

In beginsel levert niet bij alle soorten overige dienstverlening de combinatie van overige dienstverlening met het uitvoeren van een assurance-opdracht een bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant. Voorbeelden hiervan zijn fiscale advisering en due diligence (zie paragraaf 5.4).

Ook het ontwikkelen van een trainingsprogramma voor de werkgever levert in beginsel geen potentiële bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de intern accountant. Maar indien bijvoorbeeld de accountantsafdeling naast een assurance-opdracht ook een deel van de administratie verzorgt voor de werkgever, kan hierdoor een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant ontstaan. Van essentieel belang blijft dat personeelsleden van de accountantsafdeling niet zijn betrokken bij het besluitvormingsproces van de werkgever.

De hiernavolgende paragrafen 5.2 tot en met 5.5 zijn uitsluitend van toepassing op de intern accountant die betrokken is bij de controleopdracht van de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever.

5.2 Administratieve dienstverlening

De bepalingen met betrekking tot administratieve dienstverlening gelden voor de samenloop van controle van de interne jaarrekening en administratieve dienstverlening bij de werkgever en voor de met de werkgever verbonden derde

5.2.1 Algemeen

Onder het begrip 'administratieve dienstverlening' wordt in het kader van deze nadere voorschriften mede verstaan het verzorgen van de salarisadministratie. Werkzaamheden die worden uitgevoerd door het controleteam met betrekking tot het traject van saldibalans naar interne jaarrekening worden niet onder administratieve dienstverlening verstaan. De bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant moet erop toe zien dat alle posten in dit traject met een subjectief element, zoals voorzieningen, schriftelijk en gemotiveerd aan het bestuur van de werkgever worden voorgelegd en door hem expliciet en schriftelijk worden geaccordeerd.

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan, indien de intern accountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden werkzaamheden verricht op het terrein van de administratieve dienstverlening zoals het opstellen van de interne jaarrekening. De aard en het belang van de hiermee verband houdende bedreiging hangen af van de mate van betrokkenheid bij het opstellen van de interne jaarrekening.

5.2.2 Specifieke bepalingen

Het verrichten van administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de interne jaarrekening voor verbonden derden van een werkgever is toegestaan, mits deze ondersteuning uitsluitend een technisch of routinematig karakter heeft en:

- a. de personen die hierbij zijn betrokken geen deel uitmaken van het controleteam; en
- b. de personen die hierbij zijn betrokken niet zijn betrokken bij beslissingen van het management van de werkgever ten aanzien van deze ondersteuning; en
- c. de verbonden derden ten behoeve waarvan deze ondersteuning wordt verleend gezamenlijk van immaterieel belang in de interne jaarrekening van de werkgever zijn; of
- d. de ondersteuning betrekking heeft op onderwerpen die gezamenlijk van immaterieel belang in de interne jaarrekening van de betrokken verbonden derde zijn.

Noodgevallen

Indien geen sprake is van een hiervoor genoemde situatie is het verrichten van administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de interne jaarrekening voor een verbonden derde van een werkgever uitsluitend toegestaan in noodgevallen of andere ongebruikelijke situaties. Als voorwaarden gelden dat het voor de verbonden derde vrijwel niet mogelijk is een andere regeling te treffen, omdat alleen de accountantsafdeling over de hulpmiddelen en noodzakelijke kennis van de systemen en

boekhouding van de verbonden derde beschikt om tijdig de administratie gereed te hebben of de interne jaarrekening te kunnen samenstellen en in geval het niet verrichten van deze ondersteuning tot aanmerkelijke problemen voor de verbonden derde leidt (bijvoorbeeld indien anders wettelijke verslaggevingsvereisten niet kunnen worden nageleefd). In deze gevallen is het verlenen van deze ondersteuning toegestaan, indien:

- a. de personen die hierbij zijn betrokken geen deel uitmaken van het controleteam;
- b. de personen die hierbij zijn betrokken niet zijn betrokken bij beslissingen van het management van de werkgever ten aanzien van deze ondersteuning;
- c. de activiteiten slechts eenmalig voor een korte periode worden verricht; en
- d. aanvullende waarborgen worden overwogen, zoals het bespreken van de situatie met het toezichthoudend orgaan van de werkgever.

5.2.3 Algemene toelichting

Administratieve ondersteuning met uitsluitend een technisch of routinematige karakter aan verbonden derden van de werkgever is onder de hiervoor aangegeven voorwaarden toegestaan.

In noodgevallen of andere ongebruikelijke situaties is het onder voorwaarden ook toegestaan meer uitgebreide administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de interne jaarrekening te verrichten voor een verbonden derde van een werkgever. Een bepaalde situatie kan als een noodgeval of andere ongebruikelijke situatie worden beschouwd, indien de weigering van de accountantsafdeling om deze assistentie te verlenen in ernstige problemen voor de verbonden derde zou resulteren (bijvoorbeeld intrekking van de financiering) of zelfs zijn voortbestaan in het gedrang zou brengen. Indien deze meer uitgebreide administratieve dienstverlening plaatsheeft, dienen de overwegingen op basis waarvan is beslist dat deze dienstverlening is toegestaan te worden vastgelegd.

5.3 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan, indien hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden werkzaamheden verricht ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen die informatie genereren die uiteindelijk in de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever wordt opgenomen.

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

De uit deze samenloop van dienstverlening voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant als gevolg van zelftoetsing is onaanvaardbaar, indien de intern accountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden dergelijke diensten gelijktijdig verlenen, tenzij:

- a. het bestuur van de werkgever schriftelijk bevestigt dat het de verantwoordelijkheid voor het gehele interne controlesysteem op zich neemt;
- b. de intern accountant zich ervan heeft vergewist dat het bestuur van de werkgever niet voornamelijk op deze werkzaamheden ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen vertrouwt om de degelijkheid van zijn interne controles en systemen voor de financiële verslaggeving te beoordelen;
- c. de specificaties voor het ontwerp van het informatiesysteem door het bestuur van de werkgever zijn geaccepteerd; en
- d. de diensten geen turn key-projecten behelzen (software-ontwerp, hardware-configuratie en de implementatie van beide), tenzij het bestuur van de werkgever uitdrukkelijk in de hiervoor reeds genoemde vereiste schriftelijke bevestiging vermeldt de verantwoordelijkheid op zich te nemen voor:
 - het ontwerp-, het implementatie- en het beoordelingsproces, inclusief alle beslissingen daaromtrent; en
 - de werking van het systeem, inclusief de door het systeem gebruikte of gegenereerde gegevens.

In deze situatie leidt het niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant indien hij of een andere medewerker van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden als lid van een stuurgroep adviseert bij het ontwerp en de implementatie van dergelijke systemen of werkzaamheden verricht die verband houden met de beoordeling, ontwikkeling en praktische toepassing van het systeem van interne beheersing, mits geen bestuursfunctie wordt uitgeoefend.

Ook in de niet hierboven verboden gevallen moet de intern accountant nagaan of er aanvullende waarborgen nodig zijn om elke eventueel resterende, uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid te ondervangen.

Een waarborg die tegen deze bedreiging kan worden getroffen bestaat uit het laten verrichten van de diensten die met het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen verband houden door een team van deskundigen die geen deel uitmaken van het controleteam, dat bovendien niet onder leiding staat van de bij de controleopdracht betrokken intern accountant.

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

Een controleopdracht van de interne jaarrekening omvat onder meer de toetsing van de informatiesystemen (apparatuur en programmatuur) die door de werkgever worden gebruikt om de financiële informatie te verkrijgen die in de interne jaarrekening moet worden verwerkt. Indien een bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden betrokken is bij het ontwerp en de implementatie van een dergelijk financieel informatiesysteem, kan dit leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant als gevolg van zelftoetsing. In dit verband wordt erop gewezen dat de financiële informatie niet alleen de gegevens omvat die rechtstreeks in de interne jaarrekening worden opgenomen, maar ook alle andere waarderings- of materiële gegevens die aan de in de interne jaarrekening vermelde informatie ten grondslag liggen. Deze informatie wordt gegenereerd door hetzij geïntegreerde IT-systemen, hetzij een aantal autonome systemen voor onder meer de kostprijsadministratie, de loonadministratie of het kasbeheer, alsook systemen die louter fysieke aantallen opleveren, zoals sommige voorraad- en productiecontrolesystemen.

De mate van betrokkenheid van de intern accountant bij het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen kan variëren.

Het ene uiterste wordt gevormd door opdrachten waarbij de intern accountant bestuurstaken of verantwoordelijkheden op zich neemt voor het gehele project dat betrekking heeft op het ontwerpen en implementeren van financiële informatiesystemen, dan wel voor het beheer van het financieel informatiesysteem en voor de gegevens die het gebruikt of genereert. Het is evident dat de samenloop bij een werkgever van deze dienstverlening met de controle van de interne jaarrekening leidt tot een onaanvaardbaar hoge bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant.

In andere gevallen moet de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant een zorgvuldige inschatting maken van de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die zou kunnen voortvloeien uit de samenloop van de controle van de interne jaarrekening en zijn betrokkenheid bij het ontwerp en de implementatie van systemen die bestemd zijn voor de werkgever, vooral als dit gevolgen heeft voor het algemeen belang. Hij moet in elk geval adequate waarborgen treffen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Het risico kan bijvoorbeeld aanvaardbaar zijn, indien de rol van de intern accountant bestaat uit het verlenen van advies aan een consortium dat door de werkgever met het ontwerp of de uitvoering van het project is belast.

Ook in het geval waarin de werkgever een beperkte omvang heeft, is de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant beperkt, indien hem wordt verzocht een gebruiksklaar standaardsysteem voor het voeren van de boekhouding aan de specifieke behoeften van de bedrijfsactiviteit van deze cliënt aan te passen.

De bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant kan als onaanvaardbaar hoog worden beschouwd bij de samenloop van de controle met het uitvoeren van projecten voor het ontwerpen van op maat gemaakte systemen ten behoeve van de werkgever.

Als de intern accountant door het bestuur van de werkgever wordt gevraagd een analyse te maken van alternatieve automatiseringssystemen op basis waarvan het bestuur van de werkgever vervolgens zelf beslist welk systeem hij uiteindelijk installeert, zal dit doorgaans geen bedreiging opleveren voor de onafhankelijkheid van de intern accountant, mits de kosten en baten van de geanalyseerde systemen naar behoren zijn gemotiveerd en met het bestuur van de werkgever zijn besproken.

5.4 Diensten op het gebied van waardebeoordeling

Er bestaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant als gevolg van zelftoetsing, indien de intern accountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden naast de controleopdracht van de interne jaarrekening diensten verricht op het gebied van waardebeoordeling die hun weerslag vinden in de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever.

Deze bedreiging wordt als onaanvaardbaar gekwalificeerd, indien sprake is van diensten op het gebied van waardebeoordeling die van directe materiële invloed zijn op de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever en waarbij de waardering een belangrijke mate van subjectiviteit met zich meebrengt.

Indien een onaanvaardbare bedreiging van de onafhankelijkheid ontstaat die niet wordt weggenomen, communiceert de intern accountant dit tijdig met de audit-commissie (of een ander toezichthoudend orgaan) of de openbaar accountant.

In overige situaties dient de intern accountant na te gaan welke waarborgen kunnen worden getroffen om de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. De intern accountant ziet erop toe dat in deze situatie de door de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden vastgestelde regels die erin voorzien dat een opdracht tot waardebeoordeling in het algemeen wordt uitgevoerd door een afzonderlijk team dat niet betrokken is bij de uitvoering van de controleopdracht van de interne jaarrekening van (delen van) de desbetreffende werkgever, worden opgevolgd.

Due diligence werkzaamheden in opdracht van het bestuur van de werkgever worden niet als diensten op het gebied van waardebeoordeling beschouwd. Wel geldt altijd dat de bij de controle betrokken intern accountant beoordeelt of sprake is van een bedreiging voor de onafhankelijkheid en, indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, hij waarborgen treft die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

5.5 Dienstverlening op het terrein van interne controle

Een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant als gevolg van zelftoetsing kan ontstaan indien hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden diensten verricht op het terrein van de interne controle.

Om de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de combinatie van een controleopdracht van de interne jaarrekening met een dergelijke vorm van dienstverlening weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau, dient de intern accountant:

- a. na te gaan dat het bestuur, c.q. het toezichthoudend orgaan van de werkgever te allen tijde de verantwoordelijkheid blijft dragen voor:
 - het systeem van interne controle en beheersing;
 - het vaststellen van de aard, omvang, frequentie en risico's van de toe te passen interne controleprocedures; en
 - het reageren op de conclusies en bevindingen die voortvloeien uit een beoordeling of evaluatie van het systeem van interne controle en beheersing of uit de controleopdracht van de interne jaarrekening. Indien de intern accountant er niet van overtuigd is dat dit het geval is, leidt dit tot een onaanvaardbare bedreiging voor zijn onafhankelijkheid; en
- b. de werkzaamheden die zijn uitgevoerd in het kader van de controleopdracht van de interne jaarrekening te laten beoordelen door de openbaar accountant van de werkgever of door een bij de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden intern accountant die niet betrokken is geweest bij de uitvoering van genoemde controleopdracht en de interne controlewerkzaamheden.

De interne controle vormt een belangrijk onderdeel van het stelsel van interne beheersing van een entiteit. Vooral in kleine en middelgrote ondernemingen, die zich veelal geen verbijzonderde interne controlefunctionaris kunnen veroorloven of waar een dergelijke functionaris vaak bepaalde faciliteiten ontbeert (bijvoorbeeld toegang tot deskundigen op het gebied van informatietechnologie of kasbeheer), kan deelname aan de interne controle door de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant bevorderlijk zijn voor het vermogen van het management om controle uit te oefenen.

De combinatie van een controleopdracht van de interne jaarrekening en dienstverlening op het terrein van interne controle voor een werkgever kan in beginsel leiden tot een bedreiging voor de onafhanke-

lijkheid van de bij de controle betrokken intern accountant als gevolg van de mogelijkheid dat de intern accountant zijn eigen werk of het werk dat is uitgevoerd door zijn collega's moet beoordelen (zelftoetsing).

Er ontstaat vooral een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid, indien er naast de controleopdracht van de interne jaarrekening activiteiten worden uitgevoerd waarbij een grote mate van invloed kan worden uitgeoefend op beslissingen die zijn voorbehouden aan het bestuur van de werkgever. In dit verband kunnen met name bedreigingen ontstaan door:

- a. de mate van invloed van de overige dienstverlening op de interne controle en beheersingssystemen van de werkgever; of
- b. het ontbreken van voldoende kennis bij het bestuur van de werkgever inzake de interne controle en beheersingssystemen.

Om een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen ziet de intern accountant erop toe dat hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden kunnen aantonen niet betrokken te zijn bij het management van en het toezicht op de interne controle. Met betrekking tot de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever moet de intern accountant bovendien kunnen aantonen dat hij de nodige stappen heeft ondernomen om de resultaten van de diensten op het terrein van interne controle te laten verifiëren en dat hij zich niet te veel door deze resultaten heeft laten leiden bij het bepalen van de aard, het tijdschema en de draagwijdte van zijn werkzaamheden in het kader van de controleopdracht van de interne jaarrekening. Teneinde te waarborgen dat geen onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant ontstaat, moeten deze punten op adequate wijze worden geverifieerd door een voor de uitoefening van een controleopdracht van de interne jaarrekening bevoegde intern accountant die noch bij de desbetreffende controle, noch bij de desbetreffende interne controlewerkzaamheden betrokken is geweest.

In een organisatie waarin de interne controleafdeling verslag uitbrengt aan het toezichthoudend orgaan in plaats van aan het management zelf, vervult de interne controlefunctie een complementaire rol ten opzichte van de controleopdracht van de interne jaarrekening en kan deze afdeling bijgevolg als een afzonderlijk onderdeel van de governance-structuur worden gezien. Indien de bij de controle betrokken intern accountant in deze omstandigheden naast de controle van de interne jaarrekening interne controlewerkzaamheden heeft verricht, moet hij kunnen aantonen dat hij de aan deze combinatie van werkzaamheden verbonden bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid op adequate wijze heeft beoordeeld en de waarborgen heeft getroffen die deze bedreigingen hebben weggenomen of hebben teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

6 Assurance-rapport door de intern accountant

6.1 Inleiding

De in artikel B2-290.1 van de VGC aangegeven onafhankelijkheidseis speelt voor de intern accountant niet alleen een rol bij de aanvaarding en de uitvoering van een assurance-opdracht, maar tevens bij de rapportering hierover. In de VGC en in de hoofdstukken 1 tot en met 5 van deze nadere voorschriften zijn onder meer bepalingen opgenomen ter zake van de aanvaarding en uitvoering van een assurance-opdracht door de intern accountant. In dit hoofdstuk zijn voorschriften opgenomen met betrekking tot de rapportering naar aanleiding van een door de intern accountant uitgevoerde assurance-opdracht. Waar in dit hoofdstuk wordt gesproken over een assurance-rapport wordt daaronder, tenzij anders aangegeven, bedoeld:

- a. een accountantsverklaring of beoordelingsverklaring bij een interne jaarrekening van (delen van) de werkgever of van een entiteit die niet behoort tot de groep van de werkgever;
- b. een accountantsverklaring of beoordelingsverklaring bij historische financiële informatie anders dan de hiervoor bedoelde interne jaarrekening van (delen van) de werkgever of van een entiteit die niet behoort tot de werkgever; of
- c. een assurance-rapport bij financiële informatie anders dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de werkgever of van een entiteit die niet behoort tot de groep van de werkgever.

Het is mogelijk dat een intern accountant gelijktijdig bij meerdere entiteiten als intern accountant werkzaam is. Iedere afzonderlijke entiteit wordt hierna aangeduid als werkgever.

6.2 De werkgever, de kring van de beoogde gebruikers van de rapportage en het object van de assurance-opdracht

Bij het bepalen of een entiteit wel of niet tot de werkgever van de intern accountant behoort, dient de intern accountant uit te gaan van het groepsbegrip gedefinieerd in artikel 24b BW2 en uitgewerkt in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving.

6.3 Assurance-rapport bij al dan niet financiële informatie van (delen van) de werkgever

6.3.1 Assurance-rapport bij een interne jaarrekening van (delen van) de werkgever

Indien de intern accountant een assurance-rapport bij een interne jaarrekening van (delen van) de werkgever zelf verstrekt aan:

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- a. de organen belast met governance bij zijn werkgever, zoals commissarissen en bestuur;
- b. een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan de werkgever; of
- c. een andere intern accountant werkzaam bij of verbonden aan de werkgever, een openbaar accountant, een overheidsaccountant of een bij of krachtens enige wet ingestelde toezichthouder,

vermeldt de intern accountant in het assurance-rapport zijn naam, de naam van de accountantsafdeling, de naam van de werkgever en de mededeling dat verspreiding van het assurance-rapport zonder zijn toestemming is beperkt tot de hiervoor bedoelde organen en personen.

Het is de intern accountant niet toegestaan een assurance-rapport bij een interne jaarrekening van (delen van) de werkgever te verstrekken aan iemand buiten de hiervoor genoemde kring.

Indien de intern accountant constateert dat door of namens de hiervoor genoemde organen of personen een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de intern accountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen.

6.3.2 Assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een interne jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de werkgever

Bij het verstrekken van een assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een interne jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de werkgever aan de onder 6.3.1 genoemde kring, is het onder 6.3.1 genoemde van overeenkomstige toepassing.

Het is de intern accountant daarnaast toegestaan een assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een interne jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de werkgever te verstrekken aan een persoon buiten de genoemde kring. Indien de intern accountant daartoe overgaat vermeldt hij in het assurance-rapport zijn naam, de naam van de accountantsafdeling en de naam van zijn werkgever en de mededeling dat de verspreiding van het assurance-rapport zonder zijn toestemming is beperkt tot de door hem aangewezen organen of personen.

Daarnaast ziet de intern accountant in dit geval erop toe dat:

- a. de beoogde gebruiker van het assurance-rapport heeft bevestigd dat een assurance-rapport afgegeven door een intern accountant voor hem toereikend is en uitsluitend strekt ter voorziening in zijn eigen behoefte; en

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- b. de beoogde gebruiker redelijkerwijs in staat geacht kan worden de betekenis te onderkennen van een assurance-rapport afgegeven door een ander dan een openbaar accountant.

Indien de intern accountant constateert dat door of namens de hiervoor bedoelde organen of personen een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de intern accountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen.

6.4 Assurance-rapport bij financiële of niet financiële informatie van een entiteit die niet behoort tot de werkgever van de intern accountant

Indien de intern accountant een assurance-opdracht uitvoert waarvan het object niet behoort tot de werkgever, is het hem uitsluitend toegestaan zijn assurance-rapport te verstrekken aan:

- a. de organen belast met governance, zoals commissarissen en bestuur, van de werkgever en van de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort;
- b. een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan de werkgever of werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort; of
- c. een andere intern accountant werkzaam bij of verbonden aan de werkgever of werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort, een openbaar accountant, een overheidsaccountant of een bij of krachtens enige wet ingestelde toezichthouder.

In zijn assurance-rapport vermeldt de intern accountant zijn naam, de naam van de accountantsafdeling, de naam van de werkgever en de mededeling dat verspreiding van het assurance-rapport zonder zijn toestemming is beperkt tot de hiervoor bedoelde organen en personen.

Indien de intern accountant constateert dat door of namens de hiervoor genoemde organen of personen een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de intern accountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen.

Het voorgaande is schematisch als volgt weer te geven:

	Interne Jaarrekening		Andere objecten dan een jaarrekening	
Een assurance-rapport mag door de intern accountant worden verstrekt aan	Van (delen van) de entiteit van de werkgever	Van een andere entiteit dan de werkgever	Van (delen van) de entiteit van de werkgever	Van een andere entiteit dan de werkgever

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

De organen belast met governance bij de overheidsgroep of bij een andere entiteit waartoe het object van onderzoek behoort	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
De organen belast met governance bij zijn werkgever of bij een andere entiteit waartoe het object van onderzoek behoort	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan zijn werkgever dan wel een entiteit waartoe het object van onderzoek behoort	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Een andere intern accountant werkzaam bij of verbonden aan de werkgever of bij de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Een openbaar accountant, een overheidsaccountant of een bij of krachtens enige wet ingestelde toezichthouder	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Andere personen of organen dan hiervoor bedoeld	nee (6.3.1)	nee (6.4)	ja, mits (6.3.2)	nee (6.4)

7 Slotbepalingen

7.1 Overgangsrecht

Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op assurance-opdrachten:

- a. die worden overeengekomen op of na 1 januari 2010; of
- b. die betrekking hebben op perioden die aanvangen op of na 1 januari 2010.

7.2 Inwerkingtreding

Deze nadere voorschriften treden in werking met ingang van 1 januari 2010.

7.3 Citeertitel

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten worden aangehaald als:

Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant - assurance-opdrachten, bij afkorting NVO-ia.

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten, vastgesteld in de bestuursvergadering van 16 december 2009.

Het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants,

gelet op artikel B2-290.1 van de Verordening gedragscode,

gehoord de leden,

na overleg met het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten,

stelt de volgende nadere voorschriften vast:

De inhoudsopgave van deze nadere voorschriften luidt:

1. Inleiding

1.1 Indeling

1.2 Status

2. Raamwerk voor onafhankelijkheid

2.1 Integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid

2.2 Verantwoordelijkheid voor en reikwijdte van de voorschriften

2.2.1 Reikwijdte personen

2.2.2 Verantwoordelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

2.3 Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

3 Stelsel van waarborgen

3.1 Waarborgen in de organisatie van de werkgever

3.1.1 Bestuursstructuur van de werkgever

3.1.2 Communicatie met het toezichhoudend orgaan

3.2 Beloning van de intern accountant

3.2.1 Financiële afhankelijkheid van de intern accountant

3.3 Langdurige betrokkenheid en interne roulatie

3.4 Periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn

4 Zakelijke, arbeids-, familie- en nauwe persoonlijke relaties met de werkgever

4.1 Zakelijke relaties met de werkgever

- 4.2 Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie
 - 4.2.1 Dienstverband bij de werkgever
 - 4.2.2 Vervullen van een bestuurs- of toezichhoudende functie bij de werkgever
- 4.3 Indienstreding bij een accountantsafdeling
- 4.4 Persoonlijke en familierelaties
 - 4.4.1 Gezinsleden
 - 4.4.2 Naaste verwanten
 - 4.4.3 Nauwe persoonlijke relaties
 - 4.4.4 Nadere toelichting gezinsleden, naaste verwanten en nauwe persoonlijke relaties
- 5 Samenloop met overige dienstverlening
 - 5.1 Algemeen beoordelingskader
 - 5.2 Administratieve dienstverlening
 - 5.2.1 Algemeen
 - 5.2.2 Specifieke bepalingen
 - 5.2.3 Algemene toelichting
 - 5.3 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem
 - 5.4 Diensten op het gebied van waardebeoordeling
 - 5.5 Dienstverlening op het terrein van interne controle
- 6 Assurance-rapport door de intern accountant
 - 6.1 Inleiding
 - 6.2 De werkgever, de kring van de beoogde gebruikers van de rapportage en het object van de assurance-opdracht
 - 6.3 Assurance-rapport bij al dan niet financiële informatie van (delen van) de entiteit van de werkgever
 - 6.3.1 Assurance-rapport bij een interne jaarrekening van (delen van) de entiteit van de werkgever
 - 6.3.2 Assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een interne jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) van de werkgever
 - 6.4 Assurance-rapport bij financiële of niet financiële informatie van een entiteit die niet behoort tot de werkgever van de intern accountant
- 7. Slotbepalingen
 - 7.1 Overgangsrecht
 - 7.2 Inwerkingtreding
 - 7.3 Citeertitel

Voor de toepassing van deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- a. *aan assurance verwante opdrachten*: de opdracht, genoemd in onderdeel a van de definities in de VGC;
- b. *accountantsafdeling*: de organisatorische eenheid, genoemd in onderdeel c van de definities in de VGC;
- c. *assurance-opdracht*: de opdracht, genoemd in onderdeel g van de definities in de VGC;
- d. *assurance-team*: de intern accountants en overige personen, die zijn betrokken bij de uitvoering van een assurance-opdracht. Hiertoe behoren ten minste degenen die betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht, zoals professionals in dienst van of verbonden aan de accountantsafdeling, al dan niet afkomstig uit andere disciplines (bijvoorbeeld een jurist, een actuaaris, een fiscalist, een IT-deskundige, een specialist op het gebied van het beheer van financiële middelen), degene die de kwaliteitsbeoordeling van nog niet afgeronde assurance-opdrachten uitvoert, degene die het periodiek interne kwaliteitsonderzoek van afgeronde assurance-opdrachten uitvoert en degene die vaktechnische consulten geeft of direct toezicht uitoefent ten behoeve van de assurance-opdracht;
- e. *audit charter*: de door het bestuur van de werkgever vastgestelde taakopdracht van de accountantsafdeling waarin onder andere doel, functie, bevoegdheden, verantwoordelijkheden en waarborgen ten behoeve van de onafhankelijkheid van de accountantsafdeling zijn vastgelegd;
- f. *audit-commissie*: de commissie bestaande uit leden van de Raad van Commissarissen of een soort-gelijk toezichthoudend orgaan, die binnen haar taakgebied de besluitvorming van de Raad van Commissarissen voorbereidt. De audit-commissie richt zich op het bestuur van de werkgever. Hierbij besteedt zij aandacht aan bijvoorbeeld:
 - de werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen, waaronder het toezicht op de naleving van de relevante wet- en regelgeving;
 - de toepassingen van de informatie- en communicatietechnologie (ICT);
 - de financiële informatieverschaffing;
 - de naleving van de aanbevelingen en opmerkingen van de intern en openbaar accountant;
 - het functioneren van de intern en openbaar accountant;

- het beleid met betrekking tot taxplanning;
 - de financiering;
- g. *bestuur van de werkgever*: de hoogste leiding van de werkgever;
- h. *controleopdracht van de interne jaarrekening*: het geheel van werkzaamheden die gericht zijn op het verkrijgen van een (relatief) hoge maar niet absolute mate van zekerheid omtrent de getrouwheid van een interne jaarrekening die in de accountantsverklaring in positief geformuleerde bewoordingen als “redelijke mate van zekerheid” wordt weergegeven. Onder de interne jaarrekening is begrepen iedere op de interne jaarrekening gelijkende informatie (bijvoorbeeld tussentijdse cijfers);
- i. *controleteam*: de intern accountants en overige personen die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantsafdeling en die zijn betrokken bij de uitvoering van een controleopdracht van de interne jaarrekening. Onder overige personen wordt hetzelfde verstaan als in de definitie van assurance-team;
- j. *dagelijks beleidsbepaler*: de intern accountant, bedoeld in artikel B2-291.2 van de VGC;
- k. *direct financieel belang*: het financieel belang in de werkgever, gehouden door een persoon die zich in de positie bevindt van waaruit hij invloed kan uitoefenen op de uitkomsten van een assurance-opdracht bij die werkgever;
- l. *essentiële bestuursfunctie*: elke functie bij de werkgever waaraan verantwoordelijkheid is verbonden voor fundamentele bestuursbeslissingen van het bestuur van de werkgever, bijvoorbeeld een algemeen directeur of financieel directeur. Tot bedoelde verantwoordelijkheid behoort ten minste de bevoegdheid om invloed uit te oefenen op de keuze voor de toe te passen grondslagen voor de financiële verslaggeving en op de opstelling van de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever. Onder essentiële bestuursfunctie wordt tevens verstaan de functie die tot stand komt door middel van een contractuele en feitelijke regeling die een persoon in staat stelt deze bestuursfunctie op een andere manier uit te oefenen, bijvoorbeeld via een overeenkomst voor het verlenen van adviesdiensten;
- m. *gezinslid*: de persoon, bedoeld in onderdeel l van de definities in de VGC;
- n. *intern accountant*: de intern accountant, genoemd in onderdeel m van de definities in de VGC;
- o. *interne jaarrekening*: de door het bestuur van de werkgever opgemaakte (groeps-)jaarrekening, bedoeld in artikel 101 en 210 BW2, dan wel de door het bestuur van een entiteit anders dan de in genoemde artikelen bedoelde rechtspersonen opgemaakte jaarrekening. Onder de interne (groeps)jaarrekening wordt mede verstaan iedere hierop gelijkende verantwoording;

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- p. *kwaliteitsbeoordeling*: de beoordeling van een daarvoor in aanmerking komende nog niet afgeronde assurance-opdracht bedoeld om te beoordelen of de intern accountant in redelijkheid tot het oordeel heeft kunnen komen, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven verklaring of rapport als resultaat van de onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde assurance-opdracht;
- q. *naaste verwant*: de persoon, bedoeld in onderdeel o van de definities in de VGC;
- r. *nauwe persoonlijke relatie*: alle relaties met personen die geen gezinslid of naaste verwant van de desbetreffende persoon zijn met wie bedoelde persoon een regelmatig sociaal contact heeft;
- s. *opdrachtgever*: het bestuur van de werkgever of een andere persoon werkzaam bij of verbonden aan de werkgever die de intern accountant opdracht verstrekt tot het uitvoeren van een professionele dienst, alsmede de persoon die werkzaam is bij of is verbonden aan het object van onderzoek;
- t. *opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden*: de opdracht waarbij de intern accountant die werkzaamheden verricht die hij met de opdrachtgever is overeengekomen en waarbij hij rapporteert over feitelijke bevindingen. De ontvanger van het rapport trekt daaruit zijn eigen conclusies. Het rapport is uitsluitend bestemd voor de opdrachtgever, aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden de resultaten onjuist kunnen interpreteren;
- u. *openbaar accountant*: de registeraccountant, genoemd in onderdeel q van de definities in de VGC;
- v. *overheidsaccountant*: de registeraccountant, genoemd in onderdeel r van de definities in de VGC;
- w. *overige dienstverlening*: de opdracht niet zijnde een assurance-opdracht;
- x. *overige opdrachten*: de overige opdrachten, genoemd in onderdeel s van de definities van de VGC;
- y. *periodiek kwaliteitsonderzoek*: het periodiek onderzoek genoemd in de definities in de Verordening kwaliteitsonderzoek;
- z. *professionele dienst*: de werkzaamheden van de intern accountant waarvoor accountantsdeskundigheid of deskundigheid op aanverwante terreinen is vereist, waaronder begrepen kennis van verslaggeving, controle, belastingen, interne en administratieve organisatie en andere delen van de bedrijfseconomie. De door de intern accountant uitgevoerde professionele diensten bestaan uit assurance-opdrachten, aan assurance verwante opdrachten of overige opdrachten;

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- aa. *toezichhoudend orgaan*: het van de bestuurlijke en controlestructuur van de werkgever deel uitmakend orgaan dat is belast met het uitoefenen van toezicht op het management in het belang van de werkgever en dat geheel of ten minste gedeeltelijk is samengesteld uit andere personen dan bestuursleden. Een voorbeeld van een toezichhoudend orgaan is een raad van commissarissen, een auditcommissie of een groep van directeuren die niet belast zijn met de dagelijkse leiding of externe bestuursleden;
- ab. *verbonden derde*: de entiteit, zijnde een natuurlijke persoon of rechtspersoon, die:
- a. direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is in de werkgever, indien die werkgever van materiële betekenis is voor de entiteit;
 - b. een direct financieel belang in de werkgever heeft, indien de entiteit invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van de werkgever en het financieel belang van materiële betekenis is voor de entiteit;
- alsmede de entiteit
- c. waarin de werkgever direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is;
 - d. waarin de werkgever of een daarmee verbonden derde als genoemd in onderdeel c een direct financieel belang heeft waarmee invloed van betekenis kan worden uitgeoefend op het zakelijke en financiële beleid van die entiteit, en dit belang van materiële betekenis is voor de werkgever en de daarmee verbonden derde, genoemd in onderdeel c; of
 - e. die de zustervenootschap van de werkgever is, dat wil zeggen de entiteit die door dezelfde entiteit wordt beheerst als de werkgever, indien deze zustervenootschap en de werkgever beide van materiële betekenis zijn voor de entiteit die in beide feitelijk beleidsbepalend is;
- ac. *VGC*: de Verordening gedragscode;
- ad. *waardebepaling*: de overige opdracht die behelst het maken van veronderstellingen met betrekking tot toekomstige ontwikkelingen, de toepassing van bepaalde methoden en technieken en de combinatie van beide bedoeld om een zekere waarde of reeks waarden voor een activum, een passivum of voor een activiteit als geheel te berekenen;
- ae. *werkgever*: de entiteit waartoe de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden behoort, alsmede de eventuele rechtspersonen en vennootschappen die met die entiteit een groep vormen als bedoeld in artikel 2:24b BW en nader toegelicht in de richtlijn 217 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving.

1 Inleiding

Deze nadere voorschriften zijn gericht op het waarborgen van de onafhankelijkheid van de intern accountant ten opzichte van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij de eindverantwoordelijke het bestuur van de werkgever is. Waar mogelijk zijn de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant (ex artikel B1-290.1 VGC) als uitgangspunt genomen.

Het audit charter is de basis voor de inhoud van de interne accountantsfunctie bij de werkgever en de daaruit voortvloeiende werkzaamheden van de accountantsafdeling. Deze werkzaamheden bestaan uit het op verzoek van de opdrachtgever dan wel ambtshalve verrichten van professionele diensten bestaande uit assurance-opdrachten en eventueel aan assurance verwante opdrachten en overige opdrachten.

Omdat bij vrijwel iedere door de intern accountant uitgevoerde assurance-opdracht het bestuur van de werkgever de beoogde gebruiker hiervan is, en het bestuur van de werkgever in vrijwel alle gevallen een ander is dan de in eerste instantie verantwoordelijke partij van het object van onderzoek, is onafhankelijkheid jegens die in eerste instantie verantwoordelijke partij een voorwaarde voor het mogen uitvoeren van een assurance-opdracht. Daarom is in artikel B2-290.1 van de VGC bepaald dat de intern accountant die een assurance-opdracht uitvoert onafhankelijk moet zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij het de hoogste leiding van de werkgever betreft. In deze nadere voorschriften wordt in dit verband gesproken van het bestuur van de werkgever.

Deze nadere voorschriften bevatten voorschriften die een intern accountant bij het verrichten van een assurance-opdracht in acht moet nemen. Deze nadere voorschriften zijn ontleend aan de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant, die op zich zijn ontleend aan:

- a. de Aanbeveling van de Europese Commissie: Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles; en
- b. de onafhankelijkheidsvoorschriften zoals opgenomen in de Code of Ethics van IFAC.

Bij het samenstellen van deze nadere voorschriften is bovendien kennisgenomen van de inhoud van:

- a. het position paper van het Instituut van Internal Auditors Nederland: De internal auditor in Nederland;
- b. de CIMA code of ethics for professional accountants; en
- c. de ACCA guidance matters for Members in business.

1.1 Indeling

Deze nadere voorschriften hebben als uitgangspunt een raamwerk (zie hoofdstuk 2) waarin de algemene vraagstukken van de onafhankelijkheid van de intern accountant in grote lijnen uiteen zijn gezet in relatie tot de verwachtingen van degenen die direct te maken krijgen met de resultaten van het werk van een intern accountant en het publieke belang. Het raamwerk is gebaseerd op de in de VGC opgenomen fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor de intern accountant die een assurance-opdracht uitvoert daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhankelijkheid. Een belangrijk onderdeel van het raamwerk wordt gevormd door de toelichting op bedreigingen voor de naleving van de onafhankelijkheid waarmee de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan worden geconfronteerd en de toelichting op waarborgen die de intern accountant kan treffen om een bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Het raamwerk is aangevuld met een aantal specifieke eisen die de intern accountant in acht dient te nemen ten aanzien van zijn onafhankelijkheid bij de uitvoering van een assurance-opdracht en overige dienstverlening. Deze specifieke eisen bevatten regelgeving voor de toepassing van de fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhankelijkheid in specifieke situaties en bevatten enkele verbodsbepalingen waar geen andere waarborg zou voldoen. Een dergelijke benadering van de onafhankelijkheid van de intern accountant heeft de voorkeur boven gedetailleerde regels.

Om het vertrouwen van het bestuur van de werkgever en van derden, die kennis nemen van de openbaar gemaakte rapportages als resultaat van een assurance-opdracht in door de intern accountant uitgevoerde assurance-opdrachten te behouden, is het noodzakelijk dat er adequate maatregelen zijn getroffen die de onafhankelijkheid van de intern accountant waarborgen. De toereikendheid en effectiviteit van deze maatregelen zijn mede object van onderzoek bij de externe kwaliteitstoets.

In de hoofdstukken 1 tot en met 5 is aandacht besteed aan de onafhankelijkheid die de accountantsafdeling en de daarbij werkzame of daaraan verbonden intern accountant in acht moeten nemen bij de beoordeling van de aanvaardbaarheid van een assurance-opdracht en na aanvaarding bij de uitvoering daarvan.

In hoofdstuk 6 is aandacht besteed aan de toegestane verspreidingskring van de door de accountantsafdeling en de daarbij werkzame of daaraan verbonden intern accountant als resultaat van een uitgevoerde assurance-opdracht afgegeven verklaring.

1.2 Status

Deze nadere voorschriften bevatten voorbeelden van bedreigingen en waarborgen en specifieke eisen (met een vetgedrukt lettertype) met een toelichting en voorbeelden. De specifieke eisen dienen te worden geïnterpreteerd en toegepast in samenhang met de toelichting en de voorbeelden van bedreigingen en waar-

borgen, die hierbij als leidraad dienen. Het is daarom noodzakelijk de gehele tekst - inclusief de daarin opgenomen toelichting en voorbeelden - te lezen en niet alleen de vetgedrukte tekst.

2 Raamwerk voor onafhankelijkheid

In artikel B2-290.1 van de VGC is bepaald dat de intern accountant die een assurance-opdracht uitvoert onafhankelijk moet zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij het de hoogste leiding van de werkgever betreft.

In deze nadere voorschriften wordt het begrip 'bestuur van de werkgever' gehanteerd als invulling van het begrip 'hoogste leiding van de werkgever' uit de VGC. Het bestuur van de werkgever moet ervan overtuigd zijn dat de intern accountant ten opzichte van andere personen werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, onafhankelijk is. Het bestuur van de werkgever moet daarom de intern accountant zodanig faciliteren dat deze aan zijn plicht tot onafhankelijkheid kan voldoen. Een mogelijkheid hiertoe is een overeengekomen directe rapportagelijng naar de audit-commissie.

Daarom moet de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht zowel qua geesteshouding ('in wezen') als naar buiten toe ('in schijn') onafhankelijk zijn van zijn opdrachtgever en van degene die werkzaam is bij of verbonden is aan het object van de assurance-opdracht. Een intern accountant mag daarom niet betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht als er met de werkgever, de opdrachtgever of een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan het object van de assurance-opdracht specifieke financiële, zakelijke of andere relaties bestaan die naar het oordeel van een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, als onaanvaardbaar zullen worden aangemerkt.

De primaire test voor de doeltreffendheid van de wijze waarop een intern accountant door het treffen van waarborgen tracht een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid bij een specifieke assurance-opdracht weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen zal zijn of een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, tot de conclusie zal komen dat de intern accountant ten aanzien van alle zaken die bij de uitvoering van de assurance-opdracht aan hem zijn voorgelegd objectief en onafhankelijk is in zijn oordeelsvorming.

De intern accountant dient zich bewust te zijn van de inhoud en betekenis van het fundamentele beginsel objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende beginsel van onafhankelijkheid, zowel voor wat betreft de feiten als de schijn die wordt gewekt. Bij de door hem gekozen benadering dient de intern accountant rekening te houden met:

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- a. de verschillende personen die, naast hemzelf, invloed kunnen uitoefenen op de desbetreffende assurance-opdracht; en
- b. alle bestaande en potentiële bedreigingen die vanuit het oogpunt van een belanghebbende afbreuk kunnen doen aan zijn onafhankelijkheid.

Op basis hiervan dient de intern accountant in ieder concreet geval waarborgen te treffen die een bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

2.1 Integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid

Voor de intern accountant die een assurance-opdracht uitvoert zijn integriteit, objectiviteit en deskundigheid en zorgvuldigheid, de belangrijkste fundamentele beginselen die aan het uitvoeren van de assurance-opdracht ten grondslag liggen. Door daarnaast onafhankelijk te zijn, ten minste op de wijze zoals in deze nadere voorschriften is bepaald, laat de intern accountant aan het bestuur van zijn werkgever en het toezichthoudend orgaan zien dat de assurance-opdracht integer en op een objectieve wijze is uitgevoerd.

Objectiviteit (als geesteshouding) kan door een interne en externe belanghebbende niet worden vastgesteld. Integriteit kan evenmin vooraf worden beoordeeld.

De uitgangspunten en vereisten met betrekking tot de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht moet een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, in staat stellen de procedures te beoordelen die de intern accountant volgt om situaties die een bedreiging vormen voor de naleving van de objectiviteit te vermijden of op te lossen.

Een voorwaarde voor het door de intern accountant onafhankelijk kunnen uitvoeren van een assurance-opdracht is dat de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden zo hoog mogelijk in de organisatie van de werkgever wordt geïntegreerd en dat de dagelijks beleidsbepaler wordt benoemd door het bestuur van de werkgever dan wel de audit-commissie. Op die wijze wordt voor alle belanghebbenden duidelijk gemaakt dat de accountantsafdeling primair ten behoeve van en in opdracht van het bestuur van de werkgever functioneert.

Het is daarom van essentieel belang dat het bestuur van de werkgever en het toezichthoudend orgaan kennis hebben van en inzicht hebben in het beginsel onafhankelijkheid en de daarvan afgeleide voorschriften die gelden voor de intern accountant bij de uitvoering van assurance-opdrachten en kennis hebben van en inzicht hebben in de wijze waarop toezicht op de naleving daarvan wordt gehouden. Deze kennis en dit inzicht zijn cruciaal om het vertrouwen van het bestuur van de werkgever in de betrouwbaarheid van financiële en niet-financiële informatie en in het verlenende daarvan in de intern accountant te behouden.

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

Daarom is het belangrijk dat er overeenstemming bestaat over wat er wordt bedoeld met de onafhankelijkheid van de intern accountant, de relatie daarvan met de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit en met de mate waarin de naleving van deze voorschriften op een objectieve wijze kan worden getoetst.

Het geven van een objectief oordeel is het uiteindelijke doel van een assurance-opdracht. Door onafhankelijk te zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, niet zijnde het bestuur van de werkgever, toont de intern accountant aan dat hij een assurance-opdracht objectief kan uitvoeren.

Onafhankelijkheid houdt in:

- a. onafhankelijkheid in wezen, dat wil zeggen: de geesteshouding waarbij rekening wordt gehouden met alle mogelijke overwegingen die verband houden met de specifiek uit te voeren assurance-opdracht; en
- b. onafhankelijkheid in optreden ('in schijn'), dat wil zeggen het vermijden van al die feiten en omstandigheden die dusdanig suggestief zijn dat een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, de objectiviteit van de intern accountant in twijfel zal trekken.

Het bij de uitvoering van een assurance-opdracht in acht nemen van onafhankelijkheid vereist een beoordeling waarbij vooral wordt gekeken naar de omstandigheden waarin de intern accountant zich bevindt, met name elke relatie of elk belang van enige betekenis voor zijn opdracht.

Het gebruik van het woord onafhankelijkheid zonder verdere toevoeging leidt vaak tot misvattingen, omdat dit woord de betekenis lijkt te hebben van een absolute norm waaraan de beroepsbeoefenaren moeten voldoen. Menigeen veronderstelt dan ook dat een persoon die beroepsmatig een oordeel verstrekt, vrij dient te zijn van alle economische, financiële en andere banden die de schijn van afhankelijkheid kunnen wekken. Dit is voor iedere accountant en dus ook voor de intern accountant natuurlijk onmogelijk, omdat iedereen in de maatschappij relaties onderhoudt met anderen en tot op zekere hoogte van anderen afhankelijk is.

De naleving van de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht vindt plaats via de beoordeling van de bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen en het indien noodzakelijk treffen van waarborgen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Dit vereist dat alle relevante omstandigheden waarin de intern accountant zich bevindt worden gezien in relatie tot de assurance-opdracht, in het bijzonder elk belang of elke relatie die de intern accountant heeft met betrekking tot de assurance-opdracht. Daarnaast dient te worden gezien of een dergelijk belang of een dergelijke relatie, beschouwd vanuit het standpunt van een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de

aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, van invloed is op de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht.

Alleen op deze wijze kan de invulling van het begrip 'onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht' worden beschouwd als een concrete uitwerking van de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit en kan deze worden getoetst door een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle van belang zijnde informatie beschikt.

2.2 Verantwoordelijkheid voor en reikwijdte van de voorschriften

De intern accountant die betrokken is bij de uitvoering van een assurance-opdracht voldoet aan deze nadere voorschriften.

De voor de uitvoering van de assurance-opdracht verantwoordelijke intern accountant is ervoor verantwoordelijk dat iedere persoon genoemd in paragraaf 2.2.1 deze nadere voorschriften naleeft.

De voorschriften in deze regeling zijn van overeenkomstige toepassing op de intern accountant die een assurance-opdracht uitvoert waarbij het object van de assurance-opdracht of de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht niet tot de werkgever behoort.

2.2.1 Reikwijdte personen

Voor een assurance-opdracht (inclusief een controleopdracht van de interne jaarrekening) zijn deze nadere voorschriften van toepassing op:

- a. iedere persoon die deel uitmaakt van het assurance-team; en
- b. iedere andere persoon dan de hiervoor genoemde persoon, werkzaam bij of verbonden aan de accountantsafdeling en die zich op grond van bepaalde omstandigheden in een positie bevindt waarin hij de uitkomsten van de assurance-opdracht kan beïnvloeden.

2.2.2 Verantwoordelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

Het is de verantwoordelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht ten aanzien van de onafhankelijkheid de op hem van toepassing zijnde nationale wet- en regelgeving, de nationale beroepsvoorschriften alsmede hetgeen ter zake is voorgeschreven door de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden in acht te nemen.

Bij een specifieke assurance-opdracht is de verantwoordelijke intern accountant ervoor verantwoordelijk dat deze nadere voorschriften niet alleen door hemzelf worden nageleefd, maar ook door ieder ander die ten aanzien van die specifieke assurance-opdracht deze nadere voorschriften moet naleven.

Deze nadere voorschriften hebben als uitgangspunt dat het object van de assurance-opdracht binnen de werkgever is gelegen en dat de persoon die de eindverantwoordelijkheid voor het object van de assurance-opdracht draagt tot de werkgever behoort. Het komt ook voor dat een intern accountant een assurance-opdracht uitvoert met betrekking tot een object dat buiten de werkgever is gelegen en/of dat de verantwoordelijke partij geen deel uitmaakt van de werkgever. In die situaties handelt de intern accountant in overeenstemming met de deze nadere voorschriften.

2.3 Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

De onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan op verschillende manieren worden bedreigd onder andere als gevolg van het behartigen van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdenheid en intimidatie.

De aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht worden bepaald door het relatieve belang van elk van deze bedreigingen afzonderlijk en samen en de gevolgen daarvan voor de onafhankelijkheid van de intern accountant. Hierbij wordt rekening gehouden met de voor de desbetreffende assurance-opdracht geldende specifieke omstandigheden.

Bij de beoordeling van de aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht houdt hij tevens rekening met:

- a. de in de afgelopen jaren aan de werkgever verleende diensten en de relaties met de werkgever vóór zijn benoeming tot intern accountant bij de werkgever; en
- b. de tijdens de uitvoering van de assurance-opdracht aan de werkgever verleende diensten en de met de werkgever onderhouden relaties.

Hoe nauwkeuriger een intern accountant de aard en het belang van de bedreigingen bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan vaststellen, hoe beter hij in staat is te beoordelen tot op welke hoogte deze bedreigingen uiteindelijk zijn onafhankelijkheid in gevaar brengen.

In artikel A-100.10 van de VGC zijn categorieën bedreigingen voor de fundamentele beginselen onderscheiden en toegelicht. Deze bedreigingen kunnen ook de onafhankelijkheid van een bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant in gevaar brengen. Het betreft de volgende bedreigingen:

- a. bedreiging als gevolg van eigenbelang: dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang van de registeraccountant dan wel van een gezinslid of een naaste verwant van hem;

- b. bedreiging als gevolg van zelftoetsing: dit is de bedreiging die ontstaat indien de registeraccountant zijn eigen werkzaamheden of het resultaat daarvan beoordeelt;
- c. bedreiging als gevolg van belangenbehartiging: dit is de bedreiging die ontstaat indien de registeraccountant op een zodanige wijze een standpunt verdedigt dat zijn objectiviteit in het gedrag komt;
- d. bedreiging als gevolg van vertrouwdeheid: dit is de bedreiging die ontstaat indien er een nauwe band bestaat tussen de registeraccountant en zijn opdrachtgever of indien de registeraccountant te veel sympathie koestert voor de belangen van een ander; en
- e. bedreiging als gevolg van intimidatie: dit is de bedreiging die ontstaat indien de registeraccountant door feitelijke of vermeende dreigementen wordt afgehouden van objectief handelen.

Het relatieve belang van een bepaalde bedreiging is afhankelijk van een aantal kwalitatieve en kwantitatieve factoren, zoals de omvang van de bedreiging, de status van de degene die erbij betrokken is, de aard van de zaak die de bedreiging veroorzaakt en de totale omgeving. Bij de beoordeling van iedere bedreiging dient de intern accountant er rekening mee te houden dat in bepaalde omstandigheden verschillende soorten bedreigingen een rol kunnen spelen.

3 Stelsel van waarborgen

Verskillende soorten waarborgen kunnen worden getroffen om een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Het gaat hierbij onder meer om verbodsbepalingen, beperkingen in de aard en soort van de dienstverlening en voorschriften voor interne communicatie en openbaarmaking. Het bestaan en de effectiviteit van de verschillende waarborgen beïnvloeden de mate waarin de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht mogelijk in het geding is.

De intern accountant maakt bij de uitvoering van een assurance-opdracht met betrekking tot elke bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die van niet te verwaarlozen betekenis is een beoordeling of de beschikbare waarborgen toereikend zijn om de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau en maakt daarvan een vastlegging. De beschikbare en relevante waarborgen hebben onder meer betrekking op:

- a. de bestuursstructuur van de werkgever (zie paragraaf 3.1.1); en
- b. de communicatie met het toezichthoudend orgaan (zie paragraaf 3.1.2).

3.1 Waarborgen in de organisatie van de werkgever

3.1.1 Bestuursstructuur van de werkgever

De intern accountant gaat na of de bestuursstructuur van de werkgever waarborgen bevat die een onderkende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid kunnen wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien deze waarborgen aanwezig zijn beoordeelt hij de wijze waarop deze functioneren. Tot bedoelde waarborgen worden onder meer gerekend:

- a. het functioneren van de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden direct onder het bestuur van de werkgever;
- b. het betrekken van de audit-commissie en de openbaar accountant bij het opstellen van het werkplan van de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en het door hen kennisnemen van de bevindingen van de intern accountant;
- c. het door de intern accountant en de openbaar accountant informeren van de audit-commissie over hun samenwerking;
- d. het informeren van de audit-commissie over de samenloop van door de accountantsafdeling uitgevoerde assurance-opdrachten en overige dienstverlening; of
- e. het aanwezig zijn bij vergaderingen van de audit-commissie.

De bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant dient rekening te houden met de beeldvorming bij het regionale, nationale, en internationale publiek. In dit opzicht speelt de bestuursstructuur van deze werkgever een belangrijke rol bij het treffen van waarborgen die een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Om te bepalen wat de aard en het belang zijn van de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht en om de omvang ervan te beoordelen, dient de intern accountant zorgvuldig na te gaan of het bestuur van de werkgever de juiste infrastructuur heeft om in het algemeen de onafhankelijkheid van de intern accountant te kunnen waarborgen. Bij de analyse van de infrastructuur kunnen de volgende zaken aan de orde komen:

- a. de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichthoudend orgaan bij het verstrekken van een controleopdracht van de interne jaarrekening aan de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;

- b. de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichhoudend orgaan bij het verstrekken van een opdracht tot overige dienstverlening aan de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
- c. het door de accountantsafdeling uitoefenen van toezicht op en het communiceren over de samenloop van een assurance-opdracht en overige dienstverlening verricht door de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en de frequentie waarmee deze communicatie plaatsvindt;
- d. voldoende opgeleid en deskundig personeel; of
- e. een interne procedure die ervoor zorgt dat een objectieve beslissing kan worden genomen over het verstrekken van opdrachten tot overige dienstverlening aan de intern accountant die is belast met de controle van de interne jaarrekening.

3.1.2 *Communicatie met het toezichhoudend orgaan*

De bepalingen in deze paragraaf zijn verplicht bij een controleopdracht van een interne jaarrekening.

Indien bij de werkgever een toezichhoudend orgaan aanwezig is communiceert de dagelijks beleidsbepaler jaarlijks over het begrote werkplan en de mate van realisering van dat plan en over de bevindingen als resultaat van de uitgevoerde werkzaamheden.

De dagelijks beleidsbepaler laat het onderwerp onafhankelijkheid van de intern accountant op de agenda plaatsen van de vergadering van de audit-commissie waarin ook de door hem gecontroleerde interne jaarrekening wordt besproken.

De onafhankelijke positie van de intern accountant wordt dan besproken mede in relatie tot hetgeen daarover in het audit charter is bepaald. Deze bepalingen kunnen bijvoorbeeld betrekking hebben op de jaarlijks door de intern accountant af te geven schriftelijke verklaring aan de dagelijks beleidsbepaler waarin hij bevestigt dat hij zich bewust is van de voor hem geldende bedreigingen voor zijn objectiviteit en onafhankelijkheid.

Indien bij een werkgever geen toezichhoudend orgaan aanwezig is, bespreekt de intern accountant of het noodzakelijk is het voorgaande voorschrift uit te voeren en de voorgaande aanbevelingen op te volgen in overleg met het bestuur van de werkgever.

Zoals toegelicht in paragraaf 3.1.1 is ook het bestuur van de werkgever in bepaalde mate verantwoordelijk voor het waarborgen van de onafhankelijkheid van de intern accountant door middel van een toereikende bestuursstructuur. Het voeren van overleg met het toezichhoudend orgaan van de werkgever vormt een

belangrijke schakel tussen de waarborgen die de intern accountant zelf heeft getroffen en die van de werkgever.

3.2 Beloning van de intern accountant

3.2.1 Financiële afhankelijkheid van de intern accountant

Het uitvoeren van een assurance-opdracht al dan niet gecombineerd met overige dienstverlening die gepaard gaat met een prestatieafhankelijke beloning van een bij deze assurance-opdracht betrokken intern accountant mag niet leiden tot een onaanvaardbare financiële afhankelijkheid van de intern accountant, in wezen of in schijn.

Er wordt geacht sprake te zijn van onaanvaardbare financiële afhankelijkheid, indien de beloning van de intern accountant in belangrijke mate afhankelijk is van de uitkomsten van zijn werkzaamheden. Dit geldt ook indien ten opzichte van gelijksoortige functies bovenmatige arbeidsvoorwaarden gelden voor de intern accountant.

In het algemeen heeft de intern accountant arbeidsvoorwaarden die in lijn zijn met soortgelijke functies binnen de organisatie. Primaire en secundaire arbeidsvoorwaarden kunnen omvatten: prestatie- en winstafhankelijke bonussen, personeelscondities voor leningen en aankopen van goederen, stock options en dergelijke.

Bonussen voor intern accountants die afhankelijk zijn van de uitkomsten en conclusies van een uitgevoerde assurance-opdracht tasten de onafhankelijkheid van de intern accountant dermate aan, dat zij verboden zijn.

Het verdient de voorkeur om transparant te zijn naar de audit-commissie en jaarlijks te rapporteren over de geldende arbeidsvoorwaarden voor de intern accountants. Daarbij dienen afwijkende arbeidsvoorwaarden ten aanzien van het geldende beleid binnen de organisatie duidelijk te worden aangegeven. Dit stelt de audit-commissie in staat om de beloning van de intern accountants en de mogelijk daaruit voortvloeiende ongewenste afhankelijkheid te beoordelen.

3.3 Langdurige betrokkenheid en interne roulatie

Deze paragraaf is verplicht voor controleopdrachten van de interne jaarrekening.

Indien een intern accountant geregeld en voor lange tijd aan de controleopdracht van hetzelfde onderdeel van de interne jaarrekening meewerkt, leidt dat tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid als gevolg van een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen.

De dagelijks beleidsbepaler beoordeelt of deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is. Indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, treft de dagelijks beleidsbepaler waarborgen om deze bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Hij deelt de door hem beoogde waarborg mee aan de audit-commissie, waarbij hij eventuele knelpunten bespreekt. Voorts rapporteert hij achteraf aan de audit-commissie omtrent de feitelijk getroffen waarborg. Indien onoverkomelijke bedreigingen ontstaan ten aanzien van de onafhankelijkheid, bespreekt de dagelijks beleidsbepaler dit met de audit-commissie en de openbaar accountant.

De dagelijks beleidsbepaler ziet er eveneens op toe dat de bedreiging voor de onafhankelijkheid die kan voortvloeien uit de langdurige betrokkenheid van andere leden van het controleteam bij de controleopdracht van hetzelfde onderdeel van interne jaarrekening wordt beoordeeld en dat, indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, adequate waarborgen worden getroffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Interne roulatie

Een voorbeeld van een waarborg is interne roulatie. Indien een lid van het controleteam wordt vervangen omdat hij reeds een lange tijd aan een bepaalde controle van de interne jaarrekening meewerkt of omdat er van een vergelijkbare, uit te grote familiariteit of te verregaand vertrouwen voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid sprake is, ziet de dagelijks beleidsbepaler erop toe dat deze persoon niet eerder bij het team wordt ingedeeld dan nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sedert de datum waarop hij is vervangen.

De dagelijks beleidsbepaler zorgt ervoor dat de controle van de interne jaarrekening naar behoren kan worden voortgezet zonder dat de onafhankelijkheid van de bij de controle van de interne jaarrekening betrokken intern accountants in het gedrang komt.

Daarom onderzoekt de dagelijks beleidsbepaler niet alleen de bedreiging voor de onafhankelijkheid die kan ontstaan bij een langdurige medewerking aan de controle van de interne jaarrekening van een intern accountant maar ook van andere leden van het controleteam alsmede de bedreiging die verband kan houden met de samenstelling van het team.

Op grond van het conceptueel raamwerk wordt het aan de professionele oordeelsvorming van de dagelijks beleidsbepaler overgelaten welke waarborg hij treft om een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Welke waarborg in een bepaalde situatie adequaat is, hangt immers af van de specifieke omstandigheden.

Voorbeelden van waarborgen zijn:

- a. interne roulatie;

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- b. het binnen een redelijke periode laten beoordelen van het dossier door een intern accountant die niet bij de uitvoering van de betreffende controleopdracht van de interne jaarrekening is betrokken of door de openbaar accountant; of
- c. advies inwinnen bij het NIVRA en op basis van het advies handelen.

3.4 Periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn

De bij de uitvoering van een assurance-opdracht betrokken intern accountant leeft deze nadere voorschriften na.

De voor de uitvoering van de assurance-opdracht verantwoordelijke intern accountant is ervoor verantwoordelijk dat alle personen genoemd in paragraaf 2.2.1 gedurende de periode dat zij betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht of anderszins de uitkomsten van de assurance-opdracht kunnen beïnvloeden op de in deze nadere voorschriften voorgeschreven wijze onafhankelijk zijn van de werkgever.

Indien sprake is van een doorlopende assurance-opdracht gaat deze periode in op het moment waarop de desbetreffende medewerker in dienst treedt bij of zich verbindt aan de accountantsafdeling en eindigt op het moment waarop aan dit dienstverband een einde komt of hij niet langer anderszins aan de accountantsafdeling is verbonden.

Indien sprake is van een niet-doorlopende opdracht gaat de periode in op het moment waarop het assurance-team met de uitvoering van de niet doorlopende assurance-opdracht begint en eindigt op het moment waarop het assurance-rapport is uitgebracht.

Na een interne overplaatsing mag een intern accountant gedurende twee jaar geen assurance-opdrachten uitvoeren die betrekking hebben op zijn voorgaande functie.

Indien gedurende of na de periode waarop de interne jaarrekening betrekking heeft maar voorafgaand aan de datum van het aanvaarden van de controleopdracht van de interne jaarrekening overige dienstverlening ten behoeve van de werkgever of een met deze werkgever verbonden derde is verricht en die overige dienstverlening gedurende de periode van de controleopdracht van de interne jaarrekening verboden zou zijn, dan dient de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant er rekening mee te houden dat zijn onafhankelijkheid mogelijk kan worden bedreigd als gevolg van die overige dienstverlening. Indien deze bedreiging voor de onafhankelijkheid blijkt, dan moet de intern accountant waar nodig waarborgen treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Tot deze waarborgen behoren onder meer:

- a. het bespreken van onafhankelijkheidsaspecten met betrekking tot de overige dienstverlening met de bij de werkgever met governance belaste personen, zoals de audit-commissie;
- b. het verkrijgen van de bevestiging van de opdrachtgever dat deze verantwoordelijk is voor de uitkomsten van de overige dienstverlening;
- c. het uitsluiten van deelname aan het controleteam van personen die de overige dienstverlening hebben uitgevoerd; of
- d. het inschakelen van een andere organisatie die de uitkomsten van de overige dienstverlening beoordeelt of die de overige dienstverlening opnieuw uitvoert op dusdanige wijze dat die organisatie de verantwoordelijkheid voor de overige dienstverlening geheel op zich kan nemen.

4 Zakelijke, arbeids-, familie-, en nauwe persoonlijke relaties met de werkgever

In de meeste gevallen zijn de bepalingen ten aanzien van de hiervoor aangegeven relaties hetzelfde voor controle van de interne jaarrekening als voor overige assurance-opdrachten. Indien dit niet het geval is, wordt dit expliciet aangegeven.

4.1 Zakelijke relaties met de werkgever

Waar in deze paragraaf wordt gesproken over zakelijke relaties is de arbeidsovereenkomst, inclusief de afspraken over secundaire arbeidsvoorwaarden, tussen de intern accountant en de werkgever daaronder niet begrepen. Dit geldt tevens ten aanzien van iedere andere daarop gelijkende overeenkomst tussen de intern accountant en de werkgever.

Zakelijke relaties tussen de intern accountant en de werkgever kunnen aanleiding geven tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant. In het algemeen leidt de combinatie van werkzaamheden als intern accountant met een zakelijke relatie die niet past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de werkgever tot onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van bedoelde intern accountant en is daarom verboden.

Indien de zakelijke relatie naar het oordeel van de intern accountant wel past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de werkgever zal doorgaans de combinatie leiden tot een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van de intern accountant. De intern accountant dient in deze situatie waarborgen te treffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Tot deze waarborgen behoort ten minste het melden van de zakelijke relatie bij de audit-commissie.

In het bijzonder bij de controle van de interne jaarrekening van een werkgever moet de bij de controle betrokken intern accountant met het toezichthoudend orgaan van de werkgever de gevallen bespreken waarin twijfel rijst over de vraag of een zakelijke relatie al dan niet past in het kader van de normale relaties

tussen de intern accountant en de werkgever en wel of geen bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis vormt voor de onafhankelijkheid van de intern accountant.

Ernst van de bedreiging voor de onafhankelijkheid

Of een zakelijke relatie als een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van de intern accountant moet worden beschouwd, hangt af van de vraag of een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, tot de slotsom zal komen dat een dergelijke relatie de uitkomst van de assurance-opdracht zal beïnvloeden.

Ongeacht welke zakelijke relatie het betreft, zijn het in de eerste plaats de door de intern accountant getroffen waarborgen die het bewijs moeten leveren dat de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid zijn onderkend en onderzocht. Waar dat passend is, moet het bewijsmateriaal ook verwijzen naar de rol van het toezichthoudend orgaan van de werkgever in dit proces. Telkens als een beslissing in verband met een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant is genomen, waarbij deze bedreiging al dan niet als ernstig wordt beschouwd, moeten de redenen die aan deze beslissing ten grondslag hebben gelegen, in het dossier worden vastgelegd.

4.2 Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie

4.2.1 Dienstverband bij de werkgever

De bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant ziet erop toe dat een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling niet in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van het object van de assurance-opdracht kan beïnvloeden.

De bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant ziet erop toe dat een medewerker van de accountantsafdeling die elders binnen de werkgever een functie vervult na beëindiging van deze functie niet wordt belast met assurance-werkzaamheden die verband houden met deze functie.

Indien een voormalig lid van het assurance-team bij de werkgever een functie buiten de accountantsafdeling aanvaardt, moet de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant erop toezien dat er geen banden van betekenis meer bestaan tussen de accountantsafdeling en de betrokken persoon. Dit houdt onder meer in dat de betrokken persoon niet meer mag deelnemen aan de bedrijfsmatige of beroepsactiviteiten van de accountantsafdeling.

Indien een intern accountant belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de interne jaarrekening voornemens is de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden te verlaten om vervolgens bij dezelfde werkgever een essentiële bestuursfunctie te gaan uitoefenen, beoordeelt hij of dit leidt tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid. Indien sprake

is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, beoordeelt de intern accountant of het mogelijk is deze bedreiging door het treffen van waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. Indien dit niet mogelijk is zal de intern accountant de bedoelde bestuursfunctie niet met directe toegang mogen aanvaarden.

'Dubbelfuncties'

De bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant moet tevens bijzondere aandacht besteden aan de situatie waarin hijzelf of een andere bij de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden persoon zowel een functie bij de accountantsafdeling als elders bij de werkgever vervult of, in geval van een controleopdracht van de interne jaarrekening, eveneens bij een met deze werkgever verbonden derde.

Deze vorm van 'dubbelfuncties' leidt niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant, indien hij of de andere persoon in die andere functie geen boekhoudkundige transacties initieert of gegevens opstelt die niet door het bestuur van de werkgever zijn gecontroleerd en goedgekeurd. Dergelijke dubbelfuncties leiden evenmin tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant of van de andere persoon, indien hij in die andere functie werkzaamheden verricht waarin hij de uitkomst van de assurance-opdracht niet kan beïnvloeden. Indien de intern accountant of de andere persoon na afloop van de functie buiten de accountantsafdeling wederom bij het assurance-team wordt ingedeeld, ziet de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant erop toe dat hij of de andere persoon niet wordt belast met assurance-werkzaamheden die verband houden met de functie buiten de accountantsafdeling.

4.2.2 Vervullen van een bestuurs- of toezichthoudende functie bij de werkgever

Het is de intern accountant niet toegestaan te worden betrokken bij een assurance-opdracht indien hijzelf of een andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling lid is van het bestuur van de werkgever (bijvoorbeeld lid van de raad van bestuur) of lid is van het toezichthoudend orgaan (bijvoorbeeld de audit-commissie of raad van commissarissen) van de werkgever. Aanwezigheid bij vergaderingen van de audit-commissie of raad van commissarissen is toegestaan, mits de intern accountant niet deelneemt aan de besluitvorming.

Indien een voormalig medewerker van de accountantsafdeling een bestuurs- of toezichthoudende functie bij de werkgever gaat vervullen, past de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant het bepaalde in de vierde alinea van paragraaf 4.2.1 toe.

Aanvullende bepalingen voor werkgever waarvoor de interne jaarrekening wordt gecontroleerd

Het is de intern accountant niet toegestaan betrokken te zijn bij een controleopdracht van de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever indien hijzelf of een andere persoon die werkzaam is bij of verbonden

is aan de accountantsafdeling lid is van het bestuur van de werkgever, een andere leidinggevende positie daarbij bekleedt of deel uitmaakt van een toezichthoudend orgaan van de werkgever.

Het hiervoor bedoelde aanvaarden van een bestuurs-, toezichthoudende- of andere leidinggevende functie bij een werkgever door een van de aangegeven personen is niet de enige manier waarop een uit intimidatie en zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant kan ontstaan.

Het vervullen door de intern accountant of een andere persoon die werkzaam is bij of is verbonden aan de accountantsafdeling van een zogenoemde passieve bestuursfunctie, bijvoorbeeld in de vorm van een 'slapende' bestuursfunctie in een stichting administratiekantoor bij of ten behoeve van een werkgever, leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant die werkzaam is bij of is verbonden aan de accountantsafdeling waaraan ook de bedoelde personen zijn verbonden.

4.3 Indienstreding bij een accountantsafdeling

De bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant ziet erop toe dat een lid van het bestuur van de werkgever of een persoon die een managementpositie vervult bij de werkgever en die een functie aanvaardt bij de accountantsafdeling bij dezelfde werkgever waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, gedurende een redelijke periode na het beëindigen van bedoelde leidinggevende functie niet betrokken is bij belangrijke beslissingen met betrekking tot enige assurance-opdracht. Dit geldt eveneens voor iedere andere persoon aangesteld door of anderszins verbonden aan de werkgever, tenzij zijn verantwoordelijkheden en taken in de andere functie van geen enkele betekenis zijn voor het uitvoeren van de assurance-opdracht.

Indien een lid van het bestuur van de werkgever of een andere persoon die een managementfunctie vervult bij de werkgever een functie aanvaardt bij de accountantsafdeling van dezelfde werkgever wordt de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant te ernstig geacht om door enige andere waarborg te worden weggenomen dan door het verbod om gedurende een redelijke periode betrokken te zijn bij belangrijke beslissingen in verband met de assurance-opdracht van de werkgever.

Indien een andere persoon aangesteld door of anderszins verbonden aan de werkgever bij de accountantsafdeling een functie aanvaardt, zal de betekenis van de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant afhankelijk zijn van de verantwoordelijkheden en taken waarmee deze werknemer bij de werkgever was belast en de verantwoordelijkheden en taken die hem bij de accountantsafdeling zullen worden toevertrouwd. Indien hij bijvoorbeeld werkzaamheden verrichtte met betrekking tot de financiële administratie of posten van de interne jaarrekening waardeerde, zal de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant erop toezien dat voor deze persoon dezelfde bepalingen gelden als voor een directeur of be-

stuurder. Indien de werknemer daarentegen bijvoorbeeld een niet-bestuurlijke functie in een vestiging van de werkgever bekleedde, kan de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen door ervoor te zorgen dat de werkzaamheden van bedoelde werknemer als lid van het assurance-team niet op die vestiging betrekking hebben.

4.4 Persoonlijke en familierelaties

4.4.1 Gezinsleden

Een intern accountant mag geen assurance-opdracht aanvaarden indien één van zijn gezinsleden:

- a. deel uitmaakt van het bestuur van de entiteit waarbinnen het object van de assurance-opdracht is gelegen;
- b. bij de werkgever een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van de assurance-opdracht;
- c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van de assurance-opdracht geen deel uitmaakte van het bestuur als bedoeld in onderdeel a en geen andere positie als bedoeld in onderdeel b bekleedde, maar wel deel uitmaakte van het bestuur als bedoeld in onderdeel a of een andere positie als bedoeld in onderdeel b bekleedde in de periode waarop de assurance-opdracht betrekking heeft;
- d. een op grond van het bepaalde in deze nadere voorschriften onaanvaardbaar financieel belang in de werkgever bezit; of
- e. met de werkgever een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de intern accountant.

De bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant ziet erop toe dat een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de desbetreffende accountantsafdeling geen deel uitmaakt van het assurance-team, indien die persoon een gezinslid heeft dat voldoet aan één van de hierboven genoemde criteria.

De bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant ziet erop toe dat deze controleopdracht van de interne jaarrekening niet wordt uitgevoerd op een vestiging van de accountantsafdeling waarbij of waaraan een intern accountant die niet bij de desbetreffende controleopdracht is betrokken, werkzaam of verbonden is en een gezinslid heeft dat aan één van deze criteria voldoet.

4.4.2 Naaste verwanten

Of de relatie tussen de bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant en naaste verwanten van hem of van een ander lid van het assurance-team van invloed is op de onafhankelijkheid hangt af van een aantal factoren. In ieder geval wordt de onafhankelijkheid bedreigd indien een lid van het assurance-team een naaste verwant heeft die:

- a. deel uitmaakt van het bestuur van de entiteit waarbinnen het object van de assurance-opdracht is gelegen;
- b. bij de werkgever een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van de assurance-opdracht;
- c. een op grond van het bepaalde in deze nadere voorschriften onaanvaardbaar financieel belang in de werkgever bezit; of
- d. met de werkgever een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de interne accountant.

De betekenis van de bedreiging voor de onafhankelijkheid dient te worden geëvalueerd en indien deze van niet te verwaarlozen betekenis is, moeten waarborgen worden getroffen. Voorbeelden hiervan zijn onder meer:

- a. het verwijderen van de betreffende persoon uit het assurance-team;
- b. het waar mogelijk de verantwoordelijkheden binnen het assurance-team zodanig te structureren dat de betreffende persoon geen werkzaamheden hoeft te verrichten die vallen onder de verantwoordelijkheid van de naaste verwant;
- c. het opstellen van gedragsregels en procedures om zaken met betrekking tot hun persoonlijke onafhankelijkheid en objectiviteit te bespreken met leidinggevende niveaus;
- d. het afstoten van (een significant deel van) het financieel belang door de naaste verwant in een zo vroeg mogelijk stadium;
- e. het bespreken van de kwestie met het toezichthoudende orgaan van de opdrachtgever; of

- f. **het beoordelen van de uitgevoerde werkzaamheden door een intern accountant die niet is betrokken bij de assurance-opdracht of overige dienstverlening ten behoeve van de opdrachtgever.**

Indien een naaste verwant van een lid van het assurance-team een hoge bestuursfunctie bij de opdrachtgever bekleedt of in een zodanige positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op de assurance-opdracht van de opdrachtgever kan er sprake zijn van een inbreuk op de onafhankelijkheid. Of deze inbreuk van belang is, hangt onder andere af van de volgende factoren:

- a. de positie van de naaste verwant bij de opdrachtgever; of
- b. de rol van de professional in het assurance-team.

Indien een lid van het assurance-team wetenschap heeft van het feit dat een naaste verwant een financieel belang in de opdrachtgever bezit, kan er sprake zijn van een inbreuk op de onafhankelijkheid. Of deze inbreuk van bijzonder belang is, hangt af van de aard van de relatie tussen het lid van het assurance-team en de naaste verwant en de materialiteit van het financiële belang.

4.4.3 Nauwe persoonlijke relaties

De intern accountant moet nagaan of hijzelf of een andere persoon die lid is van het assurance-team geen andere nauwe persoonlijke relaties heeft die vergelijkbare waarborgen als onder 4.4.2 genoemd vereisen.

De situatie waarin sprake is van een relevante nauwe persoonlijke relatie moet worden beoordeeld aan de hand van de kennis van de intern accountant en de betrokken persoon.

De intern accountant moet ervoor zorgen dat de betrokken persoon hem inlicht over alle feiten en omstandigheden die vereisen dat de intern accountant waarborgen treft die een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Dit kan onder meer gebeuren door van de betrokken persoon hierover jaarlijks een bevestiging te vragen.

De bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant ziet erop toe dat de personen die deel uitmaken van het assurance-team aan de hand van de door de accountantsafdeling vastgestelde gedragslijnen en procedures bepalen wie hun nauwe persoonlijke relaties zijn of lijken te zijn en vervolgens alle relevante feiten of omstandigheden met betrekking tot de werkgever melden aan de intern accountant.

4.4.4 Nadere toelichting gezinsleden, naaste verwanten en nauwe persoonlijke relaties

De bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant beoordeelt de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die verband houdt met het feit dat hijzelf of een andere persoon die deel uitmaakt van het assurance-

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

team een gezinslid heeft dat of een naaste verwant heeft die aan de in paragrafen 4.4.1 en 4.4.2 onder a tot en met e genoemde criteria voldoet.

Een beoordeling van eventuele bedreigingen voortvloeiend uit familie- of andere nauwe persoonlijke relaties is gebaseerd op de kennis van de intern accountant van de levensomstandigheden van alle relevante personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantsafdeling. De intern accountant betreft bij deze beoordeling de door de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden uitgevaardigde gedragslijnen en procedures die de betrokken personen ertoe verplichten omtrent hun gezinsleden en naaste verwanten mededeling te doen van alle in dit verband relevante feiten of omstandigheden. De intern accountant evalueert de verkregen informatie en gaat van alle voor een assurance-opdracht waarbij hij is betrokken relevante personen na of aan één van de bedoelde criteria is voldaan. Indien dat het geval blijkt te zijn, treft hij binnen een redelijke termijn die waarborgen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Deze waarborgen kunnen uiteenlopen van het niet aanvaarden c.q. teruggeven van de assurance-opdracht tot de verwijdering van een persoon uit het assurance-team of, in geval van een controleopdracht van de interne jaarrekening, uit de vestiging van de accountantsafdeling.

Onopzettelijke inbreuken

Er kan zich een situatie voordoen waarin de intern accountant vaststelt dat een persoon die deel uitmaakt van een assurance-team waaraan de intern accountant leiding geeft onopzettelijk geen melding heeft gedaan van een als strijdig met de onafhankelijkheidsvereisten aan te merken familiërelatie of andere nauwe persoonlijke relatie met de werkgever. Een dergelijke onopzettelijke inbreuk leidt niet tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant, mits de intern accountant:

- a. op de juiste wijze gebruik heeft gemaakt van procedures van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, die erin voorzien dat de professionals verplicht zijn onmiddellijk alle inbreuken op de onafhankelijkheidsregels te melden die het gevolg zijn van wijzigingen in hun familie- of andere persoonlijke relaties, de aanvaarding van een voor de assurance-opdracht gevoelige functie door een gezinslid of naaste verwant (dat wil zeggen alle personen genoemd in de punten a tot en met e van paragraaf 4.4.1 respectievelijk 4.4.2) of het feit dat een familielid of een naaste verwant een groot financieel belang in de werkgever heeft gekocht, geërfd of anderszins heeft verkregen;
- b. de betrokken persoon onmiddellijk uit het assurance-team verwijderd of, indien de persoon niet tot het assurance-team behoort, deze persoon uitsluit van belangrijke beslissingen in verband met de assurance-opdracht van de betrokken werkgever. Ingeval het gaat om de verwerving van een groot financieel belang moet de intern accountant, zodra de onopzettelijke inbreuk is vastgesteld, de betrokken persoon ertoe aanmanen zich zo spoedig mogelijk van het financieel belang te ontdoen; en

- c. extra zorgvuldig te werk gaat bij de beoordeling van de relevante assurance-werkzaamheden van de betrokken persoon.

5 Samenloop met overige dienstverlening

Dit hoofdstuk is uitsluitend van toepassing op controleopdrachten van de interne jaarrekening, met uitzondering van paragraaf 5.1 die ook op andere assurance-opdrachten van toepassing is.

In dit hoofdstuk wordt onder 5.1 in algemene zin behandeld de samenloop van assurance-opdrachten (waaronder controleopdrachten van de interne jaarrekening) met overige dienstverlening bij de werkgever.

Voor een aantal specifieke combinaties van een controleopdracht van de interne jaarrekening en overige dienstverlening bij een werkgever zijn aanvullende voorschriften noodzakelijk omdat vooral in deze situaties een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant kan ontstaan. In de paragrafen 5.2 tot en met 5.5 worden deze specifieke combinaties besproken. Overigens kan ook bij een assurance-opdracht met een continu karakter anders dan een controleopdracht van de interne jaarrekening (bijvoorbeeld beoordelingsopdrachten met betrekking tot de interne jaarrekening) sprake zijn van onverenigbaarheid met overige dienstverlening. De hierna volgende paragrafen gelden dan ook voor deze dienstverleningsopdrachten.

5.1 Algemeen beoordelingskader

De intern accountant leeft de geldende regels van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden na die een onafhankelijk optreden van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht in relatie tot overige dienstverlening waarborgen. Op die wijze ziet de intern accountant erop toe dat de belangen van de betrokkenen niet in gevaar worden gebracht door enig tegengesteld belang tussen de intern accountant en de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is enerzijds en de werkgever anderzijds.

De intern accountant mag geen beslissingen nemen namens of participeren in een besluitvormingsproces van zijn werkgever. Dit verbod heeft zowel betrekking op assurance-opdrachten als op de overige dienstverlening bij de werkgever.

Indien een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant die samenhangt met overige dienstverlening bij de werkgever blijft bestaan, moet deze bedreiging door het treffen van waarborgen worden weggenomen of worden teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

Ook indien er geen sprake is van betrokkenheid bij het besluitvormingsproces in de hierboven benoemde gevallen, dient bij de combinatie van een assurance-opdracht en overige dienstverlening de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant te overwegen een of meerdere van de volgende waarborgen te treffen,

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

teneinde de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau:

- a. het scheiden van taken en verantwoordelijkheden tussen de assurance-opdracht en de overige dienstverlening bij de werkgever; of
- b. overleg met een andere accountant dan wel inwinnen van advies bij de beroepsorganisatie; aanvullend bij de controleopdracht van de interne jaarrekening:
- c. beoordeling van de uitgevoerde controlewerkzaamheden door een intern accountant die niet betrokken is bij de desbetreffende controleopdracht van de interne jaarrekening.

Indien van toepassing moet de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant ernaar streven de overige dienstverlening aan de werkgever of aan een met deze werkgever verbonden derde met het toezichthoudend orgaan van de werkgever te bespreken.

Het verrichten van overige dienstverlening door de intern accountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam of waaraan hij is verbonden biedt enerzijds voordelen voor zowel de werkgever als de interne gebruikers van de financiële verslaggeving, maar leidt anderzijds tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant. De voordelen zijn onder meer een efficiënte en effectieve inzet van kennis en arbeid en een grote mate van kennis van en inzicht in de huishouding.

In beginsel levert niet bij alle soorten overige dienstverlening de combinatie van overige dienstverlening met het uitvoeren van een assurance-opdracht een bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant. Voorbeelden hiervan zijn fiscale advisering en due diligence (zie paragraaf 5.4).

Ook het ontwikkelen van een trainingsprogramma voor de werkgever levert in beginsel geen potentiële bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de intern accountant. Maar indien bijvoorbeeld de accountantsafdeling naast een assurance-opdracht ook een deel van de administratie verzorgt voor de werkgever, kan hierdoor een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant ontstaan. Van essentieel belang blijft dat personeelsleden van de accountantsafdeling niet zijn betrokken bij het besluitvormingsproces van de werkgever.

De hiernavolgende paragrafen 5.2 tot en met 5.5 zijn uitsluitend van toepassing op de intern accountant die betrokken is bij de controleopdracht van de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever.

5.2 Administratieve dienstverlening

De bepalingen met betrekking tot administratieve dienstverlening gelden voor de samenloop van controle van de interne jaarrekening en administratieve dienstverlening bij de werkgever en voor de met de werkgever verbonden derde

5.2.1 Algemeen

Onder het begrip 'administratieve dienstverlening' wordt in het kader van deze nadere voorschriften mede verstaan het verzorgen van de salarisadministratie. Werkzaamheden die worden uitgevoerd door het controleteam met betrekking tot het traject van saldbalans naar interne jaarrekening worden niet onder administratieve dienstverlening verstaan. De bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant moet erop toe zien dat alle posten in dit traject met een subjectief element, zoals voorzieningen, schriftelijk en gemotiveerd aan het bestuur van de werkgever worden voorgelegd en door hem expliciet en schriftelijk worden geaccordeerd.

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan, indien de intern accountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden werkzaamheden verricht op het terrein van de administratieve dienstverlening zoals het opstellen van de interne jaarrekening. De aard en het belang van de hiermee verband houdende bedreiging hangen af van de mate van betrokkenheid bij het opstellen van de interne jaarrekening.

5.2.2 Specifieke bepalingen

Het verrichten van administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de interne jaarrekening voor verbonden derden van een werkgever is toegestaan, mits deze ondersteuning uitsluitend een technisch of routinematig karakter heeft en:

- a. de personen die hierbij zijn betrokken geen deel uitmaken van het controleteam; en
- b. de personen die hierbij zijn betrokken niet zijn betrokken bij beslissingen van het management van de werkgever ten aanzien van deze ondersteuning; en

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- c. de verbonden derden ten behoeve waarvan deze ondersteuning wordt verleend gezamenlijk van immaterieel belang in de interne jaarrekening van de werkgever zijn; of
- d. de ondersteuning betrekking heeft op onderwerpen die gezamenlijk van immaterieel belang in de interne jaarrekening van de betrokken verbonden derde zijn.

Noodgevallen

Indien geen sprake is van een hiervoor genoemde situatie is het verrichten van administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de interne jaarrekening voor een verbonden derde van een werkgever uitsluitend toegestaan in noodgevallen of andere ongebruikelijke situaties. Als voorwaarden gelden dat het voor de verbonden derde vrijwel niet mogelijk is een andere regeling te treffen, omdat alleen de accountantsafdeling over de hulpmiddelen en noodzakelijke kennis van de systemen en boekhouding van de verbonden derde beschikt om tijdig de administratie gereed te hebben of de interne jaarrekening te kunnen samenstellen en in geval het niet verrichten van deze ondersteuning tot aanmerkelijke problemen voor de verbonden derde leidt (bijvoorbeeld indien anders wettelijke verslaggevingsvereisten niet kunnen worden nageleefd). In deze gevallen is het verlenen van deze ondersteuning toegestaan, indien:

- a. de personen die hierbij zijn betrokken geen deel uitmaken van het controleteam;
- b. de personen die hierbij zijn betrokken niet zijn betrokken bij beslissingen van het management van de werkgever ten aanzien van deze ondersteuning;
- c. de activiteiten slechts eenmalig voor een korte periode worden verricht; en
- d. aanvullende waarborgen worden overwogen, zoals het bespreken van de situatie met het toezichthoudend orgaan van de werkgever.

5.2.3 Algemene toelichting

Administratieve ondersteuning met uitsluitend een technisch of routinematige karakter aan verbonden derden van de werkgever is onder de hiervoor aangegeven voorwaarden toegestaan.

In noodgevallen of andere ongebruikelijke situaties is het onder voorwaarden ook toegestaan meer uitgebreide administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de interne jaarrekening te verrichten voor een verbonden derde van een werkgever. Een bepaalde situatie kan als een noodgeval of andere ongebruikelijke situatie worden beschouwd, indien de weigering van de accountantsafdeling om deze assistentie te verlenen in ernstige problemen voor de verbonden derde zou resulteren (bijvoorbeeld intrekking van de financiering) of zelfs zijn voortbestaan in het gedrang zou brengen. Indien deze meer uitgebreide administratieve dienstverlening plaatsheeft, dienen

de overwegingen op basis waarvan is beslist dat deze dienstverlening is toegestaan te worden vastgelegd.

5.3 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan, indien hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden werkzaamheden verricht ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen die informatie genereren die uiteindelijk in de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever wordt opgenomen.

De uit deze samenloop van dienstverlening voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant als gevolg van zelftoetsing is onaanvaardbaar, indien de intern accountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden dergelijke diensten gelijktijdig verlenen, tenzij:

- a. het bestuur van de werkgever schriftelijk bevestigt dat het de verantwoordelijkheid voor het gehele interne controlesysteem op zich neemt;
- b. de intern accountant zich ervan heeft vergewist dat het bestuur van de werkgever niet voornamelijk op deze werkzaamheden ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen vertrouwt om de degelijkheid van zijn interne controles en systemen voor de financiële verslaggeving te beoordelen;
- c. de specificaties voor het ontwerp van het informatiesysteem door het bestuur van de werkgever zijn geaccepteerd; en
- d. de diensten geen turn key-projecten behelzen (software-ontwerp, hardware-configuratie en de implementatie van beide), tenzij het bestuur van de werkgever uitdrukkelijk in de hiervoor reeds genoemde vereiste schriftelijke bevestiging vermeldt de verantwoordelijkheid op zich te nemen voor:
 - het ontwerp-, het implementatie- en het beoordelingsproces, inclusief alle beslissingen daaromtrent; en
 - de werking van het systeem, inclusief de door het systeem gebruikte of gegenereerde gegevens.

In deze situatie leidt het niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant indien hij of een andere medewerker van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden als lid van een stuurgroep adviseert bij het ontwerp en de implementatie van dergelijke systemen of werkzaamheden

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

verricht die verband houden met de beoordeling, ontwikkeling en praktische toepassing van het systeem van interne beheersing, mits geen bestuursfunctie wordt uitgeoefend.

Ook in de niet hierboven verboden gevallen moet de intern accountant nagaan of er aanvullende waarborgen nodig zijn om elke eventueel resterende, uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid te ondervangen.

Een waarborg die tegen deze bedreiging kan worden getroffen bestaat uit het laten verrichten van de diensten die met het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen verband houden door een team van deskundigen die geen deel uitmaken van het controleteam, dat bovendien niet onder leiding staat van de bij de controleopdracht betrokken intern accountant.

Een controleopdracht van de interne jaarrekening omvat onder meer de toetsing van de informatiesystemen (apparatuur en programmatuur) die door de werkgever worden gebruikt om de financiële informatie te verkrijgen die in de interne jaarrekening moet worden verwerkt. Indien een bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden betrokken is bij het ontwerp en de implementatie van een dergelijk financieel informatiesysteem, kan dit leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant als gevolg van zelftoetsing. In dit verband wordt erop gewezen dat de financiële informatie niet alleen de gegevens omvat die rechtstreeks in de interne jaarrekening worden opgenomen, maar ook alle andere waarderings- of materiële gegevens die aan de in de interne jaarrekening vermelde informatie ten grondslag liggen. Deze informatie wordt gegenereerd door hetzij geïntegreerde IT-systemen, hetzij een aantal autonome systemen voor onder meer de kostprijsadministratie, de loonadministratie of het kasbeheer, alsook systemen die louter fysieke aantallen opleveren, zoals sommige voorraad- en productiecontrolesystemen.

De mate van betrokkenheid van de intern accountant bij het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen kan variëren.

Het ene uiterste wordt gevormd door opdrachten waarbij de intern accountant bestuurstaken of verantwoordelijkheden op zich neemt voor het gehele project dat betrekking heeft op het ontwerpen en implementeren van financiële informatiesystemen, dan wel voor het beheer van het financieel informatiesysteem en voor de gegevens die het gebruikt of genereert. Het is evident dat de samenloop bij een werkgever van deze dienstverlening met de controle van de interne jaarrekening leidt tot een onaanvaardbaar hoge bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant.

In andere gevallen moet de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant een zorgvuldige inschatting maken van de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die zou kunnen voortvloeien uit de samenloop van de controle van de interne jaarrekening en zijn betrokkenheid bij het ontwerp en de implementatie van systemen die bestemd zijn voor de werkgever, vooral als dit

gevolgen heeft voor het algemeen belang. Hij moet in elk geval adequate waarborgen treffen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Het risico kan bijvoorbeeld aanvaardbaar zijn, indien de rol van de intern accountant bestaat uit het verlenen van advies aan een consortium dat door de werkgever met het ontwerp of de uitvoering van het project is belast.

Ook in het geval waarin de werkgever een beperkte omvang heeft, is de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant beperkt, indien hem wordt verzocht een gebruiksklaar standaardsysteem voor het voeren van de boekhouding aan de specifieke behoeften van de bedrijfsactiviteit van deze cliënt aan te passen.

De bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant kan als onaanvaardbaar hoog worden beschouwd bij de samenloop van de controle met het uitvoeren van projecten voor het ontwerpen van op maat gemaakte systemen ten behoeve van de werkgever.

Als de intern accountant door het bestuur van de werkgever wordt gevraagd een analyse te maken van alternatieve automatiseringssystemen op basis waarvan het bestuur van de werkgever vervolgens zelf beslist welk systeem hij uiteindelijk installeert, zal dit doorgaans geen bedreiging opleveren voor de onafhankelijkheid van de intern accountant, mits de kosten en baten van de geanalyseerde systemen naar behoren zijn gemotiveerd en met het bestuur van de werkgever zijn besproken.

5.4 Diensten op het gebied van waardebeoordeling

Er bestaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant als gevolg van zelftoetsing, indien de intern accountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden naast de controleopdracht van de interne jaarrekening diensten verricht op het gebied van waardebeoordeling die hun weerslag vinden in de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever.

Deze bedreiging wordt als onaanvaardbaar gekwalificeerd, indien sprake is van diensten op het gebied van waardebeoordeling die van directe materiële invloed zijn op de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever en waarbij de waardering een belangrijke mate van subjectiviteit met zich meebrengt.

Indien een onaanvaardbare bedreiging van de onafhankelijkheid ontstaat die niet wordt weggenomen, communiceert de intern accountant dit tijdig met de audit-commissie (of een ander toezichhoudend orgaan) of de openbaar accountant.

In overige situaties dient de intern accountant na te gaan welke waarborgen kunnen worden getroffen om de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. De intern accountant ziet erop toe dat in deze situatie de door de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden vastgestelde regels die erin voorzien dat een opdracht tot waardebeoordeling

in het algemeen wordt uitgevoerd door een afzonderlijk team dat niet betrokken is bij de uitvoering van de controleopdracht van de interne jaarrekening van (delen van) de desbetreffende werkgever, worden opgevolgd.

Due diligence werkzaamheden in opdracht van het bestuur van de werkgever worden niet als diensten op het gebied van waardebeoordeling beschouwd. Wel geldt altijd dat de bij de controle betrokken intern accountant beoordeelt of sprake is van een bedreiging voor de onafhankelijkheid en, indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, hij waarborgen treft die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

5.5 Dienstverlening op het terrein van interne controle

Een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant als gevolg van zelftoetsing kan ontstaan indien hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden diensten verricht op het terrein van de interne controle.

Om de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de combinatie van een controleopdracht van de interne jaarrekening met een dergelijke vorm van dienstverlening weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau, dient de intern accountant:

- a. na te gaan dat het bestuur, c.q. het toezichthoudend orgaan van de werkgever te allen tijde de verantwoordelijkheid blijft dragen voor:
 - het systeem van interne controle en beheersing;
 - het vaststellen van de aard, omvang, frequentie en risico's van de toe te passen interne controleprocedures; en
 - het reageren op de conclusies en bevindingen die voortvloeien uit een beoordeling of evaluatie van het systeem van interne controle en beheersing of uit de controleopdracht van de interne jaarrekening. Indien de intern accountant er niet van overtuigd is dat dit het geval is, leidt dit tot een onaanvaardbare bedreiging voor zijn onafhankelijkheid; en
- b. de werkzaamheden die zijn uitgevoerd in het kader van de controleopdracht van de interne jaarrekening te laten beoordelen door de openbaar accountant van de werkgever of door een bij de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden intern accountant die niet betrokken is geweest bij de uitvoering van genoemde controleopdracht en de interne controle-werkzaamheden.

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

De interne controle vormt een belangrijk onderdeel van het stelsel van interne beheersing van een entiteit. Vooral in kleine en middelgrote ondernemingen, die zich veelal geen verbijzonderde interne controlefunctionaris kunnen veroorloven of waar een dergelijke functionaris vaak bepaalde faciliteiten ontbeert (bijvoorbeeld toegang tot deskundigen op het gebied van informatietechnologie of kasbeheer), kan deelname aan de interne controle door de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant bevorderlijk zijn voor het vermogen van het management om controle uit te oefenen.

De combinatie van een controleopdracht van de interne jaarrekening en dienstverlening op het terrein van interne controle voor een werkgever kan in beginsel leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controle betrokken intern accountant als gevolg van de mogelijkheid dat de intern accountant zijn eigen werk of het werk dat is uitgevoerd door zijn collega's moet beoordelen (zelftoetsing).

Er ontstaat vooral een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid, indien er naast de controleopdracht van de interne jaarrekening activiteiten worden uitgevoerd waarbij een grote mate van invloed kan worden uitgeoefend op beslissingen die zijn voorbehouden aan het bestuur van de werkgever. In dit verband kunnen met name bedreigingen ontstaan door:

- a. de mate van invloed van de overige dienstverlening op de interne controle en beheersingssystemen van de werkgever; of
- b. het ontbreken van voldoende kennis bij het bestuur van de werkgever inzake de interne controle en beheersingssystemen.

Om een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen ziet de intern accountant erop toe dat hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden kunnen aantonen niet betrokken te zijn bij het management van en het toezicht op de interne controle. Met betrekking tot de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever moet de intern accountant bovendien kunnen aantonen dat hij de nodige stappen heeft ondernomen om de resultaten van de diensten op het terrein van interne controle te laten verifiëren en dat hij zich niet te veel door deze resultaten heeft laten leiden bij het bepalen van de aard, het tijdschema en de draagwijdte van zijn werkzaamheden in het kader van de controleopdracht van de interne jaarrekening. Teneinde te waarborgen dat geen onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant ontstaat, moeten deze punten op adequate wijze worden geverifieerd door een voor de uitoefening van een controleopdracht van de interne jaarrekening bevoegde intern accountant die noch bij de desbetreffende controle, noch bij de desbetreffende interne controlewerkzaamheden betrokken is geweest.

In een organisatie waarin de interne controleafdeling verslag uitbrengt aan het toezichthoudend orgaan in plaats van aan het management zelf, vervult de interne controlefunctie een complementaire rol ten opzichte van de controleopdracht van de interne jaarrekening en kan deze afdeling bijgevolg als een afzonderlijk onderdeel van de governance-structuur worden gezien. Indien de bij de controle betrokken intern

accountant in deze omstandigheden naast de controle van de interne jaarrekening interne controle-werkzaamheden heeft verricht, moet hij kunnen aantonen dat hij de aan deze combinatie van werkzaamheden verbonden bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid op adequate wijze heeft beoordeeld en de waarborgen heeft getroffen die deze bedreigingen hebben weggenomen of hebben teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

6 Assurance-rapport door de intern accountant

6.1 Inleiding

De in artikel B2-290.1 van de VGC aangegeven onafhankelijkheidseis speelt voor de intern accountant niet alleen een rol bij de aanvaarding en de uitvoering van een assurance-opdracht, maar tevens bij de rapportering hierover. In de VGC en in de hoofdstukken 1 tot en met 5 van deze nadere voorschriften zijn onder meer bepalingen opgenomen ter zake van de aanvaarding en uitvoering van een assurance-opdracht door de intern accountant. In dit hoofdstuk zijn voorschriften opgenomen met betrekking tot de rapportering naar aanleiding van een door de intern accountant uitgevoerde assurance-opdracht.

Waar in dit hoofdstuk wordt gesproken over een assurance-rapport wordt daaronder, tenzij anders aangegeven, bedoeld:

- a. een accountantsverklaring of beoordelingsverklaring bij een interne jaarrekening van (delen van) de werkgever of van een entiteit die niet behoort tot de groep van de werkgever;
- b. een accountantsverklaring of beoordelingsverklaring bij historische financiële informatie anders dan de hiervoor bedoelde interne jaarrekening van (delen van) de werkgever of van een entiteit die niet behoort tot de werkgever; of
- c. een assurance-rapport bij financiële informatie anders dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de werkgever of van een entiteit die niet behoort tot de groep van de werkgever.

Het is mogelijk dat een intern accountant gelijktijdig bij meerdere entiteiten als intern accountant werkzaam is. Iedere afzonderlijke entiteit wordt hierna aangeduid als werkgever.

6.2 De werkgever, de kring van de beoogde gebruikers van de rapportage en het object van de assurance-opdracht

Bij het bepalen of een entiteit wel of niet tot de werkgever van de intern accountant behoort, dient de intern accountant uit te gaan van het groepsbegrip gedefinieerd in artikel 24b BW2 en uitgewerkt in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving.

6.3 Assurance-rapport bij al dan niet financiële informatie van (delen van) de werkgever

6.3.1 Assurance-rapport bij een interne jaarrekening van (delen van) de werkgever

Indien de intern accountant een assurance-rapport bij een interne jaarrekening van (delen van) de werkgever zelf verstrekt aan:

- a. de organen belast met governance bij zijn werkgever, zoals commissarissen en bestuur;
- b. een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan de werkgever; of
- c. een andere intern accountant werkzaam bij of verbonden aan de werkgever, een openbaar accountant, een overheidsaccountant of een bij of krachtens enige wet ingestelde toezichthouder,

vermeldt de intern accountant in het assurance-rapport zijn naam, de naam van de accountantsafdeling, de naam van de werkgever en de mededeling dat verspreiding van het assurance-rapport zonder zijn toestemming is beperkt tot de hiervoor bedoelde organen en personen.

Het is de intern accountant niet toegestaan een assurance-rapport bij een interne jaarrekening van (delen van) de werkgever te verstrekken aan iemand buiten de hiervoor genoemde kring.

Indien de intern accountant constateert dat door of namens de hiervoor genoemde organen of personen een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de intern accountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen.

6.3.2 Assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een interne jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de werkgever

Bij het verstrekken van een assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een interne jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de werkgever aan de onder 6.3.1 genoemde kring, is het onder 6.3.1 genoemde van overeenkomstige toepassing.

Het is de intern accountant daarnaast toegestaan een assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een interne jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de werkgever te verstrekken aan een persoon buiten de genoemde kring. Indien de intern accountant daartoe overgaat vermeldt hij in het assurance-rapport zijn naam, de naam van de accountantsafdeling en de naam van zijn werkgever en de mededeling dat de

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

verspreiding van het assurance-rapport zonder zijn toestemming is beperkt tot de door hem aangewezen organen of personen.

Daarnaast ziet de intern accountant in dit geval erop toe dat:

- a. de beoogde gebruiker van het assurance-rapport heeft bevestigd dat een assurance-rapport afgegeven door een intern accountant voor hem toereikend is en uitsluitend strekt ter voorziening in zijn eigen behoefte; en
- b. de beoogde gebruiker redelijkerwijs in staat geacht kan worden de betekenis te onderkennen van een assurance-rapport afgegeven door een ander dan een openbaar accountant.

Indien de intern accountant constateert dat door of namens de hiervoor bedoelde organen of personen een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de intern accountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen.

6.4 Assurance-rapport bij financiële of niet financiële informatie van een entiteit die niet behoort tot de werkgever van de intern accountant

Indien de intern accountant een assurance-opdracht uitvoert waarvan het object niet behoort tot de werkgever, is het hem uitsluitend toegestaan zijn assurance-rapport te verstrekken aan:

- a. de organen belast met governance, zoals commissarissen en bestuur, van de werkgever en van de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort;
- b. een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan de werkgever of werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort; of
- c. een andere intern accountant werkzaam bij of verbonden aan de werkgever of werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort, een openbaar accountant, een overheidsaccountant of een bij of krachtens enige wet ingestelde toezichthouder.

In zijn assurance-rapport vermeldt de intern accountant zijn naam, de naam van de accountantsafdeling, de naam van de werkgever en de mededeling dat verspreiding van het assurance-rapport zonder zijn toestemming is beperkt tot de hiervoor bedoelde organen en personen.

Indien de intern accountant constateert dat door of namens de hiervoor genoemde organen of personen een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

de intern accountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen.

Het voorgaande is schematisch als volgt weer te geven:

	Jaarrekening		Andere objecten dan een jaarrekening	
	Van (delen van) de entiteit van de werkgever	Van een andere entiteit dan de werkgever	Van (delen van) de entiteit van de werkgever	Van een andere entiteit dan de werkgever
Een assurance-rapport mag door de intern accountant worden verstrekt aan	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
De organen belast met governance bij de overheidsgroep of bij een andere entiteit waartoe het object van onderzoek behoort	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
De organen belast met governance bij zijn werkgever of bij een andere entiteit waartoe het object van onderzoek behoort	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan zijn werkgever dan wel een entiteit waartoe het object van onderzoek behoort	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Een andere intern accountant werkzaam bij of verbonden aan de werkgever of bij de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Een openbaar accountant, een overheidsaccountant of een bij of krachtens enige wet ingestelde toezichthouder	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Andere personen of organen dan hiervoor bedoeld	nee (6.3.1)	nee (6.4)	ja, mits (6.3.2)	nee (6.4)

7 Slotbepalingen

7.1 Overgangsrecht

Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op assurance-opdrachten:

- a. die worden overeengekomen op of na 1 januari 2010; of
- b. die betrekking hebben op perioden die aanvangen op of na 1 januari 2010.

7.2 Inwerkingtreding

Deze nadere voorschriften treden in werking met ingang van 1 januari 2010.

7.3 Citeertitel

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten worden aangehaald als:

Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant - assurance-opdrachten, bij afkorting NVO-ia.

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten, vastgesteld in de bestuursvergadering van 16 december 2009.

Het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten,

gelet op artikel B2-290.1 van de Verordening gedragscode,

gehoord de leden,

na overleg met het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants,

stelt de volgende nadere voorschriften vast:

De inhoudsopgave van deze nadere voorschriften luidt:

1. Inleiding
 - 1.1 Indeling
 - 1.2 Status
2. Raamwerk voor onafhankelijkheid
 - 2.1 Integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid
 - 2.2 Verantwoordelijkheid voor en reikwijdte van de voorschriften
 - 2.2.1 Reikwijdte personen
 - 2.2.2 Verantwoordelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht
 - 2.3 Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht
- 3 Stelsel van waarborgen
 - 3.1 Waarborgen in de organisatie van de overheidsinstelling
 - 3.1.1 Bestuursstructuur van de overheidsinstelling
 - 3.1.2 Communicatie met het toezichthoudend orgaan
 - 3.2 Beloning van de overheidsaccountant
 - 3.2.1 Financiële afhankelijkheid van de overheidsaccountant
 - 3.3 Langdurige betrokkenheid en interne roulatie
 - 3.4 Periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn
- 4 Zakelijke, arbeids-, familie en nauwe persoonlijke relaties met de overheidsgroep
 - 4.1 Zakelijke relaties met de overheidsgroep

- 4.2 Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie
 - 4.2.1 Dienstverband bij de overheidsgroep
 - 4.2.2 Vervullen van een bestuurs- of toezichthoudende functie bij de overheidsgroep
- 4.3 Indiensttreding bij een accountantsafdeling
- 4.4 Persoonlijke en familierelaties
 - 4.4.1 Gezinsleden
 - 4.4.2 Naaste verwanten
 - 4.4.3 Nauwe persoonlijke relaties
 - 4.4.4 Nadere toelichting gezinsleden, naaste verwanten en nauwe persoonlijke relaties
- 5 Samenloop met overige dienstverlening
 - 5.1 Algemeen beoordelingskader
 - 5.2 Administratieve dienstverlening
 - 5.2.1 Algemeen
 - 5.2.2 Specifieke bepalingen
 - 5.2.3 Algemene toelichting
 - 5.3 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem
 - 5.4 Diensten op het gebied van waardebeoordeling
 - 5.5 Dienstverlening op het terrein van interne controle
- 6 Assurance-rapport door de overheidsaccountant
 - 6.1 Inleiding
 - 6.2 De overheidsgroep, de kring van de beoogde gebruikers van de rapportage en het object van de assurance-opdracht
 - 6.3 Assurance-rapport bij al dan niet financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep
 - 6.3.1 Assurance-rapport bij een jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep
 - 6.3.2 Assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep
 - 6.4 Assurance-rapport bij financiële of niet financiële informatie van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep van de overheidsaccountant
- 7 Slotbepalingen
 - 7.1 Overgangsrecht
 - 7.2 Inwerkingtreding
 - 7.3 Citeertitel

Voor de toepassing van deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:

- a. *aan assurance verwante opdracht*: de opdracht, genoemd in onderdeel a van de definities in de VGC;

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- b. *accountantsafdeling*: de organisatorische eenheid, genoemd in onderdeel d van de definities in de VGC;
- c. *assurance-opdracht*: de opdracht, genoemd in onderdeel h van de definities in de VGC;
- d. *assurance-team*: de overheidsaccountants en overige personen, die zijn betrokken bij de uitvoering van een assurance-opdracht. Hiertoe behoren ten minste degenen die betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht, zoals professionals in dienst van of verbonden aan de accountantsafdeling, al dan niet afkomstig uit andere disciplines (bijvoorbeeld een jurist, een actuaaris, een fiscalist, een IT-deskundige, een specialist op het gebied van het beheer van financiële middelen), degene die de kwaliteitsbeoordeling van nog niet afgeronde assurance-opdrachten uitvoert, degene die het periodiek interne kwaliteitsonderzoek van afgeronde assurance-opdrachten uitvoert en degene die vaktechnische consulten geeft of direct toezicht uitoefent ten behoeve van een assurance-opdracht;
- e. *auditcharter*: de door het bestuur van de overheidsinstelling vastgestelde taakopdracht van de accountantsafdeling waarin onder andere doel, functie, bevoegdheden, verantwoordelijkheden en waarborgen ten behoeve van de onafhankelijkheid van de accountantsafdeling zijn vastgelegd;
- f. *audit-commissie (ook wel audit-committee)*: de commissie bestaande uit leden van de Raad van Commissarissen of een soortgelijk toezichthoudend orgaan. De audit-commissie richt zich op het bestuur van de overheidsinstelling. Hierbij besteedt zij aandacht aan bijvoorbeeld:
- de werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen, waaronder het toezicht op de naleving van de relevante wet- en regelgeving;
 - de toepassingen van de informatie- en communicatietechnologie (ICT);
 - de financiële informatieverschaffing;
 - de naleving van de aanbevelingen en opmerkingen van de overheidsaccountant;
 - het functioneren van de overheidsaccountant;
 - het beleid met betrekking tot taxplanning;
 - de financiering;
- g. *bestuur van de overheidsinstelling*: de hoogste leiding van de overheidsinstelling;

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- h. *controleopdracht van de jaarrekening*: het geheel van werkzaamheden die gericht zijn op het verkrijgen van een (relatief) hoge maar niet absolute mate van zekerheid omtrent de getrouwheid van een jaarrekening die in de accountantsverklaring in positief geformuleerde bewoordingen als "redelijke mate van zekerheid" wordt weergegeven. Onder een jaarrekening wordt mede verstaan iedere op de jaarrekening gelijkende informatie (bijvoorbeeld tussentijdse cijfers);
- i. *controleteam*: de overheidsaccountants en overige personen die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantsafdeling en die zijn betrokken bij de uitvoering van een controleopdracht van de jaarrekening. Onder overige personen wordt hetzelfde verstaan als in de definitie van assurance-team;
- j. *dagelijks beleidsbepaler*: de overheidsaccountant, bedoeld in artikel B2-291.2 van de VGC;
- k. *direct financieel belang*: het financieel belang in de overheidsgroep, gehouden door een persoon die zich in de positie bevindt van waaruit hij invloed kan uitoefenen op de uitkomsten van een assurance-opdracht bij die overheidsgroep;
- l. *essentiële bestuursfunctie*: elke functie bij de overheidsgroep waaraan verantwoordelijkheid is verbonden voor fundamentele beslissingen van het bestuur van de overheidsgroep, bijvoorbeeld een algemeen directeur of financieel directeur. Tot bedoelde verantwoordelijkheid behoort ten minste de bevoegdheid om invloed uit te oefenen op de keuze voor de toe te passen grondslagen voor de financiële verslaglegging en op de opstelling van de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep. Onder essentiële bestuursfunctie wordt tevens verstaan de functie die tot stand komt door middel van een contractuele en feitelijke regeling die een persoon in staat stelt deze bestuursfunctie op een andere manier uit te oefenen, bijvoorbeeld via een overeenkomst voor het verlenen van adviesdiensten;
- m. *extern controleur*: de Algemene Rekenkamer, genoemd in artikel 76 van de Grondwet, de provinciale rekenkamer, genoemd in artikel 79a van de Provinciewet, de gemeenschappelijke rekenkamer, genoemd in artikel 79l van de Provinciewet, de rekenkamerfunctie, genoemd in artikel 79p van de Provinciewet, de gemeentelijke rekenkamer, genoemd in artikel 81a van de Gemeentewet, de gemeenschappelijke rekenkamer, genoemd in artikel 81l van de Gemeentewet, of de rekenkamerfunctie, genoemd in artikel 81oa van de Gemeentewet. De gemeentelijke en provinciale rekenkamer, gemeenschappelijke rekenkamer en rekenkamerfunctie hebben geen taak als extern controleur ten aanzien van de controle van de jaarrekening, bedoeld in artikel 213, tweede lid, van de Gemeentewet en artikel 217, tweede lid, van de Provinciewet;
- n. *gezinslid*: de persoon, bedoeld in onderdeel m van de definities in de VGC;
- o. *intern accountant*: de intern accountant, genoemd in onderdeel n van de definities in de VGC;

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- p. *jaarrekening*: de door het bestuur van de overheidsinstelling opgemaakte (groeps-)jaarrekening, dan wel de door het bestuur van een andere entiteit dan de overheidsgroep opgemaakte jaarrekening. Onder de (groeps-)jaarrekening wordt mede verstaan iedere hierop gelijkende verantwoording;
- q. *kwaliteitsbeoordeling*: de beoordeling van een daarvoor in aanmerking komende nog niet afgeronde assurance-opdracht bedoeld om te beoordelen of de overheidsaccountant in redelijkheid tot het oordeel heeft kunnen komen, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven verklaring of rapport als resultaat van de onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde assurance-opdracht;
- r. *naaste verwant*: de persoon, bedoeld in onderdeel p van de definities in de VGC;
- s. *nauwe persoonlijke relatie*: alle relaties met personen die geen gezinslid of naaste verwant van de desbetreffende persoon zijn met wie bedoelde persoon een regelmatig sociaal contact heeft;
- t. *opdrachtgever*: het bestuur van de overheidsinstelling of een andere persoon werkzaam bij of verbonden aan de overheidsinstelling die de overheidsaccountant opdracht verstrekt tot het uitvoeren van een professionele dienst, alsmede de persoon die werkzaam is bij of is verbonden aan het object van onderzoek;
- u. *opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden*: de opdracht waarbij de overheidsaccountant die werkzaamheden verricht die hij met de opdrachtgever is overeengekomen en waarbij hij rapporteert over feitelijke bevindingen. De ontvanger van het rapport trekt daaruit zijn eigen conclusies. Het rapport is uitsluitend bestemd voor de opdrachtgever, aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden de resultaten onjuist kunnen interpreteren;
- v. *openbaar accountant*: de Accountant-Administratieconsulent, genoemd in onderdeel r van de definities in de VGC;
- w. *overheidsaccountant*: de Accountant-Administratieconsulent, genoemd in onderdeel s
- x. *overheidsgroep*: de economische eenheid (zoals ook bedoeld in de International Public Sector Accounting Standard [IPSAS] 6, paragraaf 7) bestaande uit:
 - a. de overheidsinstelling die de centrale leiding heeft over een andere entiteit en daarvan het beleid bepaalt en voordeel heeft, alsmede een entiteit die op de aangegeven wijze door de overheidsinstelling wordt beheerst; of
 - b. de overheidsinstelling die geen andere entiteit beheerst.

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- y. *overheidsinstelling*: de entiteit waarvan de accountantsafdeling waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden deel uitmaakt en die behoort tot een van de volgende categorieën: Rijk, gemeente, provincie, waterschap, gemeenschappelijke regeling, universiteit, academisch ziekenhuis, zelfstandig bestuursorgaan dat valt onder de werking van de Kaderwet ZBO's en nader door het bestuur van het NIVRA aangewezen entiteiten;
 - z. *overige dienstverlening*: de opdracht niet zijnde een assurance-opdracht;
 - aa. *overige opdrachten*: de overige opdrachten, genoemd in onderdeel t van de definities van de VGC;
 - ab. vervallen
 - ac. *professionele dienst*: de werkzaamheden van de overheidsaccountant waarvoor accountantsdeskundigheid of deskundigheid op aanverwante terreinen is vereist, waaronder begrepen kennis van verslaggeving, controle, belastingen, interne en administratieve organisatie en andere delen van de bedrijfseconomie. De door de overheidsaccountant uitgevoerde professionele diensten bestaan uit assurance-opdrachten, aan assurance verwante opdrachten of overige opdrachten;
 - ad. *toezichthoudend orgaan*: het van de bestuurlijke en controlestructuur van de overheidsinstelling deel uitmakend orgaan dat is belast met het uitoefenen van toezicht op het management in het belang van de overheidsinstelling en dat geheel of ten minste gedeeltelijk is samengesteld uit andere personen dan bestuursleden. Een voorbeeld van een toezichthoudend orgaan is een raad van commissarissen, een audit-commissie, een groep van directeuren die niet belast zijn met de dagelijkse leiding, externe bestuursleden of rekeningcommissies van gemeenteraden;
 - ae. *verbonden derde*: de entiteit, zijnde een natuurlijke persoon of een rechtspersoon, die:
 - a. direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is in de overheidsgroep, indien die overheidsgroep van materiële betekenis is voor de entiteit;
 - b. een direct financieel belang in de overheidsgroep heeft, indien de entiteit invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van de overheidsgroep het financieel belang van materiële betekenis is voor de entiteit;
- alsmede de entiteit
- c. waarin de overheidsgroep direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is;
 - d. waarin de overheidsgroep of een daarmee verbonden derde als genoemd in onderdeel c een direct financieel belang heeft waarmee invloed van betekenis kan worden uitgeoefend

op het zakelijke en financiële beleid van die entiteit, en dit belang van materiële betekenis is voor de overheidsgroep en de daarmee verbonden derde, genoemd in onderdeel c; of

- e. die de zusterentiteit van de overheidsgroep is, dat wil zeggen de entiteit die door dezelfde entiteit wordt beheerst als de overheidsgroep, indien deze zusterentiteit en de overheidsgroep beide van materiële betekenis zijn voor de entiteit die in beide feitelijk beleidsbepalend is;
- af. VGC: de Verordening gedragscode;
- ag. *waardebepaling*: de overige opdracht die behelst het maken van veronderstellingen met betrekking tot toekomstige ontwikkelingen, de toepassing van bepaalde methoden en technieken en de combinatie van beide bedoeld om een zekere waarde of reeks waarden voor een activum, een passivum of voor een activiteit als geheel te berekenen;

1 Inleiding

Deze nadere voorschriften zijn gericht op het waarborgen van de onafhankelijkheid van de overheids-accountant ten opzichte van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij de eindverantwoordelijke het bestuur van de overheidsinstelling is. Waar mogelijk zijn de Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant - assurance-opdrachten (ex artikel B2-290.1 VGC) als uitgangspunt genomen.

Het audit charter, een instellingsbesluit of een in wet- en regelgeving opgenomen taakopdracht is de basis voor de inhoud van de accountantsfunctie bij een overheidsinstelling en de daaruit voortvloeiende werkzaamheden van de accountantsafdeling. Deze werkzaamheden bestaan uit het op verzoek van de opdrachtgever dan wel ambtshalve verrichten van professionele diensten bestaande uit assurance-opdrachten en eventueel aan assurance verwante opdrachten en overige opdrachten.

Omdat bij vrijwel iedere door de overheidsaccountant uitgevoerde assurance-opdracht het bestuur van de overheidsinstelling de beoogde gebruiker hiervan is, en het bestuur van de overheidsinstelling in vrijwel alle gevallen een ander is dan de in eerste instantie verantwoordelijke partij van het object van onderzoek, is onafhankelijkheid jegens die in eerste instantie verantwoordelijke partij een voorwaarde voor het mogen uitvoeren van een assurance-opdracht. Daarom is in artikel B2-290.1 van de VGC bepaald dat de overheidsaccountant die een assurance-opdracht uitvoert onafhankelijk moet zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij het bestuur van de overheidsinstelling betreft. In deze nadere voorschriften wordt in dit verband gesproken van het bestuur van de overheidsinstelling.

Deze nadere voorschriften bevatten voorschriften die een overheidsaccountant bij het verrichten van een assurance-opdracht in acht moet nemen. Deze nadere voorschriften zijn ontleend aan de Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant - assurance-opdrachten. De laatstgenoemde nadere voorschriften zijn 'gebaseerd' op de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant.

Voor zover de overheidsaccountant valt onder de werking van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), prevaleren de bepalingen bij of krachtens deze wet en de bepalingen in de Verordening accountantsorganisaties boven de bepalingen uit deze nadere voorschriften.

1.1 Indeling

Deze nadere voorschriften hebben als uitgangspunt een raamwerk (zie hoofdstuk 2) waarin de algemene vraagstukken van de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant in grote lijnen uiteen zijn gezet in relatie tot de verwachtingen van degenen die direct te maken krijgen met de resultaten van het werk van een overheidsaccountant en het publieke belang. Het raamwerk is gebaseerd op de in de VGC opgenomen fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor de overheidsaccountant die een assurance-opdracht uitvoert daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhankelijkheid. Een belangrijk onderdeel van het raamwerk wordt gevormd door de toelichting op bedreigingen voor de naleving van de onafhankelijkheid waarmee de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan worden geconfronteerd en de toelichting op waarborgen die de overheidsaccountant kan treffen om een bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Het raamwerk is aangevuld met een aantal specifieke eisen die de overheidsaccountant in acht dient te nemen ten aanzien van zijn onafhankelijkheid bij de uitvoering van een assurance-opdracht en overige dienstverlening. Deze specifieke eisen bevatten regelgeving voor de toepassing van de fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhankelijkheid in specifieke situaties en bevatten enkele verbodsbepalingen waar geen andere waarborg zou voldoen. Een dergelijke benadering van de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant heeft de voorkeur boven gedetailleerde regels.

Om het vertrouwen van het bestuur van de overheidsinstelling en van derden, die kennis nemen van de openbaar gemaakte rapportages als resultaat van een assurance-opdracht in door de overheidsaccountant uitgevoerde assurance-opdrachten te behouden, is het noodzakelijk dat er adequate maatregelen zijn getroffen die de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant waarborgen. De toereikendheid en effectiviteit van deze maatregelen zijn mede object van onderzoek bij de externe kwaliteitstoets.

In de hoofdstukken 1 tot en met 5 is aandacht besteed aan de onafhankelijkheid die de accountantsafdeling en de daarbij werkzame of daaraan verbonden overheidsaccountant in acht moeten nemen bij de beoordeling van de aanvaardbaarheid van een assurance-opdracht en na aanvaarding bij de uitvoering daarvan.

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

In hoofdstuk 6 is aandacht besteed aan de toegestane verspreidingskring van de door de accountants-afdeling en de daarbij werkzame of daaraan verbonden overheidsaccountant als resultaat van een uitgevoerde assurance-opdracht afgegeven verklaring.

1.2 Status

Deze nadere voorschriften bevatten voorbeelden van bedreigingen en waarborgen en specifieke eisen (met een vetgedrukt lettertype) met een toelichting en voorbeelden. De specifieke eisen dienen te worden geïnterpreteerd en toegepast in samenhang met de toelichting en de voorbeelden van bedreigingen en waarborgen, die hierbij als leidraad dienen. Het is daarom noodzakelijk de gehele tekst - inclusief de daarin opgenomen toelichting en voorbeelden - te lezen en niet alleen de vetgedrukte tekst.

2 Raamwerk voor onafhankelijkheid

In artikel B2-290.1 van de VGC is bepaald dat de overheidsaccountant die een assurance-opdracht uitvoert onafhankelijk moet zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij het de hoogste leiding van de werkgever betreft.

In deze nadere voorschriften wordt het begrip 'bestuur van de overheidsinstelling' gehanteerd als invulling van het begrip 'hoogste leiding van de werkgever' uit de VGC. Het bestuur van de overheidsinstelling moet ervan overtuigd zijn dat de overheidsaccountant ten opzichte van andere personen werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, onafhankelijk is. De hoogste leiding van de werkgever moet daarom de overheidsaccountant zodanig faciliteren dat deze aan zijn plicht tot onafhankelijkheid kan voldoen. Een mogelijkheid hiertoe is een overeengekomen directe rapportagelijijn naar de audit-commissie, dan wel de in de governance-structuur boven de hoogste leiding staande functie (zoals de minister of de gemeenteraad).

Daarom moet de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht zowel qua geesteshouding ('in wezen') als naar buiten toe ('in schijn') onafhankelijk zijn van zijn opdrachtgever en van degene die werkzaam is bij of verbonden is aan het object van de assurance-opdracht. Een overheidsaccountant mag daarom niet betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht als er met de overheidsgroep, de opdrachtgever of een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan het object van de assurance-opdracht specifieke financiële, zakelijke of andere relaties bestaan die naar het oordeel van een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle van relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, als onaanvaardbaar zullen worden aangemerkt.

De primaire test voor de doeltreffendheid van de wijze waarop een overheidsaccountant door het treffen van waarborgen tracht een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid bij een specifieke assurance-opdracht weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen zal zijn of een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de be-

dreiging en de getroffen waarborgen, tot de conclusie zal komen dat de overheidsaccountant ten aanzien van alle zaken die bij de uitvoering van de assurance-opdracht aan hem zijn voorgelegd objectief en onafhankelijk is in zijn oordeelsvorming.

De overheidsaccountant dient zich bewust te zijn van de inhoud en betekenis van het fundamentele beginsel objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende beginsel van onafhankelijkheid, zowel voor wat betreft de feiten als de schijn die wordt gewekt. Bij de door hem gekozen benadering dient de overheidsaccountant rekening te houden met:

- a. de verschillende personen die, naast hemzelf, invloed kunnen uitoefenen op de desbetreffende assurance-opdracht; en
- b. alle bestaande en potentiële bedreigingen die vanuit het oogpunt van een belanghebbende afbreuk kunnen doen aan zijn onafhankelijkheid.

Op basis hiervan dient de overheidsaccountant in ieder concreet geval waarborgen te treffen die een bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

2.1 Integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid

Voor de overheidsaccountant die een assurance-opdracht uitvoert zijn integriteit, objectiviteit en deskundigheid en zorgvuldigheid, de belangrijkste fundamentele beginselen die aan het uitvoeren van de assurance-opdracht ten grondslag liggen. Door daarnaast onafhankelijk te zijn, ten minste op de wijze zoals in deze nadere voorschriften is bepaald, laat de overheidsaccountant aan het bestuur van de overheidsinstelling en het toezichthoudend orgaan zien dat de assurance-opdracht integer en op een objectieve wijze kan worden uitgevoerd of is uitgevoerd.

Objectiviteit (als geesteshouding) kan door een interne en externe belanghebbende niet worden vastgesteld. Integriteit kan evenmin vooraf worden beoordeeld.

De uitgangspunten en vereisten met betrekking tot de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht moet een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, in staat stellen de procedures te beoordelen die de overheidsaccountant volgt om situaties die een bedreiging vormen voor de naleving van de objectiviteit te vermijden of op te lossen.

Een voorwaarde voor het door de overheidsaccountant onafhankelijk kunnen uitvoeren van een assurance-opdracht is dat de accountantsafdeling waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden zo hoog mogelijk in de organisatie van de overheidsinstelling wordt gepositioneerd en dat de dagelijks beleidsbepaler wordt benoemd door het bestuur van de overheidsinstelling, de audit-commissie of de in de governance-structuur boven de hoogste leiding staande functie (zoals de minister of de gemeen-

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

teraad). Op die wijze wordt voor alle belanghebbenden duidelijk gemaakt dat de accountantsafdeling primair ten behoeve van en in opdracht van het bestuur van de overheidsinstelling functioneert.

Het is daarom van essentieel belang dat het bestuur van de overheidsinstelling en het toezichthoudend orgaan kennis hebben van en inzicht hebben in het beginsel onafhankelijkheid en de daarvan afgeleide voorschriften die gelden voor de overheidsaccountant bij de uitvoering van assurance-opdrachten en kennis hebben van en inzicht hebben in de wijze waarop toezicht op de naleving daarvan wordt gehouden. Deze kennis en dit inzicht zijn cruciaal om het vertrouwen van het bestuur van de overheidsinstelling in de betrouwbaarheid van financiële en niet-financiële informatie en in het verlengde daarvan in de overheidsaccountant te behouden.

Daarom is het belangrijk dat er overeenstemming bestaat over wat er wordt bedoeld met de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant, de relatie daarvan met de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit en met de mate waarin de naleving van deze voorschriften op een objectieve wijze kan worden getoetst.

Het geven van een objectief oordeel is het uiteindelijke doel van een assurance-opdracht. Door onafhankelijk te zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, niet zijnde het bestuur van de overheidsinstelling, toont de overheidsaccountant aan dat hij een assurance-opdracht objectief kan uitvoeren.

Onafhankelijkheid houdt in:

- a. onafhankelijkheid in wezen, dat wil zeggen: de geesteshouding waarbij rekening wordt gehouden met alle mogelijke overwegingen die verband houden met de specifiek uit te voeren assurance-opdracht; en
- b. onafhankelijkheid in optreden ('in schijn'), dat wil zeggen het vermijden van al die feiten en omstandigheden die dusdanig suggestief zijn dat een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, de objectiviteit van de overheidsaccountant in twijfel zal trekken.

Het bij de uitvoering van een assurance-opdracht in acht nemen van onafhankelijkheid vereist een beoordeling waarbij vooral wordt gekeken naar de omstandigheden waarin de overheidsaccountant zich bevindt, met name elke relatie of elk belang van enige betekenis voor zijn opdracht.

Het gebruik van het woord onafhankelijkheid zonder verdere toevoeging leidt vaak tot misvattingen, omdat dit woord de betekenis lijkt te hebben van een absolute norm waaraan de beroepsbeoefenaren moeten voldoen. Menigeen veronderstelt dan ook dat een persoon die beroepsmatig een oordeel verstrekt, vrij dient te zijn van alle economische, financiële en andere banden die de schijn van afhanke-lijkheid kunnen wekken. Dit is voor iedere accountant en dus ook voor de overheidsaccountant natuurlijk

onmogelijk, omdat iedereen in de maatschappij relaties onderhoudt met anderen en tot op zekere hoogte van anderen afhankelijk is.

De naleving van de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht vindt plaats via de beoordeling van de bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen en het indien noodzakelijk treffen van waarborgen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Dit vereist dat alle relevante omstandigheden waarin de overheidsaccountant zich bevindt worden gezien in relatie tot de assurance-opdracht, in het bijzonder elk belang of elke relatie die de overheidsaccountant heeft met betrekking tot de assurance-opdracht. Daarnaast dient te worden gezien of een dergelijk belang of een dergelijke relatie, beschouwd vanuit het standpunt van een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, van invloed is op de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht.

Alleen op deze wijze kan de invulling van het begrip 'onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht' worden beschouwd als een concrete uitwerking van de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit en kan deze worden getoetst door een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt.

2.2 Verantwoordelijkheid voor en reikwijdte van de voorschriften

De overheidsaccountant die betrokken is bij de uitvoering van een assurance-opdracht voldoet aan deze nadere voorschriften.

De voorschriften in deze regeling die van toepassing zijn op de Accountant-Administratieconsulent die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling zijn van overeenkomstige toepassing op de Accountant-Administratieconsulent die werkzaam is bij de Belastingdienst en belast is met de controle van door belastingplichtigen ingeleverde aangiften of aan deze controle direct leiding geeft.

De voor de uitvoering van de assurance-opdracht verantwoordelijke overheidsaccountant is ervoor verantwoordelijk dat iedere persoon genoemd in paragraaf 2.2.1 deze nadere voorschriften naleeft.

De voorschriften in deze regeling zijn van overeenkomstige toepassing op de overheidsaccountant die een assurance-opdracht uitvoert waarbij het object van de assurance-opdracht of de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht niet tot de overheidsgroep behoort.

2.2.1 Reikwijdte personen

Voor een assurance-opdracht (inclusief een controleopdracht van de jaarrekening) zijn deze nadere voorschriften van toepassing op:

- a. iedere persoon die deel uitmaakt van het assurance-team; en

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- b. iedere andere persoon dan de hiervoor genoemde persoon, werkzaam bij of verbonden aan de accountantsafdeling en die zich op grond van bepaalde omstandigheden in een positie bevindt waarin hij de uitkomsten van de assurance-opdracht kan beïnvloeden.

2.2.2 Verantwoordelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

Het is de verantwoordelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht ten aanzien van de onafhankelijkheid de op hem van toepassing zijnde nationale wet- en regelgeving, de nationale beroepsvoorschriften alsmede hetgeen ter zake is voorgeschreven door de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden in acht te nemen.

Deze nadere voorschriften zijn gericht op het inventariseren van bedreigingen voor de naleving van de eisen ten aanzien van onafhankelijkheid voor de Accountant-Administratieconsulent die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling (en op het vervolgens treffen van waarborgen om eventuele bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau). De Accountant-Administratieconsulent die in een controlerende functie binnen de Belastingdienst werkzaam is, dan wel aan een controle direct leiding geeft, verricht deze werkzaamheden niet binnen het werkverband van een accountantsafdeling. Vandaar dat die onderdelen van de onderhavige nadere voorschriften die op een accountantsafdeling betrekking hebben niet op deze overheidsaccountant van toepassing zijn. Voor zover deze nadere voorschriften van toepassing zijn op een Accountant-Administratieconsulent die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling, handelt de Accountant-Administratieconsulent werkzaam in een van de genoemde functies bij de Belastingdienst hiermee in overeenstemming.

Bij een specifieke assurance-opdracht is de verantwoordelijke overheidsaccountant ervoor verantwoordelijk dat deze nadere voorschriften niet alleen door hemzelf worden nageleefd, maar ook door ieder ander die ten aanzien van die specifieke assurance-opdracht deze nadere voorschriften moet naleven.

Deze nadere voorschriften hebben als uitgangspunt dat het object van de assurance-opdracht binnen de overheidsgroep is gelegen en dat de persoon die de eindverantwoordelijkheid voor het object van de assurance-opdracht draagt tot de overheidsgroep behoort. Het komt ook voor dat een overheidsaccountant een assurance-opdracht uitvoert met betrekking tot een object dat buiten de overheidsgroep is gelegen en/of dat de verantwoordelijke partij geen deel uitmaakt van de overheidsgroep. In die situaties handelt de overheidsaccountant in overeenstemming met de deze nadere voorschriften.

2.3 Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

De onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan op verschillende manieren worden bedreigd onder andere als gevolg van het behartigen van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdsheid en intimidatie.

De aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht, worden bepaald door het relatieve belang van elk van deze bedreigingen afzonderlijk en samen en de gevolgen daarvan voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant. Hierbij wordt rekening gehouden met de voor de desbetreffende assurance-opdracht geldende specifieke omstandigheden.

Bij de beoordeling van de aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht houdt hij tevens rekening met:

- a. de in de afgelopen jaren aan de overheidsgroep verleende diensten en de relaties met de overheidsgroep vóór zijn benoeming tot overheidsaccountant bij de overheidsgroep; en
- b. de tijdens de uitvoering van de assurance-opdracht aan de overheidsgroep verleende diensten en de met de overheidsgroep onderhouden relaties.

Hoe nauwkeuriger een overheidsaccountant de aard en het belang van de bedreigingen bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan vaststellen, hoe beter hij in staat is te beoordelen tot op welke hoogte deze bedreigingen uiteindelijk zijn onafhankelijkheid in gevaar brengen.

In artikel A-100.10 van de VGC zijn categorieën bedreigingen voor de fundamentele beginselen onderscheiden en toegelicht. Deze bedreigingen kunnen ook de onafhankelijkheid van een bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant in gevaar brengen. Het betreft de volgende bedreigingen:

- a. bedreiging als gevolg van eigenbelang: dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang van de Accountant-Administratieconsulent dan wel van een gezinslid of een naaste verwant van hem;
- b. bedreiging als gevolg van zelftoetsing: dit is de bedreiging die ontstaat indien de Accountant-Administratieconsulent zijn eigen werkzaamheden of het resultaat daarvan beoordeelt;
- c. bedreiging als gevolg van belangenbehartiging: dit is de bedreiging die ontstaat indien de Accountant-Administratieconsulent op een zodanige wijze een standpunt verdedigt dat zijn objectiviteit in het gedrang komt;

- d. bedreiging als gevolg van vertrouwdeheid: dit is de bedreiging die ontstaat indien er een nauwe band bestaat tussen de Accountant-Administratieconsulent en zijn opdrachtgever of indien de Accountant-Administratieconsulent te veel sympathie koestert voor de belangen van een ander; en
- e. bedreiging als gevolg van intimidatie: dit is de bedreiging die ontstaat indien de Accountant-Administratieconsulent door feitelijke of vermeende dreigementen wordt afgehouden van objectief handelen.

Het relatieve belang van een bepaalde bedreiging is afhankelijk van een aantal kwalitatieve en kwantitatieve factoren, zoals de omvang van de bedreiging, de status van de degene die erbij betrokken is, de aard van de zaak die de bedreiging veroorzaakt en de totale omgeving. Bij de beoordeling van iedere bedreiging dient de overheidsaccountant er rekening mee te houden dat in bepaalde omstandigheden verschillende soorten bedreigingen een rol kunnen spelen.

3 Stelsel van waarborgen

Verskillende soorten waarborgen kunnen worden getroffen om een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Het gaat hierbij onder meer om verbodsbepalingen, beperkingen in de aard en soort van de dienstverlening en voorschriften voor interne communicatie en openbaarmaking. Het bestaan en de effectiviteit van de verschillende waarborgen beïnvloeden de mate waarin de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht mogelijk in het geding is.

De overheidsaccountant maakt bij de uitvoering van een assurance-opdracht met betrekking tot elke bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die van niet te verwaarlozen betekenis is een beoordeling of de beschikbare waarborgen toereikend zijn om de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau en maakt daarvan een vastlegging. De beschikbare en relevante waarborgen hebben onder meer betrekking op:

- a. de bestuursstructuur van de overheidsinstelling (zie paragraaf 3.1.1); en
- b. de communicatie met het toezichthoudend orgaan (zie paragraaf 3.1.2);

3.1 Waarborgen in de organisatie van de overheidsinstelling

3.1.1 Bestuursstructuur van de overheidsinstelling

De overheidsaccountant gaat na of de bestuursstructuur van de overheidsinstelling waarborgen bevat die een onderkende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid kunnen wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien deze waarborgen aanwezig zijn beoordeelt hij de wijze waarop deze functioneren. Tot bedoelde waarborgen worden onder meer gerekend:

- a. **het functioneren van de accountantsafdeling waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden direct onder het bestuur van de overheidsinstelling;**
- b. **het betrekken van de audit-commissie en de openbaar accountant bij het opstellen van het werkplan van de accountantsafdeling waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en het door hen kennisnemen van de bevindingen van de overheidsaccountant;**
- c. **het door de overheidsaccountant en de openbaar accountant c.q. externe controleur informeren van de audit-commissie over hun samenwerking;**
- d. **het informeren van de audit-commissie over de samenloop van door de accountantsafdeling uitgevoerde assurance-opdrachten en overige dienstverlening; of**
- e. **het aanwezig zijn bij vergaderingen van de audit-commissie en de rekeningcommissie van gemeenten en provincies.**

De bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant dient rekening te houden met de beeldvorming bij het regionale, nationale, en internationale publiek. In dit opzicht speelt de bestuursstructuur van de overheidsinstelling een belangrijke rol bij het treffen van waarborgen die een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Om te bepalen wat de aard en het belang is van de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht en om de omvang ervan te beoordelen, dient de overheidsaccountant zorgvuldig na te gaan of het bestuur van de overheidsinstelling de juiste infrastructuur heeft om in het algemeen de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant te kunnen waarborgen. Bij de analyse van de infrastructuur kunnen de volgende zaken aan de orde komen:

- a. de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichthoudend orgaan bij het verstrekken van een controleopdracht van de jaarrekening aan de accountantsafdeling waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- b. de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichthoudend orgaan bij het verstrekken van een opdracht tot overige dienstverlening aan de accountantsafdeling waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
- c. het door de accountantsafdeling uitoefenen van toezicht op en het communiceren over de samenloop van een assurance-opdracht en overige dienstverlening verricht door de accountantsafdeling waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en de frequentie waarmee deze communicatie plaatsvindt;
- d. voldoende opgeleid en deskundig personeel; of
- e. een interne procedure die ervoor zorgt dat een objectieve beslissing kan worden genomen over het verstrekken van opdrachten tot overige dienstverlening aan de overheidsaccountant die is belast met de controle van de jaarrekening.

Binnen de overheid is geen sprake van uniformiteit ten aanzien van samenstelling en taken van de audit-commissie. Dit verschilt tussen en binnen de verschillende bestuurslagen. Zo bestaat de audit-commissie bij de ministeries uit een vertegenwoordiging uit de ambtelijke top en één of meer externe leden, terwijl bij gemeenten vaak alleen leden van de gemeenteraad deel uit maken van de audit-commissie.

3.1.2 *Communicatie met het toezichthoudend orgaan*

De bepalingen in deze paragraaf zijn verplicht bij een controleopdracht van een jaarrekening.

Indien bij de overheidsinstelling een toezichthoudend orgaan aanwezig is communiceert de dagelijks beleidsbepaler jaarlijks over het begrote werkplan en de mate van realisering van dat plan en over de bevindingen als resultaat van de uitgevoerde werkzaamheden.

De dagelijks beleidsbepaler laat het onderwerp onafhankelijkheid van de overheidsaccountant op de agenda plaatsen van de vergadering van het toezichthoudend orgaan waarin de door hem gecontroleerde jaarrekening wordt besproken.

De onafhankelijke positie van de overheidsaccountant wordt dan besproken mede in relatie tot hetgeen daarover in het audit charter (c.q. in een instellingsbesluit of in wet- en regelgeving) is bepaald. Deze bepalingen kunnen bijvoorbeeld betrekking hebben op de jaarlijks door de overheidsaccountant af te geven schriftelijke verklaring aan de dagelijks beleidsbepaler waarin hij bevestigt dat hij zich bewust is van de voor hem geldende bedreigingen voor zijn objectiviteit en onafhankelijkheid.

Indien bij een overheidsinstelling geen toezichthoudend orgaan aanwezig is, bespreekt de overheidsaccountant of het noodzakelijk is het voorgaande voorschrift uit te voeren en de voorgaande aanbevelingen op te volgen in overleg met het bestuur van de overheidsinstelling.

Zoals toegelicht in paragraaf 3.1.1 is ook het bestuur van de overheidsinstelling in bepaalde mate verantwoordelijk voor het waarborgen van de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant door middel van een toereikende bestuursstructuur. Het voeren van overleg met het toezichthoudend orgaan van de overheidsinstelling vormt een belangrijke schakel tussen de waarborgen die de overheidsaccountant zelf heeft getroffen en die van de overheidsinstelling.

3.2 Beloning van de overheidsaccountant

3.2.1 Financiële afhankelijkheid van de overheidsaccountant

Het uitvoeren van een assurance-opdracht al dan niet gecombineerd met overige dienstverlening die gepaard gaat met een prestatieafhankelijke beloning van een bij deze assurance betrokken overheidsaccountant mag niet leiden tot een onaanvaardbare financiële afhankelijkheid van de overheidsaccountant, in wezen of in schijn.

Er wordt geacht sprake te zijn van onaanvaardbare financiële afhankelijkheid, indien de beloning van de overheidsaccountant in belangrijke mate afhankelijk is van de uitkomsten van zijn werkzaamheden. Dit geldt ook indien ten opzichte van gelijksoortige functies bovenmatige arbeidsvoorwaarden gelden voor de overheidsaccountant.

In het algemeen heeft de overheidsaccountant arbeidsvoorwaarden die in lijn zijn met soortgelijke functies binnen de organisatie.

Bonussen voor overheidsaccountants die afhankelijk zijn van de uitkomsten en conclusies van uitgevoerde onderzoeken tasten de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant dermate aan, dat zij verboden zijn.

Het verdient de voorkeur om transparant te zijn naar de audit-commissie en jaarlijks te rapporteren over de geldende arbeidsvoorwaarden voor de overheidsaccountants. Daarbij dienen afwijkende arbeidsvoorwaarden ten aanzien van het geldende beleid binnen de organisatie duidelijk te worden aangegeven. Dit stelt de audit-commissie in staat om de beloning van de overheidsaccountants en de mogelijk daaruit voortvloeiende ongewenste afhankelijkheid te beoordelen.

3.3 Langdurige betrokkenheid en interne roulatie

De bepalingen in deze paragraaf zijn verplicht bij een controleopdracht van de jaarrekening.

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

Indien een overheidsaccountant geregeld en voor lange tijd aan de controleopdracht van hetzelfde onderdeel van de jaarrekening meewerkt, leidt dat tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid als gevolg van een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen.

De dagelijks beleidsbepaler beoordeelt of deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is. Indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, treft de dagelijks beleidsbepaler waarborgen om deze bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Hij deelt de door hem beoogde waarborg mee aan de audit-commissie (of een ander toezichhoudend orgaan), waarbij hij eventuele knelpunten bespreekt. Voorts rapporteert hij achteraf aan de audit-commissie omtrent de feitelijk getroffen waarborg. Indien onoverkomelijke bedreigingen ontstaan ten aanzien van de onafhankelijkheid, bespreekt de dagelijks beleidsbepaler dit met de audit-commissie en de openbaar accountant c.q. de extern controleur.

De dagelijks beleidsbepaler ziet er eveneens op toe dat de bedreiging voor de onafhankelijkheid die kan voortvloeien uit de langdurige betrokkenheid van andere leden van het controleteam bij de controleopdracht van hetzelfde onderdeel van jaarrekening wordt beoordeeld en dat, indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, adequate waarborgen worden getroffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Interne roulatie

Een voorbeeld van een waarborg is interne roulatie. Indien een lid van het controleteam wordt vervangen omdat hij reeds een lange tijd aan een bepaalde controle van de jaarrekening meewerkt of omdat er van een vergelijkbare, uit te grote familiariteit of te verregaand vertrouwen voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid sprake is, ziet de dagelijks beleidsbepaler erop toe dat deze persoon niet eerder bij het team wordt ingedeeld dan nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sedert de datum waarop hij is vervangen.

De dagelijks beleidsbepaler zorgt ervoor dat de controle van de jaarrekening naar behoren kan worden voortgezet zonder dat de onafhankelijkheid van de bij de controle van de jaarrekening betrokken overheidsaccountants in het gedrang komt.

Daarom onderzoekt de dagelijks beleidsbepaler niet alleen de bedreiging voor de onafhankelijkheid die kan ontstaan bij een langdurige medewerking aan de controle van de jaarrekening van een overheidsaccountant maar ook van andere leden van het controleteam alsmede de bedreiging die verband kan houden met de samenstelling van het team.

Op grond van het conceptueel raamwerk wordt het aan de professionele oordeelsvorming van de dagelijks beleidsbepaler overgelaten welke waarborg hij treft om een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Welke waarborg in een bepaalde situatie adequaat is, hangt immers af van de specifieke omstandigheden. Voorbeelden van waarborgen zijn:

- a. interne roulatie;
- b. het binnen een redelijke periode laten beoordelen van het dossier door een overheidsaccountant die niet bij de uitvoering van de betreffende controleopdracht van de jaarrekening is betrokken, een extern controleur of een openbaar accountant; of
- c. advies inwinnen bij de NOVAA en op basis van het advies handelen.

3.4 Periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn

De bij de uitvoering van een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant leeft deze nadere voorschriften na.

De voor de uitvoering van de assurance-opdracht verantwoordelijke overheidsaccountant is ervoor verantwoordelijk dat alle personen genoemd in paragraaf 2.2.1 gedurende de periode dat zij betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht of anderszins de uitkomsten van de assurance-opdracht kunnen beïnvloeden op de in deze nadere voorschriften voorgeschreven wijze onafhankelijk zijn van de overheids-groep.

Indien sprake is van een doorlopende assurance-opdracht gaat deze periode in op het moment waarop de desbetreffende medewerker in dienst treedt bij of zich verbindt aan de accountantsafdeling en eindigt op het moment waarop aan dit dienstverband een einde komt of hij niet langer anderszins aan de accountantsafdeling is verbonden.

Indien sprake is van een niet-doorlopende opdracht gaat de periode in op het moment waarop het assurance-team met de uitvoering van de niet doorlopende assurance-opdracht begint en eindigt op het moment waarop het assurance-rapport is uitgebracht.

Na een interne overplaatsing mag een overheidsaccountant gedurende twee jaar geen assurance-opdrachten uitvoeren die betrekking hebben op zijn voorgaande functie.

Indien gedurende of na de periode waarop de jaarrekening betrekking heeft maar voorafgaand aan de datum van het aanvaarden van de controleopdracht van de jaarrekening overige dienstverlening ten behoeve van de overheidsgroep of een met deze overheidsgroep verbonden derde is verricht en die overige dienstverlening gedurende de periode van de controleopdracht van de jaarrekening verboden zou zijn, dan dient de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant er rekening mee te houden dat zijn onafhankelijkheid mogelijk kan worden bedreigd als gevolg van die overige diensten. Indien een bedreiging voor de onafhankelijkheid blijkt, dan moet de overheidsaccountant waar nodig waarborgen treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Tot deze waarborgen behoren onder meer:

- a. het bespreken van onafhankelijkheidsaspecten met betrekking tot de overige dienstverlening met de bij de overheidsgroep met governance belaste personen, zoals de audit-commissie;
- b. het verkrijgen van de bevestiging van de opdrachtgever dat deze verantwoordelijk is voor de uitkomsten van de overige dienstverlening;
- c. het uitsluiten van deelname aan het controleteam van personen die de overige dienstverlening hebben uitgevoerd; of
- d. het inschakelen van een andere organisatie die de uitkomsten van de overige dienstverlening beoordeelt of die de overige dienstverlening opnieuw uitvoert op dusdanige wijze dat die organisatie de verantwoordelijkheid voor de overige dienstverlening geheel op zich kan nemen.

4 Zakelijke, arbeids-, familie en nauwe persoonlijke relaties met de overheidsgroep

In de meeste gevallen zijn de bepalingen ten aanzien van de hiervoor aangegeven relaties hetzelfde voor controle van de jaarrekening als voor overige assurance-opdrachten. Indien dit niet het geval is, wordt dit expliciet aangegeven.

4.1 Zakelijke relaties met de overheidsgroep

Waar in deze paragraaf wordt gesproken over zakelijke relaties is de aanstelling of arbeidsovereenkomst, inclusief de afspraken over secundaire arbeidsvoorwaarden, tussen de overheidsaccountant en de overheidsinstelling daaronder niet begrepen. Dit geldt tevens ten aanzien van iedere andere daarop gelijkende overeenkomst tussen de overheidsaccountant en de overheidsinstelling.

Zakelijke relaties tussen de overheidsaccountant en de overheidsgroep kunnen aanleiding geven tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant. In het algemeen leidt de combinatie van werkzaamheden als overheidsaccountant met een zakelijke relatie die niet past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de overheidsgroep tot onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van bedoelde overheidsaccountant en is daarom verboden.

Indien de zakelijke relatie naar het oordeel van de overheidsaccountant wel past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de overheidsgroep zal doorgaans de combinatie leiden tot een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant. De overheidsaccountant dient in deze situatie waarborgen te treffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Tot deze waarborgen behoort ten minste het melden van de zakelijke relatie bij de audit-commissie.

In het bijzonder bij de controle van de jaarrekening van de overheidsgroep moet de bij de controle betrokken overheidsaccountant met het toezichthoudend orgaan van de overheidsgroep de gevallen bespreken waarin twijfel rijst over de vraag of een zakelijke relatie al dan niet past in het kader van de normale relaties tussen de overheidsaccountant en de overheidsgroep en wel of geen bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis vormt voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant.

Ernst van de bedreiging voor de onafhankelijkheid

Of een zakelijke relatie als een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant moet worden beschouwd, hangt af van de vraag of een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, tot de slotsom zal komen dat een dergelijke relatie de uitkomst van de assurance-opdracht zal beïnvloeden.

Ongeacht welke zakelijke relatie het betreft, zijn het in de eerste plaats de door de overheidsaccountant getroffen waarborgen die het bewijs moeten leveren dat de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid zijn onderkend en onderzocht. Waar dat passend is, moet het bewijsmateriaal ook verwijzen naar de rol van het toezichthoudend orgaan van de overheidsgroep in dit proces. Telkens als een beslissing in verband met een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant is genomen, waarbij deze bedreiging al dan niet als ernstig wordt beschouwd, moeten de redenen die aan deze beslissing ten grondslag hebben gelegen, in het dossier worden vastgelegd.

4.2 Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie

4.2.1 Dienstverband bij de overheidsgroep

De bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant ziet erop toe dat een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling niet in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van het object van de assurance-opdracht kan beïnvloeden.

De bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant ziet erop toe dat een medewerker van de accountantsafdeling die elders binnen de overheidsgroep een functie vervult na beëindiging van deze functie niet wordt belast met assurance-werkzaamheden die verband houden met deze functie.

Indien een voormalig lid van het assurance-team bij de overheidsgroep een functie buiten de accountantsafdeling aanvaardt, moet de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant erop toezien dat er geen banden van betekenis meer bestaan tussen de accountantsafdeling en de betrokken persoon. Dit houdt onder meer in dat de betrokken persoon niet meer mag deelnemen aan de bedrijfsmatige of beroepsactiviteiten van de accountantsafdeling.

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

Indien een overheidsaccountant belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening voornemens is de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden te verlaten om vervolgens bij dezelfde overheidsgroep een essentiële bestuursfunctie te gaan uitoefenen, beoordeelt hij of dit leidt tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid. Indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, beoordeelt de overheidsaccountant of het mogelijk is deze bedreiging door het treffen van waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. Indien dit niet mogelijk is zal de overheidsaccountant de bedoelde bestuursfunctie niet met directe ingang mogen aanvaarden.

'Dubbelfuncties'

De bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant moet tevens bijzondere aandacht besteden aan de situatie waarin hijzelf of een andere bij de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden persoon zowel een functie bij de accountantsafdeling als elders bij de overheidsgroep vervult of, in geval van een controleopdracht van de jaarrekening, eveneens bij een met deze overheidsgroep verbonden derde.

Deze vorm van 'dubbelfuncties' leidt niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant, indien hij of de andere persoon in die andere functie geen boekhoudkundige transacties initieert of gegevens opstelt die niet door het bestuur van de overheidsinstelling zijn gecontroleerd en goedgekeurd. Dergelijke dubbelfuncties leiden evenmin tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant of van de andere persoon, indien hij in die andere functie werkzaamheden verricht waarin hij de uitkomst van de assurance-opdracht niet kan beïnvloeden. Indien de overheidsaccountant of de andere persoon na afloop van de functie buiten de accountantsafdeling wederom bij het assurance-team wordt ingedeeld, ziet de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant erop toe dat hij of de andere persoon niet wordt belast met assurance-werkzaamheden die verband houden met de functie buiten de accountantsafdeling.

4.2.2 Vervullen van een bestuurs- of toezichthoudende functie binnen de overheidsgroep

Het is de overheidsaccountant niet toegestaan te worden betrokken bij een assurance-opdracht indien hijzelf of een andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling lid is van een bestuur binnen de overheidsgroep (bijvoorbeeld lid van de bestuursraad) of lid is van een toezichthoudend orgaan (bijvoorbeeld de audit-commissie of raad van commissarissen) binnen de overheidsgroep. Aanwezigheid bij vergaderingen van de audit-commissie of raad van commissarissen is toegestaan, mits de overheidsaccountant niet deelneemt aan de besluitvorming.

Indien een voormalig medewerker van de accountantsafdeling een bestuurs- of toezichthoudende functie binnen de overheidsgroep gaat vervullen, past de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant het bepaalde in de vierde alinea van paragraaf 4.2.1 toe.

Aanvullende bepalingen in geval de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep wordt gecontroleerd

Het is de overheidsaccountant niet toegestaan betrokken te zijn bij een controleopdracht van een jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep indien hijzelf of een andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling lid is van een bestuur binnen de overheidsgroep, een andere leidinggevende positie daarbij bekleedt of deel uitmaakt van een toezichthoudend orgaan binnen de overheidsgroep.

Het hiervoor bedoelde aanvaarden van een bestuurs-, toezichthoudende- of andere leidinggevende functie binnen de overheidsgroep door een van de aangegeven personen is niet de enige manier waarop een uit intimidatie en zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant kan ontstaan.

H et vervullen door de overheidsaccountant of een andere persoon die werkzaam is bij of is verbonden aan de accountantsafdeling van een zogenoemde passieve bestuursfunctie, bijvoorbeeld in de vorm van een 'slapende' bestuursfunctie in een stichting administratiekantoor bij of ten behoeve van de overheidsgroep leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant die werkzaam is bij of is verbonden aan de accountantsafdeling waaraan ook de bedoelde personen zijn verbonden.

4.3 Indienstreding bij een accountantsafdeling

De bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant ziet erop toe dat een lid van een bestuur binnen de overheidsgroep of een andere persoon die een managementpositie vervult binnen de overheidsgroep en die een functie aanvaardt bij de accountantsafdeling van dezelfde overheidsgroep gedurende een redelijke periode na het beëindigen van bedoelde leidinggevende functie niet betrokken is bij belangrijke beslissingen met betrekking tot enige assurance-opdracht. Dit geldt eveneens voor iedere andere persoon aangesteld door of anderszins verbonden aan de overheidsgroep, tenzij zijn verantwoordelijkheden en taken in de andere functie van geen enkele betekenis zijn voor het uitvoeren van de assurance-opdracht.

Indien een lid van een bestuur binnen de overheidsgroep of een andere persoon die een managementfunctie vervult binnen de overheidsgroep een functie aanvaardt bij de accountantsafdeling van dezelfde overheidsgroep, wordt de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant te ernstig geacht om door enige andere waarborg te kunnen worden weggenomen dan door het verbod om gedurende een redelijke periode betrokken te zijn bij belangrijke beslissingen in verband met de assurance-opdracht van de overheidsgroep.

Indien een andere persoon aangesteld door of anderszins verbonden aan de overheidsgroep bij de accountantsafdeling een functie aanvaardt, zal de betekenis van de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant afhankelijk zijn van de verantwoordelijkheden en taken waarmee deze persoon bij de overheidsgroep was belast en

de verantwoordelijkheden en taken die hem bij de accountantsafdeling zullen worden toevertrouwd. Indien hij bijvoorbeeld werkzaamheden verrichtte met betrekking tot de financiële administratie of posten van de jaarrekening waardeerde, zal de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant erop toezien dat voor die persoon dezelfde bepalingen gelden als voor een directeur of bestuurder. Indien de werknemer daarentegen bijvoorbeeld een niet-bestuurlijke functie binnen de overheidsgroep bekleedde, kan de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen door ervoor te zorgen dat de werkzaamheden van bedoelde persoon als lid van het assurance-team niet op die vestiging betrekking hebben.

4.4 Persoonlijke en familierelaties

4.4.1 Gezinsleden

Een overheidsaccountant mag geen assurance-opdracht aanvaarden indien één van zijn gezinsleden:

- a. deel uitmaakt van het bestuur van de entiteit waarbinnen het object van de assurance-opdracht is gelegen;
- b. bij de overheidsgroep een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van de assurance-opdracht;
- c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van de assurance-opdracht geen deel uitmaakte van het bestuur als bedoeld in onderdeel a en geen andere positie als bedoeld in onderdeel b bekleedde, maar wel deel uitmaakte van het bestuur als bedoeld in onderdeel a of een andere positie als bedoeld in onderdeel b bekleedde in de periode waarop de assurance-opdracht betrekking heeft;
- d. een op grond van het bepaalde in deze nadere voorschriften onaanvaardbaar financieel belang in de overheidsgroep bezit; of
- e. met de overheidsgroep een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant.

De bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant ziet erop toe dat een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de desbetreffende accountantsafdeling geen deel uitmaakt van het assurance-team, indien die persoon een gezinslid heeft dat voldoet aan één van de hierboven genoemde criteria.

De bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant ziet erop toe dat deze controleopdracht van de jaarrekening niet wordt uitgevoerd op een vestiging van de accountantsafdeling waarbij of waaraan een overheidsaccountant die niet bij de desbetreffende controleopdracht is betrokken, werkzaam of verbonden is en een gezinslid heeft dat aan één van deze criteria voldoet.

4.4.2 Naaste verwanten

Of de relatie tussen de bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant en naaste verwanten van hem of van een ander lid van het assurance-team van invloed is op de onafhankelijkheid hangt af van een aantal factoren. In ieder geval wordt de onafhankelijkheid bedreigd indien een lid van het assurance-team een naaste verwant heeft die:

- a. deel uitmaakt van het bestuur van de entiteit waarbinnen het object van de assurance-opdracht is gelegen;
- b. bij de overheidsgroep een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van de assurance-opdracht;
- c. een op grond van het bepaalde in deze nadere voorschriften onaanvaardbaar financieel belang in de overheidsgroep bezit; of
- d. met de overheidsgroep een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant.

De betekenis van de bedreiging voor de onafhankelijkheid dient te worden geëvalueerd en indien deze van niet te verwaarlozen betekenis is, moeten waarborgen worden getroffen. Voorbeelden hiervan zijn onder meer:

- a. het verwijderen van de betreffende persoon uit het assurance-team;
- b. het waar mogelijk de verantwoordelijkheden binnen het assurance-team zodanig structureren dat de betreffende persoon geen werkzaamheden hoeft te verrichten die vallen onder de verantwoordelijkheid van de naaste verwant;
- c. het opstellen van gedragsregels en procedures om zaken met betrekking tot hun persoonlijke onafhankelijkheid en objectiviteit te bespreken met leidinggevende niveaus.

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- d. het afstoten van (een significant deel van) het financieel belang door de naaste verwant in een zo vroeg mogelijk stadium;
- e. het bespreken van de kwestie met het toezichthoudende orgaan van de opdrachtgever; of
- f. het beoordelen van de uitgevoerde werkzaamheden door een overheidsaccountant die niet is betrokken bij de assurance-opdracht of overige dienstverlening ten behoeve van de opdrachtgever.

Indien een naaste verwant van een lid van het assurance-team een hoge bestuursfunctie bij de opdrachtgever bekleedt of in een zodanige positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op de assurance-opdracht van de opdrachtgever kan er sprake zijn van een inbreuk op de onafhankelijkheid. Of deze inbreuk van belang is, hangt onder andere af van de volgende factoren:

- a. de positie van de naaste verwant bij de opdrachtgever; of
- b. de rol van de professional in het assurance-team.

Indien een lid van het assurance-team wetenschap heeft van het feit dat een naaste verwant een financieel belang in de opdrachtgever bezit, kan er sprake zijn van een inbreuk op de onafhankelijkheid. Of deze inbreuk van bijzonder belang is, hangt af van de aard van de relatie tussen het lid van het assurance-team en de naaste verwant en de materialiteit van het financiële belang.

4.4.3 Nauwe persoonlijke relaties

De overheidsaccountant moet nagaan of hijzelf of een andere persoon die lid is van het assurance-team geen andere nauwe persoonlijke relaties heeft die vergelijkbare waarborgen als onder 4.4.2 genoemd vereisen.

De situatie waarin sprake is van een relevante nauwe persoonlijke relatie moet worden beoordeeld aan de hand van de kennis van de overheidsaccountant en de betrokken persoon.

De overheidsaccountant moet ervoor zorgen dat de betrokken persoon hem inlicht over alle feiten en omstandigheden die vereisen dat de overheidsaccountant waarborgen treft die een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Dit kan onder meer gebeuren door van de betrokken persoon hierover jaarlijks een bevestiging te vragen.

De bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant ziet erop toe dat de personen die deel uitmaken van het assurance-team aan de hand van de door de accountantsafdeling vastgestelde gedragslijnen en procedures bepalen wie hun nauwe persoonlijke relaties zijn of lijken te zijn en vervolgens

alle relevante feiten of omstandigheden met betrekking tot de overheidsgroep melden aan de overheidsaccountant.

4.4.4 Nadere toelichting gezinsleden, naaste verwanten en nauwe persoonlijke relaties

De bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant beoordeelt de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die verband houdt met het feit dat hijzelf of een andere persoon die deel uitmaakt van het assurance-team een gezinslid of een naaste verwant heeft dat aan de in paragrafen 4.4.1 en 4.4.2 onder a tot en met e genoemde criteria voldoet.

Een beoordeling van eventuele bedreigingen voortvloeiend uit familie- of andere nauwe persoonlijke relaties is gebaseerd op de kennis van de overheidsaccountant van de levensomstandigheden van alle relevante personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantsafdeling. De overheidsaccountant betreft bij deze beoordeling de door de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden uitgevaardigde gedragslijnen en procedures die de betrokken personen ertoe verplichten omtrent hun gezinsleden en naaste verwanten mededeling te doen van alle in dit verband relevante feiten of omstandigheden. De overheidsaccountant evalueert de verkregen informatie en gaat van alle voor een assurance-opdracht waarbij hij is betrokken relevante personen na of aan één van de bedoelde criteria is voldaan. Indien dat het geval blijkt te zijn, treft hij binnen een redelijke termijn die waarborgen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Deze waarborgen kunnen uiteenlopen van het niet aanvaarden c.q. teruggeven van de assurance-opdracht tot de verwijdering van een persoon uit het assurance-team of, in geval van een controleopdracht van de jaarrekening, uit de vestiging van de accountantsafdeling.

Onopzettelijke inbreuken

Er kan zich een situatie voordoen waarin de overheidsaccountant vaststelt dat een persoon die deel uitmaakt van een assurance-team waaraan de overheidsaccountant leiding geeft onopzettelijk geen melding heeft gedaan van een als strijdig met de onafhankelijkheidsvereisten aan te merken familierelatie of andere nauwe persoonlijke relatie met de overheidsgroep. Een dergelijke onopzettelijke inbreuk leidt niet tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant, mits de overheidsaccountant:

- a. op de juiste wijze gebruik heeft gemaakt van procedures van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, die erin voorzien dat de professionals verplicht zijn onmiddellijk alle inbreuken op de onafhankelijkheidsregels te melden die het gevolg zijn van wijzigingen in hun familie- of andere persoonlijke relaties, de aanvaarding van een voor de assurance-opdracht gevoelige functie door een gezinslid of naaste verwant (dat wil zeggen alle personen genoemd in de punten a tot en met e van paragraaf 4.4.1 respectievelijk 4.4.2) of het feit dat een familielid of een naaste verwant een groot financieel belang in de overheidsgroep heeft gekocht, geërfd of anderszins heeft verkregen;

- b. de betrokken persoon onmiddellijk uit het assurance-team verwijderd of, indien de persoon niet tot het assurance-team behoort, deze persoon uitsluit van belangrijke beslissingen in verband met de assurance-opdracht van de betrokken overheidsgroep. Ingeval het gaat om de verwerving van een groot financieel belang moet de overheidsaccountant, zodra de onopzettelijke inbreuk is vastgesteld, de betrokken persoon ertoe aanmanen zich zo spoedig mogelijk van het financieel belang te ontdoen; en
- c. extra zorgvuldig te werk gaat bij de beoordeling van de relevante assurance-werkzaamheden van de betrokken persoon.

5 Samenloop met overige dienstverlening

Dit hoofdstuk is uitsluitend van toepassing op controleopdrachten van de jaarrekening, met uitzondering van paragraaf 5.1 die ook op andere assurance-opdrachten van toepassing is.

In dit hoofdstuk wordt onder 5.1 in algemene zin behandeld de samenloop van assurance-opdrachten (waaronder controleopdrachten van de jaarrekening) met overige dienstverlening bij de overheidsgroep.

Voor een aantal specifieke combinaties van een controleopdracht van de jaarrekening en overige dienstverlening bij een overheidsgroep zijn aanvullende voorschriften noodzakelijk omdat vooral in deze situaties een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant kan ontstaan. In de paragrafen 5,2 tot en met 5,5 worden deze specifieke combinaties besproken. Overigens kan ook bij een assurance-opdracht met een continu karakter anders dan een controleopdracht van de jaarrekening (bijvoorbeeld beoordelingsopdrachten met betrekking tot de jaarrekening) sprake zijn van onverenigbaarheid met overige dienstverlening. De hierna volgende paragrafen gelden dan ook voor deze dienstverleningsopdrachten.

5.1 Algemeen beoordelingskader

De overheidsaccountant leeft de geldende regels van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden na die een onafhankelijk optreden van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht in relatie tot overige dienstverlening waarborgen. Op die wijze ziet de overheidsaccountant erop toe dat de belangen van de betrokkenen niet in gevaar worden gebracht door enig tegengesteld belang tussen de overheidsaccountant en de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is enerzijds en de overheidsgroep anderzijds.

De overheidsaccountant mag geen beslissingen nemen namens of participeren in een besluitvormingsproces van zijn overheidsgroep. Dit verbod heeft zowel betrekking op assurance-opdrachten als op de overige dienstverlening bij de overheidsgroep.

Indien een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant die samenhangt met overige dienstverlening bij de overheidsgroep blijft bestaan, moet deze bedreiging door het treffen van waarborgen worden weggenomen of worden teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

Ook indien er geen sprake is van betrokkenheid bij het besluitvormingsproces in de hierboven benoemde gevallen, dient bij de combinatie van een assurance-opdracht en overige dienstverlening de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant te overwegen een of meerdere van de volgende waarborgen te treffen, teneinde de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau:

- a. het scheiden van taken en verantwoordelijkheden tussen de assurance-opdracht en de overige dienstverlening bij de overheidsgroep; of
- b. overleg met een andere accountant dan wel inwinnen van advies bij de beroepsorganisatie;

aanvullend bij de controleopdracht van de jaarrekening:

- c. beoordeling van de uitgevoerde controlewerkzaamheden door een overheidsaccountant die niet betrokken is bij de desbetreffende controleopdracht van de jaarrekening.

Indien van toepassing moet de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant ernaar streven de overige dienstverlening aan de overheidsgroep of aan een met deze overheidsgroep verbonden derde met het toezichthoudend orgaan van de overheidsgroep te bespreken.

Het verrichten van overige dienstverlening door de overheidsaccountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam of waaraan hij is verbonden biedt enerzijds voordelen voor zowel de overheidsgroep als de interne gebruikers van de financiële verslaggeving, maar leidt anderzijds tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant. De voordelen zijn onder meer een efficiënte en effectieve inzet van kennis en arbeid en een grote mate van kennis van en inzicht in de huishouding.

In beginsel levert niet bij alle soorten overige dienstverlening de combinatie van overige dienstverlening met het uitvoeren van een assurance-opdracht een bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant. Voorbeelden hiervan zijn fiscale advisering en due diligence (zie paragraaf 5.4).

Ook het ontwikkelen van een trainingsprogramma voor de overheidsgroep levert in beginsel geen potentiële bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant. Maar indien bijvoorbeeld de accountantsafdeling naast een assurance-opdracht ook een deel van de administratie verzorgt voor de overheidsgroep, kan hierdoor een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht

betrokken overheidsaccountant ontstaan. Van essentieel belang blijft dat personeelsleden van de accountantsafdeling niet zijn betrokken bij het besluitvormingsproces van de overheidsgroep.

De hiernavolgende paragrafen 5.2 tot en met 5.5 zijn uitsluitend van toepassing op de overheidsaccountant die betrokken is bij de controleopdracht van de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep.

5.2 Administratieve dienstverlening

De bepalingen met betrekking tot administratieve dienstverlening gelden voor de samenloop van controle van de jaarrekening en administratieve dienstverlening bij de overheidsgroep en voor de met de overheidsgroep verbonden derde.

5.2.1 Algemeen

Onder het begrip ‘administratieve dienstverlening’ wordt in het kader van deze nadere voorschriften mede verstaan het verzorgen van de salarisadministratie. Werkzaamheden die worden uitgevoerd door het controleteam met betrekking tot het traject van saldibalans naar jaarrekening worden niet onder administratieve dienstverlening verstaan. De bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant moet erop toe zien dat alle posten in dit traject met een subjectief element, zoals voorzieningen, schriftelijk en gemotiveerd aan het bestuur van de overheidsinstelling worden voorgelegd en door hem expliciet en schriftelijk worden geaccordeerd.

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan, indien de overheidsaccountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden werkzaamheden verricht op het terrein van de administratieve dienstverlening zoals het opstellen van de jaarrekening. De aard en het belang van de hiermee verband houdende bedreiging hangen af van de mate van betrokkenheid bij het opstellen van de jaarrekening.

5.2.2 Specifieke bepalingen

Het verrichten van administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening voor **verbonden derden van een overheidsgroep is toegestaan, mits deze ondersteuning uitsluitend een technisch of routinematig karakter heeft en:**

- a. de personen die hierbij zijn betrokken geen deel uitmaken van het controleteam; en
- b. de personen die hierbij zijn betrokken niet zijn betrokken bij beslissingen van het management van de overheidsgroep ten aanzien van deze ondersteuning; en

- c. de verbonden derden ten behoeve waarvan deze ondersteuning wordt verleend gezamenlijk van immaterieel belang in de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep zijn; of
- d. de ondersteuning betrekking heeft op onderwerpen die gezamenlijk van immaterieel belang in de jaarrekening van de betrokken verbonden derde zijn.

Noodgevallen

Indien geen sprake is van een hiervoor genoemde situatie is het verrichten van administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening voor een verbonden derde van de overheidsgroep uitsluitend toegestaan in noodgevallen of andere ongebruikelijke situaties. Als voorwaarden gelden dat het voor de verbonden derde vrijwel niet mogelijk is een andere regeling te treffen, omdat alleen de accountantsafdeling over de hulpmiddelen en noodzakelijke kennis van de systemen en boekhouding van de verbonden derde beschikt om tijdig de administratie gereed te hebben of de jaarrekening te kunnen samenstellen en in geval het niet verrichten van deze ondersteuning tot aanmerkelijke problemen voor de verbonden derde leidt (bijvoorbeeld indien anders wettelijke verslaggevingsvereisten niet kunnen worden nageleefd). In deze gevallen is het verlenen van deze ondersteuning toegestaan, indien:

- a. de personen die hierbij zijn betrokken geen deel uitmaken van het controleteam;
- b. de personen die hierbij zijn betrokken niet zijn betrokken bij beslissingen van het management van de overheidsgroep ten aanzien van deze ondersteuning;
- c. de activiteiten slechts eenmalig voor een korte periode worden verricht; en
- d. aanvullende waarborgen worden overwogen, zoals het bespreken van de situatie met het toezichthoudend orgaan van de overheidsgroep.

5.2.3 Algemene toelichting

Administratieve ondersteuning met uitsluitend een technisch of routinematig karakter aan verbonden derden van de overheidsgroep is onder de hiervoor aangegeven voorwaarden toegestaan.

In noodgevallen of andere ongebruikelijke situaties is het onder voorwaarden ook toegestaan meer uitgebreide administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening te verrichten voor een verbonden derde van de overheidsgroep. Een bepaalde situatie kan als een noodgeval of andere ongebruikelijke situatie worden beschouwd, indien de weigering van de accountantsafdeling om deze assistentie te verlenen in ernstige problemen voor de verbonden derde zou resulteren (bijvoorbeeld intrekking van de financiering) of zelfs zijn voortbestaan in het gedrang zou brengen. Indien deze meer uitgebreide administratieve dienstverlening plaatsheeft, dienen de overwegingen op basis waarvan is beslist dat deze dienstverlening is toegestaan te worden vastgelegd.

5.3 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan, indien hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden werkzaamheden verricht ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen die informatie genereren die uiteindelijk in de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep wordt opgenomen.

De uit deze samenloop van dienstverlening voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant als gevolg van zelftoetsing is onaanvaardbaar, indien de overheidsaccountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden dergelijke diensten gelijktijdig verlenen, tenzij:

- a. het bestuur van de overheidsinstelling schriftelijk bevestigt dat het de verantwoordelijkheid voor het gehele interne controlesysteem op zich neemt;
- b. de overheidsaccountant zich ervan heeft vergewist dat het bestuur van de overheidsinstelling niet voornamelijk op deze werkzaamheden ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen vertrouwt om de degelijkheid van zijn interne controles en systemen voor de financiële verslaggeving te beoordelen;
- c. de specificaties voor het ontwerp van het informatiesysteem door het bestuur van de overheidsinstelling zijn geaccepteerd; en
- d. de diensten geen turn-key projecten behelzen (softwareontwerp, hardware configuratie en de implementatie van beide), tenzij het bestuur van de overheidsinstelling uitdrukkelijk in de hiervoor reeds genoemde vereiste schriftelijke bevestiging vermeldt de verantwoordelijkheid op zich te nemen voor:
 - het ontwerp-, het implementatie- en het beoordelingsproces, inclusief alle beslissingen daaromtrent; en
 - de werking van het systeem, inclusief de door het systeem gebruikte of gegenereerde gegevens.

In deze situatie leidt het niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant indien hij of een andere medewerker van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden als lid van een stuurgroep adviseert bij het ontwerp en de implementatie van dergelijke systemen of werkzaamheden

verricht die verband houden met de beoordeling, ontwikkeling en praktische toepassing van het systeem van interne beheersing, mits geen bestuursfunctie wordt uitgeoefend.

Ook in de niet hierboven verboden gevallen moet de overheidsaccountant nagaan of er aanvullende waarborgen nodig zijn om elke eventueel resterende, uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid te ondervangen.

Een waarborg die tegen deze bedreiging kan worden getroffen bestaat uit het laten verrichten van de diensten die met het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen verband houden door een team van deskundigen die geen deel uitmaken van het controleteam, dat bovendien niet onder leiding staat van de bij de controleopdracht betrokken overheidsaccountant.

Een controleopdracht van de jaarrekening omvat onder meer de toetsing van de informatiesystemen (apparatuur en programmatuur) die door de overheidsgroep worden gebruikt om de financiële informatie te verkrijgen die in de jaarrekening moet worden verwerkt. Indien een bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden betrokken is bij het ontwerp en de implementatie van een dergelijk financieel informatiesysteem, kan dit leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant als gevolg van zelftoetsing. In dit verband wordt erop gewezen dat de financiële informatie niet alleen de gegevens omvat die rechtstreeks in de jaarrekening worden opgenomen, maar ook alle andere waarderings- of materiële gegevens die aan de in de jaarrekening vermelde informatie ten grondslag liggen. Deze informatie wordt gegenereerd door hetzij geïntegreerde IT-systemen, hetzij een aantal autonome systemen voor onder meer de kostprijsadministratie, de loonadministratie of het kasbeheer, alsook systemen die louter fysieke aantallen opleveren, zoals sommige voorraad- en productiecontrolesystemen.

De mate van betrokkenheid van de overheidsaccountant bij het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen kan variëren.

Het ene uiterste wordt gevormd door opdrachten waarbij de overheidsaccountant bestuurstaken of verantwoordelijkheden op zich neemt voor het gehele project dat betrekking heeft op het ontwerpen en implementeren van financiële informatiesystemen, dan wel voor het beheer van het financieel informatiesysteem en voor de gegevens die het gebruikt of genereert. Het is evident dat de samenloop bij een overheidsgroep van deze dienstverlening met de controle van de jaarrekening leidt tot een onaanvaardbaar hoge bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant.

In andere gevallen moet de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant een zorgvuldige inschatting maken van de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die zou kunnen voortvloeien uit de samenloop van de controle van de jaarrekening en zijn betrokkenheid bij het ontwerp en de implementatie van systemen die bestemd zijn voor de overheidsgroep, vooral als dit gevolgen heeft voor het algemeen belang. Hij moet in elk geval adequate waarborgen treffen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Het risico kan bijvoorbeeld aan-

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

vaardbaar zijn, indien de rol van de overheidsaccountant bestaat uit het verlenen van advies aan een consortium dat door de overheidsgroep met het ontwerp of de uitvoering van het project is belast.

Ook in het geval waarin de overheidsgroep een beperkte omvang heeft, is de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant beperkt, indien hem wordt verzocht een gebruiksklaar standaardsysteem voor het voeren van de boekhouding aan de specifieke behoeften van de bedrijfsactiviteit van deze cliënt aan te passen.

De bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant kan als onaanvaardbaar hoog worden beschouwd bij de samenloop van de controle met het uitvoeren van projecten voor het ontwerpen van op maat gemaakte systemen ten behoeve van de overheidsgroep.

Als de overheidsaccountant door het bestuur van de overheidsinstelling wordt gevraagd een analyse te maken van alternatieve automatiseringssystemen op basis waarvan het bestuur van de overheidsinstelling vervolgens zelf beslist welk systeem hij uiteindelijk installeert, zal dit doorgaans geen bedreiging opleveren voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant, mits de kosten en baten van de geanalyseerde systemen naar behoren zijn gemotiveerd en met het bestuur van de overheidsinstelling zijn besproken.

5.4 Diensten op het gebied van waardebeoordeling

Er bestaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant als gevolg van zelftoetsing, indien de overheidsaccountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden naast de controleopdracht van de jaarrekening diensten verricht op het gebied van waardebeoordeling die hun weerslag vinden in de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep.

Deze bedreiging wordt als onaanvaardbaar gekwalificeerd, indien sprake is van diensten op het gebied van waardebeoordeling die van directe materiële invloed zijn op de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep en waarbij de waardering een belangrijke mate van subjectiviteit met zich meebrengt.

Indien een onaanvaardbare bedreiging van de onafhankelijkheid ontstaat die niet wordt weggenomen, communiceert de overheidsaccountant dit tijdig met de audit-commissie (of een ander toezichhoudend orgaan) of de openbaar accountant c.q. de extern controleur.

In overige situaties dient de overheidsaccountant na te gaan welke waarborgen kunnen worden getroffen om de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. De overheidsaccountant ziet erop toe dat in deze situatie de door de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden vastgestelde regels die erin voorzien dat een opdracht tot waardebeoordeling in het algemeen wordt uitgevoerd door een afzonderlijk team dat niet betrokken is

bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening van (delen van) de desbetreffende overheids-groep, worden opgevolgd.

Due diligence werkzaamheden in opdracht van het bestuur van de overheidsinstelling worden niet als diensten op het gebied van waardebeoordeling beschouwd. Wel geldt altijd dat de bij de controle betrokken overheidsaccountant beoordeelt of sprake is van een bedreiging voor zijn de onafhankelijkheid en, indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, hij waarborgen treft die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

5.5 Dienstverlening op het terrein van interne controle

Een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant als gevolg van zelftoetsing kan ontstaan indien hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden diensten verricht op het terrein van de interne controle.

Om de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening met een dergelijke vorm van dienstverlening weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau, dient de overheidsaccountant:

- a. na te gaan dat het bestuur c.q. het toezichthoudend orgaan van de overheidsgroep te allen tijde de verantwoordelijkheid blijft dragen voor:
 - het systeem van interne controle en beheersing;
 - het vaststellen van de aard, omvang, frequentie en risico's van de toe te passen interne controleprocedures; en
 - het reageren op de conclusies en bevindingen die voortvloeien uit een beoordeling of evaluatie van het systeem van interne controle en beheersing of uit de controleopdracht van de jaarrekening. Indien de overheidsaccountant er niet van overtuigd is dat dit het geval is, leidt dit tot een onaanvaardbare bedreiging voor zijn onafhankelijkheid; en
- b. de werkzaamheden die zijn uitgevoerd in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening te laten beoordelen door de extern controleur van de overheidsinstelling of door een bij de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden overheidsaccountant die niet betrokken is geweest bij de uitvoering van genoemde controleopdracht en de interne controlewerkzaamheden.

De interne controle vormt een belangrijk onderdeel van het stelsel van interne beheersing van een entiteit. Vooral in kleine en middelgrote overheidsinstellingen, die zich veelal geen verbijzonderde interne controlefunctionaris kunnen veroorloven of waar een dergelijke functionaris vaak bepaalde faciliteiten ontbeert (bijvoorbeeld toegang tot deskundigen op het gebied van informatietechnologie of kasbeheer), kan deel-

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

name aan de interne controle door de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheids-accountant bevorderlijk zijn voor het vermogen van het management om controle uit te oefenen.

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en dienstverlening op het terrein van interne controle voor een overheidsgroep kan in beginsel leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controle betrokken overheidsaccountant als gevolg van de mogelijkheid dat de overheidsaccountant zijn eigen werk of het werk dat is uitgevoerd door zijn collega's moet beoordelen (zelftoetsing).

Er ontstaat vooral een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid, indien er naast de controleopdracht van de jaarrekening activiteiten worden uitgevoerd waarbij een grote mate van invloed kan worden uitgeoefend op beslissingen die zijn voorbehouden aan het bestuur van de overheidsinstelling. In dit verband kunnen met name bedreigingen ontstaan door:

- a. de mate van invloed van de overige dienstverlening op de interne controle en beheersingssystemen van de overheidsgroep; of
- b. het ontbreken van voldoende kennis bij het bestuur van de overheidsinstelling inzake de interne controle en beheersingssystemen.

Om een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen ziet de overheidsaccountant erop toe dat hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden kunnen aantonen niet betrokken te zijn bij het management van en het toezicht op de interne controle. Met betrekking tot de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep moet de overheidsaccountant bovendien kunnen aantonen dat hij de nodige stappen heeft ondernomen om de resultaten van de diensten op het terrein van interne controle te laten verifiëren en dat hij zich niet te veel door deze resultaten heeft laten leiden bij het bepalen van de aard, het tijdschema en de draagwijdte van zijn werkzaamheden in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening. Teneinde te waarborgen dat geen onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ontstaat, moeten deze punten op adequate wijze worden geverifieerd door een voor de uitoefening van een controleopdracht van de jaarrekening bevoegde overheidsaccountant die noch bij de desbetreffende controle, noch bij de desbetreffende interne controlewerkzaamheden betrokken is geweest.

In een organisatie waarin de interne controleafdeling verslag uitbrengt aan het toezichthoudend orgaan in plaats van aan het management zelf, vervult de interne controlefunctie een complementaire rol ten opzichte van de controleopdracht van de jaarrekening en kan deze afdeling bijgevolg als een afzonderlijk onderdeel van de governance-structuur worden gezien. Indien de bij de controle betrokken overheids-accountant in deze omstandigheden naast de controle van de jaarrekening interne controlewerkzaamheden heeft verricht, moet hij kunnen aantonen dat hij de aan deze combinatie van werkzaamheden verbonden bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid op adequate wijze heeft beoordeeld en de waar-

borgen heeft getroffen die deze bedreigingen hebben weggenomen of hebben teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

6 Assurance-rapport door de overheidsaccountant

6.1 Inleiding

De in artikel B2-290.1 van de VGC aangegeven onafhankelijkheidseis speelt voor de overheidsaccountant niet alleen een rol bij de aanvaarding en de uitvoering van een assurance-opdracht, maar tevens bij de rapportering hierover. In de VGC en in de hoofdstukken 1 tot en met 5 van deze nadere voorschriften zijn onder meer bepalingen opgenomen ter zake van de aanvaarding en uitvoering van een assurance-opdracht door de overheidsaccountant. In dit hoofdstuk zijn voorschriften opgenomen met betrekking tot de rapportering naar aanleiding van een door de overheidsaccountant uitgevoerde assurance-opdracht.

Waar in dit hoofdstuk wordt gesproken over een assurance-rapport wordt daaronder, tenzij anders aangegeven, bedoeld:

- a. een accountantsverklaring of beoordelingsverklaring bij een jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep of van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep;
- b. een accountantsverklaring of beoordelingsverklaring bij een fiscale aangifte die wordt afgegeven door een overheidsaccountant die werkzaam is bij of verbonden aan de Belastingdienst;
- c. een accountantsverklaring of beoordelingsverklaring bij historische financiële informatie anders dan de hiervoor bedoelde jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep of van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep; of
- d. een assurance-rapport bij financiële informatie anders dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep of van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep.

Het is mogelijk dat een overheidsaccountant gelijktijdig bij meerdere overheidsgroepen als overheidsaccountant werkzaam is.

In dit hoofdstuk is op een aantal plaatsen een onderscheid gemaakt tussen de gemeentelijke en provinciale overheidsaccountants ex artikel 213 lid 7 van de Gemeentewet respectievelijk artikel 217 lid 7 van de Provinciewet en de overige overheidsaccountants. Deze uitzondering moet worden gezien in relatie tot het bepaalde in artikel 5 van de Wta, dat luidt:

1. “ Het is verboden een wettelijke controle te verrichten zonder daartoe van de Autoriteit Financiële Markten een vergunning te hebben verkregen.

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

2. Het eerste lid is niet van toepassing op:
 - a. gemeenten die accountants in gemeentelijke dienst hebben aangesteld als bedoeld in artikel 213, zevende lid, van de Gemeentewet;
 - b. provincies die accountants in provinciale dienst hebben aangesteld als bedoeld in artikel 217, zevende lid, van de Provinciewet;
 - c. accountantsdiensten als bedoeld in artikel 66, eerste lid, van de Comptabiliteitswet 2001.”

Hieruit volgt dat de gemeentelijke of provinciale overheidsaccountant, indien en voor zover hij een wettelijke controle verricht als bedoeld in artikel 213, zevende lid, van de Gemeentewet, respectievelijk artikel 217, zevende lid van de Provinciewet, hij ter zake van die wettelijke controle over de rechten en plichten beschikt, zoals die in de Wta, het Besluit toezicht accountantsorganisaties, de Gemeentewet respectievelijk Provinciewet zijn opgenomen.

Deze rechten en plichten zijn niet (geheel) in overeenstemming met de inhoud van hoofdstuk 6 en daarom is op de daarvoor in aanmerking komende plaatsen voor deze overheidsaccountant een uitzondering gemaakt.

6.2 De overheidsgroep, de kring van de beoogde gebruikers van de rapportage en het object van de assurance-opdracht

Bij het bepalen of een entiteit wel of niet tot de overheidsgroep van de overheidsaccountant behoort, dient de overheidsaccountant uit te gaan van het groepsbegrip vermeld in de definitie van overheids-groep.

6.3 Assurance-rapport bij al dan niet financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep

6.3.1 Assurance-rapport bij een jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep

Indien de overheidsaccountant een assurance-rapport bij een jaarrekening van (delen van) de overheids-groep zelf verstrekt aan:

- a. de organen belast met governance bij de overheidsgroep, zoals de politieke en ambtelijke leiding, gemeenteraad, Provinciale Staten, audit-commissie, bestuur, raad van commissarissen, raad van toezicht;
- b. een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan de overheidsgroep;

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- c. een andere overheidsaccountant werkzaam bij of verbonden aan de overheidsgroep, een openbaar accountant, een intern accountant, een andere dan hiervoor bedoelde overheidsaccountant, een ander overheidslichaam of een bij of krachtens enige wet ingestelde toezichthouder (bijvoorbeeld een minister of staatssecretaris in geval van bepaalde zelfstandige bestuursorganen) of extern controleur (bijvoorbeeld de Algemene Rekenkamer of lokale rekenkamer); of
- d. anderen dan de hiervoor genoemde organen en personen (bijvoorbeeld de Tweede Kamer) voor zover de overheidsaccountant op grond van wet- en regelgeving gehouden is het assurance-rapport aan hen te verstrekken,

vermeldt de overheidsaccountant in het assurance-rapport zijn naam, de naam van de accountantsafdeling, de naam van de overheidsinstelling of overheidsgroep en de mededeling dat verspreiding van het assurance-rapport door anderen dan de politieke ambtsdrager (bijvoorbeeld minister en staatssecretaris) zonder zijn toestemming is beperkt tot de hiervoor bedoelde organen en personen. Indien het rapport is gericht aan de politieke ambtsdrager, dan kan deze mededeling over de verspreiding achterwege blijven.

De hiervoor bedoelde mededeling inzake de verspreiding van het assurance-rapport geldt niet voor de gemeentelijke en provinciale overheidsaccountant ex artikel 213 lid 7 van de Gemeentewet respectievelijk artikel 217 lid 7 van de Provinciewet.

Het is de overheidsaccountant niet toegestaan een assurance-rapport bij een jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep te verstrekken aan iemand buiten de hiervoor genoemde kring.

Indien de overheidsaccountant constateert dat door of namens de hiervoor genoemde organen of personen anders dan een politieke ambtsdrager of een persoon die door de politieke ambtsdrager daartoe is gemandateerd, een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de overheidsaccountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen. Indien het assurance-rapport openbaar wordt gemaakt op grond van de Wet openbaarheid van bestuur, hoeft de overheidsaccountant de genoemde maatregelen niet te treffen.

De hiervoor bedoelde beperking van de verspreiding van het assurance-rapport geldt niet voor de gemeentelijke en provinciale overheidsaccountant ex artikel 213 lid 7 van de Gemeentewet respectievelijk artikel 217 lid 7 van de Provinciewet.

6.3.2 Assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep

Bij het verstrekken van een assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

informatie van (delen van) de overheidsgroep aan de onder 6.3.1 genoemde kring, is het onder 6.3.1 genoemde van overeenkomstige toepassing.

Het is de overheidsaccountant daarnaast toegestaan een assurance-rapport bij historische financiële informatie, anders dan een jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep te verstrekken aan een persoon buiten de genoemde kring. Indien de overheidsaccountant daartoe overgaat, vermeldt hij in het assurance-rapport zijn naam, de naam van de accountantsafdeling, de naam van de overheidsinstelling of overheidsgroep en de mededeling dat verspreiding van het assurance-rapport door anderen dan de politieke ambtsdrager (bijvoorbeeld minister, staatssecretaris) zonder zijn toestemming is beperkt tot door hem aangewezen personen of organen.

De hiervoor bedoelde mededeling inzake de verspreiding van het assurance-rapport geldt niet voor de gemeentelijke en provinciale overheidsaccountant ex artikel 213 lid 7 van de Gemeentewet respectievelijk artikel 217 lid 7 van de Provinciewet noch voor de overheidsaccountant die werkzaam is bij de Belastingdienst.

Indien de overheidsaccountant constateert dat door of namens de hiervoor genoemde organen of personen anders dan een politieke ambtsdrager of een persoon die door de politieke ambtsdrager daartoe is gemandateerd een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de overheidsaccountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen. Indien het assurance-rapport openbaar wordt gemaakt op grond van de Wet openbaarheid van bestuur, hoeft de overheidsaccountant de genoemde maatregelen niet te treffen.

Deze bepaling geldt niet voor de gemeentelijke en provinciale overheidsaccountant ex artikel 213 lid 7 van de Gemeentewet respectievelijk artikel 217 lid 7 van de Provinciewet noch voor de overheidsaccountant die werkzaam is bij de Belastingdienst.

6.4 Assurance-rapport bij financiële of niet financiële informatie van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep van de overheidsaccountant

Indien de overheidsaccountant een assurance-opdracht uitvoert waarvan het object niet behoort tot de overheidsgroep, is het hem uitsluitend toegestaan zijn assurance-rapport te verstrekken aan:

- a. de organen belast met governance, zoals de politieke en ambtelijke leiding, gemeenteraad, Provinciale Staten, audit-commissie, bestuur, raad van commissarissen, raad van toezicht, van de overheidsgroep en van de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort;
- b. een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan de overheidsgroep of werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort;

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- c. een andere overheidsaccountant werkzaam bij of verbonden aan de overheidsgroep of werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort, een openbaar accountant, een intern accountant, een andere dan hiervoor bedoelde overheidsaccountant, een ander overheidslichaam of een bij of krachtens enige wet ingestelde toezichthouder (bijvoorbeeld een minister of staatssecretaris in geval van bepaalde zelfstandige bestuursorganen) of extern controleur (bijvoorbeeld de Algemene Rekenkamer of lokale rekenkamer); of
- d. anderen dan de hiervoor genoemde organen en personen (bijvoorbeeld de Tweede Kamer) voor zover de overheidsaccountant op grond van wet- en regelgeving gehouden is het assurance-rapport aan hen te verstrekken; hieronder valt ook het verstrekken van een assurance-rapport door een bij de Belastingdienst werkzame accountant aan een belastingplichtige of belastingschuldige wiens fiscale handelen object van onderzoek van het desbetreffende assurance-rapport is.

In zijn assurance-rapport vermeldt de overheidsaccountant zijn naam, de naam van de accountantsafdeling, de naam van de overheidsinstelling of overheidsgroep en de mededeling dat verspreiding van het assurance-rapport door anderen dan de politieke ambtsdrager (bijvoorbeeld minister en staatssecretaris) zonder zijn toestemming is beperkt tot de hiervoor bedoelde organen en personen. Indien het rapport is gericht aan de politieke ambtsdrager, dan kan deze mededeling over de verspreiding achterwege blijven.

De hiervoor bedoelde mededeling inzake de verspreiding van het assurance-rapport geldt niet voor de gemeentelijke en provinciale overheidsaccountant ex artikel 213 lid 7 van de Gemeentewet respectievelijk artikel 217 lid 7 van de Provinciewet noch voor de overheidsaccountant die werkzaam is bij de Belastingdienst.

De overheidsaccountant mag in bijzondere gevallen een assurance-rapport inzake een assurance-opdracht waarvan het object niet behoort tot de overheidsgroep verstrekken buiten de hiervoor genoemde kring, indien dit van belang te achten is voor een doelmatige uitoefening van de taak van de overheid. Voorwaarde hiervoor is dat het object van onderzoek is gelegen in een entiteit waarin de overheidsgroep een bestuurlijk belang of een financieel belang heeft. Onder bestuurlijk belang wordt in deze nadere voorschriften verstaan, hetzij uit hoofde van vertegenwoordiging in het bestuur hetzij uit hoofde van stemrecht, verstaan. Onder financieel belang wordt in deze nadere voorschriften verstaan een aan een derde ter beschikking gesteld bedrag dat niet verhaalbaar is indien deze derde failliet gaat onderscheidenlijk het bedrag waarvoor aansprakelijkheid bestaat indien de derde zijn verplichtingen niet nakomt.

Indien de overheidsaccountant constateert dat door of namens de hiervoor genoemde organen of personen anders dan een politieke ambtsdrager of een persoon die door de politieke ambtsdrager daartoe is gemandateerd een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de overheidsaccountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen.

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

Indien het assurance-rapport openbaar wordt gemaakt op grond van de Wet openbaarheid van bestuur, hoeft de overheidsaccountant de genoemde maatregelen niet te treffen.

Het voorgaande is schematisch als volgt weer te geven:

	Jaarrekening		Andere objecten dan een jaarrekening	
	Van (delen van) de overheidsgroep	Van een entiteit die niet behoort tot de overheids-groep	Van (delen van) de overheidsgroep	Van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep
Een assurance-rapport mag door de overheidsaccountant worden verstrekt aan				
De organen belast met governance bij de overheidsgroep of bij een andere entiteit waartoe het object van onderzoek behoort	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan de overheids-groep dan wel een entiteit waartoe het object van onderzoek behoort	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Een andere overheidsaccountant werkzaam bij of verbonden aan de overheidsgroep of bij de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Een openbaar accountant, een intern accountant, een ander dan de hiervoor bedoelde overheidsaccountant, een ander overheidslichaam, een bij of krachtens enige wet ingestelde toezichthouder of een extern controleur	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Andere personen of organen voor zover de overheidsaccountant op grond van wet- en regelgeving gehouden is het assurance-rapport aan hen te verstrekken	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

Andere personen of organen dan hiervoor bedoeld	nee (6.3.1)	nee, tenzij (6.4)	ja, mits (6.3.2)	nee, tenzij (6.4)
---	----------------	----------------------	---------------------	----------------------

Voor de overheidsaccountant werkzaam bij het Rijk die de jaarrekening van de Autoriteit Financiële Markten controleert, geldt geen beperking voor de verspreiding van de accountantsverklaring bij de jaarrekening van de Autoriteit Financiële Markten. Dientengevolge hoeft deze overheidsaccountant bovendien geen mededeling in de accountantsverklaring op te nemen inzake de verspreiding van de accountantsverklaring bij de jaarrekening van de Autoriteit Financiële Markten.

7 Slotbepalingen

7.1 Overgangsrecht

Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op assurance-opdrachten:

- a. die worden overeengekomen op of na 1 januari 2010; of
- b. die betrekking hebben op perioden die aanvangen op of na 1 januari 2010.

7.2 Inwerkingtreding

Deze nadere voorschriften treden in werking met ingang van 1 januari 2010.

7.3 Citeertitel

opdrachten worden aangehaald als:

Nadere voorschriften onafhankelijkheid overheidsaccountant - assurance-opdrachten, bij afkorting NVO-ova.

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten, vastgesteld in de bestuursvergadering van 16 december 2009.

Het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants,

gelet op artikel B2-290.1 van de Verordening gedragscode,

gehoord de leden,

na overleg met het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten,

stelt de volgende nadere voorschriften vast:

De inhoudsopgave van deze nadere voorschriften luidt:

1. Inleiding
 - 1.1 Indeling
 - 1.2 Status
2. Raamwerk voor onafhankelijkheid
 - 2.1 Integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid
 - 2.2 Verantwoordelijkheid voor en reikwijdte van de voorschriften
 - 2.2.1 Reikwijdte personen
 - 2.2.2 Verantwoordelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht
 - 2.3 Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de 12 uitvoering van een assurance-opdracht
- 3 Stelsel van waarborgen
 - 3.1 Waarborgen in de organisatie van de overheidsinstelling
 - 3.1.1 Bestuursstructuur van de overheidsinstelling
 - 3.1.2 Communicatie met het toezichthoudend orgaan
 - 3.2 Beloning van de overheidsaccountant
 - 3.2.1 Financiële afhankelijkheid van de overheidsaccountant
 - 3.3 Langdurige betrokkenheid en interne roulatie
 - 3.4 Periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn
- 4 Zakelijke, arbeids-, familie en nauwe persoonlijke relaties met de overheidsgroep

- 4.1 Zakelijke relaties met de overheidsgroep
- 4.2 Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie
 - 4.2.1 Dienstverband bij de overheidsgroep
 - 4.2.2 Vervullen van een bestuurs- of toezichthoudende functie bij de overheidsgroep
- 4.3 Indiensttreding bij een accountantsafdeling
- 4.4 Persoonlijke en familierelaties
 - 4.4.1 Gezinsleden
 - 4.4.2 Naaste verwanten
 - 4.4.3 Nauwe persoonlijke relaties
 - 4.4.4 Nadere toelichting gezinsleden, naaste verwanten en nauwe persoonlijke relaties
- 5 Samenloop met overige dienstverlening
 - 5.1 Algemeen beoordelingskader
 - 5.2 Administratieve dienstverlening
 - 5.2.1 Algemeen
 - 5.2.2 Specifieke bepalingen
 - 5.2.3 Algemene toelichting
 - 5.3 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem
 - 5.4 Diensten op het gebied van waardebeoordeling
 - 5.5 Dienstverlening op het terrein van interne controle
- 6 Assurance-rapport door de overheidsaccountant
 - 6.1 Inleiding
 - 6.2 De overheidsgroep, de kring van de beoogde gebruikers van de rapportage en het object van de assurance-opdracht
 - 6.3 Assurance-rapport bij al dan niet financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep
 - 6.3.1 Assurance-rapport bij een jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep
 - 6.3.2 Assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep
 - 6.4 Assurance-rapport bij financiële of niet financiële informatie van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep van de overheidsaccountant
- 7 Slotbepalingen
 - 7.1 Overgangsrecht
 - 7.2 Inwerkingtreding
 - 7.3 Citeertitel

Voor de toepassing van deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:

- a. *aan assurance verwante opdracht*: de opdracht, genoemd in onderdeel a van de definities in de VGC;
- b. *accountantsafdeling*: de organisatorische eenheid, genoemd in onderdeel c van de definities in de VGC;
- c. *assurance-opdracht*: de opdracht, genoemd in onderdeel g van de definities in de VGC;
- d. *assurance-team*: de overheidsaccountants en overige personen, die zijn betrokken bij de uitvoering van een assurance-opdracht. Hiertoe behoren ten minste degenen die betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht, zoals professionals in dienst van of verbonden aan de accountantsafdeling, al dan niet afkomstig uit andere disciplines (bijvoorbeeld een jurist, een actuaaris, een fiscalist, een IT-deskundige, een specialist op het gebied van het beheer van financiële middelen), degene die de kwaliteitsbeoordeling van nog niet afgeronde assurance-opdrachten uitvoert, degene die het periodiek interne kwaliteitsonderzoek van afgeronde assurance-opdrachten uitvoert en degene die vaktechnische consulten geeft of direct toezicht uitoefent ten behoeve van een assurance-opdracht;
- e. *auditcharter*: de door het bestuur van de overheidsinstelling vastgestelde taakopdracht van de accountantsafdeling waarin onder andere doel, functie, bevoegdheden, verantwoordelijkheden en waarborgen ten behoeve van de onafhankelijkheid van de accountantsafdeling zijn vastgelegd;
- f. *audit-commissie (ook wel audit-committee)*: de commissie bestaande uit leden van de Raad van Commissarissen of een soortgelijk toezichthoudend orgaan. De audit-commissie richt zich op het bestuur van de overheidsinstelling. Hierbij besteedt zij aandacht aan bijvoorbeeld:
 - de werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen, waaronder het toezicht op de naleving van de relevante wet- en regelgeving;
 - de toepassingen van de informatie- en communicatietechnologie (ICT);
 - de financiële informatievervalsing;
 - de naleving van de aanbevelingen en opmerkingen van de overheidsaccountant;
 - het functioneren van de overheidsaccountant;
 - het beleid met betrekking tot taxplanning;

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- de financiering;
- g. *bestuur van de overheidsinstelling*: de hoogste leiding van de overheidsinstelling;
- h. *controleopdracht van de jaarrekening*: het geheel van werkzaamheden die gericht zijn op het verkrijgen van een (relatief) hoge maar niet absolute mate van zekerheid omtrent de getrouwheid van een jaarrekening die in de accountantsverklaring in positief geformuleerde bewoordingen als “redelijke mate van zekerheid” wordt weergegeven. Onder een jaarrekening wordt mede verstaan iedere op de jaarrekening gelijkende informatie (bijvoorbeeld tussentijdse cijfers);
- i. *controleteam*: de overheidsaccountants en overige personen die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantsafdeling en die zijn betrokken bij de uitvoering van een controleopdracht van de jaarrekening. Onder overige personen wordt hetzelfde verstaan als in de definitie van assurance-team;
- j. *dagelijks beleidsbepaler*: de overheidsaccountant, bedoeld in artikel B2-291.2 van de VGC;
- k. *direct financieel belang*: het financieel belang in de overheidsgroep, gehouden door een persoon die zich in de positie bevindt van waaruit hij invloed kan uitoefenen op de uitkomsten van een assurance-opdracht bij die overheidsgroep;
- l. *essentiële bestuursfunctie*: elke functie bij de overheidsgroep waaraan verantwoordelijkheid is verbonden voor fundamentele beslissingen van het bestuur van de overheidsgroep, bijvoorbeeld een algemeen directeur of financieel directeur. Tot bedoelde verantwoordelijkheid behoort ten minste de bevoegdheid om invloed uit te oefenen op de keuze voor de toe te passen grondslagen voor de financiële verslaggeving en op de opstelling van de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep. Onder essentiële bestuursfunctie wordt tevens verstaan de functie die tot stand komt door middel van een contractuele en feitelijke regeling die een persoon in staat stelt deze bestuursfunctie op een andere manier uit te oefenen, bijvoorbeeld via een overeenkomst voor het verlenen van adviesdiensten;
- m. *extern controleur*: de Algemene Rekenkamer, genoemd in artikel 76 van de Grondwet, de provinciale rekenkamer, genoemd in artikel 79a van de Provinciewet, de gemeenschappelijke rekenkamer, genoemd in artikel 79l van de Provinciewet, de rekenkamerfunctie, genoemd in artikel 79p van de Provinciewet, de gemeentelijke rekenkamer, genoemd in artikel 81a van de Gemeentewet, de gemeenschappelijke rekenkamer, genoemd in artikel 81l van de Gemeentewet, of de rekenkamerfunctie, genoemd in artikel 810a van de Gemeentewet. De gemeentelijke en provinciale rekenkamer, gemeenschappelijke rekenkamer en rekenkamerfunctie hebben geen taak als extern controleur ten aanzien van de controle van de jaarrekening, bedoeld in artikel 213, tweede lid, van de Gemeentewet en artikel 217, tweede lid, van de Provinciewet;

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- n. *gezinslid*: de persoon, bedoeld in onderdeel l van de definities in de VGC;
- o. *intern accountant*: de intern accountant, genoemd in onderdeel m van de definities in de VGC;
- p. *jaarrekening*: de door het bestuur van de overheidsinstelling opgemaakte (groeps-)jaarrekening, dan wel de door het bestuur van een andere entiteit dan de overheidsgroep opgemaakte jaarrekening. Onder de (groeps-)jaarrekening wordt mede verstaan iedere hierop gelijkende verantwoording;
- q. *kwaliteitsbeoordeling*: de beoordeling van een daarvoor in aanmerking komende nog niet afgeronde assurance-opdracht bedoeld om te beoordelen of de overheidsaccountant in redelijkheid tot het oordeel heeft kunnen komen, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven verklaring of rapport als resultaat van de onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde assurance-opdracht;
- r. *naaste verwant*: de persoon, bedoeld in onderdeel o van de definities in de VGC;
- s. *nauwe persoonlijke relatie*: alle relaties met personen die geen gezinslid of naaste verwant van de desbetreffende persoon zijn met wie bedoelde persoon een regelmatig sociaal contact heeft;
- t. *opdrachtgever*: het bestuur van de overheidsinstelling of een andere persoon werkzaam bij of verbonden aan de overheidsinstelling die de overheidsaccountant opdracht verstrekt tot het uitvoeren van een professionele dienst, alsmede de persoon die werkzaam is bij of is verbonden aan het object van onderzoek;
- u. *opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden*: de opdracht waarbij de overheidsaccountant die werkzaamheden verricht die hij met de opdrachtgever is overeengekomen en waarbij hij rapporteert over feitelijke bevindingen. De ontvanger van het rapport trekt daaruit zijn eigen conclusies. Het rapport is uitsluitend bestemd voor de opdrachtgever, aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden de resultaten onjuist kunnen interpreteren;
- v. *openbaar accountant*: de registeraccountant, genoemd in onderdeel q van de definities in de VGC;
- w. *overheidsaccountant*: de registeraccountant, genoemd in onderdeel r van de definities in de VGC;
- x. *overheidsgroep*: de economische eenheid (zoals ook bedoeld in de International Public Sector Accounting Standard [IPSAS] 6, paragraaf 7) bestaande uit:

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- a. de overheidsinstelling die de centrale leiding heeft over een andere entiteit en daarvan het beleid bepaalt en voordeel heeft, alsmede een entiteit die op de aangegeven wijze door de overheidsinstelling wordt beheerst; of
 - b. de overheidsinstelling die geen andere entiteit beheerst.
- y. *overheidsinstelling*: de entiteit waarvan de accountantsafdeling waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden deel uitmaakt en die behoort tot een van de volgende categorieën: Rijk, gemeente, provincie, waterschap, gemeenschappelijke regeling, universiteit, academisch ziekenhuis, zelfstandig bestuursorgaan dat valt onder de werking van de Kaderwet ZBO's en nader door het bestuur van het NIVRA aangewezen entiteiten;
- z. *overige dienstverlening*: de opdracht niet zijnde een assurance-opdracht;
- aa. *overige opdrachten*: de overige opdrachten, genoemd in onderdeel s van de definities van de VGC;
- ab. *periodiek kwaliteitsonderzoek*: het periodiek onderzoek genoemd in de definities in de Verordening kwaliteitsonderzoek;
- ac. *professionele dienst*: de werkzaamheden van de overheidsaccountant waarvoor accountantsdeskundigheid of deskundigheid op aanverwante terreinen is vereist, waaronder begrepen kennis van verslaggeving, controle, belastingen, interne en administratieve organisatie en andere delen van de bedrijfseconomie. De door de overheidsaccountant uitgevoerde professionele diensten bestaan uit assurance-opdrachten, aan assurance verwante opdrachten of overige opdrachten;
- ad. *toezichthoudend orgaan*: het van de bestuurlijke en controlestructuur van de overheidsinstelling deel uitmakend orgaan dat is belast met het uitoefenen van toezicht op het management in het belang van de overheidsinstelling en dat geheel of ten minste gedeeltelijk is samengesteld uit andere personen dan bestuursleden. Een voorbeeld van een toezichthoudend orgaan is een raad van commissarissen, een audit-commissie, een groep van directeuren die niet belast zijn met de dagelijkse leiding, externe bestuursleden of rekeningcommissies van gemeenteraden;
- ae. *verbonden derde*: de entiteit, zijnde een natuurlijke persoon of een rechtspersoon, die:
- a. direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is in de overheidsgroep, indien die overheidsgroep van materiële betekenis is voor de entiteit;
 - b. een direct financieel belang in de overheidsgroep heeft, indien de entiteit invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van de overheidsgroep het financieel belang van materiële betekenis is voor de entiteit;

alsmede de entiteit

- c. waarin de overheidsgroep direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is;
 - d. waarin de overheidsgroep of een daarmee verbonden derde als genoemd in onderdeel c een direct financieel belang heeft waarmee invloed van betekenis kan worden uitgeoefend op het zakelijke en financiële beleid van die entiteit, en dit belang van materiële betekenis is voor de overheidsgroep en de daarmee verbonden derde, genoemd in onderdeel c; of
 - e. die de zusterentiteit van de overheidsgroep is, dat wil zeggen de entiteit die door dezelfde entiteit wordt beheerst als de overheidsgroep, indien deze zusterentiteit en de overheidsgroep beide van materiële betekenis zijn voor de entiteit die in beide feitelijk beleidsbepalend is;
- af. VGC: de Verordening gedragscode;
- ag. *waardebepaling*: de overige opdracht die behelst het maken van veronderstellingen met betrekking tot toekomstige ontwikkelingen, de toepassing van bepaalde methoden en technieken en de combinatie van beide bedoeld om een zekere waarde of reeks waarden voor een activum, een passivum of voor een activiteit als geheel te berekenen;

1 Inleiding

Deze nadere voorschriften zijn gericht op het waarborgen van de onafhankelijkheid van de overheids-accountant ten opzichte van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij de eindverantwoordelijke het bestuur van de overheidsinstelling is. Waar mogelijk zijn de Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant - assurance-opdrachten (ex artikel B2-290.1 VGC) als uitgangspunt genomen.

Het audit charter, een instellingsbesluit of een in wet- en regelgeving opgenomen taakopdracht is de basis voor de inhoud van de accountantsfunctie bij een overheidsinstelling en de daaruit voortvloeiende werkzaamheden van de accountantsafdeling. Deze werkzaamheden bestaan uit het op verzoek van de opdrachtgever dan wel ambtshalve verrichten van professionele diensten bestaande uit assurance-opdrachten en eventueel aan assurance verwante opdrachten en overige opdrachten.

Omdat bij vrijwel iedere door de overheidsaccountant uitgevoerde assurance-opdracht het bestuur van de overheidsinstelling de beoogde gebruiker hiervan is, en het bestuur van de overheidsinstelling in vrijwel alle gevallen een ander is dan de in eerste instantie verantwoordelijke partij van het object van onderzoek, is onafhankelijkheid jegens die in eerste instantie verantwoordelijke partij een voorwaarde voor het mogen uitvoeren van een assurance-opdracht. Daarom is in artikel B2-290.1 van de VGC bepaald

dat de overheidsaccountant die een assurance-opdracht uitvoert onafhankelijk moet zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij het bestuur van de overheidsinstelling betreft. In deze nadere voorschriften wordt in dit verband gesproken van het bestuur van de overheidsinstelling.

Deze nadere voorschriften bevatten voorschriften die een overheidsaccountant bij het verrichten van een assurance-opdracht in acht moet nemen. Deze nadere voorschriften zijn ontleend aan de Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant - assurance-opdrachten. De laatstgenoemde nadere voorschriften zijn 'gebaseerd' op de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant.

Voor zover de overheidsaccountant valt onder de werking van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), prevaleren de bepalingen bij of krachtens deze wet en de bepalingen in de Verordening accountantsorganisaties boven de bepalingen uit deze nadere voorschriften.

1.1 Indeling

Deze nadere voorschriften hebben als uitgangspunt een raamwerk (zie hoofdstuk 2) waarin de algemene vraagstukken van de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant in grote lijnen uiteen zijn gezet in relatie tot de verwachtingen van degenen die direct te maken krijgen met de resultaten van het werk van een overheidsaccountant en het publieke belang. Het raamwerk is gebaseerd op de in de VGC opgenomen fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor de overheidsaccountant die een assurance-opdracht uitvoert daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhankelijkheid. Een belangrijk onderdeel van het raamwerk wordt gevormd door de toelichting op bedreigingen voor de naleving van de onafhankelijkheid waarmee de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan worden geconfronteerd en de toelichting op waarborgen die de overheidsaccountant kan treffen om een bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Het raamwerk is aangevuld met een aantal specifieke eisen die de overheidsaccountant in acht dient te nemen ten aanzien van zijn onafhankelijkheid bij de uitvoering van een assurance-opdracht en overige dienstverlening. Deze specifieke eisen bevatten regelgeving voor de toepassing van de fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhankelijkheid in specifieke situaties en bevatten enkele verbodsbepalingen waar geen andere waarborg zou voldoen. Een dergelijke benadering van de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant heeft de voorkeur boven gedetailleerde regels.

Om het vertrouwen van het bestuur van de overheidsinstelling en van derden, die kennis nemen van de openbaar gemaakte rapportages als resultaat van een assurance-opdracht in door de overheidsaccountant uitgevoerde assurance-opdrachten te behouden, is het noodzakelijk dat er adequate maatregelen zijn getroffen die de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant waarborgen. De toereikendheid en effectiviteit van deze maatregelen zijn mede object van onderzoek bij de externe kwaliteitstoets.

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

In de hoofdstukken 1 tot en met 5 is aandacht besteed aan de onafhankelijkheid die de accountantsafdeling en de daarbij werkzame of daaraan verbonden overheidsaccountant in acht moeten nemen bij de beoordeling van de aanvaardbaarheid van een assurance-opdracht en na aanvaarding bij de uitvoering daarvan. In hoofdstuk 6 is aandacht besteed aan de toegestane verspreidingskring van de door de accountantsafdeling en de daarbij werkzame of daaraan verbonden overheidsaccountant als resultaat van een uitgevoerde assurance-opdracht afgegeven verklaring.

1.2 Status

Deze nadere voorschriften bevatten voorbeelden van bedreigingen en waarborgen en specifieke eisen (met een vetgedrukt lettertype) met een toelichting en voorbeelden. De specifieke eisen dienen te worden geïnterpreteerd en toegepast in samenhang met de toelichting en de voorbeelden van bedreigingen en waarborgen, die hierbij als leidraad dienen. Het is daarom noodzakelijk de gehele tekst - inclusief de daarin opgenomen toelichting en voorbeelden - te lezen en niet alleen de vetgedrukte tekst.

2 Raamwerk voor onafhankelijkheid

In artikel B2-290.1 van de VGC is bepaald dat de overheidsaccountant die een assurance-opdracht uitvoert onafhankelijk moet zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij het de hoogste leiding van de werkgever betreft.

In deze nadere voorschriften wordt het begrip 'bestuur van de overheidsinstelling' gehanteerd als invulling van het begrip 'hoogste leiding van de werkgever' uit de VGC. Het bestuur van de overheidsinstelling moet ervan overtuigd zijn dat de overheidsaccountant ten opzichte van andere personen werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, onafhankelijk is. De hoogste leiding van de werkgever moet daarom de overheidsaccountant zodanig faciliteren dat deze aan zijn plicht tot onafhankelijkheid kan voldoen. Een mogelijkheid hiertoe is een overeengekomen directe rapportagelijn naar de audit-commissie, dan wel de in de governance-structuur boven de hoogste leiding staande functie (zoals de minister of de gemeenteraad).

Daarom moet de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht zowel qua geesteshouding ('in wezen') als naar buiten toe ('in schijn') onafhankelijk zijn van zijn opdrachtgever en van degene die werkzaam is bij of verbonden is aan het object van de assurance-opdracht. Een overheidsaccountant mag daarom niet betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht als er met de overheidsgroep, de opdrachtgever of een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan het object van de assurance-opdracht specifieke financiële, zakelijke of andere relaties bestaan die naar het oordeel van een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle van relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, als onaanvaardbaar zullen worden aangemerkt.

De primaire test voor de doeltreffendheid van de wijze waarop een overheidsaccountant door het treffen van waarborgen tracht een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid bij een specifieke assurance-opdracht weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen zal zijn of een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, tot de conclusie zal komen dat de overheidsaccountant ten aanzien van alle zaken die bij de uitvoering van de assurance-opdracht aan hem zijn voorgelegd objectief en onafhankelijk is in zijn oordeelsvorming.

De overheidsaccountant dient zich bewust te zijn van de inhoud en betekenis van het fundamentele beginsel objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende beginsel van onafhankelijkheid, zowel voor wat betreft de feiten als de schijn die wordt gewekt. Bij de door hem gekozen benadering dient de overheidsaccountant rekening te houden met:

- a. de verschillende personen die, naast hemzelf, invloed kunnen uitoefenen op de desbetreffende assurance-opdracht; en
- b. alle bestaande en potentiële bedreigingen die vanuit het oogpunt van een belanghebbende afbreuk kunnen doen aan zijn onafhankelijkheid.

Op basis hiervan dient de overheidsaccountant in ieder concreet geval waarborgen te treffen die een bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

2.1 Integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid

Voor de overheidsaccountant die een assurance-opdracht uitvoert zijn integriteit, objectiviteit en deskundigheid en zorgvuldigheid, de belangrijkste fundamentele beginselen die aan het uitvoeren van de assurance-opdracht ten grondslag liggen. Door daarnaast onafhankelijk te zijn, ten minste op de wijze zoals in deze nadere voorschriften is bepaald, laat de overheidsaccountant aan het bestuur van de overheidsinstelling en het toezichthoudend orgaan zien dat de assurance-opdracht integer en op een objectieve wijze kan worden uitgevoerd of is uitgevoerd.

Objectiviteit (als geesteshouding) kan door een interne en externe belanghebbende niet worden vastgesteld. Integriteit kan evenmin vooraf worden beoordeeld.

De uitgangspunten en vereisten met betrekking tot de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht moet een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, in staat stellen de procedures te beoordelen die de overheidsaccountant volgt om situaties die een bedreiging vormen voor de naleving van de objectiviteit te vermijden of op te lossen.

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

Een voorwaarde voor het door de overheidsaccountant onafhankelijk kunnen uitvoeren van een assurance-opdracht is dat de accountantsafdeling waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden zo hoog mogelijk in de organisatie van de overheidsinstelling wordt gepositioneerd en dat de dagelijks beleidsbepaler wordt benoemd door het bestuur van de overheidsinstelling, de audit-commissie of de in de governance-structuur boven de hoogste leiding staande functie (zoals de minister of de gemeenteraad). Op die wijze wordt voor alle belanghebbenden duidelijk gemaakt dat de accountantsafdeling primair ten behoeve van en in opdracht van het bestuur van de overheidsinstelling functioneert.

Het is daarom van essentieel belang dat het bestuur van de overheidsinstelling en het toezichthoudend orgaan kennis hebben van en inzicht hebben in het beginsel onafhankelijkheid en de daarvan afgeleide voorschriften die gelden voor de overheidsaccountant bij de uitvoering van assurance-opdrachten en kennis hebben van en inzicht hebben in de wijze waarop toezicht op de naleving daarvan wordt gehouden. Deze kennis en dit inzicht zijn cruciaal om het vertrouwen van het bestuur van de overheidsinstelling in de betrouwbaarheid van financiële en niet-financiële informatie en in het verlengde daarvan in de overheidsaccountant te behouden.

Daarom is het belangrijk dat er overeenstemming bestaat over wat er wordt bedoeld met de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant, de relatie daarvan met de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit en met de mate waarin de naleving van deze voorschriften op een objectieve wijze kan worden getoetst.

Het geven van een objectief oordeel is het uiteindelijke doel van een assurance-opdracht. Door onafhankelijk te zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, niet zijnde het bestuur van de overheidsinstelling, toont de overheidsaccountant aan dat hij een assurance-opdracht objectief kan uitvoeren.

Onafhankelijkheid houdt in:

- a. onafhankelijkheid in wezen, dat wil zeggen: de geesteshouding waarbij rekening wordt gehouden met alle mogelijke overwegingen die verband houden met de specifiek uit te voeren assurance-opdracht; en
- b. onafhankelijkheid in optreden ('in schijn'), dat wil zeggen het vermijden van al die feiten en omstandigheden die dusdanig suggestief zijn dat een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, de objectiviteit van de overheidsaccountant in twijfel zal trekken.

Het bij de uitvoering van een assurance-opdracht in acht nemen van onafhankelijkheid vereist een beoordeling waarbij vooral wordt gekeken naar de omstandigheden waarin de overheidsaccountant zich bevindt, met name elke relatie of elk belang van enige betekenis voor zijn opdracht.

Het gebruik van het woord onafhankelijkheid zonder verdere toevoeging leidt vaak tot misvattingen, omdat dit woord de betekenis lijkt te hebben van een absolute norm waaraan de beroepsbeoefenaren moeten voldoen. Menigeen veronderstelt dan ook dat een persoon die beroepsmatig een oordeel verstrekt, vrij dient te zijn van alle economische, financiële en andere banden die de schijn van afhankelijkheid kunnen wekken. Dit is voor iedere accountant en dus ook voor de overheidsaccountant natuurlijk onmogelijk, omdat iedereen in de maatschappij relaties onderhoudt met anderen en tot op zekere hoogte van anderen afhankelijk is.

De naleving van de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht vindt plaats via de beoordeling van de bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen en het indien noodzakelijk treffen van waarborgen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Dit vereist dat alle relevante omstandigheden waarin de overheidsaccountant zich bevindt worden gezien in relatie tot de assurance-opdracht, in het bijzonder elk belang of elke relatie die de overheidsaccountant heeft met betrekking tot de assurance-opdracht. Daarnaast dient te worden gezien of een dergelijk belang of een dergelijke relatie, beschouwd vanuit het standpunt van een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, van invloed is op de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht.

Alleen op deze wijze kan de invulling van het begrip 'onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht' worden beschouwd als een concrete uitwerking van de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit en kan deze worden getoetst door een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt.

2.2 Verantwoordelijkheid voor en reikwijdte van de voorschriften

De overheidsaccountant die betrokken is bij de uitvoering van een assurance-opdracht voldoet aan deze nadere voorschriften.

De voorschriften in deze regeling die van toepassing zijn op de registeraccountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling zijn van overeenkomstige toepassing op de registeraccountant die werkzaam is bij de Belastingdienst en belast is met de controle van door belastingplichtigen ingeleverde aangiften of aan deze controle direct leiding geeft.

De voor de uitvoering van de assurance-opdracht verantwoordelijke overheidsaccountant is ervoor verantwoordelijk dat iedere persoon genoemd in paragraaf 2.2.1 deze nadere voorschriften naleeft.

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

De voorschriften in deze regeling zijn van overeenkomstige toepassing op de overheidsaccountant die een assurance-opdracht uitvoert waarbij het object van de assurance-opdracht of de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht niet tot de overheidsgroep behoort.

2.2.1 Reikwijdte personen

Voor een assurance-opdracht (inclusief een controleopdracht van de jaarrekening) zijn deze nadere voorschriften van toepassing op:

- a. iedere persoon die deel uitmaakt van het assurance-team; en
- b. iedere andere persoon dan de hiervoor genoemde persoon, werkzaam bij of verbonden aan de accountantsafdeling en die zich op grond van bepaalde omstandigheden in een positie bevindt waarin hij de uitkomsten van de assurance-opdracht kan beïnvloeden.

2.2.2 Verantwoordelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

Het is de verantwoordelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht ten aanzien van de onafhankelijkheid de op hem van toepassing zijnde nationale wet- en regelgeving, de nationale beroepsvoorschriften alsmede hetgeen ter zake is voorgeschreven door de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden in acht te nemen.

Deze nadere voorschriften zijn gericht op het inventariseren van bedreigingen voor de naleving van de eisen ten aanzien van onafhankelijkheid voor de registeraccountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling (en op het vervolgens treffen van waarborgen om eventuele bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau). De registeraccountant die in een controlerende functie binnen de Belastingdienst werkzaam is, dan wel aan een controle direct leiding geeft, verricht deze werkzaamheden niet binnen het werkverband van een accountantsafdeling. Vandaar dat die onderdelen van de onderhavige nadere voorschriften die op een accountantsafdeling betrekking hebben niet op deze overheidsaccountant van toepassing zijn. Voor zover deze nadere voorschriften van toepassing zijn op een registeraccountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling, handelt de registeraccountant werkzaam in een van de genoemde functies bij de Belastingdienst hiermee in overeenstemming.

Bij een specifieke assurance-opdracht is de verantwoordelijke overheidsaccountant ervoor verantwoordelijk dat deze nadere voorschriften niet alleen door hemzelf worden nageleefd, maar ook door ieder ander die ten aanzien van die specifieke assurance-opdracht deze nadere voorschriften moet naleven.

Deze nadere voorschriften hebben als uitgangspunt dat het object van de assurance-opdracht binnen de overheidsgroep is gelegen en dat de persoon die de eindverantwoordelijkheid voor het object van de assurance-opdracht draagt tot de overheidsgroep behoort. Het komt ook voor dat een overheidsaccountant een assurance-opdracht uitvoert met betrekking tot een object dat buiten de overheidsgroep is gelegen en/of dat de verantwoordelijke partij geen deel uitmaakt van de overheidsgroep. In die situaties handelt de overheidsaccountant in overeenstemming met de deze nadere voorschriften.

2.3 Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

De onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan op verschillende manieren worden bedreigd onder andere als gevolg van het behartigen van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdschap en intimidatie.

De aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht, worden bepaald door het relatieve belang van elk van deze bedreigingen afzonderlijk en samen en de gevolgen daarvan voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant. Hierbij wordt rekening gehouden met de voor de desbetreffende assurance-opdracht geldende specifieke omstandigheden.

Bij de beoordeling van de aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht houdt hij tevens rekening met:

- a. de in de afgelopen jaren aan de overheidsgroep verleende diensten en de relaties met de overheidsgroep vóór zijn benoeming tot overheidsaccountant bij de overheidsgroep; en
- b. de tijdens de uitvoering van de assurance-opdracht aan de overheidsgroep verleende diensten en de met de overheidsgroep onderhouden relaties.

Hoe nauwkeuriger een overheidsaccountant de aard en het belang van de bedreigingen bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan vaststellen, hoe beter hij in staat is te beoordelen tot op welke hoogte deze bedreigingen uiteindelijk zijn onafhankelijkheid in gevaar brengen.

In artikel A-100.10 van de VGC zijn categorieën bedreigingen voor de fundamentele beginselen onderscheiden en toegelicht. Deze bedreigingen kunnen ook de onafhankelijkheid van een bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant in gevaar brengen. Het betreft de volgende bedreigingen:

- a. bedreiging als gevolg van eigenbelang: dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang van de registeraccountant dan wel van een gezinslid of een naaste verwant van hem;

- b. bedreiging als gevolg van zelftoetsing: dit is de bedreiging die ontstaat indien de registeraccountant zijn eigen werkzaamheden of het resultaat daarvan beoordeelt;
- c. bedreiging als gevolg van belangenbehartiging: dit is de bedreiging die ontstaat indien de registeraccountant op een zodanige wijze een standpunt verdedigt dat zijn objectiviteit in het gedrang komt;
- d. bedreiging als gevolg van vertrouwdheid: dit is de bedreiging die ontstaat indien er een nauwe band bestaat tussen de registeraccountant en zijn opdrachtgever of indien de registeraccountant te veel sympathie koestert voor de belangen van een ander; en
- e. bedreiging als gevolg van intimidatie: dit is de bedreiging die ontstaat indien de registeraccountant door feitelijke of vermeende dreigementen wordt afgehouden van objectief handelen.

Het relatieve belang van een bepaalde bedreiging is afhankelijk van een aantal kwalitatieve en kwantitatieve factoren, zoals de omvang van de bedreiging, de status van de degene die erbij betrokken is, de aard van de zaak die de bedreiging veroorzaakt en de totale omgeving. Bij de beoordeling van iedere bedreiging dient de overheidsaccountant er rekening mee te houden dat in bepaalde omstandigheden verschillende soorten bedreigingen een rol kunnen spelen.

3 Stelsel van waarborgen

Verskillende soorten waarborgen kunnen worden getroffen om een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Het gaat hierbij onder meer om verbodsbepalingen, beperkingen in de aard en soort van de dienstverlening en voorschriften voor interne communicatie en openbaarmaking. Het bestaan en de effectiviteit van de verschillende waarborgen beïnvloeden de mate waarin de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht mogelijk in het geding is.

De overheidsaccountant maakt bij de uitvoering van een assurance-opdracht met betrekking tot elke bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die van niet te verwaarlozen betekenis is een beoordeling of de beschikbare waarborgen toereikend zijn om de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau en maakt daarvan een vastlegging. De beschikbare en relevante waarborgen hebben onder meer betrekking op:

- a. de bestuursstructuur van de overheidsinstelling (zie paragraaf 3.1.1); en
- b. de communicatie met het toezichthoudend orgaan (zie paragraaf 3.1.2);

3.1 Waarborgen in de organisatie van de overheidsinstelling

3.1.1 Bestuursstructuur van de overheidsinstelling

De overheidsaccountant gaat na of de bestuursstructuur van de overheidsinstelling waarborgen bevat die een onderkende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid kunnen wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien deze waarborgen aanwezig zijn beoordeelt hij de wijze waarop deze functioneren. Tot bedoelde waarborgen worden onder meer gerekend:

- a. het functioneren van de accountantsafdeling waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden direct onder het bestuur van de overheidsinstelling;
- b. het betrekken van de audit-commissie en de openbaar accountant bij het opstellen van het werkplan van de accountantsafdeling waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en het door hen kennismaken van de bevindingen van de overheidsaccountant;
- c. het door de overheidsaccountant en de openbaar accountant c.q. externe controleur informeren van de audit-commissie over hun samenwerking;
- d. het informeren van de audit-commissie over de samenloop van door de accountantsafdeling uitgevoerde assurance-opdrachten en overige dienstverlening; of
- e. het aanwezig zijn bij vergaderingen van de audit-commissie en de rekeningcommissie van gemeenten en provincies.

De bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant dient rekening te houden met de beeldvorming bij het regionale, nationale, en internationale publiek. In dit opzicht speelt de bestuursstructuur van de overheidsinstelling een belangrijke rol bij het treffen van waarborgen die een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Om te bepalen wat de aard en het belang is van de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht en om de omvang ervan te beoordelen, dient de overheidsaccountant zorgvuldig na te gaan of het bestuur van de overheidsinstelling de juiste infrastructuur heeft om in het algemeen de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant te kunnen waarborgen. Bij de analyse van de infrastructuur kunnen de volgende zaken aan de orde komen:

- a. de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichthoudend orgaan bij het verstrekken van een controleopdracht van de jaarrekening aan de accountantsafdeling waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- b. de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichthoudend orgaan bij het verstrekken van een opdracht tot overige dienstverlening aan de accountantsafdeling waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
- c. het door de accountantsafdeling uitoefenen van toezicht op en het communiceren over de samenloop van een assurance-opdracht en overige dienstverlening verricht door de accountantsafdeling waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en de frequentie waarmee deze communicatie plaatsvindt;
- d. voldoende opgeleid en deskundig personeel; of
- e. een interne procedure die ervoor zorgt dat een objectieve beslissing kan worden genomen over het verstrekken van opdrachten tot overige dienstverlening aan de overheidsaccountant die is belast met de controle van de jaarrekening.

Binnen de overheid is geen sprake van uniformiteit ten aanzien van samenstelling en taken van de audit-commissie. Dit verschilt tussen en binnen de verschillende bestuurslagen. Zo bestaat de audit-commissie bij de ministeries uit een vertegenwoordiging uit de ambtelijke top en één of meer externe leden, terwijl bij gemeenten vaak alleen leden van de gemeenteraad deel uit maken van de audit-commissie.

3.1.2 *Communicatie met het toezichthoudend orgaan*

De bepalingen in deze paragraaf zijn verplicht bij een controleopdracht van een jaarrekening.

Indien bij de overheidsinstelling een toezichthoudend orgaan aanwezig is communiceert de dagelijks beleidsbepaler jaarlijks over het begrote werkplan en de mate van realisering van dat plan en over de bevindingen als resultaat van de uitgevoerde werkzaamheden.

De dagelijks beleidsbepaler laat het onderwerp onafhankelijkheid van de overheidsaccountant op de agenda plaatsen van de vergadering van het toezichthoudend orgaan waarin de door hem gecontroleerde jaarrekening wordt besproken.

De onafhankelijke positie van de overheidsaccountant wordt dan besproken mede in relatie tot hetgeen daarover in het audit charter (c.q. in een instellingsbesluit of in wet- en regelgeving) is bepaald. Deze bepalingen kunnen bijvoorbeeld betrekking hebben op de jaarlijks door de overheidsaccountant af te geven schriftelijke verklaring aan de dagelijks beleidsbepaler waarin hij bevestigt dat hij zich bewust is van de voor hem geldende bedreigingen voor zijn objectiviteit en onafhankelijkheid.

Indien bij een overheidsinstelling geen toezichthoudend orgaan aanwezig is, bespreekt de overheidsaccountant of het noodzakelijk is het voorgaande voorschrift uit te voeren en de voorgaande aanbevelingen op te volgen in overleg met het bestuur van de overheidsinstelling.

Zoals toegelicht in paragraaf 3.1.1 is ook het bestuur van de overheidsinstelling in bepaalde mate verantwoordelijk voor het waarborgen van de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant door middel van een toereikende bestuursstructuur. Het voeren van overleg met het toezichthoudend orgaan van de overheidsinstelling vormt een belangrijke schakel tussen de waarborgen die de overheidsaccountant zelf heeft getroffen en die van de overheidsinstelling.

3.2 Beloning van de overheidsaccountant

3.2.1 Financiële afhankelijkheid van de overheidsaccountant

Het uitvoeren van een assurance-opdracht al dan niet gecombineerd met overige dienstverlening die gepaard gaat met een prestatieafhankelijke beloning van een bij deze assurance betrokken overheidsaccountant mag niet leiden tot een onaanvaardbare financiële afhankelijkheid van de overheidsaccountant, in wezen of in schijn.

Er wordt geacht sprake te zijn van onaanvaardbare financiële afhankelijkheid, indien de beloning van de overheidsaccountant in belangrijke mate afhankelijk is van de uitkomsten van zijn werkzaamheden. Dit geldt ook indien ten opzichte van gelijksoortige functies bovenmatige arbeidsvoorwaarden gelden voor de overheidsaccountant.

In het algemeen heeft de overheidsaccountant arbeidsvoorwaarden die in lijn zijn met soortgelijke functies binnen de organisatie.

Bonussen voor overheidsaccountants die afhankelijk zijn van de uitkomsten en conclusies van uitgevoerde onderzoeken tasten de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant dermate aan, dat zij verboden zijn.

Het verdient de voorkeur om transparant te zijn naar de audit-commissie en jaarlijks te rapporteren over de geldende arbeidsvoorwaarden voor de overheidsaccountants. Daarbij dienen afwijkende arbeidsvoorwaarden ten aanzien van het geldende beleid binnen de organisatie duidelijk te worden aangegeven. Dit stelt de audit-commissie in staat om de beloning van de overheidsaccountants en de mogelijk daaruit voortvloeiende ongewenste afhankelijkheid te beoordelen.

3.3 Langdurige betrokkenheid en interne roulatie

De bepalingen in deze paragraaf zijn verplicht bij een controleopdracht van de jaarrekening.

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

Indien een overheidsaccountant geregeld en voor lange tijd aan de controleopdracht van hetzelfde onderdeel van de jaarrekening meewerkt, leidt dat tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid als gevolg van een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen.

De dagelijks beleidsbepaler beoordeelt of deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is. Indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, treft de dagelijks beleidsbepaler waarborgen om deze bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Hij deelt de door hem beoogde waarborg mee aan de audit-commissie (of een ander toezichhoudend orgaan), waarbij hij eventuele knelpunten bespreekt. Voorts rapporteert hij achteraf aan de audit-commissie omtrent de feitelijk getroffen waarborg. Indien onoverkomelijke bedreigingen ontstaan ten aanzien van de onafhankelijkheid, bespreekt de dagelijks beleidsbepaler dit met de audit-commissie en de openbaar accountant c.q. de extern controleur.

De dagelijks beleidsbepaler ziet er eveneens op toe dat de bedreiging voor de onafhankelijkheid die kan voortvloeien uit de langdurige betrokkenheid van andere leden van het controleteam bij de controleopdracht van hetzelfde onderdeel van jaarrekening wordt beoordeeld en dat, indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, adequate waarborgen worden getroffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Interne roulatie

Een voorbeeld van een waarborg is interne roulatie. Indien een lid van het controleteam wordt vervangen omdat hij reeds een lange tijd aan een bepaalde controle van de jaarrekening meewerkt of omdat er van een vergelijkbare, uit te grote familiariteit of te verregaand vertrouwen voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid sprake is, ziet de dagelijks beleidsbepaler erop toe dat deze persoon niet eerder bij het team wordt ingedeeld dan nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sedert de datum waarop hij is vervangen.

De dagelijks beleidsbepaler zorgt ervoor dat de controle van de jaarrekening naar behoren kan worden voortgezet zonder dat de onafhankelijkheid van de bij de controle van de jaarrekening betrokken overheidsaccountants in het gedrang komt.

Daarom onderzoekt de dagelijks beleidsbepaler niet alleen de bedreiging voor de onafhankelijkheid die kan ontstaan bij een langdurige medewerking aan de controle van de jaarrekening van een overheidsaccountant maar ook van andere leden van het controleteam alsmede de bedreiging die verband kan houden met de samenstelling van het team.

Op grond van het conceptueel raamwerk wordt het aan de professionele oordeelsvorming van de dagelijks beleidsbepaler overgelaten welke waarborg hij treft om een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Welke waarborg in een be-

paalde situatie adequaat is, hangt immers af van de specifieke omstandigheden. Voorbeelden van waarborgen zijn:

- a. interne roulatie;
- b. het binnen een redelijke periode laten beoordelen van het dossier door een overheidsaccountant die niet bij de uitvoering van de betreffende controleopdracht van de jaarrekening is betrokken, een extern controleur of een openbaar accountant; of
- c. advies inwinnen bij het NIVRA en op basis van het advies handelen.

3.4 Periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn

De bij de uitvoering van een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant leeft deze nadere voorschriften na.

De voor de uitvoering van de assurance-opdracht verantwoordelijke overheidsaccountant is ervoor verantwoordelijk dat alle personen genoemd in paragraaf 2.2.1 gedurende de periode dat zij betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht of anderszins de uitkomsten van de assurance-opdracht kunnen beïnvloeden op de in deze nadere voorschriften voorgeschreven wijze onafhankelijk zijn van de overheidsgroep.

Indien sprake is van een doorlopende assurance-opdracht gaat deze periode in op het moment waarop de desbetreffende medewerker in dienst treedt bij of zich verbindt aan de accountantsafdeling en eindigt op het moment waarop aan dit dienstverband een einde komt of hij niet langer anderszins aan de accountantsafdeling is verbonden.

Indien sprake is van een niet-doorlopende opdracht gaat de periode in op het moment waarop het assurance-team met de uitvoering van de niet doorlopende assurance-opdracht begint en eindigt op het moment waarop het assurance-rapport is uitgebracht.

Na een interne overplaatsing mag een overheidsaccountant gedurende twee jaar geen assurance-opdrachten uitvoeren die betrekking hebben op zijn voorgaande functie.

Indien gedurende of na de periode waarop de jaarrekening betrekking heeft maar voorafgaand aan de datum van het aanvaarden van de controleopdracht van de jaarrekening overige dienstverlening ten behoeve van de overheidsgroep of een met deze overheidsgroep verbonden derde is verricht en die overige dienstverlening gedurende de periode van de controleopdracht van de jaarrekening verboden zou zijn, dan dient de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant er rekening mee te houden dat zijn onafhankelijkheid mogelijk kan worden bedreigd als gevolg van die overige diensten. Indien een bedreiging voor de onafhankelijkheid blijkt, dan moet de overheidsaccountant waar nodig waarborgen treffen die deze

bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Tot deze waarborgen behoren onder meer:

- a. het bespreken van onafhankelijkheidsaspecten met betrekking tot de overige dienstverlening met de bij de overheidsgroep met governance belaste personen, zoals de audit-commissie;
- b. het verkrijgen van de bevestiging van de opdrachtgever dat deze verantwoordelijk is voor de uitkomsten van de overige dienstverlening;
- c. het uitsluiten van deelname aan het controleteam van personen die de overige dienstverlening hebben uitgevoerd; of
- d. het inschakelen van een andere organisatie die de uitkomsten van de overige dienstverlening beoordeelt of die de overige dienstverlening opnieuw uitvoert op dusdanige wijze dat die organisatie de verantwoordelijkheid voor de overige dienstverlening geheel op zich kan nemen.

4 Zakelijke, arbeids-, familie-, en nauwe persoonlijke relaties met de overheidsgroep

In de meeste gevallen zijn de bepalingen ten aanzien van de hiervoor aangegeven relaties hetzelfde voor controle van de jaarrekening als voor overige assurance-opdrachten. Indien dit niet het geval is, wordt dit expliciet aangegeven.

4.1 Zakelijke relaties met de overheidsgroep

Waar in deze paragraaf wordt gesproken over zakelijke relaties is de aanstelling of arbeidsovereenkomst, inclusief de afspraken over secundaire arbeidsvoorwaarden, tussen de overheidsaccountant en de overheidsinstelling daaronder niet begrepen. Dit geldt tevens ten aanzien van iedere andere daarop gelijkende overeenkomst tussen de overheidsaccountant en de overheidsinstelling.

Zakelijke relaties tussen de overheidsaccountant en de overheidsgroep kunnen aanleiding geven tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant. In het algemeen leidt de combinatie van werkzaamheden als overheidsaccountant met een zakelijke relatie die niet past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de overheidsgroep tot onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van bedoelde overheidsaccountant en is daarom verboden.

Indien de zakelijke relatie naar het oordeel van de overheidsaccountant wel past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de overheidsgroep zal doorgaans de combinatie leiden tot een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant. De overheidsaccountant dient in deze situatie waarborgen te treffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen

tot een aanvaardbaar niveau. Tot deze waarborgen behoort ten minste het melden van de zakelijke relatie bij de audit-commissie.

In het bijzonder bij de controle van de jaarrekening van de overheidsgroep moet de bij de controle betrokken overheidsaccountant met het toezichthoudend orgaan van de overheidsgroep de gevallen bespreken waarin twijfel rijst over de vraag of een zakelijke relatie al dan niet past in het kader van de normale relaties tussen de overheidsaccountant en de overheidsgroep en wel of geen bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis vormt voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant.

Ernst van de bedreiging voor de onafhankelijkheid

Of een zakelijke relatie als een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant moet worden beschouwd, hangt af van de vraag of een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, tot de slotsom zal komen dat een dergelijke relatie de uitkomst van de assurance-opdracht zal beïnvloeden.

Ongeacht welke zakelijke relatie het betreft, zijn het in de eerste plaats de door de overheidsaccountant getroffen waarborgen die het bewijs moeten leveren dat de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid zijn onderkend en onderzocht. Waar dat passend is, moet het bewijsmateriaal ook verwijzen naar de rol van het toezichthoudend orgaan van de overheidsgroep in dit proces. Telkens als een beslissing in verband met een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant is genomen, waarbij deze bedreiging al dan niet als ernstig wordt beschouwd, moeten de redenen die aan deze beslissing ten grondslag hebben gelegen, in het dossier worden vastgelegd.

4.2 Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie

4.2.1 *Dienstverband bij de overheidsgroep*

De bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant ziet erop toe dat een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling niet in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van het object van de assurance-opdracht kan beïnvloeden.

De bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant ziet erop toe dat een medewerker van de accountantsafdeling die elders binnen de overheidsgroep een functie vervult na beëindiging van deze functie niet wordt belast met assurance-werkzaamheden die verband houden met deze functie.

Indien een voormalig lid van het assurance-team bij de overheidsgroep een functie buiten de accountantsafdeling aanvaardt, moet de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant erop toezien dat er geen banden van betekenis meer bestaan tussen de accountantsafdeling en de betrokken persoon. Dit

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

houdt onder meer in dat de betrokken persoon niet meer mag deelnemen aan de bedrijfsmatige of beroepsactiviteiten van de accountantsafdeling.

Indien een overheidsaccountant belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening voornemens is de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden te verlaten om vervolgens bij dezelfde overheidsgroep een essentiële bestuursfunctie te gaan uitoefenen, beoordeelt hij of dit leidt tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid. Indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, beoordeelt de overheidsaccountant of het mogelijk is deze bedreiging door het treffen van waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. Indien dit niet mogelijk is zal de overheidsaccountant de bedoelde bestuursfunctie niet met directe ingang mogen aanvaarden.

'Dubbel functies'

De bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant moet tevens bijzondere aandacht besteden aan de situatie waarin hijzelf of een andere bij de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden persoon zowel een functie bij de accountantsafdeling als elders bij de overheidsgroep vervult of, in geval van een controleopdracht van de jaarrekening, eveneens bij een met deze overheidsgroep verbonden derde.

Deze vorm van 'dubbel functies' leidt niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant, indien hij of de andere persoon in die andere functie geen boekhoudkundige transacties initieert of gegevens opstelt die niet door het bestuur van de overheidsinstelling zijn gecontroleerd en goedgekeurd. Dergelijke dubbel functies leiden evenmin tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant of van de andere persoon, indien hij in die andere functie werkzaamheden verricht waarin hij de uitkomst van de assurance-opdracht niet kan beïnvloeden. Indien de overheidsaccountant of de andere persoon na afloop van de functie buiten de accountantsafdeling wederom bij het assurance-team wordt ingedeeld, ziet de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant erop toe dat hij of de andere persoon niet wordt belast met assurance-werkzaamheden die verband houden met de functie buiten de accountantsafdeling.

4.2.2 Vervullen van een bestuurs- of toezichthoudende functie binnen de overheidsgroep

Het is de overheidsaccountant niet toegestaan te worden betrokken bij een assurance-opdracht indien hijzelf of een andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling lid is van een bestuur binnen de overheidsgroep (bijvoorbeeld lid van de bestuursraad) of lid is van een toezichthoudend orgaan (bijvoorbeeld de audit-commissie of raad van commissarissen) binnen de overheidsgroep. Aanwezigheid bij vergaderingen van de audit-commissie of raad van commissarissen is toegestaan, mits de overheidsaccountant niet deelneemt aan de besluitvorming.

Indien een voormalig medewerker van de accountantsafdeling een bestuurs- of toezichhoudende functie binnen de overheidsgroep gaat vervullen, past de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant het bepaalde in de vierde alinea van paragraaf 4.2.1 toe.

Aanvullende bepalingen in geval de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep wordt gecontroleerd

Het is de overheidsaccountant niet toegestaan betrokken te zijn bij een controleopdracht van een jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep indien hijzelf of een andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling lid is van een bestuur binnen de overheidsgroep, een andere leidinggevende positie daarbij bekleedt of deel uitmaakt van een toezichhoudend orgaan binnen de overheidsgroep.

Het hiervoor bedoelde aanvaarden van een bestuurs-, toezichhoudende- of andere leidinggevende functie binnen de overheidsgroep door een van de aangegeven personen is niet de enige manier waarop een uit intimidatie en zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant kan ontstaan.

Het vervullen door de overheidsaccountant of een andere persoon die werkzaam is bij of is verbonden aan de accountantsafdeling van een zogenoemde passieve bestuursfunctie, bijvoorbeeld in de vorm van een 'slapende' bestuursfunctie in een stichting administratiekantoor bij of ten behoeve van de overheidsgroep leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant die werkzaam is bij of is verbonden aan de accountantsafdeling waaraan ook de bedoelde personen zijn verbonden.

4.3 Indienstreding bij een accountantsafdeling

De bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant ziet erop toe dat een lid van een bestuur binnen de overheidsgroep of een andere persoon die een managementpositie vervult binnen de overheidsgroep en die een functie aanvaardt bij de accountantsafdeling van dezelfde overheidsgroep gedurende een redelijke periode na het beëindigen van bedoelde leidinggevende functie niet betrokken is bij belangrijke beslissingen met betrekking tot enige assurance-opdracht. Dit geldt eveneens voor iedere andere persoon aangesteld door of anderszins verbonden aan de overheidsgroep, tenzij zijn verantwoordelijkheden en taken in de andere functie van geen enkele betekenis zijn voor het uitvoeren van de assurance-opdracht.

Indien een lid van een bestuur binnen de overheidsgroep of een andere persoon die een managementfunctie vervult binnen de overheidsgroep een functie aanvaardt bij de accountantsafdeling van dezelfde overheidsgroep, wordt de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant te ernstig geacht om door enige andere waarborg te kunnen worden weggenomen dan door het verbod om gedurende een redelijke periode betrokken te zijn bij belangrijke beslissingen in verband met de assurance-opdracht van de overheidsgroep.

Indien een andere persoon aangesteld door of anderszins verbonden aan de overheidsgroep bij de accountantsafdeling een functie aanvaardt, zal de betekenis van de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant afhankelijk zijn van de verantwoordelijkheden en taken waarmee deze persoon bij de overheidsgroep was belast en de verantwoordelijkheden en taken die hem bij de accountantsafdeling zullen worden toevertrouwd. Indien hij bijvoorbeeld werkzaamheden verrichtte met betrekking tot de financiële administratie of posten van de jaarrekening waardeerde, zal de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant erop toezien dat voor die persoon dezelfde bepalingen gelden als voor een directeur of bestuurder. Indien de werknemer daarentegen bijvoorbeeld een niet-bestuurlijke functie binnen de overheidsgroep bekleedde, kan de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen door ervoor te zorgen dat de werkzaamheden van bedoelde persoon als lid van het assurance-team niet op die vestiging betrekking hebben.

4.4 Persoonlijke en familierelaties

4.4.1 Gezinsleden

Een overheidsaccountant mag geen assurance-opdracht aanvaarden indien één van zijn gezinsleden:

- a. deel uitmaakt van het bestuur van de entiteit waarbinnen het object van de assurance-opdracht is gelegen;
- b. bij de overheidsgroep een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van de assurance-opdracht;
- c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van de assurance-opdracht geen deel uitmaakte van het bestuur als bedoeld in onderdeel a en geen andere positie als bedoeld in onderdeel b bekleedde, maar wel deel uitmaakte van het bestuur als bedoeld in onderdeel a of een andere positie als bedoeld in onderdeel b bekleedde in de periode waarop de assurance-opdracht betrekking heeft;
- d. een op grond van het bepaalde in deze nadere voorschriften onaanvaardbaar financieel belang in de overheidsgroep bezit; of
- e. met de overheidsgroep een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant.

De bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant ziet erop toe dat een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de desbetreffende accountantsafdeling geen deel uitmaakt van het as-

assurance-team, indien die persoon een gezinslid heeft dat voldoet aan één van de hierboven genoemde criteria.

De bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant ziet erop toe dat deze controleopdracht van de jaarrekening niet wordt uitgevoerd op een vestiging van de accountantsafdeling waarbij of waaraan een overheidsaccountant die niet bij de desbetreffende controleopdracht is betrokken, werkzaam of verbonden is en een gezinslid heeft dat aan één van deze criteria voldoet.

4.4.2 Naaste verwanten

Of de relatie tussen de bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant en naaste verwanten van hem of van een ander lid van het assurance-team van invloed is op de onafhankelijkheid hangt af van een aantal factoren. In ieder geval wordt de onafhankelijkheid bedreigd indien een lid van het assurance-team een naaste verwant heeft die:

- a. deel uitmaakt van het bestuur van de entiteit waarbinnen het object van de assurance-opdracht is gelegen;
- b. bij de overheidsgroep een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van de assurance-opdracht;
- c. een op grond van het bepaalde in deze nadere voorschriften onaanvaardbaar financieel belang in de overheidsgroep bezit; of
- d. met de overheidsgroep een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant.

De betekenis van de bedreiging voor de onafhankelijkheid dient te worden geëvalueerd en indien deze van niet te verwaarlozen betekenis is, moeten waarborgen worden getroffen. Voorbeelden hiervan zijn onder meer:

- a. het verwijderen van de betreffende persoon uit het assurance-team;
- b. het waar mogelijk de verantwoordelijkheden binnen het assurance-team zodanig structureren dat de betreffende persoon geen werkzaamheden hoeft te verrichten die vallen onder de verantwoordelijkheid van de naaste verwant;

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- c. het opstellen van gedragsregels en procedures om zaken met betrekking tot hun persoonlijke onafhankelijkheid en objectiviteit te bespreken met leidinggevende niveaus.
- d. het afstoten van (een significant deel van) het financieel belang door de naaste verwant in een zo vroeg mogelijk stadium;
- e. het bespreken van de kwestie met het toezichthoudende orgaan van de opdrachtgever; of
- f. het beoordelen van de uitgevoerde werkzaamheden door een overheidsaccountant die niet is betrokken bij de assurance-opdracht of overige dienstverlening ten behoeve van de opdrachtgever.

Indien een naaste verwant van een lid van het assurance-team een hoge bestuursfunctie bij de opdrachtgever bekleedt of in een zodanige positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op de assurance-opdracht van de opdrachtgever kan er sprake zijn van een inbreuk op de onafhankelijkheid. Of deze inbreuk van belang is, hangt onder andere af van de volgende factoren:

- a. de positie van de naaste verwant bij de opdrachtgever; of
- b. de rol van de professional in het assurance-team.

Indien een lid van het assurance-team wetenschap heeft van het feit dat een naaste verwant een financieel belang in de opdrachtgever bezit, kan er sprake zijn van een inbreuk op de onafhankelijkheid. Of deze inbreuk van bijzonder belang is, hangt af van de aard van de relatie tussen het lid van het assurance-team en de naaste verwant en de materialiteit van het financiële belang.

4.4.3 Nauwe persoonlijke relaties

De overheidsaccountant moet nagaan of hijzelf of een andere persoon die lid is van het assurance-team geen andere nauwe persoonlijke relaties heeft die vergelijkbare waarborgen als onder 4.4.2 genoemd vereisen.

De situatie waarin sprake is van een relevante nauwe persoonlijke relatie moet worden beoordeeld aan de hand van de kennis van de overheidsaccountant en de betrokken persoon.

De overheidsaccountant moet ervoor zorgen dat de betrokken persoon hem inlicht over alle feiten en omstandigheden die vereisen dat de overheidsaccountant waarborgen treft die een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Dit kan onder meer gebeuren door van de betrokken persoon hierover jaarlijks een bevestiging te vragen.

De bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant ziet erop toe dat de personen die deel uitmaken van het assurance-team aan de hand van de door de accountantsafdeling vastgestelde gedragslijnen en procedures bepalen wie hun nauwe persoonlijke relaties zijn of lijken te zijn en vervolgens alle relevante feiten of omstandigheden met betrekking tot de overheidsgroep melden aan de overheidsaccountant.

4.4.4 Nadere toelichting gezinsleden, naaste verwanten en nauwe persoonlijke relaties

De bij een assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant beoordeelt de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die verband houdt met het feit dat hijzelf of een andere persoon die deel uitmaakt van het assurance-team een gezinslid of een naaste verwant heeft dat aan de in paragrafen 4.4.1 en 4.4.2 onder a tot en met e genoemde criteria voldoet.

Een beoordeling van eventuele bedreigingen voortvloeiend uit familie- of andere nauwe persoonlijke relaties is gebaseerd op de kennis van de overheidsaccountant van de levensomstandigheden van alle relevante personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantsafdeling. De overheidsaccountant betreft bij deze beoordeling de door de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden uitgevaardigde gedragslijnen en procedures die de betrokken personen ertoe verplichten omtrent hun gezinsleden en naaste verwanten mededeling te doen van alle in dit verband relevante feiten of omstandigheden. De overheidsaccountant evalueert de verkregen informatie en gaat van alle voor een assurance-opdracht waarbij hij is betrokken relevante personen na of aan één van de bedoelde criteria is voldaan. Indien dat het geval blijkt te zijn, treft hij binnen een redelijke termijn die waarborgen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Deze waarborgen kunnen uiteenlopen van het niet aanvaarden c.q. teruggeven van de assurance-opdracht tot de verwijdering van een persoon uit het assurance-team of, in geval van een controleopdracht van de jaarrekening, uit de vestiging van de accountantsafdeling.

Onopzettelijke inbreuken

Er kan zich een situatie voordoen waarin de overheidsaccountant vaststelt dat een persoon die deel uitmaakt van een assurance-team waaraan de overheidsaccountant leiding geeft onopzettelijk geen melding heeft gedaan van een als strijdig met de onafhankelijkheidsvereisten aan te merken familierelatie of andere nauwe persoonlijke relatie met de overheidsgroep. Een dergelijke onopzettelijke inbreuk leidt niet tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant, mits de overheidsaccountant:

- a. op de juiste wijze gebruik heeft gemaakt van procedures van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, die erin voorzien dat de professionals verplicht zijn onmiddellijk alle inbreuken op de onafhankelijkheidsregels te melden die het gevolg zijn van wijzigingen in hun familie- of andere persoonlijke relaties, de aanvaarding van een voor de assurance-opdracht gevoelige functie door een gezinslid of naaste verwant (dat wil zeggen alle personen genoemd in de punten a tot en met e van paragraaf 4.4.1 respectievelijk 4.4.2) of het feit dat een familielid of

- een naaste verwant een groot financieel belang in de overheidsgroep heeft gekocht, geërfd of anderszins heeft verkregen;
- b. de betrokken persoon onmiddellijk uit het assurance-team verwijderd of, indien de persoon niet tot het assurance-team behoort, deze persoon uitsluit van belangrijke beslissingen in verband met de assurance-opdracht van de betrokken overheidsgroep. In geval het gaat om de verwerving van een groot financieel belang moet de overheidsaccountant, zodra de onopzettelijke inbreuk is vastgesteld, de betrokken persoon ertoe aanmanen zich zo spoedig mogelijk van het financieel belang te ontdoen; en
 - c. extra zorgvuldig te werk gaat bij de beoordeling van de relevante assurance-werkzaamheden van de betrokken persoon.

5 Samenloop met overige dienstverlening

Dit hoofdstuk is uitsluitend van toepassing op controleopdrachten van de jaarrekening, met uitzondering van paragraaf 5.1 die ook op andere assurance-opdrachten van toepassing is.

In dit hoofdstuk wordt onder 5.1 in algemene zin behandeld de samenloop van assurance-opdrachten (waaronder controleopdrachten van de jaarrekening) met overige dienstverlening bij de overheidsgroep.

Voor een aantal specifieke combinaties van een controleopdracht van de jaarrekening en overige dienstverlening bij een overheidsgroep zijn aanvullende voorschriften noodzakelijk omdat vooral in deze situaties een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant kan ontstaan. In de paragrafen 5.2 tot en met 5.5 worden deze specifieke combinaties besproken. Overigens kan ook bij een assurance-opdracht met een continu karakter anders dan een controleopdracht van de jaarrekening (bijvoorbeeld beoordelingsopdrachten met betrekking tot de jaarrekening) sprake zijn van onverenigbaarheid met overige dienstverlening. De hierna volgende paragrafen gelden dan ook voor deze dienstverleningsopdrachten.

5.1 Algemeen beoordelingskader

De overheidsaccountant leeft de geldende regels van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden na die een onafhankelijk optreden van de overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht in relatie tot overige dienstverlening waarborgen. Op die wijze ziet de overheidsaccountant erop toe dat de belangen van de betrokkenen niet in gevaar worden gebracht door enig tegengesteld belang tussen de overheidsaccountant en de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is enerzijds en de overheidsgroep anderzijds.

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

De overheidsaccountant mag geen beslissingen nemen namens of participeren in een besluitvormingsproces van zijn overheidsgroep. Dit verbod heeft zowel betrekking op assurance-opdrachten als op de overige dienstverlening bij de overheidsgroep.

Indien een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant die samenhangt met overige dienstverlening bij de overheidsgroep blijft bestaan, moet deze bedreiging door het treffen van waarborgen worden weggenomen of worden teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

Ook indien er geen sprake is van betrokkenheid bij het besluitvormingsproces in de hierboven benoemde gevallen, dient bij de combinatie van een assurance-opdracht en overige dienstverlening de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant te overwegen een of meerdere van de volgende waarborgen te treffen, teneinde de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau:

- a. het scheiden van taken en verantwoordelijkheden tussen de assurance-opdracht en de overige dienstverlening bij de overheidsgroep; of
- b. overleg met een andere accountant dan wel inwinnen van advies bij de beroepsorganisatie;

aanvullend bij de controleopdracht van de jaarrekening:

- c. beoordeling van de uitgevoerde controlewerkzaamheden door een overheidsaccountant die niet betrokken is bij de desbetreffende controleopdracht van de jaarrekening.

Indien van toepassing moet de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant ernaar streven de overige dienstverlening aan de overheidsgroep of aan een met deze overheidsgroep verbonden derde met het toezichthoudend orgaan van de overheidsgroep te bespreken.

Het verrichten van overige dienstverlening door de overheidsaccountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam of waaraan hij is verbonden biedt enerzijds voordelen voor zowel de overheidsgroep als de interne gebruikers van de financiële verslaggeving, maar leidt anderzijds tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant. De voordelen zijn onder meer een efficiënte en effectieve inzet van kennis en arbeid en een grote mate van kennis van en inzicht in de huishouding.

In beginsel levert niet bij alle soorten overige dienstverlening de combinatie van overige dienstverlening met het uitvoeren van een assurance-opdracht een bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant. Voorbeelden hiervan zijn fiscale advisering en due diligence (zie paragraaf 5.4).

Ook het ontwikkelen van een trainingsprogramma voor de overheidsgroep levert in beginsel geen potentiële bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant. Maar indien bijvoorbeeld de accountantsafdeling naast een assurance-opdracht ook een deel van de administratie verzorgt voor de overheidsgroep, kan hierdoor een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken overheidsaccountant ontstaan. Van essentieel belang blijft dat personeelsleden van de accountantsafdeling niet zijn betrokken bij het besluitvormingsproces van de overheidsgroep.

De hiernavolgende paragrafen 5.2 tot en met 5.5 zijn uitsluitend van toepassing op de overheidsaccountant die betrokken is bij de controleopdracht van de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep.

5.2 Administratieve dienstverlening

De bepalingen met betrekking tot administratieve dienstverlening gelden voor de samenloop van controle van de jaarrekening en administratieve dienstverlening bij de overheidsgroep en voor de met de overheidsgroep verbonden derde.

5.2.1 Algemeen

Onder het begrip 'administratieve dienstverlening' wordt in het kader van deze nadere voorschriften mede verstaan het verzorgen van de salarisadministratie. Werkzaamheden die worden uitgevoerd door het controleteam met betrekking tot het traject van saldbalans naar jaarrekening worden niet onder administratieve dienstverlening verstaan. De bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant moet erop toe zien dat alle posten in dit traject met een subjectief element, zoals voorzieningen, schriftelijk en gemotiveerd aan het bestuur van de overheidsinstelling worden voorgelegd en door hem expliciet en schriftelijk worden geaccordeerd.

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan, indien de overheidsaccountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden werkzaamheden verricht op het terrein van de administratieve dienstverlening zoals het opstellen van de jaarrekening. De aard en het belang van de hiermee verband houdende bedreiging hangen af van de mate van betrokkenheid bij het opstellen van de jaarrekening.

5.2.2 Specifieke bepalingen

Het verrichten van administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening voor verbonden derden van een overheidsgroep is toegestaan, mits deze ondersteuning uitsluitend een technisch of routinematig karakter heeft en:

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- a. de personen die hierbij zijn betrokken geen deel uitmaken van het controleteam; en
- b. de personen die hierbij zijn betrokken niet zijn betrokken bij beslissingen van het management van de overheidsgroep ten aanzien van deze ondersteuning; en
- c. de verbonden derden ten behoeve waarvan deze ondersteuning wordt verleend gezamenlijk van immaterieel belang in de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep zijn; of
- d. de ondersteuning betrekking heeft op onderwerpen die gezamenlijk van immaterieel belang in de jaarrekening van de betrokken verbonden derde zijn.

Noodgevallen

Indien geen sprake is van een hiervoor genoemde situatie is het verrichten van administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening voor een verbonden derde van de overheidsgroep uitsluitend toegestaan in noodgevallen of andere ongebruikelijke situaties. Als voorwaarden gelden dat het voor de verbonden derde vrijwel niet mogelijk is een andere regeling te treffen, omdat alleen de accountantsafdeling over de hulpmiddelen en noodzakelijke kennis van de systemen en boekhouding van de verbonden derde beschikt om tijdig de administratie gereed te hebben of de jaarrekening te kunnen samenstellen en in geval het niet verrichten van deze ondersteuning tot aanmerkelijke problemen voor de verbonden derde leidt (bijvoorbeeld indien anders wettelijke verslaggevingsvereisten niet kunnen worden nageleefd). In deze gevallen is het verlenen van deze ondersteuning toegestaan, indien:

- a. de personen die hierbij zijn betrokken geen deel uitmaken van het controleteam;
- b. de personen die hierbij zijn betrokken niet zijn betrokken bij beslissingen van het management van de overheidsgroep ten aanzien van deze ondersteuning;
- c. de activiteiten slechts eenmalig voor een korte periode worden verricht; en
- d. aanvullende waarborgen worden overwogen, zoals het bespreken van de situatie met het toezichthoudend orgaan van de overheidsgroep.

5.2.3 Algemene toelichting

Administratieve ondersteuning met uitsluitend een technisch of routinematig karakter aan verbonden derden van de overheidsgroep is onder de hiervoor aangegeven voorwaarden toegestaan.

In noodgevallen of andere ongebruikelijke situaties is het onder voorwaarden ook toegestaan meer uitgebreide administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening te verrichten voor een verbonden derde van de overheidsgroep. Een bepaalde situatie kan als een

noodgeval of andere ongebruikelijke situatie worden beschouwd, indien de weigering van de accountantsafdeling om deze assistentie te verlenen in ernstige problemen voor de verbonden derde zou resulteren (bijvoorbeeld intrekking van de financiering) of zelfs zijn voortbestaan in het gedrang zou brengen. Indien deze meer uitgebreide administratieve dienstverlening plaatsheeft, dienen de overwegingen op basis waarvan is beslist dat deze dienstverlening is toegestaan te worden vastgelegd.

5.3 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan, indien hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden werkzaamheden verricht ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen die informatie genereren die uiteindelijk in de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep wordt opgenomen.

De uit deze samenloop van dienstverlening voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant als gevolg van zelftoetsing is onaanvaardbaar, indien de overheidsaccountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden dergelijke diensten gelijktijdig verlenen, tenzij:

- a. het bestuur van de overheidsinstelling schriftelijk bevestigt dat het de verantwoordelijkheid voor het gehele interne controlesysteem op zich neemt;
- b. de overheidsaccountant zich ervan heeft vergewist dat het bestuur van de overheidsinstelling niet voornamelijk op deze werkzaamheden ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen vertrouwt om de degelijkheid van zijn interne controles en systemen voor de financiële verslaggeving te beoordelen;
- c. de specificaties voor het ontwerp van het informatiesysteem door het bestuur van de overheidsinstelling zijn geaccepteerd; en
- d. de diensten geen turn-key projecten behelzen (softwareontwerp, hardware configuratie en de implementatie van beide), tenzij het bestuur van de overheidsinstelling uitdrukkelijk in de hiervoor reeds genoemde vereiste schriftelijke bevestiging vermeldt de verantwoordelijkheid op zich te nemen voor:
 - het ontwerp-, het implementatie- en het beoordelingsproces, inclusief alle beslissingen daaromtrent; en
 - de werking van het systeem, inclusief de door het systeem gebruikte of gegenereerde gegevens.

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

In deze situatie leidt het niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant indien hij of een andere medewerker van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden als lid van een stuurgroep adviseert bij het ontwerp en de implementatie van dergelijke systemen of werkzaamheden verricht die verband houden met de beoordeling, ontwikkeling en praktische toepassing van het systeem van interne beheersing, mits geen bestuursfunctie wordt uitgeoefend.

Ook in de niet hierboven verboden gevallen moet de overheidsaccountant nagaan of er aanvullende waarborgen nodig zijn om elke eventueel resterende, uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid te ondervangen.

Een waarborg die tegen deze bedreiging kan worden getroffen bestaat uit het laten verrichten van de diensten die met het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen verband houden door een team van deskundigen die geen deel uitmaken van het controleteam, dat bovendien niet onder leiding staat van de bij de controleopdracht betrokken overheidsaccountant.

Een controleopdracht van de jaarrekening omvat onder meer de toetsing van de informatiesystemen (apparatuur en programmatuur) die door de overheidsgroep worden gebruikt om de financiële informatie te verkrijgen die in de jaarrekening moet worden verwerkt. Indien een bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden betrokken is bij het ontwerp en de implementatie van een dergelijk financieel informatiesysteem, kan dit leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant als gevolg van zelftoetsing. In dit verband wordt erop gewezen dat de financiële informatie niet alleen de gegevens omvat die rechtstreeks in de jaarrekening worden opgenomen, maar ook alle andere waarderings- of materiële gegevens die aan de in de jaarrekening vermelde informatie ten grondslag liggen. Deze informatie wordt gegenereerd door hetzij geïntegreerde IT-systemen, hetzij een aantal autonome systemen voor onder meer de kostprijsadministratie, de loonadministratie of het kasbeheer, alsook systemen die louter fysieke aantallen opleveren, zoals sommige voorraad- en productiecontrolesystemen.

De mate van betrokkenheid van de overheidsaccountant bij het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen kan variëren.

Het ene uiterste wordt gevormd door opdrachten waarbij de overheidsaccountant bestuurstaken of verantwoordelijkheden op zich neemt voor het gehele project dat betrekking heeft op het ontwerpen en implementeren van financiële informatiesystemen, dan wel voor het beheer van het financieel informatiesysteem en voor de gegevens die het gebruikt of genereert. Het is evident dat de samenloop bij een overheidsgroep van deze dienstverlening met de controle van de jaarrekening leidt tot een onaanvaardbaar hoge bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant.

In andere gevallen moet de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant een zorgvuldige inschatting maken van de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die zou kunnen voort-

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

vloeien uit de samenloop van de controle van de jaarrekening en zijn betrokkenheid bij het ontwerp en de implementatie van systemen die bestemd zijn voor de overheidsgroep, vooral als dit gevolgen heeft voor het algemeen belang. Hij moet in elk geval adequate waarborgen treffen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Het risico kan bijvoorbeeld aanvaardbaar zijn, indien de rol van de overheidsaccountant bestaat uit het verlenen van advies aan een consortium dat door de overheidsgroep met het ontwerp of de uitvoering van het project is belast.

Ook in het geval waarin de overheidsgroep een beperkte omvang heeft, is de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant beperkt, indien hem wordt verzocht een gebruiksklaar standaardsysteem voor het voeren van de boekhouding aan de specifieke behoeften van de bedrijfsactiviteit van deze cliënt aan te passen.

De bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant kan als onaanvaardbaar hoog worden beschouwd bij de samenloop van de controle met het uitvoeren van projecten voor het ontwerpen van op maat gemaakte systemen ten behoeve van de overheidsgroep.

Als de overheidsaccountant door het bestuur van de overheidsinstelling wordt gevraagd een analyse te maken van alternatieve automatiseringssystemen op basis waarvan het bestuur van de overheidsinstelling vervolgens zelf beslist welk systeem hij uiteindelijk installeert, zal dit doorgaans geen bedreiging opleveren voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant, mits de kosten en baten van de geanalyseerde systemen naar behoren zijn gemotiveerd en met het bestuur van de overheidsinstelling zijn besproken.

5.4 Diensten op het gebied van waardebeoordeling

Er bestaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant als gevolg van zelftoetsing, indien de overheidsaccountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden naast de controleopdracht van de jaarrekening diensten verricht op het gebied van waardebeoordeling die hun weerslag vinden in de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep.

Deze bedreiging wordt als onaanvaardbaar gekwalificeerd, indien sprake is van diensten op het gebied van waardebeoordeling die van directe materiële invloed zijn op de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep en waarbij de waardering een belangrijke mate van subjectiviteit met zich meebrengt.

Indien een onaanvaardbare bedreiging van de onafhankelijkheid ontstaat die niet wordt weggenomen, communiceert de overheidsaccountant dit tijdig met de audit-commissie (of een ander toezichthoudend orgaan) of de openbaar accountant c.q. de extern controleur.

In overige situaties dient de overheidsaccountant na te gaan welke waarborgen kunnen worden getroffen om de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. De overheidsaccountant ziet erop toe dat in deze situatie de door de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden vastgestelde regels die erin voorzien dat een opdracht tot waardebepaling in het algemeen wordt uitgevoerd door een afzonderlijk team dat niet betrokken is bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening van (delen van) de desbetreffende overheidsgroep, worden opgevolgd.

Due diligence werkzaamheden in opdracht van het bestuur van de overheidsinstelling worden niet als diensten op het gebied van waardebepaling beschouwd. Wel geldt altijd dat de bij de controle betrokken overheidsaccountant beoordeelt of sprake is van een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid en, indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, hij waarborgen treft die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

5.5 Dienstverlening op het terrein van interne controle

Een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant als gevolg van zelftoetsing kan ontstaan indien hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden diensten verricht op het terrein van de interne controle.

Om de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bij de combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening met een dergelijke vorm van dienstverlening weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau, dient de overheidsaccountant:

- a. na te gaan dat het bestuur c.q. het toezichthoudend orgaan van de overheidsgroep te allen tijde de verantwoordelijkheid blijft dragen voor:
 - het systeem van interne controle en beheersing;
 - het vaststellen van de aard, omvang, frequentie en risico's van de toe te passen interne controleprocedures; en
 - het reageren op de conclusies en bevindingen die voortvloeien uit een beoordeling of evaluatie van het systeem van interne controle en beheersing of uit de controleopdracht van de jaarrekening. Indien de overheidsaccountant er niet van overtuigd is dat dit het geval is, leidt dit tot een onaanvaardbare bedreiging voor zijn onafhankelijkheid; en
- b. de werkzaamheden die zijn uitgevoerd in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening te laten beoordelen door de extern controleur van de overheidsinstelling of door een bij de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden overheidsaccountant die niet betrokken is geweest bij de uitvoering van genoemde controleopdracht en de interne controlewerkzaamheden.

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

De interne controle vormt een belangrijk onderdeel van het stelsel van interne beheersing van een entiteit. Vooral in kleine en middelgrote overheidsinstellingen, die zich veelal geen verbijzonderde interne controlefunctionaris kunnen veroorloven of waar een dergelijke functionaris vaak bepaalde faciliteiten ontbeert (bijvoorbeeld toegang tot deskundigen op het gebied van informatietechnologie of kasbeheer), kan deelname aan de interne controle door de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken overheidsaccountant bevorderlijk zijn voor het vermogen van het management om controle uit te oefenen.

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en dienstverlening op het terrein van interne controle voor een overheidsgroep kan in beginsel leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controle betrokken overheidsaccountant als gevolg van de mogelijkheid dat de overheidsaccountant zijn eigen werk of het werk dat is uitgevoerd door zijn collega's moet beoordelen (zelftoetsing).

Er ontstaat vooral een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid, indien er naast de controleopdracht van de jaarrekening activiteiten worden uitgevoerd waarbij een grote mate van invloed kan worden uitgeoefend op beslissingen die zijn voorbehouden aan het bestuur van de overheidsinstelling. In dit verband kunnen met name bedreigingen ontstaan door:

- a. de mate van invloed van de overige dienstverlening op de interne controle en beheersingssystemen van de overheidsgroep; of
- b. het ontbreken van voldoende kennis bij het bestuur van de overheidsinstelling inzake de interne controle en beheersingssystemen.

Om een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen ziet de overheidsaccountant erop toe dat hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden kunnen aantonen niet betrokken te zijn bij het management van en het toezicht op de interne controle. Met betrekking tot de jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep moet de overheidsaccountant bovendien kunnen aantonen dat hij de nodige stappen heeft ondernomen om de resultaten van de diensten op het terrein van interne controle te laten verifiëren en dat hij zich niet te veel door deze resultaten heeft laten leiden bij het bepalen van de aard, het tijdschema en de draagwijdte van zijn werkzaamheden in het kader van de controleopdracht van de jaarrekening. Teneinde te waarborgen dat geen onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ontstaat, moeten deze punten op adequate wijze worden geverifieerd door een voor de uitoefening van een controleopdracht van de jaarrekening bevoegde overheidsaccountant die noch bij de desbetreffende controle, noch bij de desbetreffende interne controlewerkzaamheden betrokken is geweest.

In een organisatie waarin de interne controleafdeling verslag uitbrengt aan het toezichthoudend orgaan in plaats van aan het management zelf, vervult de interne controlefunctie een complementaire rol ten

opzichte van de controleopdracht van de jaarrekening en kan deze afdeling bijgevolg als een afzonderlijk onderdeel van de governance-structuur worden gezien. Indien de bij de controle betrokken overheidsaccountant in deze omstandigheden naast de controle van de jaarrekening interne controlewerkzaamheden heeft verricht, moet hij kunnen aantonen dat hij de aan deze combinatie van werkzaamheden verbonden bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid op adequate wijze heeft beoordeeld en de waarborgen heeft getroffen die deze bedreigingen hebben weggenomen of hebben teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

6 Assurance-rapport door de overheidsaccountant

6.1 Inleiding

De in artikel B2-290.1 van de VGC aangegeven onafhankelijkheidseis speelt voor de overheidsaccountant niet alleen een rol bij de aanvaarding en de uitvoering van een assurance-opdracht, maar tevens bij de rapportering hierover. In de VGC en in de hoofdstukken 1 tot en met 5 van deze nadere voorschriften zijn onder meer bepalingen opgenomen ter zake van de aanvaarding en uitvoering van een assurance-opdracht door de overheidsaccountant. In dit hoofdstuk zijn voorschriften opgenomen met betrekking tot de rapportering naar aanleiding van een door de overheidsaccountant uitgevoerde assurance-opdracht.

Waar in dit hoofdstuk wordt gesproken over een assurance-rapport wordt daaronder, tenzij anders aangegeven, bedoeld:

- a. een accountantsverklaring of beoordelingsverklaring bij een jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep of van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep;
- b. een accountantsverklaring of beoordelingsverklaring bij een fiscale aangifte die wordt afgegeven door een overheidsaccountant die werkzaam is bij of verbonden aan de Belastingdienst;
- c. een accountantsverklaring of beoordelingsverklaring bij historische financiële informatie anders dan de hiervoor bedoelde jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep of van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep; of
- d. een assurance-rapport bij financiële informatie anders dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep of van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep.

Het is mogelijk dat een overheidsaccountant gelijktijdig bij meerdere overheidsgroepen als overheidsaccountant werkzaam is.

In dit hoofdstuk is op een aantal plaatsen een onderscheid gemaakt tussen de gemeentelijke en provinciale overheidsaccountants ex artikel 213 lid 7 van de Gemeentewet respectievelijk artikel 217 lid 7 van de

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

Provinciewet en de overige overheidsaccountants. Deze uitzondering moet worden gezien in relatie tot het bepaalde in artikel 5 van de Wta, dat luidt:

1. “ Het is verboden een wettelijke controle te verrichten zonder daartoe van de Autoriteit Financiële Markten een vergunning te hebben verkregen.
2. Het eerste lid is niet van toepassing op:
 - a. gemeenten die accountants in gemeentelijke dienst hebben aangesteld als bedoeld in artikel 213, zevende lid, van de Gemeentewet;
 - b. provincies die accountants in provinciale dienst hebben aangesteld als bedoeld in artikel 217, zevende lid, van de Provinciewet;
 - c. accountantsdiensten als bedoeld in artikel 66, eerste lid, van de Comptabiliteitswet 2001.”

Hieruit volgt dat de gemeentelijke of provinciale overheidsaccountant, indien en voor zover hij een wettelijke controle verricht als bedoeld in artikel 213, zevende lid, van de Gemeentewet, respectievelijk artikel 217, zevende lid van de Provinciewet, hij ter zake van die wettelijke controle over de rechten en plichten beschikt, zoals die in de Wta, het Besluit toezicht accountantsorganisaties, de Gemeentewet respectievelijk Provinciewet zijn opgenomen.

Deze rechten en plichten zijn niet (geheel) in overeenstemming met de inhoud van hoofdstuk 6 en daarom is op de daarvoor in aanmerking komende plaatsen voor deze overheidsaccountant een uitzondering gemaakt.

6.2 De overheidsgroep, de kring van de beoogde gebruikers van de rapportage en het object van de assurance-opdracht

Bij het bepalen of een entiteit wel of niet tot de overheidsgroep van de overheidsaccountant behoort, dient de overheidsaccountant uit te gaan van het groepsbegrip vermeld in de definitie van overheids-groep.

6.3 Assurance-rapport bij al dan niet financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep

6.3.1 Assurance-rapport bij een jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep

Indien de overheidsaccountant een assurance-rapport bij een jaarrekening van (delen van) de overheids-groep zelf verstrekt aan:

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- a. de organen belast met governance bij de overheidsgroep, zoals de politieke en ambtelijke leiding, gemeenteraad, Provinciale Staten, audit-commissie, bestuur, raad van commissarissen, raad van toezicht;
- b. een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan de overheidsgroep;
- c. een andere overheidsaccountant werkzaam bij of verbonden aan de overheidsgroep, een openbaar accountant, een intern accountant, een andere dan hiervoor bedoelde overheidsaccountant, een ander overheidslichaam of een bij of krachtens enige wet ingestelde toezichthouder (bijvoorbeeld een minister of staatssecretaris in geval van bepaalde zelfstandige bestuursorganen) of extern controleur (bijvoorbeeld de Algemene Rekenkamer of lokale rekenkamer); of
- d. anderen dan de hiervoor genoemde organen en personen (bijvoorbeeld de Tweede Kamer) voor zover de overheidsaccountant op grond van wet- en regelgeving gehouden is het assurance-rapport aan hen te verstrekken,

vermeldt de overheidsaccountant in het assurance-rapport zijn naam, de naam van de accountantsafdeling, de naam van de overheidsinstelling of overheidsgroep en de mededeling dat verspreiding van het assurance-rapport door anderen dan de politieke ambtsdrager (bijvoorbeeld minister en staatssecretaris) zonder zijn toestemming is beperkt tot de hiervoor bedoelde organen en personen. Indien het rapport is gericht aan de politieke ambtsdrager, dan kan deze mededeling over de verspreiding achterwege blijven.

De hiervoor bedoelde mededeling inzake de verspreiding van het assurance-rapport geldt niet voor de gemeentelijke en provinciale overheidsaccountant ex artikel 213 lid 7 van de Gemeentewet respectievelijk artikel 217 lid 7 van de Provinciewet.

Het is de overheidsaccountant niet toegestaan een assurance-rapport bij een jaarrekening van (delen van) de overheidsgroep te verstrekken aan iemand buiten de hiervoor genoemde kring.

Indien de overheidsaccountant constateert dat door of namens de hiervoor genoemde organen of personen anders dan een politieke ambtsdrager of een persoon die door de politieke ambtsdrager daartoe is gemandateerd, een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de overheidsaccountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen. Indien het assurance-rapport openbaar wordt gemaakt op grond van de Wet openbaarheid van bestuur, hoeft de overheidsaccountant de genoemde maatregelen niet te treffen.

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

De hiervoor bedoelde beperking van de verspreiding van het assurance-rapport geldt niet voor de gemeentelijke en provinciale overheidsaccountant ex artikel 213 lid 7 van de Gemeentewet respectievelijk artikel 217 lid 7 van de Provinciewet.

6.3.2 Assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep

Bij het verstrekken van een assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep aan de onder 6.3.1 genoemde kring, is het onder 6.3.1 genoemde van overeenkomstige toepassing.

Het is de overheidsaccountant daarnaast toegestaan een assurance-rapport bij historische financiële informatie, anders dan een jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de overheidsgroep te verstrekken aan een persoon buiten de genoemde kring. Indien de overheidsaccountant daartoe overgaat, vermeldt hij in het assurance-rapport zijn naam, de naam van de accountantsafdeling, de naam van de overheidsinstelling of overheidsgroep en de mededeling dat verspreiding van het assurance-rapport door anderen dan de politieke ambtsdrager (bijvoorbeeld minister, staatssecretaris) zonder zijn toestemming is beperkt tot door hem aangewezen personen of organen.

De hiervoor bedoelde mededeling inzake de verspreiding van het assurance-rapport geldt niet voor de gemeentelijke en provinciale overheidsaccountant ex artikel 213 lid 7 van de Gemeentewet respectievelijk artikel 217 lid 7 van de Provinciewet noch voor de overheidsaccountant die werkzaam is bij de Belastingdienst.

Indien de overheidsaccountant constateert dat door of namens de hiervoor genoemde organen of personen anders dan een politieke ambtsdrager of een persoon die door de politieke ambtsdrager daartoe is gemandateerd een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de overheidsaccountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen. Indien het assurance-rapport openbaar wordt gemaakt op grond van de Wet openbaarheid van bestuur, hoeft de overheidsaccountant de genoemde maatregelen niet te treffen.

Deze bepaling geldt niet voor de gemeentelijke en provinciale overheidsaccountant ex artikel 213 lid 7 van de Gemeentewet respectievelijk artikel 217 lid 7 van de Provinciewet noch voor de overheidsaccountant die werkzaam is bij de Belastingdienst.

6.4 Assurance-rapport bij financiële of niet financiële informatie van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep van de overheidsaccountant

Indien de overheidsaccountant een assurance-opdracht uitvoert waarvan het object niet behoort tot de overheidsgroep, is het hem uitsluitend toegestaan zijn assurance-rapport te verstrekken aan:

- a. de organen belast met governance, zoals de politieke en ambtelijke leiding, gemeenteraad, Provinciale Staten, audit-commissie, bestuur, raad van commissarissen, raad van toezicht, van de overheidsgroep en van de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort;
- b. een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan de overheidsgroep of werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort;
- c. een andere overheidsaccountant werkzaam bij of verbonden aan de overheidsgroep of werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort, een openbaar accountant, een intern accountant, een andere dan hiervoor bedoelde overheidsaccountant, een ander overheidslichaam of een bij of krachtens enige wet ingestelde toezichthouder (bijvoorbeeld een minister of staatssecretaris in geval van bepaalde zelfstandige bestuursorganen) of extern controleur (bijvoorbeeld de Algemene Rekenkamer of lokale rekenkamer); of
- d. anderen dan de hiervoor genoemde organen en personen (bijvoorbeeld de Tweede Kamer) voor zover de overheidsaccountant op grond van wet- en regelgeving gehouden is het assurance-rapport aan hen te verstrekken; hieronder valt ook het verstrekken van een assurance-rapport door een bij de Belastingdienst werkzame accountant aan een belastingplichtige of belastingschuldige wiens fiscale handelen object van onderzoek van het desbetreffende assurance-rapport is.

In zijn assurance-rapport vermeldt de overheidsaccountant zijn naam, de naam van de accountantsafdeling, de naam van de overheidsinstelling of overheidsgroep en de mededeling dat verspreiding van het assurance-rapport door anderen dan de politieke ambtsdrager (bijvoorbeeld minister en staatssecretaris) zonder zijn toestemming is beperkt tot de hiervoor bedoelde organen en personen. Indien het rapport is gericht aan de politieke ambtsdrager, dan kan deze mededeling over de verspreiding achterwege blijven.

De hiervoor bedoelde mededeling inzake de verspreiding van het assurance-rapport geldt niet voor de gemeentelijke en provinciale overheidsaccountant ex artikel 213 lid 7 van de Gemeentewet respectievelijk artikel 217 lid 7 van de Provinciewet noch voor de overheidsaccountant die werkzaam is bij de Belastingdienst.

De overheidsaccountant mag in bijzondere gevallen een assurance-rapport inzake een assurance-opdracht waarvan het object niet behoort tot de overheidsgroep verstrekken buiten de hiervoor genoemde kring, indien dit van belang te achten is voor een doelmatige uitoefening van de taak van de overheid. Voorwaarde hiervoor is dat het object van onderzoek is gelegen in een entiteit waarin de overheidsgroep een bestuurlijk

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids-accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

belang of een financieel belang heeft. Onder bestuurlijk belang wordt in deze nadere voorschriften zeggenschap, hetzij uit hoofde van vertegenwoordiging in het bestuur hetzij uit hoofde van stemrecht, verstaan. Onder financieel belang wordt in deze nadere voorschriften verstaan een aan een derde ter beschikking gesteld bedrag dat niet verhaalbaar is indien deze derde failliet gaat onderscheidenlijk het bedrag waarvoor aansprakelijkheid bestaat indien de derde zijn verplichtingen niet nakomt.

Indien de overheidsaccountant constateert dat door of namens de hiervoor genoemde organen of personen anders dan een politieke ambtsdrager of een persoon die door de politieke ambtsdrager daartoe is gemandateerd een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de overheidsaccountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen.

Indien het assurance-rapport openbaar wordt gemaakt op grond van de Wet openbaarheid van bestuur, hoeft de overheidsaccountant de genoemde maatregelen niet te treffen.

Het voorgaande is schematisch als volgt weer te geven:

	Jaarrekening		Andere objecten dan een jaarrekening	
	Van (delen van) de overheidsgroep	Van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep	Van (delen van) de overheidsgroep	Van een entiteit die niet behoort tot de overheidsgroep
Een assurance-rapport mag door de overheidsaccountant worden verstrekt aan	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
De organen belast met governance bij de overheidsgroep of bij een andere entiteit waartoe het object van onderzoek behoort	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan de overheidsgroep dan wel een entiteit waartoe het object van onderzoek behoort	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Een andere overheidsaccountant werkzaam bij of verbonden aan de overheidsgroep of bij de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Een openbaar accountant, een intern accountant, een ander dan de	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

hiervoor bedoelde overheidsaccountant, een ander overheidslichaam, een bij of krachtens enige wet ingestelde toezichthouder of een extern controleur				
Andere personen of organen voor zover de overheidsaccountant op grond van wet- en regelgeving gehouden is het assurance-rapport aan hen te verstrekken	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Andere personen of organen dan hiervoor bedoeld	nee (6.3.1)	nee, tenzij (6.4)	ja, mits (6.3.2)	nee, tenzij (6.4)

Voor de overheidsaccountant werkzaam bij het Rijk die de jaarrekening van de Autoriteit Financiële Markten controleert, geldt geen beperking voor de verspreiding van de accountantsverklaring bij de jaarrekening van de Autoriteit Financiële Markten. Dientengevolge hoeft deze overheidsaccountant bovendien geen mededeling in de accountantsverklaring op te nemen inzake de verspreiding van de accountantsverklaring bij de jaarrekening van de Autoriteit Financiële Markten.

7 Slotbepalingen

7.1 Overgangsrecht

Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op assurance-opdrachten:

- a. die worden overeengekomen op of na 1 januari 2010; of
- b. die betrekking hebben op perioden die aanvangen op of na 1 januari 2010.

7.2 Inwerkingtreding

Deze nadere voorschriften treden in werking met ingang van 1 januari 2010.

7.3 Citeertitel

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten worden aangehaald als:

Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheids- accountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

Nadere voorschriften onafhankelijkheid overheidsaccountant - assurance-opdrachten, bij afkorting NVO-ova.

Nadere voorschriften permanente educatie (AA's)

Nadere voorschriften inzake de permanente educatie (ex artikel A-130.7 VGC) (AA)

vastgesteld bij besluit van het bestuur van 19 december 2006.

Het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, Gelet op artikel A-130.7. van de Verordening gedragscode (VGC) luidende:

"Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande het bepaalde in artikel A-130.1 t/m A-130.6 ten aanzien van permanente educatie en controle- en overige standaarden",

gehoord de leden,
stelt de volgende nadere voorschriften vast:

Artikel 1

1. Voor de toepassing van deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:
 - a. *bestuur* : het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten;
 - b. *deskundigheid van de Accountant-Administratieconsulent*: hieronder wordt in elk geval verstaan de kennis die geacht wordt te zijn vergaard in de opleiding tot Accountant-Administratieconsulent, bedoeld in artikel 53 Wet op de Accountants-Administratieconsulenten;
 - c. *nadere voorschriften*: Nadere voorschriften permanente educatie;
 - d. *NOvAA* : Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten;
 - e. *PE-activiteiten*: activiteiten in het kader van permanente educatie;
 - f. *PE-punt* : de eenheid waarin de door het bestuur aan een activiteit van permanente educatie toe te kennen waarde wordt uitgedrukt;
 - g. *permanente educatie* : het op een gestructureerde manier onderhouden van basiskennis op het vakgebied waarop de Accountant-Administratieconsulent werkzaam is en het bijhouden van ontwikkelingen op dit gebied;

Nadere voorschriften permanente educatie (AA's)

- h. *training-on-the-job-activiteiten* : PE-activiteiten waarbij sprake is van het in de praktijk of met behulp van persoonlijke bijscholing bevorderen van de deskundigheid van de Accountant-Administratieconsulent op zijn vakgebied;
 - i. *vakgebied* : het terrein waarop de Accountant-Administratieconsulent in zijn dagelijkse beroepsuitoefening werkzaam is.
2. De termen accountantsafdeling, accountantspraktijk, openbaar accountant, intern accountant, overheidsaccountant en accountant met overige opdrachten dienen te worden verstaan overeenkomstig de in de Verordening gedragscode (VGC) opgenomen definities.

Artikel 2

1. Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op alle Accountants-Administratieconsulenten met uitzondering van de Accountants-Administratieconsulenten, genoemd in het tweede lid.
2. Accountants-Administratieconsulenten die niet actief betrokken zijn bij het arbeidsproces uit hoofde van welke functie dan ook en daarenboven geen enkele activiteit, bezoldigd of onbezoldigd, verrichten ten behoeve waarvan de deskundigheid van de Accountant-Administratieconsulent wordt of zou kunnen worden aangewend, behoeven niet aan deze nadere voorschriften te voldoen. Onder niet actief bij het arbeidsproces betrokken zijn wordt verstaan dat geen inkomsten uit enige tegenwoordige arbeid wordt genoten.

Artikel 3

1. De Accountant-Administratieconsulent dient minimaal 120 PE-punten per drie kalenderjaren te behalen waarbij geldt dat minimaal 20 PE-punten per jaar dienen te worden behaald.
2. Voor de Accountant-Administratieconsulent die lopende een kalenderjaar in het accountantsregister worden ingeschreven, begint de in het eerste lid omschreven verplichting per 1 januari van het jaar volgend op het jaar van inschrijving.
3. PE- punten liggen binnen het vakgebied.
4. Zestig minuten besteed aan permanente educatie levert één PE-punt op.
5. Het bestuur kan aan een Accountant-Administratieconsulent op diens verzoek in geval van bijzondere omstandigheden, zulks ter uitsluitende beoordeling van het bestuur, (gedeeltelijke) vrijstelling

van de in dit artikel omschreven verplichtingen verlenen. Het bestuur kan aan deze vrijstelling voorwaarden verbinden.

Artikel 4

1. Dit artikel is uitsluitend van toepassing op Accountants-Administratieconsulenten die openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant zijn.
2. De Accountant-Administratieconsulent dient minimaal 90 PE-punten per drie kalenderjaren te behalen door:
 - a. het volgen van externe en interne cursussen, congressen, seminars etc. op zijn vakgebied;
 - b. het optreden als inleider, docent, cursusleider, cursusontwikkelaar op zijn vakgebied, tenzij dit optreden een zodanige herhaling betreft dat het educatieve aspect voor de betrokken Accountant-Administratieconsulent vervalt;
 - c. het optreden als examinerator bij de vakken van het accountantsexamen of bij andere vakken die relevant zijn bij zijn beroepsuitoefening, tenzij dit optreden een zodanige herhaling betreft dat het educatieve aspect voor de betrokken Accountant-Administratieconsulent vervalt;
 - d. het verrichten van activiteiten in vaktechnische commissies of het deelnemen aan vaktechnische bijeenkomsten, voor zover deze passen in het kader van de permanente educatie;
 - e. het publiceren van artikelen op zijn vakgebied in vakbladen.
3. De Accountant-Administratieconsulent kan maximaal 30 PE-punten per drie kalenderjaren behalen door:
 - a. het verrichten van vaktechnische research op zijn vakgebied;
 - b. het deelnemen aan ledenbijeenkomsten met een vaktechnisch karakter voor zover deze passen in het kader van de permanente educatie.
4. Het aantal te behalen PE-punten dient, rekening houdend met de individuele werksituatie van de Accountant-Administratieconsulent, evenwichtig te worden verdeeld over zijn vakgebied.

Artikel 5

1. Dit artikel is uitsluitend van toepassing op Accountants-Administratieconsulenten die geen openbaar accountant, intern account of overheidsaccountant zijn.
2. De Accountant-Administratieconsulent behaalt minimaal 30 PE-punten per drie kalenderjaren door:
 - a. het volgen van externe en interne cursussen, congressen, seminars etc. op zijn vakgebied;
 - b. het optreden als inleider, docent, cursusleider, cursusontwikkelaar op zijn vakgebied, tenzij dit optreden een zodanige herhaling betreft dat het educatieve aspect voor de betrokken Accountant-Administratieconsulent vervalt;
 - c. het optreden als examinerator bij de vakken van het accountantsexamen of bij andere vakken die relevant zijn voor zijn vakgebied, tenzij dit optreden een zodanige herhaling betreft dat het educatieve aspect voor de betrokken Accountant-Administratieconsulent vervalt;
 - d. het verrichten van activiteiten in vaktechnische commissies of het deelnemen aan vaktechnische bijeenkomsten op zijn vakgebied;
 - e. het publiceren van artikelen op zijn vakgebied in vakbladen.
3. De Accountant-Administratieconsulent kan maximaal 60 PE-punten per drie kalenderjaren behalen door zelfstudie of training-on-the-job-activiteiten.
4. De Accountant-Administratieconsulent kan maximaal 30 PE-punten per drie kalenderjaren behalen door:
 - a. het verrichten van vaktechnische research op zijn vakgebied;
 - b. het deelnemen aan ledenbijeenkomsten met een vaktechnisch karakter.
5. Het aantal te behalen PE-punten wordt, rekening houdend met de individuele werksituatie van de Accountant-Administratieconsulent, evenwichtig verdeeld over zijn vakgebied.

Artikel 6

1. Het bestuur kan voor alle of een nader te bepalen deel van de Accountants-Administratieconsulenten, voor een bepaald kalenderjaar een minimaal te behalen aantal PE-punten voor een bepaald kennisgebied of onderwerp vaststellen, mits dit voorafgaand aan het desbetreffende kalenderjaar aan de leden bekend wordt gemaakt.

2. Cursussen e.d. die betrekking hebben op het in het vorige lid genoemde kennisgebied of onderwerp dienen vooraf door het bestuur te worden erkend.
3. Accountants-Administratieconsulenten die minimaal negen maanden in het desbetreffende kalenderjaar woonachtig en werkzaam zijn in het buitenland, met uitzondering van de Nederlandse Antillen, behoeven niet te voldoen aan de op grond van het eerste lid van dit artikel vastgestelde verplichting.
4. Het bestuur kan aan een Accountant-Administratieconsulent op diens verzoek in geval van bijzondere omstandigheden, zulks ter uitsluitende beoordeling van het bestuur, vrijstelling van de in dit artikel omschreven verplichtingen verlenen. Het bestuur kan aan deze vrijstelling voorwaarden verbinden.
5. De Accountant-Administratieconsulent kan om vrijstelling verzoeken als bedoeld in het vierde lid bij het bestuur tot en met uiterlijk 31 januari van het jaar volgend op het jaar en/of de periode van drie jaren waarover vrijstelling wordt gevraagd.
6. Het bepaalde in het derde lid en een vrijstelling zoals bedoeld in het vierde lid van dit artikel, laten de verplichting bedoeld in artikel 3 onverlet.

Artikel 7

1. De Accountant-Administratieconsulent is verplicht volgens een door het bestuur aangegeven wijze van registratie aantekening te houden van de door hem ter voldoening aan de verplichting van artikel 3, eerste lid, verrichte PE-activiteiten en het aantal behaalde PE-punten.
2. De registratie dient zodanig te geschieden dat informatie over de mate en aard waarin betrokkene jaarlijks activiteiten heeft verricht op het gebied van permanente educatie, op eenvoudige en verifieerbare wijze kan worden verkregen.
3. De Accountant-Administratieconsulent is gehouden de in de voorgaande leden bedoelde registratie aan het toezichthoudende orgaan, het bestuur, de Raad van Tucht of het College van Beroep voor het bedrijfsleven over te leggen zodra een van dezen daarom verzoekt.

Artikel 8

Deze nadere voorschriften treden gelijktijdig in werking met de Verordening gedragscode. Gelijktijdig treden de Nadere voorschriften inzake de permanente educatie zoals vastgesteld in de bestuursvergadering van 4 november 2003 en die in werking traden op 1 januari 2004 buiten werking.

Toelichting Nadere voorschriften permanente educatie (AA)

Inleiding

De bevordering van een goede beroepsuitoefening is een wettelijke taak van de beroepsorganisatie. Eén van de vereisten voor een goede beroepsuitoefening is het constant op peil houden van de deskundigheid zowel qua diepgang als qua breedte. Met een systeem van verplichte permanente educatie kan aan deze eis voldaan worden.

In 1995 zijn voor het eerst nadere voorschriften inzake permanente educatie vastgesteld. Deze voorschriften zijn in 2003 aangescherpt en afgestemd op de regels zoals voorgesteld door de Internationale Federatie van Accountants (IFAC). In dit kader is de International Education Standard 7 (IES7) van belang. De onderhavige voorschriften zijn per 1 januari 2007 hierop aangepast.

Overeenkomstig IES7 krijgen in beginsel alle Accountants-Administratieconsulenten, ongeacht de functie die zij uitoefenen, te maken met de verplichting tot het verrichten van activiteiten op het gebied van de permanente educatie.

Daar waar gesproken wordt van Accountant-Administratieconsulent wordt zowel de mannelijke als de vrouwelijke Accountant-Administratieconsulent bedoeld.

Artikel 2

Deze Nadere voorschriften zijn niet van toepassing op Accountants-Administratieconsulenten die niet actief bij het arbeidsproces betrokken zijn en dus geen activiteiten verrichten waarbij de deskundigheid van een Accountant-Administratieconsulent nodig is.

Indien een Accountant-Administratieconsulent slechts enkele uren (of enkele dagen) per week activiteiten verricht ten behoeve waarvan de deskundigheid van Accountant-Administratieconsulent wordt of zou kunnen worden aangewend is sprake van een volledige PE-verplichting.

Toelichting omvang permanente educatie (art. 3)

Artikel 3

De accountant dient minimaal 120 PE-punten per drie kalenderjaren te behalen. De verplichting tot het volgen van permanente educatie bestrijkt telkens een periode van drie jaar. Voor degenen op wie voor de inwerkingtreding van deze nadere voorschriften al een soortgelijke verplichting van toepassing was, geldt dat de daaruit voortvloeiende driejaars periode op normale wijze doorloopt. Voor degenen voor wie de verplichting tot permanente educatie nieuw is begint deze te lopen bij de inwerkingtreding van deze nadere voorschriften.

Hierbij geldt dat ten minste 20 PE-punten per jaar dienen te worden behaald. Door te verplichten dat tenminste 20 PE-punten per jaar dienen te worden behaald wordt bereikt dat accountants ieder jaar verplicht zijn aandacht te besteden aan permanente educatie en wordt voorkomen dat accountants de eerste twee jaren geen PE-punten behalen om vervolgens het direct daaropvolgende jaar in de problemen te komen doordat ze 120 PE-punten moeten behalen.

Het is niet toegestaan PE-punten aan het einde van een driejaarsperiode mee te nemen naar de volgende periode.

Voor een Accountant-Administratieconsulent die gedurende het kalenderjaar wordt ingeschreven in het accountantsregister geldt dat de PE-verplichting ingaat op 1 januari volgend op het moment van inschrijving. Eventuele verrichte activiteiten op het gebied van permanente educatie voordat de PE-verplichting op hem van toepassing wordt, kunnen niet worden ingebracht in deze verplichting. Bij (her)intreding in de accountantsfunctie geldt de PE-plicht vanaf het moment van (her)intreding. De accountant wordt geacht bij (her)intreding voldoende deskundig te zijn.

Het accent van de PE-activiteiten ligt op het terrein waarop de Accountant-Administratieconsulent werkzaam is. Ook het verwerven van kennis op andere voor de functie relevante gebieden, zoals managementtechnieken, valt binnen het kader van de PE-verplichting. cursussen op het gebied van persoonlijke effectiviteit, mits toegespitst op Accountants-Administratieconsulenten, en cursussen van meer algemene aard (bijvoorbeeld op het terrein van vreemde-taalverwerving) kunnen mogelijk kwalificeren, afhankelijk van het terrein waarop de Accountant-Administratieconsulent werkzaam is of anderszins optreedt. Voor de Accountant-Administratieconsulent die werkzaam is of anderszins optreedt in een andere functie dan die van openbaar accountant, overheidsaccountant of intern accountant kunnen de onderwerpen financiële beheersing en governance een goede basis vormen bij het voldoen aan de PE-verplichting.

Het bestuur kan op verzoek van de betrokken accountant vrijstelling verlenen van het volgen van permanente educatie. De accountant dient daartoe bijzondere omstandigheden aan te voeren die vrijstelling van de verplichting tot het volgen van permanente educatie rechtvaardigen. Onder bijzondere omstandigheden kan bijvoorbeeld worden verstaan een langdurige ziekte. Zwangerschap of zwangerschaps-/bevallingsverlof wordt niet aangemerkt als bijzondere omstandigheid waarvoor vrijstelling kan worden verleend.

Toelichting permanente educatie activiteiten (art. 4 en 5)

Artikel 4

Onder permanente educatie voor de in dit artikel bedoelde Accountants-Administratieconsulenten vallen alleen gestructureerde vormen van educatie. E-learning kan worden aangemerkt als gestructureerde vorm van educatie, indien er een waarborg is dat de aangeboden leerstof integraal doorgenomen wordt en er een mogelijkheid is tot het stellen van vragen. Ongestructureerde vormen van educatie die voortvloeien uit het fungeren als accountant en uit de zelfwerkzaamheid van de individuele Accountant-

Administratieconsulent worden hier niet beschouwd als permanente educatie. Als ongestructureerde educatie wordt bijvoorbeeld aangemerkt het kennis nemen van informatie over het beroep uit vakliteratuur en tijdschriften voor het dagelijks onderhoud van de functie.

Met vaktechnische research wordt bedoeld vaktechnisch onderzoek, niet verricht in opdracht van een externe of interne derde, dat leidt tot een vastlegging in bijvoorbeeld een memorandum dat door anderen kan worden geraadpleegd. Het lezen van vakliteratuur valt hier dus niet onder. Zelfstudie en training-on-the-job-activiteiten kunnen voor deze groep Accountants-Administratieconsulenten niet kwalificeren in het kader van de permanente educatie.

De Accountant-Administratieconsulent is in eerste instantie zelf verantwoordelijk voor het waarderen van deze PE-activiteiten in zijn PE-registratie. Cursusorganisatoren hebben derhalve niet de bevoegdheid om zelfstandig PE-punten voor accountants vast te stellen.

Artikel 5

Onder permanente educatie voor de in dit artikel bedoelde Accountants-Administratieconsulenten vallen zowel gestructureerde als ongestructureerde vormen van educatie. De in dit artikel bedoelde Accountants-Administratieconsulenten dienen een minimaal aantal PE-punten te behalen door middel van gestructureerde vormen van educatie. E-learning kan worden aangemerkt als gestructureerde vorm van educatie, indien er een waarborg is dat de aangeboden leerstof integraal doorgenomen wordt en er een mogelijkheid is tot het stellen van vragen.

Daarnaast kunnen de in dit artikel bedoelde Accountants-Administratieconsulenten ook op niet gestructureerde wijze PE-punten behalen. Zelfstudie en training-on-the-job-activiteiten kunnen voor deze groep Accountants-Administratieconsulenten wel kwalificeren in het kader van de permanente educatie.

Met vaktechnische research wordt bedoeld vaktechnisch onderzoek, niet verricht in opdracht van een externe of interne derde, dat leidt tot een vastlegging in bijvoorbeeld een memorandum dat door anderen kan worden geraadpleegd. Het lezen van vakliteratuur valt hier dus niet onder.

De Accountant-Administratieconsulent is in eerste instantie zelf verantwoordelijk voor het waarderen van zijn PE-activiteiten in zijn PE-registratie. Cursusorganisatoren hebben derhalve niet de bevoegdheid om zelfstandig PE-punten voor accountants vast te stellen.

Toelichting verplicht onderwerp of kennisgebied (art. 6)

Artikel 6

De invulling van de permanente educatie moet tegemoet komen aan de eisen die vanuit het maatschappelijk verkeer aan de beroepsgroep van accountants worden gesteld. Tevens moet echter rekening worden gehouden met de beroepsuitoefening van de individuele accountant. Op grond hiervan is ervoor gekozen de nadere voorschriften dusdanig in te vullen dat het bestuur indien zij dat wenselijk c.q. noodzakelijk acht verplicht te bestuderen kennisgebieden of onderwerpen kan aanwijzen. Omdat een bepaald onderwerp

voor een bepaalde groep Accountants-Administratieconsulenten meer relevant kan zijn dan voor een andere groep kan het bestuur ten aanzien van de te onderscheiden groepen verschillende onderwerpen vaststellen. Een cursus die betrekking heeft op een door het bestuur aangewezen kennisgebied of onderwerp dient vooraf door het bestuur te worden erkend, om te kunnen worden aangemerkt als permanente educatie voor accountants. Vooraf dient de cursusorganisatie het programma, de inhoud en andere relevante gegevens aan het bestuur te overleggen. Het bestuur zal dan nagaan of de cursus qua inhoud en niveau gelijkwaardig is aan het door de beroepsorganisatie opgestelde curriculum. Na beoordeling hiervan kan dan een erkenning door het bestuur plaatsvinden.

Toelichting registratie (art. 7)

Artikel 7

De accountant dient zelf een registratie bij te houden van het aantal punten dat door hem per jaar wordt besteed aan permanente educatie. Deze registratie dient zodanig te geschieden dat gegevens betreffende de permanente educatie op eenvoudige en verifieerbare wijze kunnen worden verkregen. In ieder geval dienen een korte omschrijving van de permanente educatie activiteit, de datum waarop de activiteit is gevolgd, het aantal punten waarop de activiteit wordt gewaardeerd en, indien van toepassing, de naam van de opleidingsinstelling en een kopie van een deelnamebewijs te worden geregistreerd. De beroepsorganisatie zal ten behoeve van een zoveel als mogelijk uniforme vastlegging een registratieformulier ter beschikking stellen.

Een dergelijke registratieformulier kan in het kader van een toetsing opgevraagd worden.

Nadere voorschriften permanente educatie (RA's)

Nadere voorschriften permanente educatie, vastgesteld in de bestuursvergadering van 14 december 2006, gewijzigd in de bestuursvergadering van 19 september 2007, in werking getreden op 1 oktober 2007, laatstelijk gewijzigd in de bestuursvergadering van 16 december 2009, afgekondigd in de Nederlandse Staatscourant van 21 december 2009, nr. 19043, in werking getreden op 1 januari 2010

Het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants, gelet op artikel A-130.7 van de Verordening gedragscode registeraccountants (Verordening gedragscode), luidende:

“Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande het bepaalde in artikel A-130.1 t/m A-130.6 ten aanzien van permanente educatie en controle- en overige standaarden”,

gehoord de leden,

stelt de volgende nadere voorschriften vast:

Hoofdstuk I Algemeen

Artikel 1

Voor de toepassing van deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:

accountantsafdeling : accountantsafdeling in de zin van de Verordening gedragscode;

accountantspraktijk : accountantspraktijk in de zin van de Verordening gedragscode;

bestuur : bestuur van de Orde;

deskundigheid van de registeraccountant : in elk geval de kennis die geacht wordt te zijn vergaard in de opleiding tot registeraccountant, bedoeld in artikel 66 Wet op de Registeraccountants;

erkende (onderwijs)instelling : (onderwijs)instelling, accountantspraktijk of accountantsafdeling die op grond van artikel 10 van deze nadere voorschriften door het bestuur is erkend;

nadere voorschriften : Nadere voorschriften permanente educatie;

Orde : Nederlands Instituut van Registeraccountants, als bedoeld in artikel 1, eerste lid, Wet op de Registeraccountants;

PE-activiteiten : activiteiten in het kader van permanente educatie;

PE-punt : eenheid waarin de door het bestuur aan een activiteit van permanente educatie toe te kennen waarde wordt uitgedrukt;

permanente educatie : op een gestructureerde manier, en voor de in artikel 5 genoemde registeraccountant tevens minder gestructureerde manier, onderhouden van kennis op het vakgebied en het bijhouden van ontwikkelingen op dit gebied overeenkomstig deze nadere voorschriften;

training on the job-activiteiten : PE-activiteiten waarbij sprake is van het in de praktijk of met behulp van persoonlijke bijscholing bevorderen van de deskundigheid van de registeraccountant op zijn vakgebied;

vakgebied : terrein waarop de registeraccountant werkzaam is of anderszins optreedt.

Hoofdstuk II Permanente educatie

Artikel 2

1. Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op alle in het register, bedoeld in artikel 55 Wet op de Registeraccountants, ingeschreven registeraccountants met uitzondering van de registeraccountants, genoemd in het tweede lid.
2. Van het in het eerste lid bepaalde toepassingsbereik is uitgezonderd:
 - a. de registeraccountant, niet zijnde een openbaar accountant, intern accountant, overheidsaccountant, of accountant in business.
 - b. de accountant in business in de zin van de Verordening gedragscode die slechts onbezoldigde activiteiten verricht.
 - c. de accountant in business in de zin van de Verordening gedragscode die minder dan tweehonderd uur per kalenderjaar activiteiten verricht ten behoeve waarvan de deskundigheid van de registeraccountant wordt of zou kunnen worden aangewend.
3. De registeraccountant, bedoeld in het tweede lid, onderdeel b en c, geeft jaarlijks een Verklaring verrichte activiteiten af. De verklaring dient uiterlijk 31 maart van het jaar volgend op het jaar waarop de verklaring betrekking heeft, te zijn ingediend.
4. Het model van de Verklaring verrichte activiteiten wordt door het bestuur vastgesteld.

Artikel 3

1. Een eenheid van zestig minuten besteed aan permanente educatie levert één PE-punt op. Eenheden van dertig minuten of meer worden naar boven afgerond op hele punten.
2. De registeraccountant behaalt minimaal 120 PE-punten per driejaarscyclus.
3. De registeraccountant behaalt minimaal 20 PE-punten per kalenderjaar.
4. De registeraccountant verricht PE-activiteiten in het voor hem relevante vakgebied.
5. De registeraccountant is in staat ten aanzien van minimaal 60 PE-punten aan te tonen dat deze zijn behaald in de periode, genoemd in het tweede lid, onverminderd de verplichting opgenomen in artikel 8, derde lid.
6. De in het tweede lid bedoelde driejaarscyclus vangt aan bij de inwerkingtreding van deze nadere voorschriften. De registeraccountant die na dit tijdstip in het accountantsregister wordt ingeschreven behaalt, in afwijking van het tweede lid, met ingang van 1 januari van het jaar volgend op het jaar van inschrijving, minimaal 20 PE-punten per kalenderjaar tot het eerste jaar van een nieuwe driejaarscyclus.
7. Het bestuur kan op een schriftelijk en gemotiveerd verzoek van de registeraccountant geheel of gedeeltelijk ontheffing verlenen van het bepaalde in het tweede of derde lid op grond van bijzondere omstandigheden. Het bestuur kan aan deze ontheffing voorwaarden verbinden.
8. De ontheffing kan vanaf 1 oktober van het desbetreffende jaar worden aangevraagd.

Artikel 3a

1. De registeraccountant kan PE-punten behalen met de volgende PE-activiteiten:
 - a. gestructureerde vormen van educatie;
 - b. overige gestructureerde PE-activiteiten;
 - c. zelfstudie of *training on the job*-activiteiten.
2. Onder gestructureerde vormen van educatie wordt verstaan:

Nadere voorschriften permanente educatie (RA's)

- a. het volgen van externe en interne cursussen, congressen, seminars of andere educatieve bijeenkomsten die relevant zijn voor het vakgebied waarbinnen de betrokken registeraccountant werkzaam is;
 - b. het optreden als inleider, docent, leider, of ontwikkelaar van educatieve bijeenkomsten die relevant zijn voor het vakgebied waarbinnen de betrokken registeraccountant werkzaam is, tenzij dit optreden een zodanige herhaling betreft dat het educatieve aspect vervalt;
 - c. het optreden als examiner bij de vakken van het accountantsexamen of bij andere vakken die relevant zijn voor het vakgebied waarbinnen de betrokken registeraccountant werkzaam is, tenzij dit optreden een zodanige herhaling betreft dat het educatieve aspect vervalt;
 - d. het verrichten van activiteiten in vaktechnische commissies of het deelnemen aan vaktechnische bijeenkomsten op het vakgebied waarbinnen de betrokken registeraccountant werkzaam is;
 - e. het publiceren in vakbladen op het vakgebied waarbinnen de betrokken registeraccountant werkzaam is.
3. Onder overige gestructureerde PE-activiteiten wordt verstaan:
- a. het verrichten van vaktechnische research;
 - b. het deelnemen aan ledenbijeenkomsten met een vaktechnisch karakter;
 - c. het uitvoeren van kwaliteitstoetsingen.
4. Het aantal te behalen PE-punten wordt evenwichtig verdeeld over het vakgebied waarbinnen de betrokken registeraccountant werkzaam is.
5. Het bestuur kan vooraf dan wel achteraf het aantal PE-punten wijzigen dat door een (onderwijs)instelling, accountantspraktijk of accountantsafdeling, niet zijnde een erkende (onderwijs)instelling, dan wel door de desbetreffende registeraccountant aan die activiteit is toegekend indien het aantal niet strookt met deze nadere voorschriften dan wel berust op een onjuiste uitleg van deze nadere voorschriften.

Artikel 4

1. Dit artikel is van toepassing op de registeraccountant die werkzaam is als openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant.

2. De registeraccountant behaalt per driejaarscyclus minimaal 90 PE-punten met gestructureerde vormen van educatie als bedoeld in artikel 3a, tweede lid.
3. De in artikel 3a, tweede lid, onderdeel a, genoemde activiteiten vinden voor ten minste de helft plaats bij een erkende (onderwijs)instelling. Met activiteiten die hebben plaatsgevonden bij een erkende (onderwijs)instelling wordt het optreden als docent bij een erkende (onderwijs)instelling gelijkgesteld. Dit vereiste geldt totdat per driejaarscyclus een aantal van 45 PE-punten is behaald.
4. Gehele of gedeeltelijke ontheffing van de verplichting, bedoeld in het derde lid, kan worden aangevraagd indien:
 - a. de registeraccountant gedurende de periode, bedoeld in artikel 3, tweede lid, ten minste 18 maanden in het buitenland werkzaam is geweest;
 - b. de registeraccountant een PE-activiteit als bedoeld in artikel 3a, tweede lid, onderdeel a, in het buitenland heeft verricht. Het bestuur kan voorwaarden stellen aan buitenlandse PE-activiteiten.
5. De registeraccountant kan per driejaarscyclus maximaal 30 PE-punten die behaald zijn met overige gestructureerde PE-activiteiten als bedoeld in artikel 3a, derde lid, laten meetellen.
6. Het bepaalde in het tweede, derde en vijfde lid is tot de aanvang van een nieuwe driejaarscyclus niet van toepassing op de registeraccountant die na het tijdstip, bedoeld in artikel 3, zesde lid, wordt ingeschreven. Deze registeraccountant behaalt minimaal 15 PE-punten per jaar met gestructureerde vormen van educatie.

Artikel 5

1. Dit artikel is van toepassing op de registeraccountant die werkzaam is als accountant in business.
2. De accountant in business behaalt per driejaarscyclus minimaal 30 PE-punten met gestructureerde vormen van educatie als bedoeld in artikel 3a, tweede lid.
3. De accountant in business kan per driejaarscyclus maximaal 60 PE-punten behalen door zelfstudie of *training on the job*-activiteiten.
4. De accountant in business kan per driejaarscyclus maximaal 30 PE-punten die behaald zijn met overige gestructureerde PE-activiteiten als bedoeld in artikel 3a, derde lid, laten meetellen.

5. Het behaalde in het tweede, derde en vierde lid is tot de aanvang van een nieuwe driejaarscyclus niet van toepassing op de registeraccountant die na het tijdstip, bedoeld in artikel 3, zesde lid, wordt ingeschreven. Deze registeraccountant behaalt minimaal 5 PE-punten per jaar met gestructureerde vormen van educatie.

Artikel 6

1. Op 1 januari van ieder jaar wordt voor elke registeraccountant vastgesteld of hij valt onder de verplichtingen als bepaald in artikel 4 of als bepaald in artikel 5.
2. Op verzoek van een registeraccountant kan het bestuur gedurende het lopende kalenderjaar bepalen dat de desbetreffende registeraccountant tussentijds niet langer valt onder de verplichtingen van artikel 4 maar onder die van artikel 5 en vice versa.

Artikel 7

1. Het bestuur kan voor alle of een nader te bepalen deel van de registeraccountants per kalenderjaar een minimaal te behalen aantal PE-punten voor een bepaald kennisgebied of onderwerp vaststellen, mits dit voorafgaand aan het desbetreffende kalenderjaar aan desbetreffende registeraccountants wordt bekendgemaakt.
2. Cursussen etc. die betrekking hebben op het in het eerste lid bedoelde kennisgebied of onderwerp dienen vooraf dan wel achteraf separaat door het bestuur te worden erkend.
3. Het bestuur kan op een schriftelijk en gemotiveerd verzoek van een registeraccountant die binnen een jaar voorafgaand aan het instellen van een verplicht kennisgebied of onderwerp een cursus hierover heeft gevolgd ontheffing verlenen van het bepaalde in het eerste lid. Een verzoek als hiervoor bedoeld, kan ook worden ingediend door een (onderwijs)instelling, accountantspraktijk of accountantsafdeling ten behoeve van de registeraccountant, genoemd in de eerste volzin. Het bestuur kan aan deze ontheffing voorwaarden verbinden. Het bestuur betreft in zijn besluitvorming in elk geval het curriculum van de reeds gevolgde cursus. Voorwaarde voor de ontheffingverlening is in elk geval dat het curriculum van de reeds gevolgde cursus inhoudelijk grotendeels overeenkomt met het vastgestelde curriculum ter zake van een cursus over het verplicht gestelde kennisgebied of onderwerp.
4. Het bestuur kan op een schriftelijk en gemotiveerd verzoek van een registeraccountant die als docent of cursusontwikkelaar van een cursus over een verplicht kennisgebied of onderwerp is opgetreden ontheffing verlenen van het bepaalde in het eerste lid. Een verzoek als hiervoor bedoeld, kan ook worden ingediend door een (onderwijs)instelling, accountantspraktijk of accountantsafdeling ten behoeve van de registeraccountant, bedoeld in de eerste volzin. Het bestuur kan aan deze ontheffing voorwaarden verbinden.

5. De registeraccountant die minimaal negen maanden in een kalenderjaar, bedoeld in het eerste lid, in het buitenland met uitzondering van de Nederlandse Antillen en Aruba werkzaam is, hoeft niet te voldoen aan de verplichting, bedoeld in het eerste lid.
6. Een ontheffing, als bedoeld in het derde en vierde lid, of vrijstelling, als bedoeld in het vijfde lid, laat de verplichting, bedoeld in artikel 3, onverlet.

Artikel 8

1. De registeraccountant houdt volgens een door het bestuur aangegeven wijze van registratie aantekening van zijn PE-activiteiten en het daarmee behaalde aantal PE-punten via het door de Orde beschikbaar gestelde online-registratiesysteem op zijn website.
2. De registratie geschiedt zodanig dat informatie over de mate en de aard waarin de registeraccountant jaarlijks PE-activiteiten heeft verricht op eenvoudige en verifieerbare wijze kan worden verkregen.
3. De registeraccountant bewaart bewijsstukken van PE-activiteiten als bedoeld in artikel 3a gedurende een periode van minimaal zeven jaar.
4. Het bestuur kan op een schriftelijk en gemotiveerd verzoek van een registeraccountant die redelijkerwijs niet in staat is de registratie in het online-registratiesysteem van de Orde bij te houden ontheffing verlenen van het bepaalde in het eerste lid. Een ontheffing kan voor de duur van maximaal één kalenderjaar worden verleend, welke op schriftelijk verzoek van de registeraccountant telkens voor de duur van maximaal één jaar kan worden verlengd. Het bestuur kan aan deze ontheffing voorwaarden verbinden.
5. De registeraccountant die verplicht is opgave van zijn PE-activiteiten te doen aan de accountantspraktijk of accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, is vrijgesteld van de verplichting, bedoeld in het eerste lid. Voorwaarde hiervoor is dat de registeraccountant ervoor zorgdraagt dat de desbetreffende accountantspraktijk of accountantsafdeling zijn PE-activiteiten overeenkomstig het voor dergelijke accountantspraktijken en accountantsafdelingen vastgestelde model registreert.
6. De registeraccountant registreert de PE-activiteiten en het daarmee behaalde aantal PE-punten in een bepaald kalenderjaar zo spoedig mogelijk doch uiterlijk op 31 maart in het daaropvolgende jaar.
7. De registeraccountant legt de bewijsstukken, bedoeld in het derde lid, over aan het bestuur zodra het bestuur daarom verzoekt.

Artikel 9

1. Indien de registeraccountant niet aan zijn verplichtingen op grond van deze nadere voorschriften voldoet, stelt het bestuur hem een termijn van maximaal drie maanden waarbinnen de registeraccountant die verplichtingen alsnog dient na te komen.
2. Indien de registeraccountant na afloop van de termijn, bedoeld in het eerste lid, niet aan de verplichtingen op grond van deze nadere voorschriften heeft voldaan, kan de voorzitter van de Orde een klacht bij de daarvoor aangewezen instantie indienen.
3. Indien sprake is van het inhalen van een achterstallige PE-verplichting blijven onderhavige nadere voorschriften onverkort van toepassing.

Hoofdstuk III Erkenning (onderwijs)instelling, accountantspraktijk of accountantsafdeling

Artikel 10

1. Op schriftelijk verzoek van een (onderwijs)instelling, accountantspraktijk of accountantsafdeling kan het bestuur deze (onderwijs)instelling, accountantspraktijk of accountantsafdeling erkennen.
2. Het bestuur erkent een (onderwijs)instelling, accountantspraktijk of accountantsafdeling slechts indien deze:
 - gebruikmaakt van een door het bestuur vastgesteld aanvraagformulier voor de erkenningsaanvraag; en
 - bij de aanvraag bewijsstukken overlegt waaruit blijkt dat voldoende en aantoonbare ervaring is opgedaan met het ontwikkelen en verzorgen van opleidingen, bij voorkeur gericht op het functioneren van de accountant op een breed terrein; en
 - aantoonbaar onderwijs verzorgt dat de beroepsuitoefening in brede zin van de registeraccountant ten goede komt; en
 - het onderwijs door middel van opinieonderzoek onder de deelnemers pleegt te evalueren waarbij in ieder geval de hoofdonderwerpen docent, cursusmateriaal, relevantie voor de praktijk en cursusorganisatie worden geëvalueerd; en
 - de deelnemers steeds een bewijsstuk verstrekt voor het daadwerkelijk gevolgd en voltooid hebben van een opleiding of het succesvol hebben afgelegd van een daarop betrekking hebbende toets of examen, aan welke verstrekking telkens per deelnemer een betrouwbare

- aanwezigheidsregistratie ten grondslag ligt en uit welk bewijsstuk het aantal behaalde PE-punten eenvoudig valt af te leiden; en
- zich verplicht mee te werken aan een periodieke controle door of namens het bestuur, waarbij de kosten voor rekening van de betreffende (onderwijs)instelling komen.
 - Het bestuur kan aan de erkenning van een (onderwijs)instelling, accountantspraktijk of accountantsafdeling bijzondere voorwaarden verbinden, waaronder begrepen een door het bestuur vast te stellen bijdrage in alle kosten die uit de erkenning voortvloeien.
3. De erkenning kan voor bepaalde of onbepaalde tijd worden verleend, doch door het bestuur te allen tijde worden ingetrokken.
 4. Een op grond van lid 1 erkende (onderwijs)instelling is gerechtigd PE-punten toe te kennen aan de door deze (onderwijs)instelling, accountantspraktijk of accountantsafdeling PE-activiteiten conform het in deze nadere voorschriften geregelde. Voor de toekenning van de PE-punten is vereist dat de betreffende activiteit uiterlijk zeven dagen voor de dag waarop de activiteit plaatsvindt door deze erkende (onderwijs)instelling op een door het bestuur te bepalen wijze bij de Orde is aangemeld.
 5. Het bestuur kan het aantal PE-punten dat is toegekend aan de activiteiten ingevolge het vijfde lid van dit artikel aanpassen.
 6. Het bestuur kan een of meer activiteiten van een erkende (onderwijs)instelling uitsluiten van toekenning van PE-punten.

Hoofdstuk IV Overgangsrecht

Artikel 11

1. Voor de PE-plichtige registeraccountant die na 1 januari 2004 en voor 1 januari 2006 in het accountantsregister is ingeschreven, vervalt op 31 december 2006 de verplichting opgenomen in artikel 2, eerste lid, van de Nadere voorschriften inzake permanente educatie zoals in werking getreden per 1 januari 2004. Per 1 januari 2007 valt hij onder de werking van de onderhavige nadere voorschriften.
2. De registeraccountant wordt toegestaan maximaal 20 van de in 2006 behaalde PE-punten behaald boven het aantal PE-punten dat hij pro rata op grond van de Nadere voorschriften inzake per-

Nadere voorschriften permanente educatie (RA's)

manente educatie ex artikel 11, tweede lid, van de GBR-1994 verplicht was te behalen, mee te nemen naar 2007.

3. De registeraccountant die gebruikmaakt van het meenemen van punten zoals beschreven in het vorige lid voldoet onverkort aan de minimumeis tot het behalen van 20 PE-punten per kalenderjaar, zoals beschreven in artikel 3, tweede lid.
4. Driejaarsperioden als bedoeld in artikel 3, tweede lid, van de Nadere voorschriften permanente educatie, geldende tot 1 januari 2010, die zijn aangevangen tussen 2 januari 2007 en 31 december 2009 worden geacht te zijn geëindigd op 31 december 2009.
5. Registeraccountants waarvan de driejaarsperiode is aangevangen tussen 2 januari 2007 en 31 december 2009 kunnen tot een maximum van 40 behaalde PE-punten meenemen naar het jaar 2010, voor zover zij in deze driejaarsperiode meer dan 40 PE-punten per kalenderjaar hebben behaald.
6. Op verklaringen als bedoeld in artikel 2, derde lid, die voor 1 januari 2010 zijn ingediend, zijn de Nadere voorschriften permanente educatie van toepassing, geldende tot 1 januari 2010.
7. Op bewijsstukken als bedoeld in artikel 8, derde lid, die bij het in werking treden van dit besluit reeds zijn afgegeven of opgesteld, zijn de Nadere voorschriften permanente educatie van toepassing, geldende tot 1 januari 2010.

Artikel 12

De besluiten als genomen door het bestuur op 23 augustus 2006 op grond van de Nadere voorschriften inzake permanente educatie en zoals in werking getreden per 1 januari 2004, inhoudende dat:

- a. het onderwerp Herziane beroepsreglementering en Wta verplicht is gesteld voor alle registeraccountants die optreden als openbaar accountant in de zin van artikel 2, tweede lid, GBR-1994; en
- b. het onderwerp Herziane beroepsreglementering (met name GBC en specifieke nadere voorschriften onafhankelijkheid) verplicht is gesteld voor alle registeraccountants die optreden als accountant in de zin van artikel 2, eerste lid GBR-1994 niet zijnde openbaar accountant, blijven van kracht onder de onderhavige nadere voorschriften, met dien verstande dat de cursus, genoemd onder a., verplicht is gesteld voor alle registeraccountants die optreden als openbaar accountant in de zin van de Verordening gedragscode en de cursus, genoemd onder b., verplicht is gesteld voor alle registeraccountants die onder de reikwijdte van de onderhavige nadere voorschriften vallen.

Hoofdstuk V Inwerkingtreding

Artikel 13

Deze nadere voorschriften treden in werking per 1 januari 2007.

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten, vastgesteld in de bestuursvergadering van 16 december 2009.

Het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten,

gelet op artikel B1-291.1 en B1-291.2 van de Verordening gedragscode,

gehoord de leden,

na overleg met het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants,

stelt de volgende nadere voorschriften vast:

Hoofdstuk 1 Definities en reikwijdte (AA)

Artikel 1

In deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:

- a. *accountantskantoor*:
 - de organisatorische eenheid waarbij een Accountant-Administratieconsulent werkzaam is of waaraan een Accountant-Administratieconsulent verbonden is en waarbinnen één of meer Accountants-Administratieconsulenten of registeraccountants voor een cliënt bedrijfsmatig professionele diensten verrichten, bestaande uit assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet beschikt over een vergunning als bedoeld in artikel 5 van de Wta; of
 - de accountantsorganisatie ter zake van uitgevoerde professionele diensten bestaande uit assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet onder de werkingssfeer van de Wta vallen;
- b. *andere professional*: de natuurlijk persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor in een andere functie dan openbaar accountant en waarvan het accountantskantoor heeft vastgesteld dat:

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- hij een opleiding heeft genoten en met goed gevolg een erkend examen heeft afgelegd waarvan het niveau overeenkomt met een afgesloten universitaire opleiding of gelijkwaardig niveau, bedoeld in artikel 6 van de Richtlijn 2006/43/EG, en hij voldoende kennis heeft van het vakgebied en de regelgeving ter zake van assurance-opdrachten;
 - hij praktijkervaring met het uitvoeren van assurance-opdrachten heeft opgedaan; en
 - hij lid is van een beroepsorganisatie anders dan de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten of het Nederlands Instituut van Registeraccountants, die door het bestuur van de NOvAA is erkend;
- c. *assurance-cliënt*: de natuurlijk persoon of rechtspersoon, die anders dan in het kader van een gezagsverhouding aan een eindverantwoordelijk professional opdracht heeft gegeven tot het uitvoeren van een assurance-opdracht, alsmede de entiteit die verantwoordelijk is voor het object van de assurance-opdracht;
- d. *assurance-dossier*: het geheel van gegevens en bescheiden die zijn vastgelegd tijdens het uitvoeren van een assurance-opdracht waarop de eindverantwoordelijk professional zijn verklaring of rapport baseert;
- e. *assurance-opdracht*: de opdracht anders dan een wettelijke controle in de zin van de Wta, waarbij de eindverantwoordelijk professional een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken. De uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek is de informatie die het gevolg is van de toepassing van de omschreven criteria;
- f. *dagelijks beleidsbepaler*: de openbaar accountant, bedoeld in artikel B1-291.2 van de VGC;
- g. *eindverantwoordelijk professional*: de openbaar accountant of de andere professional die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance-opdracht;
- h. *medewerker*: de eindverantwoordelijk professional en overige persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor en die is betrokken bij de uitvoering van een assurance-opdracht;
- i. *netwerk*: het samenwerkingsverband waartoe het accountantskantoor behoort, dat duidelijk is gericht op het delen van winst of kosten of waarbij duidelijk sprake is van:
1. gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur;
 2. gezamenlijk beleid en procedures met betrekking tot kwaliteitsbeheersing;

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

3. een gezamenlijke bedrijfsstrategie;
 4. een gemeenschappelijke merknaam; of
 5. het delen van een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen;
- j. *onafhankelijkheidsfunctionaris*: de persoon belast met de uitvoering van de onafhankelijkheidsregeling, bedoeld in artikel 32;
- k. *openbaar accountant*: de Accountant-Administratieconsulent die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor;
- l. *persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur*: de persoon die binnen het accountantskantoor een toezichthoudende of leidinggevende functie heeft ten aanzien van de uitvoering van een assurance-opdracht of de persoon die de evaluatie van de prestatie van een bij een assurance-opdracht betrokken medewerker voorbereidt, beoordeelt of hierop directe invloed uitoefent of anderszins de beloning van deze medewerker vaststelt;
- m. *stelsel van kwaliteitsbeheersing*: de ter zake van assurance-opdrachten door het accountantskantoor getroffen maatregelen en ingestelde procedures ter zake van:
- a. de interne beheersing van het accountantskantoor met betrekking tot kwaliteit;
 - b. het interne onderzoek naar de naleving van de in de VGC opgenomen fundamentele beginselen door de bij het accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden medewerkers; en
 - c. het interne onderzoek ten aanzien van assurance-opdrachten naar de kwaliteit van de door de bij het accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden medewerkers uitgevoerde werkzaamheden;
- n. *verbonden derde*: de entiteit (natuurlijk of rechtspersoon) die:
- a. direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is in de assurance-cliënt, indien die assurance-cliënt van materiële betekenis is voor de entiteit;
 - b. een direct financieel belang in de assurance-cliënt heeft, indien de entiteit invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van de assurance-cliënt en het financieel belang van materiële betekenis is voor de entiteit; alsmede de entiteit
 - c. waarin de assurance-cliënt direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is;

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- d. waarin de assurance-cliënt of een daarmee verbonden derde als genoemd in onderdeel c een direct financieel belang heeft waarmee invloed van betekenis kan worden uitgeoefend op het zakelijke en financiële beleid van die entiteit, en dit belang van materiële betekenis is voor de assurance-cliënt en de daarmee verbonden derde, genoemd in onderdeel c; of
- e. die de zusterverenootschap van de assurance-cliënt is, dat wil zeggen de entiteit die door dezelfde entiteit wordt beheerst als de assurance-cliënt, indien deze zusterverenootschap en de assurance-cliënt beide van materiële betekenis zijn voor de entiteit die in beide feitelijk beleidsbepalend is;
- o. VGC: de Verordening gedragscode;
- p. *vrijwillige controle*: de controle van een financiële verantwoording van een onderneming of instelling ten behoeve van het maatschappelijk verkeer, die niet verplicht is gesteld bij of krachtens de in de bijlage bij de Wta genoemde wettelijke bepalingen; onder de financiële verantwoording is mede begrepen iedere hierop gelijkende verantwoording (bijvoorbeeld tussentijdse cijfers);
- q. Wta: de Wet toezicht accountantsorganisaties.

Artikel 2

1. Deze nadere voorschriften richten zich tot de dagelijks beleidsbepaler van een accountants-kantoor.
2. De dagelijks beleidsbepaler ziet erop toe dat de andere professional die werkzaam is bij of verbonden is aan het accountantskantoor en die namens het accountantskantoor een assurance-opdracht uitvoert, zich houdt aan de voor hem en voor de door hem uitgevoerde assurance-opdracht geldende regelgeving.
3. Deze nadere voorschriften hebben uitsluitend betrekking op:
 - a. het stelsel van kwaliteitsbeheersing ter zake van door of namens een accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdrachten;
 - b. de onafhankelijkheid van een accountantskantoor ter zake van de door of namens het accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdrachten; en
 - c. de integere bedrijfsvoering van een accountantskantoor.

Artikel 3

Het accountantskantoor houdt bij de nakoming van het bepaalde in de artikelen 4 tot en met 27 en 53 tot en met 56 rekening met de aard en omvang van het accountantskantoor.

Hoofdstuk 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing (AA)

Artikel 4

1. Het accountantskantoor beschikt ter zake van de door of namens het kantoor uitgevoerde assurance-opdrachten over een kwaliteitsbeleid en een stelsel van kwaliteitsbeheersing.
2. De dagelijks beleidsbepaler is deskundig ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het accountantskantoor.
3. Het stelsel van kwaliteitsbeheersing is zodanig ingericht dat de werkzaamheden te allen tijde plaatsvinden onder de verantwoordelijkheid van een eindverantwoordelijk professional.

Artikel 5

Het accountantskantoor besteedt in zijn kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing ten minste aandacht aan:

- a. de gedragsregels;
- b. de verantwoordelijkheid van de dagelijks beleidsbepaler voor het kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- c. het aanvaarden en voortzetten van de relatie met een assurance-cliënt en van een specifieke assurance-opdracht;
- d. het personeelsbeleid;
- e. de uitvoering van een assurance-opdracht;
- f. de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing; en
- g. de continuïteit van de beroepsuitoefening.

Artikel 6

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing:

- a. procedures, beschrijvingen en standaarden bevat, bedoeld in de artikelen 14 en 15, eerste lid;
- b. schriftelijk wordt vastgelegd;
- c. gedurende ten minste zeven jaren nadat het stelsel van kwaliteitsbeheersing is vastgelegd wordt bewaard; en
- d. aan de medewerkers bekend wordt gemaakt en voor hen toegankelijk is.

Artikel 7

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat zijn kwaliteitsbeleid leidt tot een bedrijfscultuur waarin assurance-opdrachten worden uitgevoerd overeenkomstig vooraf vastgestelde kwaliteitseisen.

Artikel 8

1. Het accountantskantoor kan personen benoemen aan wie uitvoerende taken in het kader van het stelsel van kwaliteitsbeheersing worden opgedragen.
2. Voor benoeming komen in aanmerking personen die:
 - a. beschikken over toereikende ervaring en deskundigheid;
 - b. beschikken over de noodzakelijke bevoegdheid; en
 - c. voldoende gezag hebben.

Artikel 9

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat hij over voldoende medewerkers beschikt om de aan het accountantskantoor verleende assurance-opdrachten uit te voeren in overeenstemming met de daarvoor geldende wet- en regelgeving.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de in het eerste lid bedoelde medewerkers beschikken over de vereiste capaciteiten en zich houden aan het bepaalde in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften.

Artikel 10

1. Het accountantskantoor wijst voor een aan het accountantskantoor verstrekte assurance-opdracht een eindverantwoordelijk professional aan.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat aan de eindverantwoordelijk professional de benodigde tijd, middelen en personeel ter beschikking worden gesteld, opdat hij zijn taak naar behoren kan uitvoeren.

Artikel 11

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat:

- a. de voor een assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional over de vereiste vakbekwaamheid beschikt;
- b. de naam van de voor een assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional en zijn titel worden bekendgemaakt aan het leidinggevend orgaan en het toezichthoudende orgaan van de opdrachtgever; en
- c. de taken en bevoegdheden van de voor een assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional met hem worden besproken en vastgelegd.

Artikel 12

1. Alvorens het accountantskantoor of de daarbij werkzame of daaraan verbonden eindverantwoordelijk professional een opdracht tot het uitvoeren van een assurance-opdracht aanvaardt of continueert wordt door één van hen beoordeeld of:
 - a. het accountantskantoor en de voor de assurance-opdracht eindverantwoordelijk openbaar accountant voldoen aan de onafhankelijkheidseisen, opgenomen in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften, dan wel, indien de voor de assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional een andere professional is, deze voldoet aan de onafhankelijkheidseisen, opgenomen in de voor hem en voor de door hem uit te voeren assurance-opdracht geldende regelgeving;
 - b. onderzoek is gedaan naar de integriteit van de assurance-cliënt; en
 - c. de benodigde vakbekwame medewerkers, tijd en middelen beschikbaar zijn om de assurance-opdracht naar behoren te verrichten.

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de medewerkers die bij hem werkzaam zijn of aan hem zijn verbonden aan hem of aan de voor de assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional de informatie verstrekken die van belang is voor de in het eerste lid bedoelde beoordeling.
3. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de in het eerste lid bedoelde beoordeling wordt vastgelegd.

Artikel 13

1. Indien na aanvaarding of continuering van een assurance-opdracht aan het accountantskantoor of aan de voor deze opdracht eindverantwoordelijk professional informatie bekend wordt die, was zij bekend geweest op het moment van aanvaarding of continuering van de opdracht, ertoe zou hebben geleid dat de opdracht niet, dan wel in gewijzigde vorm, zou zijn aanvaard of gecontinueerd, beëindigt het accountantskantoor, dan wel de genoemde eindverantwoordelijk professional, de opdracht, tenzij deze in gewijzigde vorm kan worden voortgezet.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de in het eerste lid bedoelde beslissing en de daaraan ten grondslag liggende overwegingen worden vastgelegd.

Artikel 14

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat hij een standaard heeft voor:

- a. het uitvoeren van assurance-opdrachten; en
- b. de begeleiding en de beoordeling van alsmede het toezicht op de door de medewerkers uitgevoerde werkzaamheden.

Artikel 15

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat het een standaard heeft voor de inrichting van een assurance-dossier.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de eindverantwoordelijk professional voor iedere door hem uitgevoerde assurance-opdracht met inachtneming van de standaard bedoeld in het eerste lid, een assurance-dossier inricht.
3. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de in het eerste lid bedoelde standaard ten minste voldoet aan het bepaalde in de in artikel A-130.7 van de VGC bedoelde Nadere voorschriften controle- en overige standaarden ter zake van de inrichting van een assurance-dossier.

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

4. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat een assurance-dossier gedurende ten minste zeven jaren nadat het is afgesloten wordt bewaard.

Artikel 16

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de eindverantwoordelijk professional voor een door hem uitgevoerde assurance-opdracht zo nodig advies vraagt aan een vakbekwame persoon.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de eindverantwoordelijk professional het onderwerp van de adviesaanvraag en het verkregen advies vastlegt.

Artikel 17

1. Het accountantskantoor stelt regels vast ter zake van het behandelen en oplossen van een bij de uitvoering van een assurance-opdracht gerezen verschil van inzicht tussen bij de uitvoering van de opdracht betrokken medewerkers of tussen de eindverantwoordelijk professional en de persoon bij wie ter zake van de assurance-opdracht advies is ingewonnen.
2. De bereikte conclusies ter zake van de oplossing van een verschil van inzicht worden vastgelegd en overgenomen.
3. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de eindverantwoordelijk professional zijn mededeling als resultaat van een door hem uitgevoerde assurance-opdracht niet eerder afgeeft dan nadat het verschil van inzicht is opgelost.

Artikel 18

Het accountantskantoor stelt toetsingscriteria vast aan de hand waarvan kan worden vastgesteld voor welke assurance-opdrachten een kwaliteitsbeoordeling moet plaatsvinden.

Artikel 19

1. De in artikel 18 bedoelde kwaliteitsbeoordeling wordt verricht door een kwaliteitsbeoordelaar die over de vereiste deskundigheid en ervaring beschikt voor het uitvoeren van deze kwaliteitsbeoordeling.
2. De kwaliteitsbeoordeling heeft ten doel te beoordelen of de eindverantwoordelijk professional in redelijkheid tot de door hem af te geven mededeling heeft kunnen komen.
3. De kwaliteitsbeoordelaar betreft in zijn beoordeling ten minste:

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- a. de mondeling en schriftelijk door de desbetreffende eindverantwoordelijk professional, al dan niet op verzoek van de kwaliteitsbeoordelaar, gegeven informatie;
- b. de informatie die object van de assurance-opdracht is geweest;
- c. de voornaamste bevindingen van de uitgevoerde werkzaamheden en de uit deze bevindingen getrokken conclusies; en
- d. de door de eindverantwoordelijk professional af te geven mededeling.

Artikel 20

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de kwaliteitsbeoordelaar de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling bespreekt met de eindverantwoordelijk professional.
2. Het accountantskantoor stelt een door de kwaliteitsbeoordelaar en de eindverantwoordelijk professional te volgen procedure vast voor het geval zij geen overeenstemming bereiken over de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling.
3. De kwaliteitsbeoordeling is voltooid op het tijdstip waarop de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling, volgens een door het accountantskantoor vast te stellen procedure, aan de eindverantwoordelijk professional is medegedeeld.
4. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling wordt vastgelegd, met inbegrip van de aan die uitkomst ten grondslag liggende overwegingen.

Artikel 21

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de eindverantwoordelijk professional zijn mededeling naar aanleiding van een door hem uitgevoerde assurance-opdracht niet eerder afgeeft dan nadat de kwaliteitsbeoordeling, voor zover deze is vereist ingevolge artikel 18, is voltooid.

Artikel 22

1. Het accountantskantoor waarborgt de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat:
 - a. het stelsel van kwaliteitsbeheersing jaarlijks wordt geëvalueerd;
 - b. de uitkomsten van deze evaluatie worden vastgelegd; en

- c. de genomen maatregelen tot aanpassing van het stelsel van kwaliteitsbeheersing worden vastgelegd.

Artikel 23

Het accountantskantoor stelt regels vast ter zake van de uitvoering van periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde assurance-opdrachten.

Artikel 24

1. Het accountantskantoor maakt ten minste eenmaal per jaar de uitkomsten van de in artikel 22, tweede lid, bedoelde evaluatie bekend aan de bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professionals en aan de overige medewerkers waarvoor deze informatie relevant is, teneinde deze personen in staat te stellen de geëigende acties te ondernemen.
2. De bekendmaking omvat ten minste:
 - a. een beschrijving van het uitgevoerde periodiek intern kwaliteitsonderzoek, bedoeld in artikel 23;
 - b. een beschrijving van de uitgevoerde evaluatie;
 - c. het eindoordeel dat naar aanleiding van de evaluatie is gevormd; en
 - d. een beschrijving van de uit de evaluatie gebleken relevante systematische, zich herhalende of andere belangrijke onvolkomenheden en de maatregelen die zijn getroffen om deze onvolkomenheden op te lossen.
3. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de in het tweede lid bedoelde informatie gedurende ten minste zeven jaren wordt bewaard.

Artikel 25

Het accountantskantoor ziet erop toe dat de eindverantwoordelijk professional de mededeling naar aanleiding van een onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde assurance-opdracht afgeeft en ondertekent met zijn eigen naam en zijn titel en daarbij de naam vermeldt van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.

Artikel 26

Het accountantskantoor ziet erop toe dat indien een bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professional met betrekking tot een door hem uitgevoerde assurance-opdracht wordt betrokken in een tuchtzaak of in een klachtenprocedure hij dit onverwijld meldt aan de betrokken assurance-cliënt.

Artikel 27

Het accountantskantoor zorgt voor een zorgvuldige afhandeling en vastlegging van klachten over de uitvoering van een assurance-opdracht.

Artikel 28

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat het risico van beroepsaansprakelijkheid van het accountantskantoor en van de bij hem werkzame of aan hem verbonden medewerkers en andere personen in redelijke mate is verzekerd. Indien van toepassing neemt het accountantskantoor hierbij in aanmerking de reeds op grond van het bepaalde in artikel 12 van de Verordening accountantsorganisaties afgesloten verzekering voor dit risico.
2. Het bestuur van de NOvAA is bevoegd op schriftelijk en gemotiveerd verzoek van het accountantskantoor ontheffing te verlenen van het bepaalde in het eerste lid op grond van het feit dat de dagelijks beleidsbepaler erkende gemoedsbezwaren heeft tegen elke vorm van verzekering. Genoemd bestuur kan aan deze ontheffing voorwaarden verbinden.

Artikel 29

1. De op grond van het bepaalde in artikel 28, eerste lid, te sluiten verzekering voor de beroepsaansprakelijkheid van een accountantskantoor en van de daarbij werkzame of daaraan verbonden medewerkers en andere personen voldoet ten minste aan de volgende eisen:
 - a. de verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar van wie het aannemelijk is dat deze voldoet aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit;
 - b. de verzekering biedt jaarlijks dekking voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag per aanspraak;
 - c. het verzekerd bedrag per aanspraak bedraagt:
 - bij een jaarmzet tot € 500.000, ten minste € 300.000;
 - bij een jaarmzet van € 500.000 tot € 1.000.000, ten minste € 500.000;

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- bij een jaaromzet van € 1.000.000 tot € 2.500.000, ten minste € 1.250.000;
 - bij een jaaromzet van € 2.500.000 of meer, ten minste € 3.000.000;
- d. boven de in onderdeel c genoemde minimumbedragen bepaalt het accountantskantoor de wijze waarop de financiële risico's kunnen worden opgevangen en de hoogte van de dekking van de verzekering, met dien verstande dat sprake is van een redelijke dekking van de risico's;
- e. het eigen risico per aanspraak is zodanig vastgesteld dat de solvabiliteit van het accountantskantoor niet in gevaar komt. Daartoe bedraagt het eigen risico bij een jaaromzet tot € 2.500.000, maximaal € 25.000. Bij een jaaromzet van meer dan € 2.500.000 bepaalt het accountantskantoor zelf de hoogte van het eigen risico;
- f. onder de dekking van de verzekering vallen alle werkzaamheden die door of namens het accountantskantoor worden verricht, ongeacht door wie de claim wordt ingediend;
- g. de verzekering heeft ten minste Europa als dekkinggebied;
- h. het accountantskantoor zorgt ervoor dat de inloop- en uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt;
- i. de verzekering dekt tevens de beroepsaansprakelijkheid van het accountantskantoor voor de personen die onder zijn verantwoordelijkheid werkzaam zijn, voor de personen die zijn werkzaamheden of de werkzaamheden van medewerkers van het accountantskantoor waarnemen en voor derden die betrokken zijn bij de werkzaamheden die door het accountantskantoor worden verricht; en
- j. de verzekering dekt de kosten van benodigde juridische bijstand in het kader van het in procedures te voeren verweer.
2. Het accountantskantoor beoordeelt te allen tijde of er specifieke omstandigheden zijn die het noodzakelijk maken om naar boven toe af te wijken van de minimumeisen, bedoeld in het eerste lid.

Artikel 30

Het accountantskantoor regelt op adequate wijze de waarneming van de uitvoering van een door of namens het accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdracht in geval van ontstentenis, belet of langdurige arbeidsongeschiktheid van de voor de assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional.

Artikel 31

Het accountantskantoor treft zodanige voorzieningen dat in geval van het overlijden van een bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professional een juiste afwikkeling van de beroeps-uitoefening is gewaarborgd.

Hoofdstuk 3 Onafhankelijkheid (AA)

Artikel 32

1. Het accountantskantoor heeft een onafhankelijkheidsfunctionaris.
2. Het accountantskantoor stelt een onafhankelijkheidsregeling vast.
3. De onafhankelijkheidsregeling beschrijft op welke wijze de onafhankelijkheidsfunctionaris toeziet op de naleving van de in artikel 34 bedoelde regels inzake onafhankelijkheid.
4. De functie van onafhankelijkheidsfunctionaris kan worden uitgeoefend door de compliance officer, bedoeld in artikel 1, onderdeel d, van de Verordening accountantsorganisaties.

Artikel 33

De meerderheid van de stemrechten in een accountantskantoor worden gehouden door:

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

Artikel 34

Het accountantskantoor maakt de in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften opgenomen vigerende regels inzake onafhankelijkheid bekend aan zijn medewerkers en aan anderen die aan deze regels zijn onderworpen.

Artikel 35

Het accountantskantoor dat een assurance-opdracht laat uitvoeren door een bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professional is onafhankelijk van de desbetreffende assurance-cliënt.

Artikel 36

1. Indien een accountantskantoor betrekkingen onderhoudt met een assurance-cliënt die leiden tot een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van het accountantskantoor ten opzichte van die assurance-cliënt, treft het accountantskantoor waarborgen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien dat niet mogelijk is, zorgt het accountantskantoor ervoor dat de opdracht niet wordt aanvaard of wordt beëindigd.
2. In geval sprake is van een vrijwillige controle geldt het bepaalde in het eerste lid ook voor betrekkingen onderhouden door andere onderdelen van het netwerk en voor betrekkingen met een met de assurance-cliënt verbonden derde.
3. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de ingevolge het eerste lid genomen maatregelen worden vastgelegd.

Artikel 37

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professionals ten minste eenmaal per jaar schriftelijk:

- a. bevestigen dat zij de in de VGC en daarop gebaseerde nadere voorschriften gestelde regels inzake onafhankelijkheid naleven; en
- b. het accountantskantoor informeren over bedreigingen ter zake van hun onafhankelijkheid.

Artikel 38

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat hij en de bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professionals geen vergoeding voor de uitvoering van een assurance-opdracht ontvangen waarbij het bedrag van de vergoeding afhankelijk is gesteld van:
 - a. aanvullende diensten die het accountantskantoor verleent aan de assurance-cliënt; of

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- b. de strekking van de af te geven mededeling naar aanleiding van de uitgevoerde assurance-opdracht.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de grondslag voor de berekening van de vergoeding voor een door of namens hem aanvaarde assurance-opdracht voor aanvang van de uitvoering van de opdracht met de assurance-cliënt wordt overeen gekomen.

Artikel 39

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat zijn medewerkers en anderen die moeten voldoen aan de voor hen geldende regels inzake onafhankelijkheid:
 - a. zich periodiek scholen en trainen in de toepassing van de regelgeving inzake onafhankelijkheid en de daarop betrekking hebbende interne regels van het accountantskantoor;
 - b. tijdig aan het accountantskantoor de volgens de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften vereiste informatie verstrekken met betrekking tot de voorgenomen aanvaarding en continuering van een assurance-opdracht en met betrekking tot de voorgenomen aanvaarding van een opdracht tot het verrichten van een andere dienst dan een assurance-opdracht aan een assurance-cliënt; en
 - c. het accountantskantoor onmiddellijk inlichten over omstandigheden en betrekkingen ter zake van een bij een assurance-cliënt uitgevoerde assurance-opdracht die leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van het accountantskantoor.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de ter beschikking gestelde informatie, bedoeld in het eerste lid, onderdelen b en c, tijdig aan de medewerkers bekend wordt gemaakt, voor zover de informatie voor de naleving van in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften gestelde regels van belang is.

Artikel 40

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat zijn medewerkers hem tijdig inlichten over overtredingen van de in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften opgenomen regelgeving inzake onafhankelijkheid.
2. In het geval van overtredingen als bedoeld in het eerste lid neemt het accountantskantoor zodanige maatregelen dat deze overtredingen worden beëindigd, de gevolgen daarvan zoveel als redelijkerwijs mogelijk ongedaan worden gemaakt en herhaling daarvan wordt voorkomen.

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

3. Indien sprake is van een mogelijke aantasting van de onafhankelijkheid in relatie tot een assurance-opdracht, ziet het accountantskantoor erop toe dat de voor die assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional één of meer van de volgende personen of organen raadpleegt:
 - a. de onafhankelijkheidsfunctionaris;
 - b. een eindverantwoordelijk professional die niet is betrokken bij de desbetreffende assurance-cliënt;
 - c. een daartoe geëigende commissie of afdeling binnen het accountantskantoor; of
 - d. de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten of het Nederlands Instituut van Registeraccountants
4. Het accountantskantoor beschrijft in welke omstandigheden, op welk tijdstip en op welke wijze het leidinggevende orgaan van de assurance-cliënt en, indien aanwezig, het toezichthoudende orgaan van de assurance-cliënt moeten worden geraadpleegd.
5. Het accountantskantoor maakt de hem bekend geworden overtredingen van de regelgeving inzake onafhankelijkheid bekend aan alle personen die betrokken zijn bij de behandeling van deze overtredingen.
6. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de personen, bedoeld in het vijfde lid, hem tijdig inlichten over de door hen naar aanleiding van de hun gemelde overtredingen van de regelgeving inzake onafhankelijkheid ondernomen acties.

Artikel 41

1. Het accountantskantoor zorgt voor een schriftelijke rapportage per assurance-cliënt waarin is vastgelegd of sprake is van omstandigheden die de onafhankelijkheid van de eindverantwoordelijk professional hebben bedreigd, op welke wijze met een bedreiging wordt of is omgegaan en, voor zover deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, welke waarborgen zijn getroffen om die bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.
2. Het accountantskantoor ziet erop toe dat de rapportage, bedoeld in het eerste lid, met inbegrip van een gemotiveerde conclusie, in het assurance-dossier wordt opgenomen.

Artikel 42

Het accountantskantoor stelt regels vast die voorzien in het treffen van waarborgen die de bedreiging voor de onafhankelijkheid als gevolg van een grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen in het geval

dat een eindverantwoordelijk professional of een andere leidinggevende medewerker gedurende een lange periode wordt ingezet bij een vrijwillige controle wegnemen, dan wel tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Artikel 43

1. Het accountantskantoor stelt regels vast ter zake van de toelaatbaarheid van het hebben van financiële, zakelijke en andere relaties met een assurance-cliënt. Deze regels zijn erop gericht te voorkomen dat deze financiële, zakelijke en andere relaties een onaanvaardbare bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van het accountantskantoor en zijn medewerkers.
2. Indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle, hebben de in het eerste lid bedoelde regels ook betrekking op andere onderdelen van het netwerk en op financiële, zakelijke en andere relaties met een met de controlecliënt verbonden derde.
3. De in het eerste lid bedoelde regels houden ten minste in dat het voor het accountantskantoor niet is toegestaan:
 - a. een direct financieel belang in een assurance-cliënt te hebben;
 - b. een indirect financieel belang in een assurance-cliënt te hebben, dat voor ten minste één van de betrokken partijen van niet te verwaarlozen betekenis is; of
 - c. een direct of indirect financieel belang in een met de opdrachtgever tot een vrijwillige controle verbonden derde te hebben, dat voor ten minste één van de betrokken partijen van niet te verwaarlozen betekenis is.
4. Indien sprake is van een vrijwillige controle geldt het bepaalde in het derde lid eveneens voor een ander onderdeel van het netwerk.
5. De in het eerste lid bedoelde regels houden tevens in dat het voor het accountantskantoor is toegestaan de in dat lid bedoelde relaties aan te gaan met een assurance-cliënt of de leiding daarvan, indien deze relaties en de met die relaties overeen te komen verbintenissen:
 - a. passen in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van het accountantskantoor; en
 - b. geen onaanvaardbare bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van het accountantskantoor.

6. Indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle geldt het bepaalde in het vijfde lid ook voor relaties van andere onderdelen van het netwerk en voor relaties met een met de controlecliënt verbonden derde of de leiding van die derde.

Artikel 44

Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat hijzelf of, indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle, eveneens een ander onderdeel van zijn netwerk, geen assurance-opdracht uitvoert ten behoeve van:

- a. een eigenaar van het accountantskantoor;
- b. een met een eigenaar van het accountantskantoor verbonden derde, indien deze eigenaar in een zodanige positie verkeert dat hij de besluitvorming van het accountantskantoor met betrekking tot het uitvoeren van de assurance-opdracht bij die derde kan beïnvloeden; of
- c. een onderneming of instelling waarbij een persoon met een bestuurlijke of toezichhoudende functie werkzaam is of daaraan is verbonden in een zodanige positie verkeert dat hij de besluitvorming binnen het accountantskantoor met betrekking tot het uitvoeren van de assurance-opdracht bij die onderneming of instelling kan beïnvloeden.

Artikel 45

1. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat personen werkzaam bij of verbonden aan het accountantskantoor die in een positie verkeren waarin zij de uitkomsten van een assurance-opdracht kunnen beïnvloeden geen dienstbetrekking vervullen bij de desbetreffende assurance-cliënt of indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle, ook niet bij een met deze controlecliënt verbonden derde.
2. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat personen werkzaam bij of verbonden aan het accountantskantoor geen zitting hebben in het leidinggevende of toezichhoudende orgaan van een assurance-cliënt.
3. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat, indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle, de personen, genoemd in het tweede lid, ook:
 - a. geen zitting mogen hebben in het leidinggevende of toezichhoudende orgaan van een onderneming of instelling die middellijk of onmiddellijk meer dan 20 procent van de stemrechten in de controlecliënt bezit;

- b. geen zitting mogen hebben in het leidinggevende of toezichthoudende orgaan van een onderneming of instelling waarin de controlecliënt middellijk of onmiddellijk meer dan 20 procent van de stemrechten bezit.
4. Indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle hebben de regels, bedoeld in het tweede en derde lid, ook betrekking op de personen die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een onderdeel van het netwerk.

Artikel 46

1. Het accountantskantoor stelt regels vast ter zake van de indiensttreding van een medewerker bij een assurance-cliënt of indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle, eveneens bij een met deze assurance-cliënt verbonden derde.
2. De in het eerste lid bedoelde regels houden ten minste in dat:
 - a. een medewerker die het voornemen heeft in dienst te treden bij een assurance-cliënt, terwijl hij betrokken is bij de uitvoering van een assurance-opdracht bij deze assurance-cliënt, daarvan het accountantskantoor onmiddellijk in kennis stelt;
 - b. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, de voor de assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional is, het accountantskantoor een andere eindverantwoordelijk professional aanwijst; en
 - c. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, een andere dan de in onderdeel b bedoelde eindverantwoordelijk professional is, deze medewerker met onmiddellijke ingang niet meer betrokken is bij de assurance-opdracht;
 - d. de werkzaamheden van de medewerker, bedoeld in onderdeel a, die hij ten behoeve van de lopende of meest recente assurance-opdracht van de desbetreffende assurance-cliënt heeft verricht, onmiddellijk worden beoordeeld door een bij diezelfde assurance-opdracht betrokken medewerker met een hogere functie; en
 - e. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, de eindverantwoordelijk professional is, de beoordeling, bedoeld in onderdeel d, wordt uitgevoerd door een eindverantwoordelijk professional die niet bij die assurance-opdracht betrokken is. In de situatie dat als gevolg van de omvang van het accountantskantoor er geen eindverantwoordelijk professional is die niet bij de desbetreffende assurance-opdracht is betrokken, wordt een andere eindverantwoordelijk professional gevraagd om de in onderdeel d bedoelde beoordeling uit te voeren.

Artikel 47

1. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat, indien één van zijn voormalige medewerkers bij een assurance-cliënt van het accountantskantoor in dienst is getreden, terwijl hij betrokken was bij de uitvoering van de assurance-opdracht bij deze assurance-cliënt, de banden van betekenis tussen het accountantskantoor en de betrokken medewerker volledig worden verbroken.
2. Van banden van betekenis als bedoeld in het eerste lid is sprake indien:
 - a. de vorderingen op en schulden aan de voormalig medewerker en soortgelijke financiële betrekkingen niet zijn vereffend, met uitzondering van de financiële betrekkingen die zijn vastgelegd in een schriftelijke overeenkomst en die niet worden beïnvloed door de relatie tussen de voormalig medewerker en het accountantskantoor; of
 - b. de voormalig medewerker deelneemt aan de beroeps- of bedrijfsmatige activiteiten van het accountantskantoor.
3. Het eerste en tweede lid zijn van overeenkomstige toepassing op een persoon die deel heeft uitgemaakt van de hiërarchische structuur.

Artikel 48

Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wordt beoordeeld en dat adequate waarborgen worden getroffen in geval een bij een assurance-cliënt betrokken medewerker een naaste verwant heeft die:

- a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij die assurance-cliënt en vanuit die positie directe invloed op het object van onderzoek van de assurance-opdracht kan uitoefenen;
- b. bij die assurance-cliënt in een zodanige andere positie verkeert, respectievelijk een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van die assurance-opdracht;
- c. een financieel belang heeft in die assurance-cliënt, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is; of
- d. met die assurance-cliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van deze persoon.

Artikel 49

Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat geen persoon bij een assurance-opdracht anders dan een vrijwillige controle wordt ingeschakeld die een gezinslid heeft dat:

- a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij die assurance-cliënt en vanuit die positie directe invloed op het object van onderzoek van die assurance-opdracht kan uitoefenen;
- b. bij die assurance-cliënt een zodanige andere positie bekleedt respectievelijk in een zodanige andere positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van de uitvoering van die assurance-opdracht;
- c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van de assurance-opdracht geen functie bekleedt, als genoemd in onderdeel a of b, maar wel een dergelijke functie bekleedde in de periode waarop de assurance-opdracht betrekking heeft;
- d. een financieel belang heeft in die assurance-cliënt, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is; of
- e. met die assurance-cliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid van die persoon.

Artikel 50

1. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat geen persoon bij een vrijwillige controle wordt ingeschakeld die een gezinslid heeft dat:
 - a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij die controlecliënt;
 - b. bij die controlecliënt in een zodanige andere positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van die vrijwillige controle;
 - c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van die vrijwillige controle geen functie bekleedt, als genoemd in onderdeel a of b, maar wel een dergelijke functie bekleedde in de periode waarop die vrijwillige controle betrekking heeft;
 - d. een financieel belang heeft in die controlecliënt, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is; of

- e. met die controlecliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid van die persoon.
2. De in het eerste lid bedoelde regels hebben eveneens betrekking op de in het eerste lid bedoelde personen werkzaam bij of verbonden aan een ander onderdeel van het netwerk.
3. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat geen vrijwillige controle wordt uitgevoerd vanuit een vestiging waarbij of waaraan een eindverantwoordelijk professional werkzaam of verbonden is die niet bij de desbetreffende vrijwillige controle is betrokken of een persoon werkzaam is die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur, indien één van hen dan wel beiden een gezinslid heeft dan wel hebben dat voldoet aan één of meer van de in het eerste lid genoemde criteria.
4. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat een persoon die deel uitmaakt van zijn hiërarchische structuur niet betrokken is bij een beslissing die rechtstreeks met een vrijwillige controle verband houdt, indien een gezinslid van die persoon voldoet aan één of meer van de in het eerste lid genoemde criteria.

Artikel 51

1. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid als gevolg van een dreigend geschil tussen het accountantskantoor en de assurancecliënt worden beoordeeld en dat wordt bepaald of daartegen waarborgen moeten worden getroffen.
2. Indien sprake is van een opdracht tot vrijwillige controle hebben de in het eerste lid bedoelde regels ook betrekking op een dreigend geschil waarbij een ander onderdeel van het netwerk of een met de assurancecliënt verbonden derde is betrokken.
3. Het accountantskantoor staakt zijn werkzaamheden ter zake van de uitvoering van de in het eerste lid bedoelde assurance-opdracht indien:
 - a. het dreigend geschil van wezenlijk belang is voor ten minste één van de betrokken partijen;
 - b. het dreigend geschil betrekking heeft op een eerder uitgevoerde assurance-opdracht; of
 - c. er niet langer sprake is van een dreigend geschil, maar van een aangekondigd geschil.

Artikel 52

1. Het accountantskantoor stelt regels vast ter zake van de toelaatbaarheid van de samenloop van het uitvoeren van een assurance-opdracht met het aan de assurance-cliënt leveren van overige diensten. Deze regels zijn erop gericht te voorkomen dat deze overige diensten een onaanvaardbare bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van het accountantskantoor en zijn medewerkers.
2. Indien sprake is van een vrijwillige controle, hebben de in het eerste lid bedoelde regels ook betrekking op diensten verricht door een ander onderdeel van het netwerk en op diensten verleend aan een met de controlecliënt verbonden derde.
3. De in het eerste lid bedoelde regels bevatten ten minste het voorschrift dat het accountantskantoor of zijn medewerkers geen beslissingen mogen nemen en niet mogen participeren in een besluitvormingsproces namens een assurance-cliënt of het management daarvan.
4. Indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle, heeft het in het derde lid bedoelde voorschrift ook betrekking op andere onderdelen van het netwerk en op het besluitvormingsproces bij een met de controlecliënt verbonden derde of het management daarvan.

Hoofdstuk 4 Integere bedrijfsvoering (AA)

Artikel 53

1. Het accountantskantoor richt zijn bedrijfsvoering zodanig in dat deze een beheerste en integere uitoefening van zijn bedrijf waarborgt.
2. Het accountantskantoor maakt de in het kader van de uitvoering van het bepaalde in het eerste lid vastgestelde regels en procedures bekend aan zijn medewerkers en zijn overige personeel.

Artikel 54

1. Het accountantskantoor heeft een beleid dat ertoe strekt dat betrokkenheid van het accountantskantoor en zijn medewerkers en zijn overig personeel bij strafbare feiten en wetsovertredingen die het vertrouwen in het accountantskantoor kunnen schaden wordt voorkomen.
2. Het accountantskantoor stelt procedures en regels vast ter zake van de omgang met en vastlegging van incidenten die een ernstige bedreiging vormen voor de integere uitoefening van zijn bedrijf.
3. Het accountantskantoor neemt naar aanleiding van een incident, als bedoeld in het tweede lid, passende maatregelen. Deze maatregelen zijn gericht op het beheersen van de als gevolg van het incident opgetreden risico's en op het voorkomen van herhaling.

4. De administratieve vastlegging van incidenten, als bedoeld in het tweede lid, omvat ten minste de feiten en omstandigheden van het incident, de gegevens over degene die bij het incident is betrokken en de maatregelen die naar aanleiding van het incident zijn genomen.
5. Het accountantskantoor bewaart de in het eerste lid bedoelde gegevens gedurende ten minste zeven jaren nadat zij zijn vastgelegd.

Artikel 55

1. Het accountantskantoor heeft een regeling die waarborgt dat personen van buiten het accountantskantoor en de bij het accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden personen zonder gevaar voor hun rechtspositie vermeende onregelmatigheden binnen of (mede) buiten het accountantskantoor aan de orde kunnen stellen. Deze regeling leidt ertoe dat klachten worden vastgelegd, vertrouwelijk en tijdig worden behandeld en dat de onregelmatigheden waarover wordt geklaagd, indien gegrond, tijdig worden afgehandeld door het nemen van passende maatregelen door het accountantskantoor.
2. De in het eerste lid bedoelde regeling wordt in elk geval op de website van het accountantskantoor geplaatst. In geval een accountantskantoor niet over een website beschikt, wordt deze regeling op een andere wijze binnen het accountantskantoor verspreid en wordt deze regeling desgevraagd toegestuurd aan personen buiten het accountantskantoor.

Artikel 56

De dagelijks beleidsbepaler zorgt ervoor dat vanaf het moment dat het accountantskantoor ophoudt te bestaan:

- a. de gegevens die het accountantskantoor op grond van de wettelijke bepalingen moet bewaren, bewaard blijven gedurende de in die bepalingen voorgeschreven periode; en
- b. de vertrouwelijkheid van deze gegevens gewaarborgd blijft.

Hoofdstuk 5 Slotbepalingen (AA)

Artikel 57

De Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten, zoals die in werking zijn getreden op 1 maart 2007, worden ingetrokken op de datum dat de onderhavige nadere voorschriften in werking treden.

Artikel 58

Deze nadere voorschriften worden aangehaald als Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten, afgekort als NVAK-ass.

Artikel 59

Deze nadere voorschriften treden in werking op 1 januari 2010.

Toelichting bij de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA)

Hoofdstuk 1 Algemeen

Paragraaf 1 Inleiding

Paragraaf 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

Paragraaf 3 Onafhankelijkheid

Paragraaf 4 Integere bedrijfsvoering

Hoofdstuk 2 Artikelsgewijze toelichting

Hoofdstuk 1 Algemeen

Paragraaf 1 Inleiding

De Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten zijn gebaseerd op artikel B1-291.2 van de Verordening gedragscode (VGC). In dit artikel is bepaald dat de NOvAA nadere voorschriften kan geven aangaande het beleid van een accountantskantoor dat niet strijdig mag zijn met het bepaalde in de VGC.

Deze nadere voorschriften hebben betrekking op het stelsel van kwaliteitsbeheersing, de onafhankelijkheid en de integere bedrijfsvoering van een accountantskantoor ter zake van de door of namens dit kantoor uitgevoerde assurance-opdrachten andere dan wettelijke controles in de zin van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta). Aangezien verordeningen en daarop gebaseerde nadere voorschriften, met uitzondering van de op artikel 24, vierde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten gebaseerde Verordening accountantsorganisaties (VAO), verbindend zijn voor de leden (en niet voor een accountantskantoor) en de organen van de NOvAA, richten deze nadere voorschriften zich op de dagelijks beleidsbepaler die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor dat een assurance-opdracht uitvoert, anders dan een in de Wta bedoelde wettelijke controle.

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

Het bepaalde in deze nadere voorschriften is ontleend aan hetgeen ter zake van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, de onafhankelijkheid en de integere bedrijfsvoering in de Wta, het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) en de VAO is opgenomen. De daarin opgenomen voorschriften zijn uitsluitend van toepassing op de in de Wta bedoelde accountantsorganisaties. Door middel van deze nadere voorschriften worden deze voor accountantsorganisaties geldende voorschriften in zeer belangrijke mate eveneens van toepassing verklaard op accountantskantoren.

Deze nadere voorschriften vervangen de op 1 maart 2007 in werking getreden Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten. De belangrijkste inhoudelijke verschillen ten opzichte van de bij de inwerkingtreding van de onderhavige nadere voorschriften ingetrokken Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten van 1 maart 2007 zijn:

- a. de verruiming van de kring van personen, die namens een accountantskantoor assurance-opdrachten mogen uitvoeren;
- b. het in navolging van het bepaalde in International Standards on Quality Control 1 (ISQC-1) van IFAC in de nadere voorschriften aangeven dat het accountantskantoor bij de nakoming van het bepaalde met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering rekening mag houden met de aard en omvang van de activiteiten van het kantoor;
- c. aanpassing vooruitlopend op een wijziging in de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant.
- d. aanpassing van artikel 33 aan het bepaalde in artikel 16a van de Wta.

Daarnaast is een aantal redactionele wijzigingen aangebracht. Deze bestaan onder meer uit het vernummen en daarmee aanbrengen van een logischer volgorde van een aantal artikelen.

Ad a: In artikel 12 van de ingetrokken Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten was bepaald dat het accountantskantoor voor iedere afzonderlijke assurance-opdracht een openbaar accountant aanwijst, die verantwoordelijk is voor de uitvoering van de aan hem toegewezen assurance-opdracht. Met name in de situatie dat een accountantskantoor een assurance-opdracht aanvaardt waarvan het object bestaat uit andere dan financiële informatie, komt het voor dat een ander dan een openbaar accountant als eindverantwoordelijke voor de uitvoering van deze opdracht wordt aangewezen. Door de wijze van formuleren had genoemd artikel 12 evenwel het gevolg dat dit niet was toegestaan.

Besloten is dit gevolg ongedaan te maken. Het wordt echter wel van belang geacht dat aan die andere eindverantwoordelijke persoon redelijk strenge eisen worden gesteld, vergelijkbaar met die gesteld aan een openbaar accountant, te weten:

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

- een met goed gevolg genoten opleiding waarvan het niveau overeenkomt met een afgesloten universitaire opleiding of gelijkwaardig niveau, zoals bedoeld in artikel 6 van de Richtlijn 2006/43/EG, en het bezit van voldoende kennis van het vakgebied en de regelgeving ter zake van assurance-opdrachten;
- een opgedane praktijkervaring met het uitvoeren van assurance-opdrachten; en
- lidmaatschap van een beroepsorganisatie anders dan de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten of het Nederlands Instituut van Registeraccountants, die door het bestuur van de NOvAA is erkend.

Om verschillen in interpretaties te vermijden is besloten een erkenningsregeling in het leven te roepen. Het bestuur kan een andere beroepsorganisatie erkennen indien deze:

- representatief is voor het in die andere functie uitgeoefende beroep;
- aantoonbaar een bijdrage levert aan de ontwikkeling van het desbetreffende beroep;
- haar leden onderwerpt aan gedrags- en beroepsregels, vergelijkbaar met en gelijkwaardig aan de bepalingen van de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften, zoals deze gelden voor de openbaar accountant;
- werkzaamheden van haar leden onderwerpt aan kwaliteitsonderzoek;
- toeziet op de naleving van genoemde gedrags- en beroepsregels door haar leden; en
- onafhankelijk tuchtrecht heeft.

Bovendien is bepaald dat de voor de uitvoering van een assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional de mededeling naar aanleiding van een onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde assurance-opdracht afgeeft en ondertekent met zijn eigen naam en zijn titel en daarbij de naam van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden vermeldt. Door het vermelden van de titel van de eindverantwoordelijke professional is het voor de gebruiker van de desbetreffende mededeling voldoende duidelijk dat deze mededeling afkomstig is van een openbaar accountant of van een andere professional.

De andere professional, die namens een accountantskantoor een assurance-opdracht uitvoert, dient zich te houden aan de specifiek voor hem geldende regelgeving. Bij de erkenning van de beroepsorganisatie waarvan de andere professional lid is, stelt het bestuur vast dat de andere professional is onderworpen aan gedrags- en beroepsregels, vergelijkbaar met en gelijkwaardig aan de bepalingen van de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften, zoals deze gelden voor de openbaar accountant. Aldus staat vast

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

dat de andere professional die zich houdt aan de voor hem geldende regelgeving daarmee impliciet tevens voldoet aan de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften.

De dagelijks beleidsbepaler die voornemens is een andere professional dan een openbaar accountant aan te wijzen als eindverantwoordelijk professional voor een assurance-opdracht zal zich ervan overtuigen dat de andere professional niet alleen voldoende deskundig is voor het uitvoeren van deze opdracht, maar tevens over een toereikende ervaring beschikt voor het kunnen dragen van de eindverantwoordelijkheid voor de door hem uit te voeren assurance-opdracht.

Ad b: Paragraaf 5 van ISQC-1 luidt:

'This ISQC applies to all firms. The nature of the policies and procedures developed by individual firms to comply with this ISQC will depend on various factors such as the size and operating characteristics of the firm, and whether it is part of a network.'

In de bij deze nadere voorschriften ingetrokken Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten was een dergelijke passage niet opgenomen. Het ongewilde gevolg hiervan was dat de indruk kon ontstaan dat hetgeen in die nadere voorschriften was bepaald te allen tijde moest worden toegepast, zonder dat daarbij rekening kon worden gehouden met de aard en omvang van het accountantskantoor. In artikel 3 is nu een soortgelijke passage als in paragraaf 5 van ISQC-1 opgenomen.

Ad c: Het is de bedoeling dat de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant op onderdelen worden aangepast. De aanpassingen hebben onder meer betrekking op de definitie van verbonden derde en de toepassing daarvan. Aangezien dit begrip eveneens voorkomt in de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten, is in deze nadere voorschriften de definitie van verbonden derde en de toepassing daarvan aangepast vooruitlopend op de aanpassing van de definitie van dit begrip in de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant.

Ad d: In artikel 16a van de Wta is vanaf medio 2008 bepaald dat de meerderheid van de stemrechten in een accountantsorganisatie wordt gehouden door accountantsorganisaties, auditkantoren of natuurlijke personen die voldoen aan de krachtens artikel 25 te stellen regels inzake vakbekwaamheid van externe accountants of aan regels die daaraan gelijkwaardig zijn. De tekst van artikel 33 is aan deze bepaling aangepast. Hoewel in de letterlijk tekst van de Wta niet is vermeld dat aan deze bepaling kan worden voldaan door het houden van een middellijk of onmiddellijk belang, blijkt uit de wetsgeschiedenis dat dit tot de mogelijkheden behoort. Dat geldt tevens voor accountantskantoren.

Paragraaf 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

Per 15 juni 2005 is door de International Federation of Accountants (IFAC) de International standard on quality control I (ISQC 1- Quality control for firms that perform audit and review of historical finan-

cial information, and other assurance- and related services engagements) van toepassing verklaard. Door de NOvAA is deze standaard gepubliceerd onder de naam Richtlijn voor kwaliteitsbeheersing 1 (RKB1 – Kwaliteitsbeheersing voor accountsorganisaties die assurance- en daaraan verwante opdrachten uitvoeren.). Hetgeen in deze richtlijn is bepaald is integraal opgenomen in de Wta, het Bta en de VAO.

RKB 1 was van toepassing op het accountantskantoor dat assurance- en daaraan verwante opdrachten uitvoert. De Wta, het Bta en de VAO zijn uitsluitend van toepassing op accountantsorganisaties met een vergunning voor het mogen uitvoeren van de in de Wta bedoelde wettelijke controles. De daarin aan RKB 1 ontleende bepalingen ter zake van het stelsel van kwaliteitsbeheersing zijn dientengevolge uitsluitend van toepassing op wettelijke controles.

In deze nadere voorschriften is het bepaalde in RKB 1 overgenomen en aldus impliciet van toepassing verklaard op de door een accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdrachten anders dan in de Wta bedoelde wettelijke controles. De bedoelde voorschriften zijn opgenomen in hoofdstuk 2 van de onderhavige nadere voorschriften.

Paragraaf 3 Onafhankelijkheid

Op 16 mei 2002 heeft de Europese Commissie een aanbeveling gedaan met betrekking tot de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant. Deze aanbeveling is in december 2002 opgenomen in de per 1 januari 2003 in werking getreden Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant. Onderdeel van de door IFAC vastgestelde Code of Ethics is hoofdstuk 290 Independence - assurance engagements. Dit hoofdstuk is per 1 januari 2005 geïntegreerd in de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant van januari 2005.

Besloten is in de vanaf 1 januari 2007 respectievelijk 1 maart 2007 geldende regelgeving met betrekking tot de onafhankelijkheid onderscheid te maken tussen voorschriften die betrekking hebben op de individuele openbaar accountant en voorschriften die betrekking hebben op de accountantsorganisatie ter zake door haar uitgevoerde wettelijke controles en op het accountantskantoor ter zake door hem uitgevoerde assurance-opdrachten anders dan wettelijke controles. Eerstbedoelde voorschriften zijn opgenomen in de per 1 januari 2007 in werking tredende Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant. Laatstbedoelde voorschriften zijn voor accountantsorganisaties opgenomen in de Wta, het Bta en de VAO en voor accountantskantoren in hoofdstuk 3 van de onderhavige nadere voorschriften.

Paragraaf 4 Integere bedrijfsvoering

In de Wta, het Bta en de VAO zijn voorschriften opgenomen met betrekking tot de integere bedrijfsvoering van de in de Wta bedoelde accountantsorganisaties. Besloten is dat deze bepalingen eveneens van toepassing moeten zijn op accountantskantoren ter zake van de door of namens dit accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdrachten anders dan een wettelijke controle in de zin van de Wta. De in de Wta, het

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

Bta en de VAO ter zake opgenomen bepalingen zijn opgenomen in hoofdstuk 4 van de onderhavige nadere voorschriften.

Hoofdstuk 2 artikelsgewijze toelichting

In de Wta, het Bta en de VAO zijn voorschriften opgenomen met betrekking tot de integere bedrijfsvoering van de in de Wta bedoelde accountantsorganisaties. Besloten is dat deze bepalingen eveneens van toepassing moeten zijn op accountantskantoren ter zake van de door of namens dit accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdrachten anders dan een wettelijke controle in de zin van de Wta. De in de Wta, het Bta en de VAO ter zake opgenomen bepalingen zijn opgenomen in hoofdstuk 4 van de onderhavige nadere voorschriften.

	Gebaseerd op		
	Wta	Bta	VAO
	Artikel	Artikel	Artikel
Hoofdstuk 1 Definities en reikwijdte			
Artikel			
1	nvt	nvt	nvt
2	nvt	nvt	nvt
Hoofdstuk 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing			
Artikel			
3	nvt	nvt	nvt
4	16 en 18		
5			2
6		8	
7			3
8			4
9			5
10		14 en 15	
11			6
12		12	

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

13		13	
14		16	
15		11	
16		17	
17			7
18		18	
19		19	
20		20	
21		21	
22		22	
23			9
24			10
25	29		
26	30		
27		25	
28			11
29			12
30			13
31			14
Hoofdstuk 3 Onafhankelijkheid			
Artikel			
32			20
33	16a		
34			19
35			
36			
37		28	
38		29	
39			16

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (AA's)

40			17
41			18
42			21
43			22
44			23
45			24
46			25
47			26
48			27
49			28
50			28
51			29
52			30
Hoofdstuk 4 Integere bedrijfsvoering			
Artikel			
53	21		31
54	21	32, 33	31
55			32
56			33
57	nvt	nvt	nvt
58	nvt	nvt	nvt
59	nvt	nvt	nvt

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten, vastgesteld in de bestuursvergadering van 16 december 2009.

Het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants,

gelet op artikel B1-291.2 van de Verordening gedragscode,

gehoord de leden,

na overleg met het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten,

stelt de volgende nadere voorschriften vast:

Hoofdstuk 1 Definities en reikwijdte

Artikel 1

In deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:

a. *accountantskantoor*:

- de organisatorische eenheid waarbij een registeraccountant werkzaam is of waaraan een registeraccountant verbonden is en waarbinnen één of meer registeraccountants of Accountants-Administratieconsulenten voor een cliënt bedrijfsmatig professionele diensten verrichten, bestaande uit assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet beschikt over een vergunning als bedoeld in artikel 5 van de Wta; of
- de accountantsorganisatie ter zake van uitgevoerde professionele diensten bestaande uit assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet onder de werkingssfeer van de Wta vallen;

b. *andere professional*: de natuurlijk persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor in een andere functie dan openbaar accountant en waarvan het accountantskantoor heeft vastgesteld dat:

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- hij een opleiding heeft genoten en met goed gevolg een erkend examen heeft afgelegd waarvan het niveau overeenkomt met een afgesloten universitaire opleiding of gelijkwaardig niveau, bedoeld in artikel 6 van de Richtlijn 2006/43/EG, en hij voldoende kennis heeft van het vakgebied en de regelgeving ter zake van assurance-opdrachten;
 - hij praktijkervaring met het uitvoeren van assurance-opdrachten heeft opgedaan; en
 - hij lid is van een beroepsorganisatie anders dan het Nederlands Instituut van Registeraccountants of de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, die door het bestuur van het NIVRA is erkend;
- c. *assurance-cliënt*: de natuurlijk persoon of rechtspersoon, die anders dan in het kader van een gezagsverhouding aan een eindverantwoordelijk professional opdracht heeft gegeven tot het uitvoeren van een assurance-opdracht, alsmede de entiteit die verantwoordelijk is voor het object van de assurance-opdracht;
- d. *assurance-dossier*: het geheel van gegevens en bescheiden die zijn vastgelegd tijdens het uitvoeren van een assurance-opdracht waarop de eindverantwoordelijk professional zijn verklaring of rapport baseert;
- e. *assurance-opdracht*: de opdracht anders dan een wettelijke controle in de zin van de Wta, waarbij de eindverantwoordelijk professional een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken. De uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek is de informatie die het gevolg is van de toepassing van de omschreven criteria;
- f. *dagelijks beleidsbepaler*: de openbaar accountant, bedoeld in artikel B1-291.2 van de VGC;
- g. *eindverantwoordelijk professional*: de openbaar accountant of de andere professional die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance-opdracht;
- h. *medewerker*: de eindverantwoordelijk professional en overige persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor en die is betrokken bij de uitvoering van een assurance-opdracht;
- i. *netwerk*: het samenwerkingsverband waartoe het accountantskantoor behoort, dat duidelijk is gericht op het delen van winst of kosten of waarbij duidelijk sprake is van:
1. gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur;
 2. gezamenlijk beleid en procedures met betrekking tot kwaliteitsbeheersing;

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

3. een gezamenlijke bedrijfsstrategie;
 4. een gemeenschappelijke merknaam; of
 5. het delen van een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen;
- j. *onafhankelijkheidsfunctionaris*: de persoon belast met de uitvoering van de onafhankelijkheidsregeling, bedoeld in artikel 32;
- k. *openbaar accountant*: de registeraccountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor;
- l. *persoon die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur*: de persoon die binnen het accountantskantoor een toezichthoudende of leidinggevende functie heeft ten aanzien van de uitvoering van een assurance-opdracht of de persoon die de evaluatie van de prestatie van een bij een assurance-opdracht betrokken medewerker voorbereidt, beoordeelt of hierop directe invloed uitoefent of anderszins de beloning van deze medewerker vaststelt;
- m. *stelsel van kwaliteitsbeheersing*: de ter zake van assurance-opdrachten door het accountantskantoor getroffen maatregelen en ingestelde procedures ter zake van:
- a. de interne beheersing van het accountantskantoor met betrekking tot kwaliteit;
 - b. het interne onderzoek naar de naleving van de in de VGC opgenomen fundamentele beginselen door de bij het accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden medewerkers; en
 - c. het interne onderzoek ten aanzien van assurance-opdrachten naar de kwaliteit van de door de bij het accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden medewerkers uitgevoerde werkzaamheden;
- n. *verbonden derde*: de entiteit (natuurlijk of rechtspersoon) die:
- a. direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is in de assurance-cliënt, indien die assurance-cliënt van materiële betekenis is voor de entiteit;
 - b. een direct financieel belang in de assurance-cliënt heeft, indien de entiteit invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van de assurance-cliënt en het financieel belang van materiële betekenis is voor de entiteit;

alsmede de entiteit

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- c. waarin de assurance-cliënt direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is;
- d. waarin de assurance-cliënt of een daarmee verbonden derde als genoemd in onderdeel c een direct financieel belang heeft waarmee invloed van betekenis kan worden uitgeoefend op het zakelijke en financiële beleid van die entiteit, en dit belang van materiële betekenis is voor de assurance-cliënt en de daarmee verbonden derde, genoemd in onderdeel c; of
- e. die de zusterverenootschap van de assurance-cliënt is, dat wil zeggen de entiteit die door dezelfde entiteit wordt beheerst als de assurance-cliënt, indien deze zusterverenootschap en de assurance-cliënt beide van materiële betekenis zijn voor de entiteit die in beide feitelijk beleidsbepalend is;
- o. VGC: de Verordening gedragscode;
- p. *vrijwillige controle*: de controle van een financiële verantwoording van een onderneming of instelling ten behoeve van het maatschappelijk verkeer, die niet verplicht is gesteld bij of krachtens de in de bijlage bij de Wta genoemde wettelijke bepalingen; onder de financiële verantwoording is mede begrepen iedere hierop gelijkende verantwoording (bijvoorbeeld tussentijdse cijfers);
- q. Wta: de Wet toezicht accountantsorganisaties.

Artikel 2

1. Deze nadere voorschriften richten zich tot de dagelijks beleidsbepaler van een accountantskantoor.
2. De dagelijks beleidsbepaler ziet erop toe dat de andere professional die werkzaam is bij of verbonden is aan het accountantskantoor en die namens het accountantskantoor een assurance-opdracht uitvoert, zich houdt aan de voor hem en voor de door hem uitgevoerde assurance-opdracht geldende regelgeving.
3. Deze nadere voorschriften hebben uitsluitend betrekking op:
 - a. het stelsel van kwaliteitsbeheersing ter zake van door of namens een accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdrachten;
 - b. de onafhankelijkheid van een accountantskantoor ter zake van de door of namens het accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdrachten; en
 - c. de integere bedrijfsvoering van een accountantskantoor.

Artikel 3

Het accountantskantoor houdt bij de nakoming van het bepaalde in de artikelen 4 tot en met 27 en 53 tot en met 56 rekening met de aard en omvang van het accountantskantoor.

Hoofdstuk 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

Artikel 4

1. Het accountantskantoor beschikt ter zake van de door of namens het kantoor uitgevoerde assurance-opdrachten over een kwaliteitsbeleid en een stelsel van kwaliteitsbeheersing.
2. De dagelijks beleidsbepaler is deskundig ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het accountantskantoor.
3. Het stelsel van kwaliteitsbeheersing is zodanig ingericht dat de werkzaamheden te allen tijde plaats-vinden onder de verantwoordelijkheid van een eindverantwoordelijk professional.

Artikel 5

Het accountantskantoor besteedt in zijn kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing ten minste aandacht aan:

- a. de gedragsregels;
- b. de verantwoordelijkheid van de dagelijks beleidsbepaler voor het kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- c. het aanvaarden en voortzetten van de relatie met een assurance-cliënt en van een specifieke assurance-opdracht;
- d. het personeelsbeleid;
- e. de uitvoering van een assurance-opdracht;
- f. de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing; en
- g. de continuïteit van de beroepsuitoefening.

Artikel 6

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing:

- a. procedures, beschrijvingen en standaarden bevat, bedoeld in de artikelen 14 en 15, eerste lid;
- b. schriftelijk wordt vastgelegd;
- c. gedurende ten minste zeven jaren nadat het stelsel van kwaliteitsbeheersing is vastgelegd wordt bewaard; en
- d. aan de medewerkers bekend wordt gemaakt en voor hen toegankelijk is.

Artikel 7

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat zijn kwaliteitsbeleid leidt tot een bedrijfscultuur waarin assurance-opdrachten worden uitgevoerd overeenkomstig vooraf vastgestelde kwaliteitseisen.

Artikel 8

1. Het accountantskantoor kan personen benoemen aan wie uitvoerende taken in het kader van het stelsel van kwaliteitsbeheersing worden opgedragen.
2. Voor benoeming komen in aanmerking personen die:
 - a. beschikken over toereikende ervaring en deskundigheid;
 - b. beschikken over de noodzakelijke bevoegdheid; en
 - c. voldoende gezag hebben.

Artikel 9

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat hij over voldoende medewerkers beschikt om de aan het accountantskantoor verleende assurance-opdrachten uit te voeren in overeenstemming met de daarvoor geldende wet- en regelgeving.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de in het eerste lid bedoelde medewerkers beschikken over de vereiste capaciteiten en zich houden aan het bepaalde in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften.

Artikel 10

1. Het accountantskantoor wijst voor een aan het accountantskantoor verstrekte assurance-opdracht een eindverantwoordelijk professional aan.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat aan de eindverantwoordelijk professional de benodigde tijd, middelen en personeel ter beschikking worden gesteld, opdat hij zijn taak naar behoren kan uitvoeren.

Artikel 11

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat:

- a. de voor een assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional over de vereiste vakbekwaamheid beschikt;
- b. de naam van de voor een assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional en zijn titel worden bekendgemaakt aan het leidinggevende orgaan en het toezichthoudende orgaan van de opdrachtgever; en
- c. de taken en bevoegdheden van de voor een assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional met hem worden besproken en vastgelegd.

Artikel 12

1. Alvorens het accountantskantoor of de daarbij werkzame of daaraan verbonden eindverantwoordelijk professional een opdracht tot het uitvoeren van een assurance-opdracht aanvaardt of continueert wordt door één van hen beoordeeld of:
 - a. het accountantskantoor en de voor de assurance-opdracht eindverantwoordelijk openbaar accountant voldoen aan de onafhankelijkheidseisen, opgenomen in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften, dan wel, indien de voor de assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional een andere professional is, deze voldoet aan de onafhankelijkheidseisen, opgenomen in de voor hem en voor de door hem uit te voeren assurance-opdracht geldende regelgeving;
 - b. onderzoek is gedaan naar de integriteit van de assurance-cliënt; en
 - c. de benodigde vakbekwame medewerkers, tijd en middelen beschikbaar zijn om de assurance-opdracht naar behoren te verrichten.

2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de medewerkers die bij hem werkzaam zijn of aan hem zijn verbonden aan hem of aan de voor de assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional de informatie verstrekken die van belang is voor de in het eerste lid bedoelde beoordeling.
3. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de in het eerste lid bedoelde beoordeling wordt vastgelegd.

Artikel 13

1. Indien na aanvaarding of continuering van een assurance-opdracht aan het accountantskantoor of aan de voor deze opdracht eindverantwoordelijk professional informatie bekend wordt die, was zij bekend geweest op het moment van aanvaarding of continuering van de opdracht, ertoe zou hebben geleid dat de opdracht niet, dan wel in gewijzigde vorm, zou zijn aanvaard of gecontinueerd, beëindigt het accountantskantoor, dan wel de genoemde eindverantwoordelijk professional, de opdracht, tenzij deze in gewijzigde vorm kan worden voortgezet.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de in het eerste lid bedoelde beslissing en de daaraan ten grondslag liggende overwegingen worden vastgelegd.

Artikel 14

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat hij een standaard heeft voor:

- a. het uitvoeren van assurance-opdrachten; en
- b. de begeleiding en de beoordeling van alsmede het toezicht op de door de medewerkers uitgevoerde werkzaamheden.

Artikel 15

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat het een standaard heeft voor de inrichting van een assurance-dossier.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de eindverantwoordelijk professional voor iedere door hem uitgevoerde assurance-opdracht met inachtneming van de standaard bedoeld in het eerste lid, een assurance-dossier inricht.
3. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de in het eerste lid bedoelde standaard ten minste voldoet aan het bepaalde in de in artikel A-130.7 van de VGC bedoelde Nadere voorschriften controle- en overige standaarden ter zake van de inrichting van een assurance-dossier.

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

4. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat een assurance-dossier gedurende ten minste zeven jaren nadat het is afgesloten wordt bewaard.

Artikel 16

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de eindverantwoordelijk professional voor een door hem uitgevoerde assurance-opdracht zo nodig advies vraagt aan een vakbekwame persoon.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de eindverantwoordelijk professional het onderwerp van de adviesaanvraag en het verkregen advies vastlegt.

Artikel 17

1. Het accountantskantoor stelt regels vast ter zake van het behandelen en oplossen van een bij de uitvoering van een assurance-opdracht gerezen verschil van inzicht tussen bij de uitvoering van de opdracht betrokken medewerkers of tussen de eindverantwoordelijk professional en de persoon bij wie ter zake van de assurance-opdracht advies is ingewonnen.
2. De bereikte conclusies ter zake van de oplossing van een verschil van inzicht worden vastgelegd en overgenomen.
3. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de eindverantwoordelijk professional zijn mededeling als resultaat van een door hem uitgevoerde assurance-opdracht niet eerder afgeeft dan nadat het verschil van inzicht is opgelost.

Artikel 18

Het accountantskantoor stelt toetsingscriteria vast aan de hand waarvan kan worden vastgesteld voor welke assurance-opdrachten een kwaliteitsbeoordeling moet plaatsvinden.

Artikel 19

1. De in artikel 18 bedoelde kwaliteitsbeoordeling wordt verricht door een kwaliteitsbeoordelaar die over de vereiste deskundigheid en ervaring beschikt voor het uitvoeren van deze kwaliteitsbeoordeling.
2. De kwaliteitsbeoordeling heeft ten doel te beoordelen of de eindverantwoordelijk professional in redelijkheid tot de door hem af te geven mededeling heeft kunnen komen.
3. De kwaliteitsbeoordelaar betreft in zijn beoordeling ten minste:

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- a. de mondeling en schriftelijk door de desbetreffende eindverantwoordelijk professional, al dan niet op verzoek van de kwaliteitsbeoordelaar, gegeven informatie;
- b. de informatie die object van de assurance-opdracht is geweest;
- c. de voornaamste bevindingen van de uitgevoerde werkzaamheden en de uit deze bevindingen getrokken conclusies; en
- d. de door de eindverantwoordelijk professional af te geven mededeling.

Artikel 20

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de kwaliteitsbeoordelaar de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling bespreekt met de eindverantwoordelijk professional.
2. Het accountantskantoor stelt een door de kwaliteitsbeoordelaar en de eindverantwoordelijk professional te volgen procedure vast voor het geval zij geen overeenstemming bereiken over de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling.
3. De kwaliteitsbeoordeling is voltooid op het tijdstip waarop de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling, volgens een door het accountantskantoor vast te stellen procedure, aan de eindverantwoordelijk professional is medegedeeld.
4. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling wordt vastgelegd, met inbegrip van de aan die uitkomst ten grondslag liggende overwegingen.

Artikel 21

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de eindverantwoordelijk professional zijn mededeling naar aanleiding van een door hem uitgevoerde assurance-opdracht niet eerder afgeeft dan nadat de kwaliteitsbeoordeling, voor zover deze is vereist ingevolge artikel 18, is voltooid.

Artikel 22

1. Het accountantskantoor waarborgt de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat:
 - a. het stelsel van kwaliteitsbeheersing jaarlijks wordt geëvalueerd;
 - b. de uitkomsten van deze evaluatie worden vastgelegd; en

- c. de genomen maatregelen tot aanpassing van het stelsel van kwaliteitsbeheersing worden vastgelegd.

Artikel 23

Het accountantskantoor stelt regels vast ter zake van de uitvoering van periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde assurance-opdrachten.

Artikel 24

1. Het accountantskantoor maakt ten minste eenmaal per jaar de uitkomsten van de in artikel 22, tweede lid, bedoelde evaluatie bekend aan de bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professionals en aan de overige medewerkers waarvoor deze informatie relevant is, teneinde deze personen in staat te stellen de geëigende acties te ondernemen.
2. De bekendmaking omvat ten minste:
 - a. een beschrijving van het uitgevoerde periodiek intern kwaliteitsonderzoek, bedoeld in artikel 23;
 - b. een beschrijving van de uitgevoerde evaluatie;
 - c. het eindoordeel dat naar aanleiding van de evaluatie is gevormd; en
 - d. een beschrijving van de uit de evaluatie gebleken relevante systematische, zich herhalende of andere belangrijke onvolkomenheden en de maatregelen die zijn getroffen om deze onvolkomenheden op te lossen.
3. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de in het tweede lid bedoelde informatie gedurende ten minste zeven jaren wordt bewaard.

Artikel 25

Het accountantskantoor ziet erop toe dat de eindverantwoordelijk professional de mededeling naar aanleiding van een onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde assurance-opdracht afgeeft en ondertekent met zijn eigen naam en zijn titel en daarbij de naam vermeldt van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.

Artikel 26

Het accountantskantoor ziet erop toe dat indien een bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professional met betrekking tot een door hem uitgevoerde assurance-opdracht wordt betrokken in een tuchtzaak of in een klachtenprocedure hij dit onverwijld meldt aan de betrokken assurance-cliënt.

Artikel 27

Het accountantskantoor zorgt voor een zorgvuldige afhandeling en vastlegging van klachten over de uitvoering van een assurance-opdracht.

Artikel 28

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat het risico van beroepsaansprakelijkheid van het accountantskantoor en van de bij hem werkzame of aan hem verbonden medewerkers en andere personen in redelijke mate is verzekerd. Indien van toepassing neemt het accountantskantoor hierbij in aanmerking de reeds op grond van het bepaalde in artikel 12 van de Verordening accountantsorganisaties afgesloten verzekering voor dit risico.
2. Het bestuur van het NIVRA is bevoegd op schriftelijk en gemotiveerd verzoek van het accountantskantoor ontheffing te verlenen van het bepaalde in het eerste lid op grond van het feit dat de dagelijks beleidsbepaler erkende gemoedsbezwaren heeft tegen elke vorm van verzekering. Genoemd bestuur kan aan deze ontheffing voorwaarden verbinden.

Artikel 29

1. De op grond van het bepaalde in artikel 28, eerste lid, te sluiten verzekering voor de beroepsaansprakelijkheid van een accountantskantoor en van de daarbij werkzame of daaraan verbonden medewerkers en andere personen voldoet ten minste aan de volgende eisen:
 - a. de verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar van wie het aannemelijk is dat deze voldoet aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit;
 - b. de verzekering biedt jaarlijks dekking voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag per aanspraak;
 - c. het verzekerd bedrag per aanspraak bedraagt:
 - bij een jaarmzet tot € 500.000, ten minste € 300.000;
 - bij een jaarmzet van € 500.000 tot € 1.000.000, ten minste € 500.000;

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- bij een jaaromzet van € 1.000.000 tot € 2.500.000, ten minste € 1.250.000;
 - bij een jaaromzet van € 2.500.000 of meer, ten minste € 3.000.000;
- d. boven de in onderdeel c genoemde minimumbedragen bepaalt het accountantskantoor de wijze waarop de financiële risico's kunnen worden opgevangen en de hoogte van de dekking van de verzekering, met dien verstande dat sprake is van een redelijke dekking van de risico's;
- e. het eigen risico per aanspraak is zodanig vastgesteld dat de solvabiliteit van het accountantskantoor niet in gevaar komt. Daartoe bedraagt het eigen risico bij een jaaromzet tot € 2.500.000, maximaal € 25.000. Bij een jaaromzet van meer dan € 2.500.000 bepaalt het accountantskantoor zelf de hoogte van het eigen risico;
- f. onder de dekking van de verzekering vallen alle werkzaamheden die door of namens het accountantskantoor worden verricht, ongeacht door wie de claim wordt ingediend;
- g. de verzekering heeft ten minste Europa als dekkinggebied;
- h. het accountantskantoor zorgt ervoor dat de inloop- en uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt;
- i. de verzekering dekt tevens de beroepsaansprakelijkheid van het accountantskantoor voor de personen die onder zijn verantwoordelijkheid werkzaam zijn, voor de personen die zijn werkzaamheden of de werkzaamheden van medewerkers van het accountantskantoor waarnemen en voor derden die betrokken zijn bij de werkzaamheden die door het accountantskantoor worden verricht; en
- j. de verzekering dekt de kosten van benodigde juridische bijstand in het kader van het in procedures te voeren verweer.
2. Het accountantskantoor beoordeelt te allen tijde of er specifieke omstandigheden zijn die het noodzakelijk maken om naar boven toe af te wijken van de minimumeisen, bedoeld in het eerste lid.

Artikel 30

Het accountantskantoor regelt op adequate wijze de waarneming van de uitvoering van een door of namens het accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdracht in geval van ontstentenis, belet of langdurige arbeidsongeschiktheid van de voor de assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional.

Artikel 31

Het accountantskantoor treft zodanige voorzieningen dat in geval van het overlijden van een bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professional een juiste afwikkeling van de beroeps-uitoefening is gewaarborgd.

Hoofdstuk 3 Onafhankelijkheid

Artikel 32

1. Het accountantskantoor heeft een onafhankelijkheidsfunctionaris.
2. Het accountantskantoor stelt een onafhankelijkheidsregeling vast.
3. De onafhankelijkheidsregeling beschrijft op welke wijze de onafhankelijkheidsfunctionaris toeziet op de naleving van de in artikel 34 bedoelde regels inzake onafhankelijkheid.
4. De functie van onafhankelijkheidsfunctionaris kan worden uitgeoefend door de compliance officer, bedoeld in artikel 1, onderdeel d, van de Verordening accountantsorganisaties.

Artikel 33

De meerderheid van de stemrechten in een accountantskantoor worden gehouden door:

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

Artikel 34

Het accountantskantoor maakt de in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften opgenomen vigerende regels inzake onafhankelijkheid bekend aan zijn medewerkers en aan anderen die aan deze regels zijn onderworpen.

Artikel 35

Het accountantskantoor dat een assurance-opdracht laat uitvoeren door een bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professional is onafhankelijk van de desbetreffende assurance-cliënt.

Artikel 36

1. Indien een accountantskantoor betrekkingen onderhoudt met een assurance-cliënt die leiden tot een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van het accountantskantoor ten opzichte van die assurance-cliënt, treft het accountantskantoor waarborgen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien dat niet mogelijk is, zorgt het accountantskantoor ervoor dat de opdracht niet wordt aanvaard of wordt beëindigd.
2. Ingeval sprake is van een vrijwillige controle geldt het bepaalde in het eerste lid ook voor betrekkingen onderhouden door andere onderdelen van het netwerk en voor betrekkingen met een met de assurance-cliënt verbonden derde.
3. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de ingevolge het eerste lid genomen maatregelen worden vastgelegd.

Artikel 37

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professionals ten minste eenmaal per jaar schriftelijk:

- a. bevestigen dat zij de in de VGC en daarop gebaseerde nadere voorschriften gestelde regels inzake onafhankelijkheid naleven; en
- b. het accountantskantoor informeren over bedreigingen ter zake van hun onafhankelijkheid.

Artikel 38

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat hij en de bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professionals geen vergoeding voor de uitvoering van een assurance-opdracht ontvangen waarbij het bedrag van de vergoeding afhankelijk is gesteld van:
 - a. aanvullende diensten die het accountantskantoor verleent aan de assurance-cliënt; of

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- b. de strekking van de af te geven mededeling naar aanleiding van de uitgevoerde assurance-opdracht.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de grondslag voor de berekening van de vergoeding voor een door of namens hem aanvaarde assurance-opdracht voor aanvang van de uitvoering van de opdracht met de assurance-cliënt wordt overeen gekomen.

Artikel 39

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat zijn medewerkers en anderen die moeten voldoen aan de voor hen geldende regels inzake onafhankelijkheid:
 - a. zich periodiek scholen en trainen in de toepassing van de regelgeving inzake onafhankelijkheid en de daarop betrekking hebbende interne regels van het accountantskantoor;
 - b. tijdig aan het accountantskantoor de volgens de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften vereiste informatie verstrekken met betrekking tot de voorgenomen aanvaarding en continuering van een assurance-opdracht en met betrekking tot de voorgenomen aanvaarding van een opdracht tot het verrichten van een andere dienst dan een assurance-opdracht aan een assurance-cliënt; en
 - c. het accountantskantoor onmiddellijk inlichten over omstandigheden en betrekkingen ter zake van een bij een assurance-cliënt uitgevoerde assurance-opdracht die leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van het accountantskantoor.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de ter beschikking gestelde informatie, bedoeld in het eerste lid, onderdelen b en c, tijdig aan de medewerkers bekend wordt gemaakt, voor zover de informatie voor de naleving van in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften gestelde regels van belang is.

Artikel 40

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat zijn medewerkers hem tijdig inlichten over overtredingen van de in de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften opgenomen regelgeving inzake onafhankelijkheid.
2. In het geval van overtredingen als bedoeld in het eerste lid neemt het accountantskantoor zodanige maatregelen dat deze overtredingen worden beëindigd, de gevolgen daarvan zoveel als redelijkerwijs mogelijk ongedaan worden gemaakt en herhaling daarvan wordt voorkomen.

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

3. Indien sprake is van een mogelijke aantasting van de onafhankelijkheid in relatie tot een assurance-opdracht, ziet het accountantskantoor erop toe dat de voor die assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional één of meer van de volgende personen of organen raadpleegt:
 - a. de onafhankelijkheidsfunctionaris;
 - b. een eindverantwoordelijk professional die niet is betrokken bij de desbetreffende assurance-cliënt;
 - c. een daartoe geëigende commissie of afdeling binnen het accountantskantoor; of
 - d. het Nederlands Instituut van Registeraccountants of de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten.
4. Het accountantskantoor beschrijft in welke omstandigheden, op welk tijdstip en op welke wijze het leidinggevende orgaan van de assurance-cliënt en, indien aanwezig, het toezichthoudende orgaan van de assurance-cliënt moeten worden geraadpleegd.
5. Het accountantskantoor maakt de hem bekend geworden overtredingen van de regelgeving inzake onafhankelijkheid bekend aan alle personen die betrokken zijn bij de behandeling van deze overtredingen.
6. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de personen, bedoeld in het vijfde lid, hem tijdig inlichten over de door hen naar aanleiding van de hun gemelde overtredingen van de regelgeving inzake onafhankelijkheid ondernomen acties.

Artikel 41

1. Het accountantskantoor zorgt voor een schriftelijke rapportage per assurance-cliënt waarin is vastgelegd of sprake is van omstandigheden die de onafhankelijkheid van de eindverantwoordelijk professional hebben bedreigd, op welke wijze met een bedreiging wordt of is omgegaan en, voor zover deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, welke waarborgen zijn getroffen om die bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.
2. Het accountantskantoor ziet erop toe dat de rapportage, bedoeld in het eerste lid, met inbegrip van een gemotiveerde conclusie, in het assurance-dossier wordt opgenomen.

Artikel 42

Het accountantskantoor stelt regels vast die voorzien in het treffen van waarborgen die de bedreiging voor de onafhankelijkheid als gevolg van een grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen in het geval

dat een eindverantwoordelijk professional of een andere leidinggevende medewerker gedurende een lange periode wordt ingezet bij een vrijwillige controle wegnemen, dan wel tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Artikel 43

1. Het accountantskantoor stelt regels vast ter zake van de toelaatbaarheid van het hebben van financiële, zakelijke en andere relaties met een assurance-cliënt. Deze regels zijn erop gericht te voorkomen dat deze financiële, zakelijke en andere relaties een onaanvaardbare bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van het accountantskantoor en zijn medewerkers.
2. Indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle, hebben de in het eerste lid bedoelde regels ook betrekking op andere onderdelen van het netwerk en op financiële, zakelijke en andere relaties met een met de controlecliënt verbonden derde.
3. De in het eerste lid bedoelde regels houden ten minste in dat het voor het accountantskantoor niet is toegestaan:
 - a. een direct financieel belang in een assurance-cliënt te hebben;
 - b. een indirect financieel belang in een assurance-cliënt te hebben, dat voor ten minste één van de betrokken partijen van niet te verwaarlozen betekenis is; of
 - c. een direct of indirect financieel belang in een met de opdrachtgever tot een vrijwillige controle verbonden derde te hebben, dat voor ten minste één van de betrokken partijen van niet te verwaarlozen betekenis is.
4. Indien sprake is van een vrijwillige controle geldt het bepaalde in het derde lid eveneens voor een ander onderdeel van het netwerk.
5. De in het eerste lid bedoelde regels houden tevens in dat het voor het accountantskantoor is toegestaan de in dat lid bedoelde relaties aan te gaan met een assurance-cliënt of de leiding daarvan, indien deze relaties en de met die relaties overeen te komen verbintenissen:
 - a. passen in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van het accountantskantoor; en
 - b. geen onaanvaardbare bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van het accountantskantoor.

6. Indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle geldt het bepaalde in het vijfde lid ook voor relaties van andere onderdelen van het netwerk en voor relaties met een met de controlecliënt verbonden derde of de leiding van die derde.

Artikel 44

Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat hijzelf of, indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle, eveneens een ander onderdeel van zijn netwerk, geen assurance-opdracht uitvoert ten behoeve van:

- a. een eigenaar van het accountantskantoor;
- b. een met een eigenaar van het accountantskantoor verbonden derde, indien deze eigenaar in een zodanige positie verkeert dat hij de besluitvorming van het accountantskantoor met betrekking tot het uitvoeren van de assurance-opdracht bij die derde kan beïnvloeden; of
- c. een onderneming of instelling waarbij een persoon met een bestuurlijke of toezichhoudende functie werkzaam is of daaraan is verbonden in een zodanige positie verkeert dat hij de besluitvorming binnen het accountantskantoor met betrekking tot het uitvoeren van de assurance-opdracht bij die onderneming of instelling kan beïnvloeden.

Artikel 45

1. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat personen werkzaam bij of verbonden aan het accountantskantoor die in een positie verkeren waarin zij de uitkomsten van een assurance-opdracht kunnen beïnvloeden geen dienstbetrekking vervullen bij de desbetreffende assurance-cliënt of indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle, ook niet bij een met deze controlecliënt verbonden derde.
2. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat personen werkzaam bij of verbonden aan het accountantskantoor geen zitting hebben in het leidinggevende of toezichhoudende orgaan van een assurance-cliënt.
3. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat, indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle, de personen, genoemd in het tweede lid, ook:
 - a. geen zitting mogen hebben in het leidinggevende of toezichhoudende orgaan van een onderneming of instelling die middellijk of onmiddellijk meer dan 20 procent van de stemrechten in de controlecliënt bezit;

- b. geen zitting mogen hebben in het leidinggevende of toezichthoudende orgaan van een onderneming of instelling waarin de controlecliënt middellijk of onmiddellijk meer dan 20 procent van de stemrechten bezit.
4. Indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle hebben de regels, bedoeld in het tweede en derde lid, ook betrekking op de personen die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een onderdeel van het netwerk.

Artikel 46

1. Het accountantskantoor stelt regels vast ter zake van de indiensttreding van een medewerker bij een assurance-cliënt of indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle, eveneens bij een met deze assurance-cliënt verbonden derde.
2. De in het eerste lid bedoelde regels houden ten minste in dat:
 - a. een medewerker die het voornemen heeft in dienst te treden bij een assurance-cliënt, terwijl hij betrokken is bij de uitvoering van een assurance-opdracht bij deze assurance-cliënt, daarvan het accountantskantoor onmiddellijk in kennis stelt;
 - b. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, de voor de assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional is, het accountantskantoor een andere eindverantwoordelijk professional aanwijst; en
 - c. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, een andere dan de in onderdeel b bedoelde eindverantwoordelijk professional is, deze medewerker met onmiddellijke ingang niet meer betrokken is bij de assurance-opdracht;
 - d. de werkzaamheden van de medewerker, bedoeld in onderdeel a, die hij ten behoeve van de lopende of meest recente assurance-opdracht van de desbetreffende assurance-cliënt heeft verricht, onmiddellijk worden beoordeeld door een bij diezelfde assurance-opdracht betrokken medewerker met een hogere functie; en
 - e. indien de medewerker, bedoeld in onderdeel a, de eindverantwoordelijk professional is, de beoordeling, bedoeld in onderdeel d, wordt uitgevoerd door een eindverantwoordelijk professional die niet bij die assurance-opdracht betrokken is. In de situatie dat als gevolg van de omvang van het accountantskantoor er geen eindverantwoordelijk professional is die niet bij de desbetreffende assurance-opdracht is betrokken, wordt een andere eindverantwoordelijk professional gevraagd om de in onderdeel d bedoelde beoordeling uit te voeren.

Artikel 47

1. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat, indien één van zijn voormalige medewerkers bij een assurance-cliënt van het accountantskantoor in dienst is getreden, terwijl hij betrokken was bij de uitvoering van de assurance-opdracht bij deze assurance-cliënt, de banden van betekenis tussen het accountantskantoor en de betrokken medewerker volledig worden verbroken.
2. Van banden van betekenis als bedoeld in het eerste lid is sprake indien:
 - a. de vorderingen op en schulden aan de voormalig medewerker en soortgelijke financiële betrekkingen niet zijn vereffend, met uitzondering van de financiële betrekkingen die zijn vastgelegd in een schriftelijke overeenkomst en die niet worden beïnvloed door de relatie tussen de voormalig medewerker en het accountantskantoor; of
 - b. de voormalig medewerker deelneemt aan de beroeps- of bedrijfsmatige activiteiten van het accountantskantoor.
3. Het eerste en tweede lid zijn van overeenkomstige toepassing op een persoon die deel heeft uitgemaakt van de hiërarchische structuur.

Artikel 48

Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wordt beoordeeld en dat adequate waarborgen worden getroffen in geval een bij een assurance-cliënt betrokken medewerker een naaste verwant heeft die:

- a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij die assurance-cliënt en vanuit die positie directe invloed op het object van onderzoek van de assurance-opdracht kan uitoefenen;
- b. bij die assurance-cliënt in een zodanige andere positie verkeert, respectievelijk een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van die assurance-opdracht;
- c. een financieel belang heeft in die assurance-cliënt, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is; of
- d. met die assurance-cliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van deze persoon.

Artikel 49

Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat geen persoon bij een assurance-opdracht anders dan een vrijwillige controle wordt ingeschakeld die een gezinslid heeft dat:

- a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij die assurance-cliënt en vanuit die positie directe invloed op het object van onderzoek van die assurance-opdracht kan uitoefenen;
- b. bij die assurance-cliënt een zodanige andere positie bekleedt respectievelijk in een zodanige andere positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van de uitvoering van die assurance-opdracht;
- c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van de assurance-opdracht geen functie bekleedt, als genoemd in onderdeel a of b, maar wel een dergelijke functie bekleedde in de periode waarop de assurance-opdracht betrekking heeft;
- d. een financieel belang heeft in die assurance-cliënt, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is; of
- e. met die assurance-cliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid van die persoon.

Artikel 50

1. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat geen persoon bij een vrijwillige controle wordt ingeschakeld die een gezinslid heeft dat:
 - a. een hoge bestuursfunctie bekleedt bij die controlecliënt;
 - b. bij die controlecliënt in een zodanige andere positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van onderzoek van die vrijwillige controle;
 - c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van die vrijwillige controle geen functie bekleedt, als genoemd in onderdeel a of b, maar wel een dergelijke functie bekleedde in de periode waarop die vrijwillige controle betrekking heeft;
 - d. een financieel belang heeft in die controlecliënt, tenzij het belang van te verwaarlozen betekenis is; of

- e. met die controlecliënt een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid van die persoon.
2. De in het eerste lid bedoelde regels hebben eveneens betrekking op de in het eerste lid bedoelde personen werkzaam bij of verbonden aan een ander onderdeel van het netwerk.
3. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat geen vrijwillige controle wordt uitgevoerd vanuit een vestiging waarbij of waaraan een eindverantwoordelijk professional werkzaam of verbonden is die niet bij de desbetreffende vrijwillige controle is betrokken of een persoon werkzaam is die deel uitmaakt van de hiërarchische structuur, indien één van hen dan wel beiden een gezinslid heeft dan wel hebben dat voldoet aan één of meer van de in het eerste lid genoemde criteria.
4. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat een persoon die deel uitmaakt van zijn hiërarchische structuur niet betrokken is bij een beslissing die rechtstreeks met een vrijwillige controle verband houdt, indien een gezinslid van die persoon voldoet aan één of meer van de in het eerste lid genoemde criteria.

Artikel 51

1. Het accountantskantoor stelt regels vast die erin voorzien dat bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid als gevolg van een dreigend geschil tussen het accountantskantoor en de assurancecliënt worden beoordeeld en dat wordt bepaald of daartegen waarborgen moeten worden getroffen.
2. Indien sprake is van een opdracht tot vrijwillige controle hebben de in het eerste lid bedoelde regels ook betrekking op een dreigend geschil waarbij een ander onderdeel van het netwerk of een met de assurancecliënt verbonden derde is betrokken.
3. Het accountantskantoor staakt zijn werkzaamheden ter zake van de uitvoering van de in het eerste lid bedoelde assurance-opdracht indien:
 - a. het dreigend geschil van wezenlijk belang is voor ten minste één van de betrokken partijen;
 - b. het dreigend geschil betrekking heeft op een eerder uitgevoerde assurance-opdracht; of
 - c. er niet langer sprake is van een dreigend geschil, maar van een aangekondigd geschil.

Artikel 52

1. Het accountantskantoor stelt regels vast ter zake van de toelaatbaarheid van de samenloop van het uitvoeren van een assurance-opdracht met het aan de assurance-cliënt leveren van overige diensten. Deze regels zijn erop gericht te voorkomen dat deze overige diensten een onaanvaardbare bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van het accountantskantoor en zijn medewerkers.
2. Indien sprake is van een vrijwillige controle, hebben de in het eerste lid bedoelde regels ook betrekking op diensten verricht door een ander onderdeel van het netwerk en op diensten verleend aan een met de controlecliënt verbonden derde.
3. De in het eerste lid bedoelde regels bevatten ten minste het voorschrift dat het accountantskantoor of zijn medewerkers geen beslissingen mogen nemen en niet mogen participeren in een besluitvormingsproces namens een assurance-cliënt of het management daarvan.
4. Indien sprake is van een opdracht tot een vrijwillige controle, heeft het in het derde lid bedoelde voorschrift ook betrekking op andere onderdelen van het netwerk en op het besluitvormingsproces bij een met de controlecliënt verbonden derde of het management daarvan.

Hoofdstuk 4 Integere bedrijfsvoering

Artikel 53

1. Het accountantskantoor richt zijn bedrijfsvoering zodanig in dat deze een beheerste en integere uitoefening van zijn bedrijf waarborgt.
2. Het accountantskantoor maakt de in het kader van de uitvoering van het bepaalde in het eerste lid vastgestelde regels en procedures bekend aan zijn medewerkers en zijn overige personeel.

Artikel 54

1. Het accountantskantoor heeft een beleid dat ertoe strekt dat betrokkenheid van het accountantskantoor en zijn medewerkers en zijn overig personeel bij strafbare feiten en wetsovertredingen die het vertrouwen in het accountantskantoor kunnen schaden wordt voorkomen.
2. Het accountantskantoor stelt procedures en regels vast ter zake van de omgang met en vastlegging van incidenten die een ernstige bedreiging vormen voor de integere uitoefening van zijn bedrijf.
3. Het accountantskantoor neemt naar aanleiding van een incident, als bedoeld in het tweede lid, passende maatregelen. Deze maatregelen zijn gericht op het beheersen van de als gevolg van het incident opgetreden risico's en op het voorkomen van herhaling.

4. De administratieve vastlegging van incidenten, als bedoeld in het tweede lid, omvat ten minste de feiten en omstandigheden van het incident, de gegevens over degene die bij het incident is betrokken en de maatregelen die naar aanleiding van het incident zijn genomen.
5. Het accountantskantoor bewaart de in het eerste lid bedoelde gegevens gedurende ten minste zeven jaren nadat zij zijn vastgelegd.

Artikel 55

1. Het accountantskantoor heeft een regeling die waarborgt dat personen van buiten het accountantskantoor en de bij het accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden personen zonder gevaar voor hun rechtspositie vermeende onregelmatigheden binnen of (mede) buiten het accountantskantoor aan de orde kunnen stellen. Deze regeling leidt ertoe dat klachten worden vastgelegd, vertrouwelijk en tijdig worden behandeld en dat de onregelmatigheden waarover wordt geklaagd, indien gegrond, tijdig worden afgehandeld door het nemen van passende maatregelen door het accountantskantoor.
2. De in het eerste lid bedoelde regeling wordt in elk geval op de website van het accountantskantoor geplaatst. In geval een accountantskantoor niet over een website beschikt, wordt deze regeling op een andere wijze binnen het accountantskantoor verspreid en wordt deze regeling desgevraagd toegestuurd aan personen buiten het accountantskantoor.

Artikel 56

De dagelijks beleidsbepaler zorgt ervoor dat vanaf het moment dat het accountantskantoor ophoudt te bestaan:

- a. de gegevens die het accountantskantoor op grond van de wettelijke bepalingen moet bewaren, bewaard blijven gedurende de in die bepalingen voorgeschreven periode; en
- b. de vertrouwelijkheid van deze gegevens gewaarborgd blijft.

Hoofdstuk 5 Slotbepalingen

Artikel 57

De Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten, zoals die in werking zijn getreden op 1 maart 2007, worden ingetrokken op de datum dat de onderhavige nadere voorschriften in werking treden.

Artikel 58

Deze nadere voorschriften worden aangehaald als Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten, afgekort als NVAK-ass.

Artikel 59

Deze nadere voorschriften treden in werking op 1 januari 2010.

Toelichting bij de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1 Algemeen

Paragraaf 1 Inleiding

Paragraaf 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

Paragraaf 3 Onafhankelijkheid

Paragraaf 4 Integere bedrijfsvoering

Hoofdstuk 2 Artikelsgewijze toelichting

Hoofdstuk 1 Algemeen

Paragraaf 1 Inleiding

De Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten zijn gebaseerd op artikel B1-291.2 van de Verordening gedragscode (VGC). In dit artikel is bepaald dat het NIVRA nadere voorschriften kan geven aangaande het beleid van een accountantskantoor dat niet strijdig mag zijn met het bepaalde in de VGC.

Deze nadere voorschriften hebben betrekking op het stelsel van kwaliteitsbeheersing, de onafhankelijkheid en de integere bedrijfsvoering van een accountantskantoor ter zake van de door of namens dit kantoor uitgevoerde assurance-opdrachten andere dan wettelijke controles in de zin van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta). Aangezien verordeningen en daarop gebaseerde nadere voorschriften, met uitzondering van de op artikel 19, vierde lid, van de Wet op de Registeraccountants gebaseerde Verordening ac-

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

countantsorganisaties (VAO), verbindend zijn voor de leden (en niet voor een accountantskantoor) en de organen van het NIVRA, richten deze nadere voorschriften zich op dagelijks beleidsbepaler die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor dat een assurance-opdracht uitvoert, anders dan een in de Wta bedoelde wettelijke controle. Onder bedoelde dagelijks beleidsbepaler wordt in artikel B1-291.2 van de VGC verstaan:

- de openbaar accountant die het dagelijks beleid van een accountantskantoor bepaalt; en indien geen van de dagelijks beleidsbepalers een openbaar accountant is;
- een daartoe, uit het midden van de voor het accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden openbaar accountants, aangewezen openbaar accountant of,
- indien er geen openbaar accountant is aangewezen, elke openbaar accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan het accountantskantoor.

Het voorgaande betekent dus dat indien in deze nadere voorschriften wordt gesproken over accountantskantoor daarmee de in artikel B1-291.2 bedoelde persoon wordt aangeduid.

Het bepaalde in deze nadere voorschriften is ontleend aan hetgeen ter zake van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, de onafhankelijkheid en de integere bedrijfsvoering in de Wta, het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) en de VAO is opgenomen. De daarin opgenomen voorschriften zijn uitsluitend van toepassing op de in de Wta bedoelde accountantsorganisaties. Door middel van deze nadere voorschriften worden deze voor accountantsorganisaties geldende voorschriften in zeer belangrijke mate eveneens van toepassing verklaard op accountantskantoren.

Deze nadere voorschriften vervangen de op 1 maart 2007 in werking getreden Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten. De belangrijkste inhoudelijke verschillen ten opzichte van de bij de inwerkingtreding van de onderhavige nadere voorschriften ingetrokken Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten van 1 maart 2007 zijn:

- a. de verruiming van de kring van personen, die namens een accountantskantoor assurance-opdrachten mogen uitvoeren;
- b. het in navolging van het bepaalde in International Standards on Quality Control 1 (ISQC-1) van IFAC in de nadere voorschriften aangeven dat het accountantskantoor bij de nakoming van het bepaalde met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering rekening mag houden met de aard en omvang van de activiteiten van het kantoor;
- c. aanpassing aan de wijzigingen die per 1 oktober 2007 zijn aangebracht in de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant;

d. aanpassing van artikel 33 aan het bepaalde in artikel 16a van de Wta.

Daarnaast is een aantal redactionele wijzigingen aangebracht. Deze bestaan onder meer uit het vernummern en daarmee aanbrengen van een logischer volgorde van een aantal artikelen.

Ad a: In artikel 12 van de ingetrokken Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten was bepaald dat het accountantskantoor voor iedere afzonderlijke assurance-opdracht een openbaar accountant aanwijst, die verantwoordelijk is voor de uitvoering van de aan hem toegewezen assurance-opdracht. Met name in de situatie dat een accountantskantoor een assurance-opdracht aanvaardt waarvan het object bestaat uit andere dan financiële informatie, komt het voor dat een ander dan een openbaar accountant als eindverantwoordelijke voor de uitvoering van deze opdracht wordt aangewezen. Door de wijze van formuleren had genoemd artikel 12 evenwel het gevolg dat dit niet was toegestaan.

Besloten is dit gevolg ongedaan te maken. Het wordt echter wel van belang geacht dat aan die andere eindverantwoordelijke persoon redelijk strenge eisen worden gesteld, vergelijkbaar met die gesteld aan een openbaar accountant, te weten:

- een met goed gevolg genoten opleiding waarvan het niveau overeenkomt met een afgesloten universitaire opleiding of gelijkwaardig niveau, zoals bedoeld in artikel 6 van de Richtlijn 2006/43/EG, en het bezit van voldoende kennis van het vakgebied en de regelgeving ter zake van assurance-opdrachten;
- een opgedane praktijkervaring met het uitvoeren van assurance-opdrachten; en
- lidmaatschap van een beroepsorganisatie anders dan het Nederlands Instituut van Registeraccountants of de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, die door het bestuur van het NIVRA is erkend.

Om verschillen in interpretaties te vermijden is besloten een erkenningsregeling in het leven te roepen. Het bestuur kan een andere beroepsorganisatie erkennen indien deze:

- representatief is voor het in die andere functie uitgeoefende beroep;
- aantoonbaar een bijdrage levert aan de ontwikkeling van het desbetreffende beroep;
- haar leden onderwerpt aan gedrags- en beroepsregels, vergelijkbaar met en gelijkwaardig aan de bepalingen van de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften, zoals deze gelden voor de openbaar accountant;
- werkzaamheden van haar leden onderwerpt aan kwaliteitsonderzoek;

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

- toeziet op de naleving van genoemde gedrags- en beroepsregels door haar leden; en
- onafhankelijk tuchtrecht heeft.

Bovendien is bepaald dat de voor de uitvoering van een assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional de mededeling naar aanleiding van een onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde assurance-opdracht afgeeft en ondertekent met zijn eigen naam en zijn titel en daarbij de naam van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden vermeldt. Door het vermelden van de titel van de eindverantwoordelijke professional is het voor de gebruiker van de desbetreffende mededeling voldoende duidelijk dat deze mededeling afkomstig is van een openbaar accountant of van een andere professional.

De andere professional, die namens een accountantskantoor een assurance-opdracht uitvoert, dient zich te houden aan de specifiek voor hem geldende regelgeving. Bij de erkenning van de beroepsorganisatie waarvan de andere professional lid is, stelt het bestuur vast dat de andere professional is onderworpen aan gedrags- en beroepsregels, vergelijkbaar met en gelijkwaardig aan de bepalingen van de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften, zoals deze gelden voor de openbaar accountant. Aldus staat vast dat de andere professional die zich houdt aan de voor hem geldende regelgeving daarmee impliciet tevens voldoet aan de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften.

De dagelijks beleidsbepaler die voornemens is een andere professional dan een openbaar accountant aan te wijzen als eindverantwoordelijk professional voor een assurance-opdracht zal zich ervan overtuigen dat de andere professional niet alleen voldoende deskundig is voor het uitvoeren van deze opdracht, maar tevens over een toereikende ervaring beschikt voor het kunnen dragen van de eindverantwoordelijkheid voor de door hem uit te voeren assurance-opdracht.

Ad b: Paragraaf 5 van ISQC-1 luidt:

'This ISQC applies to all firms. The nature of the policies and procedures developed by individual firms to comply with this ISQC will depend on various factors such as the size and operating characteristics of the firm, and whether it is part of a network.'

In de bij deze nadere voorschriften ingetrokken Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten was een dergelijke passage niet opgenomen. Het ongewilde gevolg hiervan was dat de indruk kon ontstaan dat hetgeen in die nadere voorschriften was bepaald te allen tijde moest worden toegepast, zonder dat daarbij rekening kon worden gehouden met de aard en omvang van het accountantskantoor. In artikel 3 is nu een soortgelijke passage als in paragraaf 5 van ISQC-1 opgenomen.

Ad c: Per 1 oktober 2007 zijn de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant gewijzigd. De wijzigingen hadden onder meer betrekking op de daarin opgenomen definitie van verbonden derde en de toepassing daarvan. Aangezien dit begrip eveneens voorkomt in de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten, is in deze nadere voorschriften de definitie van ver-

bonden derde en de toepassing daarvan aangepast aan de definitie van dit begrip in de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant.

Ad d: In artikel 16a van de Wta is vanaf medio 2008 bepaald dat de meerderheid van de stemrechten in een accountantsorganisatie wordt gehouden door accountantsorganisaties, auditkantoren of natuurlijke personen die voldoen aan de krachtens artikel 25 te stellen regels inzake vakbekwaamheid van externe accountants of aan regels die daaraan gelijkwaardig zijn. De tekst van artikel 33 is aan deze bepaling aangepast. Hoewel in de letterlijk tekst van de Wta niet is vermeld dat aan deze bepaling kan worden voldaan door het houden van een middellijk of onmiddellijk belang, blijkt uit de wetsgeschiedenis dat dit tot de mogelijkheden behoort. Dat geldt tevens voor accountantskantoren.

Paragraaf 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

Per 15 juni 2005 is door de International Federation of Accountants (IFAC) de International standard on quality control 1 (ISQC 1- Quality control for firms that perform audit and review of historical financial information, and other assurance- and related services engagements) van toepassing verklaard. Door het NIVRA is deze standaard per dezelfde datum ingevoerd onder de naam Richtlijn voor kwaliteitsbeheersing 1 (RKB 1- Kwaliteitsbeheersing voor accountantsorganisaties die assurance- en daaraan verwante opdrachten uitvoeren). Hetgeen in deze richtlijn is bepaald is integraal opgenomen in de Wta, het Bta en de VAO.

RKB-1 was van toepassing op het accountantskantoor dat assurance- en daaraan verwante opdrachten uitvoert. De Wta, het Bta en de VAO zijn uitsluitend van toepassing op accountantsorganisaties met een vergunning voor het mogen uitvoeren van de in de Wta bedoelde wettelijke controles. De daarin aan RKB-1 ontleende bepalingen ter zake van het stelsel van kwaliteitsbeheersing zijn dientengevolge uitsluitend van toepassing op wettelijke controles.

In deze nadere voorschriften is het bepaalde in RKB-1 overgenomen en aldus impliciet van toepassing verklaard op de door een accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdrachten anders dan in de Wta bedoelde wettelijke controles. De bedoelde voorschriften zijn opgenomen in hoofdstuk 2 van de onderhavige nadere voorschriften.

Paragraaf 3 Onafhankelijkheid

Op 16 mei 2002 heeft de Europese Commissie een aanbeveling gedaan met betrekking tot de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant. Deze aanbeveling is in december 2002 opgenomen in de per 1 januari 2003 in werking getreden Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant. Onderdeel van de door IFAC vastgestelde Code of Ethics is hoofdstuk 290 Independence - assurance engagements. Dit hoofdstuk is per 1 januari 2005 geïntegreerd in de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant van januari 2005.

Besloten is in de vanaf 1 januari 2007 respectievelijk 1 maart 2007 geldende regelgeving met betrekking tot de onafhankelijkheid onderscheid te maken tussen voorschriften die betrekking hebben op de individuele openbaar accountant en voorschriften die betrekking hebben op de accountantsorganisatie ter zake door haar uitgevoerde wettelijke controles en op het accountantskantoor ter zake door hem uitgevoerde

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

assurance-opdrachten anders dan wettelijke controles. Eerstbedoelde voorschriften zijn opgenomen in de per 1 januari 2007 in werking tredende Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant. Laatstebedoelde voorschriften zijn voor accountantsorganisaties opgenomen in de Wta, het Bta en de VAO en voor accountantskantoren in hoofdstuk 3 van de onderhavige nadere voorschriften.

Paragraaf 4 Integere bedrijfsvoering

In de Wta, het Bta en de VAO zijn voorschriften opgenomen met betrekking tot de integere bedrijfsvoering van de in de Wta bedoelde accountantsorganisaties. Besloten is dat deze bepalingen eveneens van toepassing moeten zijn op accountantskantoren ter zake van de door of namens dit accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdrachten anders dan een wettelijke controle in de zin van de Wta. De in de Wta, het Bta en de VAO ter zake opgenomen bepalingen zijn opgenomen in hoofdstuk 4 van de onderhavige nadere voorschriften.

Hoofdstuk 2 artikelsgewijze toelichting

Uit hetgeen in hoofdstuk 1 is vermeld blijkt dat de inhoud van de onderhavige nadere voorschriften vrijwel integraal is overgenomen uit de Wta, het Bta en de VAO. Daarom is besloten in deze nadere voorschriften geen artikelsgewijze toelichting op te nemen, maar te volstaan met een verwijzing naar de artikelsgewijze toelichting in de Wta, het Bta en de VAO. In de hierna opgenomen transponeringstabel is aangegeven aan welke artikelen uit de Wta, de Bta en de VAO de artikelen van deze nadere voorschriften zijn ontleend.

	Gebaseerd op		
	Wta	Bta	VAO
	Artikel	Artikel	Artikel
Hoofdstuk 1 Definities en reikwijdte			
Artikel			
1	nvt	nvt	nvt
2	nvt	nvt	nvt
Hoofdstuk 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing			
Artikel			
3	nvt	nvt	nvt
4	16 en 18		
5			2
6		8	

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

7			3
8			4
9			5
10		14 en 15	
11			6
12		12	
13		13	
14		16	
15		11	
16		17	
17			7
18		18	
19		19	
20		20	
21		21	
22		22	
23			9
24			10
25	29		
26	30		
27		25	
28			11
29			12
30			13
31			14
Hoofdstuk 3 Onafhankelijkheid			
Artikel			
32			20
33	16a		

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA's)

34			19
35			
36			
37		28	
38		29	
39			16
40			17
41			18
42			21
43			22
44			23
45			24
46			25
47			26
48			27
49			28
50			28
51			29
52			30
Hoofdstuk 4 Integere bedrijfsvoering			
Artikel			
53	21		31
54	21	32, 33	31
55			32
56			33
57	nvt	nvt	nvt
58	nvt	nvt	nvt
59	nvt	nvt	nvt

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA's)

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten, vastgesteld in de bestuursvergadering van 16 december 2009.

Het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten,

gelet op artikel B1-291.2 en B1-291.3 van de Verordening gedragscode,

gehoord de leden,

na overleg met het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants,

stelt de volgende nadere voorschriften vast:

Hoofdstuk 1 Definities en reikwijdte (AA)

Artikel 1 (AA)

In deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:

- a. *aan assurance verwante opdrachten*: de aan assurance verwante opdrachten, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- b. *accountantskantoor*:
 - de organisatorische eenheid waarbij een Accountant-Administratieconsulent werkzaam is of waaraan een Accountant-Administratieconsulent verbonden is en waarbinnen één of meer Accountants-Administratieconsulenten of registeraccountants voor een cliënt bedrijfsmatig professionele diensten verrichten, bestaande uit assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet beschikt over een vergunning als bedoeld in artikel 5 van de Wet toezicht accountantsorganisaties; of
 - de accountantsorganisatie ter zake van uitgevoerde professionele diensten bestaande uit assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet onder de werkingssfeer van de Wet toezicht accountantsorganisaties vallen;

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA's)

- c. *andere professional*: de natuurlijk persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor in een andere functie dan openbaar accountant en waarvan het accountantskantoor heeft vastgesteld dat:
- hij een opleiding heeft genoten en met goed gevolg een erkend examen heeft afgelegd waarvan het niveau overeenkomt met een afgesloten universitaire opleiding of gelijkwaardig niveau, bedoeld in artikel 6 van de Richtlijn 2006/43/EG, en hij voldoende kennis heeft van het vakgebied en de regelgeving ter zake van opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie;
 - hij praktijkervaring met het uitvoeren van opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie heeft opgedaan; en
 - hij lid is van een beroepsorganisatie anders dan de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten of het Nederlands Instituut van Registeraccountants, die door het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten is erkend;
- d. vervallen
- e. *eindverantwoordelijk professional*: de openbaar accountant of de andere professional die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie;
- f. *medewerker*: de eindverantwoordelijk professional en andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor en die is betrokken bij de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie of de openbaar accountant en overige persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor en die is betrokken bij de uitvoering van een opdracht tot het samenstellen van financiële overzichten;
- g. *opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie*: de opdracht waarbij de voor de opdracht eindverantwoordelijk professional die werkzaamheden verricht die hij, de opdrachtgever en mogelijke andere belanghebbenden zijn overeengekomen en rapporteert over feitelijke bevindingen. De ontvangers van het rapport trekken daaruit hun eigen conclusies. Het rapport is uitsluitend bestemd voor partijen waarmee de te verrichten werkzaamheden zijn overeengekomen, aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden, de resultaten onjuist kunnen interpreteren;
- h. *openbaar accountant*: de Accountant-Administratieconsulent die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een aan assurance verwante opdracht;

- i. *samenstellingsopdracht van financiële overzichten*: de opdracht waarbij de voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant wordt ingeschakeld vanwege zijn deskundigheid op het gebied van verslaggeving en niet vanwege zijn controledeskundigheid, om financiële informatie te verzamelen, te verwerken, te rubriceren en samen te vatten tot financiële overzichten.

Artikel 2 (AA)

1. Deze nadere voorschriften hebben uitsluitend betrekking op de interne beheersing ter zake van de door een accountantskantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten.
2. Deze nadere voorschriften richten zich tot de openbaar accountant die het dagelijks beleid van een accountantskantoor bepaalt, dan wel indien de dagelijks beleidsbepaler geen openbaar accountant is, tot iedere bij het accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden openbaar accountant.

Hoofdstuk 2 Interne beheersing van het accountantskantoor ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA)

Artikel 3 (AA)

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat het risico van beroepsaansprakelijkheid van het accountantskantoor en van de bij hem werkzame of aan hem verbonden medewerkers en andere personen in redelijke mate is verzekerd.
2. Het bestuur is bevoegd op schriftelijk en gemotiveerd verzoek van het accountantskantoor ontheffing te verlenen van het bepaalde in het eerste lid op grond van het feit dat de dagelijks beleidsbepaler erkende gemoedsbezwaren heeft tegen elke vorm van verzekering. Het bestuur kan aan deze ontheffing voorwaarden verbinden.

Artikel 4 (AA)

De op grond van het bepaalde in artikel 3, eerste lid, te sluiten verzekering voor de beroepsaansprakelijkheid van een accountantskantoor en van de daarbij werkzame of daaraan verbonden medewerkers en andere personen voldoet ten minste aan de volgende eisen:

- a. de verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar van wie het aannemelijk is dat deze voldoet aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit;

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA's)

- b. de verzekering biedt jaarlijks dekking voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag per aanspraak;
- c. het verzekerd bedrag per aanspraak bedraagt:
 - bij een jaaronzet tot € 500.000, ten minste € 300.000;
 - bij een jaaronzet van € 500.000 tot € 1.000.000, ten minste € 500.000;
 - bij een jaaronzet van € 1.000.000 tot € 2.500.000, ten minste € 1.250.000;
 - bij een jaaronzet van € 2.500.000 of meer, ten minste € 3.000.000;
- d. boven de in onderdeel c genoemde minimumbedragen bepaalt het accountantskantoor de wijze waarop de financiële risico's kunnen worden opgevangen en de hoogte van de dekking van de verzekering, met dien verstande dat sprake is van een redelijke dekking van de risico's;
- e. het eigen risico per aanspraak is zodanig vastgesteld dat de solvabiliteit van het accountantskantoor niet in gevaar komt. Daartoe bedraagt het eigen risico bij een jaaronzet tot € 2.500.000, maximaal € 25.000. Bij een jaaronzet van meer dan € 2.500.000 bepaalt het accountantskantoor zelf de hoogte van het eigen risico;
- f. onder de dekking van de verzekering vallen alle werkzaamheden die door het accountantskantoor worden verricht, ongeacht door wie de claim wordt ingediend;
- g. de verzekering heeft ten minste Europa als dekkinggebied;
- h. het accountantskantoor zorgt ervoor dat de inloop- en uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt;
- i. de verzekering dekt tevens de beroepsaansprakelijkheid van het accountantskantoor voor de personen die onder zijn verantwoordelijkheid werkzaam zijn, voor de personen die zijn werkzaamheden of de werkzaamheden van medewerkers van het accountantskantoor waarnemen en voor derden die betrokken zijn bij de werkzaamheden die door het accountantskantoor worden verricht; en
- j. de verzekering dekt de kosten van benodigde juridische bijstand in het kader van het in procedures te voeren verweer.

2. Het accountantskantoor beoordeelt te allen tijde of er specifieke omstandigheden zijn die het noodzakelijk maken om naar boven toe af te wijken van de minimumeisen, bedoeld in het eerste lid.

Artikel 5 (AA)

Het accountantskantoor regelt op adequate wijze de waarneming van de uitvoering van een door het accountantskantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdracht in geval van ontstentenis, belet of langdurige arbeidsongeschiktheid van de voor de opdracht eindverantwoordelijk professional.

Artikel 6 (AA)

Het accountantskantoor treft zodanige voorzieningen dat in geval van het overlijden van een bij hem werkzame of aan hem verbonden voor een opdracht eindverantwoordelijk professional een juiste afwikkeling van de aan assurance verwante opdrachten is gewaarborgd.

Artikel 7 (AA)

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie te allen tijde plaatsvindt onder de verantwoordelijkheid van een eindverantwoordelijk professional.
2. Het accountantskantoor ziet erop toe dat de eindverantwoordelijk professional de mededeling naar aanleiding van een onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie afgeeft en ondertekent met zijn eigen naam en zijn titel en daarbij de naam vermeldt van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.
3. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de uitvoering van een opdracht tot het samenstellen van financiële overzichten te allen tijde plaatsvindt onder de verantwoordelijkheid van een openbaar accountant.
4. Het accountantskantoor ziet erop toe dat de openbaar accountant, die toestaat dat zijn betrokkenheid bij door hem samengestelde financiële overzichten aan een derde partij kenbaar wordt gemaakt, de naar aanleiding van deze opdracht afgegeven samenstellingsverklaring ondertekent met zijn eigen naam en zijn titel en daarbij de naam vermeldt van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.

Artikel 8 (AA)

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de documentatie ter zake van de door het accountantskantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten gedurende zeven jaar systematisch en vertrouwelijk wordt bewaard.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat vanaf het moment dat het accountantskantoor ophoudt te bestaan aan deze verplichting blijvend kan worden voldaan.

Artikel 9 (AA)

Het accountantskantoor houdt bij de nakoming van het bepaalde in de artikelen 10 tot en met 15 rekening met de aard en omvang van het accountantskantoor.

Artikel 10 (AA)

Het accountantskantoor beheerst de kwaliteit van de door het kantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten.

Artikel 11 (AA)

1. Het accountantskantoor richt zijn bedrijfsvoering ter zake van aan assurance verwante opdrachten zodanig in dat deze een beheerste en integere uitoefening van zijn bedrijf waarborgt.
2. Het accountantskantoor ziet erop toe dat het handelen of nalaten van zijn medewerkers of overige bij het kantoor werkzame of daaraan verbonden personen leidt tot een beheerste en integere bedrijfsuitoefening.

Artikel 12 (AA)

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat hij over voldoende middelen, waaronder tijd en medewerkers, beschikt om de aan het accountantskantoor verleende aan assurance verwante opdrachten uit te voeren in overeenstemming met de daarvoor geldende wet- en regelgeving.

2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat zijn medewerkers beschikken over de vereiste capaciteiten en zich houden aan het bepaalde in de Verordening gedragscode.

Artikel 13 (AA)

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat, alvorens een aan assurance verwante opdracht wordt aanvaard of gecontinueerd, onderzoek wordt gedaan naar de integriteit van de cliënt.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de medewerkers die bij hem werkzaam zijn of aan hem zijn verbonden aan hem of aan de voor de uitvoering van een aan assurance verwante opdracht eindverantwoordelijk professional of de openbaar accountant de informatie verstrekken die van belang is voor het in het eerste lid bedoelde onderzoek.

Artikel 14 (AA)

Indien na aanvaarding of continuering van een aan assurance verwante opdracht aan het accountantskantoor informatie bekend wordt die, was zij bekend geweest op het moment van aanvaarding of continuering van de opdracht, ertoe zou hebben geleid dat de opdracht niet dan wel in gewijzigde vorm zou zijn aanvaard of gecontinueerd, zorgt het accountantskantoor ervoor dat de opdracht wordt beëindigd, dan wel in gewijzigde vorm wordt voortgezet.

Artikel 15 (AA)

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de voor een aan assurance verwante opdracht eindverantwoordelijk professional of openbaar accountant ten behoeve van de uitvoering van de opdracht zo nodig advies vraagt aan een vakbekwaam persoon.

Hoofdstuk 3 Slotbepalingen (AA)

Artikel 16 (AA)

De Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten, zoals die in werking zijn getreden op 1 januari 2009, worden ingetrokken op de datum dat de onderhavige nadere voorschriften in werking treden.

Artikel 17 (AA)

Deze nadere voorschriften worden aangehaald als Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten, afgekort als NVAK-aav.

Artikel 18

Deze nadere voorschriften treden in werking op 1 januari 2010.

Toelichting bij de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten

T Hoofdstuk 1 Algemeen (AA)

Paragraaf 1 (AA) Inleiding

De Nadere voorschriften ter zake van aan assurance verwante opdrachten zijn gebaseerd op artikel B1-291.2 en B1-291.3 van de Verordening gedragscode (VGC). In artikel B1-291.2 is bepaald dat de NOvAA nadere voorschriften kan geven aangaande het beleid van een accountantskantoor dat niet strijdig mag zijn met het bepaalde in de VGC.

Deze nadere voorschriften richten zich op het stelsel van interne beheersing van een accountantskantoor ter zake van de door dit kantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten. Aangezien verordeningen en daarop gebaseerde nadere voorschriften, met uitzondering van de op artikel 24, vierde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten gebaseerde Verordening accountantsorganisaties, verbindend zijn voor de leden (en niet voor een accountantskantoor) en de organen van de NOvAA, richten deze nadere voorschriften zich op de openbaar accountant die als beleidsbepaler werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor dat een aan assurance verwante opdracht uitvoert of indien er geen openbaar accountant is opgenomen in de kring van beleidsbepalers op iedere openbaar accountant werkzaam bij of verbonden aan een accountantskantoor dat een aan assurance verwante opdracht uitvoert.

Deze nadere voorschriften zijn ontleend aan de internationaal geldende regels zoals opgenomen in de International standard on quality control 1 (ISQC 1- Quality control for firms that perform audit and review of historical financial information, and other assurance- and related services engagements). Hierin is invulling gegeven aan de mogelijkheid om rekening te houden met de omvang en de bedrijfskenmerken van het accountantskantoor. Hierbij is ervoor gekozen tekstueel zoveel als mogelijk aan te sluiten bij de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance opdrachten.

Deze nadere voorschriften zijn "principle based" opgesteld, waarbij ervoor is gekozen de principes op een zo hoog mogelijk niveau te formuleren. Het wordt aan de voor de implementatie verantwoordelijke accountants overgelaten om hier invulling aan te geven. ISQC 1 en de daarop gebaseerde Richtlijn voor

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA's)

Kwaliteitsbeheersing voor accountantskantoren en accountantsafdelingen (RKB1) gingen uit van de tegengestelde aanpak. Daar werden meer gedetailleerde verplichtingen gegeven, welke moesten worden ingevuld rekening houdend met de aard en omvang van het betreffende accountantskantoor (zie artikel 3 en 5 van RKB1 / ISQC 1).

Deze verplichtingen hadden met name betrekking op gedragslijnen en procedures met betrekking tot de volgende onderwerpen (ISQC 1 Paragraaf 7):

- a. de verantwoordelijkheid van het bestuur voor kwaliteit binnen het accountantskantoor;
- b. ethische normen;
- c. het aanvaarden en voortzetten van de relatie met opdrachtgevers en van specifieke opdrachten;
- d. het personeelsbeleid;
- e. de uitvoering van de opdrachten;
- f. de bewaking.

Het feit dat in de onderhavige nadere voorschriften geen gedetailleerde verplichtingen zijn opgenomen wil niet zeggen dat genoemde onderwerpen niet relevant kunnen zijn bij het inrichten van een stelsel van kwaliteitsbeheersing voor accountantskantoren die vallen onder de NVAK-aav. De aard en omvang van de accountantskantoren die deze werkzaamheden uitvoeren is echter veelal zodanig dat een beperkte implementatie volstaat. Vandaar dat gekozen is voor het opstellen van regels op een hoog niveau. Verondersteld mag echter worden dat een goede implementatie van RKB 1, waarbij invulling gegeven was aan artikel 5 en een goede invulling van de nieuwe NVAK-aav, rekening houdend met artikel 9, tot een vergelijkbaar kwaliteitssysteem leiden.

Deze nadere voorschriften vervangen de per 1 januari 2009 in werking getreden Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten. Het enige inhoudelijke verschil ten opzichte van de bij de inwerkingtreding van de onderhavige nadere voorschriften ingetrokken Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten van 1 januari 2009, is de verruiming van de kring van personen die namens een accountantskantoor een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie mogen uitvoeren. Daarnaast is een aantal redactionele wijzigingen aangebracht.

In artikel 7 van de ingetrokken Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten was bepaald dat een accountantskantoor ervoor moest zorgen dat de uitvoering van een aan assurance verwante opdracht te allen tijde plaatsvond onder de verantwoordelijkheid van een openbaar accountant.

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA's)

Met name in de situatie dat een accountantskantoor een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie aanvaardt, komt het voor dat een accountantskantoor, om welke reden dan ook, er de voorkeur aan geeft dat een ander dan een openbaar accountant als eindverantwoordelijke voor de uitvoering van deze opdracht wordt aangewezen. Door de wijze van formuleren had genoemd artikel 7 evenwel het gevolg dat dit niet was toegestaan.

Besloten is dit gevolg ongedaan te maken. Het wordt echter wel van belang geacht dat aan die andere eindverantwoordelijke persoon redelijk strenge eisen worden gesteld, vergelijkbaar met die gesteld aan een openbaar accountant, te weten:

- een met goed gevolg genoten opleiding waarvan het niveau overeenkomt met een afgesloten universitaire opleiding of gelijkwaardig niveau, bedoeld in artikel 6 van de Richtlijn 2006/43/EG, en het bezit van voldoende kennis van het vakgebied en de regelgeving ter zake van opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie;
- een opgedane praktijkervaring met het uitvoeren van opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie; en
- lidmaatschap van een beroepsorganisatie anders dan de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten of het Nederlands Instituut van Registeraccountants, die door het bestuur van de NOvAA is erkend.

Om verschillen in interpretaties te vermijden is besloten een erkenningsregeling in het leven te roepen. Het bestuur is voornemens om gelijktijdig met het van kracht worden van deze nadere voorschriften zijn beleid ter zake openbaar te maken. Hierbij zal worden aangegeven dat een andere beroepsorganisatie zal worden erkend indien deze:

- representatief is voor het door de andere professional uitgeoefende beroep;
- aantoonbaar een bijdrage levert aan de ontwikkeling van het desbetreffende beroep;
- haar leden onderwerpt aan gedrags- en beroepsregels, vergelijkbaar met en gelijkwaardig aan de bepalingen van de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften, zoals deze gelden voor de openbaar accountant;
- werkzaamheden van haar leden onderwerpt aan kwaliteitsonderzoek;
- toeziet op de naleving van genoemde gedrags- en beroepsregels door haar leden;

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA's)

- onafhankelijk tuchtrecht heeft.

Bovendien is bepaald dat de voor de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie eindverantwoordelijk professional de mededeling naar aanleiding van deze onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde opdracht afgeeft en ondertekent met zijn eigen naam en zijn titel en de naam vermeldt van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden. Door het vermelden van de titel van de eindverantwoordelijke professional is het voor de gebruiker van de desbetreffende mededeling voldoende duidelijk dat deze mededeling afkomstig is van hetzij een openbaar accountant, hetzij een andere professional.

De andere professional, die namens een accountantskantoor een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie uitvoert, dient zich te houden aan de specifiek voor hem geldende regelgeving. Bij de erkenning van de beroepsorganisatie waarvan de andere professional lid is, stelt het bestuur vast dat de andere professional is onderworpen aan gedrags- en beroepsregels, vergelijkbaar met en gelijkwaardig aan de bepalingen van de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften, zoals deze gelden voor de openbaar accountant. Aldus staat vast dat de andere professional, die zich houdt aan de voor hem geldende regelgeving daarmee impliciet tevens voldoet aan de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften.

De dagelijks beleidsbepaler, die voornemens is een andere professional dan een openbaar accountant aan te wijzen als eindverantwoordelijk professional voor een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie zal zich ervan overtuigen dat de andere professional niet alleen voldoende deskundig is voor het uitvoeren van deze opdracht, maar tevens over een toereikende ervaring beschikt voor het kunnen dragen van de eindverantwoordelijkheid voor de door hem uit te voeren opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie.

Ten slotte wordt opgemerkt dat de uitvoering onder de naam van een accountantskantoor van opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten onveranderd blijft voorbehouden aan een openbaar accountant die werkzaam is bij of is verbonden aan een accountantskantoor.

Het voorgaande is als volgt weer te geven;

Aan assurance verwante opdrachten bestaande uit:	
Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie	Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA's)

mogen namens een accountantskantoor worden uitgevoerd onder de eindverantwoordelijkheid van een	
Openbaar accountant en een andere professional	Openbaar accountant

Paragraaf 2 (AA) Stelsel van kwaliteitsbeheersing

Per 15 juni 2005 is door de International Federation of Accountants (IFAC) ISQC 1 van toepassing verklaard. ISQC 1 was in de Nederlandse regelgeving opgenomen in RKB-1. De NOvAA had deze Richtlijn niet expliciet van toepassing verklaard, doch wel impliciet, namelijk door de verwerking ervan in Leidraad 11. Deze nadere voorschriften zijn weliswaar voornamelijk gebaseerd op RKB-1, maar impliciet dus eveneens op Leidraad 11.

Deze nadere voorschriften zijn uitsluitend van toepassing op door accountantskantoren uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten. Met betrekking tot wettelijke controles zijn de Wet toezicht accountantsorganisaties, het Besluit toezicht accountantsorganisaties en de Verordening accountantsorganisaties van toepassing. Met betrekking tot overige assurance opdrachten gelden de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance opdrachten. Het is derhalve toegestaan voor de bedoelde wettelijke controles, overige assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten de hiervoor genoemde drie te onderscheiden voorschriften toe te passen.

T Hoofdstuk 2 Artikelsgewijze toelichting (AA)

Artikel 1 (AA)

In dit artikel zijn enkele in de nadere voorschriften gebruikte begrippen gedefinieerd. Aangezien deze nadere voorschriften zijn gebaseerd op het bepaalde in artikel B1-291.2 van de Verordening gedragscode geldt dat alle in die verordening opgenomen definities ook gelden voor deze nadere voorschriften. Desondanks is voor de zelfstandige leesbaarheid van deze nadere voorschriften een aantal van de in genoemde verordening opgenomen definities in deze nadere voorschriften herhaald en zo nodig aan het specifieke karakter van de onderhavige voorschriften aangepast.

Artikel 2 (AA)

Op grond van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten richten de verordeningen en de daarop gebaseerde nadere voorschriften, met uitzondering van de in artikel 24, vierde lid, van deze wet bedoelde verordening, zich tot de individuele Accountant-Administratieconsulent. Aangezien deze nadere voorschriften in belangrijke mate voorschriften bevatten ter zake van het stelsel van interne beheersing richten deze

nadere voorschriften zich in eerste instantie tot de openbaar accountant die het dagelijks beleid van een accountantskantoor bepaalt. Indien door een accountantskantoor geen assurance-opdrachten worden uitgevoerd, is op dat kantoor het bepaalde in artikel B1-291.1 niet van toepassing en is het dus mogelijk dat het in deze nadere voorschriften bedoelde accountantskantoor geen beleidsbepaler(s) heeft die openbaar accountant is (zijn). In die situatie richten deze nadere voorschriften zich tot iedere openbaar accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan dat accountantskantoor.

Het voorgaande betekent dus dat indien in deze nadere voorschriften wordt gesproken over accountantskantoor daarmee worden bedoeld of de dagelijks beleidsbepaler van dat kantoor, die ook openbaar accountants is, of iedere andere openbaar accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan dat accountantskantoor.

Artikel 3 (AA)

Dit artikel is gebaseerd op de tot eind 2006 geldende artikelen 2 en 4 van de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant. Het accountantskantoor is ervoor verantwoordelijk dat hij ter zake van het risico van zijn beroepsaansprakelijkheid in redelijke mate is verzekerd. Soortgelijke voorschriften zijn eveneens opgenomen in de Verordening accountantsorganisaties en de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten. Daar hier dus sprake is van drie vrijwel gelijklopende bepalingen, ligt het voor de hand dat het accountantskantoor bij het verzekeren van de risico's van beroepsaansprakelijkheid ter zake van aan assurance verwante opdrachten de verzekeringen voor het risico van beroepsaansprakelijkheid in aanmerking neemt, die zijn afgesloten op basis van de voorschriften opgenomen in artikel 11 van de Verordening accountantsorganisaties en/of artikel 28 van de Nadere voorschriften ter zake van assurance-opdrachten.

Artikel 4 (AA)

Dit artikel is gebaseerd op artikel 3 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant. De beroepsaansprakelijkheidsverzekering dient aan minimumeisen te voldoen die zijn weergegeven in het eerste lid, waarbij het bepaalde in artikel 3, inclusief de toelichting daarop, in aanmerking mag worden genomen.

Ad a: De verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar die voldoet, of van wie aannemelijk is dat deze voldoet, aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit. In Nederland gevestigde verzekeraars vallen onder het toezicht van De Nederlandsche Bank (DNB) en worden aldus geacht aan deze eisen van solvabiliteit te voldoen. Buitenlandse verzekeraars die onder onafhankelijk toezicht staan dat ten minste gelijkwaardig is aan het in Nederland door de DNB uitgevoerde toezicht, worden eveneens geacht te voldoen aan de eisen van solvabiliteit. Indien een zogenaamde captive aan een dergelijk toezicht is onderworpen, wordt deze als een in dit verband acceptabele verzekeringsmaatschappij aangemerkt.

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA's)

Een captive kan bijvoorbeeld zijn een (her)verzekeringsmaatschappij die onderdeel is van het accountantskantoor of het netwerk waartoe het accountantskantoor behoort en die zich primair bezighoudt met het (her)verzekeren van de beroepsaansprakelijkheidsrisico's van de tot het netwerk behorende organisaties.

Ad b: De verzekering dient jaarlijks dekking te bieden voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag als genoemd onder c.

Ad c: In deze bepaling wordt het minimaal te verzekeren bedrag per aanspraak gerelateerd aan de jaaromzet van het accountantskantoor.

Ad d: Boven de in c genoemde minimumbedragen wordt het vaststellen van de manier waarop financiële risico's kunnen worden opgevangen en de hoogte van de dekking aan het accountantskantoor overgelaten. Hierbij wordt als voorwaarde gesteld dat sprake is van een redelijke dekking van de risico's. Wat redelijk is hangt af van de aard en omvang van de risico's en de mate waarin de risico's door het accountantskantoor kunnen worden opgevangen.

Ad e: Ook de hoogte van het eigen risico wordt gerelateerd aan de jaaromzet van het accountantskantoor. Bij een jaaromzet boven € 2,5 miljoen wordt het vaststellen van het eigen risico aan het accountantskantoor overgelaten. Vanzelfsprekend mag de continuïteit van het accountantskantoor door de vastgestelde hoogte van het eigen risico niet in gevaar worden gebracht.

Ad f: De verzekering dient ingevolge deze bepaling alle werkzaamheden te dekken die vanuit het accountantskantoor worden verricht, ongeacht wie de claim indient. Het laatste deel van deze bepaling ziet op de situatie waarin een derde een claim indient in plaats van de cliënt. Het verdient aanbeveling in de polis de werkzaamheden die onder de dekking vallen expliciet te omschrijven zodat hierover geen onduidelijkheid of meningsverschil kan ontstaan tussen de verzekerde en de verzekeraar op het moment dat een claim wordt ingediend.

Ad g: De verzekering dient ten minste Europa als dekkingsgebied te hebben. Deze bepaling ziet op situaties waarin claims van cliënten en derden afkomstig uit Europa, met betrekking tot werkzaamheden verricht naar Nederlands recht, in Nederland worden ingediend.

Ad h: Het accountantskantoor dient ervoor te zorgen dat de inloop- en uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt. Dit houdt in dat werkzaamheden die zijn verricht in de twee jaren voorafgaand aan het sluiten van de verzekering, die op het moment van afsluiten nog niet tot claims hebben geleid, ook verzekerd zijn. Daarnaast dient de verzekering dekking te bieden voor claims ingediend binnen twee jaar na het einde van de verzekering die verband houden met werkzaamheden die verricht zijn tijdens de verzekeringsperiode. Het soort werkzaamheden binnen een accountantskantoor en andere relevante omstandigheden kunnen ertoe nopen dat een langere termijn voor het inloop- en/of uitlooprisico moet worden overeengekomen. De termijn van twee jaren is daarom een minimumeis.

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (AA's)

Ad i: De verzekering dient de aansprakelijkheid van het accountantskantoor te dekken voor personen die onder zijn verantwoordelijkheid werkzaam zijn. Tevens moet de verzekering de aansprakelijkheid in geval van waarneming op adequate wijze dekken.

Ad j: Indien een claim wordt ingediend en hiertegen door het accountantskantoor verweer wordt gevoerd kunnen de kosten van juridische bijstand hoog oplopen. In dit onderdeel is daarom de eis opgenomen dat de kosten van verweer in de beroepsaansprakelijkheidsverzekering moeten zijn meeverzekerd.

Het tweede lid ziet op specifieke omstandigheden, zoals de aard van de werkzaamheden of de aard en omvang van de cliëntenportefeuille, die het risicoprofiel van het accountantskantoor kunnen verhogen.

Een beroepsaansprakelijkheidsverzekering die slechts voldoet aan de minimumeisen kan in dergelijke situaties onvoldoende zijn, zodat van de minimumeisen naar boven toe afgeweken zal moeten worden. Het accountantskantoor dient ervoor te zorgen dat de dekking van de beroepsaansprakelijkheidsverzekering ook in redelijke mate toereikend is voor deze specifieke omstandigheden.

Artikel 5 (AA)

Dit artikel is gebaseerd op het tot eind 2006 geldende artikel 5 van de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Waarneming kan op adequate wijze worden geregeld door het opnemen van duidelijke voorschriften ter zake in het stelsel van interne beheersing. Ook kan een waarnemingsovereenkomst met een andere openbaar accountant, voor aan assurance verwante opdrachten, of een andere professional, voor opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie, worden gesloten.

Artikel 6 (AA)

Dit artikel is gebaseerd op artikel 6 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Voor de waarborging van een goede afwikkeling van de beroepsuitoefening na het overlijden van een bij een accountantskantoor werkzame of aan haar verbonden openbaar accountant of andere professional moet het accountantskantoor voorzieningen treffen. Hierbij kan worden gedacht aan het regelen van waarneming of opvolging, maar ook aan het aanwijzen van iemand die op zorgvuldige wijze zorg kan dragen voor de verkoop van het accountantskantoor.

Artikel 7 (AA)

In lid 1 en 2 van dit artikel is bepaald dat het accountantskantoor als onderdeel van het stelsel van kwaliteitsbeheersing ervoor moet zorgen dat een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie wordt uitgevoerd onder de verantwoordelijkheid van een openbaar accountant of een andere professional. Deze openbaar accountant of andere professional zal ook degene zijn die de rapportage, die als resultaat van de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie wordt uitgebracht, met zijn naam ondertekent met vermelding van zijn titel en de naam van het accountantskantoor.

In lid 3 en 4 van dit artikel is bepaald dat het accountantskantoor als onderdeel van het stelsel van kwaliteitsbeheersing ervoor moet zorgen dat een opdracht tot het samenstellen van financiële overzichten wordt uitgevoerd onder de verantwoordelijkheid van een openbaar accountant. Deze openbaar accountant zal, indien hij toestaat dat zijn betrokkenheid bij de door hem samengestelde financiële overzichten aan een derde partij kenbaar wordt gemaakt, ook degene zijn die de naar aanleiding van deze opdracht afgegeven samenstellingsverklaring ondertekent met zijn eigen naam en daarbij zijn titel en de naam van het accountantskantoor vermeldt.

Artikel 8 (AA)

Dit artikel is deels gebaseerd op artikel 9 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon. Bepaald is dat het accountantskantoor ervoor zorgt dat documentatie inzake door het kantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten gedurende 7 jaar systematisch en vertrouwelijk wordt bewaard. Het accountantskantoor moet er ook voor zorgen dat als het accountantskantoor is opgehouden te bestaan, aan deze verplichting blijvend kan worden voldaan.

Artikel 9 (AA)

In dit artikel is bepaald dat een accountantskantoor bij het nakomen van het bepaalde in de artikelen 10 tot en met 15 rekening mag houden met de aard en omvang van het accountantskantoor. Deze bepaling is met name relevant voor de kwaliteitsbeheersing van de door het accountantskantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten. De wijze waarop een accountantskantoor deze kwaliteit beheerst maakt onderdeel uit van de interne organisatie van het accountantskantoor. Voor iedere organisatie, dus ook voor een accountantskantoor, geldt dat een van de factoren waarmee bij het opzetten van de interne organisatie rekening zal worden gehouden de aard en omvang van de organisatie zal zijn.

In Richtlijn voor Kwaliteitsbeheersing voor accountantskantoren en accountantsafdelingen (RKB₁), waarop deze nadere voorschriften mede zijn gebaseerd, is daarvan ook uitgegaan, hetgeen onder meer blijkt uit paragraaf 5 van deze richtlijn, die luidt:

‘Deze richtlijn voor de kwaliteitsbeheersing geldt voor alle accountantsorganisaties. De aard van de gedragsrichtlijnen en de procedures die door individuele organisaties worden ontwikkeld om aan deze Richtlijn voor kwaliteitsbeheersing te voldoen is afhankelijk van verschillende factoren zoals de omvang en de bedrijfskenmerken van de organisatie en de vraag of deze al dan niet deel uitmaakt van een netwerk.’

Het voorgaande betekent evenwel eveneens dat de interne organisatie geen statisch onderwerp is, maar voortdurend moet worden aangepast aan wijzigingen in de aard en omvang van het accountantskantoor.

Artikel 10 (AA)

In dit artikel is bepaald dat een accountantskantoor de kwaliteit van de door het kantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten moet beheersen. Bij de wijze waarop dit beheersen wordt vormgegeven zal zoals uit artikel 9 blijkt nadrukkelijk rekening mogen worden gehouden met de aard en omvang van het accountantskantoor. Bij grotere accountantskantoren zal dat er vrijwel altijd toe leiden dat het kantoor een in procedures etc. vastgelegd stelsel van kwaliteitsbeheersing heeft.

Artikel 11 (AA)

Dit artikel bepaalt dat een accountantskantoor bij de inrichting van zijn interne organisatie erop toe ziet dat de bedrijfsvoering zodanig wordt ingericht dat deze een beheerste en integere bedrijfsvoering waarborgt. Met betrekking tot de inhoud van het begrip integere bedrijfsvoering moet worden aangesloten aan het bepaalde in de Verordening gedragscode ter zake van met name de fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en professioneel gedrag.

Artikel 12 (AA)

Een accountantskantoor dient ervoor te zorgen dat het over voldoende middelen, waaronder tijd en medewerkers beschikt om de opdracht uit te voeren in overeenstemming met de daaraan te stellen eisen. Dit voorschrift beoogt preventief te werken en zal daarom met name in de beoordeling moeten worden betrokken bij de besluitvorming met betrekking tot de aanvaarding van een nieuwe opdracht en de continuering van een bestaande opdracht. In het tweede lid is bepaald dat voor zover de in het eerste lid bedoelde middelen betrekking hebben op medewerkers niet alleen het kwantitatieve aspect, maar ook het kwalitatieve aspect, te weten de deskundigheid van de medewerkers, in de beoordeling moet worden betrokken.

Artikel 13 (AA)

Het accountantskantoor moet alvorens een aan assurance verwante opdracht wordt aanvaard onderzoek doen naar de integriteit van de cliënt. Dit is niet om een moreel oordeel te geven over de cliënt, maar om een inschatting te maken van de kans dat het door de cliënt zal worden misleid of onder druk gezet en als gevolg daarvan de opdracht niet naar behoren en in overeenstemming met de gestelde regels zal kunnen uitvoeren. Het accountantskantoor zal meer inzicht krijgen in de integriteit van de cliënt naarmate de relatie met deze cliënt voortduurt.

Bij de beoordeling van de integriteit van de cliënt kan het accountantskantoor de volgende aspecten betrekken:

- de identiteit en (zakelijke) reputatie van de eigenaren en de dagelijks (mede) beleidsbepalers van de cliënt;
- de aard van de werkzaamheden van de cliënt, met inbegrip van de bedrijfsvoering;
- de houding van de eigenaren (aandeelhouders) en de dagelijks (mede) beleidsbepalers van de cliënt met betrekking tot het gelet op de aard en omvang van de cliënt economisch gezien aanvaardbaar niveau van de interne beheersing;
- aanwijzingen dat de cliënt zich bezighoudt met witwaspraktijken of andere criminele activiteiten.

Informatie over de bovenstaande aspecten kan het accountantskantoor verkrijgen uit contacten met bijvoorbeeld andere accountantskantoren die opdrachten hebben uitgevoerd voor de cliënt.

De beoordeling door het accountantskantoor van de cliënt kan een verwerking van persoonsgegevens in de zin van artikel 1, onderdeel a, van de Wet bescherming persoonsgegevens (Wbp) met zich meebrengen. Deze verwerking dient gegrond te kunnen worden op artikel 8, onder f, van de Wbp. Dit houdt in dat de gegevensverwerking noodzakelijk is voor de behartiging van het gerechtvaardigde belang van het accountantskantoor of een derde aan wie de gegevens worden verstrekt, tenzij het belang of de fundamentele rechten en vrijheden van de betrokkene, in het bijzonder het recht op bescherming van de persoonlijke levenssfeer, prevaleert. De noodzakelijkheidseis veronderstelt dat het accountantskantoor op dergelijke vragen een bevredigend antwoord heeft. Indien de belangen anderszins of met minder ingrijpende middelen worden gediend, dan is de voorgenomen gegevensverwerking niet toegestaan. Bij deze afweging spelen dus het proportionaliteits- en subsidiariteitsbeginsel een rol.

Naast het voldoen aan een rechtmatige grondslag, dient een gegevensverwerking ook in overeenstemming te zijn met de overige bepalingen van de Wbp. In het bijzonder betekent dit dat slechts gegevens kunnen worden verwerkt die afkomstig zijn van de betrokkene zelf, van derden die deze gegevens in het kader van het doel van de verwerking hebben verstrekt, van openbare bronnen of van openbare registers. Ook dient het accountantskantoor de cliënt onder meer te informeren over de gegevensverwerking (hoofdstuk 5 van de Wbp) en dient het de rechten van de cliënt zoals het recht op inzage, correctie en verwijdering (hoofdstuk

6 van de Wbp), te waarborgen. Het accountantskantoor dient daarbij in staat te zijn om per cliënt en per gegeven inzichtelijk te maken hoe het tot de afweging van de belangen in concreto is gekomen. Laat het accountantskantoor dat na of is het hiertoe niet in staat, dan handelt het hiermee in strijd met de Wbp en mogen persoonsgegevens van de cliënt in het kader van de beoordeling van de integriteit niet (verder) worden verwerkt.

In het tweede lid wordt bedoeld op alle informatie die in het kader van de in het eerste lid omschreven beoordeling van belang is of kan zijn.

Artikel 14 (AA)

Dit artikel is opgenomen om te waarborgen dat het accountantskantoor ook na aanvaarding of continuering van een opdracht alert blijft op nieuwe informatie of wijzigingen in omstandigheden die van invloed zijn of kunnen zijn op de kwaliteit van de uitvoering van de opdracht en daar passend op reageert. Tot de omstandigheden en overwegingen behoort de afweging of de voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant of andere professional verwacht de opdracht te kunnen afronden met inachtneming van daarvoor geldende wet- en regelgeving. Onder omstandigheden kan het accountantskantoor er zelfs toe overgaan de relatie met de cliënt te beëindigen.

Artikel 15 (AA)

De voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant of andere professional is degene die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een aan assurance verwante opdracht. Vanzelfsprekend betekent dit echter niet dat hij ook 'alle wijsheid in pacht heeft'. Met name in situaties die voor de desbetreffende voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant of andere professional nieuw zijn of complex van aard, mag worden verwacht dat hij advies vraagt. Het accountantskantoor moet de voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant of andere professional dan ook de gelegenheid bieden om advies te vragen aan vakbekwame personen.

Daaronder kunnen ook deskundige personen, zoals actuarissen of waarderingsdeskundigen, worden begrepen. Deze vakbekwame personen kunnen al dan niet verbonden zijn aan het accountantskantoor.

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (RA's)

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten, vastgesteld in de bestuursvergadering van 16 december 2009.

Het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants,

gelet op artikel B1-291.2 van de Verordening gedragscode,

gehoord de leden,

na overleg met het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten,

stelt de volgende nadere voorschriften vast:

Hoofdstuk 1 Definities en reikwijdte

Artikel 1

In deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:

- a. *aan assurance verwante opdrachten*: de aan assurance verwante opdrachten, bedoeld in de Verordening gedragscode;
- b. *accountantskantoor*:
 - de organisatorische eenheid waarbij een registeraccountant werkzaam is of waaraan een registeraccountant verbonden is en waarbinnen één of meer registeraccountants of Accountants-Administratieconsulenten voor een cliënt bedrijfsmatig professionele diensten verrichten, bestaande uit assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet beschikt over een vergunning als bedoeld in artikel 5 van de Wet toezicht accountantsorganisaties; of
 - de accountantsorganisatie ter zake van uitgevoerde professionele diensten bestaande uit assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet onder de werkingssfeer van de Wet toezicht accountantsorganisaties vallen;

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (RA's)

- c. *andere professional*: de natuurlijk persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor in een andere functie dan openbaar accountant en waarvan het accountantskantoor heeft vastgesteld dat:
- hij een opleiding heeft genoten en met goed gevolg een erkend examen heeft afgelegd waarvan het niveau overeenkomt met een afgesloten universitaire opleiding of gelijkwaardig niveau, bedoeld in artikel 6 van de Richtlijn 2006/43/EG, en hij voldoende kennis heeft van het vakgebied en de regelgeving ter zake van opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie;
 - hij praktijkervaring met het uitvoeren van opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie heeft opgedaan; en
 - hij lid is van een beroepsorganisatie anders dan het Nederlands Instituut van Registeraccountants of de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, die door het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants is erkend;
- d. *dagelijks beleidsbepaler*: de openbaar accountant bedoeld in artikel B1-291.2 van de Verordening gedragscode;
- e. *eindverantwoordelijk professional*: de openbaar accountant of de andere professional die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie;
- f. *medewerker*: de eindverantwoordelijk professional en andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor en die is betrokken bij de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie of de openbaar accountant en overige persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor en die is betrokken bij de uitvoering van een opdracht tot het samenstellen van financiële overzichten;
- g. *opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie*: de opdracht waarbij de voor de opdracht eindverantwoordelijk professional die werkzaamheden verricht die hij, de opdrachtgever en mogelijke andere belanghebbenden zijn overeengekomen en rapporteert over feitelijke bevindingen. De ontvangers van het rapport trekken daaruit hun eigen conclusies. Het rapport is uitsluitend bestemd voor partijen waarmee de te verrichten werkzaamheden zijn overeengekomen, aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden, de resultaten onjuist kunnen interpreteren;

- h. *openbaar accountant*: de registeraccountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een aan assurance verwante opdracht;
- i. *samenstellingsopdracht van financiële overzichten*: de opdracht waarbij de voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant wordt ingeschakeld vanwege zijn deskundigheid op het gebied van verslaggeving en niet vanwege zijn controledeskundigheid, om financiële informatie te verzamelen, te verwerken, te rubriceren en samen te vatten tot financiële overzichten.

Artikel 2

- 1. Deze nadere voorschriften hebben uitsluitend betrekking op de interne beheersing ter zake van de door een accountantskantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten.
- 2. Deze nadere voorschriften richten zich tot de dagelijks beleidsbepaler van een accountantskantoor.

Hoofdstuk 2 Interne beheersing van het accountantskantoor ter zake van aan assurance verwante opdrachten

Artikel 3

- 1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat het risico van beroepsaansprakelijkheid van het accountantskantoor en van de bij hem werkzame of aan hem verbonden medewerkers en andere personen in redelijke mate is verzekerd
- 2. Het bestuur is bevoegd op schriftelijk en gemotiveerd verzoek van het accountantskantoor ontheffing te verlenen van het bepaalde in het eerste lid op grond van het feit dat de dagelijks beleidsbepaler erkende gemoedsbezwaren heeft tegen elke vorm van verzekering. Het bestuur kan aan deze ontheffing voorwaarden verbinden.

Artikel 4

De op grond van het bepaalde in artikel 3, eerste lid, te sluiten verzekering voor de beroepsaansprakelijkheid van een accountantskantoor en van de daarbij werkzame of daaraan verbonden medewerkers en andere personen voldoet ten minste aan de volgende eisen:

- a. de verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar van wie het aannemelijk is dat deze voldoet aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit;
- b. de verzekering biedt jaarlijks dekking voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag per aanspraak;

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (RA's)

- c. het verzekerd bedrag per aanspraak bedraagt:
- bij een jaarmzet tot € 500.000, ten minste € 300.000;
 - bij een jaarmzet van € 500.000 tot € 1.000.000, ten minste € 500.000;
 - bij een jaarmzet van € 1.000.000 tot € 2.500.000, ten minste € 1.250.000;
 - bij een jaarmzet van € 2.500.000 of meer, ten minste € 3.000.000;
- d. boven de in onderdeel c genoemde minimumbedragen bepaalt het accountantskantoor de wijze waarop de financiële risico's kunnen worden opgevangen en de hoogte van de dekking van de verzekering, met dien verstande dat sprake is van een redelijke dekking van de risico's;
- e. het eigen risico per aanspraak is zodanig vastgesteld dat de solvabiliteit van het accountantskantoor niet in gevaar komt. Daartoe bedraagt het eigen risico bij een jaarmzet tot € 2.500.000, maximaal € 25.000. Bij een jaarmzet van meer dan € 2.500.000 bepaalt het accountantskantoor zelf de hoogte van het eigen risico;
- f. onder de dekking van de verzekering vallen alle werkzaamheden die door het accountantskantoor worden verricht, ongeacht door wie de claim wordt ingediend;
- g. de verzekering heeft ten minste Europa als dekkinggebied;
- h. het accountantskantoor zorgt ervoor dat de inloop- en uitloopriscio's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt;
- i. de verzekering dekt tevens de beroepsaansprakelijkheid van het accountantskantoor voor de personen die onder zijn verantwoordelijkheid werkzaam zijn, voor de personen die zijn werkzaamheden of de werkzaamheden van medewerkers van het accountantskantoor waarnemen en voor derden die betrokken zijn bij de werkzaamheden die door het accountantskantoor worden verricht; en
- j. de verzekering dekt de kosten van benodigde juridische bijstand in het kader van het in procedures te voeren verweer.
2. Het accountantskantoor beoordeelt te allen tijde of er specifieke omstandigheden zijn die het noodzakelijk maken om naar boven toe af te wijken van de minimumeisen, bedoeld in het eerste lid.

Artikel 5

Het accountantskantoor regelt op adequate wijze de waarneming van de uitvoering van een door het accountantskantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdracht in geval van ontstentenis, belet of langdurige arbeidsongeschiktheid van de voor de opdracht eindverantwoordelijk professional.

Artikel 6

Het accountantskantoor treft zodanige voorzieningen dat in geval van het overlijden van een bij hem werkzame of aan hem verbonden voor een opdracht eindverantwoordelijk professional een juiste afwikkeling van de aan assurance verwante opdrachten is gewaarborgd.

Artikel 7

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie te allen tijde plaatsvindt onder de verantwoordelijkheid van een eindverantwoordelijk professional.
2. Het accountantskantoor ziet erop toe dat de eindverantwoordelijk professional de mededeling naar aanleiding van een onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie afgeeft en ondertekent met zijn eigen naam en zijn titel en daarbij de naam vermeldt van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.
3. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de uitvoering van een opdracht tot het samenstellen van financiële overzichten te allen tijde plaatsvindt onder de verantwoordelijkheid van een openbaar accountant.
4. Het accountantskantoor ziet erop toe dat de openbaar accountant, die toestaat dat zijn betrokkenheid bij door hem samengestelde financiële overzichten aan een derde partij kenbaar wordt gemaakt, de naar aanleiding van deze opdracht afgegeven samenstellingsverklaring ondertekent met zijn eigen naam en zijn titel en daarbij de naam vermeldt van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.

Artikel 8

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de documentatie ter zake van de door het accountantskantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten gedurende zeven jaar systematisch en vertrouwelijk wordt bewaard.

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (RA's)

2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat vanaf het moment dat het accountantskantoor ophoudt te bestaan aan deze verplichting blijvend kan worden voldaan.

Artikel 9

Het accountantskantoor houdt bij de nakoming van het bepaalde in de artikelen 10 tot en met 15 rekening met de aard en omvang van het accountantskantoor.

Artikel 10

Het accountantskantoor beheerst de kwaliteit van de door het kantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten.

Artikel 11

1. Het accountantskantoor richt zijn bedrijfsvoering ter zake van aan assurance verwante opdrachten zodanig in dat deze een beheerste en integere uitoefening van zijn bedrijf waarborgt.
2. Het accountantskantoor ziet erop toe dat het handelen of nalaten van zijn medewerkers of overige bij het kantoor werkzame of daaraan verbonden personen leidt tot een beheerste en integere bedrijfsuitoefening.

Artikel 12

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat hij over voldoende middelen, waaronder tijd en medewerkers, beschikt om de aan het accountantskantoor verleende aan assurance verwante opdrachten uit te voeren in overeenstemming met de daarvoor geldende wet- en regelgeving.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat zijn medewerkers beschikken over de vereiste capaciteiten en dringt er op aan dat de medewerkers zich te allen tijde houden aan het bepaalde in de Verordening gedragscode.

Artikel 13

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat, alvorens een aan assurance verwante opdracht wordt aanvaard of gecontinueerd, onderzoek wordt gedaan naar de integriteit van de cliënt.
2. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de medewerkers die bij hem werkzaam zijn of aan hem zijn verbonden aan hem of aan de voor de uitvoering van een aan assurance verwante opdracht eindverantwoordelijk professional of de openbaar accountant de informatie verstrekken die van belang is voor het in het eerste lid bedoelde onderzoek.

Artikel 14

Indien na aanvaarding of continuering van een aan assurance verwante opdracht aan het accountantskantoor informatie bekend wordt die, was zij bekend geweest op het moment van aanvaarding of continuering van de opdracht, ertoe zou hebben geleid dat de opdracht niet dan wel in gewijzigde vorm zou zijn aanvaard of gecontinueerd, zorgt het accountantskantoor ervoor dat de opdracht wordt beëindigd, dan wel in gewijzigde vorm wordt voortgezet.

Artikel 15

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de voor een aan assurance verwante opdracht eindverantwoordelijk professional of openbaar accountant ten behoeve van de uitvoering van de opdracht zo nodig advies vraagt aan een vakbekwaam persoon.

Hoofdstuk 3 Slotbepalingen

Artikel 16

De Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten, zoals die in werking zijn getreden op 1 januari 2009, worden ingetrokken op de datum dat de onderhavige nadere voorschriften in werking treden.

Artikel 17

Deze nadere voorschriften worden aangehaald als Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten, afgekort als NVAK-aav.

Artikel 18

Deze nadere voorschriften treden in werking op 1 januari 2010.

Toelichting bij de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten

T Hoofdstuk 1 Algemeen

Paragraaf 1 Inleiding

De Nadere voorschriften ter zake van aan assurance verwante opdrachten zijn gebaseerd op artikel B1-291.2 en B1-291.3 van de Verordening gedragscode (VGC). In artikel B1-291.2 is bepaald dat het NIVRA nadere voorschriften kan geven aangaande het beleid van een accountantskantoor dat niet strijdig mag zijn met het bepaalde in de VGC.

Deze nadere voorschriften richten zich op het stelsel van interne beheersing van een accountantskantoor ter zake van de door dit kantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten. Aangezien verordeningen en daarop gebaseerde nadere voorschriften, met uitzondering van de op artikel 19, vierde lid, van de Wet op de Registeraccountants gebaseerde Verordening accountantsorganisaties, verbindend zijn voor de leden (en niet voor een accountantskantoor) en de organen van het NIVRA, richten deze nadere voorschriften zich op de openbaar accountant die als beleidsbepaler werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor dat een aan assurance verwante opdracht uitvoert of indien er geen openbaar accountant is opgenomen in de kring van beleidsbepalers op iedere openbaar accountant werkzaam bij of verbonden aan een accountantskantoor dat een aan assurance verwante opdracht uitvoert.

Deze nadere voorschriften zijn ontleend aan de internationaal geldende regels zoals opgenomen in de International standard on quality control 1 (ISQC 1- Quality control for firms that perform audit and review of historical financial information, and other assurance- and related services engagements). Hierin is invulling gegeven aan de mogelijkheid om rekening te houden met de omvang en de bedrijfskenmerken van het accountantskantoor. Hierbij is ervoor gekozen tekstueel zoveel als mogelijk aan te sluiten bij de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance opdrachten.

Deze nadere voorschriften zijn “principle based” opgesteld, waarbij ervoor is gekozen de principles op een zo hoog mogelijk niveau te formuleren. Het wordt aan de voor de implementatie verantwoordelijke accountants overgelaten om hier invulling aan te geven. ISQC 1 en de daarop gebaseerde Richtlijn voor Kwaliteitsbeheersing voor accountantskantoren en accountantsafdelingen (RKB1) gingen uit van de tegen-gestelde aanpak. Daar werden meer gedetailleerde verplichtingen gegeven, welke moesten worden ingevuld rekening houdend met de aard en omvang van het betreffende accountantskantoor (zie artikel 3 en 5 van RKB1 / ISQC 1).

Deze verplichtingen hadden met name betrekking op gedragslijnen en procedures met betrekking tot de volgende onderwerpen (ISQC 1 Paragraaf 7):

- a. de verantwoordelijkheid van het bestuur voor kwaliteit binnen het accountantskantoor;

- b. ethische normen;
- c. het aanvaarden en voortzetten van de relatie met opdrachtgevers en van specifieke opdrachten;
- d. het personeelsbeleid;
- e. de uitvoering van de opdrachten;
- f. de bewaking.

Het feit dat in de onderhavige nadere voorschriften geen gedetailleerde verplichtingen zijn opgenomen wil niet zeggen dat genoemde onderwerpen niet relevant kunnen zijn bij het inrichten van een stelsel van kwaliteitsbeheersing voor accountantskantoren die vallen onder de NVAK-aav. De aard en omvang van de accountantskantoren die deze werkzaamheden uitvoeren is echter veelal zodanig dat een beperkte implementatie volstaat. Vandaar dat gekozen is voor het opstellen van regels op een hoog niveau. Verondersteld mag echter worden dat een goede implementatie van RKB₁, waarbij invulling gegeven was aan artikel 5 en een goede invulling van de nieuwe NVAK-aav, rekening houdend met artikel 9, tot een vergelijkbaar kwaliteitssysteem leiden.

Deze nadere voorschriften vervangen de per 1 januari 2009 in werking getreden Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten. Het enige inhoudelijke verschil ten opzichte van de bij de inwerkingtreding van de onderhavige nadere voorschriften ingetrokken Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten van 1 januari 2009, is de verruiming van de kring van personen die namens een accountantskantoor een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie mogen uitvoeren. Daarnaast is een aantal redactionele wijzigingen aangebracht.

In artikel 7 van de ingetrokken Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten was bepaald dat een accountantskantoor ervoor moest zorgen dat de uitvoering van een aan assurance verwante opdracht te allen tijde plaatsvond onder de verantwoordelijkheid van een openbaar accountant.

Met name in de situatie dat een accountantskantoor een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie aanvaardt, komt het voor dat een accountantskantoor, om welke reden dan ook, er de voorkeur aan geeft dat een ander dan een openbaar accountant als eindverantwoordelijke voor de uitvoering van deze opdracht wordt aangewezen. Door de wijze van formuleren had genoemd artikel 7 evenwel het gevolg dat dit niet was toegestaan. Besloten is dit gevolg ongedaan te maken. Het wordt echter wel van belang geacht dat aan die andere eindverantwoordelijke persoon redelijk strenge eisen worden gesteld, vergelijkbaar met die gesteld aan een openbaar accountant, te weten:

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (RA's)

- een met goed gevolg genoten opleiding waarvan het niveau overeenkomt met een afgesloten universitaire opleiding of gelijkwaardig niveau, bedoeld in artikel 6 van de Richtlijn 2006/43/EG, en het bezit van voldoende kennis van het vakgebied en de regelgeving ter zake van opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie;
- een opgedane praktijkervaring met het uitvoeren van opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie; en
- lidmaatschap van een beroepsorganisatie anders dan het Nederlands Instituut van Registeraccountants of de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, die door het bestuur van het NIVRA is erkend.

Om verschillen in interpretaties te vermijden is besloten een erkenningsregeling in het leven te roepen. Het bestuur is voornemens om gelijktijdig met het van kracht worden van deze nadere voorschriften zijn beleid ter zake openbaar te maken. Hierbij zal worden aangegeven dat een andere beroepsorganisatie zal worden erkend indien deze:

- representatief is voor het door de andere professional uitgeoefende beroep;
- aantoonbaar een bijdrage levert aan de ontwikkeling van het desbetreffende beroep;
- haar leden onderwerpt aan gedrags- en beroepsregels, vergelijkbaar met en gelijkwaardig aan de bepalingen van de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften, zoals deze gelden voor de openbaar accountant;
- werkzaamheden van haar leden onderwerpt aan kwaliteitsonderzoek;
- toeziet op de naleving van genoemde gedrags- en beroepsregels door haar leden;
- onafhankelijk tuchtrecht heeft.

Bovendien is bepaald dat de voor de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie eindverantwoordelijk professional de mededeling naar aanleiding van deze onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde opdracht afgeeft en ondertekent met zijn eigen naam en zijn titel en de naam vermeldt van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden. Door het vermelden van de titel van de eindverantwoordelijke professional is het voor de gebruiker van de desbetreffende mededeling voldoende duidelijk dat deze mededeling afkomstig is van hetzij een openbaar accountant, hetzij een andere professional.

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (RA's)

De andere professional, die namens een accountantskantoor een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie uitvoert, dient zich te houden aan de specifiek voor hem geldende regelgeving. Bij de erkenning van de beroepsorganisatie waarvan de andere professional lid is, stelt het bestuur vast dat de andere professional is onderworpen aan gedrags- en beroepsregels, vergelijkbaar met en gelijkwaardig aan de bepalingen van de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften, zoals deze gelden voor de openbaar accountant. Aldus staat vast dat de andere professional, die zich houdt aan de voor hem geldende regelgeving daarmee impliciet tevens voldoet aan de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften. De dagelijks beleidsbepaler, die voornemens is een andere professional dan een openbaar accountant aan te wijzen als eindverantwoordelijk professional voor een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie zal zich ervan overtuigen dat de andere professional niet alleen voldoende deskundig is voor het uitvoeren van deze opdracht, maar tevens over een toereikende ervaring beschikt voor het kunnen dragen van de eindverantwoordelijkheid voor de door hem uit te voeren opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie.

Ten slotte wordt opgemerkt dat de uitvoering onder de naam van een accountantskantoor van opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten onveranderd blijft voorbehouden aan een openbaar accountant die werkzaam is bij of is verbonden aan een accountantskantoor.

Het voorgaande is als volgt weer te geven;

Aan assurance verwante opdrachten bestaande uit:		
Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie		Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten
mogen namens een accountantskantoor worden uitgevoerd onder eindverantwoordelijkheid van een		
Openbaar accountant en een andere professional		Openbaar accountant

Paragraaf 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

Per 15 juni 2005 is door de International Federation of Accountants (IFAC) ISQC 1 van toepassing verklaard. ISQC1 was in de Nederlandse regelgeving opgenomen in RKB1. De Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten had deze Richtlijn niet expliciet van toepassing verklaard, doch wel impliciet, namelijk door de verwerking ervan in Leidraad 11. Deze nadere voorschriften zijn weliswaar voornamelijk gebaseerd op RKB1, maar impliciet dus eveneens op Leidraad 11.

Deze nadere voorschriften zijn uitsluitend van toepassing op door accountantskantoren uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten. Met betrekking tot wettelijke controles zijn de Wet toezicht accountantsorganisaties, het Besluit toezicht accountantsorganisaties en de Verordening accountantsorganisaties van toepassing. Met betrekking tot overige assurance opdrachten gelden de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance opdrachten. Het is derhalve toegestaan voor de bedoelde wettelijke controles, overige assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten de hiervoor genoemde drie te onderscheiden voorschriften toe te passen.

T Hoofdstuk 2 Artikelgewijze toelichting

Artikel 1

In dit artikel zijn enkele in de nadere voorschriften gebruikte begrippen gedefinieerd. Aangezien deze nadere voorschriften zijn gebaseerd op het bepaalde in artikel B1-291.2 van de Verordening gedragscode geldt dat alle in die verordening opgenomen definities ook gelden voor deze nadere voorschriften. Desondanks is voor de zelfstandige leesbaarheid van deze nadere voorschriften een aantal van de in genoemde verordening opgenomen definities in deze nadere voorschriften herhaald en zo nodig aan het specifieke karakter van de onderhavige voorschriften aangepast.

Artikel 2

Op grond van de Wet op de Registeraccountants richten de verordeningen en de daarop gebaseerde nadere voorschriften, met uitzondering van de in artikel 19, vierde lid, van deze wet bedoelde verordening, zich tot de individuele registeraccountant. Aangezien deze nadere voorschriften in belangrijke mate voorschriften bevatten ter zake van het stelsel van interne beheersing richten deze nadere voorschriften zich in eerste instantie tot de dagelijks beleidsbepaler.

Hieronder wordt in artikel B1-291.2 van de Verordening gedragscode verstaan:

- de openbaar accountant die het dagelijks beleid van een accountantskantoor bepaalt; en indien geen van de dagelijks beleidsbepalers een openbaar accountant is:

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (RA's)

- een daartoe, uit het midden van de voor het accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden openbaar accountants, aangewezen openbaar accountant of,
- indien er geen openbaar accountant is aangewezen, elke openbaar accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan het accountantskantoor.

Het voorgaande betekent dus dat indien in deze nadere voorschriften wordt gesproken over accountantskantoor daarmee deze dagelijks beleidsbepaler wordt bedoeld.

Artikel 3

Dit artikel is gebaseerd op de tot eind 2006 geldende artikelen 2 en 4 van de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant. Het accountantskantoor is ervoor verantwoordelijk dat hij ter zake van het risico van zijn beroepsaansprakelijkheid in redelijke mate is verzekerd. Soortgelijke voorschriften zijn eveneens opgenomen in de Verordening accountantsorganisaties en de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten. Daar hier dus sprake is van drie vrijwel gelijklopende bepalingen, ligt het voor de hand dat het accountantskantoor bij het verzekeren van de risico's van beroepsaansprakelijkheid ter zake van aan assurance verwante opdrachten de verzekeringen voor het risico van beroepsaansprakelijkheid in aanmerking neemt, die zijn afgesloten op basis van de voorschriften opgenomen in artikel 11 van de Verordening accountantsorganisaties en/of artikel 28 van de Nadere voorschriften ter zake van assurance-opdrachten.

Artikel 4

Dit artikel is gebaseerd op artikel 3 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant. De beroepsaansprakelijkheidsverzekering dient aan minimeisen te voldoen die zijn weergegeven in het eerste lid, waarbij het bepaalde in artikel 3, inclusief de toelichting daarop, in aanmerking mag worden genomen.

Ad a: De verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar die voldoet, of van wie aannemelijk is dat deze voldoet, aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit. In Nederland gevestigde verzekeraars vallen onder het toezicht van De Nederlandsche Bank (DNB) en worden aldus geacht aan deze eisen van solvabiliteit te voldoen. Buitenlandse verzekeraars die onder onafhankelijk toezicht staan dat ten minste gelijkwaardig is aan het in Nederland door de DNB uitgevoerde toezicht, worden eveneens geacht te voldoen aan de eisen van solvabiliteit. Indien een zogenaamde captive aan een dergelijk toezicht is onderworpen, wordt deze als een in dit verband acceptabele verzekeringsmaatschappij aangemerkt. Een captive kan bijvoorbeeld zijn een (her)verzekeringsmaatschappij die onderdeel is van het accountantskantoor of het netwerk waartoe het accountantskantoor behoort en die zich primair bezighoudt met het (her)verzekeren van de beroepsaansprakelijkheidsrisico's van de tot het netwerk behorende organisaties.

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (RA's)

Ad b: De verzekering dient jaarlijks dekking te bieden voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag als genoemd onder c.

Ad c: In deze bepaling wordt het minimaal te verzekeren bedrag per aanspraak gerelateerd aan de jaaromzet van het accountantskantoor.

Ad d: Boven de in c genoemde minimumbedragen wordt het vaststellen van de manier waarop financiële risico's kunnen worden opgevangen en de hoogte van de dekking aan het accountantskantoor overgelaten. Hierbij wordt als voorwaarde gesteld dat sprake is van een redelijke dekking van de risico's. Wat redelijk is hangt af van de aard en omvang van de risico's en de mate waarin de risico's door het accountantskantoor kunnen worden opgevangen.

Ad e: Ook de hoogte van het eigen risico wordt gerelateerd aan de jaaromzet van het accountantskantoor. Bij een jaaromzet boven € 2,5 miljoen wordt het vaststellen van het eigen risico aan het accountantskantoor overgelaten. Vanzelfsprekend mag de continuïteit van het accountantskantoor door de vastgestelde hoogte van het eigen risico niet in gevaar worden gebracht.

Ad f: De verzekering dient ingevolge deze bepaling alle werkzaamheden te dekken die vanuit het accountantskantoor worden verricht, ongeacht wie de claim indient. Het laatste deel van deze bepaling ziet op de situatie waarin een derde een claim indient in plaats van de cliënt. Het verdient aanbeveling in de polis de werkzaamheden die onder de dekking vallen expliciet te omschrijven zodat hierover geen onduidelijkheid of meningsverschil kan ontstaan tussen de verzekerde en de verzekeraar op het moment dat een claim wordt ingediend.

Ad g: De verzekering dient ten minste Europa als dekkinggebied te hebben. Deze bepaling ziet op situaties waarin claims van cliënten en derden afkomstig uit Europa, met betrekking tot werkzaamheden verricht naar Nederlands recht, in Nederland worden ingediend.

Ad h: Het accountantskantoor dient ervoor te zorgen dat de inloop- en uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt. Dit houdt in dat werkzaamheden die zijn verricht in de twee jaren voorafgaand aan het sluiten van de verzekering, die op het moment van afsluiten nog niet tot claims hebben geleid, ook verzekerd zijn. Daarnaast dient de verzekering dekking te bieden voor claims ingediend binnen twee jaar na het einde van de verzekering die verband houden met werkzaamheden die verricht zijn tijdens de verzekeringsperiode. Het soort werkzaamheden binnen een accountantskantoor en andere relevante omstandigheden kunnen ertoe nopen dat een langere termijn voor het inloop- en/of uitlooprisico moet worden overeengekomen. De termijn van twee jaren is daarom een minimumeis.

Ad i: De verzekering dient de aansprakelijkheid van het accountantskantoor te dekken voor personen die onder zijn verantwoordelijkheid werkzaam zijn. Tevens moet de verzekering de aansprakelijkheid in geval van waarneming op adequate wijze dekken.

Ad j: Indien een claim wordt ingediend en hiertegen door het accountantskantoor verweer wordt gevoerd kunnen de kosten van juridische bijstand hoog oplopen. In dit onderdeel is daarom de eis opgenomen dat de kosten van verweer in de beroepsaansprakelijkheidsverzekering moeten zijn meeverzekerd.

Het tweede lid ziet op specifieke omstandigheden, zoals de aard van de werkzaamheden of de aard en omvang van de cliëntenportefeuille, die het risicoprofiel van het accountantskantoor kunnen verhogen.

Een beroepsaansprakelijkheidsverzekering die slechts voldoet aan de minimumeisen kan in dergelijke situaties onvoldoende zijn, zodat van de minimumeisen naar boven toe afgeweken zal moeten worden. Het accountantskantoor dient ervoor te zorgen dat de dekking van de beroepsaansprakelijkheidsverzekering ook in redelijke mate toereikend is voor deze specifieke omstandigheden.

Artikel 5

Dit artikel is gebaseerd op het tot eind 2006 geldende artikel 5 van de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Waarneming kan op adequate wijze worden geregeld door het opnemen van duidelijke voorschriften ter zake in het stelsel van interne beheersing. Ook kan een waarnemingsovereenkomst met een andere openbaar accountant, voor aan assurance verwante opdrachten, of een andere professional, voor opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie, worden gesloten.

Artikel 6

Dit artikel is gebaseerd op artikel 6 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Voor de waarborging van een goede afwikkeling van de beroepsuitoefening na het overlijden van een bij een accountantskantoor werkzame of aan haar verbonden openbaar accountant of andere professional moet het accountantskantoor voorzieningen treffen. Hierbij kan worden gedacht aan het regelen van waarneming of opvolging, maar ook aan het aanwijzen van iemand die op zorgvuldige wijze zorg kan dragen voor de verkoop van het accountantskantoor.

Artikel 7

In lid 1 en 2 van dit artikel is bepaald dat het accountantskantoor als onderdeel van het stelsel van kwaliteitsbeheersing ervoor moet zorgen dat een opdracht tot het verrichten van overeengekomen

specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie wordt uitgevoerd onder de verantwoordelijkheid van een openbaar accountant of een andere professional. Deze openbaar accountant of andere professional zal ook degene zijn die de rapportage, die als resultaat van de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie wordt uitgebracht, met zijn naam ondertekent met vermelding van zijn titel en de naam van het accountantskantoor.

In lid 3 en 4 van dit artikel is bepaald dat het accountantskantoor als onderdeel van het stelsel van kwaliteitsbeheersing ervoor moet zorgen dat een opdracht tot het samenstellen van financiële overzichten wordt uitgevoerd onder de verantwoordelijkheid van een openbaar accountant. Deze openbaar accountant zal, indien hij toestaat dat zijn betrokkenheid bij de door hem samengestelde financiële overzichten aan een derde partij kenbaar wordt gemaakt, ook degene zijn die de naar aanleiding van deze opdracht afgegeven samenstellingsverklaring ondertekent met zijn eigen naam en daarbij zijn titel en de naam van het accountantskantoor vermeldt.

Artikel 8

Dit artikel is deels gebaseerd op artikel 9 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon. Bepaald is dat het accountantskantoor ervoor zorgt dat documentatie inzake door het kantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten gedurende 7 jaar systematisch en vertrouwelijk wordt bewaard. Het accountantskantoor moet er ook voor zorgen dat als het accountantskantoor is opgehouden te bestaan, aan deze verplichting blijvend kan worden voldaan.

Artikel 9

In dit artikel is bepaald dat een accountantskantoor bij het nakomen van het bepaalde in de artikelen 10 tot en met 15 rekening mag houden met de aard en omvang van het accountantskantoor. Deze bepaling is met name relevant voor de kwaliteitsbeheersing van de door het accountantskantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten. De wijze waarop een accountantskantoor deze kwaliteit beheerst maakt onderdeel uit van de interne organisatie van het accountantskantoor. Voor iedere organisatie, dus ook voor een accountantskantoor, geldt dat een van de factoren waarmee bij het opzetten van de interne organisatie rekening zal worden gehouden de aard en omvang van de organisatie zal zijn.

In Richtlijn voor Kwaliteitsbeheersing voor accountantskantoren en accountantsafdelingen (RKB1), waarop deze nadere voorschriften mede zijn gebaseerd, is daarvan ook uitgegaan, hetgeen onder meer blijkt uit paragraaf 5 van deze richtlijn, die luidt:

‘Deze richtlijn voor de kwaliteitsbeheersing geldt voor alle accountantsorganisaties. De aard van de gedragsrichtlijnen en de procedures die door individuele organisaties worden ontwikkeld om aan deze

Richtlijn voor kwaliteitsbeheersing te voldoen is afhankelijk van verschillende factoren zoals de omvang en de bedrijfskenmerken van de organisatie en de vraag of deze al dan niet deel uitmaakt van een netwerk.'

Het voorgaande betekent evenwel eveneens dat de interne organisatie geen statisch onderwerp is, maar voortdurend moet worden aangepast aan wijzigingen in de aard en omvang van het accountantskantoor.

Artikel 10

In dit artikel is bepaald dat een accountantskantoor de kwaliteit van de door het kantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten moet beheersen. Bij de wijze waarop dit beheersen wordt vormgegeven zal zoals uit artikel 9 blijkt nadrukkelijk rekening mogen worden gehouden met de aard en omvang van het accountantskantoor. Bij grotere accountantskantoren zal dat er vrijwel altijd toe leiden dat het kantoor een in procedures etc. vastgelegd stelsel van kwaliteitsbeheersing heeft.

Artikel 11

Dit artikel bepaalt dat een accountantskantoor bij de inrichting van zijn interne organisatie erop toe ziet dat de bedrijfsvoering zodanig wordt ingericht dat deze een beheerste en integere bedrijfsvoering waarborgt. Met betrekking tot de inhoud van het begrip integere bedrijfsvoering moet worden aangesloten aan het bepaalde in de Verordening gedragscode ter zake van met name de fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en professioneel gedrag.

Artikel 12

Een accountantskantoor dient ervoor te zorgen dat het over voldoende middelen, waaronder tijd en medewerkers beschikt om de opdracht uit te voeren in overeenstemming met de daaraan te stellen eisen. Dit voorschrift beoogt preventief te werken en zal daarom met name in de beoordeling moeten worden betrokken bij de besluitvorming met betrekking tot de aanvaarding van een nieuwe opdracht en de continuering van een bestaande opdracht. In het tweede lid is bepaald dat voor zover de in het eerste lid bedoelde middelen betrekking hebben op medewerkers niet alleen het kwantitatieve aspect, maar ook het kwalitatieve aspect, te weten de deskundigheid van de medewerkers, in de beoordeling moet worden betrokken.

Artikel 13

Het accountantskantoor moet alvorens een aan assurance verwante opdracht wordt aanvaard onderzoek doen naar de integriteit van de cliënt. Dit is niet om een moreel oordeel te geven over de cliënt, maar om een inschatting te maken van de kans dat het door de cliënt zal worden misleid of onder druk gezet en als gevolg daarvan de opdracht niet naar behoren en in overeenstemming met de gestelde regels

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (RA's)

zal kunnen uitvoeren. Het accountantskantoor zal meer inzicht krijgen in de integriteit van de cliënt naar mate de relatie met deze cliënt voortduurt.

Bij de beoordeling van de integriteit van de cliënt kan het accountantskantoor de volgende aspecten betrekken:

- de identiteit en (zakelijke) reputatie van de eigenaren en de dagelijks (mede) beleidsbepalers van de cliënt;
- de aard van de werkzaamheden van de cliënt, met inbegrip van de bedrijfsvoering;
- de houding van de eigenaren (aandeelhouders) en de dagelijks (mede) beleidsbepalers van de cliënt met betrekking tot het gelet op de aard en omvang van de cliënt economisch gezien aanvaardbaar niveau van de interne beheersing;
- aanwijzingen dat de cliënt zich bezighoudt met witwaspraktijken of andere criminele activiteiten.

Informatie over de bovenstaande aspecten kan het accountantskantoor verkrijgen uit contacten met bijvoorbeeld andere accountantskantoren die opdrachten hebben uitgevoerd voor de cliënt.

De beoordeling door het accountantskantoor van de cliënt kan een verwerking van persoonsgegevens in de zin van artikel 1, onderdeel a, van de Wet bescherming persoonsgegevens (Wbp) met zich meebrengen. Deze verwerking dient gegrond te kunnen worden op artikel 8, onder f, van de Wbp. Dit houdt in dat de gegevensverwerking noodzakelijk is voor de behartiging van het gerechtvaardigde belang van het accountantskantoor of een derde aan wie de gegevens worden verstrekt, tenzij het belang of de fundamentele rechten en vrijheden van de betrokkene, in het bijzonder het recht op bescherming van de persoonlijke levenssfeer, prevaleert. De noodzakelijkheidseis veronderstelt dat het accountantskantoor op dergelijke vragen een bevredigend antwoord heeft. Indien de belangen anderszins of met minder ingrijpende middelen worden gediend, dan is de voorgenomen gegevensverwerking niet toegestaan. Bij deze afweging spelen dus het proportionaliteits- en subsidiariteitsbeginsel een rol.

Naast het voldoen aan een rechtmatige grondslag, dient een gegevensverwerking ook in overeenstemming te zijn met de overige bepalingen van de Wbp. In het bijzonder betekent dit dat slechts gegevens kunnen worden verwerkt die afkomstig zijn van de betrokkene zelf, van derden die deze gegevens in het kader van het doel van de verwerking hebben verstrekt, van openbare bronnen of van openbare registers. Ook dient het accountantskantoor de cliënt onder meer te informeren over de gegevensverwerking (hoofdstuk 5 van de Wbp) en dient het de rechten van de cliënt zoals het recht op inzage, correctie en verwijdering (hoofdstuk 6 van de Wbp), te waarborgen. Het accountantskantoor dient daarbij in staat te zijn om per cliënt en per gegeven inzichtelijk te maken hoe het tot de afweging van de belangen in concreto is gekomen. Laat het accountantskantoor dat na of is het hiertoe niet in staat, dan handelt het hiermee in strijd met de Wbp en

mogen persoonsgegevens van de cliënt in het kader van de beoordeling van de integriteit niet (verder) worden verwerkt.

In het tweede lid wordt bedoeld op alle informatie die in het kader van de in het eerste lid omschreven beoordeling van belang is of kan zijn.

Artikel 14

Dit artikel is opgenomen om te waarborgen dat het accountantskantoor ook na aanvaarding of continuering van een opdracht alert blijft op nieuwe informatie of wijzigingen in omstandigheden die van invloed zijn of kunnen zijn op de kwaliteit van de uitvoering van de opdracht en daar passend op reageert. Tot de omstandigheden en overwegingen behoort de afweging of de voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant of andere professional verwacht de opdracht te kunnen afronden met inachtneming van daarvoor geldende wet- en regelgeving. Onder omstandigheden kan het accountantskantoor er zelfs toe overgaan de relatie met de cliënt te beëindigen.

Artikel 15

De voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant of andere professional is degene die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een aan assurance verwante opdracht. Vanzelfsprekend betekent dit echter niet dat hij ook 'alle wijsheid in pacht heeft'. Met name in situaties die voor de desbetreffende voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant of andere professional nieuw zijn of complex van aard, mag worden verwacht dat hij advies vraagt. Het accountantskantoor moet de voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant of andere professional dan ook de gelegenheid bieden om advies te vragen aan vakbekwame personen.

Daaronder kunnen ook deskundige personen, zoals actuarissen of waarderingsdeskundigen, worden begrepen. Deze vakbekwame personen kunnen al dan niet verbonden zijn aan het accountantskantoor.

Nadere voorschriften controle- en overige standaarden

Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (ex Artikel A-130.7 VGC)

Verantwoording

De Nadere voorschriften controle- en overige standaarden van het NIVRA en de NOvAA zijn inhoudelijk gelijklopend. Alleen de aanhef en de punten 1 en 2 in deze introductie alsmede punt 1c in het stramien voor Assurance-opdrachten wijken af. Hieronder is de tekst van het NIVRA afgedrukt, daar waar de NOvAA-tekst afwijkt is de afwijkende tekst tussen haken cursief afgedrukt.

Introductie

Nadere voorschriften controle- en overige standaarden vastgesteld bij besluit van het bestuur van 16 mei 2007.

(NOvAA: *Nadere voorschriften controle- en overige standaarden vastgesteld bij besluit van het bestuur van 22 mei 2007*)

Het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants,
(NOvAA: *Het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten,*)
Gelet op artikel A-130.7 van de Verordening gedragscode (VGC),
luidende:

Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande het bepaalde in artikel A-130.1 t/m A-130.6 ten aanzien van permanente educatie en van controle- en overige standaarden
gehoord de leden,

na overleg met het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten,
(NOvAA: *na overleg met het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants,*)
stelt de volgende nadere voorschriften vast:

1. Het Koninklijk NIVRA als lid van de International Federation of Accountants (IFAC) (NOvAA: De NOvAA) onderschrijft de strategische doelstelling van IFAC om een accountantsberoep te ontwikkelen en te bevorderen dat in staat is op uniforme wijze diensten te verlenen van hoge kwaliteit ten behoeve van het algemeen belang. Voor het bereiken van deze doelstelling heeft de IFAC de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) opgericht en belast met het ontwikkelen en uitbrengen van Standards en Practice Statements.
2. Het Koninklijk NIVRA is als lid van IFAC verplicht het werk van IFAC te ondersteunen door zijn leden te informeren over alle uitspraken van IFAC en met name de implementatie van de Standaarden van IFAC in de Nederlandse wet- en regelgeving te bewerkstelligen, voor zover dat onder de plaatselijke wet- en regelgeving mogelijk is. (NOvAA: *deze passage ontbreekt*)

3. De besturen van het Koninklijk NIVRA en de NOVAA hebben besloten de IFAC-Standaarden welke gepubliceerd zijn als International Standards on Auditing (ISA's), International Standards on Review Engagements (ISREs), International Standards on Assurance Engagements (ISAEs) en International Standards on Related Services (ISRSs) welke gezamenlijke aangeduid worden als IAASB's Engagement Standards in Nederland te implementeren door deze als basis te gebruiken bij de totstandkoming van de Nadere voorschriften Controle- en overige standaarden.
4. De vaststelling betreft meer specifiek de volgende Standaarden:
 - Stramien voor Assurance-opdrachten
 - 200 Doelstelling en algemene uitgangspunten van de controle van financiële overzichten
 - 210 Opdrachtvoorwaarden voor controles
 - 220 Kwaliteitsbeheersing voor controles van historische financiële informatie
 - 230 Controledocumentatie
 - 240 De verantwoordelijkheid van de accountant voor het onderkennen van het risico van fraude in het kader van de controle van financiële overzichten
 - 250 Het belang van wet- en regelgeving bij de controle van financiële overzichten
 - 260 Communicatie over controle-aangelegenheden met organen belast met governance
 - 300 De planning van de controle van financiële overzichten
 - 315 Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang
 - 320 Materieel belang in de accountantscontrole
 - 330 De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschattingen
 - 402 De controleconsequenties van het gebruikmaken van service-organisaties door entiteiten
 - 500 Controle-informatie
 - 501 Controle-informatie - Aanvullende beschouwingen over specifieke onderwerpen

- 505 Externe bevestigingen
- 510 Eerste uitvoering van controleopdrachten - Beginbalans
- 520 Cijferanalyse
- 530 Steekproeven en detailcontroles
- 540 De controle van schattingen
- 545 De controle van de waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop
- 550 Verbonden partijen
- 560 Gebeurtenissen na de einddatum van de periode
- 570 Continuïteitsveronderstelling van de bedrijfsactiviteiten
- 580 Bevestigingen van het bestuur van de entiteit
- 600 Gebruikmaken van de werkzaamheden van andere accountants
- 610 Gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne accountantsfunctie
- 620 Gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen
- 700 De accountantsverklaring bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden
- 705N Aanpassingen in de formulering van de oordeelparagraaf in de accountantsverklaring
- 706N Toelichtende paragrafen in de accountantsverklaring
- 710 Ter vergelijking opgenomen informatie
- 720 Andere gegevens in stukken waarin de gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen
- 800 De accountantsverklaring in het kader van bijzondere controleopdrachten

- 850N De wettelijke meldingsplicht van de openbaar accountant van een financiële instelling die onder toezicht staat
 - 2400 Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten
 - 2410 Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit
 - 3000 Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie
 - 3400 Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie
 - 3410N Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen
 - 4400 Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie
 - 4410 Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten
 - 5500N Transactiegerelateerde adviesdiensten
 - Slotbepalingen
5. Het soort opdracht bepaalt welke Standaarden van toepassing zijn. De omvang van de van de per Standaard uit te voeren werkzaamheden worden bepaald met inachtneming van de specifieke omstandigheden van de opdracht.
6. In bijzondere situaties kan het noodzakelijk zijn af te wijken van een Standaard teneinde het doel van de opdracht te bereiken. In een dergelijke situatie dient de reden voor het afwijken te worden vastgelegd.
7. De Standaarden, met uitzondering van Standaard 3410, bevatten vetgedrukte grondslagen en essentiële werkzaamheden en niet vetgedrukte toelichtingen op de grondslagen en essentiële werkzaamheden. Dat betekent dat de niet vetgedrukte teksten geen aanvullende grondslagen en essentiële werkzaamheden bevatten. Voor een goed begrip van de Standaarden is kennis noodzakelijk van de grondslagen en essentiële werkzaamheden en van de toelichtingen daarop.

8. In Standaard 3410 zijn de grondslagen en essentiële werkzaamheden opgenomen in de doelstellingen en in de Vereisten. De toelichting op de grondslagen en essentiële werkzaamheden zijn opgenomen in de Toepassingsgerichte aanwijzingen welke een integraal onderdeel zijn van deze standaard.
9. Indien het noodzakelijk wordt geacht, worden specifieke Nederlandse standaarden en of paragrafen vastgesteld voor de voor Nederland van belang zijnde onderwerpen waarvoor:
 - geen IFAC standaarden bestaan;
 - die niet in de IFAC standaarden zijn verwerkt; danwel
 - waar de implementatie van de IFAC standaarden nog op zich laat wachten.

De afzonderlijke standaarden zijn te herkennen aan de letter N achter het Standaardnummer. De aanvullende paragrafen zijn opgenomen in de nummering van de IAASB's Engagement Standard en krijgen waar nodig een letter (veelal A) achter het paragraafnummer.

10. De voor de beroepsuitoefening in Nederland geldende afwijkingen of aanvullingen worden in de Controle- en overige standaarden cursief afgedrukt. In het geval dat een IAASB's Engagement Standard bepalingen bevat die voor de beroepsuitoefening in Nederland niet van toepassing zijn, worden deze bepalingen niet in de Standaarden opgenomen.
11. Het is niet mogelijk om Standaarden te ontwikkelen die op alle situaties en omstandigheden die de accountant kan aantreffen van toepassing zijn. Indien sprake is van situaties en omstandigheden waarin de Standaarden niet voorzien dient de aard en de omvang van de werkzaamheden te worden bepaald op basis van vakkundige oordeelsvorming en met inachtneming van het stramien.
12. De Standaarden dienen te worden gelezen in samenhang met het voorgaande.

Begrippenlijst

Aan assurance verwante opdrachten - Omvatten opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en samenstellingsopdrachten.

Aanvullende informatie - Informatie die gepresenteerd wordt in samenhang met de financiële overzichten en die niet vereist is op grond van de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving, die zijn gebruikt bij het opstellen van de financiële overzichten, in het algemeen gepresenteerd in de vorm van aanvullende schema's of toegevoegde aandachtspunten.

Accountant - de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant, zoals gedefinieerd in de Verordening gedragscode.

Andere accountant - Een accountant, niet zijnde de groepsaccountant, die verantwoordelijk is voor het geven van een accountants- of beoordelingsverklaring bij financiële gegevens van een (groeps)onderdeel, welke gegevens zijn verwerkt in de financiële overzichten die door de groepsaccountant worden gecontroleerd of beoordeeld. Onder andere accountants zijn begrepen gelieerde accountantspraktijken al dan niet gebruikmakend van dezelfde naam en correspondenten, alsmede niet verbonden openbare accountants.

Accountantsverklaring of beoordelingsverklaring met beperking - De accountantsverklaring of de beoordelingsverklaring met beperking wordt verstrekt indien de accountant tot het oordeel is gekomen dat geen goedkeurende accountants- of beoordelingsverklaring kan worden verstrekt maar dat het effect van de bedenkingen tegen de financiële overzichten of van beperkingen in de controle of beoordeling niet van zodanig wezenlijke betekenis is dat een afkeurende accountants- of beoordelingsverklaring of een accountantsverklaring van oordeelonthouding moet worden verstrekt.

Accountantsverklaring van oordeelonthouding - De accountantsverklaring van oordeelonthouding wordt verstrekt indien het effect van de beperking in de controle van zodanig wezenlijke betekenis kan zijn dat de accountant niet in staat is toereikende controle-informatie te verkrijgen en derhalve geen oordeel over de getrouwheid van de financiële overzichten kan verstrekken..

Accountantscontrole - Het begrip "accountantscontrole" omvat tevens de begrippen "wettelijke controle" en "vrijwillige controle" zoals opgenomen in de Wta, art 1 lid 1j en lid i.

Accountantsoordeel - zie *Oordeel*.

Accountantspraktijk - de accountantsorganisatie en het accountantskantoor.

Afkeurende accountants- of beoordelingsverklaring - De afkeurende accountants- of beoordelingsverklaring wordt verstrekt indien het effect van de bedenkingen tegen de financiële overzichten van zodanig we-

zenlijke betekenis is dat de accountant tot het oordeel is gekomen dat een accountants- of beoordelingsverklaring met beperking niet toereikend is om het misleidende of onvolledige karakter van de financiële overzichten tot uiting te brengen.

Andere informatie - Informatie van financiële of niet-financiële aard, welke is opgenomen op grond van de wet of omdat dit gebruikelijk is, in het jaarlijks verslag waarin ook de gecontroleerde financiële overzichten tezamen met de de daarbij verstrekte accountantsverklaring zijn opgenomen.

Assurance-opdracht - de opdracht, waarbij de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie van of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken. De uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek is de informatie die het gevolg is van de toepassing van omschreven criteria. Bij de door een intern accountant of de overheidsaccountant uitgevoerde assurance-opdracht zal de verantwoordelijke partij doorgaans eveneens de beoogde gebruiker zijn. Onder een assurance-opdracht is begrepen de opdracht tot het uitvoeren van een vrijwillige of wettelijke controle, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel i en j, van de Wet toezicht accountantsorganisaties;

Assurance-opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid (Reasonable assurance engagement) - De doelstelling van een assurance-opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid is het reduceren van het opdrachtrisico tot een aanvaardbaar laag niveau rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht als basis voor een positief geformuleerde conclusie van de accountant. De assurance-opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid mondt uit in een accountantsverklaring.

Assurance-opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid (Limited assurance engagement) - De doelstelling van een assurance-opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid is het reduceren van het opdrachtrisico tot een niveau dat aanvaardbaar is rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht, maar waarbij het risico groter is dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, als basis voor een negatief geformuleerde conclusie van de accountant. De assurance-opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid mondt uit in een beoordelingsverklaring.

A-typische fout - zie *Steekproeven in de accountscontrole*.

Beheersingsactiviteiten - De gedragslijnen en procedures die er toe bijdragen dat de instructies van het bestuur worden uitgevoerd. Beheersingsactiviteiten zijn een onderdeel van de interne beheersing.

Beheersingsomgeving - Omvat de functies van governance en bestuur alsmede de houding, aandacht en handelingen van de organen belast met governance en van het bestuur met betrekking tot de interne be-

heersing van de entiteit en het belang daarvan voor de entiteit. De beheersingsomgeving is een onderdeel van de interne beheersing.

Beoogde gebruikers - De persoon, de personen of de groep van personen voor wie de accountant het assurance-rapport opstelt. De verantwoordelijke partij kan één van de beoogde gebruikers zijn maar niet de enige.

Beoordelingsopdracht - Het doel van een beoordelingsopdracht is de accountant in staat te stellen om, op basis van een samenstel van werkzaamheden, te kunnen mededelen dat hem niets is gebleken op grond waarvan de accountant zou moeten concluderen dat de financiële overzichten niet zijn opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde grondslagen voor financiële verslaggeving.

Beoordelingswerkzaamheden - De werkzaamheden die noodzakelijk worden geacht om de doelstelling van een beoordelingsopdracht te bereiken, voornamelijk in de vorm van het inwinnen van inlichtingen bij personeel van de entiteit en cijferanalyse met betrekking tot financiële gegevens.

Beperking in de controle - Beperkingen in de controle kunnen soms worden geïnitieerd door de entiteit (bijvoorbeeld indien in de opdrachtvoorwaarden is opgenomen dat de accountant bepaalde controlewerkzaamheden die de accountant wel noodzakelijk acht niet zal uitvoeren). Beperkingen in de controle kunnen worden veroorzaakt door bepaalde omstandigheden (bijvoorbeeld indien het tijdstip van de benoeming als accountant zodanig is dat de accountant niet in de gelegenheid is om de inventarisatie van de voorraden bij te wonen). Beperkingen kunnen zich ook voordoen indien naar het oordeel van de accountant de administratie ontoereikend is of indien de accountant niet in staat is die controlewerkzaamheden te verrichten die hij nodig acht.

Betrokkenheid van de accountant bij financiële informatie - Een accountant wordt geacht betrokken te zijn bij een object van onderzoek indien hij rapporteert over informatie omtrent dat object van onderzoek of indien hij toestaat dat zijn naam in professioneel opzicht in verband wordt gebracht met dat object van onderzoek.

Bevestigingen van derden - Een specifieke vorm van het inwinnen van inlichtingen, waaronder wordt verstaan het verkrijgen van een mededeling rechtstreeks van een derde waarmee een saldo of voorwaarde wordt bevestigd.

Bevestigingen van het bestuur - Tijdens de controle door het bestuur van de entiteit ongevraagd of op verzoek gegeven toelichtingen of gedane mededelingen aan de accountant.

Beweringen - Expliciete of op een andere wijze door het bestuur van de entiteit gedane uitspraken die in de financiële overzichten zijn opgenomen.

Cijferanalyse - Het evalueren van financiële informatie door middel van een onderzoek naar aannemelijke verbanden tussen zowel financiële als niet financiële gegevens. Onder cijferanalyses valt ook het onderzoeken van gesignaleerde schommelingen en van verhoudingen die niet overeenkomen met andere relevante informatie of die duidelijk afwijken van voorspellingen.

Controle - Het begrip "controle" omvat tevens de begrippen "wettelijke controle" en "vrijwillige controle" zoals opgenomen in de Wta, art 1 lid 1j en lid 1i.).

Controle van financiële overzichten - De doelstelling van de controle van financiële overzichten is de accountant in staat te stellen met een redelijke mate van zekerheid een oordeel te geven of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming zijn met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving. Het begrip "controle van financiële overzichten" omvat tevens de begrippen "wettelijke controle" en "vrijwillige controle" zoals opgenomen in de Wta, art 1 lid 1j en lid 1i.

Controledocumentatie - Geheel van gegevens en bescheiden die zijn vastgelegd tijdens het uitvoeren van een controleopdracht waarop de accountant zijn verklaring of rapport baseert.

Controle-informatie - Alle informatie die door de accountant wordt gebruikt om te komen tot de conclusies waarop het accountantsoordeel wordt gebaseerd.

Controlerisico - Het risico dat de accountant een onjuiste accountantsverklaring afgeeft indien de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. Het controlerisico is een functie van het risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten (met andere woorden: het risico dat de financiële overzichten voorafgaande aan de accountantscontrole een afwijking van materieel belang bevatten) en het risico dat de accountant een dergelijke afwijking niet zal ontdekken (het "ontdekkingsrisico"). Het risico van een afwijking van materieel belang bestaat uit twee onderdelen: inherent risico en intern beheersingsrisico (zoals hieronder aangegeven voor beweringen). Ontdekkingsrisico is het risico dat een afwijking in een bewering die afzonderlijk of samen met andere afwijkingen van materieel belang kan zijn, niet wordt ontdekt bij de uitvoering van de controlewerkzaamheden.

Inherent risico - Inherent risico is de gevoeligheid van een bewering voor een afwijking die afzonderlijk of samen met andere afwijkingen van materieel belang zijn, in de veronderstelling dat er geen interne beheersingsmaatregelen zijn met betrekking tot deze bewering.

Intern beheersingsrisico - Intern beheersingsrisico is het risico dat een afwijking die gevolgen zou kunnen hebben voor een bewering en die, afzonderlijk of samen met andere afwijkingen van materieel belang zou kunnen zijn, niet wordt voorkomen of tijdig ontdekt en gecorrigeerd door de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit.

Corporate governance - zie *Governance*

Criteria - De benchmarks die worden gebruikt voor het evalueren of toetsen van het object van onderzoek waaronder, voorzover van belang, die voor presentatie en toelichting. Criteria kunnen formeel of informeel zijn. Er kunnen verschillende criteria voor hetzelfde object van onderzoek bestaan. Toepasbare criteria zijn noodzakelijk voor een redelijk consistente evaluatie of toetsing van het object van onderzoek binnen de context van vakkundige oordeelsvorming.

Toepasbare criteria vertonen de volgende kenmerken:

- a. relevantie: relevante criteria dragen bij aan het trekken van conclusies die de besluitvorming van de beoogde gebruikers ondersteunen;
- b. volledigheid: criteria zijn volledig wanneer belangrijke factoren die de conclusies binnen de context van de omstandigheden van de opdracht zouden kunnen beïnvloeden, niet achterwege worden gelaten. Volledige criteria omvatten voorzover van belang benchmarks voor de presentatie en de toelichting;
- c. betrouwbaarheid: betrouwbare criteria geven de mogelijkheid voor een redelijk consistente evaluatie of toetsing van het object van onderzoek waaronder, voorzover van belang, presentatie en toelichting wanneer zij onder vergelijkbare omstandigheden worden gehanteerd door accountants die over vergelijkbare deskundigheid beschikken;
- d. neutraliteit: neutrale criteria dragen bij aan het onbevooroordeeld trekken van conclusies;
- e. begrijpelijkheid: begrijpelijke criteria dragen bij aan trekken van conclusies die duidelijk en bondig zijn en niet op significant verschillende wijzen kunnen worden geïnterpreteerd.

Datum van de accountantsverklaring - De datum waarop de accountant de accountantsverklaring ondertekent. De accountantsverklaring wordt niet eerder gedateerd dan de datum waarop de accountant toereikende controle-informatie heeft verkregen waarop zijn oordeel over de financiële overzichten kan worden gebaseerd. Toereikende controle-informatie omvat mede informatie waaruit blijkt dat de volledige set van financiële overzichten van de entiteit is opgesteld en dat de organen, die hiertoe de bevoegdheid bezitten hebben verklaard dat zij hier voor de verantwoordelijkheid hebben aanvaard.

Datum van de financiële overzichten - De datum van het einde van de laatste periode, die in het financiële verslag is opgenomen. Dit is in het algemeen de datum van de meest recente balans in de financiële overzichten.

Datum van goedkeuring van de financiële overzichten - De datum waarop de organen, die hiertoe de bevoegdheid bezitten, verklaren dat zij de volledige set van financiële overzichten hebben opgesteld met inbegrip van de toelichting en dat zij hiervoor de verantwoordelijkheid hebben aanvaard.

Deskundige - Een persoon of organisatie die over specifieke vaardigheden, kennis en ervaring beschikt op een ander deskundigheidsgebied dan verslaggeving en accountantscontrole.

Directiefraude - Fraude waarbij één of meer personen uit de kring van het bestuur of leden van de organen belast met governance betrokken zijn.

Documentatie - Het geheel van gegevens en bescheiden die zijn vastgelegd tijdens het uitvoeren van een assurance-opdracht waarop de accountant zijn verklaring of rapport baseert.

Eerste uitvoering van een controleopdracht - Een controleopdracht in de situatie dat op de financiële overzichten voor de eerste maal accountantscontrole wordt toegepast alsmede in de situatie waarin de voorafgaande financiële overzichten door een andere accountant zijn gecontroleerd.

Entiteit - Het begrip "entiteit" omvat tevens de begrippen "onderneming of instelling" en "organisatie van openbaar belang" zoals opgenomen in de Wta, art 1 lid 1i en lid 1j, respectievelijk lid 1h.

Externe accountant - de natuurlijke persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie en die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een wettelijke controle.

Externe bevestiging - controle-informatie, verkregen uit rechtstreekse mededelingen waarin door een derde een saldo of contractvoorwaarde wordt bevestigd in antwoord op een verzoek van de accountant om informatie over een bepaald onderwerp dat van invloed is op in de financiële overzichten gedane beweringen.

Financieel overzicht - Een gestructureerde weergave van de aan de administratie ontleende financiële informatie, gewoonlijk voorzien van bijbehorende toelichtingen, met het doel inzicht te geven in de economische middelen of verplichtingen van de entiteit op een bepaald tijdstip of de wijzigingen daarin over een bepaalde periode, overeenkomstig de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving. De term kan betrekking hebben op een volledige set van financiële overzichten (veelal een jaarrekening). Er kan echter ook sprake zijn van een afzonderlijk financieel overzicht, zoals een balans of een staat van baten en lasten, met de daarbij behorende toelichtingen. Het begrip "financieel overzicht" omvat tevens het begrip "financiële verantwoording" zoals opgenomen in de Wta, art 1 lid 1i en 1j.

Financiële overzichten voor algemene doeleinden - Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met grondslagen voor de financiële verslaggeving die erop zijn gericht te voorzien in de gemeenschappelijke informatiebehoefte van een brede kring van gebruikers.

Fraude - Een opzettelijk handelen of nalaten waarbij misleiding wordt gebruikt om een wederrechtelijk voordeel te behalen en waarbij de aard of de omvang zodanig is dat beslissingen die in het maatschappelijk verkeer worden genomen op grond van de financiële verantwoording van de controlecliënt zouden kunnen worden beïnvloed door die misleiding.

Frauduleuze financiële verslaggeving - Omvat opzettelijke afwijkingen, met inbegrip van het weglaten van bedragen of toelichtingen in de financiële overzichten, om gebruikers van de financiële overzichten te misleiden.

Gebeurtenissen na balansdatum - De Richtlijn voor de Jaarverslaggeving 160 "Gebeurtenissen na balansdatum en datering van de jaarrekening" heeft betrekking op de behandeling in de jaarrekening van zowel gunstige als ongunstige gebeurtenissen en onderscheidt twee soorten gebeurtenissen:

- a. gebeurtenissen, die nadere informatie geven over de feitelijke situatie per balansdatum; en
- b. gebeurtenissen, die geen nadere informatie geven over de feitelijke situatie per balansdatum.

Gegevensgerichte werkzaamheden - Controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd om afwijkingen van materieel belang op beweringniveau te ontdekken; deze omvatten:

- a. detailcontroles van transactiestromen, posten in financiële overzichten en onderdelen van de toelichting; en
- b. gegevensgerichte cijferanalyse.

Geschikt(heid) - Het begrip "toereikend" heeft twee verschillende aspecten, namelijk "voldoende" en "geschikt". Het aspect "geschikt" geeft de kwaliteit van de controle-informatie aan; dat wil zeggen de relevantie en de betrouwbaarheid voor het verschaffen van onderbouwing voor of het ontdekken van onjuistheden in de transactiestromen, posten in het financiële overzicht en onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht en de daaraan gerelateerde beweringen.

Gesegmenteerde informatie - Informatie in de financiële overzichten betreffende afzonderlijke onderdelen of bedrijfstaksgewijze en geografische aspecten van een entiteit.

Goedkeurende accountantsverklaring - zie *Oordeel*.

Governance - Een stelsel van omgangsvormen voor bij de entiteit betrokken belanghebbenden (bestuurders, commissarissen, kapitaalverschaffers, etc.), inhoudende een aantal regels voor goed bestuur, goed toezicht en een juiste taakverdeling. De organen belast met governance zijn er gewoonlijk voor verantwoordelijk dat de entiteit haar doelstellingen bereikt, met betrekking tot de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving, de effectiviteit en de doelmatigheid van de bedrijfsactiviteiten, de naleving van de van toepassing zijnde wetgeving en de rapportering aan betrokken partijen. Het bestuur van de entiteit wordt uitsluitend tot de organen belast met governance gerekend indien het dergelijke functies vervult.

Groepsaccountant - De accountant die verantwoordelijk is voor het afgeven van de accountants- of beoordelingsverklaring bij de financiële overzichten van een entiteit waarin financiële gegevens van een of meer (groeps)onderdelen zijn opgenomen die door een andere accountant zijn gecontroleerd of beoordeeld.

Inherent risico - zie *Controlerisico*

Intern beheersingsrisico - zie *Controlerisico*

Het informatiesysteem dat van belang is voor de financiële verslaggeving - Een onderdeel van de interne beheersing waartoe het systeem van financiële verslaggeving behoort en dat bestaat uit de werkwijzen en vastleggingen die zijn opgezet om transacties (alsmede gebeurtenissen en omstandigheden) van de entiteit tot stand te brengen, vast te leggen, te verwerken en om hierover te rapporteren alsmede om over de daarmee verband houdende activa, verplichtingen en vermogensposten verantwoording af te leggen.

Inspectie - zie *Stelsel van kwaliteitsbeheersing*.

Interne accountantsfunctie - Een binnen de entiteit verbijzonderde toetsende activiteit ten dienste van de entiteit, met onder andere als taak het bewaken van de interne beheersing.

Interne beheersing - Het proces dat is opgezet en wordt uitgevoerd door de organen belast met governance, het bestuur en andere personeelsleden met als doel een redelijke zekerheid te verschaffen dat de doelstellingen van de entiteit met betrekking tot betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving, de effectieve en efficiënte werking van de bedrijfsvoering en de naleving van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving worden bereikt. Interne beheersing bestaat uit de volgende elementen:

- a. De beheersingsomgeving;
- b. Het risico-inschattingsproces van de entiteit;
- c. Het informatiesysteem, met inbegrip van de daarmee verband houdende bedrijfsprocessen - voor zover van belang voor de financiële verslaggeving - en de communicatie;

- d. Interne beheersingsactiviteiten; en
- e. Toezicht op de werking van de beheersingsmaatregelen.

Kennis van de entiteit en haar omgeving - De kennis die de accountant heeft van de entiteit en haar omgeving omvat de volgende aandachtsgebieden:

- a. Aangelegenheden op het gebied van de bedrijfstak, de regelgeving en overige externe aangelegenheden waaronder de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving;
- b. De aard van de entiteit, waaronder begrepen de door de entiteit gekozen en gehanteerde grondslagen voor de financiële verslaggeving;
- c. De doelstellingen en strategieën en de daaruit voortvloeiende bedrijfsrisico's die zouden kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten;
- d. Het vaststellen en beoordelen van de financiële prestaties van de entiteit; en
- e. Interne beheersing.

Lijncontrole - Het volgen van enkele transacties door het financiële verslaggevingsstelsel.

Materieel belang - Informatie is materieel indien het weglaten of het onjuist weergeven daarvan de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten nemen, zou kunnen beïnvloeden. De materialiteit van de post of fout is afhankelijk van de omvang daarvan, beoordeeld onder de bijzondere omstandigheden waaronder het weglaten of onjuist weergeven plaatsvindt. Het begrip materialiteit verschaft dus meer een drempel of kritische grens, dan dat het een primair kwalitatief kenmerk is dat informatie moet bezitten om nuttig te zijn.

Netwerkorganisatie - Samenwerkingsverband waartoe de accountantsorganisatie behoort, dat duidelijk is gericht op het delen van winst of kosten of waarbij duidelijk sprake is van:

- 1. gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur;
- 2. gezamenlijk beleid en procedures met betrekking tot kwaliteitsbeheersing;
- 3. een gezamenlijke bedrijfsstrategie;

4. een gemeenschappelijke merknaam; of
5. het delen van een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen.

Niet-statistische steekproef - zie *Steekproeven in de accountantscontrole*.

Onderscheidingsvermogen - zie *Steekproeven in de accountantscontrole*.

Ontdekkingsrisico - zie *Controlerisico*.

Oordeel - In de accountantsverklaring dient het oordeel van de accountant over de financiële overzichten duidelijk tot uitdrukking te worden gebracht. en goedkeurend oordeel dient tot uitdrukking te worden gebracht indien de accountant tot de conclusie komt dat de financiële overzichten een getrouw beeld geven in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving (zie ook *Aangepaste accountantsverklaring*).

Opricht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden - Een opdracht waarbij de accountant die werkzaamheden verricht die hij, de entiteit en mogelijke andere belanghebbenden zijn overeengekomen en rapporteert over feitelijke bevindingen. De ontvangers van het rapport trekken daaruit hun eigen conclusies. Het rapport is uitsluitend bestemd voor partijen waarmee de te verrichten werkzaamheden zijn overeengekomen, aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden, de resultaten onjuist kunnen interpreteren.

Oprichtbevestiging - Door middel van de opdrachtbevestiging worden de aanvaarding van de opdracht, het doel en de reikwijdte van de controle, de omvang van de verantwoordelijkheid van de accountant ten opzichte van de opdrachtgever en de wijze van rapportering vastgelegd en bevestigd.

Oprichtgerichte kwaliteitsbeoordelaar - een accountant die niet is betrokken bij de uitvoering van de wettelijke controle die hij beoordeelt.

Oprichtgerichte kwaliteitsbeoordeling - De kwaliteitsbeoordeling die is gericht op het beoordelen of de accountant in redelijkheid tot het oordeel heeft kunnen komen, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven accountantsverklaring.

Oprichtgever - Het begrip "opdrachtgever" omvat tevens de begrippen "controlecliënt" en "client" zoals opgenomen in de Wta, art 1 lid 1d en in de VGC definities bij punt k.

Oprichtrisico - Het risico dat de accountant een onjuiste conclusie formuleert indien de informatie omtrent het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang bevat.

Opdrachtteam - accountants en overige personen, die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantspraktijk en die zijn betrokken bij de uitvoering van een opdracht.

Organen belast met governance - zie *Governance*

Organisatie van openbaar belang -

- a. een in Nederland gevestigde naamloze vennootschap naar Nederlands recht waarvan effecten zijn genoteerd aan een effectenbeurs in de zin van artikel 1, onderdeel e, van de Wet toezicht effectenverkeer 1995;
- b. een in Nederland gevestigde kredietinstelling als bedoeld in artikel 1, onderdeel a, van de Wet toezicht kredietwezen 1992;
- c. een in Nederland gevestigde centrale kredietinstelling als bedoeld in artikel 1, onderdeel b, van de wet toezicht kredietwezen 1992;
- d. een in Nederland gevestigde verzekeraar als bedoeld in artikel 1, onderdeel h, van de Wet toezicht verzekeringsbedrijf 1993;
- e. een onderneming instelling of openbare lichaam, behorende tot een van de ingevolge artikel 2 van de Wta aangewezen categorieën.

Overige beroepsbeoefenaren - Beroepsbeoefenaren die geen partner zijn, alsmede deskundigen die in dienst van de accountantspraktijk zijn.

Overtreding - Omvat zowel handelingen als het nalaten van handelingen door de entiteit die wordt gecontroleerd die, al dan niet opzettelijk, in strijd zijn met de geldende wet- en regelgeving.

Partner - professional werkzaam bij of verbonden aan een accountantspraktijk of aan een ander onderdeel van het netwerk, die verantwoordelijk is voor het werk dat wordt verricht tijdens een assurance-opdracht of overige dienstverlening.

Personeel - De partners en de overige beroepsbeoefenaren.

Planning - Omvat het vaststellen van de algehele controleaanpak voor de opdracht en het ontwikkelen van een controleplan, om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau te reduceren.

Populatie - zie *Steekproeven in de accountantscontrole*.

Proces met betrekking tot risico-inschatting van de entiteit - Het proces dat de entiteit als onderdeel van de interne beheersing hanteert om bedrijfsrisico's die van belang zijn in het kader van de financiële verslaggeving te onderkennen en om acties te ondernemen om op deze risico's in te spelen, en de resultaten van dit proces.

Professioneel kritische instelling - Een houding die onder meer een vragende benadering en een kritische beschouwing van de verkregen controle-informatie omvat.

Prognose - Die toekomstgerichte financiële informatie welke is gebaseerd op veronderstellingen omtrent toekomstige gebeurtenissen waarvan het bestuur verwacht dat deze zullen plaatsvinden en de op grond daarvan te nemen acties, voor zover bekend op het moment dat de informatie wordt opgesteld (schattingen).

Projectie - Die toekomstgerichte financiële informatie welke is gebaseerd op:

- a. Hypotheses omtrent toekomstige gebeurtenissen en door het bestuur te nemen acties, waarvan niet vaststaat dat ze daadwerkelijk zullen plaatsvinden, zoals in het geval van entiteiten die zich in een aanloopfase bevinden of overwegen een belangrijke wijziging in de aard van de bedrijfsactiviteiten aan te brengen; of
- b. Een combinatie van schattingen en hypothesen.

Redelijke mate van zekerheid in de context van een controleopdracht - Een hoge, maar niet absolute mate van zekerheid, in de accountantsverklaring expliciet aangeduid als redelijke mate van zekerheid dat de financiële overzichten geen onjuistheden van materieel belang bevatten.

Reële waarde - Het bedrag waarvoor een actief kan worden verhandeld of een verplichting kan worden afgewikkeld tussen terzake goed geïnformeerde, tot een transactie bereid zijnde partijen die onafhankelijk zijn.

Reikwijdte van een beoordelingsopdracht - De beoordelingswerkzaamheden die in de gegeven omstandigheden nodig worden geacht om het doel van de beoordelingsopdracht te bereiken.

Reikwijdte van de controle - De controlewerkzaamheden die naar het oordeel van de accountant en op grond van de Standaarden de gegeven omstandigheden nodig worden geacht om het doel van de controleopdracht te bereiken.

Risico van een afwijking van materieel belang - zie *Controlerisico*.

Samenstellingsopdracht - Een opdracht waarbij de accountant wordt ingeschakeld vanwege zijn deskundigheid op het gebied van verslaggeving, en niet vanwege zijn controledeskundigheid, om financiële informatie te verzamelen, te verwerken, te rubriceren en samen te vatten.

Significant risico - Een risico dat speciale aandacht bij de controle vereist.

Specifieke regelgeving voor financiële verslaggeving - Een geheel aan voorschriften voor het opstellen van financiële overzichten dat alle van materieel belang zijnde elementen omvat en kan steunen op een breed draagvlak.

Steekproeven in de accountantscontrole - Het verrichten van detailcontroles op minder dan 100 procent van de elementen van een transactiestroom of een post in een financieel overzicht zodanig dat alle steekproefeenheden een kans hebben om geselecteerd te worden. Dit stelt de accountant in staat om over bepaalde eigenschappen van de geselecteerde elementen controle-informatie te verkrijgen en deze te evalueren om zich een oordeel te kunnen vormen over de populatie waaruit de steekproef is getrokken. Ten aanzien van steekproeven kan zowel een statistische als een niet-statistische benadering worden gevolgd.

A-typische fout - Een fout, die ontstaat ten gevolge van een op zich zelf staande gebeurtenis, die zich slechts onder speciale herkenbare omstandigheden heeft herhaald en daardoor niet representatief is voor fouten in de populatie.

Niet statistische steekproef - Elke steekproefmethode die niet de kenmerken van een statistische steekproef heeft.

Onderscheidingsvermogen - Het mathematische complement van het steekproefrisico.

Populatie - Het geheel van gegevens waaruit een steekproef wordt getrokken en ten aanzien waarvan de accountant conclusies wenst te trekken. Een populatie kan worden onderverdeeld in strata of deelpopulaties, waarbij elk stratum apart wordt onderzocht. De term populatie wordt geacht de term stratum te omvatten.

Statistische steekproef - Elke steekproefmethode met de volgende kenmerken:

- a. aselechte trekking van de steekproef; en
- b. gebruikmaking van de waarschijnlijkheidsrekening bij de evaluatie van de steekproefresultaten met inbegrip van de bepaling van het steekproefrisico.

Steekproefeenheden - De afzonderlijke elementen die tezamen een populatie vormen, zoals cheques op borderellen, creditboekingen op dagafschriften van banken, verkoopfacturen of debiteurensaldi of een waarde-eenheid.

Steekproefrisico - Komt voort uit de mogelijkheid dat de conclusie van de accountant op basis van een steekproef kan verschillen van de conclusie die zou zijn bereikt, indien de gehele populatie zou zijn gecontroleerd.

Stratificatie - Het verdelen van een populatie in deelpopulaties die elk een groep van steek-proef-eenheden vormen met overeenkomstige eigenschappen (meestal gebaseerd op waarde).

Toelaatbare fout - De maximale fout in een populatie die de accountant bereid is te accepteren.

Totale fout - De omvang van de overtredingen of het totaal van de afwijkingen.

Uitvoeringsrisico - Komt voort uit factoren die ertoe leiden dat de accountant een foutieve conclusie trekt op grond van een reden die geen verband houdt met de omvang van de steekproef. Zo is het naar het oordeel van de accountant in het algemeen noodzakelijk om te steunen op controle-informatie, die weliswaar geen sluitend bewijsmateriaal oplevert, maar wel aannemelijk is, kan de accountant verzuimen de juiste controlewerkzaamheden uit te voeren of kan hij controle-informatie onjuist interpreteren en een fout over het hoofd zien.

Verwachte fout - De fout welke de accountant verwacht in de populatie.

Stelsel van kwaliteitsbeheersing - ter zake van assurance-opdrachten door de accountantspraktijk getroffen maatregelen en ingestelde procedures ter zake van:

1. de interne beheersing van het accountantskantoor met betrekking tot de opzet en de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing;
2. de toetsing van de naleving van de in de Verordening gedragscode opgenomen fundamentele beginselen door de bij het accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden openbaar accountants en andere personen; en
3. de toetsing van de kwaliteit van de door de bij het accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden openbaar accountants en andere personen uitgevoerde assurance-opdrachten.

Systeemgerichte werkzaamheden - Toetsingen die worden uitgevoerd om controle-informatie te verkrijgen over de daadwerkelijke effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen die een materiële onjuistheid op beweringniveau voorkomen dan wel ontdekken en corrigeren.

Ter vergelijking opgenomen financiële overzichten - zie *Ter vergelijking opgenomen informatie*.

Ter vergelijking opgenomen informatie - Onder ter vergelijking opgenomen informatie in financiële overzichten kunnen kwantitatieve gegevens worden opgenomen (zoals financiële positie, resultaten en kasstromen) en toereikende toelichtingen over meer dan een boekjaar, afhankelijk van het toegepaste systeem. Naar stelsels en methoden van presentatie wordt in deze standaard als volgt gerefereerd:

- a. "vergelijkende cijfers". Bedragen en andere toelichtingen van de voorafgaande periode zijn opgenomen als onderdeel van het financiële overzicht van de onderhavige periode met de bedoeling om deze in relatie met analoge gegevens van de onderhavige periode (in het kader van deze Standaard "cijfers van de onderhavige periode" genoemd) te presenteren. Deze vergelijkende cijfers worden niet als een volledig en zelfstandig bruikbaar financieel overzicht gepresenteerd, maar vormen een integraal deel van het onderhavige financiële overzicht, alleen bedoeld om daar kennis van te nemen in relatie tot de cijfers van de onderhavige periode;
- b. "ter vergelijking opgenomen financiële overzichten". Indien de bedragen en overige toelichtingen van de voorafgaande periode ten behoeve van vergelijking met het financiële overzicht van de onderhavige periode zijn opgenomen, maar daarvan geen deel uitmaken.

Het in Nederland gevolgde systeem is "vergelijkende cijfers". In verband met de internationale praktijk is in deze Standaard echter ook het andere systeem "ter vergelijking opgenomen financiële overzichten" opgenomen.

Toegangscontroles - Procedures die ontworpen zijn om de vrije toegang tot online terminal-apparatuur, programma's en gegevens te beperken. Toegangscontroles omvatten de aspecten "gebruikerslegitimatie" en "gebruikersautorisatie". "Gebruikerslegitimatie" richt zich specifiek op het identificeren van een gebruiker door middel van gebruikersnamen, passwords, toegangskaarten of meetbare fysieke kenmerken. "Gebruikersautorisatie" bestaat uit toegangsregels om aan te geven tot welke computerbestanden elke gebruiker toegang heeft. Deze procedures zijn specifiek ontworpen om volgende situaties te voorkomen of op te sporen:

- a. ongeautoriseerde toegang tot online terminal-apparatuur, programma's en gegevens;
- b. invoer van geautoriseerde transacties;

- c. ongeautoriseerde wijzigingen in gegevensverzamelingen;
- d. het gebruik van computerprogramma's door ongeautoriseerd personeel; en
- e. het gebruik van niet geautoriseerde computerprogramma's.

Toekomstgerichte financiële informatie (Prospective financial information) - Financiële informatie welke is gebaseerd op verwachtingen omtrent toekomstige gebeurtenissen en mogelijke acties van een entiteit. Toekomstgerichte financiële informatie wordt onderscheiden in prognoses en projecties of een combinatie van beide.

Toelaatbare fout - zie *Steekproeven in de accountantscontrole*.

Toelichtende paragraaf - In een accountantsverklaring of een beoordelingsverklaring kan een toelichtende paragraaf worden opgenomen om een aangelegenheid te benadrukken die be-trekking heeft op de financiële overzichten en waarvan in de toelichting bij de financiële overzichten een uitgebreidere uiteenzetting is opgenomen. De toevoeging van een dergelijke toelichtende paragraaf doet geen afbreuk aan het oordeel van de accountant. De accountant kan ook een toelichtende paragraaf in de accountantsverklaring of de beoordelingsverklaring opnemen om over aangelegenheden te rapporteren die geen betrekking hebben op de financiële overzichten.

Toepasbare criteria - zie *Criteria*.

Toetsing - Het uitvoeren van werkzaamheden met betrekking tot sommige of alle eenheden binnen een populatie.

Toezicht - Het extern toezicht zoals dat is geregeld in de voor de instelling geldende wet- en regelgeving.

Toezicht houden op beheersingsmaatregelen - Een proces waarin de effectiviteit van de werking van de interne beheersing in de loop van de tijd wordt beoordeeld. Het houdt onder meer in het tijdig beoordelen van de opzet en werking van beheersingsmaatregelen en het maken van de noodzakelijke aanpassingen op grond van opgetreden wijzigingen in de omstandigheden. Toezicht houden op beheersingsmaatregelen is een onderdeel van de interne beheersing.

Totale fout - zie *Steekproeven in de accountantscontrole*.

Transacties tussen verbonden partijen - Een overdracht van middelen of verplichtingen tussen verbonden partijen, ongeacht of daarvoor een bedrag in rekening wordt gebracht.

Tussentijdse financiële informatie - Financiële informatie die wordt opgesteld en gepresenteerd in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving in de vorm van een volledige of verkorte set van financiële overzichten over een periode die korter is dan het boekjaar van de entiteit.

Uitvoeringsrisico - zie *Steekproeven in de accountantscontrole*.

Van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving - De grondslagen voor de financiële verslaggeving die door het bestuur van de entiteit worden gehanteerd bij het opstellen van de financiële overzichten en waarvan de accountant heeft getoetst dat ze aanvaardbaar zijn in verband met de aard van de entiteit en de doelstelling van de financiële overzichten of die zijn vereist op grond van wet- of regelgeving.

Verantwoordelijke partij - Degene (of degenen) die:

- a. in een direct reporting-opdracht verantwoordelijk is (zijn) voor het object van onderzoek; of
- b. in een assertion based-opdracht verantwoordelijk is (zijn) voor de informatie omtrent het object van onderzoek (de bewering) en verantwoordelijk kan zijn voor het object van onderzoek.

De verantwoordelijke partij kan al dan niet degene zijn die aan de accountant de opdracht verstrekt (de opdrachtgever).

Verbonden partijen - Conform Standaard voor de jaarverslaggeving 330 is van verbonden partijen sprake als een partij beslissende zeggenschap kan uitoefenen over een andere partij dan wel invloed van betekenis kan uitoefenen op het financieel en zakelijk beleid van de andere partij.

Vergelijkende cijfers - zie Ter vergelijking opgenomen informatie.

Verificatie - Het onderzoeken van boekingen of documenten, zowel interne als externe, of activa.

Verkorte financiële overzichten - De gecontroleerde financiële overzichten van een entiteit in verkorte vorm ten behoeve van het verstrekken van informatie aan gebruikers die alleen belangstelling hebben voor de hoofdzaken omtrent de financiële positie en de resultaten van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit.

Verwachte fout - zie *Steekproeven in de accountantscontrole*.

Voldoende controle-informatie - Het begrip toereikend heeft twee verschillende aspecten, namelijk voldoende en geschikt. Het aspect voldoende geeft de hoeveelheid informatie aan. De hoeveelheid benodigde informatie wordt beïnvloed door zowel het risico dat de informatie omtrent het object van onderzoek afwijkingen van materieel belang bevat als ook de kwaliteit van die informatie.

Voldoende gekwalificeerde externe persoon - Een persoon buiten de accountantspraktijk met de capaciteiten en bekwaamheden om als een voor de opdracht verantwoordelijke partner te handelen, bijvoorbeeld een partner van een andere accountantspraktijk of een werknemer (met voldoende ervaring) die behoort tot een beroepsorganisatie, waarvan de leden controle- en beoordelingsopdrachten betreffende historische financiële informatie of andere assurance- en daaraan verwante opdrachten mogen uitvoeren of tot een organisatie, die belangrijke diensten verleent op het gebied van de kwaliteitsbeheersing.

Voorafgaande accountant - zie *Accountant*.

Voor de opdracht verantwoordelijke partner - de partner die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een opdracht en die het werk van het opdrachtteam en van de bij de opdracht betrokken professionals uit andere disciplines coördineert en, indien van toepassing, alle activiteiten van het netwerk die verband houden met de opdracht coördineert.

Het begrip "voor de opdracht verantwoordelijke partner" omvat tevens het begrip "externe accountant" zoals opgenomen in de Wta, art 1 lid 1e.

Waarneming ter plaatse - Bestaat uit het in ogenschouw nemen van een door anderen uitgevoerd proces of procedure, bijvoorbeeld het door de accountant waarnemen van de voorraad-opname door personeel van de entiteit of het door de accountant waarnemen van de uitvoering van activiteiten van interne beheersing.

Wederrechtelijk onttrekken of doen toevloeien van waarden aan de entiteit - Betreft mede diefstal van activa van de entiteit en wordt vaak gepleegd door werknemers voor relatief kleine en immateriële bedragen. Er kunnen echter ook leidinggevend bij betrokken zijn, die gewoonlijk beter in staat zijn de onttrekkingen te maskeren of te verhullen op een wijze die moeilijk te ontdekken is.

Werknemersfraude - Fraude waarbij uitsluitend personeelsleden van de gecontroleerde entiteit zijn betrokken.

Werkzaamheden met betrekking tot risico-inschatting - De controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd om kennis over de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing te verkrijgen om het risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van het financiële overzicht en op bewering-niveau te kunnen inschatten.

Zekerheid - zie Redelijke mate van zekerheid.

<i>Inleiding</i>	1 - 6
<i>Definitie en doelstelling van een assurance-opdracht</i>	7 - 11
<i>Reikwijdte van het stramien</i>	12 - 16
<i>Opdrachtaanvaarding</i>	17 - 19
<i>Elementen van een assurance-opdracht</i>	20 - 60
<i>Oneigenlijk gebruik van de naam van de accountant</i>	61
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1
<i>Bijlage: Verschillen tussen opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid</i>	

Inleiding

1. Dit Stramien voor Assurance-opdrachten bepaalt en omschrijft de elementen en doelstellingen van een assurance-opdracht en geeft aan op welke opdrachten de Controlestandaarden, de Standaarden voor Beoordelingsopdrachten en de Standaarden voor Assurance-opdrachten van toepassing zijn. Het geeft een referentiekader voor:
 - a. accountants die een assurance-opdracht uitvoeren. Accountants werkzaam binnen de publieke sector worden verwezen naar de Specifieke aspecten publieke sector aan het einde van het Stramien;
 - b. anderen die betrokken zijn bij assurance-opdrachten, waaronder de beoogde gebruikers van een assurance-rapport en de verantwoordelijke partij; en
 - c. het NIVRA bij de ontwikkeling van Standaarden. (NOvAA: de *NOvAA bij de ontwikkeling van Standaarden*).
2. Dit Stramien stelt op zich geen grondslagen vast en verschaft geen procedurele eisen voor de uitvoering van assurance-opdrachten. In de Standaarden, de Standaarden voor Beoordelingsopdrachten en de Standaarden voor Assurance-opdrachten zijn algemene uitgangspunten, noodzakelijke werkzaamheden en daarop betrekking hebbende aanwijzingen opgenomen, met betrekking tot de uitvoering van assurance-opdrachten voortvloeiend uit de opzet van dit Stramien.
3. Hieronder volgt een overzicht van dit Stramien:
 - *Inleiding*: dit Stramien heeft betrekking op assurance-opdrachten die door accountants worden uitgevoerd. Het geeft een referentiekader voor accountants en anderen die betrokken zijn bij assurance-opdrachten waaronder degenen die een opdracht geven aan een accountant (de "opdrachtgever").
 - *Definitie en doelstelling van een assurance-opdracht*: dit hoofdstuk worden assurance-opdrachten nader gedefinieerd. Hierbij wordt ook aandacht besteed aan de doelstelling van de twee soorten opdrachten die onderscheiden kunnen worden, namelijk assurance-opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en de assurance-opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid¹.

¹ Assurance-opdrachten die met name betrekking hebben op historische financiële informatie worden controles genoemd wanneer zij zijn gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en worden beoordelingen genoemd wanneer zij zijn gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid.

Stramien voor Assurance-opdrachten

- *Reikwijdte van het Stramien*: dit hoofdstuk onderscheidt assurance-opdrachten van andere opdrachten, zoals adviesopdrachten.
- *Opdrachtaanvaarding*: dit hoofdstuk zet de kenmerken uiteen waaraan voldaan moet zijn voordat een accountant een assurance-opdracht kan aanvaarden.
- *Elementen van een assurance-opdracht*: dit hoofdstuk omschrijft de vijf elementen van assurance-opdrachten, die door een accountant worden uitgevoerd:
 - de betrokkenheid van drie partijen;
 - een object van onderzoek;
 - criteria;
 - assurance-informatie; en
 - een assurance-rapport.

Verder geeft het de belangrijke verschillen aan tussen assurance-opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en assurance-opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid (deze zijn ook uiteengezet in de Bijlage).

Tenslotte wordt in dit hoofdstuk ook nog aandacht besteed aan bijvoorbeeld de aanzienlijke verscheidenheid aan objecten van onderzoek van assurance-opdrachten, de vereiste kenmerken voor toepasbare criteria, de rol die risicoanalyse en materieel belang spelen binnen assurance-opdrachten en de wijze waarop de conclusies in elk van de twee soorten assurance-opdrachten worden geformuleerd.

- *Oneigenlijk gebruik van de naam van de accountant*: in dit hoofdstuk worden de gevolgen besproken van de (oneigenlijke) betrokkenheid van een accountant bij een object van onderzoek.

Ethische uitgangspunten

4. Accountants die assurance-opdrachten uitvoeren zijn gebonden aan de Verordening gedragscode waarin fundamentele ethische uitgangspunten voor accountants zijn vastgelegd en aan dit Stramien en de Standaarden.

5. Standaard 200, "Doelstelling en algemene uitgangspunten van de controle van financiële overzichten" vermeldt de fundamentele ethische uitgangspunten waaraan alle accountants zich dienen te houden, waaronder:
 - a. integriteit;
 - b. objectiviteit;
 - c. deskundigheid en zorgvuldigheid;
 - d. geheimhouding; en
 - e. professioneel gedrag.

6. De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid voor accountants, bevatten een conceptuele benadering met betrekking tot onafhankelijkheid die voor elke assurance-opdracht rekening houdt met bedreigingen voor de onafhankelijkheid, waarborgen en het algemeen belang. Ze stellen eisen aan accountantspraktijken en accountantsafdelingen, alsmede aan leden van opdrachtteams dat zij omstandigheden en verhoudingen vaststellen en evalueren die een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid en dat zij adequate waarborgen treffen om deze bedreigingen weg te nemen of ze te reduceren tot een aanvaardbaar niveau.

Definitie en doelstelling van een assurance-opdracht

7. Een "assurance-opdracht" is een opdracht waarbij een accountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie van of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken.

8. De uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek is de informatie die het gevolg is van de toepassing van de criteria op het object van onderzoek. Als voorbeelden zijn te noemen:
 - de verwerking, de waardering, de presentatie en de toelichting die in financiële overzichten worden weergegeven (de uitkomst) zijn het gevolg van de toepassing van een stelsel van financiële verslaggeving met betrekking tot verwerking, waardering, presentatie en toelichting zoals bijvoorbeeld de IFRS of Titel 9 boek 2 BW, (de criteria), op de financiële positie, de financiële resultaten en de kasstromen (het object van onderzoek).

- een bewering omtrent de effectiviteit van het systeem van interne beheersingsmaatregelen (de uitkomst) is het gevolg van de toepassing van een kader voor het evalueren van de effectiviteit van een systeem van interne beheersingsmaatregelen zoals bijvoorbeeld COSO² of CoCo³, (de criteria), op het systeem van interne beheersingsmaatregelen of een proces (het object van onderzoek).

In het vervolg van het Stramien zal het begrip "informatie omtrent het object van onderzoek" worden gehanteerd om de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van een object van onderzoek aan te geven. Conform dit begrip "informatie omtrent het object van onderzoek" verzamelt de accountant toereikende assurance-informatie die hem een redelijke grondslag biedt voor het formuleren van een conclusie in een assurance-rapport.

9. Informatie omtrent het object van onderzoek kan onvoldoende of onjuist zijn weergegeven binnen de context van het object van onderzoek en de criteria en kan om die reden een onjuiste voorstelling van zaken geven die mogelijk van materieel belang is, bijvoorbeeld wanneer financiële overzichten van een entiteit niet een getrouw beeld geven van de financiële positie, van de financiële resultaten en van de kasstromen in overeenstemming met het toepasselijke verslaggevingsstelsel of wanneer een bewering van een entiteit dat haar systeem van interne beheersingsmaatregelen effectief is, niet in alle van materieel belang zijnde opzichten volgens COSO of CoCo getrouw is weergegeven.
10. Bij sommige assurance-opdrachten wordt de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek uitgevoerd door de verantwoordelijke partij en is de informatie omtrent het object van onderzoek voor de beoogde gebruikers beschikbaar in de vorm van een bewering door de verantwoordelijke partij. Deze opdrachten worden 'assertion based-opdrachten' genoemd. Bij andere assurance-opdrachten zal de accountant direct de evaluatie of wel de toetsing van het object van onderzoek uitvoeren, dan wel een bevestiging ontvangen van de verantwoordelijke partij die de evaluatie of de toetsing heeft uitgevoerd, die niet beschikbaar is voor de beoogde gebruikers. De informatie omtrent het object van onderzoek wordt dan in het assurance-rapport aan de beoogde gebruikers verschaft. Deze opdrachten worden 'direct reporting-opdrachten' genoemd.
11. Op grond van dit Stramien mogen twee soorten van assurance-opdrachten door een accountant worden uitgevoerd: de assurance-opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en de assurance-opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid. De doelstelling van een assurance-opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid is het reduceren van het opdrachtrisico tot een aanvaardbaar laag niveau rekening houdend met de omstandigheden

² "Internal Control - Integrated Framework" The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

³ "Guidance on Assessing Control - The CoCo Principles" Criteria of Control Board, The Canadian Institute of Chartered Accountants.

van de opdracht⁴ als basis voor een positief geformuleerde conclusie van de accountant. De doelstelling van een assurance-opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid is het reduceren van het opdrachtrisico tot een niveau dat aanvaardbaar is rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht, maar waarbij het risico hoger is dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, als basis voor een negatief geformuleerde conclusie van de accountant.

Reikwijdte van het stramien

12. Niet alle opdrachten die door accountants worden uitgevoerd zijn assurance-opdrachten. Andere opdrachten die veelvuldig worden uitgevoerd en die niet voldoen aan de bovengenoemde definitie (en daardoor ook niet vallen onder dit Stramien) zijn onder meer:
 - opdrachten die vallen onder de Standaarden voor aan assurance verwante opdrachten waaronder opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en opdrachten tot het samenstellen van financiële informatie of andere informatie.
 - het verzorgen van belastingaangiften waarbij geen conclusie wordt verwoord die zekerheid verschaft.
 - consultancy- en adviesopdrachten⁵, zoals managementadviezen en belastingadviezen.
13. Een assurance-opdracht kan een onderdeel vormen van een ruimere opdracht, bijvoorbeeld wanneer binnen een adviesopdracht met betrekking tot een bedrijfsovername tevens gevraagd wordt zekerheid te verschaffen omtrent historische of toekomstige financiële informatie. In dergelijke situaties heeft dit Stramien alleen betrekking op het assurance-gedeelte van de opdracht.

⁴ Onder de omstandigheden van de opdracht worden begrepen de opdrachtvaarting, waaronder de vaststelling of het een opdracht betreft tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dan wel een opdracht betreft tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid, de kenmerken van het object van onderzoek, de te hanteren criteria, de behoeften van de beoogde gebruikers, relevante kenmerken van de verantwoordelijke partij en zijn omgeving, en overige zaken zoals gebeurtenissen, transacties, voorwaarden en gebruiken die invloed van betekenis kunnen hebben op de opdracht.

⁵ Bij adviesopdrachten maakt de accountant gebruik van zijn technische vaardigheden, opleiding, waarnemingen, ervaring en kennis van het adviesproces. Het adviesproces is een analytisch proces dat met name bestaat uit een combinatie van activiteiten met betrekking tot: het bepalen van de doelstelling, het onderzoeken van feiten, het definiëren van problemen en mogelijkheden, het evalueren van alternatieven, het ontwikkelen van aanbevelingen inclusief de te nemen stappen, het bespreken van de uitkomsten en in sommige gevallen het invoeren en het verlenen van de nazorg. Indien een rapport wordt uitgebracht, gebeurt dit gewoonlijk schriftelijk in de vorm van een verslag (of een 'long form'-rapport). Gewoonlijk zijn de uitgevoerde werkzaamheden alleen ten behoeve van de opdrachtgever. De aard en de reikwijdte van de werkzaamheden worden bepaald door de overeenkomst tussen de accountant en de opdrachtgever. Iedere vorm van dienstverlening die voldoet aan de definitie van een assurance-opdracht is geen adviesopdracht maar een assurance-opdracht.

14. De onderstaande opdrachten die wel kunnen voldoen aan de definitie van paragraaf 7 van dit stramien behoeven niet volgens dit Stramien te worden uitgevoerd:
- a. opdrachten om op te treden als getuige in rechtszaken met betrekking tot verslaggeving, controleaangelegenheden, belastingen en overige aangelegenheden; en
 - b. opdrachten waarin wordt gevraagd om deskundige oordelen, standpunten of uitspraken waaraan een gebruiker zekerheid zou kunnen ontleen, indien elk van de onderstaande punten van toepassing is:
 - (i) deze oordelen, standpunten of uitspraken zijn slechts van ondergeschikte betekenis binnen de gehele opdracht;
 - (ii) het gebruik van elk schriftelijk rapport dat wordt verstrekt is uitdrukkelijk beperkt tot slechts de beoogde gebruikers die in het rapport zijn genoemd;
 - (iii) op grond van een schriftelijke afspraak met de genoemde beoogde gebruikers is de opdracht niet bedoeld als een assurance-opdracht; en
 - (iv) de opdracht wordt in het rapport van de accountant aangemerkt als niet zijnde een assurance-opdracht.

Rapportage over opdrachten die geen assurance-opdrachten zijn

15. Een accountant die een rapport uitbrengt over een opdracht die geen assurance-opdracht is volgens de reikwijdte van dit Stramien zal dat rapport op duidelijke wijze onderscheiden van een assurance-rapport. Om de gebruikers niet in verwarring te brengen zal in een rapport dat geen assurance-rapport is bijvoorbeeld worden vermeden:
- de indruk te wekken dat het rapport in overeenstemming is met dit Stramien, met de Standaarden voor Beoordelingsopdrachten of met de Standaarden voor Assurance-opdrachten.
 - het ten onrechte hanteren van de woorden "zekerheid", "controle" of "beoordeling".
 - het opnemen van een uitspraak die redelijkerwijs ten onrechte zou kunnen worden opgevat als een conclusie die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria te versterken.

16. De accountant en de verantwoordelijke partij kunnen overeenkomen dat de uitgangspunten van dit Stramien van toepassing zijn op een opdracht waarbij er geen andere beoogde gebruikers zijn dan de verantwoordelijke partij, maar waarbij aan alle andere vereisten van de Standaarden is voldaan. In die gevallen neemt de accountant een vermelding op dat het gebruik van het rapport is beperkt tot de verantwoordelijke partij.

Oprichtaanvaarding

17. Een accountant aanvaardt een assurance-opdracht slechts indien zijn bij het voorbereidend onderzoek opgedane kennis omtrent de omstandigheden van de opdracht er op wijst dat:
- a. aan alle ethische normen, zoals deskundigheid en zorgvuldigheid, onafhankelijkheid en integriteit wordt voldaan, en
 - b. de opdracht elk van de onderstaande kenmerken omvat:
 - (i) het object van onderzoek is geschikt;
 - (ii) de criteria die worden gehanteerd zijn toepasbaar en beschikbaar voor de beoogde gebruikers;
 - (iii) de accountant heeft toegang tot toereikende informatie om zijn conclusie te onderbouwen;
 - (iv) de conclusie van de accountant zal, in de vorm die van toepassing is voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dan wel een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid worden opgenomen in een schriftelijk rapport; en
 - (v) de accountant is er van overtuigd dat de opdracht een rationeel doel dient. Indien er een aanzienlijke beperking bestaat met betrekking tot de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant (zie paragraaf 55 van dit Stramien) dient de opdracht waarschijnlijk geen rationeel doel. Bovendien mag de accountant dan veronderstellen dat de opdrachtgever de bedoeling heeft zijn naam op een oneigenlijke wijze in verband te brengen met het object van onderzoek.

Specifieke Standaarden kunnen extra eisen stellen waaraan moet zijn voldaan voordat een opdracht wordt aanvaard.

18. Indien een mogelijke opdracht niet kan worden aanvaard als een assurance-opdracht omdat zij niet alle kenmerken van de vorige paragraaf omvat, kan de opdrachtgever een andere opdracht

formulieren die tegemoetkomt aan de behoeften van de beoogde gebruikers. Als voorbeelden zijn te noemen:

- a. indien de oorspronkelijke criteria niet toepasbaar waren kan alsnog een assurance-opdracht worden uitgevoerd indien:
 - (i) de opdrachtgever een bepaald aspect van het oorspronkelijke object van onderzoek kan aangeven waarop deze criteria wel toepasbaar zijn en de accountant een assurance-opdracht kan uitvoeren met betrekking tot dat aspect als een op zichzelf staand object van onderzoek. In die gevallen vermeldt het assurance-rapport duidelijk dat het geen betrekking heeft op het oorspronkelijke object van onderzoek als geheel; of
 - (ii) er alternatieve criteria worden gekozen of ontwikkeld die wel toepasbaar zijn op het oorspronkelijke object van onderzoek.
 - b. de opdrachtgever kan vragen om een andere dan een assurance-opdracht te aanvaarden, bijvoorbeeld een adviesopdracht of een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie.
19. Wanneer een accountant een assurance-opdracht heeft aanvaard mag hij deze niet veranderen in een andere dan een assurance-opdracht of van een assurance-opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid in een assurance-opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid tenzij er sprake is van een redelijke rechtvaardiging hiervoor. Een verandering in de omstandigheden die van invloed is op de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers of een misverstand over de aard van de opdracht zal in het algemeen een verzoek tot wijziging van een opdracht rechtvaardigen. Indien een dergelijke wijziging tot stand komt zal de accountant de informatie die hij voorafgaand aan die wijziging heeft verkregen niet buiten beschouwing laten.

Elementen van een assurance-opdracht

20. De volgende elementen van een assurance-opdracht worden in dit hoofdstuk besproken:
- a. de betrokkenheid van drie partijen, namelijk een accountant, een verantwoordelijke partij en de beoogde gebruikers;
 - b. een geschikt object van onderzoek;
 - c. toepasbare criteria;
 - d. toereikende assurance-informatie; en

- e. een schriftelijk rapport in een vorm die geschikt is voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dan wel een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid.

Drie partijen

21. Bij een assurance-opdracht zijn drie afzonderlijke partijen betrokken: een accountant, een verantwoordelijke partij en beoogde gebruikers.
22. De verantwoordelijke partij en de beoogde gebruikers kunnen tot verschillende entiteiten of tot dezelfde entiteit behoren. Als voorbeeld voor de laatste situatie kan in een structuur met twee bestuurslagen de Raad van Commissarissen zekerheid willen verkrijgen omtrent de informatie die wordt verschaft door de Raad van Bestuur van de entiteit. De verhouding tussen de verantwoordelijke partij en de beoogde gebruiker dient gezien te worden in de context van een specifieke opdracht en kan verschillen van de meer traditioneel bestaande verantwoordelijkheidslijnen. Zo kan bijvoorbeeld het bestuur van een entiteit (als beoogd gebruiker) een accountant een assurance-opdracht laten uitvoeren met betrekking tot een bepaald aspect van de activiteiten van de entiteit waarvoor het management op een lager niveau (de verantwoordelijke partij) direct verantwoordelijk is maar waarvoor het bestuur de eindverantwoordelijkheid draagt.

Accountant

23.

24.

De verantwoordelijke partij

25. De verantwoordelijke partij is degene (of degenen) die:
 - a. in een direct reporting-opdracht verantwoordelijk is voor het object van onderzoek; of
 - b. in een assertion based-opdracht verantwoordelijk is voor de informatie omtrent het object van onderzoek (de bewering) en verantwoordelijk kan zijn voor het object van onderzoek. Een voorbeeld waarin de verantwoordelijke partij verantwoordelijk is voor zowel de informatie omtrent het object van onderzoek als het object van onderzoek is de situatie waarin een entiteit een accountant een assurance-opdracht laat uitvoeren inzake een rapport dat zij heeft opgesteld over haar eigen handelwijze met betrekking tot duurzaamheid. Een voorbeeld waarin de verantwoordelijke partij wel verantwoordelijk is voor de informatie omtrent het object van onderzoek maar niet voor het object van onderzoek

zelf is de situatie waarin een overheidsinstantie een accountant een assurance-opdracht laat uitvoeren inzake een rapport over de handelwijze met betrekking tot duurzaamheid van een private onderneming dat deze instantie heeft opgesteld en dat aan beoogde gebruikers ter beschikking zal worden gesteld.

De verantwoordelijke partij kan al dan niet degene zijn die aan de accountant de opdracht verstrekt (de opdrachtgever).

26. De verantwoordelijke partij verstrekt gewoonlijk aan de accountant een schriftelijke weergave waarin het object van onderzoek wordt geëvalueerd en getoetst aan de vastgestelde criteria ongeacht of die als een bewering aan de beoogde gebruikers ter beschikking zal worden gesteld. In een direct reporting-opdracht zal de accountant een dergelijke weergave wellicht niet kunnen krijgen wanneer de opdrachtgever niet dezelfde is als de verantwoordelijke partij.

Beoogde gebruikers

27. De beoogde gebruikers bestaan uit de persoon, de personen of de groep van personen voor wie de accountant het assurance-rapport opstelt. De verantwoordelijke partij kan één van de beoogde gebruikers zijn maar niet de enige.
28. Wanneer dit praktisch uitvoerbaar is wordt het assurance-rapport gericht aan alle beoogde gebruikers. De accountant is mogelijk niet in staat alle personen te noemen die het assurance-rapport zullen lezen, met name wanneer een groot aantal personen daartoe toegang heeft. In die situaties, met name wanneer mogelijke lezers een breed scala van belangen hebben bij het object van onderzoek, kan de kring van beoogde gebruikers worden beperkt tot de belangrijkste stakeholders met duidelijke en gemeenschappelijke belangen. Beoogde gebruikers kunnen op verschillende manieren worden bepaald bijvoorbeeld op grond van een overeenkomst tussen de accountant en de verantwoordelijke partij of de opdrachtgever, of op grond van de wet.
29. Wanneer dit praktisch uitvoerbaar is worden de beoogde gebruikers of vertegenwoordigers daarvan door de accountant en de verantwoordelijke partij (en de opdrachtgever wanneer dat een andere is) betrokken bij de vaststelling van de vereisten van de opdracht. Ongeacht de betrokkenheid van anderen is de accountant echter:
 - a. verantwoordelijk voor het vaststellen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de werkzaamheden; en
 - b. verplicht verder in te gaan op alles wat onder zijn aandacht komt waarvan hij zich af moet vragen of het zou moeten leiden tot een aanpassing van materieel belang in de informatie omtrent het object van onderzoek.

Dit geldt niet voor opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden die uitmonden in een rapportering van bevindingen op basis van uitgevoerde werkzaamheden in plaats van in een conclusie.

30. In sommige gevallen leggen beoogde gebruikers (bijvoorbeeld bankiers of regelgevende instanties) aan de verantwoordelijke partij (of aan de opdrachtgever wanneer dat een andere is) de verplichting op of verzoeken deze een assurance-opdracht te laten uitvoeren voor een specifiek doel. Indien opdrachten zijn bedoeld voor bepaalde gebruikers of voor een specifiek doel overweegt de accountant in het assurance-rapport een bepaling op te nemen die het gebruik ervan beperkt tot die gebruikers of tot dat doel.

Object van onderzoek

31. Het object van onderzoek en de informatie omtrent het object van onderzoek van een assurance-opdracht kunnen veel vormen aannemen zoals:
 - financiële resultaten of posities (bijvoorbeeld historische of toekomstige financiële positie, financiële resultaten en kasstromen) waarbij de informatie omtrent het object van onderzoek kan bestaan uit de verwerking, waardering, presentatie en toelichting zoals deze zijn weergegeven in de financiële overzichten
 - niet-financiële resultaten of posities (bijvoorbeeld de prestaties van een entiteit) waarbij de informatie omtrent het object van onderzoek kan bestaan uit de belangrijkste indicatoren voor doelmatigheid en effectiviteit;
 - fysieke kenmerken (bijvoorbeeld de omvang van een beschikbare capaciteit) waarbij de informatie omtrent het object van onderzoek kan bestaan uit een document waarin de gedetailleerde beschrijving daarvan is opgenomen;
 - systemen en processen (bijvoorbeeld het interne beheersingsstelsel of het geautomatiseerde systeem van een entiteit) waarbij de informatie omtrent het object van onderzoek kan bestaan uit een bewering over de effectiviteit;
 - gedrag (bijvoorbeeld corporate governance, naleving van regelgeving, personeelsbeleid) waarbij de informatie omtrent het object van onderzoek kan bestaan uit een verklaring over de naleving of een verklaring over de effectiviteit.
32. Objecten van onderzoek hebben verschillende kenmerken, waaronder de mate waarin de informatie daarover kwalitatief dan wel kwantitatief is, objectief dan wel subjectief is, historisch dan

wel toekomstig is en betrekking heeft op een bepaald moment dan wel op een bepaalde periode. Deze kenmerken zijn van invloed op:

- a. de nauwkeurigheid waarmee het object van onderzoek kan worden geëvalueerd of kan worden getoetst aan criteria; en
- b. de overtuigingskracht van de beschikbare informatie.

Het assurance-rapport geeft aan welke kenmerken van bijzondere betekenis zijn voor de beoogde gebruikers.

33. Een geschikt object van onderzoek:
 - a. is identificeerbaar en kan op eenduidige wijze worden geëvalueerd of worden getoetst aan de vastgestelde criteria; en
 - b. is van zodanige aard dat de informatie daarover onderworpen kan worden aan procedures voor het verzamelen van toereikende informatie om een conclusie met een redelijke mate of, indien van toepassing, met een beperkte mate van zekerheid te onderbouwen.

Criteria

34. Criteria zijn de benchmarks die worden gebruikt voor het evalueren of toetsen van het object van onderzoek waaronder, voorzover van belang, die voor presentatie en toelichting. Criteria kunnen formeel zijn, bijvoorbeeld bij het opmaken van financiële overzichten waar ze kunnen bestaan uit de International Financial Reporting Standards (IFRS) of Titel 9 Boek 2 BW; bij het rapporteren over interne beheersingsmaatregelen kunnen de criteria bestaan uit een bestaand kader voor interne beheersingsmaatregelen of uit individuele doelstellingen voor beheersing die specifiek zijn ontwikkeld ten behoeve van de opdracht; bij het rapporteren over naleving kunnen de criteria bestaan uit de van toepassing zijnde wet, regelgeving of overeenkomst. Voorbeelden van minder formele criteria zijn een intern ontwikkelde gedragscode of een afgesproken prestatieniveau (zoals het aantal keren dat een bepaalde commissie jaarlijks behoort te vergaderen).
35. Toepasbare criteria zijn noodzakelijk voor een redelijk consistente evaluatie of toetsing van het object van onderzoek binnen de context van vakkundige oordeelsvorming. Zonder een referentiekader dat wordt verschaft door toepasbare criteria laat elke conclusie de mogelijkheid open voor een eigen uitleg en voor misverstand. Toepasbare criteria zijn contextgevoelig, dat wil zeggen dat ze van toepassing zijn voor de omstandigheden van de opdracht. Zo kan de ene verantwoordelijke partij het aantal klachten van klanten kiezen dat tot duidelijke tevredenheid van de klant is afgehandeld

wanneer de klanttevredenheid het object van onderzoek is; een andere verantwoordelijke partij zou het aantal herhalingsaankopen kunnen nemen in de drie maanden na de eerste aankoop.

36. Toepasbare criteria vertonen de volgende kenmerken:
- a. relevantie: relevante criteria dragen bij aan het trekken van conclusies die de besluitvorming van de beoogde gebruikers ondersteunen;
 - b. volledigheid: criteria zijn volledig wanneer belangrijke factoren die de conclusies binnen de context van de omstandigheden van de opdracht zouden kunnen beïnvloeden, niet achterwege worden gelaten. Volledige criteria omvatten voorzover van belang benchmarks voor de presentatie en de toelichting;
 - c. betrouwbaarheid: betrouwbare criteria geven de mogelijkheid voor een redelijk consistente evaluatie of toetsing van het object van onderzoek waaronder, voorzover van belang, presentatie en toelichting wanneer zij onder vergelijkbare omstandigheden worden gehanteerd door accountants die over vergelijkbare deskundigheid beschikken;
 - d. neutraliteit: neutrale criteria dragen bij aan het onbevooroordeeld trekken van conclusies;
 - e. begrijpelijkheid: begrijpelijke criteria dragen bij aan trekken van conclusies die duidelijk en bondig zijn en niet op significant verschillende wijzen kunnen worden geïnterpreteerd.

De evaluatie of toetsing van een object van onderzoek op basis van de verwachtingen, oordeelsvorming of individuele ervaringen van de accountant zelf vormen geen toepasbare criteria.

37. De accountant maakt een inschatting van de toepasbaarheid van criteria voor een bepaalde opdracht door te beoordelen of zij voldoen aan de bovengenoemde kenmerken. Het relatieve belang van elk van de kenmerken voor een bepaalde opdracht is een zaak van vakkundige oordeelsvorming. Criteria kunnen generiek zijn dan wel specifiek zijn ontwikkeld. Onder generieke criteria worden de criteria verstaan die onderdeel uitmaken van wetten en regelgeving of die zijn uitgevaardigd door gezaghebbende of erkende instanties van deskundigen die werken volgens een inzichtelijk proces van totstandkoming. Onder specifiek ontwikkelde criteria worden de criteria verstaan die zijn ontwikkeld voor het doel van de opdracht. Of criteria generiek dan wel specifiek ontwikkeld zijn is van invloed op de werkzaamheden die de accountant zal uitvoeren om de toepasbaarheid van de criteria voor een bepaalde opdracht te beoordelen.
38. Het is noodzakelijk dat de criteria beschikbaar zijn voor de beoogde gebruikers zodat zij kunnen begrijpen hoe het object van onderzoek is geëvalueerd of getoetst. Criteria zijn in één of meer van de volgende vormen toegankelijk voor de beoogde gebruikers:

- a. doordat ze openbaar zijn;
- b. door ze op duidelijke wijze op te nemen in de presentatie van de informatie omtrent het object van onderzoek;
- c. door ze op duidelijke wijze op te nemen in het assurance-rapport;
- d. doordat ze algemeen bekend zijn, bijvoorbeeld het weergeven van tijdregistratie in uren en minuten.

Criteria zijn soms alleen beschikbaar voor specifieke beoogde gebruikers, zoals contractvoorwaarden of criteria die zijn uitgevaardigd door een vereniging binnen een bedrijfstak en die beschikbaar zijn voor gebruikers binnen die bedrijfstak. Wanneer bepaalde criteria alleen beschikbaar zijn voor bepaalde beoogde gebruikers of alleen betrekking hebben op een bepaald doel wordt het gebruik van het assurance-rapport beperkt tot die gebruikers of tot dat doel ⁶.

Assurance-informatie

39. De accountant maakt een planning van een assurance-opdracht en voert deze uit met een professioneel-kritische instelling om toereikende informatie te verkrijgen over de vraag of in het object van onderzoek geen onjuistheden van materieel belang voorkomen. De accountant houdt rekening met het materieel belang, met het opdrachtrisico en met de kwantiteit en de kwaliteit van de beschikbare informatie bij de planning en de uitvoering van de opdracht, met name bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de werkzaamheden voor het verzamelen van de informatie.

Professioneel-kritische instelling

40. De accountant maakt een planning van een assurance-opdracht en voert deze uit met een professioneel-kritische instelling waarbij hij zich realiseert dat er omstandigheden kunnen bestaan die er toe leiden dat de informatie omtrent het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang bevat. Een professioneel-kritische instelling houdt in dat de accountant de deugdelijkheid van de verkregen assurance-informatie aan een kritische beoordeling onderwerpt en daarop niet blindelings vertrouwt en dat hij alert is op informatie die in tegenspraak is met of vragen oproept over de betrouwbaarheid van de documentatie of van de voorstelling van zaken van de verantwoordelijke partij. Zo is voor de accountant gedurende de uitvoering van de opdracht een professioneel-kritische

⁶ Indien er beperkingen gelden voor het assurance-rapport omdat het alleen bedoeld is voor de genoemde beoogde gebruikers of voor een specifieke doelstelling betekent het ontbreken van een vermelding van deze beperking tot een bepaalde lezer of doelstelling nog niet dat de accountant wettelijk aansprakelijk is met betrekking tot deze lezer of deze doelstelling. Of er sprake is van wettelijke aansprakelijkheid hangt in elk afzonderlijk geval af van de juridische omstandigheden en van de geldende rechtspraak.

instelling nodig om het risico terug te dringen van het over het hoofd zien van verdachte omstandigheden, van het te veel generaliseren bij het trekken van conclusies uit waarnemingen en van het uitgaan van verkeerde veronderstellingen bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de werkzaamheden voor het verzamelen van informatie en het evalueren van de uitkomsten daarvan.

41. Een assurance-opdracht omvat vrijwel nooit de vaststelling van de authenticiteit van de onderliggende stukken en de accountant is ook niet opgeleid om deze echtheid vast te stellen. De accountant beoordeelt echter wel de betrouwbaarheid van de informatie die als bewijsmateriaal wordt gehanteerd zoals fotokopieën, faxen, films, digitale en andere elektronische informatie, en indien van belang ook de beheersingsmaatregelen bij de totstandkoming en het onderhoud daarvan.

Toereikende informatie

42. Het begrip toereikend heeft twee verschillende aspecten, namelijk voldoende en geschikt. Het aspect voldoende geeft de hoeveelheid informatie aan. Het aspect geschikt geeft de kwaliteit van de informatie aan, dat wil zeggen de relevantie en de betrouwbaarheid. De accountant maakt een afweging tussen de kosten voor het verkrijgen van informatie en het nut van de verkregen informatie. De hoeveelheid benodigde informatie wordt beïnvloed door zowel het risico dat de informatie omtrent het object van onderzoek afwijkingen van materieel belang bevat (hoe groter het risico, des te meer informatie normaliter nodig is) als ook de kwaliteit van die informatie (hoe beter de kwaliteit, des te minder er nodig is). Daarom bestaat er een relatie tussen de begrippen voldoende en geschikt. Het verkrijgen van alleen maar een grotere hoeveelheid informatie kan de slechte kwaliteit daarvan niet compenseren.
43. De betrouwbaarheid van informatie wordt beïnvloed door de aard en de herkomst daarvan en is afhankelijk van de specifieke omstandigheden waaronder zij is verkregen. Er kunnen algemeen geldende uitspraken worden gedaan over de betrouwbaarheid van de verschillende soorten van informatie; er kunnen echter op deze algemene regels belangrijke uitzonderingen bestaan. Zelfs wanneer informatie wordt verkregen vanuit bronnen buiten de entiteit kunnen er omstandigheden bestaan die de betrouwbaarheid van de verkregen informatie aantasten. Zo kan informatie die is verkregen van een onafhankelijke externe bron onbetrouwbaar zijn wanneer deze bron niet deskundig is. Rekeninghoudend met deze mogelijke uitzonderingen kunnen de volgende algemeen geldende regels omtrent de betrouwbaarheid van informatie nuttig zijn:
 - informatie is betrouwbaarder wanneer zij wordt verkregen van onafhankelijke bronnen buiten de entiteit dan wanneer verkregen uit bronnen binnen de entiteit;
 - informatie die intern wordt ontwikkeld is betrouwbaarder wanneer de daarop betrekking hebbende beheersingsmaatregelen effectief zijn;

- informatie die direct door de accountant wordt verkregen (bijvoorbeeld de eigen waarneming dat een beheersingsmaatregel wordt toegepast) is betrouwbaarder dan indirecte of afgeleide informatie (bijvoorbeeld door navraag te doen naar het toepassen van een beheersingsmaatregel);
 - informatie is betrouwbaarder wanneer deze is vastgelegd op papier, in elektronische vorm of op een andere gegevensdrager dan mondeling verkregen informatie (een schriftelijke vastlegging die tijdens een vergadering is gemaakt is betrouwbaarder dan een mondelinge weergave achteraf over de besproken onderwerpen);
 - informatie die wordt verkregen op basis van originele stukken is betrouwbaarder dan die uit fotokopieën of faxen.
44. De accountant zal in het algemeen meer zekerheid ontleen aan met elkaar overeenkomende informatie die is verkregen vanuit verschillende bronnen of die van verschillende aard is dan aan gegevens uit een op zichzelf staande informatiebron. Daarnaast kan het verkrijgen van informatie uit verschillende bronnen of van verschillende aard een aanwijzing zijn voor het niet betrouwbaar zijn van bepaalde informatie. Zo kan bevestigende informatie, die wordt verkregen vanuit een bron die onafhankelijk is van de entiteit, de zekerheid versterken die de accountant ontleent aan een bevestiging van de verantwoordelijke partij. Anderzijds beoordeelt de accountant, wanneer de informatie vanuit de ene bron niet overeenkomt met die vanuit de andere bron, welke aanvullende werkzaamheden voor het verzamelen van informatie nodig zijn om deze inconsistentie op te lossen.
45. Bij het verkrijgen van toereikende informatie is het in het algemeen moeilijker om zekerheid te verkrijgen over de informatie omtrent het object van onderzoek wanneer deze betrekking heeft op een periode dan wanneer deze betrekking heeft op een moment. Daarnaast zijn conclusies die worden getrokken over processen gewoonlijk beperkt tot de periode waarop de opdracht betrekking heeft; de accountant doet geen uitspraak over de vraag of het proces ook na deze periode zal blijven functioneren op de manier zoals die is omschreven.
46. De accountant maakt een afweging tussen de kosten voor het verkrijgen van informatie en het nut van de verkregen informatie. De moeilijkheidsgraad of de kostenoverwegingen mogen echter geen reden op zichzelf zijn om een procedure ter verkrijging van informatie achterwege te laten wanneer daarvoor geen alternatieven bestaan. De accountant maakt gebruik van zijn vakkundige oordeelsvorming en heeft een professioneel-kritische instelling indien hij de kwantiteit en de kwaliteit van de informatie en de toereikendheid daarvan beoordeelt ter onderbouwing van zijn assurance-rapport.

Materieel belang

47. Het materieel belang speelt een belangrijke rol bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de procedures voor het verzamelen van informatie en bij het afwegen of de informatie omtrent het object van onderzoek geen onjuistheden bevat. Bij het beoordelen van het materieel belang zal de accountant begrijpen en inschatten welke factoren de beslissingen van de beoogde gebruikers zouden kunnen beïnvloeden. Indien bijvoorbeeld de vastgestelde criteria de mogelijkheid bieden om de informatie over het object van onderzoek op verschillende manieren weer te geven, beoordeelt de accountant op welke wijze de gekozen weergave de beslissingen van de beoogde gebruikers zouden kunnen beïnvloeden. Het materieel belang wordt beoordeeld binnen de context van kwantitatieve en kwalitatieve factoren zoals het relatieve belang, de aard en de omvang van het effect van deze factoren op de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek, en van de belangen van de beoogde gebruikers. De inschatting van het materieel belang en het relatieve belang van kwantitatieve en kwalitatieve factoren zijn bij een specifieke opdracht ter beoordeling van de accountant.

Opdrachtrisiko

48. Het opdrachtrisiko is het risico dat de accountant een onjuiste conclusie formuleert indien de informatie omtrent het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang bevat⁷. Bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid reduceert de accountant het opdrachtrisiko tot een aanvaardbaar laag niveau onder de omstandigheden van een dergelijke opdracht als basis voor een positief geformuleerde conclusie van de accountant. De doelstelling van een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid is het reduceren van het opdrachtrisiko tot een niveau dat aanvaardbaar is onder de omstandigheden van de opdracht, maar waarbij het risico groter is dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, als basis voor een negatief geformuleerde conclusie van de accountant. Het niveau van het opdrachtrisiko van een assurance-opdracht ligt voor een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid hoger dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid op grond van verschillen in aard, tijdsfasering en omvang van de procedures voor het verzamelen van informatie. Bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid is de combinatie van aard, tijdsfasering en omvang van de procedures voor het verzamelen van informatie voor de accountant echter ten minste voldoende om een zinvol

⁷ (a) Dit omvat ook het risico dat de accountant, in de direct reporting-opdrachten waar de informatie omtrent het object van onderzoek alleen is weergegeven in zijn conclusie, onterecht concludeert dat het object van onderzoek in alle van materieel belang zijnde opzichten voldoet aan de criteria, bijvoorbeeld: "Onze conclusie is dat het stelsel van interne beheersing in alle van materieel belang zijnde opzichten effectief is volgens de criteria XYZ." (b) Naast het opdrachtrisiko heeft de accountant ook het risico dat hij een onjuiste conclusie verstrekt indien de informatie omtrent het object van onderzoek geen onjuistheden van materieel belang bevat, en de risico's van het verliezen van een rechtszaak, van negatieve publiciteit of van andere gebeurtenissen die voortvloeien uit zijn betrokkenheid bij een object van onderzoek waarover hij heeft gerapporteerd. Deze risico's maken deel uit van het opdrachtrisiko

niveau van zekerheid te verkrijgen als basis voor een negatief geformuleerde conclusie. Om zinvol te zijn moet het verkregen niveau van zekerheid geacht worden het vertrouwen van de beoogde gebruikers in de informatie over het object van onderzoek in duidelijke mate te kunnen versterken.

49. Over het algemeen bestaat het opdrachtrisico uit de volgende componenten, hoewel niet elk van deze componenten noodzakelijkerwijs bij alle assurance-opdrachten aanwezig of van betekenis hoeven te zijn:
- a. het risico dat de informatie omtrent het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang bevat. Dit risico bestaat uit:
 - (i) inherent risico: de gevoeligheid van de informatie omtrent het object van onderzoek voor afwijkingen van materieel belang, in de veronderstelling dat er geen beheersingsmaatregelen bestaan die daarop betrekking hebben; en
 - (ii) intern beheersingsrisico: het risico dat een onjuistheid van materieel belang die zich zou kunnen voordoen niet tijdig door daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen wordt voorkomen of ontdekt en gecorrigeerd. Indien het interne beheersingsrisico relevant is voor het object van onderzoek zal er altijd een bepaalde mate van intern beheersingsrisico bestaan op grond van inherente beperkingen in de opzet en de werking van interne beheersingsmaatregelen; en
 - b. het ontdekkingsrisico: het risico dat de accountant een bestaande afwijking van materieel belang niet zal ontdekken.

De mate waarin de accountant met elk van deze componenten rekening houdt, wordt beïnvloed door de omstandigheden van de opdracht, met name door de aard van het object van onderzoek en door de vraag of een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dan wel een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid wordt uitgevoerd.

Aard, tijdsfasering en omvang van procedures voor het verzamelen van informatie

50. De exacte aard, de tijdsfasering en de omvang van procedures voor het verzamelen van informatie zullen van opdracht tot opdracht verschillen. Theoretisch is een oneindig aantal variaties in deze procedures mogelijk. In de praktijk is het echter moeilijk om deze duidelijk en ondubbelzinnig uiteen te zetten. De accountant zal proberen ze duidelijk en ondubbelzinnig toe te lichten en gebruikt de vorm die van toepassing is voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke dan wel een beperkte mate van zekerheid⁸.

⁸ Wanneer de informatie omtrent het object van onderzoek is weergegeven in een aantal aspecten kunnen voor elk aspect afzonderlijke conclusies worden verstrekt. Omdat elk van deze conclusies niet gebaseerd

51. 'Redelijke mate van zekerheid' is een begrip dat betrekking heeft op het verzamelen van informatie die de accountant nodig heeft voor het trekken van een conclusie over de informatie omtrent het object van onderzoek als geheel. Om een positief geformuleerde conclusie te kunnen formuleren die nodig is voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid is het noodzakelijk dat de accountant toereikende informatie verkrijgt als onderdeel van een zich herhalend systematisch proces waarin zijn begrepen:
- a. het verkrijgen van kennis omtrent het object van onderzoek en andere omstandigheden rond de opdracht waaronder, afhankelijk van het object van onderzoek, het verkrijgen van kennis omtrent de interne beheersingsmaatregelen;
 - b. het op basis van deze kennis inschatten van de risico's dat de informatie over het object van onderzoek materiële onjuistheden vertoont;
 - c. het inspelen op de ingeschatte risico's, waaronder het ontwikkelen van een algehele aanpak, en het bepalen van aard, tijdsfasering en omvang van overige werkzaamheden;
 - d. het uitvoeren van overige werkzaamheden die duidelijk zijn gekoppeld aan de gesignaleerde risico's, waarbij gebruik wordt gemaakt van een combinatie van verificatie, waarnemingen ter plaatse, bevestiging, herberekening, opnieuw uitvoeren, cijferanalyse en inwinnen van inlichtingen. Deze overige werkzaamheden omvatten gegevensgerichte werkzaamheden, waaronder het verkrijgen van bevestigende informatie vanuit bronnen die onafhankelijk zijn van de entiteit en, afhankelijk van de aard van het object van onderzoek, het testen van de daadwerkelijke effectiviteit van de beheersingsmaatregelen; en
 - e. het evalueren van de toereikendheid van de informatie.
52. 'Redelijke mate van zekerheid' is minder dan absolute zekerheid. Het is vrijwel nooit te realiseren of uit kostenoverwegingen nuttig het opdrachtrisico tot nul te reduceren. Dit als gevolg van bijvoorbeeld de volgende factoren:
- het gebruikmaken van deelwaarnemingen bij het testen;
 - de inherente beperkingen van de interne beheersingsmaatregelen;

hoeft te zijn op procedures voor het verzamelen van assurance-informatie van hetzelfde niveau wordt iedere conclusie afzonderlijk op een zodanige wijze geformuleerd dat deze past bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dan wel een beperkte mate van zekerheid.

- het feit dat veel van de controle-informatie waarover de accountant beschikt iets aannemelijk maakt, maar meestal geen sluitend bewijsmateriaal verschaft;
 - het gebruikmaken van afwegingen bij het verzamelen en evalueren van de informatie en bij het trekken van conclusies die op die informatie zijn gebaseerd;
 - in bepaalde gevallen de kenmerken van het object van onderzoek bij evalueren of berekenen ten opzichte van de vastgestelde criteria.
53. Zowel bij opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid als bij opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid moet gebruik worden gemaakt van assurancevaardigheden en -technieken en van het verzamelen van toereikende informatie als een onderdeel van een zich herhalend systematisch proces dat onder meer bestaat uit het verkrijgen van kennis over het object van onderzoek en over andere omstandigheden rond de opdracht. Bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid zijn aard, tijdsfasering en omvang van werkzaamheden voor het verzamelen van toereikende informatie echter met opzet beperkt ten opzichte van een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Voor sommige objecten van onderzoek kunnen er specifieke uitspraken bestaan die aanwijzingen geven voor procedures voor het verzamelen van toereikende informatie voor een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid. De Standaard 2400, "Opdrachten voor het beoordelen van financiële overzichten" bepaalt bijvoorbeeld dat toereikende informatie voor beoordelingen van financiële overzichten in de eerste plaats wordt verkregen door middel van cijferanalyse en het inwinnen van inlichtingen. Bij het ontbreken van goede verklaringen zullen de procedures voor het verzamelen van toereikende informatie afhangen van de omstandigheden van de opdracht en wel met name van het object van onderzoek en van de behoeften van de beoogde gebruikers en de opdrachtgever, alsmede van de beperkingen die worden opgelegd door de beschikbare tijd en middelen. Zowel bij opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid als bij opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid onderzoekt de accountant, indien hij iets ontdekt op grond waarvan hij zich afvraagt of er een aanpassing van materieel belang in de desbetreffende informatie dient te worden aangebracht, deze zaak door het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden met een zodanige diepgang dat hij in staat is daarover te rapporteren.

Kwantiteit en kwaliteit van de beschikbare informatie

54. De kwantiteit en kwaliteit van de beschikbare informatie wordt beïnvloed door:
- a. de kenmerken van het object van onderzoek en de informatie daarover. Wanneer de informatie omtrent het object van onderzoek bijvoorbeeld toekomstgericht is mag worden verwacht dat daarover minder objectieve informatie beschikbaar is dan wanneer het historische informatie betreft (zie paragraaf 32 van dit Stramien); en

- b. andere omstandigheden van de opdracht dan de kenmerken van het object van onderzoek, indien redelijkerwijs aanwezig geachte informatie niet beschikbaar is, bijvoorbeeld ten gevolge van het moment waarop de accountant is aangesteld, de documentatierichtlijn van de entiteit voor het bewaren van documentatie of een beperking die door de verantwoordelijke partij is opgelegd.

In het algemeen maakt de beschikbare assurance-informatie iets aannemelijk, maar verschaft meestal geen sluitend bewijsmateriaal.

- 55. Een goedkeurende conclusie kan niet worden getrokken voor welk soort assurance-opdracht dan ook wanneer er een materiële beperking bestaat in de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant, dat wil zeggen wanneer:
 - a. de omstandigheden de accountant belemmeren de informatie te verkrijgen die nodig is om het opdrachtrisico te reduceren tot het aanvaardbare niveau; of
 - b. de verantwoordelijke partij of de opdrachtgever een beperking oplegt die de accountant belemmert de informatie te verkrijgen die nodig is om het opdrachtrisico te reduceren tot het aanvaardbare niveau.

Het assurance-rapport

- 56. De accountant verstrekt een schriftelijk rapport met een conclusie die de zekerheid tot uitdrukking brengt welke is verkregen over de informatie omtrent het object van onderzoek. Standaarden, de Standaarden voor Beoordelingsopdrachten en de Standaarden voor Assurance-opdrachten schrijven basiselementen voor assurance-rapporten voor. Daarnaast overweegt de accountant of er andere verantwoordelijkheden bestaan met betrekking tot de rapportering, waaronder de communicatie met de organen belast met governance indien dit van toepassing is.
- 57. In een 'assertion-based'-opdracht kan de conclusie van de accountant worden geformuleerd in één van de onderstaande vormen:
 - a. door te refereren aan de bewering van de verantwoordelijke partij (bijvoorbeeld "Onze conclusie is dat de bewering van de verantwoordelijke partij dat de interne beheersingsmaatregelen volgens de criteria XYZ in alle van materieel belang zijnde opzichten effectief zijn, juist is weergegeven met de werkelijkheid."); of
 - b. door het object van onderzoek en de criteria direct te noemen (bijvoorbeeld "Onze conclusie is dat de interne beheersingsmaatregelen volgens de criteria XYZ in alle materiële opzichten effectief zijn.").

In een 'direct reporting-opdracht' wordt de conclusie van de accountant geformuleerd door het object van onderzoek en de criteria direct te noemen.

58. Bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid verstrekt de accountant zijn conclusie in positieve bewoordingen, bijvoorbeeld: "Wij zijn van oordeel dat de interne beheersingsmaatregelen volgens *de criteria XYZ* in alle van materieel belang zijnde opzichten effectief zijn." Deze formulering brengt de 'redelijke mate van zekerheid' tot uitdrukking. Wanneer de accountant procedures voor het verzamelen van informatie heeft uitgevoerd die qua aard, tijdsfasering en omvang redelijk zijn op basis van de kenmerken van het object van onderzoek en van andere relevante omstandigheden van de opdracht zoals omschreven in het assurance-rapport, heeft hij toereikende informatie verkregen om het risico tot een aanvaardbaar laag niveau te reduceren.
59. Bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid verstrekt de accountant zijn conclusie in negatieve bewoordingen, bijvoorbeeld: "Op grond van onze in dit rapport beschreven werkzaamheden is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen volgens *de criteria XYZ* niet in alle van materieel belang zijnde opzichten effectief zijn." Deze formulering brengt de 'beperkte mate van zekerheid' tot uitdrukking die is afgestemd op het niveau van de werkzaamheden voor het verzamelen van informatie die de accountant heeft uitgevoerd op basis van de kenmerken van het object van onderzoek en van andere omstandigheden van de opdracht zoals omschreven in het assurance-rapport.
60. De accountant verstrekt geen goedkeurende conclusie met betrekking tot een assurance-opdracht indien de volgende situaties zich voordoen en de accountant van mening is dat het effect daarvan materieel is of kan zijn:
- a. er is een beperking in de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant (zie paragraaf 55 van dit Stramien). De accountant verstrekt een niet goedkeurende conclusie of brengt in zijn rapportage tot uitdrukking dat hij zich onthoudt van het trekken van een conclusie afhankelijk van het belang van de beperking. In sommige gevallen overweegt de accountant de opdracht terug te geven;
 - b. in gevallen waarin:
 - (i) een conclusie is geformuleerd over een bewering van de verantwoordelijke partij en deze bewering niet in alle van materieel belang zijnde opzichten juist is weergegeven; of

- (ii) een conclusie is geformuleerd op een wijze die direct betrekking heeft op het object van onderzoek en op de criteria, en de informatie omtrent het object van onderzoek afwijkingen van materieel belang bevat⁹,
verstrekkt hij een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie afhankelijk van de mate waarin de beperking materieel of wezenlijk is.
- c. na de aanvaarding van de opdracht blijkt dat de criteria niet toepasbaar zijn of dat het object van onderzoek zich niet leent voor een assurance-opdracht. De accountant dient dan:
 - (i) een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie te verstrekken indien de niet toepasbare criteria of het oneigenlijke object van onderzoek naar alle waarschijnlijkheid misleidend zijn voor de beoogde gebruikers; of
 - (ii) in alle andere gevallen een conclusie met beperking of een conclusie van oordeelonthouding te verstrekken afhankelijk van de mate waarin de beperking van materieel belang of van wezenlijke invloed is.

In sommige gevallen overweegt de accountant de opdracht terug te geven.

Oneigenlijk gebruik van de naam van de accountant

61. Een accountant wordt geacht betrokken te zijn bij een object van onderzoek indien hij rapporteert over informatie omtrent dat object van onderzoek of indien hij toestaat dat zijn naam in professioneel opzicht in verband wordt gebracht met dat object van onderzoek. Indien de accountant niet op deze wijze betrokken is, kunnen derden niet uitgaan van verantwoordelijkheid van de accountant. Indien de accountant merkt dat een partij zijn naam op oneigenlijke wijze gebruikt in verband met een object van onderzoek, eist hij dat deze partij dit gedrag beëindigt. De accountant beoordeelt tevens welke andere stappen hij moet nemen, zoals het op de hoogte stellen van alle hem bekende derde partijen van het oneigenlijke gebruik van zijn naam, of het inwinnen van juridisch advies.

⁹ In een dergelijke direct reporting-opdracht, waar de informatie over het object van onderzoek alleen wordt verwoord in de conclusie van de accountant en waar zijn conclusie is dat het object van onderzoek niet in alle van belang zijnde materiële opzichten voldoet aan de criteria, wordt bijvoorbeeld: "Naar ons oordeel is het stelsel van interne beheersing, met uitzondering van [...], in alle materiële opzichten effectief volgens de criteria XYZ" gezien als een beperking (of indien van toepassing als een afkeuring).

Specifieke aspecten publieke sector

1. Dit Stramien is van belang voor alle accountants werkzaam binnen de publieke sector die onafhankelijk zijn van de entiteit waarvoor zij assurance-opdrachten uitvoeren. Indien accountants werkzaam binnen de publieke sector niet onafhankelijk zijn van de entiteit waarvoor zij een assurance-opdracht uitvoeren dienen zij de aanwijzingen van voetnoot 1 in acht te nemen.

Bijlage: Verschillen tussen opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid

Deze Bijlage schetst de verschillen tussen opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid die in dit Stramien zijn besproken (zie met name de paragrafen waarnaar wordt verwezen).

Soort opdracht	Doelstelling	Procedures voor het verzamelen van informatie ¹⁰	Het assurance-rapport
Opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid	Het reduceren van het opdrachtrisico tot een aanvaardbaar laag niveau rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht als basis voor een positief geformuleerde conclusie van de accountant (Paragraaf 11 van dit Stramien)	<p>Toereikende informatie wordt verkregen als onderdeel van een systematisch proces van de opdracht waarin zijn begrepen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Het verkrijgen van kennis omtrent de omstandigheden rond de opdracht; • Het inschatten van de risico's; • Het reageren op de ingeschatte risico's; • Het uitvoeren van overige werkzaamheden waarbij gebruik wordt gemaakt van een combinatie van verificatie, waarnemingen ter plaatse, bevestiging, herberekening, opnieuw uitvoeren, cijferanalyse en inwinnen van inlichtingen. Deze overige werkzaamheden omvatten gegevensgerichte werkzaamheden, waaronder, indien van toepassing, het verkrijgen van bevestigende informatie en, afhankelijk van de aard van 	Een beschrijving van de omstandigheden van de opdracht en een in positieve bewoordingen verstrekte conclusie (Paragraaf 58 van dit Stramien)

¹⁰ Een gedetailleerde behandeling van de eisen die gelden voor het verzamelen van informatie is alleen mogelijk binnen Standaarden voor Assurance-opdrachten met betrekking tot specifieke objecten van onderzoek.

Stramien voor Assurance-opdrachten

		<p>het object van onderzoek, het testen van de daadwerkelijke effectiviteit van de beheersingsmaatregelen; en</p> <ul style="list-style-type: none"> Het evalueren van de toereikendheid van de informatie. (Paragrafen 51 en 52 van dit Stramien) 	
Soort opdracht	Doelstelling	Procedures voor het verzamelen van informatie	Het assurance-rapport
Opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid	Het reduceren van het opdrachttrisiko tot een niveau dat aanvaardbaar is rekeninghoudend met de omstandigheden van de opdracht, maar waarbij het risico groter is dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, als basis voor een negatief geformuleerde conclusie van de accountant (Paragraaf 11 van dit Stramien)	Toereikende informatie wordt verkregen als een onderdeel van een systematisch proces van de opdracht dat onder meer bestaat uit het verkrijgen van kennis over het object van onderzoek en over andere omstandigheden rond de opdracht, maar waarin de procedures met opzet beperkt zijn ten opzichte van een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid (Paragraaf 53 van dit Stramien)	Een beschrijving van de omstandigheden van de opdracht en een in negatieve bewoordingen verstrekte conclusie (Paragraaf 59 van dit Stramien)

<i>Inleiding</i>	1
<i>Doelstelling van de controle van financiële overzichten</i>	2 - 3
<i>Ethische normen met betrekking tot de controle van financiële overzichten</i>	4 - 5
<i>Het uitvoeren van de controle van financiële overzichten</i>	6 - 9
<i>Reikwijdte van de controle van financiële overzichten</i>	10 - 14
<i>Professioneel-kritische instelling</i>	15 - 16
<i>Redelijke mate van zekerheid</i>	17 - 21
<i>Controlerisico en materieel belang</i>	22 - 32
<i>Verantwoordelijkheid voor financiële overzichten</i>	33 - 36
<i>Bepalen van de aanvaardbaarheid van de grondslagen voor de financiële verslaggeving</i>	37 - 48
<i>Het geven van een oordeel over financiële overzichten</i>	49 - 51
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1 - 2

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden te formuleren en aanwijzingen te geven omtrent de doelstelling en de algemene uitgangspunten van de controle van financiële overzichten. Voorts wordt de verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit beschreven voor wat betreft het opstellen en de presentatie van financiële overzichten en voor de keuze van de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving die bij het opstellen van financiële overzichten moeten worden gehanteerd, welke in de Controle en Overige Standaarden worden aangeduid als de "van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving".

Doelstelling van de controle van financiële overzichten

2. **De doelstelling van de controle van financiële overzichten is de accountant in staat te stellen een oordeel te geven of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming zijn met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving.**
3. Een opdracht tot de controle van financiële overzichten is een assurance-opdracht, zoals omschreven in het Stramien voor assurance-opdrachten. Het Stramien bepaalt en omschrijft de elementen en doelstellingen van een assurance-opdracht. De Standaarden passen het Stramien toe in het geval van controle van financiële overzichten en bevatten de algemene uitgangspunten, noodzakelijke werkzaamheden en daarop betrekking hebbende aanwijzingen die bij een dergelijke controle moeten worden gehanteerd. In de paragrafen 34-35 van deze Standaard wordt de betekenis van de term "financiële overzichten" en de verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit voor financiële overzichten behandeld. Zoals in het Stramien wordt uiteengezet, is een voorwaarde voor het aanvaarden van een assurance-opdracht dat de criteria waarnaar in de definitie wordt verwezen "toepasbare criteria" zijn en dat deze voor de beoogde gebruikers beschikbaar zijn.

Ethische normen met betrekking tot de controle van financiële overzichten

4. **De accountant dient te handelen in overeenstemming met de relevante ethische normen betreffende controleopdrachten.**
5. Zoals behandeld in Standaard 220, "Kwaliteitsbeheersing voor controles van historische financiële informatie", omvatten de ethische normen met betrekking tot de controle van financiële overzichten in het algemeen de delen A en B van de Verordening gedragscode (hierna VGC genoemd). Standaard 220 geeft aan welke fundamentele uitgangspunten van beroepsethiek in de delen A en B van de VGC zijn vastgelegd en behandelt wat de verantwoordelijkheden zijn van de voor de opdracht verantwoordelijke partner met betrekking tot de ethische normen. Standaard

220 erkent dat het opdrachtteam mag steunen op de systemen die een accountantspraktijk gebruikt in het kader van haar verantwoordelijkheid voor de kwaliteitsbewaking van de individuele controle-opdracht (bijvoorbeeld met betrekking tot de deskundigheid en vaardigheden van de staf door de selectie en verplichte opleiding; onafhankelijkheid door het verzamelen en communiceren van relevante gegevens; het onderhouden van contacten met cliënten met behulp van cliëntaanvaardings- en -voortzettingprocedures; en het zich houden aan regelgevende en wettelijke voorschriften door het proces van toezichthouden), tenzij uit informatie, die vanuit de organisatie of van derden wordt verkregen, iets anders blijkt. In overeenstemming hiermee vloeit uit de door de wetgever en de beroepsorganisatie aan het systeem van kwaliteitsbewaking gestelde eisen, vastgelegd in de Wta, het Bta, de Verordening accountantsorganisaties en de Nadere voorschriften accountantskantoren, terzake van Assurance opdrachten, voort, dat de accountantspraktijk een zodanig systeem van kwaliteitsbeheersing opzet dat een redelijke mate van zekerheid bestaat dat de accountantspraktijk en haar personeel voldoen aan de relevante ethische normen.

Het uitvoeren van de controle van financiële overzichten

6. **De accountant dient de controle in overeenstemming met de Standaarden uit te voeren.**
7. De Standaarden bevatten de grondslagen en essentiële werkzaamheden, alsmede daarop betrekking hebbende nadere aanwijzingen in de vorm van toelichtingen en uiteenzettingen, met inbegrip van bijlagen. De grondslagen en essentiële werkzaamheden moeten worden beschouwd en gehanteerd in het licht van de toelichtingen en uiteenzettingen die aanwijzingen geven over de wijze waarop deze moeten worden toegepast. Voor een goed begrip van de Standaarden is kennis noodzakelijk van de grondslagen en essentiële werkzaamheden en van de toelichtingen daarop.
8. Bij het uitvoeren van een accountantscontrole in overeenstemming met de Standaarden neemt de accountant ook Praktijkhandreikingen en Leidraden die voor de betreffende opdracht van toepassing zijn, in aanmerking. Praktijkhandreikingen en Leidraden bevatten aanwijzingen bij wijze van interpretatie en praktische hulp voor accountants bij het toepassen van de Standaarden. Een accountant die de in een relevante Praktijkhandreiking of Leidraad opgenomen aanwijzingen niet volgt zal in staat moeten zijn om duidelijk te maken op welke andere wijze hij in overeenstemming met de grondslagen en essentiële werkzaamheden heeft gehandeld.
9. De accountant kan een controle ook uitvoeren in overeenstemming met zowel de Nederlandse Standaarden als de Standaarden van een specifiek land en/of de International Standards on Auditing.

Reikwijdte van de controle van financiële overzichten

10. Het begrip "reikwijdte van de controle" heeft betrekking op de controlewerkzaamheden die, naar het oordeel van de accountant en op grond van de Standaarden, in de gegeven omstandigheden nodig zijn om het doel van de controle te bereiken.

11. **Bij het bepalen van de werkzaamheden die dienen te worden verricht om een controle in overeenstemming met de Standaarden uit te voeren, dient de accountant te handelen in overeenstemming met elke voor de controle relevante Standaard.**
12. Het is mogelijk dat accountants bij het uitvoeren van een controle verplicht zijn te voldoen aan andere vaktechnische, wettelijke of reglementaire eisen in aanvulling op die van de Standaarden. De Standaarden stellen lokale wetten en regels betreffende de controle van financiële overzichten niet ter zijde. Indien dergelijke lokale wetten en regels afwijken van de Standaarden zal een controle die is uitgevoerd in overeenstemming met de lokale wetten en regels niet automatisch tevens voldoen aan de eisen van de Standaarden.
13. Indien de accountant de controle uitvoert in overeenstemming met de Standaarden en met Standaarden van een specifiek land, in aanvulling op de vereisten van de van toepassing zijnde Standaarden, voert de accountant alle aanvullende controlewerkzaamheden uit die de relevante Standaarden van dat land vereisen.
14. **De accountant dient niet te rapporteren dat zijn werkzaamheden zijn verricht overeenkomstig de Standaarden, tenzij hij geheel heeft voldaan aan alle Standaarden die voor de controle van toepassing zijn.** De accountant kan het onder uitzonderlijke omstandigheden noodzakelijk achten af te wijken van een fundamenteel uitgangspunt van de controle of een voor de controle essentieel onderdeel van het controleplan, om de doelstelling van de controle te realiseren. In een dergelijk geval kan de accountant toch verklaren dat hij voldoet aan de Standaarden mits de afwijking op de juiste wijze wordt gedocumenteerd zoals Standaard 230, "Controledocumentatie" vereist.

Professioneel-kritische instelling

15. **De accountant dient de controle met een professioneel-kritische instelling op te zetten en uit te voeren, daarbij in aanmerking nemend dat er omstandigheden kunnen zijn die leiden tot een afwijking van materieel belang in financiële overzichten.**
16. Een professioneel-kritische instelling betekent dat de accountant via een kritische benadering de waarde van de verkregen controle-informatie beoordeelt en alert is op verkregen controle-informatie die strijdig is met, of vragen oproept inzake, de betrouwbaarheid van documentatie, antwoorden op gestelde vragen en andere informatie die is verkregen van het bestuur van de entiteit en de organen belast met governance. Zo is een professioneel-kritische instelling gedurende het gehele controleproces nodig om het risico te beperken dat ongebruikelijke omstandigheden niet worden opgemerkt, dat bij het trekken van conclusies uit controlebevindingen te veel wordt gegeneraliseerd of dat van verkeerde veronderstellingen wordt uitgegaan bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van uit te voeren controlewerkzaamheden en bij het evalueren van de uitkomsten daarvan. Bij het inwinnen van inlichtingen en het uitvoeren van

andere controlewerkzaamheden mag de accountant geen genoegen nemen met niet geheel overtuigende controle-informatie in de veronderstelling dat het bestuur van de entiteit en de organen belast met governance eerlijk en integer zijn. In overeenstemming hiermee zijn bevestigingen van het bestuur van de entiteit geen vervanging voor het verkrijgen van toereikende controle-informatie voor het trekken van redelijke conclusies waarop de accountant zijn verklaring baseert.

Redelijke mate van zekerheid

17. Een accountant die een controle uitvoert in overeenstemming met de Standaarden verkrijgt een redelijke mate van zekerheid dat de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of het maken van fouten bevatten. Het begrip "redelijke mate van zekerheid" heeft betrekking op de controle-informatie, die de accountant moet verzamelen om te kunnen concluderen dat de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten. De redelijke mate van zekerheid heeft betrekking op het gehele controleproces.
18. De accountant kan geen absolute zekerheid verkrijgen omdat er beperkingen zijn die inherent zijn aan elke controle en die van invloed zijn op de mogelijkheden van de accountant om afwijkingen van materieel belang te ontdekken. Deze beperkingen worden veroorzaakt door factoren als:
 - Het toepassen van deelwaarnemingen.
 - De beperkingen die inherent zijn aan interne beheersingsmaatregelen (bijvoorbeeld de mogelijkheid van doorbreking daarvan door het bestuur van de entiteit of de mogelijkheid van samenspanning).
 - Het feit dat de meeste controle-informatie iets aannemelijk maakt maar meestal geen sluitend bewijsmateriaal verschaft.
19. Daarnaast zijn de werkzaamheden die door de accountant worden uitgevoerd om tot een accountantsverklaring te komen in belangrijke mate gebaseerd op vakkundige oordeelsvorming, in het bijzonder met betrekking tot:
 - a. het verzamelen van controle-informatie, bijvoorbeeld bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering van uitvoering en de omvang van de controlewerkzaamheden; en
 - b. het trekken van conclusies op basis van de verzamelde controle-informatie, bijvoorbeeld bij het beoordelen van de aanvaardbaarheid van de door het bestuur van de entiteit bij het opstellen van de financiële overzichten gemaakte schattingen.

20. Voorts kunnen andere beperkingen de aannemelijkheid van controle-informatie die beschikbaar is om conclusies te trekken over bepaalde beweringen¹ in financiële overzichten beïnvloeden (bijvoorbeeld transacties met verbonden partijen). In die gevallen reiken bepaalde Standaarden specifieke controlewerkzaamheden aan die gelet op de aard van de bedoelde beweringen toereikende controle-informatie verschaffen, tenzij:
- a. zich ongebruikelijke omstandigheden voordoen die er de oorzaak van zijn dat het risico van een afwijking van materieel belang groter is dan in normale omstandigheden; of
 - b. er enige aanwijzing bestaat dat zich een afwijking van materieel belang heeft voorgedaan.
21. Op grond van de hiervoor genoemde factoren geeft de accountantscontrole geen garantie dat in financiële overzichten geen afwijking van materieel belang voorkomt, aangezien absolute zekerheid niet kan worden bereikt. Voorts verschaft een accountantsoordeel geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van een entiteit en evenmin omtrent de doelmatigheid en effectiviteit waarmee de activiteiten van de entiteit door het bestuur zijn uitgevoerd.

Controlerisico en materieel belang

22. Entiteiten volgen bepaalde strategieën om hun doelstellingen te bereiken en zij worden, afhankelijk van de aard van de bedrijfsactiviteiten, het wettelijke kader waarbinnen zij werkzaam zijn en hun omvang en complexiteit, geconfronteerd met een scala van bedrijfsrisico's². Het bestuur van de entiteit is verantwoordelijk voor het signaleren van dergelijke risico's en voor het treffen van maatregelen daartegen. Niet alle risico's hebben echter betrekking op het opmaken van financiële overzichten. De accountant richt zich uiteindelijk alleen op de risico's die de financiële overzichten kunnen beïnvloeden.
23. De accountant verkrijgt en evalueert controle-informatie om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de financiële overzichten een getrouw beeld geven in overeenstemming met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving. Het begrip "redelijke mate van zekerheid" erkent dat er een risico bestaat dat het oordeel van de accountant niet juist is. Het risico dat de accountant een onjuiste accountantsverklaring afgeeft indien de financiële

¹ In de paragrafen 15-18 van Standaard 500, "Controle-informatie" wordt het gebruikmaken van beweringen voor het verkrijgen van controle-informatie behandeld.

² De paragrafen 30-34 van Standaard 315, "Kennissen van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang" behandelen het begrip bedrijfsrisico en de wijze waarop dit zich verhoudt tot het risico van een afwijking van materieel belang.

overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, wordt het "controlerisico" genoemd.³

24. **De accountant dient de controle zodanig te plannen en uit te voeren dat het controlerisico wordt gereduceerd tot een aanvaardbaar laag niveau dat overeenkomt met de doelstelling van de accountantscontrole.** De accountant brengt het controlerisico terug door het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden ter verkrijging van toereikende controle-informatie om in staat te zijn redelijke conclusies te trekken waarop een accountantsoordeel wordt gebaseerd. Een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen wanneer de accountant het controlerisico heeft gereduceerd tot een aanvaardbaar laag niveau.
25. Het controlerisico is een functie van het risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten (of kortweg, het "risico van een afwijking van materieel belang", met andere woorden het risico dat de financiële overzichten voorafgaande aan de accountantscontrole een afwijking van materieel belang bevatten) en het risico dat de accountant een dergelijke afwijking niet zal ontdekken (het "ontdekkingsrisico"). De accountant voert controlewerkzaamheden uit om een inschatting te maken van het risico van een afwijking van materieel belang en beperkt het ontdekkingsrisico door verdere controlewerkzaamheden uit te voeren die zijn gebaseerd op deze inschatting (zie Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang" en Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschattingen"). Het controleproces omvat de toepassing van een vakkundige oordeelsvorming bij het opzetten van de controleaanpak door zich te richten op wat er fout kan gaan (dat wil zeggen, wat zijn de mogelijke afwijkingen die zich kunnen voordoen) op beweringniveau (zie Standaard 500, "Controle-informatie") en door het uitvoeren van controlewerkzaamheden die inspelen op het ingeschatte risico ter verkrijging van toereikende controle-informatie.
26. De accountant richt zich op afwijkingen van materieel belang en is niet verantwoordelijk voor het ontdekken van afwijkingen die voor de financiële overzichten als geheel niet van materieel belang zijn. De accountant beoordeelt of het effect van geconstateerde niet gecorrigeerde afwijkingen, zowel afzonderlijk als gezamenlijk, van materieel belang is voor de financiële overzichten als geheel. Tussen materieel belang en controlerisico bestaat een verband (zie Standaard 320, "Materieel belang in de accountantscontrole"). Teneinde controlewerkzaamheden op te zetten om te bepalen of er afwijkingen bestaan die van materieel belang zijn voor de financiële overzichten als geheel beoordeelt de accountant het risico van een afwijking van materieel belang op twee niveaus: op het niveau van de financiële overzichten als geheel en op het niveau van de transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen en de daarop betrekking hebbende beweringen.

⁴.

³ De definitie van het controlerisico omvat niet het risico dat de accountant abusievelijk een oordeel geeft dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten

⁴ Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang" geeft aanwijzingen voor de voor de accountant geldende voorschriften om een in-

27. De accountant beoordeelt het risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten als geheel, waarbij het gaat om het risico van een afwijking van materieel belang dat nauw verweven is met de financiële overzichten als geheel en dat mogelijk een groot aantal beweringen beïnvloedt. Dergelijke risico's hebben vaak betrekking op de beheersingsomgeving van de entiteit (hoewel ze ook vaak betrekking hebben op andere factoren zoals het verslechteren van de economische omstandigheden) en zijn niet noodzakelijkerwijs gekoppeld aan bepaalde beweringen op het niveau van transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. Dit totaalrisico heeft meer betrekking op de omstandigheden die het risico van een afwijking van materieel belang in een aantal verschillende beweringen verhogen, bijvoorbeeld als gevolg van het doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen door het bestuur van de entiteit. Dergelijke risico's kunnen vooral relevant zijn bij de beoordeling door de accountant van het risico van een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude. De wijze waarop de accountant inspeelt op het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten als geheel omvat een beoordeling van de kennis, ervaring en deskundigheid van leden van het opdrachtteam die significante verantwoordelijkheden inzake de opdracht dragen, alsmede van de vraag of deskundigen moeten worden ingeschakeld, of er juiste niveaus van toezicht zijn en of er gebeurtenissen of omstandigheden zijn die aanzienlijke twijfel doen rijzen over de mogelijkheden van de entiteit tot voortzetting van de bedrijfsactiviteiten.
28. De accountant beoordeelt tevens het risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen omdat een dergelijke beoordeling direct ondersteuning biedt bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de verdere controlewerkzaamheden op beweringniveau.⁵ De accountant tracht op een zodanige wijze toereikende controle-informatie te verkrijgen op het niveau van transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen dat deze hem op het moment van afronding van zijn controle in staat stelt een oordeel te formuleren over de financiële overzichten als geheel waarbij het controlerisico is gereduceerd tot een aanvaardbaar laag niveau. Accountants hanteren verschillende benaderingen om deze doelstelling te bereiken.⁶

schatting te maken van het risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten als geheel en op beweringniveau

⁵ Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschattingen" geeft aanvullende aanwijzingen op het vereiste niveau voor de accountant om verdere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren die inspelen op de ingeschatte risico's op beweringniveau

⁶ De accountant kan gebruik maken van een model dat het algemene verband tussen de onderdelen van het controlerisico in cijfermatige grootheden tot uitdrukking brengt om te komen tot het juiste niveau van ontdekkingsrisico. Sommige accountants achten een dergelijk model nuttig bij het plannen van controlewerkzaamheden om het gewenste controlerisico te bereiken hoewel een dergelijk model de oordeelsvorming die inherent is aan het controleproces niet overbodig maakt

29. In de volgende paragrafen worden de onderdelen van het controlerisico behandeld. Het risico van een afwijking van materieel belang bestaat uit de volgende twee onderdelen:
- "Inherent risico" is de gevoeligheid van een bewering voor een afwijking die afzonderlijk of samen met andere afwijkingen van materieel belang kan zijn, in de veronderstelling dat er geen interne beheersingsmaatregelen zijn met betrekking tot deze bewering. Het risico van een dergelijke afwijking is voor sommige beweringen en daarmee verband houdende transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen groter dan voor andere. Ingewikkelde berekeningen zullen bijvoorbeeld eerder een afwijking vertonen dan eenvoudige. Posten die bestaan uit bedragen die zijn afgeleid van schattingen die onderhevig zijn aan een belangrijke onzekerheid bij de vaststelling daarvan brengen een hoger risico met zich mee dan posten die zijn opgebouwd uit betrekkelijk routinematig verkregen feitelijke gegevens. Externe omstandigheden die een bedrijfsrisico vormen kunnen eveneens van invloed zijn op het inherente risico. Technologische ontwikkelingen kunnen bijvoorbeeld leiden tot incurantheid van een bepaald product, waardoor de voorraden gevoeliger worden voor overwaardering. Naast deze omstandigheden, die specifiek betrekking hebben op een bepaalde bewering, kunnen factoren binnen de entiteit en haar omgeving die betrekking hebben op meerdere of alle transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen van invloed zijn op het inherente risico met betrekking tot een bepaalde bewering. Onder deze factoren vallen ook een gebrek aan voldoende werkkapitaal om de bedrijfsactiviteiten voort te zetten of een branche waarin het slechter gaat en die wordt gekenmerkt door een groot aantal faillissementen.
 - "Intern beheersingsrisico" is het risico dat een afwijking die voorkomt in een bewering en die, afzonderlijk of samen met andere afwijkingen, van materieel belang kan zijn, niet wordt voorkomen of tijdig ontdekt en gecorrigeerd door de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit. Dit risico is een functie van de effectiviteit van de opzet en werking van de interne beheersingsmaatregelen voor het bereiken van de doelstellingen van de entiteit met betrekking tot het opstellen van haar financiële overzichten. Een zekere mate van intern beheersingsrisico blijft altijd aanwezig ten gevolge van de inherente beperkingen van interne beheersingsmaatregelen.
30. Het inherent risico en het interne beheersingsrisico zijn risico's van de entiteit; zij staan los van de controle van financiële overzichten. Van de accountant wordt vereist dat hij een inschatting maakt van het risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau waarop de verdere controlewerkzaamheden worden gebaseerd, waarbij deze inschatting echter eerder bestaat uit een oordeelsvorming dan uit een exacte bepaling van het risico. Wanneer de inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang door de accountant mede inhoudt de verwachting van een effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen, voert hij systeemgerichte werkzaamheden uit om deze risico-inschatting te onderbouwen. De Standaarden verwijzen gewoonlijk niet naar het

inherente risico en het interne beheersingsrisico afzonderlijk maar veeleer naar een gecombineerde inschatting van het "risico van een afwijking van materieel belang". Hoewel de Standaarden gewoonlijk een beschrijving geven van een gecombineerde inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang kan de accountant afzonderlijke of gecombineerde inschattingen maken van het inherente risico en het interne beheersingsrisico, afhankelijk van zijn voorkeur voor bepaalde controletechnieken of -methoden en praktische overwegingen. De inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang kan worden uitgedrukt in kwantitatieve termen zoals percentages of in niet-quantitatieve termen. In ieder geval is de noodzaak voor de accountant om adequate inschattingen van het risico te maken belangrijker dan de verschillende benaderingen waarmee zij kunnen worden gemaakt.

31. "Ontdekkingsrisico" is het risico dat de accountant een afwijking in een bewering niet ontdekt, die afzonderlijk of samen met andere afwijkingen van materieel belang kan zijn. Het ontdekkingsrisico is een functie van de effectiviteit van controlewerkzaamheden en van de toepassing daarvan door de accountant. Het ontdekkingsrisico kan niet tot nihil worden gereduceerd omdat de accountant gewoonlijk niet alle transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen onderzoekt, of op grond van andere factoren. Onder deze andere factoren zijn begrepen de mogelijkheid dat een accountant zou kiezen voor niet de juiste controlewerkzaamheden, juiste controlewerkzaamheden verkeerd zou toepassen of de controleuitkomsten verkeerd zou interpreteren. Deze situaties kunnen worden voorkomen door een adequate planning, een juiste toewijzing van personeelsleden aan het opdrachtteam, het hanteren van een professioneel-kritische instelling en door toezicht op en beoordeling van de uitgevoerde controlewerkzaamheden.
32. Het ontdekkingsrisico houdt verband met de aard, de tijdsfasering en de omvang van de controlewerkzaamheden die door de accountant zijn bepaald om het controlerisico te reduceren tot een aanvaardbaar laag niveau. Gegeven een bepaald niveau van het controlerisico bestaat er een omgekeerd verband tussen het ontdekkingsrisico en de inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau. Hoe hoger de accountant het risico van een afwijking van materieel belang acht, des te lager is het ontdekkingsrisico dat kan worden aanvaard. Omgekeerd geldt dat hoe lager de accountant het risico van een afwijking van materieel belang acht, des te hoger is het ontdekkingsrisico is dat kan worden aanvaard.

Verantwoordelijkheid voor financiële overzichten

33. Hoewel de accountant verantwoordelijk is voor het vaststellen en formuleren van een oordeel over de financiële overzichten ligt de verantwoordelijkheid voor het opstellen van en de presentatie van een getrouw beeld door de financiële overzichten in overeenstemming met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving bij het bestuur van de entiteit

⁷, met toezicht daarop door de organen belast met governance⁸. Het laten controleren van financiële overzichten ontslaat het bestuur van de entiteit of de organen belast met governance niet van hun eigen verantwoordelijkheden.

34. De term "financieel overzicht" betreft een gestructureerde weergave van de aan de administratie ontleende financiële informatie, gewoonlijk voorzien van bijbehorende toelichtingen, met het doel inzicht te geven in de economische middelen of verplichtingen van de entiteit op een bepaald tijdstip of de wijzigingen daarin over een bepaalde periode, overeenkomstig de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving. De term kan betrekking hebben op een volledige set van financiële overzichten. Er kan echter ook sprake zijn van een afzonderlijk financieel overzicht, zoals een balans of een staat van baten en lasten, met de daarbij behorende toelichtingen.
35. De door het stelsel voor financiële verslaggeving gestelde eisen bepalen de vorm en inhoud van de financiële overzichten en wanneer er sprake is van een volledige set van financiële overzichten. Volgens sommige stelsels voor financiële verslaggeving kan een volledige set van financiële overzichten bestaan uit een afzonderlijk financieel overzicht, zoals een kasstroomoverzicht met bijbehorende toelichting.
- Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW hebben ten doel informatie te geven over de financiële positie, en de financiële resultaten van een entiteit. Een volledige set van financiële overzichten bestaat onder Titel 9 boek 2 BW uit een balans, een resultatenrekening, en de daarbij behorende toelichtingen, waaronder begrepen een samenvatting van de significante grondslagen van waardering en resultaatbepaling en andere toelichtingen.
- Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met International Financial Reporting Standards (IFRSs) hebben ten doel informatie te geven over de financiële positie, de financiële resultaten en de kasstromen van een entiteit. Een volledige set van financiële overzichten bestaat onder IFRS uit een balans, een resultatenrekening, een vermogensmutatieoverzicht, een kasstroomoverzicht en de daarbij behorende toelichtingen, waaronder begrepen een samenvatting van de significante grondslagen van waardering en resultaatbepaling en andere toelichtingen.
36. Het bestuur van de entiteit is verantwoordelijk voor het bepalen welke grondslagen voor de financiële verslaggeving dienen te worden gehanteerd bij het opstellen en de presentatie van financiële overzichten. Het bestuur van de entiteit is er ook voor verantwoordelijk dat het opstellen en de presentatie van financiële overzichten plaatsvindt in overeenstemming met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving. Deze verantwoordelijkheid omvat mede:

⁷ De term "bestuur van de entiteit" wordt in deze Standaard gehanteerd om degenen aan te duiden die verantwoordelijk zijn voor het opstellen van en de presentatie van een getrouw beeld door de financiële overzichten. Andere aanduidingen zouden kunnen worden gehanteerd, afhankelijk van de juridische structuur in een bepaald land.

⁸ De governancestructuur is van land tot land verschillend als gevolg van culturele en wettelijke achtergronden. Daardoor verschillen de verantwoordelijkheden van het bestuur respectievelijk de organen belast met governance afhankelijk van de wettelijke verantwoordelijkheden in een bepaald land.

- Het opzetten, implementeren en handhaven van interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor het opstellen en de presentatie van financiële overzichten welke geen afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of het maken van fouten bevatten;
- Het kiezen en toepassen van de juiste grondslagen voor financiële verslaggeving; en
- Het maken van schattingen in financiële overzichten die redelijk zijn in de gegeven omstandigheden.

Bepalen van de aanvaardbaarheid van de grondslagen voor de financiële verslaggeving

37. **De accountant dient te bepalen of de grondslagen voor de financiële verslaggeving die door de leiding van de entiteit bij het opstellen van financiële overzichten worden gehanteerd aanvaardbaar zijn.** De accountant doet dit gewoonlijk bij het beoordelen of de controleopdracht kan worden aanvaard, zoals in Standaard 210, "Opdrachtvoorwaarden voor controles" is behandeld. Een aanvaardbaar stelsel van grondslagen voor de financiële verslaggeving wordt in de Standaarden aangeduid als de "van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving".
38. De accountant bepaalt of de grondslagen voor de financiële verslaggeving die door de leiding van de entiteit worden gehanteerd aanvaardbaar zijn gezien de aard van de entiteit (bijvoorbeeld of het een onderneming, een organisatie binnen de publieke sector of een not-for-profit organisatie betreft) en de doelstelling van de financiële overzichten.
39. De artikelen 39 t/m 48 worden pas ingevoerd bij de implementatie van de nieuwe Standaard 800.
- 40.
- 41.
- 42.
- 43.
- 44.
- 45.
- 46.

47.

48.

Het geven van een oordeel over financiële overzichten

49. Indien de accountant een oordeel geeft over een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden die is opgesteld overeenkomstig grondslagen voor de financiële verslaggeving die erop zijn gericht een getrouw beeld te geven, raadpleegt de accountant Standaard 700, "De accountantsverklaring bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden" voor wat betreft grondslagen en aanwijzingen betreffende zaken die hij overweegt bij zijn oordeelsvorming over die financiële overzichten en over de aard en inhoud van de accountantsverklaring. De accountant raadpleegt ook Standaard 705N, "Aanpassingen in de formulering van de oordeelparagraaf in de accountantsverklaring" en Standaard 706N, "Toelichtende paragrafen in de accountantsverklaring" indien hij een andere accountantsverklaring afgeeft, waaronder begrepen een toelichtende paragraaf, een accountantsverklaring met beperking, een accountantsverklaring van oordeelonthouding of een afkeurende accountantsverklaring.
50. De accountant raadpleegt Standaard 800, "De accountantsverklaring in het kader van bijzondere controleopdrachten" indien hij een oordeel geeft over:
- Een volledige set van financiële overzichten die is opgesteld in overeenstemming met andere specifieke regelgeving voor financiële verslaggeving;
 - Een deel van een volledige set van financiële overzichten voor algemene of specifieke doeleinden, zoals een financiële opstelling, specifieke posten, onderdelen van posten of onderwerpen in een financieel overzicht;
 - Naleving van contracten; en
 - Verkorte financiële overzichten.
51. Naast het behandelen van overwegingen bij het rapporteren, behandelt Standaard 800, "De accountantsverklaring in het kader van bijzondere controleopdrachten" ook andere zaken die de accountant bij dergelijke opdrachten overweegt, zoals opdracht aanvaarding en opdrachtuitvoering.

Specifieke aspecten publieke sector

- De uitgangspunten van de controle blijven dezelfde, ongeacht of een controle wordt verricht in de private sector of binnen de publieke sector. Wel kunnen bij controles binnen de publieke sector de

doelstelling en inhoud van de controle anders zijn. Deze factoren zijn in veel gevallen toe te schrijven aan verschillen in de controleopdracht en in de wettelijke vereisten of in de wijze van rapporteren (zo kunnen entiteiten binnen de publieke sector verplicht zijn aanvullende financiële verantwoordingen op te stellen).

2. Bij het uitvoeren van controles van entiteiten binnen de publieke sector zal de accountant rekening moeten houden met de specifieke vereisten van alle andere van belang zijnde wet- en regelgeving die van invloed zijn op de controleopdracht en alle bijzondere controle-eisen, met inbegrip van de noodzaak om rekening te houden met zaken die de nationale veiligheid betreffen. Controleopdrachten kunnen gedetailleerder zijn dan in de private sector en omvatten veelal een groter aantal doelstellingen en een ruimere reikwijdte dan gewoonlijk van toepassing is voor controle van financiële overzichten in de private sector. Zo speelt rechtmatigheid als doelstelling binnen de publieke sector een belangrijke rol in het dechargeproces. De accountant, belast met een controleopdracht binnen de publieke sector, zal daarom doorgaans geconfronteerd worden met een relatief grote omvang en betekenis van relevante wet- en regelgeving bij zijn controle (zie eveneens Standaard 250, "Het belang van wet- en regelgeving bij de controle van financiële overzichten"). De controleopdrachten en controle-eisen kunnen bijvoorbeeld invloed hebben op de vrijheid van handelen van de accountant bij het bepalen van de materialiteitsgrenzen, het rapporteren over fraude en gemaakte fouten en de inhoud van de accountantsverklaring. Ook kunnen verschillen in controle-aanpak en stijl bestaan. Deze verschillen veroorzaken echter normaliter geen wijziging van de uitgangspunten en de noodzakelijke werkzaamheden.

<i>Inleiding</i>	1 - 4
<i>Opdrachtbevestiging</i>	5 - 9
<i>Doorlopende controleopdrachten</i>	10 - 11
<i>Aanvaarding van een wijziging van de opdracht</i>	12 - 19
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1 - 2

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven voor:
 - a. de voorwaarden die met opdrachtgevers worden overeengekomen aangaande de opdracht; en
 - b. de reactie van de accountant op een verzoek van de opdrachtgever tot een zodanige wijziging van de opdracht dat een lager niveau van zekerheid wordt verschaft.
2. **De accountant en de opdrachtgever dienen het eens te zijn over de opdrachtvoorwaarden.** Het is noodzakelijk de overeengekomen voorwaarden vast te leggen in een opdrachtbevestiging of in een andere passende contractsvorm.
3. Deze Standaard is bedoeld om de accountant ondersteuning te bieden bij het opstellen van opdrachtbevestigingen voor controles van financiële overzichten. Indien andere diensten zullen worden verleend, zoals ten aanzien van belastingen, administratieve dienstverlening of algemene advisering, kunnen afzonderlijke opdrachtbevestigingen gewenst zijn.
4. In sommige landen zijn de doelstelling en de reikwijdte van de controle alsmede de verplichtingen van de accountant wettelijk bepaald. Zelfs in deze omstandigheden kan de accountant het om informatieve redenen nuttig achten om een opdrachtbevestiging te verstrekken aan zijn opdrachtgever.

Opdrachtbevestiging

5. Teneinde misverstanden met betrekking tot de opdracht te vermijden, hebben zowel de opdrachtgever als de accountant er belang bij dat de accountant de opdracht schriftelijk bevestigt, bij voorkeur voordat de uitvoering van de opdracht aanvangt. Door middel van de opdrachtbevestiging worden de aanvaarding van de opdracht, het doel en de reikwijdte van de controle, de omvang van de verantwoordelijkheid van de accountant ten opzichte van de opdrachtgever en de wijze van rapportering vastgelegd en bevestigd.

Inhoud

6. Vorm en inhoud van een opdrachtbevestiging kunnen per opdracht verschillen, maar de bevestiging besteed ten minste aandacht aan:
 - Het doel van de controle van de financiële overzichten.

- De verantwoordelijkheid van het bestuur voor de financiële overzichten.
 - De reikwijdte van de controle, met inbegrip van verwijzingen naar de van toepassing zijnde wet- en regelgeving of uitspraken van de beroepsorganisatie(s) waaraan de accountant onderworpen is.
 - De wijze van rapportering en andere vormen van communicatie over de bevindingen inzake de opdracht.
 - De omstandigheid dat er, als gevolg van het toepassen van deelwaarnemingen, en andere beperkingen die inherent zijn aan een controle, gevoegd bij de beperkingen die inherent zijn aan de interne beheersing, een onvermijdbaar risico bestaat dat zelfs een onjuistheid van materieel belang onontdekt blijft.
 - De vrije toegang tot alle vastleggingen, documentatie en andere informatie die in het kader van de controle wordt gevraagd.
 - De verantwoordelijkheid van het bestuur voor het opzetten en onderhouden van een effectieve interne beheersing.
 - Een verzoek aan de opdrachtgever de acceptatie van de opdrachtvoorwaarden te bevestigen door het terugsturen van een getekend exemplaar van de opdrachtbevestiging.
 - De wijze waarop het honorarium wordt vastgesteld en afspraken inzake het declareren.
7. De accountant kan het wenselijk achten om in de opdrachtbevestiging tevens op te nemen:
- Afspraken met betrekking tot de planning en uitvoering van de controle.
 - De verwachting dat het bestuur van de entiteit een schriftelijke bevestiging zal verstrekken omtrent de bevestigingen die gedaan zijn in het kader van de controle.
 - Vermelding van andere vormen van rapportering die de accountant voornemens is aan de opdrachtgever uit te brengen.
8. Voorzover van belang kunnen de volgende punten ook worden opgenomen:
- Afspraken inzake de betrokkenheid van andere accountants en andere deskundigen bij bepaalde onderdelen van de controle.

- Afspraken inzake de betrokkenheid van interne accountants en andere interne functionarissen.
- Afspraken te maken met een eventuele voorganger in het geval het een nieuwe opdracht voor de accountant betreft.
- Beperking van de aansprakelijkheid van de accountant voorzover deze mogelijkheid bestaat.
- Een verwijzing naar overige afspraken tussen de accountant en de opdrachtgever.

Controle van (groeps)onderdelen

9. Wanneer de accountant van een moedermaatschappij ook de accountant is van een dochteronderneming, vestiging of divisie ((groeps)onderdeel), zijn onder meer de onderstaande factoren van belang voor de beslissing of al dan niet een afzonderlijke opdrachtbevestiging moet worden verstrekt aan het (groeps)onderdeel:
 - Wie benoemt de accountant van het (groeps)onderdeel.
 - Moet er een afzonderlijke accountantsverklaring worden verstrekt over het (groeps)onderdeel.
 - Wettelijke vereisten.
 - De omvang van de werkzaamheden uitgevoerd door andere accountants.
 - De eigendoms- c.q. zeggenschapsverhoudingen.
 - De mate van onafhankelijkheid van het bestuur van het (groeps)onderdeel.

Doorlopende controleopdrachten

10. Bij doorlopende controleopdrachten dient de accountant te overwegen of de omstandigheden vereisen dat de opdrachtvoorwaarden worden aangepast en of het nodig is de opdrachtgever te herinneren aan de bestaande opdrachtvoorwaarden.

11. De accountant kan besluiten om niet elke controleperiode opnieuw een opdrachtbevestiging te zenden. De volgende factoren kunnen echter leiden tot het verstrekken van een nieuwe opdrachtbevestiging:
- Aanwijzingen dat de opdrachtgever een onjuist begrip heeft van het doel en de reikwijdte van de controle.
 - Herformulering van de opdracht of de invoering van bijzondere opdrachtvoorwaarden.
 - Een recente wijziging in de samenstelling van de hoogste leiding van de entiteit of de organen belast met governance.
 - Een aanzienlijke wijziging in de eigendomsverhoudingen.
 - Een aanzienlijke wijziging in de aard of de omvang van de bedrijfsactiviteiten van de opdrachtgever.
 - Wettelijke of regelgevende vereisten.

Aanvaarding van een wijziging van de opdracht

12. **Een accountant die, voordat de opdracht is voltooid, wordt verzocht de inhoud van de opdracht zodanig te wijzigen dat dit resulteert in een andersoortige opdracht die voorziet in een lager niveau van zekerheid, dient te overwegen of hij daarmee kan instemmen.**
13. Een verzoek van de opdrachtgever aan de accountant tot wijziging van de opdracht kan voortvloeien uit: een verandering in de behoefte aan de desbetreffende vorm van dienstverlening; een misverstand met betrekking tot de aard van de oorspronkelijke gevraagde controle, beoordeling- of aan assurance verwante opdracht; of een beperking van de reikwijdte van de opdracht op initiatief van het bestuur van de entiteit, of veroorzaakt door de geldende omstandigheden. De accountant overweegt de reden voor het verzoek zorgvuldig, in het bijzonder de gevolgen van een beperking op de reikwijdte van de opdracht.
14. Een verandering van omstandigheden die invloed heeft op de behoeften van de entiteit of een misverstand met betrekking tot de aard van de oorspronkelijke opdracht worden in het algemeen beschouwd als aanvaardbare redenen voor een verzoek tot wijziging van de opdracht. Daarentegen wordt een wijziging geacht onaanvaardbaar te zijn als blijkt dat de wijziging verband houdt met informatie die onjuist, onvolledig of op andere wijze onbevredigend is.

15. De accountant belast met een controle die in overeenstemming met de Standaarden moet worden uitgevoerd, overweegt eerst alle wettelijke of contractuele consequenties, alvorens in te stemmen met een verzoek tot wijziging van de controleopdracht in een beoordelingsopdracht of een aan assurance verwante opdracht.
16. Indien de accountant tot de conclusie komt dat er een aanvaardbare reden is voor wijziging van de opdracht en indien de uitgevoerde controlewerkzaamheden in overeenstemming zijn met de Standaarden die voor de gewijzigde opdracht van toepassing zijn, vindt de rapportering plaats conform de vereisten voor de nieuwe opdracht. Om verwarring bij de gebruiker te vermijden, zal de rapportering niet verwijzen naar:
 - a. de oorspronkelijke opdracht; of
 - b. werkzaamheden uitgevoerd in het kader van de oorspronkelijke opdracht, tenzij de opdracht is gewijzigd in een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden, in welk geval verwijzing naar de verrichte werkzaamheden deel uitmaakt van de rapportering.
17. **Bij wijziging van de opdrachtvoorwaarden, dienen de accountant en de opdrachtgever met de nieuwe voorwaarden in te stemmen.**
18. **De accountant dient niet akkoord te gaan met een wijziging van de opdracht als er geen aanvaardbare reden voor is.** Een voorbeeld hiervan is een controleopdracht waarbij de accountant geen toereikende controle-informatie met betrekking tot de vorderingen kan verkrijgen en de opdrachtgever hem verzoekt de opdracht te wijzigen in een beoordelingsopdracht, teneinde een accountantsverklaring met beperking of een accountantsverklaring van oordeelonthouding te vermijden.
19. **Indien de accountant niet kan instemmen met een wijziging van de opdracht en hij niet in staat wordt gesteld de oorspronkelijke opdracht te voltooien, dient de accountant deze terug te geven en te overwegen of er een verplichting bestaat, hetzij contractueel, hetzij op andere gronden, andere partijen, zoals de organen belast met governance of de algemene vergadering van aandeelhouders, te informeren over de omstandigheden die geleid hebben tot dit besluit.**

Specifieke aspecten publieke sector

1. Het doel van de opdrachtbevestiging is het informeren van de gecontroleerde omtrent de aard van de opdracht en het uiteenzetten van de verantwoordelijkheden van betrokken partijen. In het algemeen ligt de inhoud van de opdracht vast in wet- en regelgeving. Niettemin kan een brief waarin de aard van de opdracht wordt uiteengezet of waarin wordt vermeld dat het een

opdracht betreft die niet berust op een wettelijk voorschrift, voor beide partijen nuttig zijn. Overheidsaccountants kunnen in overweging nemen opdrachtbevestigingen te gebruiken bij het aanvaarden van een controleopdracht.

2. De paragrafen 12 tot en met 19 van deze Standaard behandelen de stappen die een accountant werkzaam in de private sector kan ondernemen in geval men probeert de controleopdracht om te zetten in een andersoortige opdracht met een lager niveau van zekerheid. Binnen de publieke sector kunnen specifieke vereisten zijn vastgelegd in de wet- en regelgeving inzake de controleopdracht; de accountant kan bijvoorbeeld worden verplicht rechtstreeks te rapporteren aan een minister, de wetgevende macht of het publiek indien het bestuur probeert (de reikwijdte van) de controle te beperken.

<i>Inleiding</i>	1 - 4
<i>Definities</i>	5
<i>Verantwoordelijkheden van de voor de opdracht verantwoordelijke partner voor de kwaliteit van de controleopdrachten</i>	6 - 7
<i>Ethische normen</i>	8 - 13
<i>Het aanvaarden en voortzetten van de relaties met de opdrachtgevers en van specifieke controleopdrachten</i>	14 - 18
<i>Samenstelling van opdrachtteams</i>	19 - 20
<i>De uitvoering van de controle</i>	21 - 40
<i>De bewaking</i>	41 - 42
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1 - 5

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent de specifieke verantwoordelijkheden van het personeel van accountantspraktijken met betrekking tot de kwaliteitsbeheersingsprocedures ten aanzien van controle van historische financiële informatie, waaronder de controle van financiële overzichten. Deze Standaard moet worden gelezen in samenhang met de Verordening gedragscode (VGC).
2. **Het opdrachtteam dient kwaliteitsbeheersingsprocedures te implementeren die van toepassing zijn op de individuele controleopdracht.**
3. *Op grond van artikel 18 van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) dient een accountantsorganisatie die een vergunning heeft om wettelijke controles in de zin van de Wta te mogen uitvoeren te beschikken over een stelsel van kwaliteitsbeheersing. Artikel 8, tweede lid, van het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) schrijft voor dat in dit stelsel van kwaliteitsbeheersing procedures, beschrijvingen en standaarden bevat met betrekking tot:*

- *de inrichting van een controledossier;*
- *het uitvoeren van een wettelijke controle; en*
- *de begeleiding van, het toezicht op en de beoordeling van door de medewerkers uitgevoerde werkzaamheden.*

De procedures, beschrijvingen en standaarden hebben ten doel de naleving door de accountantsorganisatie van de bij en krachtens de Algemene Voorschriften (artikelen 14 tot en met 24) van de Wta gestelde regels te waarborgen.

De door de wetgever en de beroepsorganisatie aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing gestelde eisen zijn verspreid over de Wta, het Bta en de Verordening accountantsorganisaties (VAO). Deze eisen zijn in de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten van overeenkomstige toepassing verklaard op accountantskantoren die assurance-opdrachten anders dan wettelijke controles in de zin van de Wta, of aan assurance verwante opdrachten uitvoeren.

4. Opdrachtteams:
 - a. implementeren kwaliteitsbeheersingsprocedures die van toepassing zijn op de controleopdracht;
 - b. voorzien de accountantspraktijk van relevante informatie zodat het onderdeel van het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantspraktijk dat gericht is op de onafhankelijkheid adequaat kan functioneren; en

- c. mogen steunen op de systemen van de accountantspraktijk, tenzij uit informatie die door de accountantspraktijk of derden wordt verschaft de tegenovergestelde indruk wordt gewekt. Voorbeelden hiervan zijn:
- Op grond van hun aanstelling en formele opleiding mag ervan worden uitgegaan dat het personeel de vereiste capaciteiten bezit en deskundig is;
 - Op grond van het door de accountantspraktijk verzamelen en bekendmaken van relevante informatie over onafhankelijkheid mag ervan worden uitgegaan dat het personeel onafhankelijk is;
 - Op grond van de systemen voor het aanvaarden en voortzetten van de relatie met opdrachtgevers mag ervan worden uitgegaan dat de relatie met de opdrachtgever gehandhaafd is; en
 - Op grond van het bewakingsproces mag ervan worden uitgegaan dat de relevante wet- en regelgeving wordt nageleefd.

Definities

5. Voor de in deze Standaard gehanteerde begrippen wordt verwezen naar de begrippenlijst.

Verantwoordelijkheden van de voor de opdracht verantwoordelijke partner voor de kwaliteit van de controleopdrachten

6. **De voor de opdracht verantwoordelijke partner dient de verantwoordelijkheid te nemen voor de algehele kwaliteit van iedere controleopdracht die hem is opgedragen.**
7. De voor de opdracht verantwoordelijke partner vervult voor de overige leden van het opdrachtteam gedurende de gehele controleopdracht een voorbeeldfunctie met betrekking tot de kwaliteit van de controles. In het algemeen komt deze voorbeeldfunctie tot uiting in het handelen van de voor de opdracht verantwoordelijke partner en in het afgeven van juiste signalen in de richting van het opdrachtteam. Deze handelingen en signalen benadrukken:
- a. Het belang van:
- (i) Het uitvoeren van werkzaamheden in overeenstemming met de vaktechnische standaarden en de door wet- en regelgeving gestelde eisen;

- (ii) Het voldoen aan de gedragslijnen en -procedures van de accountantspraktijk met betrekking tot de kwaliteitsbeheersing; en
 - (iii) Het afgeven van accountantsverklaringen die onder de gegeven omstandigheden juist zijn; en
- b. Het feit dat kwaliteit essentieel is bij de uitvoering van controleopdrachten.

Ethische normen

8. **De voor de opdracht verantwoordelijke partner dient te beoordelen of de leden van het opdrachtteam hebben voldaan aan de ethische normen.**
9. Ethische normen met betrekking tot controleopdrachten omvatten in het algemeen de delen A en B van de VGC. In de VGC zijn de grondbeginselen van de beroepsethiek vastgesteld. Deze zijn:
- a. Integriteit;
 - b. Objectiviteit;
 - c. Deskundigheid en zorgvuldigheid;
 - d. Geheimhouding; en
 - e. Professioneel gedrag.
10. De voor de opdracht verantwoordelijke partner is steeds alert op aanwijzingen dat niet wordt voldaan aan ethische normen. Indien noodzakelijk informeert hij tijdens de controle bij leden van het opdrachtteam naar de stand van zaken met betrekking tot ethische zaken of onderzoekt hij hun handelen met betrekking tot deze zaken. Indien via de kwaliteitsbeheersingssystemen van de accountantspraktijk zaken onder zijn aandacht komen, die er op duiden dat leden van het opdrachtteam niet voldaan hebben aan de ethische normen besluit hij na consultatie van andere personen van de accountantspraktijk welke maatregelen moeten worden getroffen.
11. De voor de opdracht verantwoordelijke partner en voor zover van toepassing andere leden van het opdrachtteam leggen de gesignaleerde kwesties en de wijze waarop ze zijn opgelost vast.

Onafhankelijkheid

12. De voor de opdracht verantwoordelijke partner dient vast te stellen of hij voldoet aan de onafhankelijkheidsvoorschriften die van toepassing zijn op de controleopdracht. Daarbij dient hij:
- Relevante informatie te verkrijgen vanuit de accountantspraktijk en indien van toepassing van de netwerkorganisatie, met het doel omstandigheden en relaties met de opdrachtgever te kunnen onderkennen en beoordelen die bedreigingen van de onafhankelijkheid vormen;
 - Informatie te evalueren over gesignaleerde overtredingen van de gedragslijnen en procedures van de accountantsorganisatie met betrekking tot de onafhankelijkheid te evalueren, om te bepalen of deze met betrekking tot de controleopdracht een bedreiging vormen van zijn onafhankelijkheid;
 - De juiste maatregelen te treffen om dergelijke bedreigingen weg te nemen dan wel tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen door het inbouwen van waarborgen. De voor de opdracht verantwoordelijke partner dient de accountantspraktijk onmiddellijk te informeren over eventuele mislukte pogingen om de zaak op te lossen zodat de juiste maatregelen kunnen worden getroffen; en
 - Eindoordelen met betrekking tot kwesties aangaande zijn onafhankelijkheid, alsmede discussies met de accountantspraktijk die deze eindoordelen onderschrijven, vast te leggen.
13. Het is mogelijk dat de voor de opdracht verantwoordelijke partner een bedreiging van de onafhankelijkheid met betrekking tot de controleopdracht signaleert die niet door het inbouwen van waarborgen kan worden geëlimineerd of tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht. In een dergelijk geval wint de voor de opdracht verantwoordelijke partner advies in binnen de accountantspraktijk om de juiste maatregelen te treffen. Dit kan beëindiging betekenen van de activiteit of het belang dat de bedreiging vormt, of het teruggeven van de controleopdracht. Deze gesprekken en eindoordelen worden vastgelegd.

Het aanvaarden en voortzetten van de relaties met de opdrachtgevers en van specifieke controleopdrachten

14. De voor de opdracht verantwoordelijke partner dient zich ervan te overtuigen dat de juiste procedures met betrekking tot het aanvaarden en voortzetten van de relaties met opdrachtgevers en van specifieke controleopdrachten zijn gevolgd, en dat de eindoordelen die hieromtrent zijn gevormd terecht zijn en zijn vastgelegd.

15. Het besluitvormingsproces betreffende het aanvaarden of voortzetten van de controleopdracht vindt niet noodzakelijk op initiatief van de voor de opdracht verantwoordelijke partner plaats. Ongeacht de omstandigheid of de voor de opdracht verantwoordelijke partner dit proces heeft geïnitieerd, moet hij vaststellen of de meest recente beslissing nog terecht is.
16. Het aanvaarden en voortzetten van de relaties met de opdrachtgevers en met specifieke controleopdrachten omvat het in de beschouwing betrekken van:
 - De integriteit van de belangrijkste eigenaren, leidinggevende functionarissen op sleutelposities en de organen belast met governance van de entiteit;
 - De vraag of het opdrachtteam de deskundigheid heeft om de controleopdracht uit te voeren en over de noodzakelijke tijd en middelen daartoe beschikt; en
 - De vraag of de accountantspraktijk en het opdrachtteam kunnen voldoen aan ethische normen.

Indien deze beoordelingen kwesties aan het licht brengen, maakt het opdrachtteam gebruik van de meest geschikte mogelijkheid tot consultatie in conform de paragrafen 30-33 van deze Standaard en legt vast op welke wijze over deze kwesties is beslist.

17. Bij het nemen van de beslissing om een relatie met een opdrachtgever voort te zetten wordt rekening gehouden met belangrijke zaken die zich hebben voorgedaan tijdens de lopende of voorafgaande controleperiode, en de gevolgen daarvan voor de voortzetting van de relatie. Zo kan een opdrachtgever bijvoorbeeld zijn bedrijfsactiviteiten hebben uitgebreid naar een bedrijfstak, waarvoor de accountantspraktijk de noodzakelijke kennis of deskundigheid mist.
18. Indien de voor de opdracht verantwoordelijke partner informatie verkrijgt die de accountantspraktijk genoodzaakt zou hebben om de controleopdracht te weigeren als die informatie eerder beschikbaar was geweest, dient de voor de opdracht verantwoordelijke partner deze informatie onmiddellijk bekend te maken aan de accountantspraktijk zodat deze samen met de voor de opdracht verantwoordelijke partner de juiste maatregelen kan treffen.

Samenstelling van opdrachtteams

19. De voor de opdracht verantwoordelijke partner dient zich ervan te overtuigen dat het opdrachtteam als geheel over de juiste capaciteiten en bekwaamheden beschikt en voldoende tijd heeft om de controleopdracht in overeenstemming met de vaktechnische standaarden en de door wet- en regelgeving gestelde eisen uit te voeren, en om een accountantsverklaring af te geven die onder de gegeven omstandigheden juist is.

20. De vereiste capaciteiten en bekwaamheden die van het opdrachtteam als geheel mogen worden verwacht omvatten het volgende:
- Inzicht in en praktische ervaring met soortgelijke opdrachten qua aard en complexiteit, verkregen door de juiste training en deelname aan dergelijke opdrachten.
 - Inzicht in de vaktechnische standaarden en de door wet- en regelgeving gestelde eisen.
 - De juiste vaktechnische kennis, waaronder kennis van de van belang zijnde informatietechnologie.
 - Kennis van de belangrijke bedrijfstakken waarin de entiteit van de opdrachtgever werkzaam is.
 - Het vermogen om vakkundige oordeelsvorming toe te passen.
 - Inzicht in de gedragslijnen en procedures van de accountantspraktijk met betrekking tot kwaliteitsbeheersing.

De uitvoering van de controle

21. **De voor de opdracht verantwoordelijke partner dient de verantwoordelijkheid te nemen voor het bestuur, het toezicht op en de uitvoering van de controleopdracht in overeenstemming met de vaktechnische standaarden en de door wet- en regelgeving gestelde eisen, en voor de afgegeven accountantsverklaring, die onder de gegeven omstandigheden juist moet zijn.**
22. De voor de opdracht verantwoordelijke partner geeft leiding aan de opdracht door de leden van het opdrachtteam in te lichten over:
- a. Hun verantwoordelijkheden;
 - b. De aard van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
 - c. Kwesties die verband houden met risico's;
 - d. Kwesties die kunnen ontstaan; en
 - e. Details inzake de aanpak van de uitvoering van de controleopdracht.

Tot de verantwoordelijkheden van het opdrachtteam behoort het in stand houden van een objectieve geesteshouding en een voldoende professioneel-kritische instelling, almede het uitvoeren van het opgedragen werk in overeenstemming met het ethisch uitgangspunt van zorgvuldigheid. Leden van het opdrachtteam worden gestimuleerd om vragen voor te leggen aan meer ervaren teamleden. Binnen het opdrachtteam worden deze besproken.

23. Het is van belang dat alle leden van het opdrachtteam inzicht hebben in het doel van de werkzaamheden die zij uitvoeren. Goed teamwerk en de juiste training zijn noodzakelijk om minder ervaren leden van het opdrachtteam een duidelijk inzicht te verschaffen in het doel van de toegewezen werkzaamheden.
24. Toezicht omvat:
 - Het volgen van de voortgang van de controleopdracht.
 - Het vaststellen of de individuele leden van het opdrachtteam, rekeninghoudend met hun capaciteiten en bekwaamheden, voldoende tijd hebben om hun werk uit te voeren, of zij hun instructies begrijpen en of de werkzaamheden worden uitgevoerd in overeenstemming met de gekozen aanpak van de controleopdracht.
 - Het zich richten op belangrijke kwesties die zich voordoen tijdens de uitvoering van de controleopdracht, het bepalen hoe belangrijk deze zijn en het dienovereenkomstig aanpassen van de gekozen aanpak.
 - Het signaleren van zaken die zich lenen voor consultatie of voor nadere beschouwing door meer ervaren leden van het opdrachtteam tijdens de uitvoering van de controleopdracht.
25. Reviewverantwoordelijkheden worden zo geregeld dat meer ervaren leden van het opdrachtteam waaronder de voor de opdracht verantwoordelijke partner een review uitvoeren op de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door minder ervaren leden van het opdrachtteam. In het kader van de review wordt vastgesteld of:
 - a. De werkzaamheden zijn uitgevoerd overeenkomstig de vaktechnische standaarden en de door wet- en regelgeving gestelde eisen;
 - b. Er zich belangrijke zaken hebben voorgedaan die nadere beschouwing noodzakelijk maken;
 - c. De juiste consultaties hebben plaatsgevonden en de daaruit voortvloeiende eindoordelen zijn vastgelegd en overgenomen;

- d. De noodzaak bestaat om de aard, de tijdsfasering en de omvang van de uitgevoerde werkzaamheden te herzien;
 - e. De eindoordelen die zijn gevormd, worden onderbouwd door de uitgevoerde werkzaamheden welke op de juiste wijze zijn vastgelegd.
 - f. De verkregen informatie toereikend is om de accountantsverklaring te onderbouwen; en
 - g. Het doel van de in het kader van de opdracht uitgevoerde werkzaamheden is bereikt.
26. **Voordat de accountantsverklaring wordt afgegeven dient de voor de opdracht verantwoordelijke partner, door het uitvoeren van een review op de controledocumentatie en het bespreken daarvan met het opdrachtteam vast te stellen, dat toereikende controle-informatie is verkregen ter onderbouwing van de eindoordelen die zijn gevormd en de af te geven accountantsverklaring.**
27. Tijdig en op daartoe geschikte momenten van het controleproces beoordeelt de voor de opdracht verantwoordelijke partner de werkzaamheden. Hierdoor kunnen belangrijke zaken tijdig naar zijn tevredenheid worden opgelost, voordat de accountantsverklaring wordt afgegeven. Deze beoordeling betreft kritieke onderwerpen waarover een standpunt moet worden ingenomen, met name moeilijke of omstreden zaken die tijdens de uitvoering van de controle zijn gesignaleerd, aanzienlijke risico's en andere onderwerpen die hij belangrijk acht. De voor de opdracht verantwoordelijke partner behoeft niet alle controledocumentatie te onderzoeken. Hij legt echter wel omvang en tijdstip van uitvoering van de onderzoeken vast. Kwesties die bekend worden als gevolg van zijn beoordeling worden naar zijn tevredenheid afgehandeld.
28. Een partner die tijdens de uitvoering van de controle de verantwoordelijkheid overneemt, beoordeelt de werkzaamheden die zijn verricht vóór de datum van overdracht. Bij de review overtuigt hij zich van het feit, dat de werkzaamheden die vóór de datum van overdracht zijn verricht, gepland en uitgevoerd in overeenstemming zijn met de vaktechnische standaarden en de door wet- en regelgeving gestelde eisen.
29. In situaties waarin meer dan één partner betrokken is bij de uitvoering van een controleopdracht is het van belang dat de verantwoordelijkheden van de afzonderlijke partners duidelijk zijn gedefinieerd en bij het opdrachtteam bekend zijn.

Consultatie

30. **De voor de opdracht verantwoordelijke partner dient:**

- a. **Verantwoordelijk te zijn voor het feit dat het opdrachtteam de juiste initiatieven neemt met betrekking tot consultatie over moeilijke of omstrede zaken;**
 - b. **Zich ervan te overtuigen dat leden van het opdrachtteam tijdens de uitvoering van de opdracht op de juiste wijze consultaties plegen, zowel onderling als met anderen van het juiste niveau binnen of buiten de accountantspraktijk;**
 - c. **Zich ervan te overtuigen dat de aard en reikwijdte van dergelijke consultaties en de daaruit voortkomende eindoordelen zijn vastgelegd en afgestemd met de persoon bij wie advies is ingewonnen; en**
 - d. **Vast te stellen dat de eindoordelen voortkomend uit consultaties, zijn toegepast.**
31. Effectieve consultatie van andere beroepsbeoefenaren vereist dat aan degenen aan wie advies wordt gevraagd alle belangrijke feiten worden voorgelegd die nodig zijn om onderbouwd advies over vaktechnische, ethische of andere zaken te verstrekken. Indien noodzakelijk wint het opdrachtteam advies in bij personen die de juiste kennis, senioriteit en ervaring bezitten binnen de accountantspraktijk (of indien van toepassing daarbuiten). Eindoordelen voortkomend uit consultaties worden op de juiste wijze vastgelegd en overgenomen.
32. Het kan noodzakelijk zijn dat het opdrachtteam advies inwint buiten de accountantspraktijk, bijvoorbeeld indien de accountantspraktijk hier niet in kan voorzien. Zo kan gebruik worden gemaakt van adviesdiensten van andere accountantspraktijk, beroepsorganisaties en regelgevende instanties of commerciële organisaties die belangrijke diensten op het gebied van de kwaliteitsbeheersing leveren.
33. De vastleggingen betreffende het consulteren van andere beroepsbeoefenaren over moeilijke of betwistbare zaken wordt goedgekeurd door zowel de persoon op wiens verzoek consultatie plaatsvond als de persoon die is geconsulteerd. De vastleggingen zijn voldoende compleet en gedetailleerd om inzicht te verkrijgen in:
- a. De kwestie waarover consultatie plaatsvond; en
 - b. De resultaten van de consultatie, waaronder alle genomen beslissingen, de basis daarvoor en de wijze waarop de beslissingen zijn uitgevoerd.

Verschillen van inzicht

34. Indien verschillen van inzicht ontstaan binnen het opdrachtteam, met de personen bij wie advies is ingewonnen en indien van toepassing tussen de voor de opdracht verantwoordelijke partner en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, dient het opdrachtteam de gedragslijnen en procedures van de accountantspraktijk voor het behandelen en het oplossen van verschillen van inzicht te volgen.
35. Indien noodzakelijk deelt de voor de opdracht verantwoordelijke partner aan de leden van het opdrachtteam mee, dat zij zaken waarover verschil van inzicht bestaat onder zijn aandacht of die van anderen binnen het kantoor kunnen brengen zonder dat zij angst voor represailles hoeven te hebben.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

36. In het kader van de controle van de financiële overzichten van OOB's dient de voor de opdracht verantwoordelijke partner:
 - a. Vast te stellen dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar is benoemd;
 - b. Belangrijke zaken die tijdens de uitvoering van de controle aan het licht zijn gekomen, waaronder zaken die als gevolg van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zijn gesignaleerd, te bespreken met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar; en
 - c. De accountantsverklaring niet eerder af te geven dan na afronding van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

In het kader van andere controleopdrachten waarbij een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt uitgevoerd, voldoet de voor de opdracht verantwoordelijke partner aan de eisen, vermeld in de subparagrafen a tot en met c.

Voor overige voorschriften met betrekking tot opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt verwezen naar paragraaf 5 van het Bta en hoofdstuk 2 van de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten.

37. Indien bij de aanvang van de controle een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling niet noodzakelijk wordt geacht, blijft de voor de opdracht verantwoordelijke partner alert op verandering van de omstandigheden waardoor een dergelijk onderzoek wel noodzakelijk wordt.
38. Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling dient een objectieve evaluatie te omvatten van:
 - a. De belangrijke standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen; en
 - b. De eindoordelen die zijn gevormd bij het formuleren van de accountantsverklaring.

39. Tot een kwaliteitsbeoordeling behoort in het algemeen overleg met de voor de opdracht verantwoordelijke partner, onderzoek van financiële informatie en de accountantsverklaring en, in het bijzonder, beoordeling of de accountantsverklaring juist is. Verder omvat het onderzoek een review van geselecteerde controledocumentatie met betrekking tot de belangrijke standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen en de eendoordelen die zij hebben gevormd. De omvang van het onderzoek is afhankelijk van de complexiteit van de controleopdracht en het risico dat de accountantsverklaring onder de gegeven omstandigheden niet juist zou zijn. Het onderzoek beperkt de verantwoordelijkheden van de voor de opdracht verantwoordelijke partner niet.
40. Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling met betrekking tot de controle van de financiële overzichten van een OOB omvat het in aanmerking nemen van ten minste:
- De evaluatie door het opdrachtteam van de onafhankelijkheid van de accountantspraktijk met betrekking tot de controle.
 - Significante risico's die tijdens het uitvoeren van de controle zijn signaleerd (overeenkomstig Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang") de reactie op deze risico's (overeenkomstig Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschattingen"), alsmede de inschatting door het opdrachtteam van en hun reactie op het frauderisico.
 - De standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen, in het bijzonder met betrekking tot materieel belang en significante risico's.
 - De vraag of op de juiste wijze consultatie heeft plaatsgevonden over zaken die betrekking hebben op verschillen van inzicht of andere moeilijke of betwistbare zaken en de eendoordelen die zijn gevormd vanuit deze consultatie.
 - Het belang en de presentatie van gecorrigeerde en niet gecorrigeerde afwijkingen die tijdens het uitvoeren van de controle zijn signaleerd.
 - De zaken die besproken zijn met het bestuur van de entiteit en de toezichhoudende organen en indien van toepassing met anderen zoals regelgevende instanties.
 - De vraag of de voor de review geselecteerde controledocumentatie de werkzaamheden met betrekking tot belangrijke standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen goed weergeven en de eendoordelen die zijn gevormd onderbouwen.
 - De juistheid van de af te geven accountantsverklaring.

Voor overige voorschriften met betrekking tot opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt verwezen naar paragraaf 5 van het Bta en hoofdstuk 2 van de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen met betrekking tot andere controles van historische financiële informatie dan controles van een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden van OOB's kunnen afhankelijk van de situatie, alle of slechts bepaalde aandachtspunten omvatten.

De bewaking

41. Conform de Wet toezicht accountantsorganisatie (Wta), het Besluit toezicht accountantsorganisatie (Bta), de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten en de Verordening accountantsorganisaties (VAO) moet de accountantspraktijk gedragslijnen en procedures vaststellen die zijn opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de gedragslijnen en procedures met betrekking tot het systeem van kwaliteitsbeheersing relevant en adequaat zijn, effectief werken en binnen de beroepsuitoefening worden nageleefd. De voor de opdracht verantwoordelijke partner neemt de bevindingen vanuit het bewakingsproces zoals die in de meest recente informatie van de accountantspraktijk en, indien van toepassing andere netwerkorganisaties is verspreid, in aanmerking. De voor de opdracht verantwoordelijke partner overweegt:
 - a. Of de tekortkomingen die in deze informatie zijn vermeld van invloed kunnen zijn op de controleopdracht; en
 - b. Of maatregelen die de accountantspraktijk heeft genomen om de situatie te verbeteren toereikend zijn voor de desbetreffende controle.

42. Een in het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantspraktijk gesignaleerde tekortkoming betekent op zich nog niet dat een specifieke controleopdracht niet is uitgevoerd in overeenstemming met de vaktechnische standaarden en de door wet- en regelgeving gestelde eisen of dat de accountantsverklaring niet juist is.

Specifieke aspecten publieke sector

1. Bepaalde termen in deze Standaard zoals "voor de opdracht verantwoordelijke partner" en "accountantspraktijk" dienen zo te worden gelezen dat ze ook betrekking hebben op het equivalent binnen de publieke sector.

2. In veel landen bestaat een apart wettelijk voorgeschreven orgaan (rekenkamer), dat optreedt in een rol die gelijkwaardig is aan die van de "voor de opdracht verantwoordelijke partner" en dat de gehele verantwoordelijkheid heeft voor controles binnen de publieke sector. Onder dergelijke omstan-

digheden dient de opdrachtgerichte beoordelaar te worden geselecteerd met inachtneming van de vereiste onafhankelijkheid en objectiviteit.

3. Binnen de publieke sector kunnen accountants worden benoemd volgens wettelijk voorgeschreven procedures. Daarom is het mogelijk dat bepaalde overwegingen bij het aanvaarden en voortzetten van de relaties met de opdrachtgevers en van specifieke controleopdrachten, zoals beschreven in de paragrafen 16-17 van deze Standaard, niet van belang zijn.
4. Op soortgelijke wijze kan de onafhankelijkheid van overheidsaccountant zijn gewaarborgd door wettelijke voorgeschreven maatregelen. Voor overheidsaccountants of accountantspraktijken die controles binnen de publieke sector uitvoeren namens de wettelijke aangewezen accountant kan het, afhankelijk van de opdrachtvoorwaarden in een bepaald land echter noodzakelijk zijn om hun aanpak aan te passen om te kunnen garanderen, dat overeenkomstig de geest van de paragrafen 12-13 van deze Standaard wordt opgetreden. Dit kan omdat de voor de overheidsaccountant geldende opdrachtvoorwaarden niet toelaten dat hij zijn opdracht teruggeeft het afgeven en openbaar maken van een verklaring inhouden onder omstandigheden, waarbij een openbaar accountant zijn opdrachten zou teruggeven.
5. Paragraaf 20 van deze Standaard beschrijft capaciteiten en bekwaamheden die van het opdrachtteam mogen worden verwacht. Het is mogelijk dat voor controles binnen de publieke sector aanvullende capaciteiten worden vereist, afhankelijk van de opdrachtvoorwaarden in een bepaald land. Tot dergelijke aanvullende capaciteiten kan kennis over de gebruikelijke rapportagevormen, zoals rapportage aan een vertegenwoordigend lichaam, bijvoorbeeld het parlement, de overheid of in het algemeen belang. De verdergaande reikwijdte van een controle binnen de publieke sector kan bijvoorbeeld bepaalde aspecten van doelmatigheidscontrole of uitgebreide beoordeling van de maatregelen om de rechtmatigheid te garanderen en fraude en corruptie te voorkomen.

<i>Inleiding</i>	1 - 5
<i>Definities</i>	6
<i>Aard van de controlewerkzaamheden</i>	7 - 8
<i>Vorm, inhoud en omvang van de controledocumentatie</i>	9 - 24
<i>Het afsluiten van het controledossier</i>	25 - 30
<i>Wijzigingen in de controledocumentatie in uitzonderlijke omstandigheden na de datum van de accountantsverklaring</i>	31 - 32
<i>Bijlage 1: Specifieke vereisten en aanwijzingen voor controledocumentatie in andere Standaarden</i>	

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven met betrekking tot controledocumentatie. Bijlage 1 geeft een opsomming van andere Standaarden die vereisten en aanwijzingen bevatten inzake documentatie met betrekking tot specifieke zaken. Wetten of regelgeving kunnen aanvullende eisen stellen inzake documentatie.
2. **De accountant dient tijdig controledocumentatie te vervaardigen die voorziet in:**
 - a. een toereikende vastlegging van de onderbouwing van de accountantsverklaring; en
 - b. informatie die aantoont dat de controle is uitgevoerd in overeenstemming met de Standaarden en met vereisten voortkomend uit de van toepassing zijnde wet- en regelgeving.
3. Het tijdig opstellen van toereikende controledocumentatie vormt een bijdrage tot het versterken van de kwaliteit van de controle en bevordert de effectieve beoordeling en evaluatie van de verkregen controle-informatie en de getrokken conclusies voordat de accountantsverklaring definitief wordt gemaakt. Documentatie die nog tijdens de uitvoering van de werkzaamheden wordt opgesteld is naar verwachting nauwkeuriger dan achteraf opgestelde documentatie.
4. Het voldoen aan de vereisten van deze Standaard in combinatie met de specifieke documentatievereisten van andere relevante Standaarden is gewoonlijk voldoende om de in paragraaf 2 van deze Standaard genoemde doelstellingen te bereiken.
5. In aanvulling op deze doelstellingen is controledocumentatie onder meer gericht op:
 - a. het ondersteunen van het opdrachtteam bij het plannen en uitvoeren van de controle;
 - b. het assisteren van de leden van het opdrachtteam die verantwoordelijk zijn voor het toezicht bij het aansturen van en het toezicht houden op de controlewerkzaamheden en het verlichten van hun reviewtaak in overeenstemming met Standaard 220, "Kwaliteitsbeheersing voor controles van historische financiële informatie";
 - c. het aan het opdrachtteam de mogelijkheid bieden om verantwoordelijkheid te dragen voor zijn werkzaamheden;
 - d. het bijhouden van een vastlegging van onderwerpen die voor toekomstige controles van doorlopend belang zijn;

- e. het aan een ervaren accountant de mogelijkheid bieden om kwaliteitsbeoordelingen en inspecties¹ uit te voeren in overeenstemming met het Bta en de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten; en
- f. het aan een ervaren accountant de mogelijkheid bieden om externe inspecties uit te voeren in overeenstemming met van toepassing zijnde vereisten op grond van wet- en regelgeving en overige vereisten.

Definities

- 6. Voor de in deze standaarden gehanteerde begrippen wordt verwezen naar de begrippenlijst.

Aard van de controlewerkzaamheden

- 7. Controledocumentatie kan zijn vastgelegd op papier, in digitale vorm of op andere gegevensdragers. Zij omvat bijvoorbeeld controleprogramma's, analyses, memoranda inzake kwesties, samenvattingen inzake belangrijke onderwerpen, saldobestemmingen, bevestigingen bij de financiële overzichten, checklists en correspondentie (waaronder e-mail) inzake belangrijke onderwerpen. Uittreksels of kopieën van vastleggingen van de entiteit, bijvoorbeeld belangrijke en specifieke contracten en overeenkomsten, kunnen wanneer dat nuttig wordt geacht deel uitmaken van de controledocumentatie. Controledocumentatie is echter geen vervanging van de vastleggingen van de entiteit. De controledocumentatie van een specifieke controleopdracht wordt bijeengebracht in een controledossier.
- 8. De accountant neemt vervallen concepten van werkdocumenten en financiële overzichten, aantekeningen die betrekking hebben op een onvolledige of voorlopige gedachtegang, vorige versies van documenten die zijn verbeterd op grond van typfouten of andere fouten en duplicaten van documenten gewoonlijk niet op in de controledocumentatie.

Vorm, inhoud en omvang van de controledocumentatie

- 9. **De accountant dient de controledocumentatie zodanig te vervaardigen dat een ervaren accountant die voorheen niet betrokken was bij de controle in staat is om inzicht te verkrijgen in:**
 - a. **de aard, de tijdsfasering en de omvang van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd om te voldoen aan de Standaarden en de vereisten voortkomend uit de van toepassing zijnde wet- en regelgeving;**

¹ Zoals gedefinieerd in Standaard 220, "Kwaliteitsbeheersing voor controles van historische financiële informatie".

- b. de uitkomsten van de controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie; en
 - c. belangrijke onderwerpen die tijdens de controle aan het licht zijn gekomen en de daaruit getrokken conclusies.
10. De vorm, de inhoud en de omvang van de controledocumentatie hangt af van factoren als:
- de aard van de uit te voeren controlewerkzaamheden;
 - de onderkende risico's van een afwijking van materieel belang;
 - de omvang van de oordeelsvorming die is vereist voor het uitvoeren van de werkzaamheden en het evalueren van de uitkomsten;
 - het belang van de verkregen controle-informatie;
 - de aard en omvang van de gesignaleerde uitzonderingen;
 - de noodzaak tot het documenteren van een conclusie of de basis van een conclusie wanneer deze niet rechtstreeks is af te leiden uit de documentatie van de uitgevoerde werkzaamheden of uit de verkregen controle-informatie; en
 - de gehanteerde controlemethodes en hulpmiddelen.

Het is echter niet noodzakelijk en evenmin praktisch om alles te documenteren dat de accountant gedurende de controle in beschouwing neemt. *Zie voor wettelijke controles zoals bedoeld in de WTA ook artikel 11 Bta.*

11. Mondelinge toelichtingen door de accountant vormen op zichzelf geen adequate onderbouwing voor de werkzaamheden die hij heeft verricht of voor de conclusies die hij heeft getrokken, maar kunnen wel worden gebruikt om informatie die is opgenomen in de controledocumentatie toe te lichten of te verduidelijken.

Vastlegging van de onderscheidende kenmerken van specifieke zaken die worden getoetst

12. **Bij het documenteren van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de uitgevoerde controlewerkzaamheden dient de accountant de onderscheidende kenmerken vast te leggen van specifieke zaken die worden getoetst.**

13. Het vastleggen van onderscheidende kenmerken dient een aantal doelen. Het stelt het opdrachtteam bijvoorbeeld in staat de verantwoordelijkheid te dragen voor de uitgevoerde werkzaamheden en ondersteunt het onderzoek naar uitzonderingen en inconsistenties. Onderscheidende kenmerken zullen variëren afhankelijk van de aard van de controlewerkzaamheden en het onderwerp dat wordt getoetst. Voorbeelden hiervan zijn:
- Voor een detailcontrole op door de entiteit aangemaakte inkooporders kan de accountant de documenten die voor de toetsing worden geselecteerd identificeren aan de hand van de datum en het unieke inkoopordernummer.
 - Voor werkzaamheden waarbij het selecteren of beoordelen van alle elementen in een gegeven populatie boven een bepaald bedrag is vereist, kan de accountant de reikwijdte van de werkzaamheden vastleggen en de populatie identificeren (bijvoorbeeld alle journaalposten boven een bepaald bedrag vanuit de dagboeken).
 - Voor werkzaamheden waarbij een bepaalde systematische steekproef moet worden getrokken uit een verzameling documenten kan de accountant de geselecteerde documenten identificeren aan de hand van een vastlegging van hun bron, het startpunt en het steekproefinterval (bijvoorbeeld een systematische steekproef van verzenddocumenten getrokken uit het verzendregister voor de periode van 1 april tot en met 30 september, te beginnen met documentnummer 12345 en vervolgens elk 125-ste document).
 - Voor werkzaamheden waarbij inlichtingen van bepaalde personeelsleden van de entiteit moeten worden ingewonnen, kan de accountant de datum van het verkrijgen van de inlichtingen en de namen en functiebeschrijvingen van de personeelsleden vastleggen.
 - Voor het uitvoeren van waarnemingen ter plaatse kan de accountant een vastlegging maken van het proces of het object van onderzoek, van de relevante personen, van hun respectievelijke verantwoordelijkheden en van de plaats waar en het tijdstip waarop de waarneming werd uitgevoerd.

Belangrijke onderwerpen

14. Het beoordelen van het belang van een onderwerp vereist een objectieve analyse van de feiten en omstandigheden. Belangrijke onderwerpen omvatten onder andere:
- Onderwerpen die aanleiding geven tot significante risico's (zoals gedefinieerd in Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang").

- Uitkomsten van controlewerkzaamheden die er op zouden kunnen wijzen (a) dat de financiële informatie een afwijking van materieel belang zou kunnen bevatten of (b) dat het nodig is de eerdere inschattingen door de accountant van het risico van een afwijking van materieel belang en de wijze waarop hij op dat risico inspeelt te herzien.
 - Omstandigheden die voor de accountant grote moeilijkheden veroorzaken bij het uitvoeren van noodzakelijke controlewerkzaamheden.
 - Bevindingen die zouden kunnen leiden tot een aanpassing van de formulering van de accountantsverklaring.
15. De accountant kan het nuttig achten als onderdeel van de controledocumentatie een samenvatting op te stellen en te bewaren (ook wel afrondingsmemorandum genoemd) waarin een beschrijving is opgenomen van de belangrijke onderwerpen die tijdens de controle zijn gesignaleerd en van de wijze waarop deze zijn afgehandeld, of die verwijzingen bevat naar andere onderliggende controledocumentatie die in deze informatie voorziet. Een dergelijke samenvatting kan effectieve en doelmatige beoordelingen en inspecties van de controledocumentatie ondersteunen, in het bijzonder bij omvangrijke en complexe controles. Verder kan het opstellen van een dergelijke samenvatting een hulpmiddel zijn bij het beschouwen van belangrijke onderwerpen.
16. **De accountant dient besprekingen inzake belangrijke onderwerpen met het bestuur van de entiteit en anderen tijdig te documenteren.**
17. In de controledocumentatie worden de besproken belangrijke onderwerpen vastgelegd, alsmede wanneer en met wie de besprekingen hebben plaatsgevonden. Zij is niet beperkt tot vastleggingen door de accountant zelf maar kan ook andere nuttige vastleggingen bevatten zoals vastgestelde notulen van vergaderingen die zijn opgesteld door personeel van de entiteit. Tot de anderen met wie de accountant belangrijke onderwerpen kan bespreken behoren de organen belast met governance, andere personeelsleden binnen de entiteit en externe partijen zoals personen die de entiteit van professioneel advies voorzien.
18. **Indien de accountant kennis neemt van informatie die strijdig of inconsistent is met zijn eindconclusie met betrekking tot een belangrijk onderwerp, dient hij te documenteren hoe hij met deze strijdigheid of inconsistentie bij de totstandkoming van de eindconclusie rekening heeft gehouden.**
19. Het documenteren van de wijze waarop de accountant met de strijdigheid of inconsistentie rekening heeft gehouden, gaat echter niet zover dat hij documentatie moet bewaren die onjuist of achterhaald is.

Documentatie over het afwijken van grondslagen of van essentiële werkzaamheden

20. De grondslagen en essentiële werkzaamheden in de Standaarden zijn ontworpen om de accountant te ondersteunen bij het bereiken de algehele doelstelling van de controle. Daarom voldoet de accountant, uitzonderlijke omstandigheden daargelaten, aan elk van de grondslagen en van essentiële werkzaamheden die relevant is onder de omstandigheden van de controle.
21. **Indien de accountant, in uitzonderlijke omstandigheden, het noodzakelijk acht om af te wijken van een van de grondslagen of essentiële werkzaamheden die in de gegeven omstandigheden relevant zijn, dient hij te documenteren op welke wijze door middel van uitgevoerde alternatieve controlewerkzaamheden aan de doelstelling van de controle voldaan is en, tenzij dit op een andere wijze duidelijk is, wat de redenen zijn voor het afwijken daarvan.** Dit houdt in dat de accountant documenteert waarom de uitgevoerde alternatieve controlewerkzaamheden toereikend zijn om deze grondslag of essentiële werkzaamheid te vervangen.
22. Het documentatievereiste heeft geen betrekking op grondslagen en essentiële werkzaamheden die onder de gegeven omstandigheden niet relevant zijn, dat wil zeggen wanneer de omstandigheden waarop de aangegeven grondslagen en essentiële werkzaamheden betrekking hebben zich niet voordoen. Bij een doorlopende opdracht is bijvoorbeeld Standaard 510, "Eerste uitvoering van controleopdrachten - Beginbalans" in zijn geheel niet relevant. Zo zijn eveneens, indien een Standaard voorwaardelijke vereisten bevat, deze niet relevant wanneer de genoemde voorwaarden zich niet voordoen (bijvoorbeeld de eis tot aanpassing van de accountantsverklaring in geval van een beperking in de reikwijdte van de opdracht).

Identificatie van de opsteller en de reviewer

23. **Bij het documenteren van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de uitgevoerde controlewerkzaamheden dient de accountant vast te leggen:**
 - a. **wie de controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd en de datum waarop deze werkzaamheden waren afgerond; en**
 - b. **wie de uitgevoerde controlewerkzaamheden heeft gereviseerd en de datum en diepgang van dit review** ².

² Paragraaf 26 van Standaard 220, "Kwaliteitsbeheersing voor controles van historische financiële informatie" stelt aan de accountant als eis de uitgevoerde controlewerkzaamheden te reviewen door middel van het uitvoeren van een review van de controledocumentatie, waardoor de accountant betrokken is bij het vastleggen van de omvang en de tijdsfasering van de reviews. Paragraaf 25 van Standaard 220 beschrijft de aard van een review van de uitgevoerde werkzaamheden.

24. De eis van het documenteren wie de uitgevoerde controlewerkzaamheden heeft gereviewd betekent niet dat uit elk specifiek dossierstuk dit review moet blijken. Uit de controledocumentatie blijkt echter wel wie bepaalde onderdelen van de uitgevoerde controlewerkzaamheden heeft gereviewd en wanneer dit is gedaan.

Het afsluiten van het controledossier

25. **De accountant dient het controledossier tijdig na de datum van de accountantsverklaring af te sluiten.**
26. ***Het Bta stelt aan de accountantsorganisatie als eis dat zij gedragslijnen en procedures vaststelt voor de afsluiting van de controledossiers van uitgevoerde wettelijke controles uiterlijk 2 maanden na de ondertekening van de accountantsverklaring.***
Ook voor andere controles is een periode van 2 maanden een geschikte periode om het controledossier af te sluiten.
27. De afsluiting van het controledossier na de datum van de accountantsverklaring is een administratief proces dat geen betrekking heeft op de uitvoering van nieuwe controlewerkzaamheden of op het trekken van nieuwe conclusies. Er mogen echter tijdens de afsluiting wijzigingen worden aangebracht in de controledocumentatie mits zij administratief van aard zijn. Voorbeelden van dergelijke wijzigingen zijn:
- het vernietigen of verwijderen van achterhaalde documentatie.
 - het sorteren, collationeren en opnemen van verwijzingen in werkdocumenten.
 - het aftekenen van checklists die worden gehanteerd bij het samenstellen van het dossier.
 - het documenteren van controle-informatie die de accountant heeft verkregen, besproken en afgestemd met de belangrijkste leden van het opdrachtteam voorafgaande aan de datum van de accountantsverklaring.
28. **Nadat het controledossier is afgesloten dient de accountant tot het einde van de bewaartermijn geen controledocumentatie meer te vernietigen of te verwijderen.**
29. ***Het Bta en de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten stellen aan de accountantspraktijken als eis dat zij gedragslijnen en procedures vaststellen voor het bewaren van controledocumentatie gedurende een periode van tenminste 7 jaar vanaf de datum van de accountantsverklaring.***

30. Wanneer de accountant het noodzakelijk acht om wijzigingen aan te brengen in bestaande controledocumentatie of nieuwe controledocumentatie toe te voegen nadat het controledossier is afgerond dient hij, ongeacht de aard van de veranderingen of toevoegingen, te documenteren:
- wanneer en door wie zij werden aangebracht, en (indien van toepassing) beoordeeld;
 - de specifieke redenen voor het aanbrengen daarvan; en
 - de eventuele invloed daarvan op de conclusies van de accountant.

Wijzigingen in de controledocumentatie in uitzonderlijke omstandigheden na de datum van de accountantsverklaring

31. Wanneer zich na de datum van de accountantsverklaring uitzonderlijke omstandigheden voordoen die de accountant noodzaken nieuwe of aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren of die ertoe leiden dat hij nieuwe conclusies trekt, dient hij te documenteren:
- de omstandigheden die zich hebben voorgedaan;
 - de nieuwe of aanvullende controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd, de daaruit verkregen controle-informatie, en de daaruit getrokken conclusies; en
 - wanneer en door wie de daaruit voortvloeiende wijzigingen in de controledocumentatie zijn aangebracht, en (indien van toepassing) zijn beoordeeld.
32. Tot dergelijke uitzonderlijke omstandigheden behoort het ontdekken van feiten met betrekking tot de gecontroleerde financiële informatie die reeds bestonden op de datum van de accountantsverklaring en die de accountantsverklaring zouden hebben beïnvloed indien de accountant toen van die feiten op de hoogte zou zijn geweest.

Bijlage 1: Specifieke vereisten en aanwijzingen voor controledocumentatie in andere Standaarden

Hieronder volgt een opsomming van de belangrijkste paragrafen in andere Standaarden waarin specifieke vereisten en aanwijzingen voor controledocumentatie zijn opgenomen:

- Standaard 210, "Opdrachtvoorwaarden voor controles" -paragraaf 5;
- Standaard 220, "Kwaliteitsbeheersing van controles van historische financiële informatie" -paragrafen 11-14, 16, 25, 27, 30, 31 en 33;
- Standaard 240, "De verantwoordelijkheid van de accountant voor het onderkennen van het risico van fraude in het kader van de controle van financiële overzichten" -paragrafen 60 en 107-111;
- Standaard 250, "Het belang van wet- en regelgeving bij de controle van financiële overzichten" -paragraaf 28;
- Standaard 260, "Communicatie over controle-aangelegenheden met organen belast met governance" -paragraaf 16;
- Standaard 300, "De planning van de controle van financiële overzichten" -paragrafen 22-26;
- Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang" -paragrafen 122 en 123;
- Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van de gemaakte risico-inschattingen" -paragrafen 73 en 74;
- Standaard 505, "Externe bevestigingen" -paragraaf 33;
- Standaard 580, "Bevestigingen van het bestuur van de entiteit" -paragraaf 10; en
- Standaard 600, "Gebruikmaken van de werkzaamheden van andere accountants" -paragraaf 14.

<i>Inleiding</i>	1 - 3
<i>Kenmerken van fraude</i>	4 - 12
<i>De verantwoordelijkheid van de organen belast met governance en van het bestuur</i>	13 - 16
<i>Inherente beperkingen van een controle in relatie tot fraude</i>	17 - 20
<i>De verantwoordelijkheid van de accountant voor het ontdekken van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude</i>	21 - 22
<i>Professioneel-kritische instelling</i>	23 - 26
<i>Besprekingen binnen het opdrachtteam</i>	27 - 32
<i>Risicoanalyses</i>	33 - 56
<i>Het onderkennen en inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude</i>	57 - 60
<i>Controlewerkzaamheden naar aanleiding van het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude</i>	61 - 82
<i>Evaluatie van controle-informatie</i>	83 - 89
<i>Bevestigingen van het bestuur</i>	90 - 92
<i>Communicatie met het bestuur en de organen belast met governance</i>	93 - 101
<i>Communicatie met regelgevende instanties en instanties, die belast zijn met het toezicht op de naleving</i>	102 - 102A
<i>Omstandigheden waaronder het voor de accountant onmogelijk is de opdracht voort te zetten</i>	103 - 106
<i>Controledocumentatie</i>	107 - 111
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1 - 4
<i>Bijlage 1: Voorbeelden van frauderisicofactoren</i>	

Bijlage 2: Voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden gericht op het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude

Bijlage 3: Voorbeelden van omstandigheden die een signaal vormen voor de mogelijkheid van fraude

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent de verantwoordelijkheid van de accountant voor het onderkennen van het risico van fraude in het kader van een opdracht tot controle van financiële overzichten¹ en uit te werken hoe de standaarden en aanwijzingen in Standaard 315, "Kennismaking van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang" en Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschattingen" moeten worden toegepast met betrekking tot het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. De standaarden en aanwijzingen in deze Standaard moeten worden geïntegreerd in het totale controleproces.
2. Deze Standaard:
 - Onderscheidt fraude van het maken van fouten en beschrijft de twee soorten fraude die van belang zijn voor de accountant, namelijk afwijkingen die voortkomen uit het wederrechtelijk onttrekken of doen toevloeien van waarden aan de entiteit en afwijkingen die voortkomen uit frauduleuze financiële verslaggeving. Zij beschrijft de verantwoordelijkheden van enerzijds de organen belast met governance en anderzijds het bestuur van de entiteit voor het voorkomen en ontdekken van fraude en zet uiteen wat de verantwoordelijkheden van de accountant zijn met betrekking tot het ontdekken van afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude;
 - Vereist dat de accountant een professioneel-kritische instelling hanteert, daarbij onderkendend dat het mogelijk is dat een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude zou kunnen bestaan, ongeacht zijn eerdere ervaring met de entiteit voor wat betreft de integriteit van het bestuur van de entiteit en van de organen belast met governance;
 - Vereist dat de leden van het opdrachtteam bespreken in welke mate de financiële overzichten van de entiteit kunnen worden beïnvloed door afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude en verlangt van de voor de opdracht verantwoordelijke partner dat hij overweegt welke zaken ter kennis moeten worden gebracht van leden van het opdrachtteam die niet bij de bespreking zijn betrokken;
 - Vereist dat de accountant:

¹ De verantwoordelijkheid van de accountant om wet- en regelgeving in het kader van een opdracht tot controle van financiële overzichten in aanmerking te nemen is vastgelegd in Standaard 250, "Het belang van wet- en regelgeving bij de controle van financiële overzichten".

De verantwoordelijkheid van de accountant voor het onderkennen van het risico van fraude in het kader van de controle van financiële overzichten

- Werkzaamheden uitvoert om informatie te verkrijgen die wordt gebruikt om het risico van een materiële afwijking als gevolg van fraude te onderkennen;
 - Nagaat wat de aard en mogelijke omvang is van het risico dat een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude op het niveau van de financiële overzichten en op beweringniveau optreedt en hiervan een inschatting maakt; en dat hij voor de ingeschatte risicofactoren die zouden kunnen leiden tot een materiële afwijking als gevolg van fraude, de opzet van de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen beoordeelt, met inbegrip van relevante interne beheersingsactiviteiten, en vaststelt of deze ook zijn geïmplementeerd;
 - De wijze bepaalt waarop moet worden ingespeeld op het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude in de financiële overzichten, overweegt welke medewerkers hij hierbij moet inschakelen en op welke wijze aan deze medewerkers leiding moet worden gegeven; de grondslagen voor de financiële verslaggeving van de entiteit beoordeelt en een verrassingselement opneemt bij het selecteren van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de uit te voeren controlewerkzaamheden;
 - Controlewerkzaamheden opzet en uitvoert afgestemd op het risico dat het bestuur van de entiteit de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt;
 - Bepaalt op welke wijze wordt ingespeeld op het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude;
 - Beoordeelt of een gesignaleerde afwijking een aanwijzing voor fraude kan zijn;
 - Een schriftelijke bevestiging van het bestuur van de entiteit verkrijgt met betrekking tot fraude; en
 - Communiqueert met het bestuur van de entiteit en met de organen belast met governance.
- Geeft aanwijzingen inzake de communicatie met regelgevende instanties en instanties belast met het toezicht op de naleving;
 - Geeft aanwijzingen voor het geval de accountant, door een afwijking in de financiële overzichten als gevolg van een redelijk vermoeden van fraude of een aanwijzing voor fraude, in bijzondere omstandigheden komt te verkeren, waardoor twijfels ontstaan over de mogelijkheid dat de accountant de controle kan voortzetten; en

- Bepaalt de documentatievereisten.
3. **Bij het plannen en uitvoeren van de controlemaatregelen afgestemd op het tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen van het controlerisico, dient de accountant rekening te houden met het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude in de financiële overzichten.**

Kenmerken van fraude

4. Afwijkingen in de financiële overzichten kunnen het gevolg zijn van fraude of het maken van fouten. De onderscheidende factor tussen fraude en het maken van fouten is de vraag of de hieraan ten grondslag liggende handeling die de afwijking in de financiële overzichten veroorzaakt al dan niet opzettelijk is.
5. Onder "het maken van fouten" wordt verstaan een onopzettelijke handeling die leidt tot een afwijking in de financiële overzichten, waaronder ook kan zijn begrepen het weglaten van een bedrag of een toelichting, zoals:
- Een fout bij het verzamelen of verwerken van gegevens waaruit de financiële overzichten zijn opgesteld.
 - Een foutieve schatting die het gevolg is van het over het hoofd zien of onjuist interpreteren van feiten of gebeurtenissen.
 - Een fout bij het toepassen van de grondslagen voor de financiële verslaggeving met betrekking tot de waardering en de resultaatbepaling, de wijze van verantwoording, rubricering, presentatie of toelichting.
6. Onder "fraude" wordt verstaan een opzettelijke handeling door één of meer personen uit de kring van het bestuur, de organen belast met governance, het personeel of derden, waarbij misleiding wordt gebruikt om een onrechtmatig of onwettig voordeel te behalen. Hoewel het begrip fraude breed geïnterpreteerd kan worden, is de accountant in het kader van deze Standaard alert op frauduleuze handelingen die een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten veroorzaken. Accountants stellen niet vast of er in juridische zin fraude heeft plaatsgevonden. Fraude waarbij één of meer personen uit de kring van het bestuur of leden van de organen belast met governance zijn betrokken wordt "directiefraude" genoemd; fraude waarbij uitsluitend personeelsleden van de entiteit zijn betrokken, wordt "werknemersfraude" genoemd. In alle gevallen is samenspanning binnen de entiteit of met derden buiten de entiteit mogelijk.

7. Twee soorten opzettelijke afwijkingen zijn voor de accountant van belang, namelijk afwijkingen die voortkomen uit frauduleuze financiële verslaggeving en afwijkingen die voortkomen uit het wederrechtelijk onttrekken of doen toevloeien van waarden aan de entiteit.
8. Frauduleuze financiële verslaggeving omvat opzettelijke afwijkingen, met inbegrip van het weglaten van bedragen of toelichtingen in de financiële overzichten, om gebruikers van de financiële overzichten te misleiden. Frauduleuze financiële verslaggeving kan onder meer worden bewerkstelligd door:
 - Manipulatie, vervalsing (met inbegrip van valsheid in geschrifte) of wijziging van administratieve gegevens of basisdocumenten op basis waarvan de financiële overzichten zijn opgesteld.
 - Het in de financiële overzichten bewust onjuist weergeven of opzettelijk weglaten van gebeurtenissen, transacties of andere belangrijke informatie.
 - Het opzettelijk verkeerd toepassen van de grondslagen voor de financiële verslaggeving met betrekking tot de waardering en de resultaatbepaling, de rubricering, de wijze van verantwoording of de toelichting.
9. Frauduleuze financiële verslaggeving vloeit vaak voort uit het door het bestuur van de entiteit doorbreken van interne beheersingsmaatregelen die in andere opzichten goed lijken te werken. Fraude kan worden gepleegd doordat het bestuur interne beheersingsmaatregelen doorbreekt door bijvoorbeeld:
 - Gefingeerde journaalposten op te stellen, in het bijzonder aan het einde van een verslaggevingsperiode, om het bedrijfsresultaat te beïnvloeden of met andere oogmerken;
 - Ten onrechte de gehanteerde veronderstellingen en standpunten die ten grondslag liggen aan de inschattingen van rekeningsaldi aan te passen;
 - Het niet, te vroeg of te laat verantwoorden in de financiële overzichten van gebeurtenissen en transacties die zich in de verslaggevingsperiode hebben voorgedaan;
 - Het verzwijgen of niet toelichten van omstandigheden die invloed zouden kunnen hebben op bedragen in de financiële overzichten;
 - Complexe transacties aan te gaan die zijn opgezet om een verkeerde voorstelling te geven van de financiële positie of de financiële resultaten van de entiteit;

- De registratie en de voorwaarden met betrekking tot belangrijke en weinig voorkomende transacties te wijzigen.
10. Frauduleuze financiële verslaggeving kan het gevolg zijn van pogingen van het bestuur om de resultaten te sturen teneinde de gebruikers van de financiële overzichten te misleiden door beïnvloeding van het beeld van de prestaties en de winstgevendheid van de entiteit dat zij daaruit krijgen. Een dergelijk sturen van de resultaten kan beginnen met kleine handelingen of onjuiste aanpassingen van veronderstellingen en wijzigingen in standpunten door het bestuur van de entiteit. Druk en prikkels kunnen ertoe leiden dat deze handelingen in zodanige mate toenemen in omvang dat deze uitmonden in frauduleuze financiële verslaggeving. Een dergelijke situatie zou bijvoorbeeld kunnen ontstaan indien het bestuur, als gevolg van druk om aan de verwachtingen van de markt te voldoen of van de wens om de prestatiebeloning te maximaliseren, met opzet standpunten inneemt die leiden tot frauduleuze financiële verslaggeving door de financiële overzichten een materieel onjuiste voorstelling te laten geven. In andere entiteiten kan het bestuur soms gemotiveerd zijn de resultaten materieel te laag voor te stellen om de belastinglast lager te doen zijn of de resultaten te hoog voor te stellen om de financiering door de bank veilig te stellen.
11. Het wederrechtelijk onttrekken of doen toevloeien van waarden aan de entiteit betreft mede diefstal van activa van de entiteiten wordt vaak gepleegd door werknemers voor relatief kleine en immateriële bedragen. Er kunnen echter ook leidinggevendens bij betrokken zijn, die gewoonlijk beter in staat zijn de onttrekkingen te maskeren of te verhullen op een wijze die moeilijk te ontdekken is. De onttrekking kan op diverse manieren worden uitgevoerd, zoals door:
- Het verduisteren van ontvangsten (bijvoorbeeld het wederrechtelijk onttrekken van debiteurenontvangsten of het ontvangen van betalingen inzake volledig afgeschreven posten op privé-bankrekeningen);
 - Het ontvreemden van materiële activa of intellectuele eigendom (bijvoorbeeld het stelen van voorraad voor eigen gebruik of doorverkoop, het stelen van schroot om dit te verkopen, het samenspannen met een concurrent door verkoop van technologische informatie);
 - De entiteit te laten betalen voor goederen en diensten die niet zijn geleverd (bijvoorbeeld betalingen aan gefingeerde leveranciers, commissies die leveranciers aan inkopers betalen in ruil voor te hoge prijzen, betalingen aan gefingeerde werknemers); en
 - Het gebruik van bezittingen van de entiteit voor eigen gebruik (bijvoorbeeld het gebruik van een eigendom van de entiteit als zekerheid voor een persoonlijke lening of voor een lening aan een gelieerde partij);

Het wederrechtelijk onttrekken van waarden gaat vaak gepaard met het aanhouden van valse of misleidende registraties of documenten om te verbergen dat de activa ontbreken of in onderpand zijn gegeven zonder de vereiste toestemming.

12. Voor het plegen van fraude zijn prikkels of druk (van binnenuit of van derden) noodzakelijk, een gelegenheid om de fraude te plegen en het op enigerlei wijze rationaliseren van het plegen ervan. Personen kunnen bijvoorbeeld een prikkel ondervinden om waarden wederrechtelijk te onttrekken doordat ze boven hun stand leven. Frauduleuze financiële verslaggeving kan zich voordoen doordat het bestuur van de entiteit onder druk staat van kringen buiten of binnen de entiteit om een verwachte (en wellicht onrealistische) winstdoelstelling te bereiken, in het bijzonder als de gevolgen voor het bestuur van het niet bereiken van financiële doelstellingen groot kunnen zijn. Een gelegenheid voor frauduleuze financiële verslaggeving of het wederrechtelijk onttrekken van waarden kan zich voordoen als een persoon meent dat hij de interne beheersing kan doorbreken, bijvoorbeeld omdat deze persoon een vertrouwenspositie bekleedt of bekend is met een specifieke leemte in het interne beheersingssysteem. Het is niet ondenkbaar dat personen het plegen van een frauduleuze handeling rechtvaardigen. Sommige personen hebben een houding, karakter of ethische normen en waarden waardoor zij bewust en opzettelijk een oneerlijke handeling verrichten. Ook personen die gewoonlijk eerlijk zijn kunnen echter een oneerlijke handeling verrichten, naarmate zij meer onder druk staan.

De verantwoordelijkheid van de organen belast met governance en van het bestuur

13. De primaire verantwoordelijkheid voor het voorkomen en ontdekken van fraude berust zowel bij de organen belast met governance binnen de entiteit als bij het bestuur. De specifieke verantwoordelijkheden van de organen belast met governance en van het bestuur kunnen verschillen per entiteit en per land. Het is mogelijk dat bij sommige entiteiten de structuur van de governance informeler is zoals in situaties dat degenen die zitting hebben in de organen belast met governance tevens deel uitmaken van het bestuur van de entiteit.
14. Het is van belang dat de leidinggevendenden, onder toezicht van de organen belast met governance, sterk de nadruk leggen op het voorkomen van fraude, waardoor de mogelijkheden tot het plegen van fraude kunnen afnemen, en op het ontmoedigen van fraude, waardoor personen ervan kunnen worden weerhouden om fraude te plegen gezien de waarschijnlijkheid dat dit wordt ontdekt en bestraft. Hiervoor is een cultuur van integriteit en ethisch gedrag noodzakelijk. Een dergelijke cultuur, welke is gebaseerd op sterk ontwikkelde normen en waarden, wordt door de leidinggevendenden en de organen belast met governance in woord en gedrag uitgedragen en vormt voor de werknemers de grondslag voor de wijze van bedrijfsvoering door de entiteit. Het creëren van een cultuur van integriteit en ethisch gedrag omvat ook een juiste toonzetting, zoals het creëren van een positieve werksfeer, het in dienst nemen, trainen en tijdig promoveren van geschikte werknemers, het periodiek door de werknemers hun verantwoordelijkheden laten bevestigen en het nemen van passende maatregelen naar aanleiding van aanwijzingen voor fraude, beschuldigingen van fraude of fraude.

15. Het is de verantwoordelijkheid van de organen belast met governance binnen de entiteit om via toezicht op het bestuur te waarborgen dat de entiteit zodanige interne beheersingsmaatregelen treft en handhaaft, dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen voor wat betreft de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving, de effectieve en efficiënte werking van de bedrijfsprocessen en de nakoming van toepasselijke wet- en regelgeving. Actief toezicht door de organen belast met governance kan een bijdrage leveren ter versterking van de actieve betrokkenheid van het bestuur bij het creëren van een cultuur van integriteit en ethisch gedrag. Bij het uitoefenen van hun verantwoordelijkheid nemen de organen belast met governance in aanmerking in welke mate het bestuur de gelegenheid heeft de interne beheersingsmaatregelen te doorbreken of anderszins ten onrechte invloed uit te oefenen op het proces van de wijze waarop een financiële verantwoording tot stand komt, zoals door middel van pogingen om de resultaten te manipuleren teneinde het beeld te beïnvloeden dat analisten hebben ten aanzien van de prestaties en winstgevendheid van de entiteit.
16. Het is de verantwoordelijkheid van de leidinggevenden, onder toezicht van de organen belast met governance, om een beheersingsomgeving op te zetten en gedragslijnen en procedures in stand te houden die er zoveel mogelijk toe bijdragen dat de doelstelling van een ordelijke en efficiënte bedrijfsvoering door de entiteit wordt bereikt. Deze verantwoordelijkheid omvat mede het opzetten en in stand houden van interne beheersingsmaatregelen die zijn afgestemd op de doelstelling van de entiteit om financiële overzichten op te stellen die een getrouw beeld geven in overeenstemming met de van toepassing zijnde verslaggevingsregels en op het beheersen van de risico's die zouden kunnen leiden tot afwijkingen van materieel belang in die financiële overzichten. Dergelijke beheersingsmaatregelen verminderen het risico van een afwijking, maar sluiten deze niet uit. Bij het bepalen van de in te voeren interne beheersingsmaatregelen om fraude te voorkomen en te ontdekken betreft het bestuur het risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude. Bij deze afweging kan het bestuur tot de conclusie komen dat het financieel niet efficiënt is om een bepaalde beheersingsmaatregel in te voeren en in stand te houden gezien de geringe mate waarmee het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude hierdoor zou afnemen.

Inherente beperkingen van een controle in relatie tot fraude

17. Zoals beschreven in Standaard 200, "Doelstelling en algemene uitgangspunten van de controle van financiële overzichten" is het doel van de controle van financiële overzichten de accountant in staat te stellen een oordeel te geven over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming is met de van toepassing zijnde grondslagen van financiële verslaggeving. In verband met de inherente beperkingen van een controle bestaat een onvermijdelijk risico dat niet alle afwijkingen van materieel belang worden ontdekt, ook al is de controle adequaat opgezet en uitgevoerd conform de Standaarden.

18. Het risico dat een afwijking van materieel belang tengevolge van fraude niet wordt ontdekt is hoger dan het risico dat een afwijking van materieel belang tengevolge van het maken van fouten niet wordt ontdekt. De oorzaak daarvan is dat fraude gepaard kan gaan met gecompliceerde en zorgvuldig opgezette plannen, bedoeld om de fraude te verhullen. Hierbij kan worden gedacht aan valsheid in geschrifte, het weloverwogen buiten de administratie laten van transacties of het opzettelijk onjuist informeren van de accountant. Dergelijke pogingen om de fraude te verhullen kunnen zelfs nog moeilijker te ontdekken zijn wanneer tevens sprake is van samenspanning. Samenspanning kan ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat de controle-informatie aannemelijk is, terwijl deze in feite onwaar is. De mogelijkheid dat de accountant een fraude ontdekt hangt af van factoren als de behendigheid van de dader, de omvang en frequentie van de manipulaties, de mate van samenspanning, het relatieve belang van de individuele bedragen waarmee is gemanipuleerd en de positie van de betrokkenen. Hoewel de accountant in staat is om mogelijke situaties waarin fraude kan worden gepleegd te onderkennen, kan hij moeilijk vaststellen of afwijkingen waarbij oordeelsvorming een rol speelt, zoals bij schattingen, zijn veroorzaakt door fraude of door een onjuistheid.
19. Voorts is het risico dat de accountant een afwijking van materieel belang niet ontdekt in geval van directiefraude hoger dan bij werknemersfraude, omdat bestuursleden vaak in een positie verkeren die hen in staat stelt rechtstreeks of indirect te manipuleren binnen de administratie en onjuiste financiële gegevens te presenteren. Leidinggevenden op bepaalde niveaus kunnen in een positie verkeren waarin zij in staat zijn om interne beheersingsmaatregelen te doorbreken die zijn opgezet om soortgelijke fraudes door andere personeelsleden te voorkomen, bijvoorbeeld door ondergeschikten opdracht te geven om transacties foutief of in het geheel niet vast te leggen. Op grond van haar positie binnen een entiteit kan het bestuur personeelsleden opdracht geven iets te doen of hun assistentie vragen in het kader van het plegen van een fraude ongeacht of die personeelsleden zich van deze fraude bewust zijn.
20. Het achteraf ontdekken van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude hoeft op zich geen aanwijzing te zijn dat de accountant de Standaarden niet heeft nageleefd. Dit geldt in het bijzonder bij sommige soorten opzettelijke afwijkingen, aangezien het kan zijn dat controlewerkzaamheden niet effectief zijn om opzettelijke afwijkingen te ontdekken als deze worden versluierd door samenspanning met of tussen een of meer personen onder het bestuur, de organen belast met governance, werknemers of derden of indien hierbij vervalste documenten zijn gebruikt. Of de accountant een controle heeft uitgevoerd in overeenstemming met de Standaarden wordt bepaald door de controlewerkzaamheden die in die omstandigheden zijn uitgevoerd, of er uit deze werkzaamheden toereikende controle-informatie is verkregen en of de juiste accountantsverklaring is afgegeven na het evalueren van de verkregen controle-informatie.

De verantwoordelijkheid van de accountant voor het ontdekken van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude

21. Een accountant die een controle uitvoert conform de Standaarden verkrijgt een redelijke mate van zekerheid dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of het maken van fouten bevatten. Een accountant kan geen absolute zekerheid verkrijgen dat afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten worden ontdekt, als gevolg van factoren als het gebruik van beoordelingen en deelwaarnemingen, de inherente beperkingen van interne beheersingsmaatregelen en de omstandigheid dat veel controle-informatie die de accountant ter beschikking heeft iets aannemelijk maakt maar meestal geen sluitend bewijsmateriaal verschaft.
22. Bij het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid hanteert de accountant gedurende het hele controleproces een professioneel-kritische instelling, overweegt hij de mogelijkheid dat leidinggevenden interne beheersingsmaatregelen doorbreken en onderkent hij dat controlewerkzaamheden die geschikt zijn om het maken van fouten te ontdekken niet alle geschikt zijn in het kader van een gesignaleerd risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. Het vervolg van deze Standaard geeft aanwijzingen voor het tijdens een controle omgaan met het risico van fraude en voor het opzetten van controlewerkzaamheden om afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude te ontdekken.

Professioneel-kritische instelling

23. De accountant zet conform Standaard 200, "Doelstelling en algemene uitgangspunten van de controle van financiële overzichten" zijn controle op en voert deze uit vanuit een professioneel-kritische instelling, daarbij in aanmerking nemend dat er omstandigheden kunnen zijn die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten. Gezien de kenmerken van fraude is een professioneel-kritische instelling voor de accountant in het bijzonder van belang bij het beoordelen van het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. Een professioneel-kritische instelling is een houding die onder meer een vragende benadering en een kritische beschouwing van de verkregen controle-informatie omvat. Een professioneel-kritische instelling betekent dat steeds weer wordt bekeken of de verzamelde controle-informatie zou kunnen wijzen op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.
24. **De accountant dient gedurende de gehele controle een professioneel-kritische instelling te handhaven, waarbij hij onderkent dat het mogelijk is dat zich een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude voordoet, ongeacht zijn eerdere ervaring met de entiteit voor wat betreft de integriteit van het bestuur van de entiteit en van de organen belast met governance.**

25. Zoals in Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang" is behandeld, draagt de in het verleden opgedane ervaring bij aan de kennis van de accountant omtrent de entiteit. Hoewel van de accountant niet kan worden verwacht dat hij de in het verleden opgedane ervaring omtrent de integriteit van het bestuur van de entiteit en van de organen belast met governance helemaal naast zich neerlegt is het van belang dat hij zijn professioneel-kritische instelling handhaaft, omdat de omstandigheden kunnen zijn gewijzigd. Bij het inwinnen van inlichtingen en het uitvoeren van andere controlewerkzaamheden toont de accountant een professioneel-kritische instelling en mag hij geen genoegen nemen met niet geheel overtuigende controle-informatie in de veronderstelling dat het bestuur van de entiteit en de organen belast met governance eerlijk en integer zijn. Voor wat betreft de organen belast met governance betekent het hebben van een professioneel-kritische instelling dat de accountant zorgvuldig overweegt of de inlichtingen, die zijn ingewonnen bij de organen belast met governance, tegen de achtergrond van alle andere tijdens de controle verkregen informatie redelijk zijn.
26. Bij een controle die is uitgevoerd in overeenstemming met de Standaarden wordt de authenticiteit van documentatie zelden in twijfel getrokken. De accountant is ook niet opgeleid om deze authenticiteit vast te stellen en hij wordt evenmin geacht specifieke deskundigheid op dit terrein te hebben. Voorts kan het zijn dat de accountant het bestaan van een wijziging in de in een document vastgelegde voorwaarden, zoals die welke voorkomen in een aanvullende overeenkomst ("side letter") die het bestuur van de entiteit of een derde niet aan de accountant heeft voorgelegd, niet ontdekt. Gedurende de controle beoordeelt de accountant de betrouwbaarheid van de verkregen gegevens die als controle-informatie zullen worden gebruikt, waarbij ook de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de vervaardiging en het bijwerken daarvan in aanmerking moeten worden genomen, voor zover deze relevant zijn. De accountant aanvaardt de documentatie en vastleggingen gewoonlijk als onvervalst, tenzij er aanwijzingen zijn dat het tegendeel het geval is. Indien de accountant echter op grond van controlebevindingen aanwijzingen heeft dat een document niet authentiek is of dat de in een document vastgelegde voorwaarden zijn gewijzigd, moet hij aanvullende werkzaamheden verrichten. Deze aanvullende werkzaamheden kunnen bestaan uit het vragen van een rechtstreekse bevestiging van een derde of het inschakelen van een deskundige om de authenticiteit van het document vast te stellen.

Besprekingen binnen het opdrachtteam

27. **Leden van het opdrachtteam dienen de gevoeligheid van de financiële overzichten van de entiteit voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude te bespreken.**
28. Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang" vereist dat de leden van het opdrachtteam de gevoeligheid van de entiteit voor een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten bespreken. Deze bespreking richt zich nadrukkelijk op de gevoeligheid van de financiële overzichten van de entiteit voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. Aan de bespreking neemt de voor de op-

dracht verantwoordelijke partner deel, die op basis van zijn vakkundige oordeelsvorming en zijn ervaring met de entiteit en kennis van de huidige ontwikkelingen bepaalt welke andere leden van het opdrachtteam bij de bespreking worden betrokken. Gewoonlijk nemen alle belangrijke leden van het opdrachtteam aan de bespreking deel. De bespreking verschaft de meer ervaren leden van het opdrachtteam de gelegenheid om hun inzichten over de vraag op welke wijze en ten aanzien van welke onderdelen de financiële overzichten gevoelig zijn, uit te wisselen.

29. **De voor de opdracht verantwoordelijke partner dient te overwegen welke zaken ter kennis moeten worden gebracht van leden van het opdrachtteam die niet bij de bespreking zijn betrokken.** Het is niet altijd noodzakelijk dat alle leden van het opdrachtteam worden ingelicht over de besluiten die tijdens de bespreking zijn genomen. Zo behoeft een lid van het opdrachtteam dat alleen betrokken is bij de controle van een onderdeel van de entiteit niet noodzakelijk te worden ingelicht over besluiten die betrekking hebben op een andere onderdeel van de entiteit.
30. De bespreking moet plaatsvinden met een kritische instelling, waarbij de veronderstelling dat het bestuur van de entiteit en van de organen belast met governance integer zijn buiten beschouwing wordt gelaten. Bespreekpunten zijn in het algemeen:
- Een uitwisseling van ideeën tussen de leden van het opdrachtteam over de vraag op welke wijze en ten aanzien van welke onderdelen de financiële overzichten gevoelig kunnen zijn voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, op welke wijze het bestuur van de entiteit frauduleuze financiële verslaggeving kan plegen en dit kan verbeteren en op welke wijze waarden aan de entiteit wederrechtelijk zouden kunnen worden onttrokken;
 - Het overwegen van de omstandigheden die een aanwijzing zouden kunnen zijn voor het sturen van de resultaten en van de methoden die de leidinggevendenden zouden kunnen gebruiken om de resultaten te sturen waardoor frauduleuze financiële verslaggeving zou kunnen ontstaan;
 - Het overwegen van de bekende externe en interne factoren met betrekking tot de entiteit die een prikkel of druk zouden kunnen vormen voor de leidinggevendenden of anderen om fraude te plegen, een gelegenheid tot het plegen van fraude zouden kunnen scheppen of een aanwijzing zouden kunnen zijn voor een cultuur of omgeving waarin leidinggevendenden of anderen het plegen van fraude rationaliseren;
 - Een beoordeling van de betrokkenheid van leidinggevendenden bij het toezicht op werknemers die toegang hebben tot geld of andere waarden die vatbaar zijn voor onrechtmatige onttrekking;

- Een beoordeling van ongebruikelijke of onverklaarde wijzigingen in het gedrag of in de levensstijl van leidinggevend en werknemers die ter kennis van het opdrachtteam zijn gekomen;
 - Het benadrukken van het belang van een juiste mentale houding gedurende de gehele controle voor wat betreft de mogelijkheid van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude;
 - Het overwegen welke omstandigheden een aanwijzing zouden kunnen zijn van mogelijke fraude;
 - Het overwegen op welke wijze een verrassingsmoment zal worden opgenomen in de aard, de tijdsfasering en de omvang van de controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd;
 - Het overwegen welke controlewerkzaamheden moeten worden geselecteerd om in te kunnen spelen op de gevoeligheid van de financiële overzichten van de entiteit voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude en het nagaan of bepaalde soorten controlewerkzaamheden effectiever zijn dan andere;
 - Het beoordelen van eventuele beschuldigingen van fraude die ter kennis van de accountant zijn gekomen;
 - Een beoordeling van het risico dat leidinggevend de interne beheersingsmaatregelen doorbreken.
31. Het bespreken van de gevoeligheid van de entiteit voor een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude is een belangrijk onderdeel van de controle. Het stelt de accountant in staat om op de juiste wijze in te spelen op de gevoeligheid van de financiële overzichten met betrekking tot een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude en te bepalen welke leden van het opdrachtteam verschillende controlewerkzaamheden zullen uitvoeren. Tevens stelt het de accountant in staat te bepalen hoe de leden van het opdrachtteam zullen worden geïnformeerd over de uitkomsten van de controlewerkzaamheden en hoe zal worden omgegaan met eventuele beschuldigingen van fraude die ter kennis van de accountant zijn gekomen. Veel controleopdrachten van beperkte omvang worden helemaal uitgevoerd door de opdrachtpartner (die in een eenmanspraktijk werkzaam kan zijn). In dergelijke omstandigheden beoordeelt de opdrachtpartner de gevoeligheid van de entiteit voor een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude, aangezien hij de planning van de controle zelf heeft verricht.
32. Het is van belang dat na de eerste bespreking in het kader van de planning van de controle, en ook op verschillende momenten tijdens de controle, de leden van het opdrachtteam onderling communiceren en elkaar informeren over de verkregen informatie die invloed kan hebben op de inschatting

van het risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude of op de hierop afgestemde controlewerkzaamheden. In sommige entiteiten kan het moment van beoordelen van de tussentijdse cijfers hiervoor een geschikt moment zijn.

Risicoanalyses

33. Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang" vereist dat de accountant om inzicht te krijgen in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersingsmaatregelen, risicoanalyses uitvoert. In dit kader voert de accountant de volgende werkzaamheden uit die erop zijn afgestemd informatie te verzamelen om het risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude te bepalen:
- a. Hij wint inlichtingen in bij het bestuur van de entiteit en de organen belast met governance, alsmede bij andere belangrijke functionarissen binnen de entiteit en verkrijgt aldus inzicht in de wijze waarop de organen belast met governance toezicht houden op de werkwijze van de leidinggevendenden met betrekking tot het onderkennen van en het inspelen op het risico van fraude en de interne beheersingsmaatregelen die het bestuur heeft opgezet om dit risico te beperken.
 - b. Hij beoordeelt of een of meer frauderisicofactoren aanwezig zijn.
 - c. Hij beoordeelt ongebruikelijke of onverwachte verbanden die bij het uitvoeren van analytische controlewerkzaamheden zijn gesignaleerd.
 - d. Hij beoordeelt andere informatie die een bijdrage kan leveren aan het onderkennen van het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.

Het inwinnen van inlichtingen en het verkrijgen van inzicht in het toezicht dat wordt uitgeoefend door de organen belast met governance

34. Bij het verkrijgen van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersingsmaatregelen, dient de accountant inlichtingen bij het bestuur van de entiteit in te winnen met betrekking tot:
- a. De inschatting door het bestuur van het risico dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang zouden kunnen bevatten als gevolg van fraude;
 - b. De door het bestuur gevolgde werkwijze om het risico van fraude binnen de entiteit te onderkennen en hierop in te spelen, met inbegrip van specifiek door het bestuur onder-

kende frauderisico's of posten in de financiële overzichten, transactiestromen of onderdelen van de toelichting bij de financiële overzichten ten aanzien waarvan het risico van fraude het meest waarschijnlijk is;

- c. **De communicatie door het bestuur, indien van toepassing, naar de organen belast met governance inzake haar werkwijze met betrekking tot het onderkennen van het risico van fraude binnen de entiteit en de wijze van inspelen hierop; en**
 - d. **De wijze waarop het bestuur, indien van toepassing, naar de werknemers haar visie doorgeeft ten aanzien van het zaken doen en ethisch handelen.**
35. Aangezien het bestuur van de entiteit verantwoordelijk is voor de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit en voor de vervaardiging van de financiële overzichten, is het passend dat de accountant inlichtingen inwint bij het bestuur omtrent haar eigen inschatting van het risico van fraude en omtrent de interne beheersingsmaatregelen die aanwezig zijn om fraude te voorkomen en te ontdekken. De aard, de omvang en de frequentie van de inschatting van dit risico door het bestuur verschillen per entiteit. In sommige entiteiten maakt het bestuur gedetailleerde schattingen, jaarlijks of als onderdeel van een systeem van voortdurende bewaking. In andere entiteiten kan de inschatting van het bestuur minder formeel en minder vaak plaatsvinden. In sommige, vooral kleinere, entiteiten kan het bestuur zich misschien vooral richten op het risico van fraude of het wederrechtelijk onttrekken van waarden door werknemers. De aard, de omvang en frequentie van de inschatting door het bestuur zijn belangrijk voor het inzicht van de accountant in de interne beheersingsomgeving van de entiteit. Zo kan de omstandigheid dat het bestuur geen inschatting heeft gemaakt van het frauderisico in sommige omstandigheden een aanwijzing zijn voor het geringe belang dat het bestuur hecht aan interne beheersingsmaatregelen.
36. In een kleine entiteit met een directeur-eigenaar zal deze mogelijk in staat zijn effectiever toezicht uit te oefenen dan in een grotere entiteit, ter compensatie van de in het algemeen beperktere mogelijkheden van functiescheiding. Daartegenover staat dat de directeur-eigenaar beter in staat zal zijn om de interne beheersingsmaatregelen te doorbreken, doordat het interne beheersingssysteem informeler is. Dit wordt door de accountant in aanmerking genomen bij het bepalen van het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.
37. Bij het inwinnen van inlichtingen in het kader van het verkrijgen van inzicht in de door het bestuur gevolgde werkwijze met betrekking tot het onderkennen van fraude en het inspelen hierop om het risico van fraude in de entiteit te bepalen en hoe zij hiermee omgaat, doet de accountant navraag naar de wijze waarop wordt ingespeeld op interne of externe beschuldigingen van fraude die de entiteit betreffen. Voor entiteiten met verschillende vestigingen informeert de accountant naar de aard en omvang van het toezicht op de bedrijfslocaties of de bedrijfsonderdelen en of er productievestigingen of bedrijfsonderdelen zijn waar een grotere kans bestaat op het optreden van fraude.

38. De accountant dient inlichtingen in te winnen bij het bestuur, de interne accountantsfunctie en bij anderen binnen de entiteit die daarvoor in aanmerking komen, om te bepalen of zij op de hoogte zijn van enige aanwijzingen voor fraude, beschuldigingen van fraude of fraude.
39. Hoewel de door de accountant bij het bestuur ingewonnen inlichtingen nuttige informatie kan opleveren voor wat betreft het risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van werknemersfraude, is het onwaarschijnlijk dat dergelijke inlichtingen nuttige informatie opleveren ten aanzien van het risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van directiefraude. Het inwinnen van inlichtingen bij anderen binnen de entiteit, in aanvulling op inlichtingen van het bestuur, kan er daarom toe bijdragen dat de accountant een andere visie krijgt dan die van het bestuur en van degenen die verantwoordelijk zijn voor het proces van financiële verslaggeving. Dergelijke verzoeken om inlichtingen kunnen personen een gelegenheid geven informatie aan de accountant te verstrekken die anders niet zou zijn gecommuniceerd. De accountant gebruikt zijn vakkundige oordeelsvorming bij het bepalen aan welke anderen binnen de entiteit inlichtingen worden gevraagd en welke inlichtingen dit betreft. Bij het bepalen hiervan overweegt de accountant of anderen binnen de entiteit informatie zouden kunnen geven die ertoe bijdraagt dat de accountant het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude kan bepalen.
40. Indien de entiteit een interne accountantsfunctie heeft, wint de accountant inlichtingen in bij personeelsleden van deze afdeling. De gevraagde inlichtingen gaan in op de visie van de interne accountants ten aanzien van het risico van fraude, op de vraag of de interne accountants in de loop van het jaar werkzaamheden hebben uitgevoerd afgestemd op het ontdekken van fraude, op de vraag of het bestuur naar tevredenheid heeft gereageerd op de bevindingen uit deze werkzaamheden en op de vraag of de interne accountants op de hoogte zijn van enige aanwijzingen voor fraude, beschuldigingen van fraude of fraude.
41. Voorbeelden van anderen binnen de entiteit bij wie de accountant inlichtingen zou kunnen inwinnen ten aanzien van het bestaan of vermoeden van fraude zijn:
- Werknemers die niet rechtstreeks betrokken zijn bij het proces van financiële verslaggeving;
 - Werknemers op verschillende verantwoordelijkheidsniveaus;
 - Werknemers die betrokken zijn bij het initiëren, verwerken of vastleggen van complexe of weinig voorkomende transacties en degenen die hen leiding geven of toezicht op hen uitoefenen;
 - Interne juristen;
 - De functionaris die verantwoordelijk is voor ethisch handelen; en

- De persoon of personen die verantwoordelijk zijn voor het afhandelen van beschuldigingen van fraude.
42. Bij het evalueren van de bij het bestuur ingewonnen inlichtingen, neemt de accountant een professioneel-kritische instelling in acht, daarbij in aanmerking nemend dat het bestuur vaak in de beste positie verkeert om fraude te plegen. De accountant past daarom vakkundige oordeelsvorming toe om te besluiten onder welke omstandigheden de ingewonnen inlichtingen door andere informatie moeten worden ondersteund. Als er inconsistenties zijn in de ingewonnen inlichtingen, tracht de accountant deze op te lossen.
43. **De accountant dient inzicht te verkrijgen in de wijze waarop de organen belast met governance toezicht uitoefenen op de door het bestuur gevolgde werkwijze om het risico van fraude binnen de entiteit te onderkennen en hierop in te spelen en de interne beheersingsmaatregelen die het bestuur heeft opgezet om deze risico's te beperken.**
44. De organen belast met governance van een entiteit zijn verantwoordelijk voor het toezicht op de maatregelen van administratieve organisatie en interne beheersing betreffende risicobewaking, financieel beheer en naleving van de wet. In veel landen zijn de uitgangspunten van corporate governance goed ontwikkeld en spelen de organen belast met governance een actieve rol door toezicht te houden op de wijze waarop de entiteit het risico van fraude inschat en op de interne beheersingsmaatregelen die de entiteit heeft getroffen ter beperking van de specifieke frauderisico's die door de entiteit zijn onderkend. Omdat de verantwoordelijkheden van het bestuur en de organen belast met governance per entiteit en per land kunnen verschillen, is het van belang dat de accountant hun respectievelijke verantwoordelijkheden kent, om inzicht te verkrijgen in het toezicht dat door daartoe aangewezen personen wordt uitgeoefend². Het begrip "organen belast met governance" omvat mede het bestuur van de entiteit indien deze de taken van deze organen uitvoert, zoals bij kleinere entiteiten het geval is.
45. Het verkrijgen van inzicht in de wijze waarop de organen belast met governance toezicht uitoefenen op de door het bestuur van de entiteit gevolgde werkwijze om het risico van fraude in de entiteit te onderkennen en hierop in te spelen en op de interne beheersingsmaatregelen die het bestuur heeft opgezet om deze risico's te beperken, kan tevens inzicht verschaffen in de gevoeligheid van de entiteit voor directiefraude, de toereikendheid van dergelijke interne beheersingsmaatregelen en de bekwaamheid en integriteit van het bestuur. De accountant kan dit inzicht verkrijgen door werkzaamheden uit te voeren als het bijwonen van bijeenkomsten waar over dit onderwerp besprekingen

² Standaard 260, "Communicatie over controle-aangelegenheden met organen belast met governance", paragraaf 8, behandelt met wie de accountant communiceert indien de governancestructuur van de entiteit niet duidelijk is gedefinieerd.

plaatsvinden, het lezen van notulen van zulke vergaderingen of door inlichtingen in te winnen bij de organen belast met governance.

46. **De accountant dient inlichtingen in te winnen bij de organen belast met governance om te bepalen of zij op de hoogte zijn van enige aanwijzingen voor fraude, beschuldigingen van fraude of fraude.**
47. De accountant wint onder meer inlichtingen in bij de organen belast met governance om de antwoorden die hij van het bestuur heeft verkregen bevestigd te krijgen. Indien de van het bestuur verkregen inlichtingen inconsistent zijn, verzamelt de accountant aanvullende controle-informatie om deze inconsistenties op te lossen. Inlichtingen van de organen belast met governance kunnen de accountant tevens helpen om het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude te inventariseren.

Beoordeling van frauderisicofactoren

48. **Bij het verkrijgen van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersingsmaatregelen, dient de accountant te overwegen of de informatie die hij heeft verzameld een aanwijzing is voor het bestaan van een of meer frauderisicofactoren.**
49. De omstandigheid dat fraude in het algemeen wordt verhuuld, kan het zeer moeilijk maken deze te ontdekken. Niettemin kan de accountant door gebruik te maken van zijn kennis van de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen, gebeurtenissen of omstandigheden onderkennen die een aanwijzing vormen voor een prikkel of drukmiddel om te frauderen of een gelegenheid scheppen om te frauderen. Dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden worden "frauderisicofactoren" genoemd. Voorbeelden hiervan zijn:
 - De behoefte om te voldoen aan de verwachtingen van derden met betrekking tot het verkrijgen van aanvullend eigen vermogen kan een druk vormen tot het plegen van fraude;
 - Het toekennen van een belangrijke bonussen indien een onrealistisch winstdoel wordt bereikt kan een prikkel vormen tot het plegen van fraude.

Een ineffectieve interne beheersingsomgeving kan gelegenheid bieden tot het plegen van fraude. Hoewel frauderisicofactoren niet noodzakelijkerwijs een aanwijzing zijn voor het bestaan van fraude, deden zij zich vaak voor in gevallen waarin fraude heeft plaatsgevonden. De aanwezigheid van frauderisicofactoren kan van invloed zijn op de inschatting door de accountant van het risico van een afwijking van materieel belang.

50. Frauderisicofactoren kunnen niet gemakkelijk worden gerangschikt in volgorde van belangrijkheid. De betekenis van frauderisicofactoren verschilt sterk. Sommige van deze factoren zullen voor-

komen binnen entiteiten waar deze door de specifieke omstandigheden niet leiden tot een risico op een afwijking van materiaal belang. Daarom past de accountant vakkundige oordeelsvorming toe bij het beoordelen of een frauderisicofactor aanwezig is en of deze in aanmerking moet worden genomen bij het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude.

51. Voorbeelden van frauderisicofactoren met betrekking tot frauduleuze financiële verslaggeving en het onttrekken van waarden zijn opgenomen in Bijlage 1 bij deze Standaard. Deze ter illustratie opgenomen risicofactoren zijn gerangschikt naar drie omstandigheden die zich gewoonlijk voordoen bij een fraude, namelijk een prikkel of druk om fraude te plegen, een gelegenheid om fraude te plegen, en een mogelijkheid om de frauduleuze handeling te rationaliseren. Risicofactoren die het gevolg zijn van een houding die het rationaliseren van een frauduleuze handeling toelaat, kunnen niet altijd door de accountant worden opgemerkt. Niettemin kan dergelijke informatie ter kennis van de accountant komen. Hoewel de frauderisicofactoren die in Bijlage 1 zijn beschreven een breed scala van omstandigheden omvatten waarmee de accountant kan worden geconfronteerd, zijn het slechts voorbeelden en kunnen er nog andere risicofactoren bestaan. De accountant moet daarom alert zijn op risicofactoren die specifiek zijn voor de entiteit en die niet zijn opgenomen in Bijlage 1. Niet alle in Bijlage 1 beschreven voorbeelden zijn in alle omstandigheden van toepassing en sommige daarvan kunnen van meer of minder belang zijn in entiteiten afhankelijk van de omvang, de verschillende eigendomsstructuren, de verschillende bedrijfstakken of vanwege hun uiteenlopende aard of omstandigheden.
52. De omvang, complexiteit en eigendomsstructuur van de entiteit hebben een aanzienlijke invloed op de beoordeling van de relevante frauderisicofactoren. Zo beoordeelt de accountant bij een grote entiteit in het algemeen factoren die gewoonlijk verband houden met onjuist gedrag van leidinggevenden, zoals de effectiviteit van de organen belast met governance en de interne accountantsfunctie en het bestaan van een formele gedragscode en het uitvoeren van toezicht op de naleving daarvan. Voorts kan het beoordelen van frauderisicofactoren op het niveau van een bedrijfs onderdeel tot een ander inzicht leiden dan het beoordelen daarvan op het niveau van de entiteit als geheel. Bij een kleine entiteit is beoordeling van deze factoren wellicht niet van toepassing of minder belangrijk. Zo bestaat bij een kleinere entiteit wellicht geen schriftelijke gedragscode maar heeft deze in plaats daarvan door mondelinge communicatie en door voorbeeldgedrag van het bestuur een bedrijfscultuur ontwikkeld die de nadruk legt op het belang van integriteit en ethisch handelen. Dominant leiderschap door één persoon in een kleine entiteit is op zich in het algemeen geen aanwijzing voor het tekortschieten van het bestuur ten aanzien van het uitdragen en overbrengen van een passende houding met betrekking tot de interne beheersing en het financiële verslaggevingsproces. In sommige entiteiten kan de noodzaak om goedkeuring van het bestuur te verkrijgen compenserend werken ten aanzien van in andere opzichten zwakke interne beheersingsmaatregelen en het risico van werknemersfraude beperken. Dominant leiderschap door één persoon kan echter een potentiële tekortkoming vormen, aangezien er dan een gelegenheid is voor het bestuur om interne beheersingsmaatregelen te doorbreken.

Beoordeling van ongebruikelijke of onverwachte verbanden

53. **Bij het uitvoeren van analytische controlewerkzaamheden om inzicht te verkrijgen in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersingssysteem, dient de accountant ongebruikelijke of onverwachte verbanden die op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude kunnen duiden, te beoordelen.**
54. Analytische controlewerkzaamheden kunnen een bijdrage leveren aan het vaststellen dat er weinig voorkomende transacties of gebeurtenissen, bedragen, ratio's en trends voorkomen, die een aanwijzing kunnen zijn voor zaken die invloed hebben op de financiële overzichten en op de controle. Bij het uitvoeren van analytische werkzaamheden ontwikkelt de accountant verwachtingen omtrent aanmerkelijke verbanden waarvan het bestaan redelijkerwijs kan worden verwacht op grond van het inzicht dat de accountant heeft in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersingssysteem. Indien deze verwachtingen worden vergeleken met de verantwoorde bedragen, of met ratio's die op basis van de verantwoorde bedragen zijn ontwikkeld en deze vergelijking levert ongebruikelijke of onverwachte verbanden op, dan beoordeelt de accountant deze uitkomsten bij het bepalen van het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. Analytische werkzaamheden omvatten onder meer werkzaamheden met betrekking tot opbrengstenrekeningen met als doel ongebruikelijke of onverwachte verbanden vast te stellen die een aanwijzing kunnen zijn voor een risico van een afwijking van materieel belang door frauduleuze financiële verslaggeving zoals bijvoorbeeld gefingeerde verkopen of belangrijke retouren van afnemers die een aanwijzing kunnen vormen voor niet bekendgemaakte nevenovereenkomsten.

Beoordeling van andere informatie

55. **In het kader van het verkrijgen van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersingssysteem, dient de accountant te beoordelen of andere verkregen informatie duidt op een risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.**
56. In aanvulling op de informatie die is verkregen bij het uitvoeren van analytische werkzaamheden, beoordeelt de accountant andere informatie omtrent de entiteit en haar omgeving die is verkregen en die nuttig kan zijn bij het bepalen van het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. De bespreking van de leden van het opdrachtteam die in de paragrafen 27-32 van deze Standaard is beschreven kan informatie opleveren die een bijdrage kan leveren aan het bepalen van dit risico. In aanvulling daarop kan informatie die is verkregen in het kader van de processen met betrekking tot het aanvaarden en voortzetten van de relatie met de opdrachtgever en de ervaring die is opgedaan bij het uitvoeren van andere opdrachten voor de entiteit, zoals opdrachten tot beoordeling van tussentijdse financiële gegevens, van belang zijn bij het bepalen van het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.

Het onderkennen en inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude

57. Bij het onderkennen en inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en op beweringniveau voor transactiestromen, posten in de financiële overzichten of onderdelen van de toelichting bij de financiële overzichten dient de accountant het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude te onderkennen en in te schatten. Elk ingeschat risico dat zou kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude is een significant risico en de accountant dient daarvoor, voor zover hij dat nog niet heeft gedaan, de opzet van de daarmee in verband staande interne beheersingsmaatregelen van de entiteit te beoordelen, met inbegrip van daaruit voortvloeiende activiteiten, en vast te stellen of deze zijn ingevoerd.
58. Om het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude in te schatten gebruikt de accountant zijn vakkundige oordeelsvorming en:
- Bepaalt hij het risico van fraude door de informatie die is verkregen bij het uitvoeren van de risicoanalyses te beoordelen en door het beoordelen van transactiestromen, posten in de financiële overzichten en onderdelen van de toelichting bij de financiële overzichten;
 - Relateert hij het onderkende risico van fraude aan de mogelijke fout op beweringniveau; en
 - Beoordeelt hij de waarschijnlijke omvang van de mogelijke afwijking met inbegrip van de mogelijkheid dat het risico kan leiden tot een veelvoud aan afwijkingen en de waarschijnlijkheid dat het risico zich voordoet.
59. Het is van belang dat de accountant inzicht verkrijgt in de interne beheersingsmaatregelen welke het bestuur heeft opgezet en ingevoerd om fraude te voorkomen en te ontdekken, omdat bij het opzetten en invoeren van deze maatregelen het bestuur zich mogelijk een onderbouwd oordeel heeft gevormd over de aard en de omvang van de beheersingsmaatregelen die zij wenst toe te passen en de aard en de omvang van de in haar ogen bestaande risico's. De accountant kan daardoor bijvoorbeeld opmerken dat het bestuur bewust de risico's geaccepteerd heeft die met een gebrek aan functiescheiding gepaard gaan. Dit kan vaak het geval zijn in kleine entiteiten waar de eigenaar dagelijks toezicht houdt op de onderneming. Informatie die is verworven bij het verkrijgen van dit inzicht kan ook een bijdrage leveren aan het bepalen van de frauderisicofactoren die van invloed kunnen zijn op de inschatting door de accountant van het risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude.

Risico van fraude bij opbrengstverantwoording

60. Afwijkingen van materieel belang als gevolg van frauduleuze financiële verslaggeving zijn vaak het gevolg van het te hoog voorstellen van opbrengsten (bijvoorbeeld door omzet te vroeg te verantwoorden of door gefingeerde omzet in de administratie op te nemen) of een te lage opgave van opbrengsten (bijvoorbeeld door omzet ten onrechte in een latere periode te verantwoorden). De accountant gaat er daarom gewoonlijk van uit dat er frauderisico bestaat ten aanzien van de opbrengstverantwoording en overweegt welke soort opbrengst, opbrengstransactie of bewering aan dit risico blootgesteld kan zijn. Dergelijke ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude in de sfeer van de opbrengstverantwoording zijn significante risico's, waarop hij zich dient te richten overeenkomstig de paragrafen 57 en 61 van deze Standaard. Bijlage 2 bevat voorbeelden van de wijze waarop de accountant door middel van specifieke controlewerkzaamheden inspeelt op het door hem ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van frauduleuze financiële verslaggeving in het kader van de opbrengstverantwoording. Indien de accountant in een bepaalde situatie het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude niet aanwezig acht ten aanzien van de opbrengstverantwoording, legt hij de overwegingen waarop hij dit oordeel baseert vast overeenkomstig de bepalingen van paragraaf 110 van deze Standaard.

Controlewerkzaamheden naar aanleiding van het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude

61. **De accountant dient de wijze te bepalen waarop hij inspeelt op het risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten als gevolg van fraude en aanvullende controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren waarvan de aard, de tijdsfasering en de omvang zijn afgestemd op het ingeschatte risico op beweringniveau.**
62. Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschatting" vereist dat de accountant gegevensgerichte werkzaamheden uitvoert die specifiek zijn afgestemd op de risico's die als een significant risico zijn ingeschat.
63. De accountant kan op verschillende manieren op het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude inspelen, zoals:
- a. Een benadering die in algemene zin nog meer nadruk legt op de wijze waarop de controle wordt uitgevoerd, namelijk door zijn professioneel-kritische instelling te intensiveren en door extra aandacht te besteden aan algemene beoordelingen naast de specifieke werkzaamheden die reeds waren gepland.

- b. Een benadering specifiek afgestemd op de vastgestelde risico's op beweringniveau, die gevolgen heeft voor de aard, de tijdsfasering en de omvang van de uit te voeren controlewerkzaamheden.
 - c. Een benadering specifiek afgestemd op de vastgestelde risico's die gevolgen hebben voor de uitvoering van bepaalde controlewerkzaamheden afgestemd op de risico's van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude alsmede afgestemd op het risico van het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het bestuur, waarbij rekening wordt gehouden met de onvoorspelbaarheid waarmee dit gepaard kan gaan.
64. Het inspelen op het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude kan op de volgende wijze invloed hebben op de professioneel-kritische instelling van de accountant:
- a. Extra aandacht voor de aard en omvang van de voor nader onderzoek te selecteren documentatie ter onderbouwing van materiële transacties.
 - b. Extra aandacht voor de noodzaak om door het bestuur verstrekte bevestigingen en verklaringen inzake materiële posten te onderbouwen met stukken of informatie van derden.
65. De accountant kan tot de conclusie komen dat het niet goed uitvoerbaar is om controlewerkzaamheden op te zetten die in voldoende mate rekening houden met het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. In die omstandigheden gaat de accountant na wat de gevolgen hiervan zijn voor de controle (zie de paragrafen 89 en 103 van deze Standaard).

Algemene aanpak

66. **In het kader van het inspelen op het risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten als gevolg van fraude dient de accountant:**
- a. **Te overwegen welke medewerkers hij inschakelt en hoe het toezicht op de uitvoering wordt geregeld;**
 - b. **Rekening te houden met de grondslagen voor financiële verslaggeving, die de entiteit hanteert; en**
 - c. **Een verrassingselement in te brengen bij de keuze van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de controlewerkzaamheden.**

67. Het is noodzakelijk, dat de kennis, de deskundigheid en de bekwaamheid van de personen aan wie belangrijke opdrachtverantwoordelijkheden worden toegewezen, in overeenstemming zijn met de door de accountant gemaakte inschatting van het risico dat binnen de opdracht een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude voorkomt. Zo kan de accountant in het kader van het onderkende risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, besluiten aan het opdrachtteam extra personen toe te voegen met specifieke deskundigheid, zoals forensische en automatiseringsdeskundigen, of kan hij meer ervaren personen aan het opdrachtteam toevoegen. Voorts is de mate van toezicht een consequentie van de inschatting door de accountant van het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude en van de kundigheid van de leden van het opdrachtteam die de werkzaamheden uitvoeren.
68. De accountant beoordeelt de door het bestuur gekozen en toegepaste belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving, in het bijzonder de grondslagen die betrekking hebben op subjectieve waarderingen en op gecompliceerde transacties. De accountant overweegt of de keuze en toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving een aanwijzing zou kunnen vormen voor frauduleuze financiële verslaggeving als gevolg van pogingen van het bestuur om de resultaten te sturen teneinde de gebruikers van de financiële overzichten te misleiden door hun beeld van de prestaties en de winstgevendheid van de entiteit te beïnvloeden.
69. Personen binnen de entiteit die bekend zijn met de werkzaamheden die een accountant gewoonlijk verricht tijdens het uitvoeren van een opdracht zijn wellicht beter in staat frauduleuze financiële verslaggeving te verhullen. Daarom brengt de accountant bij zijn keuze van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de uit te voeren controlewerkzaamheden een verrassingselement in. Dit kan bijvoorbeeld worden bereikt door gegevens gerichte controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot rekeningsaldi en beweringen die wegens hun geringe materialiteit of risico niet op andere wijze in de controle waren betrokken, door controlewerkzaamheden uit te voeren op een ander tijdstip dan dit gewoonlijk gebeurt, door verschillende steekproeftechnieken te hanteren en door controlewerkzaamheden uit te voeren op verschillende locaties of op onaangekondigde momenten per locatie.

Controlewerkzaamheden met betrekking tot het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude op beweringniveau

70. De wijze waarop de accountant rekening houdt met het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude op beweringniveau kan mede omvatten het op een van de volgende manieren wijzigen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de uit te voeren controlewerkzaamheden:
 - Het kan noodzakelijk zijn de aard van de uit te voeren controlewerkzaamheden te wijzigen om controle-informatie te verkrijgen die betrouwbaarder en meer relevant is of om aanvullende, bevestigende informatie te verkrijgen. Dit kan zowel het soort controlewerkzaam-

heden dat wordt uitgevoerd betreffen als de combinatie van controlewerkzaamheden. Zo kan de accountant meer het accent leggen op waarneming ter plaatse of onderzoek van bepaalde activa of kan hij ervoor kiezen auditsoftware te gebruiken om meer bewijs te verkrijgen inzake gegevens die zijn begrepen in belangrijke rekeningen of digitale gegevensbestanden. Tevens kan de accountant controlewerkzaamheden opzetten om aanvullende, bevestigende informatie te verkrijgen. Als de accountant bijvoorbeeld constateert dat het bestuur van de entiteit onder druk staat om winstverwachtingen te realiseren, kan er in verband daarmee een risico bestaan dat het bestuur de omzet te hoog wil voorstellen door verkoopovereenkomsten aan te gaan waarin voorwaarden zijn opgenomen die opbrengstverantwoording binnen de lopende verslagperiode niet toestaan of door verkopen te factureren voordat levering plaatsvindt. In deze omstandigheden kan de accountant bijvoorbeeld een externe bevestiging vragen, niet alleen ter bevestiging van de uitstaande vorderingen, maar tevens ter bevestiging van de voorwaarden van de afgesloten verkoopcontracten, met inbegrip van de data, retourvoorwaarden en leveringsvoorwaarden. Daarnaast kan de accountant het effectief achten dat hij ter aanvulling op dergelijke externe bevestigingen bij niet-financiële medewerkers van de entiteit navraag doet naar wijzigingen in verkoop- en leveringsvoorwaarden.

- Het kan noodzakelijk zijn de tijdsfasering van het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden te wijzigen. De accountant kan besluiten dat door het uitvoeren van gegevensgerichte controles aan of tegen het einde van het jaar beter rekening kan worden gehouden met het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. De accountant kan, in het licht van het risico van een opzettelijke afwijking of manipulatie, besluiten dat het niet effectief zou zijn conclusies uit werkzaamheden die tijdens een tussentijdse controle zijn verricht te extrapoleren tot het einde van de verslaggevingsperiode. De accountant kan echter ook in verband met het risico van een opzettelijke afwijking ervoor kiezen gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot transacties die op een eerder moment of gedurende de gehele verslaggevingsperiode zijn verantwoord, bijvoorbeeld omdat een afwijking door middel van een onjuiste verantwoording van omzet op een eerder moment in de verslaggevingsperiode kan hebben plaatsgevonden.
- De omvang van de uit te voeren werkzaamheden wordt aangepast aan de inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang. Zo kan de accountant bijvoorbeeld de steekproefomvang vergroten of analytische werkzaamheden op een meer gedetailleerd niveau uitvoeren. Ook kan hij door middel van auditsoftware digitale transacties en gegevensbestanden uitgebreider onderzoeken. Dergelijke technieken kunnen worden gebruikt om steekproefsgewijs transacties te selecteren uit belangrijke digitale bestanden, om transacties op bepaalde kenmerken te sorteren of om een hele populatie te onderzoeken in plaats van een deel daarvan.

71. Indien de accountant een risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude onderkent met betrekking tot voorraadhoeveelheden, kan het onderzoeken van de voorraadadministratie van de entiteit een hulpmiddel zijn om locaties of posten te onderkennen die gedurende of na afloop van de inventarisatie specifieke aandacht vereisen. Een dergelijk onderzoek kan leiden tot het besluit inventarisatie op bepaalde locaties onaangekondigd bij te wonen of alle locaties simultaan te inventariseren.
72. De accountant kan een risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude onderkennen dat betrekking heeft op een aantal posten en beweringen. Dit kan betrekking hebben op de waardering van activa, schattingen met betrekking tot bepaalde transacties (zoals vererving, herstructurering of afstoten van bedrijfsactiviteiten) en andere belangrijke overlopende verplichtingen (zoals pensioen- en andere verplichtingen na uitdiensttreding van werknemers of verplichtingen inzake herstel van milieuschade). Het risico kan ook verband houden met belangrijke wijzigingen in veronderstellingen met betrekking tot posten die steeds opnieuw moeten worden geschat. Informatie die is verzameld bij het verkrijgen van inzicht in de entiteit en haar omgeving kan de accountant helpen bij het evalueren van de aanvaardbaarheid van dergelijke schattingen van het bestuur van de entiteit en de daaraan ten grondslag liggende standpunten en veronderstellingen. Ook door beoordeling achteraf, met gebruikmaking van inmiddels beschikbare gegevens, van in voorgaande periodes door het bestuur van de entiteit in vergelijkbare situaties gemaakte veronderstellingen en aangebrachte aanpassingen, kan inzicht worden verkregen in de redelijkheid van de schattingen van het bestuur en de daaraan ten grondslag liggende veronderstellingen.
73. Voorbeelden van controlewerkzaamheden die kunnen worden gebruikt om in te spelen op het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude zijn opgenomen in Bijlage 2 van deze Standaard. De bijlage bevat voorbeelden van de wijze waarop de accountant in het kader van zijn risicoanalyse rekening houdt met het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van zowel frauduleuze financiële verslaggeving als het wederrechtelijk onttrekken of doen toevloeien van waarden aan de entiteit.

Controlewerkzaamheden met betrekking tot het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het bestuur

74. Zoals in paragraaf 19 van deze Standaard is vermeld, verkeren leidinggevenden vaak in een bijzondere positie om fraude te plegen, omdat zij in staat zijn direct of indirect de financiële administratie te manipuleren en financiële overzichten op te stellen die frauduleus zijn beïnvloed door het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen die voor het overige goed blijken te werken. Hoewel de omvang van het risico van het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het bestuur per entiteit verschilt, is het risico in alle entiteiten aanwezig en vormt het een significant risico voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. Daarom voert de accountant in aanvulling op de controlewerkzaamheden afgestemd op het risico van

een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude op het niveau van de financiële overzichten en de controlewerkzaamheden afgestemd op het inspelen op het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude op beweringniveau, controlewerkzaamheden uit, afgestemd op het risico van het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het bestuur.

75. In de paragrafen 76-82 van deze Standaard wordt vermeld welke controlewerkzaamheden noodzakelijk zijn om rekening te kunnen houden met het risico van het door het bestuur van de entiteit doorbreken van beheersingsmaatregelen. De accountant beoordeelt echter ook of er een risico van doorbreken van beheersingsmaatregelen door het bestuur bestaat waardoor hij genoodzaakt is controlewerkzaamheden uit te voeren in aanvulling op die welke in genoemde paragrafen zijn vermeld.
76. **Om in te kunnen spelen op het risico van doorbreking van interne beheersingsmaatregelen door het bestuur van de entiteit dient de accountant controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren om:**
- a. **De in het grootboek verwerkte journaalposten en andere correcties die zijn gemaakt tijdens het opstellen van de financiële overzichten te onderzoeken op hun juistheid;**
 - b. **Schattingen in de financiële overzichten te beoordelen op vooringenomenheden die zouden kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude; en**
 - c. **Inzicht te verkrijgen in de zakelijke redenen voor door de accountant geconstateerde belangrijke transacties die vallen buiten de gebruikelijke activiteiten van de entiteit of die in ander opzicht on-gebruikelijk lijken in het licht van het inzicht dat de accountant heeft van de entiteit en haar omgeving.**

Journaalposten en andere correcties

77. Bij afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude in de financiële overzichten komt het vaak voor dat het financiële verslaggevingsproces wordt gemanipuleerd door gedurende het jaar of op het jaareinde onjuiste of niet geautoriseerde journaalposten te boeken of door correcties aan te brengen in posten in de financiële overzichten welke niet vastliggen in formele journaalposten, zoals in de vorm van consolidatiecorrecties of herrubriceringen. Bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden afgestemd op het onderzoeken van de aanvaardbaarheid van geboekte journaalposten en andere in het proces van opstellen van de financiële overzichten aangebrachte correcties:
- a. **Verkrijgt de accountant inzicht in het financiële verslaggevingsproces van de entiteit en haar interne beheersingsmaatregelen ten aanzien van journaalposten en andere correcties;**

- b. Beoordeelt de accountant de opzet van de beheersingsmaatregelen ten aanzien van journaalposten en andere correcties en stelt hij vast dat deze zijn ingevoerd;
 - c. Informeert de accountant bij personen die zijn betrokken bij het financiële verslaggevingsproces naar onjuiste of ongebruikelijke activiteiten met betrekking tot de verwerking van journaalposten en andere correcties;
 - d. Bepaalt de accountant de tijdsfasering van de uit te voeren werkzaamheden; en
 - e. Identificeert en selecteert de accountant journaalposten en andere correcties voor controle.
78. Om de te onderzoeken journaalposten en andere correcties te identificeren en te selecteren en om de meest geschikte wijze van onderzoek naar de onderbouwing van de geselecteerde posten te bepalen, neemt de accountant het volgende in overweging:
- *De inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude* - de aanwezigheid van frauderisicofactoren en andere informatie die de accountant heeft verkregen bij het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude kan helpen bij het bepalen van specifieke soorten journaalposten en andere correcties die aan onderzoek zullen worden onderworpen.
 - *Beheersingsmaatregelen die zijn getroffen ten aanzien van journaalposten en andere correcties* - effectieve beheersingsmaatregelen ten aanzien van het vervaardigen en boeken van journaalposten en andere correcties kunnen ertoe bijdragen dat het aantal te onderzoeken posten beperkt wordt, mits de accountant de effectieve werking van de beheersingsmaatregelen heeft onderzocht.
 - *Het financiële verslaggevingsproces van de entiteit en de aard van de te verkrijgen controle-informatie* - bij veel entiteiten bestaat het routinematig verwerken van transacties uit een combinatie van handmatige en geautomatiseerde stappen en procedures. Ook bij het verwerken van journaalposten en andere correcties kunnen handmatige en geautomatiseerde procedures en beheersingsmaatregelen een rol spelen. Indien het financiële verslaggevingsproces plaatsvindt met behulp van geautomatiseerde gegevensverwerking, zijn journaalposten en andere correcties mogelijk alleen in digitale vorm beschikbaar.
 - *De kenmerken van frauduleuze journaalposten of frauduleuze andere correcties* - onjuiste journaalposten of andere correcties hebben vaak bijzondere, typerende kenmerken. Dergelijke kenmerken kunnen zijn dat de posten (a) betrekking hebben op daarmee geen verband houdende, ongebruikelijke of zelden gebruikte rekeningen, (b) zijn vervaardigd

door personen die gewoonlijk geen journaalposten boeken, (c) zijn geboekt aan het einde van het jaar of als nagekomen posten met nauwelijks of geen toelichting of omschrijving, (d) zijn vervaardigd voor of gedurende het opstellen van de financiële overzichten zonder dat rekeningnummers zijn vermeld, of (e) ronde getallen of consistente eindcijfers bevatten.

- *De aard en complexiteit van de rekeningen* - onjuiste journaalposten of correcties kunnen worden gebruikt voor rekeningen die (a) transacties bevatten die complex of ongebruikelijk van aard zijn, (b) belangrijke schattingen en eindejaarscorrecties bevatten, (c) in het verleden onderhevig waren aan afwijkingen, (d) niet tijdig zijn geanalyseerd of die onverklaarde verschillen bevatten, (e) inter-company transacties bevatten, of (f) op andere wijze in verband gebracht worden met een geïdentificeerd risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. Bij controle van een entiteit met verschillende locaties of divisies is het selecteren van journaalposten vanuit verschillende locaties een aandachtspunt.
- *Journaalposten of andere correcties die buiten de normale procedures om worden verwerkt* - niet routinematige journaalposten zijn niet altijd in dezelfde mate onderworpen aan interne beheersingsmaatregelen als periodieke journaalposten, zoals de maandelijkse boekingen van omzet, inkopen en bankmutaties.

79. De accountant gebruikt zijn vakkundige oordeelsvorming bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de controlewerkzaamheden met betrekking tot journaalposten en andere correcties. Omdat frauduleuze journaalposten en andere correcties vaak aan het eind van de verslaggevingsperiode worden gemaakt, selecteert de accountant gewoonlijk de journaalposten en andere correcties die rond dat tijdstip zijn gemaakt. Aangezien afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude in de financiële overzichten zich gedurende het gehele jaar kunnen voordoen en gepaard kunnen gaan met omvangrijke pogingen om te verhullen hoe de fraude is uitgevoerd, beoordeelt de accountant of het noodzakelijk is ook in de loop van het jaar de journaalposten en andere correcties te controleren.

Schattingen in financiële overzichten

80. Bij het opstellen van financiële overzichten is het bestuur van de entiteit verantwoordelijk voor de gemaakte veronderstellingen en aangebrachte aanpassingen die van invloed zijn op belangrijke schattingsposten in de financiële overzichten en voor het voortdurend bewaken van de redelijkheid van dergelijke schattingsposten. Frauduleuze financiële verslaggeving vindt vaak plaats door opzettelijke afwijkingen in schattingsposten. Bij het beoordelen van schattingen op vooringenomenheden van het bestuur die zouden kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude:

- a. Beoordeelt de accountant of de verschillen tussen de schattingen op grond van beschikbare controle-informatie en die welke in de financiële overzichten zijn opgenomen kunnen duiden op een mogelijke vooringenomenheid van het bestuur van de entiteit, ook al zijn de schattingsposten in de financiële overzichten op zich redelijk te achten. In dat geval herbeoordeelt de accountant de gemaakte schattingen als geheel op aanvaardbaarheid; en
 - b. Voert de accountant een beoordeling achteraf uit, met gebruikmaking van inmiddels beschikbare gegevens, van de in de financiële overzichten van de voorafgaande periode opgenomen belangrijke schattingsposten die zijn gebaseerd op door het bestuur gemaakte veronderstellingen en aangebrachte aanpassingen. Het doel van deze beoordeling achteraf is te bepalen of er een aanwijzing is voor een mogelijke vooringenomenheid van het bestuur van de entiteit. Deze beoordeling achteraf heeft niet tot doel de in het voorafgaande jaar door de accountant uitgevoerde vakkundige oordeelsvorming, die was gebaseerd op de destijds beschikbare informatie, in twijfel te trekken.
81. Indien de accountant mogelijke vooringenomenheid van het bestuur van de entiteit vaststelt, beoordeelt hij of de omstandigheden die tot een dergelijke vooringenomenheid hebben geleid duiden op een risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude. De accountant beoordeelt of het bestuur bij het maken van schattingen alle voorzieningen en reserveringen op eenzelfde wijze lijkt te onder- of overwaarden. Dit kan ten doel hebben ofwel de resultaten over twee of meer verslaggevingsperioden te egaliseren of een vooropgezet jaarresultaat te bereiken, teneinde de gebruikers van de financiële overzichten te misleiden door beïnvloeding van het beeld van de prestaties en de winstgevendheid van de entiteit dat zij daaruit krijgen.

Zakelijke redenen voor belangrijke transacties

82. De accountant verkrijgt inzicht in de zakelijke redenen voor belangrijke transacties die buiten de gebruikelijke activiteiten van de entiteit vallen of die in ander opzicht ongebruikelijk lijken, gezien het inzicht dat de accountant heeft in de entiteit en haar omgeving en in relatie tot andere tijdens de controle verkregen informatie. Het verkrijgen van dit inzicht heeft ten doel te beoordelen of de zakelijke redenen (of het ontbreken daarvan) een aanwijzing zijn voor de veronderstelling dat de transacties wellicht zijn aangegaan met als doel frauduleuze financiële verslaggeving of het camoufleren van het onttrekken of doen toevloeien van waarden aan de entiteit. De accountant beoordeelt bij het verkrijgen van dit inzicht:
- Of de verschijningsvorm van de transacties bovenmatig gecompliceerd lijkt (zoals transacties waarbij meerdere entiteiten binnen een groep zijn betrokken of een groot aantal niet verbonden derden).

- Of het bestuur van de entiteit de aard en wijze van verantwoording van dergelijke transacties heeft besproken met de organen belast met governance binnen de entiteit en of daarvan voldoende documentatie beschikbaar is.
- Of het bestuur van de entiteit de nadruk meer legt op de noodzaak van een bepaalde wijze van verantwoorden van de transactie dan op de aan de transactie ten grondslag liggende bedrijfsmatige motieven.
- Of transacties waarbij niet geconsolideerde verbonden partijen zijn betrokken, waaronder begrepen entiteiten die met een speciaal doel zijn opgezet, door de organen belast met governance binnen de entiteit voldoende zijn beoordeeld en zijn goedgekeurd.
- Of bij de transacties voorheen niet bekende verbonden partijen betrokken zijn dan wel partijen die niet voldoende omvang of niet voldoende financiële middelen hebben om zonder steun van de gecontroleerde entiteit de transactie af te wikkelen.

Evaluatie van controle-informatie

83. De accountant beoordeelt conform Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschattingen", op grond van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie, of de inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau nog steeds juist is. Deze beoordeling is vooral kwalitatief van aard, gebaseerd op het oordeel van de accountant. Een dergelijke beoordeling kan aanvullend inzicht verschaffen ten aanzien van het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude en ten aanzien van de noodzaak tot het uitvoeren van aanvullende of andersoortige controlewerkzaamheden. Als onderdeel van deze beoordeling gaat de accountant na of tijdens het uitvoeren van de controle op de juiste wijze is gecommuniceerd met andere leden van het opdrachtteam over informatie of omstandigheden die een aanwijzing zouden kunnen vormen voor het bestaan van het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.
84. Een controle van financiële overzichten is een cumulatief en zich herhalend proces. Tijdens het uitvoeren van voorgenomen controlewerkzaamheden kan de accountant de beschikking krijgen over informatie die aanzienlijk verschilt van de informatie waarop de inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude was gebaseerd. Zo kan de accountant constateren dat er tegenstrijdigheden in de administratie voorkomen of dat de onderbouwing van de verslaggeving daarmee in strijd is of ontbreekt. Ook kan het voorkomen dat de relatie tussen de accountant en het bestuur van de entiteit problematisch of ongebruikelijk wordt. Bijlage 3 bij deze Standaard bevat voorbeelden van omstandigheden die een signaal kunnen vormen voor fraude.

85. De accountant dient te beoordelen of de afrondende cijferanalyse in het kader van het formuleren van een eindoordeel over de vraag of de financiële overzichten als geheel overeenkomen met zijn kennis van de entiteit, een aanwijzing vormt voor een niet eerder onderkend risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. Hij voert deze beoordeling uit bij het vormen van een oordeel over de vraag of de financiële overzichten als geheel in overeenstemming zijn met de kennis die hij omtrent de entiteit heeft verworven, een aanwijzing bevat voor een niet eerder niet onderkend risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. Voor het vaststellen welke bijzondere trends en verbanden een aanwijzing kunnen vormen voor een risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude is vakkundige oordeelsvorming vereist. Ongebruikelijke verbanden waarbij omzet en winst aan het einde van het jaar een rol spelen, zijn in het bijzonder van belang. Deze kunnen onder meer betrekking hebben op het in de laatste weken van de verslaggevingsperiode verantwoord worden van uitzonderlijk hoge bedragen aan inkomsten of weinig voorkomende transacties, of op inkomsten die niet passen binnen het beeld van de uit de bedrijfsactiviteiten voortvloeiende kasstromen.
86. Indien de accountant een afwijking ontdekt, dient hij te beoordelen of een dergelijke afwijking een aanwijzing voor fraude kan zijn. Als een dergelijke aanwijzing bestaat, dient de accountant de consequenties van de afwijking in relatie tot andere onderdelen van de controle te beoordelen, in het bijzonder voor wat betreft de betrouwbaarheid van de bevestigingen van het bestuur van de entiteit.
- 86A. *Het kan zijn dat de accountant onvoldoende informatie heeft om vast te kunnen stellen dat sprake is van een aanwijzing voor fraude. In dat geval kan wel sprake zijn van een signaal van fraude. Bij een aanwijzing voor fraude heeft de accountant voldoende controle-informatie verkregen over de afwijking om te kunnen veronderstellen dat er mogelijk sprake is van fraude. De accountant heeft dan veelal meerdere signalen voor fraude. In dit geval dient de accountant, ongeacht de omvang van de fraude, een aanvullend onderzoek te verrichten afgestemd op het vaststellen of er sprake is van een redelijk vermoeden van fraude en indien dit het geval is op het vaststellen van de aard en de omvang van de fraude in relatie tot de financiële overzichten.*
Omdat er niet eerder sprake kan zijn van fraude dan nadat de rechter dit heeft vastgesteld, zal de maximale uitkomst van een onderzoek door de accountant slechts kunnen zijn de constatering dat sprake is van een redelijk vermoeden van fraude.
- 86B. **De accountant dient bij aanwijzingen voor fraude advies aan ter zake vakkbekwame personen te vragen.**
- 86C. *De accountant gaat na of de aanwijzing voor fraude betrekking heeft op een ongebruikelijke transactie zoals bedoeld in de Wet Melding Ongebruikelijke Transacties. Indien en voor zover dit het geval is handelt hij overeenkomstig deze wet.*

87. De accountant mag er niet van uitgaan dat een geval van fraude op zichzelf staat. De accountant beoordeelt ook of een gesignaleerde afwijking een aanwijzing kan zijn voor een hoger risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude bij een bepaalde vestiging. Zo kan een groot aantal afwijkingen bij een bepaalde vestiging een aanwijzing zijn voor een hoger risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, zelfs als het cumulatieve effect van de afwijkingen niet materieel is.
88. Indien de accountant van mening is dat een afwijking het gevolg van fraude is of kan zijn, maar de invloed daarvan op de financiële overzichten niet materieel is, beoordeelt hij de implicaties daarvan, in het bijzonder die betreffende de positie van de betrokkenen binnen de organisatie. Een fraude met kasgeld bestemd voor kleine uitgaven zal bijvoorbeeld voor de accountant gewoonlijk van weinig belang zijn bij het beoordelen van het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, omdat zowel de wijze van verantwoording van het kasgeld als de omvang daarvan een beperking vormen voor het potentiële verlies en de bewaarder van het kasgeld gewoonlijk geen leidinggevende werknemer is. Indien er echter hogere leidinggevendenden bij betrokken zijn, kan het, zelfs indien het bedrag niet materieel is voor de financiële overzichten, een aanwijzing zijn voor een breder probleem, bijvoorbeeld ten aanzien van de integriteit van het bestuur. In dergelijke omstandigheden voert de accountant een herbeoordeling uit van de inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude en de invloed daarvan op de aard, de tijdsfasering en de omvang van controlewerkzaamheden afgestemd op het ingeschatte risico. De accountant beoordeelt ook de betrouwbaarheid van controle-informatie die eerder is verkregen, aangezien er twijfel kan bestaan over de volledigheid en juistheid van de ontvangen bevestigingen en de getrouwheid van de administratie en de onderliggende documentatie. De accountant neemt bij het beoordelen van de betrouwbaarheid van de controle-informatie tevens de mogelijkheid van samenspanning tussen werknemers, bestuur en derden in overweging.
89. **Indien de accountant vaststelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang als gevolg van een redelijke vermoeden van fraude bevatten of hierover geen oordeel kan vormen, dient hij na te gaan wat de gevolgen hiervan zijn voor de controle.** Standaard 320, "Materieel belang in de accountantscontrole" en Standaard 700, "De accountantsverklaring bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden" geven aanwijzingen voor het beoordelen en afhandelen van afwijkingen en de invloed hiervan op de accountantsverklaring.

Bevestigingen van het bestuur

90. **De accountant dient een schriftelijke bevestiging van het bestuur te verkrijgen dat:**
- Zij haar verantwoordelijkheid erkent voor de opzet en invoering van de maatregelen van interne beheersing om fraude te voorkomen en te ontdekken;**

- b. Zij aan de accountant de resultaten van haar inschatting van het risico dat de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang zouden kunnen bevatten als gevolg van fraude, heeft gemeld;
 - c. Zij aan de accountant alles heeft gemeld dat haar bekend is in verband met aanwijzingen voor fraude, beschuldigingen van fraude of fraude die de entiteit beïnvloed kunnen hebben en waarbij betrokken zijn:
 - (i) Leidinggevenden;
 - (ii) Werknemers die een belangrijke rol spelen bij de maatregelen van interne beheersing; of
 - (iii) Anderen in het geval dat de fraude van materieel belang kan zijn voor de financiële overzichten; en
 - d. Zij de accountant op de hoogte heeft gesteld van alle aanwijzingen voor fraude, beschuldigingen van fraude of fraude met mogelijke invloed op de financiële overzichten van de entiteit die haar bekend zijn door mededelingen van werknemers, voormalige werknemers, analisten, regelgevende instanties of anderen.
91. Standaard 580, "Bevestigingen van het bestuur van de entiteit" geeft aanwijzingen voor het verkrijgen van toereikende bevestigingen van het bestuur tijdens de controle. Het is van belang dat het bestuur in aansluiting op het erkennen van haar verantwoordelijkheid voor de financiële overzichten tevens, ongeacht de omvang van de entiteit, haar verantwoordelijkheid erkent voor de maatregelen van interne beheersing, die zijn opgezet om fraude te voorkomen en te ontdekken.
92. Gezien de aard van fraude en de problemen waarmee accountants worden geconfronteerd bij het ontdekken van afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude, is het van belang dat de accountant een schriftelijke bevestiging van het bestuur van de entiteit verkrijgt waarin zij verklaart dat zij aan de accountant de uitkomsten van haar eigen inschatting van het risico dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude kunnen bevatten heeft medegedeeld en dat zij tevens alle haar bekende aanwijzingen voor fraude, beschuldigingen van fraude en fraude heeft gemeld.

Communicatie met het bestuur en de organen belast met governance

93. Indien de accountant een aanwijzing voor fraude heeft signaleerd of controle-informatie heeft ontvangen die op een aanwijzing voor fraude duidt, dient hij dergelijke zaken zo snel mogelijk te communiceren met de leidinggevenden op het juiste bevoegdheidsniveau.

- 93A. *De accountant stelt het bestuur van de entiteit schriftelijk op de hoogte van zijn aanwijzingen voor fraude en het uit te voeren aanvullend onderzoek, voor zover hij dit niet strijdig acht met het doel van het onderzoek. In deze gevallen zal er sprake zijn van directiefraude of verwijtbaar medeweten van het bestuur van fraude door ondergeschikten, in combinatie met de verwachting dat het bestuur het onderzoek zal belemmeren, door bijvoorbeeld gegevens achter te (laten) houden of te vernietigen.
De accountant stelt voornoemde partijen schriftelijk over de uitkomsten van het aanvullend onderzoek op de hoogte.*
94. Wanneer de accountant controle-informatie heeft verkregen waaruit blijkt dat sprake is van een redelijk vermoeden van fraude, is het van belang dat dit zo snel mogelijk ter kennis wordt gebracht van de leidinggeevenden op het juiste bevoegdheidsniveau. Dit is zelfs het geval als het een zaak van weinig belang lijkt te betreffen, zoals een vervalsing van geringe omvang door een werknemer op een laag niveau in de organisatie. Met welk bevoegdheidsniveau gecommuniceerd moet worden is een zaak van vakkundige oordeelsvorming en wordt beïnvloed door factoren als de waarschijnlijkheid van samenspanning en de aard en de omvang van het redelijk vermoeden van fraude. In het algemeen is het juiste bevoegdheidsniveau ten minste een niveau hoger in de organisatie dan het niveau van de personen die betrokken lijken te zijn bij de het redelijk vermoeden van fraude.
95. **Indien de accountant een redelijk vermoeden van fraude heeft waarbij betrokken zijn:**
- Het bestuur van de entiteit;**
 - Werknemers die een belangrijke functie vervullen in het interne beheersingssysteem; of**
 - Anderen in het geval dat door de fraude een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaat,**
- dient hij te communiceren met de organen belast met governance.**
- 95A. ***Bovendien dient de accountant alle - niet onder paragraaf 95 van deze Standaard vallende - redelijke vermoedens van fraude ook aan de organen belast met governance te melden, waarbij een ondergrens mag worden gehanteerd die door de organen belast met governance is vastgesteld.***
- 95B. ***De accountant dient redelijke vermoedens van fraude zoals vermeld in paragraaf 95 en paragraaf 95A schriftelijk aan de organen belast met governance te melden.***
- 96.
97. Indien twijfel bestaat omtrent de integriteit van het bestuur of de organen belast met governance, overweegt de accountant het inwinnen van juridisch advies ter ondersteuning bij het bepalen van de juiste gedragslijn.

98. In een vroeg stadium van de controle spreekt de accountant met de organen belast met governance af op welke wijze en in welke mate van detaillering hij met hen communiceert over door hem geconstateerde gevallen van fraude welke niet leiden tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten en welke zijn gepleegd door andere werknemers dan het bestuur van de entiteit.
99. **De accountant dient de organen belast met governance en het bestuur van de entiteit zo spoedig mogelijk, en op het juiste verantwoordelijkheidsniveau, op de hoogte te stellen van tekortkomingen van materieel belang met betrekking tot de opzet of invoering van de maatregelen van interne beheersing om fraude te voorkomen en te ontdekken die onder zijn aandacht zijn gekomen.**
100. Als de accountant een risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude signaleert en hij vaststelt dat:
- het bestuur van de entiteit het risico niet voldoende beheerst; of
 - de desbetreffende interne beheersingsmaatregel niet voldoende is voor het risico; of
 - de wijze waarop het bestuur van de entiteit risicoanalyse toepast materieel tekort schiet,
- vermeldt hij dergelijke tekortkomingen in de interne beheersingsmaatregelen in zijn verslag van controlebevindingen die van belang zijn vanuit governance oogpunt (zie Standaard 260, "Communicatie over controle-aangelegenheden met organen belast met governance).
101. **De accountant dient te overwegen of er met betrekking tot een redelijk vermoeden van fraude nog andere zaken zijn die met de organen belast met governance moeten worden besproken.³ Voorbeelden hiervan zijn:**
- Zorg over de aard, de omvang en de frequentie van de beoordeling door het bestuur van entiteit van de bestaande maatregelen van interne beheersing om fraude te voorkomen en te ontdekken en van het risico dat de financiële overzichten een afwijking als gevolg van fraude zouden kunnen bevatten.
 - Nalatigheid van het bestuur van de entiteit in het nemen van passende maatregelen ten aanzien van een gesignaleerde materiële tekortkoming in de maatregelen van interne beheersing.

³ Voor behandeling van deze materie wordt verwezen naar de paragrafen 11-12 van Standaard 260, "Communicatie over controle-aangelegenheden met organen belast met governance"

- Nalatigheid van het bestuur van de entiteit in het nemen van passende maatregelen bij een gesignaleerde fraude.
- De beoordeling door de accountant van de interne beheersingsomgeving, waaronder begrepen de mate van bekwaamheid en integriteit van het bestuur van de entiteit.
- Door het bestuur van de entiteit ondernomen acties die een aanwijzing zouden kunnen vormen voor frauduleuze financiële verslaggeving, zoals de keuze en toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving die een aanwijzing zouden kunnen vormen voor pogingen van het bestuur om de resultaten te sturen teneinde de gebruikers van de financiële verslaggeving te misleiden door hun beeld van de prestaties en de winstgevendheid van de entiteit te beïnvloeden.
- Bezorgdheid over de toereikendheid en volledigheid van de goedkeuring van transacties die buiten de gebruikelijke activiteiten van de entiteit lijken te vallen.

Communicatie met regelgevende instanties en instanties, die belast zijn met het toezicht op de naleving

102. De beroepsplicht van de accountant om gegevens van de opdrachtgever geheim te houden kan hem beletten om een redelijk vermoeden van fraude te melden aan een derde buiten de entiteit van de opdrachtgever. De accountant overweegt onder deze omstandigheden het inwinnen van juridisch advies om de juiste handelwijze te bepalen. De wettelijke verantwoordelijkheden van de accountant verschillen per land en onder bepaalde omstandigheden kan de geheimhoudingsplicht ondergeschikt zijn aan verordeningen, de wet of gerechtelijke uitspraken. Zo heeft in bepaalde landen de accountant van financiële instellingen een wettelijke plicht om een redelijk vermoeden van fraude aan toezichthoudende autoriteiten te melden. Ook heeft de accountant in bepaalde landen de plicht afwijkingen aan instanties te melden indien het bestuur en de organen belast met governance geen corrigerende maatregelen nemen.
- 102A. *De meldingsplicht bij wettelijke controleopdrachten, als gedefinieerd in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, is geregeld in artikel 26 van deze wet en in artikel 36 tot en met 38 van het Besluit toezicht accountantsorganisaties.*

Omstandigheden waaronder het voor de accountant onmogelijk is de opdracht voort te zetten

103. **Indien de accountant, door een afwijking als gevolg van een redelijk vermoeden van fraude, wordt geconfronteerd met uitzonderlijke omstandigheden die de vraag oproepen of hij nog in staat is verder te gaan met de uitvoering van de controle, dient hij:**

- a. De professionele en wettelijke verantwoordelijkheden in aanmerking te nemen die onder de gegeven omstandigheden gelden, alsmede de vraag of er een verplichting voor hem bestaat om de situatie te melden aan de persoon of personen die de opdracht heeft (hebben) gegeven of in bepaalde gevallen aan regelgevende instanties;
 - b. De mogelijkheid te overwegen om zijn opdracht terug te geven; en
 - c. Indien hij zijn opdracht teruggeeft:
 - (i) Met leidinggeevenden op het juiste bevoegdheidsniveau en de organen belast met governance het teruggeven van zijn opdracht en de redenen daarvoor te bespreken; en
 - (ii) Te beoordelen of er een professionele of wettelijke verplichting bestaat om aan de persoon of personen, die de opdracht heeft (hebben) verstrekt of in bepaalde gevallen aan regelgevende instanties, het teruggeven van zijn opdracht en de redenen daarvoor te melden.
104. Dergelijke uitzonderlijke omstandigheden kunnen zich bijvoorbeeld voordoen indien:
- a. De entiteit geen passende maatregelen neemt aangaande het redelijk vermoeden van fraude dat de accountant in de gegeven omstandigheden noodzakelijk acht, zelfs als het redelijk vermoeden van fraude niet van materieel belang is voor de financiële overzichten;
 - b. De beoordeling door de accountant van het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van een redelijk vermoeden van fraude en de bevindingen uit controlewerkzaamheden wijzen op een ernstig risico van een redelijk vermoeden van fraude van materieel en wezenlijk belang; of
 - c. De accountant ernstige zorg heeft over de bekwaamheid of integriteit van het bestuur of de organen belast met governance.
105. Vanwege de verscheidenheid aan situaties die kunnen ontstaan is het onmogelijk om precies te beschrijven wanneer het teruggeven van de opdracht juist is. Factoren die de beslissing van de accountant beïnvloeden zijn de gevolgen van de betrokkenheid van een leidinggevende of een lid van een orgaan belast met governance (waardoor de betrouwbaarheid van bevestigingen van het bestuur van de entiteit beïnvloed zou kunnen zijn) en de mogelijke gevolgen voor de accountant van voortgaande betrokkenheid bij de entiteit.

106. De accountant heeft onder dergelijke omstandigheden professionele en wettelijke verantwoordelijkheden en deze verantwoordelijkheden kunnen verschillen per land. In sommige landen is de accountant gerechtigd of verplicht om een verklaring of rapport (over het teruggeven van de opdracht) aan te bieden aan de persoon of personen die de opdracht heeft (hebben) verstrekt of in bepaalde gevallen de regelgevende instanties. Met het oog op het bijzondere karakter van de omstandigheden en de noodzaak om de wettelijke verplichtingen in acht te nemen, overweegt de accountant het inwinnen van juridisch advies bij de beslissing om al of niet de opdracht terug te geven en het bepalen van de juiste gedragslijn, met inbegrip van het mogelijkserwijs rapporteren aan aandeelhouders, regelgevende instanties of anderen⁴.

Controledocumentatie

107. De vastleggingen inzake het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving en de inschatting door de accountant van het risico van een afwijking van materieel belang zoals vereist in paragraaf 122 van Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van een afwijking van materieel belang" dienen onder meer te bevatten:
- a. De belangrijkste besluiten die zijn genomen tijdens de bespreking door het opdrachtteam van de gevoeligheid van de financiële overzichten van de entiteit voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude; en
 - b. Het gesignaleerde en ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, op het niveau van de financiële overzichten en op beweringniveau.
108. De vastleggingen inzake de wijze waarop de accountant inspeelt op het risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten als gevolg van fraude omvat en de aard, de tijdsfasering en de omvang van controlewerkzaamheden zoals vereist in paragraaf 73 van Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschattingen" dienen onder meer te bevatten:
- a. De algemene aanpak met betrekking tot het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten als gevolg van fraude en de aard, de tijdsfasering en de omvang van controlewerkzaamheden, alsmede het verband tussen deze werkzaamheden en het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau als gevolg van fraude; en

⁴ De Verordening Gedragscode geeft aanwijzingen voor de communicatie met een voorgestelde opvolgende accountant.

- b. De bevindingen uit controlewerkzaamheden, met inbegrip van die welke zijn afgestemd op het risico van doorbreking van interne beheersingsmaatregelen door het bestuur.
- 109. De accountant dient de communicatie inzake aanwijzingen voor fraude en redelijke vermoedens van fraude die hebben plaatsgevonden met het bestuur van de entiteit, met de organen belast met governance, met regelgevende instanties en met anderen vast te leggen.
- 110. Als de accountant tot de conclusie komt dat de veronderstelling dat er een risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude bestaat met betrekking tot de opbrengstverantwoording, niet van toepassing is gegeven de omstandigheden van deze opdracht, dient hij de onderbouwing van deze conclusie vast te leggen.
- 111. De mate waarin deze zaken worden vastgelegd dient de accountant te bepalen op grond van vakkundige oordeelsvorming.

Specifieke aspecten publieke sector

- 1. Standaard 240 is in alle van materieel belang zijnde aspecten van toepassing voor de controle van entiteiten binnen de publieke sector.
- 2. Binnen de publieke sector kan de reikwijdte en de aard van de controle met betrekking tot het voorkomen en ontdekken van fraude worden beïnvloed door wet- en regelgeving. De inhoud van de opdracht kan een aspect zijn dat de accountant bij zijn oordeelsvorming meeweegt.
- 3. Eisen met betrekking tot het rapporteren van fraude, of deze ontdekt is tijdens de accountantscontrole of niet, zijn vaak specifiek geregeld in de opdracht of in daarmee verband houdende wetgeving of regelgeving, overeenkomstig paragraaf 102 van deze Standaard.
- 4. Vaak ontbreekt in de publieke sector de in paragraaf 103 van deze Standaard genoemde mogelijkheid de opdracht terug te geven, als gevolg van de aard van de opdracht of van het algemeen belang.

Bijlage 1: Voorbeelden van frauderisicofactoren

De frauderisicofactoren die in deze bijlage worden vermeld zijn voorbeelden van factoren waarmee accountants in een groot aantal verschillende situaties worden geconfronteerd. Afzonderlijk daarvan worden voorbeelden gegeven van twee soorten fraude waarvan het van belang is dat de accountant daaraan aandacht schenkt, namelijk frauduleuze financiële verslaggeving en het wederrechtelijk onttrekken of doen toevloeien van waarden. Voor beide soorten fraude worden de frauderisicofactoren verder gegroepeerd naar de drie omstandigheden die gewoonlijk aanwezig zijn bij het optreden van afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude: (a) prikkel/druk, (b) gelegenheid, en (c) instelling/rationaliseren. Hoewel de risicofactoren een breed scala aan omstandigheden bestrijken, zijn het slechts voorbeelden en de accountant kan derhalve meer of andere risicofactoren onderkennen. Niet al deze voorbeelden zijn in alle omstandigheden van toepassing en sommige kunnen van meer of minder belang zijn in entiteiten van verschillende omvang of met verschillende karakteristieken of omstandigheden voor wat betreft de eigendomsstructuur. Voorts is van belang dat de volgorde waarin de risicofactoren zijn opgenomen geen indicatie is van het relatieve belang of het aantal keren dat zij voorkomen.

Risicofactoren met betrekking tot afwijkingen die voortkomen uit frauduleuze financiële verslaggeving

Voorbeelden van risicofactoren met betrekking tot afwijkingen als gevolg van frauduleuze financiële verslaggeving zijn de volgende.

Prikkel/druk

1. De financiële stabiliteit of de winstgevendheid wordt bedreigd door de omstandigheden in de economie, de bedrijfstak of in de entiteit, zoals de volgende omstandigheden of de daaruit voortkomende aandachtspunten:
 - Een hoge mate van concurrentie of marktverzadiging, die vergezeld gaat met dalende winstmarges.
 - Grote gevoeligheid voor snelle veranderingen, zoals technologische veranderingen, productveroudering of rentetarieven.
 - Aanzienlijke daling van de vraag en een toenemend aantal faillissementen in de bedrijfstak of in de totale economie.
 - Exploitatieverliezen die de dreiging van faillissement, bedrijfssluiting of een vijandige overname acuut maken.
 - Herhaalde negatieve cash flow uit de bedrijfsvoering of de onmogelijkheid uit de bedrijfsactiviteiten cash flow te genereren, terwijl uit de verslaggeving winst en winstgroei blijken.

- Snelle groei of ongebruikelijke winstgevendheid, vooral in vergelijking met andere bedrijven in de bedrijfstak.
 - Nieuwe eisen met betrekking tot verslaggeving, wettelijke verplichtingen of andere regelgeving.
2. Het bestuur staat onder grote druk om aan de eisen of verwachtingen van derden te voldoen als gevolg van:
- Verwachtingen van beleggingsanalisten, institutionele beleggers, belangrijke schuldeisers of andere derden ten aanzien van winstgevendheid of op grond van trendbewegingen (in het bijzonder verwachtingen die bovenmatig ambitieus of irrealistisch zijn), met inbegrip van verwachtingen die door het bestuur zelf zijn opgeroepen, bijvoorbeeld door te optimistische persberichten of mededelingen in jaarverslagen.
 - De behoefte om aanvullende leningen of aandelenkapitaal te verkrijgen om concurrerend te kunnen blijven, waaronder begrepen financiering van onderzoeks- en ontwikkelingskosten en van investeringen.
 - Het nauwelijks in staat zijn te voldoen aan de eisen voor beursnotering of aan het aflossen van schulden of aan andere eisen financieringsovereenkomsten.
 - Verwachte of werkelijke negatieve gevolgen van het rapporteren van ongunstige resultaten op belangrijke lopende transacties, zoals fusie- en samenwerkingsbesprekingen of contractonderhandelingen.
3. Beschikbare informatie duidt erop dat de persoonlijke financiële positie van leidinggevenden of van leden van de organen belast met governance wordt bedreigd door de financiële prestaties van de entiteit als gevolg van:
- Een belangrijk financieel belang in de entiteit.
 - Een belangrijk deel van hun honorering (zoals bonussen, aandelenopties, earn-out regelingen) is gekoppeld aan het bereiken van ambitieuze doelstellingen voor aandelenkoers, bedrijfsresultaat, financiële positie of cash flow ⁵.
 - Verstrekte persoonlijke garantstellingen ten behoeve van de schulden van de entiteit.

⁵ Prestatiebeloningscontracten kunnen gekoppeld zijn aan het realiseren van bepaalde doelstellingen voor wat betreft sommige posten in de financiële overzichten, zelfs al zijn deze posten of de daarmee verbonden activiteiten wellicht niet materieel voor de entiteit als geheel.

4. Er bestaat grote druk op het bestuur of uitvoerend personeel om door de organen belast met governance bepaalde financiële doelstellingen te halen, waaronder begrepen die met betrekking tot omzet of winstgevendheid.

Gelegenheid

1. De aard van de bedrijfstak of de activiteiten van de entiteit kunnen gelegenheid bieden tot het opstellen van frauduleuze financiële verslaggeving als gevolg van de volgende omstandigheden:
 - Belangrijke transacties met verbonden partijen buiten de normale bedrijfsvoering of met verbonden partijen die niet of door een ander accountantskantoor worden gecontroleerd.
 - Een sterke financiële positie of gelegenheid een bedrijfstak te domineren die de entiteit in staat stelt voorwaarden op te leggen aan leveranciers of afnemers die kunnen resulteren in ongepaste of niet-zakelijke transacties.
 - Activa, passiva, inkomsten en uitgaven, gebaseerd op aanzienlijke schattingen, die subjectieve oordelen of onzekerheden bevatten die moeilijk te verifiëren zijn.
 - Belangrijke, ongebruikelijke of zeer complexe transacties (in het bijzonder die vlak voor het einde van het jaar) die moeilijke vragen oproepen met betrekking tot "substance over form".
 - Omvangrijke activiteiten die in het buitenland of grensoverschrijdend plaatsvinden, in het bijzonder in landen met een andere bedrijfsomgeving of -cultuur.
 - Inschakeling van zakelijke tussenpersonen waarvoor geen duidelijke zakelijke reden lijkt te bestaan.
 - Omvangrijke bankrekeningen of dochtermaatschappijen of activiteiten van bijkantoren in belastingparadijzen waarvoor geen duidelijke zakelijke redenen lijken te bestaan.
2. Er bestaat geen effectief toezicht op het bestuur als gevolg van de omstandigheid dat:
 - het bestuur (in een andere entiteit dan die van een directeur-eigenaar) wordt gedomineerd door een enkele persoon of een kleine groep zonder dat compenserende beheersmaatregelen zijn genomen.
 - ineffectief toezicht door de organen belast met governance op het financiële verslaggevingsproces en op de interne beheersingsmaatregelen.

3. Er bestaat een complexe of instabiele organisatiestructuur, onder meer blijkend uit:
 - Een situatie waarin het moeilijk is vast te stellen welke organisatie of personen doorlaggevende zeggenschap hebben in de rechtspersoon.
 - Een veel te complexe organisatiestructuur die vergezeld gaat van ongebruikelijke rechtspersonen of bestuurlijke gezagslijnen.
 - Groot verloop onder de hoogste leiding, de juridische adviseurs of in de organen belast met governance.
4. Elementen van de interne beheersingsstructuur schieten tekort als gevolg van:
 - Onvoldoende toezicht op de beheersingsmaatregelen, waaronder begrepen de geautomatiseerde maatregelen en die met betrekking tot de financiële verslaggeving (ingeval verslaggeving naar derden vereist is).
 - Een hoog personeelsverloop of inzet van weinig effectief personeel voor administratie, interne controle of automatiseringswerkzaamheden.
 - Ineffectieve administratieve en automatiseringssystemen, waaronder mede begrepen situaties waarin zich belangrijke leemtes voordoen in de interne beheersingsmaatregelen.

Instelling/rationaliseren

- Ineffectieve communicatie, implementatie, ondersteuning of handhaving door het bestuur van de waarden of ethische normen van de entiteit of communicatie van ongeschikte waarden of ethische normen.
- Bovenmatige betrokkenheid of vooringenomenheid van niet-financiële leidinggevendenden bij de keuze van grondslagen van administratieve verantwoording en verslaggeving of bij het bepalen van belangrijke schattingsposten.
- Een bewezen verleden van overtreding van wetgeving met betrekking tot effecten of van andere wetten of aanklachten jegens de entiteit, haar hoogste leiding of degenen belast met governance betreffende fraude of overtreding van wetten of regelgeving.
- Bovenmatige belangstelling van het bestuur voor het handhaven of verhogen van de aandelenkoers of de trend in de resultaten.

- Een gewoonte van het bestuur om tegenover analisten, schuldeisers en andere derden zich tot ambitieuze of onrealistische prognoses te verplichten.
- Het bestuur neemt niet tijdig maatregelen om bekende leemtes in de interne beheersingsmaatregelen op te heffen.
- Het bestuur heeft er uit fiscaal oogpunt belang bij ontoelaatbare middelen te hanteren om het verantwoorde resultaat te drukken.
- Een lage moraal onder de hoogste leiding.
- De directeur-eigenaar maakt geen onderscheid tussen zakelijke en privé-transacties.
- Onenigheid tussen aandeelhouders in een entiteit met weinig aandeelhouders.
- Herhaalde pogingen van het bestuur om discutabele of ongeschikte grondslagen van administratieve verantwoording en verslaglegging te rechtvaardigen op grond van materialiteit.
- De relatie tussen het bestuur en de huidige of de vorige accountant is gespannen, zoals blijkt uit:
 - Regelmatig verschil van inzicht met de huidige of de vorige accountant over administratieve, controle- of verslaggevingsaangelegenheden.
 - Onredelijke eisen aan de accountant, zoals onredelijke tijdschema's voor het uitvoeren van de controle of voor het verstrekken van de accountantsverklaring.
 - Formeel of informeel aan de accountant opgelegde beperkingen die de toegang tot personen of informatie of de mogelijkheid om effectief met de organen belast met governance te communiceren beperken.
 - Overheersend gedrag van het bestuur bij het omgaan met de accountant, waaronder in het bijzonder begrepen pogingen om de reikwijdte van de accountantscontrole te beïnvloeden of invloed uit te oefenen op de keuze van de personen die voor het uitvoeren van de controle of voor de advisering van het opdrachtteam zullen worden ingezet.

Risicofactoren die voortkomen uit afwijkingen als gevolg van het wederrechtelijk onttrekken of doen toevloeien van waarden

Ook risicofactoren die betrekking hebben op afwijkingen als gevolg van het wederrechtelijk onttrekken of doen toevloeien van waarden worden gegroepeerd naar de drie omstandigheden die gewoonlijk aanwezig

zijn indien fraude zich voordoet: (a) prikkel/druk, (b) gelegenheid, en (c) instelling/rationaliseren. Sommige risicofactoren die betrekking hebben op afwijkingen als gevolg van frauduleuze financiële verslaggeving kunnen ook aanwezig zijn als het wederrechtelijk onttrekken of doen toevloeien van waarden zich voordoet. Zo kunnen ineffectief toezicht door het bestuur en leemtes in de interne beheersing bestaan wanneer afwijkingen als gevolg van frauduleuze financiële verslaggeving of het wederrechtelijk onttrekken of doen toevloeien van waarden zich voordoet. In het navolgende zijn voorbeelden opgenomen van risicofactoren met betrekking tot afwijkingen als gevolg van het wederrechtelijk onttrekken of doen toevloeien van waarden.

Prikkel/druk

1. Persoonlijke financiële verplichtingen kunnen druk uitoefenen op het bestuur, of personeelsleden die toegang hebben tot liquide middelen of tot andere activa die gevoelig zijn voor diefstal, om deze activa te ontvreemden.
2. Een slechte verstandhouding tussen de entiteit en personeelsleden die toegang hebben tot liquide middelen of tot andere activa die gevoelig zijn voor diefstal kunnen deze personeelsleden prikkelen om deze activa te ontvreemden. Een slechte verstandhouding kan bijvoorbeeld ontstaan door:
 - Aangekondigde of verwachte ontslagen onder werknemers.
 - Recente of verwachte wijzigingen in de beloningsstructuur of in aanvullende personeelsvoorzieningen.
 - Promotie, loonsverhoging of andere beloningsposten die afwijken van hetgeen werd verwacht.

Gelegenheid

1. Sommige kenmerken of omstandigheden kunnen de gevoeligheid van waarden voor wederrechtelijke onttrekking vergroten. De gelegenheid daartoe wordt bijvoorbeeld vergroot in de volgende situaties:
 - Grote hoeveelheden contant geld in kas of veel contante transacties.
 - Voorraden die van geringe omvang zijn, die een hoge waarde hebben of waar veel vraag naar is.
 - Gemakkelijk te verzilveren activa, zoals effecten aan toonder, diamanten of computerchips.

- Vaste activa van geringe omvang, gemakkelijk te verkopen of waarvan niet eenvoudig duidelijk is wie de eigenaar is.
2. Tekortschietende interne beheersingsmaatregelen inzake activa kunnen de gevoeligheid van die activa voor onrechtmatige onttrekking vergroten. Zo kan onrechtmatige onttrekking van waarden zich voordoen in de volgende omstandigheden:
- Onvoldoende functiescheiding of te weinig onafhankelijke controles.
 - Onvoldoende toezicht op de uitgaven van de hoogste leiding, zoals op reiskosten en andere vergoedingen.
 - Onvoldoende toezicht door het bestuur op personeelsleden die verantwoordelijk zijn voor waarden, zoals onvoldoende toezicht op of controle over afgelegen vestigingen.
 - Onvoldoende screening van personeel met toegang tot waarden voordat zij de functie gaan bekleden.
 - Een tekortschietende registratie van waarden.
 - Een tekortschietend systeem van autorisatie en flattering van transacties (bijvoorbeeld aan de inkoopzijde).
 - Onvoldoende fysieke bewaking van liquide middelen, beleggingen, voorraden of vaste activa.
 - Geen volledige en tijdige aansluiting van waarden met de registratie daarvan.
 - Geen tijdige en adequate documentatie van transacties, bijvoorbeeld inzake creditering voor retourleveringen.
 - Geen verplichte opname van vakantiedagen door personeel in sleutelfuncties.
 - Onvoldoende kennis bij het bestuur van automatisering, waardoor IT-personeel in staat is waarden te onttrekken.
 - Onvoldoende toegangsbeveiliging voor geautomatiseerde bestanden, waaronder beheersingsmaatregelen en reviewprocedures inzake de registratie van de systeemactiviteiten.

Instelling/rationaliseren

- Het negeren van de noodzaak om aandacht te schenken aan het risico van het wederrechtelijk onttrekken of doen toevloeien van waarden of dit risico te beperken.
- Het negeren van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het wederrechtelijk onttrekken of doen toevloeien van waarden door bestaande maatregelen te doorbreken of door bekende leemtes in de interne beheersingsmaatregelen niet op te heffen.
- Gedrag waaruit blijkt dat de werknemer niet gelukkig is met of ontevreden is over de entiteit of haar gedrag jegens hem.
- Veranderingen in het gedrag of de levensstijl die een aanwijzing zouden kunnen zijn dat waarden wederrechtelijk zijn onttrokken.
- Het tolereren van kruimeldiefstal.

Bijlage 2: Voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden gericht op het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude

Hieronder worden voorbeelden gegeven van mogelijke controlewerkzaamheden afgestemd op het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, zowel als gevolg van frauduleuze financiële verslaggeving als van het wederrechtelijk onttrekken van waarden. Hoewel deze werkzaamheden een breed scala van omstandigheden bestrijken, zijn het slechts voorbeelden en kan het zijn dat deze niet in alle omstandigheden de meest geschikte of noodzakelijke zijn. Voorts is de volgorde waarin de werkzaamheden worden beschreven geen aanduiding van het relatieve belang ervan.

Overwegingen op beweringniveau

De controlemaatregelen die de accountant neemt door in te spelen op het door hem ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude zijn afhankelijk van de soort en de combinatie van de door hem onderkende frauderisicofactoren en van de omstandigheden, de posten in de financiële overzichten, transactiestromen en de beweringen die hierdoor worden beïnvloed.

Specifieke voorbeelden van dergelijke controlemaatregelen zijn:

- Het onaangekondigd bezoeken van vestigingen of uitvoeren van bepaalde controlewerkzaamheden. Bijvoorbeeld inventarisaties bijwonen op locaties waar het bijwonen van de inventarisatie door de accountant niet vooraf is aangekondigd of kasopnames uitvoeren op een onverwacht moment.
- Voorraadopnamen laten uitvoeren aan of rond het einde van de verslaggevingsperiode, om het risico van het manipuleren met de voorraadomvang in de periode tussen de voorraadopname en de einddatum van de periode te verkleinen.
- Wijziging van de controlebenadering in het lopende jaar. Bijvoorbeeld door belangrijke afnemers en leveranciers mondeling te benaderen in aanvulling op het versturen van schriftelijke bevestigingen, door bevestigingsverzoeken te versturen naar een bepaalde, met name genoemde, persoon in een organisatie of door meer of andere informatie te verzamelen.
- Het meer in detail beoordelen van de aan het einde van het kwartaal of jaar geboekte journaalposten en het nader onderzoeken van posten die ongebruikelijk zijn naar aard of omvang.
- Voor belangrijke en weinig voorkomende transacties, vooral die welke aan of tegen het einde van het jaar plaatsvinden nagaan of sprake is van verbonden partijen en welke financiële middelen aan de transacties ten grondslag liggen.
- Uitvoeren van gegevensgerichte analytische werkzaamheden, gebruikmakend van basisinformatie. Bijvoorbeeld het vergelijken van verkopen en kostprijzen per vestiging, per productgroep of per maand met de verwachting van de accountant op basis van door hem verzamelde informatie.

- Gesprekken voeren met medewerkers van de entiteit die werkzaam zijn op gebieden waar het bestaan van een risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude is onderkend, om van hen te vernemen hoe zij het risico inschatten en of er, en zo ja welke, interne beheersmaatregelen zijn getroffen om het risico te verminderen.
- Indien andere onafhankelijke accountants de financiële overzichten van een of meer deelnemingen, divisies of bijkantoren controleren: met hen bespreken welke werkzaamheden moeten worden uitgevoerd om het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude voortkomend uit de bij deze onderdelen uitgevoerde transacties en activiteiten te ondervangen.
- Indien inschakeling van een deskundige van groot belang wordt voor wat betreft een post in de financiële overzichten waarvoor het risico van een afwijking als gevolg van fraude hoog is: aanvullende werkzaamheden uitvoeren om na te gaan of de door de deskundige gehanteerde veronderstellingen, werkwijze en bevindingen niet onaanvaardbaar zijn, waarvoor ook een andere deskundige kan worden ingeschakeld.
- Controlewerkzaamheden uitvoeren om een aantal geselecteerde posten in de openingsbalans of in eerder gecontroleerde financiële overzichten te analyseren, om met de sedertdien opgedane kennis de aanvaardbaarheid van bepaalde destijds gemaakte schattingen en beoordelingen, zoals een reservering voor te ontvangen retouren, opnieuw te beoordelen.
- Werkzaamheden uitvoeren ten aanzien van door de entiteit gemaakte aansluitingen tussen grootboekrekeningen en andere vastleggingen, met inbegrip van die welke in de loop van het jaar zijn gemaakt.
- Audit software hanteren, bijvoorbeeld voor het doorzoeken van gegevens om afwijkingen in de populatie vast te stellen.
- Testen van de integriteit van met behulp van de computer geproduceerde vastleggingen en transacties.
- Aanvullende controle-informatie proberen te verkrijgen uit bronnen buiten de gecontroleerde entiteit.

Specifieke controlemaatregelen - Afwijkingen als gevolg van frauduleuze financiële verslaggeving

Voorbeelden van controlemaatregelen naar aanleiding van het door de accountant ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van frauduleuze financiële verslaggeving zijn:
Opbrengstverantwoording

- Uitvoeren van gegevensgerichte analytische werkzaamheden met betrekking tot de opbrengsten met gebruikmaking van basisinformatie, bijvoorbeeld door de in de onderhavige periode per maand, per productgroep of per bedrijfsonderdeel verantwoorde omzet te vergelijken met die in vergelijkbare voorafgaande verslaggevingsperioden. Auditsoftware kan een bijdrage leveren bij het onderkennen van ongebruikelijke of onverwachte transacties of verbanden in de opbrengsten.
- Afnemers bepaalde relevante contractvoorwaarden laten bevestigen, alsook het ontbreken van nevenovereenkomsten ("side letters"), aangezien de wijze van verantwoording in de financiële overzichten vaak wordt beïnvloed door zulke voorwaarden of overeenkomsten en omdat de kortingen of de periode waarop deze betrekking hebben vaak slecht zijn gedocumenteerd. Zo zijn de voorwaarden van productacceptatie, aflevering en betalingsvoorwaarden, het achterwege blijven van toekomstige of doorlopende tegenprestaties van leveranciers, het recht van retour, gegarandeerde doorverkoophoeveelheden, en voorzieningen voor annuleringen of retouren in dergelijke situaties vaak van belang.
- Navraag doen bij het verkoop- en marketingpersoneel van de entiteit of bij de bedrijfsjurist naar verkopen en afleveringen tegen het einde van het jaar en of hen ongebruikelijke voorwaarden met betrekking tot deze transacties bekend zijn.
- Ter plaatse aan het einde van het jaar op een of meer locaties aanwezig zijn om waar te nemen hoe de verzending van goederen, het gereedmaken van goederen voor verzending (en het omgaan met retour ontvangen, nog niet administratief verwerkte, goederen) plaatsvindt en om ander toepasselijke afsluitprocedures ten aanzien van verkopen en voorraden uit te voeren.
- In gevallen waarin opbrengsttransacties elektronisch worden geïnitieerd, verwerkt en vastgelegd, de beheersingsmaatregelen testen om te bepalen of deze maatregelen voldoende zekerheid bieden dat opbrengsttransacties werkelijk hebben plaatsgevonden en juist zijn vastgelegd.

Voorraadhoeveelheden

- De voorraadregistratie van de entiteit beoordelen om na te gaan of er locaties of voorraadcategorieën zijn die bijzondere aandacht vereisen tijdens of na de voorraadopname.
- Voorraadopnames op verschillende locaties onaangekondigd bijwonen of voorraadopname op alle locaties tegelijkertijd laten uitvoeren.
- Voorraadopnames laten uitvoeren vlak voor of aan het einde van de verslaggevingsperiode om het risico van manipuleren met de cijfers tussen het moment van voorraadopname en het einde van de verslaggevingsperiode zo veel mogelijk te reduceren.

- Aanvullende controlewerkzaamheden uitvoeren tijdens het bijwonen van de voorraadopname, zoals het nauwkeuriger controleren van de inhoud van verpakkingen, van de wijze waarop goederen zijn opgestapeld (bijvoorbeeld of er geen open ruimten in de stapels zijn) of geëtiketteerd en de kwaliteit (zuiverheid, klasse of dichtheid/concentratie) van vloeistoffen zoals parfums of speciale chemicaliën. Hierbij kan ondersteuning door een deskundige van belang zijn.
- Vergelijken van de huidige hoeveelheden met die van vorige periodes per voorraadcategorie of -klasse, locatie of andere criteria, of vergelijken van de getelde hoeveelheden met de continue voorraadregistratie.
- Auditsoftware hanteren om de verwerking van de uitkomsten van de voorraadopname te testen - bijvoorbeeld door op voorraadlabel te sorteren om vervolgens de controle op ticketnummers te beoordelen of op serienummer om de mogelijkheid van het wegvallen of het meer dan eens verwerken van een post te controleren.

Schattingen van het bestuur van de entiteit

- Een deskundige inschakelen om een onafhankelijke schatting te doen ter vergelijking met die van het bestuur.
- Navraag doen bij anderen dan de leidinggevenden en de administratie om te bevestigen dat het bestuur in staat en voornemens is de plannen uit te voeren die van belang zijn voor de gedane schattingen.

Specifieke controlemaatregelen - Afwijkingen als gevolg van het wederrechtelijk onttrekken van waarden

In verschillende omstandigheden zijn uiteraard verschillende controlemaatregelen nodig. Gewoonlijk zijn de controlemaatregelen in verband met het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude tengevolge van het wederrechtelijk onttrekken van waarden afgestemd op bepaalde posten in de financiële overzichten en transactiestromen. Hoewel sommige van de controlemaatregelen die in de vorige twee categorieën zijn genoemd in deze situatie van toepassing kunnen zijn, dient de reikwijdte van de controlewerkzaamheden te worden gekoppeld aan de specifieke informatie omtrent het risico van wederrechtelijke onttrekking dat is onderkend.

Voorbeelden van controlemaatregelen naar aanleiding van het door de accountant ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van het wederrechtelijk onttrekken van waarden zijn:

- Kasopname of inventarisatie van effecten op of tegen het jaareinde.
- Het rechtstreeks door afnemers laten bevestigen van de mutaties op hun grootboekrekening (met inbegrip van creditmemo's en verkoopretouren en de data van betalingen).

- Analyse van ontvangsten op afgeboekte vorderingen.
- Analyse van voorraad verschillen per locatie of productsoort.
- Vergelijking van verhoudingsgetallen voor voorraden met die voor de bedrijfstak als geheel.
- Beoordeling van de documentatie ter onderbouwing van afboekingen op administratieve voorraden.
- Met behulp van de computer het leveranciersbestand vergelijken met het personeelsbestand op overeenkomstige adressen en telefoonnummers.
- Met behulp van de computer het salarisbestand doornemen op dubbele adressen, personeelsnummers, sofinummers of bankrekeningnummers.
- Personeelsdossiers doorlopen op dossiers met geen of weinig mutaties, zoals het ontbreken van beoordelingsformulieren.
- Analyse van omzetbonussen en retouren op ongebruikelijke patronen.
- Bevestiging van specifieke contractvoorwaarden vragen aan derden.
- Bewijs verzamelen dat contracten worden uitgevoerd overeenkomstig de bepalingen daarvan.
- Grote en ongebruikelijke kostenposten beoordelen op aanvaardbaarheid.
- Voor leningen aan hogere leidinggevenden en verbonden partijen de autorisatie en de saldi daarvan nagaan.
- De omvang en de aanvaardbaarheid van kostendeclaraties van hogere leidinggevenden beoordelen.

Bijlage 3: Voorbeelden van omstandigheden die een signaal vormen voor de mogelijkheid van fraude

Hierna zijn voorbeelden vermeld van omstandigheden die signaal kunnen vormen voor de mogelijkheid dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude kunnen bevatten. Verschillen in de administratie, waaronder:

- Transacties die niet volledig en tijdig zijn verantwoord of waarvan het bedrag, de verslaggevingsperiode, de rekening of de methodiek van boeken niet juist of volledig is.
- Saldi of transacties waarvoor de onderbouwing of autorisatie ontbreekt.
- Op het laatste moment aangebrachte wijzigingen die een belangrijke invloed hebben op het resultaat.
- Aanwijzingen dat personeel toegang heeft tot systemen en administratieve gegevens die niet in overeenstemming is met de voor de hen opgedragen taken noodzakelijke bevoegdheden.
- Door de accountant ontvangen tips of klachten met betrekking tot beschuldigingen van fraude.

Tegenstrijdig of ontbrekend bewijsmateriaal, waaronder:

- Ontbrekende documentatie.
- Documentatie die lijkt te zijn gewijzigd.
- In gevallen waar originele documenten aanwezig zouden moeten zijn, zijn slechts fotokopieën of digitale documenten zijn beschikbaar.
- Belangrijke onverklaarde posten op aansluitingsoverzichten.
- Ongebruikelijke wijzigingen in de balans of veranderingen in trends of belangrijke ratio's of verbanden in de financiële overzichten, zoals een snellere groei van het debiteurensaldo dan van de omzet.
- Onlogische, vage of onaannemelijke antwoorden en verklaringen van leidinggevend en personeelsleden naar aanleiding van gestelde vragen of analytische werkzaamheden.
- Ongebruikelijke verschillen tussen de administratie en ontvangen bevestigingen van derden.
- Grote aantallen crediteringen en andere aanpassingen in de debiteurenadministratie.

- Onverklaarde of onvoldoende verklaarde verschillen tussen de debiteuren-subadministratie en de debiteurenrekening of tussen de saldo-overzichten per debiteur en de debiteuren-subadministratie.
- Ontbrekende of niet bestaande uitbetaalde cheques in gevallen waarin de bank de uitbetaalde cheques gewoonlijk meestuurt met het rekeningafschrift.
- Ontbrekende voorraden of fysieke activa van belangrijke omvang.
- Ontbrekende of niet beschikbare digitale informatie, terwijl dit in strijd is met de in de entiteit gebruikelijke of voorgescreven bewaartermijnen voor gegevens.
- Minder of meer reacties op verzonden saldobestemmingen dan verwacht werd.
- De onmogelijkheid informatie te verkrijgen betreffende het testen van belangrijke systemen, wijzigingen in de programmatuur en implementatiewerkzaamheden voor wat betreft in het lopende jaar aangebrachte wijzigingen in de systemen en ingevoerde nieuwe systemen.

Problematische of ongebruikelijke relaties tussen de accountant en het bestuur, waaronder:

- Ontzeggen van toegang tot administratieve vastleggingen, faciliteiten, bepaalde werknemers, afnemers, leveranciers of anderen van wie de accountant controle-informatie wil verkrijgen.
- Ongepaste tijdsdruk vanuit het bestuur om complexe of controversiële zaken op te lossen.
- Klachten vanuit het bestuur over de wijze van uitvoeren van de controle of intimideren van leden van het opdrachtteam door het bestuur, in het bijzonder in verband met een kritische beoordeling door de accountant van controle-informatie of bij de besluitvorming inzake mogelijke verschillen van inzicht met het bestuur.
- Ongebruikelijke vertraging bij het door de entiteit opleveren van gevraagde gegevens.
- Gebrek aan bereidheid de accountant toegang te geven tot belangrijke digitale bestanden om deze te kunnen onderzoeken met behulp van door de computer ondersteunde controletechnieken.
- Ontzeggen van toegang tot belangrijke IT-werknemers en -faciliteiten, waaronder staf werkzaam in beveiliging, uitvoering en systeemontwikkeling.
- Gebrek aan bereidheid toelichtingen in de financiële overzichten, waardoor deze vollediger en begrijpelijker zouden worden, te wijzigen of aan te vullen.

- Gebrek aan bereidheid ten aanzien van gesignaleerde leemtes in de interne beheersingsmaatregelen tijdig actie te ondernemen.

Andere voorbeelden zijn:

- Gebrek aan bereidheid bij het bestuur de accountant toe te staan afzonderlijk bijeen te komen met de organen belast met governance.
- Grondslagen voor financiële verslaggeving die niet in overeenstemming lijken met die welke gebruikelijk zijn in de bedrijfstak.
- Veelvuldige wijzigingen in schattingsposten die niet lijken te zijn gebaseerd op gewijzigde omstandigheden.
- Het tolereren van overtredingen van de gedragscode van de entiteit.

<i>Inleiding</i>	1 - 8
<i>Verantwoordelijkheid van het bestuur voor de naleving van wet- en regelgeving</i>	9 - 10
<i>Het belang van naleving van wet- en regelgeving voor de accountant</i>	11 - 31
<i>Rapportering over overtredingen</i>	32 - 38
<i>Beëindiging van de opdracht</i>	39
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1
<i>Bijlage: Aanwijzingen voor mogelijke overtredingen van wet- en regelgeving</i>	

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent de verantwoordelijkheid van de accountant inzake het belang van wet- en regelgeving bij de controle van financiële overzichten.
2. **De accountant dient zich bij de opzet en uitvoering van controlewerkzaamheden, bij de evaluatie van controlebevindingen en bij de rapportering daarover, te realiseren dat het niet naleven van wet- en regelgeving door de entiteit een materieel effect op financiële overzichten kan hebben.** Er kan echter niet worden verwacht dat een controleopdracht zal leiden tot ontdekking van overtredingen van alle wet- en regelgeving. De ontdekking van overtredingen, ongeacht hun materieel belang, zal leiden tot (her)overweging omtrent de integriteit van het bestuur of het personeel en het mogelijke effect op andere aspecten die voor de controle van belang zijn.
3. Het begrip "overtreding" zoals gebruikt in deze Standaard omvat zowel handelingen als het nalaten van handelingen door de entiteit die wordt gecontroleerd die, al dan niet opzettelijk, in strijd zijn met de geldende wet- en regelgeving. Dergelijke handelingen omvatten transacties door de entiteit of door het bestuur en het personeel namens of ten behoeve van de entiteit. Voor deze Standaard vallen persoonlijke misdragingen die geen verband houden met de activiteiten van de entiteit door het bestuur of het personeel van de entiteit niet onder het begrip overtreding.
4. Of een handeling als overtreding moet worden aangemerkt, is een juridische interpretatie die verder gaat dan de deskundigheid van de accountant. Opleiding, ervaring en kennis van de entiteit en de branche kunnen de accountant helpen bij het onderkennen dat sommige handelingen die hem ter kennis komen, als mogelijke overtreding van de wet- en regelgeving aangemerkt dienen te worden. Of een specifieke handeling daadwerkelijk een overtreding is of kan zijn, wordt gewoonlijk gebaseerd op het advies van een jurist, maar wordt uiteindelijk door de rechter bepaald.
5. De invloed van wet- en regelgeving op financiële overzichten is zeer verschillend. Sommige wet- en regelgeving bepaalt de vorm of inhoud van financiële overzichten van de entiteit of bepaalt de bedragen die moeten zijn verwerkt of de informatie die in de toelichting moet worden gegeven. Andere wet- en regelgeving dient door het bestuur te worden nageleefd of is bepalend voor de voorwaarden waaronder de entiteit haar activiteiten mag uitoefenen. Sommige entiteiten opereren in streng gereguleerde bedrijfstakken (zoals banken en chemische industrie). Andere zijn slechts onderworpen aan de veelheid van wet- en regelgeving die gewoonlijk voor de operationele aspecten van de activiteiten van belang is (zoals bepalingen inzake bedrijfsveiligheid en gezondheid, non-discriminatie). Overtreding van wet- en regelgeving kan leiden tot financiële gevolgen voor de entiteit, zoals boetes, aansprakelijkstelling e.d. In het algemeen geldt dat de kans op ontdekking of herkenning van de overtreding door de accountant kleiner is naarmate de overtreding verder

verwijderd is van transacties of gebeurtenissen die normaliter in een financieel overzicht tot uitdrukking komen.

6. Wet- en regelgeving verschilt per land. In het algemeen geeft de nationale regelgeving op het gebied van externe verslaggeving en controle daarom meer specifieke aanwijzingen omtrent het belang van wet- en regelgeving bij de controle van financiële overzichten.
7. Deze Standaard is van toepassing op de opdrachten tot controle van financiële overzichten en niet op specifieke opdrachten waarbij de accountant onderzoek verricht naar en rapporteert over de naleving van aangegeven wet- en regelgeving.
8. Aanwijzingen omtrent de verantwoordelijkheid van de accountant om bij de controle van financiële overzichten rekening te houden met fraude en onjuistheden zijn gegeven in Standaard 240, "De verantwoordelijkheid van de accountant voor het onderkennen van het risico van fraude in het kader van de controle van financiële overzichten".

Verantwoordelijkheid van het bestuur voor de naleving van wet- en regelgeving

9. Het bestuur van de entiteit draagt de verantwoordelijkheid dat de activiteiten van de entiteit worden verricht in overeenstemming met wet- en regelgeving. De verantwoordelijkheid om overtredingen te voorkomen en te ontdekken berust derhalve bij het bestuur.
10. De navolgende uitgangspunten en maatregelen zijn, onder andere, voor het bestuur van belang om haar verantwoordelijkheid te dragen voor de preventie en ontdekking van overtredingen:
 - Nagaan welke wettelijke eisen aan de entiteit worden gesteld en instelling van operationele maatregelen die erop gericht zijn deze eisen na te leven.
 - Opzet en effectieve werking van een toereikend stelsel van interne beheersing.
 - Ontwikkeling, publicatie en naleving van een gedragscode.
 - Opleiding van personeel zodat zij de gedragscode begrijpen.
 - Toezicht op de naleving van de gedragscode en het nemen van adequate maatregelen tegen overtreders.
 - Inschakeling van juridische adviseurs bij het nagaan welke wettelijke eisen aan de entiteit worden gesteld.

- Bijhouden van een registratie van de voornaamste wetten die op de branche van toepassing zijn en van ontvangen klachten.

Deze maatregelen kunnen desgewenst worden aangevuld met het toewijzen van geëigende verantwoordelijkheden aan:

- De interne accountantsfunctie.
- Het "audit committee".

Het belang van naleving van wet- en regelgeving voor de accountant

11. De accountant draagt geen verantwoordelijkheid voor de preventie van overtredingen en kan daarvoor ook niet verantwoordelijk worden gehouden. Van het feit dat een jaarlijkse accountantscontrole wordt verricht, kan echter wel preventieve werking uitgaan.
12. Bij elke controle bestaat het onvermijdelijke risico dat niet alle afwijkingen van materieel belang in het financiële overzicht worden ontdekt, ook al is de controle opgezet en uitgevoerd in overeenstemming met de Standaarden. Dit risico is hoger indien het afwijkingen van materieel belang betreft die het gevolg zijn van overtredingen van wet- en regelgeving door factoren zoals:
 - De omstandigheid dat vele bepalingen van wet- en regelgeving alleen betrekking hebben op de operationele activiteiten van de entiteit. Zij hebben meestal geen materieel effect op financiële overzichten en zijn niet onderworpen aan de informatiesystemen van de entiteit, die van belang zijn voor de financiële verslaggeving.
 - De inherente beperkingen van interne beheersing en het gebruik maken van deelwaarnemingen beïnvloeden de effectiviteit van controlewerkzaamheden.
 - Veel controle-informatie zal voor de accountant iets aannemelijk maken maar meestal geen sluitend bewijsmateriaal verschaffen.
 - Overtredingen kunnen gepaard gaan met handelingen om deze te verhullen, zoals samenstelling, valsheid in geschrifte, het opzettelijk buiten de administratie laten van transacties, doorbreking van interne beheersing door het bestuur of het opzettelijk onjuist informeren van de accountant.
13. **De accountant dient, zoals uiteengezet in Standaard 200, "Doelstelling en algemene uitgangspunten van de controle van financiële overzichten", de controle op te zetten en uit te voeren met**

een professioneel-kritische instelling voor omstandigheden en gebeurtenissen die twijfel oproepen omtrent de vraag of de entiteit zich houdt aan wet- en regelgeving.

14. Er zijn wettelijke bepalingen die specifiek van de accountant eisen dat hij, als onderdeel van de controle van financiële overzichten, rapporteert omtrent de naleving door de entiteit van specifieke bepalingen in wet- en regelgeving. In deze situaties richt de accountant de controle zodanig in dat de naleving van die specifieke voorschriften wordt nagegaan.
15. **Om zijn controle te kunnen plannen dient de accountant een algemeen inzicht te hebben in het geheel van wet- en regelgeving dat op de entiteit en de bedrijfstak van toepassing is en in de naleving daarvan door de entiteit.**
16. Bij het verkrijgen van dit algemeen inzicht schenkt de accountant bijzondere aandacht aan het feit, dat bepaalde wet- en regelgeving bedrijfsrisico's kan oproepen die van fundamenteel belang zijn voor de activiteiten van de entiteit. Dit is de wet- en regelgeving waarvan overtreding tot gevolg kan hebben dat de entiteit haar activiteiten moet staken of dat duurzame voortzetting van de bedrijfsuitoefening ter discussie staat.
17. Voor het verkrijgen van het algemeen inzicht in het geheel van wet- en regelgeving zal de accountant gewoonlijk:
 - Gebruik maken van de bestaande kennis omtrent factoren met betrekking tot de bedrijfstak, de regelgeving en andere externe factoren van de entiteit.
 - Informeren bij het bestuur naar de uitgangspunten en maatregelen van de entiteit inzake de naleving van wet- en regelgeving.
 - Informeren bij het bestuur welke wet- en regelgeving van fundamenteel belang is voor de uitoefening van de activiteiten van de entiteit.
 - Met het bestuur bespreken wat het beleid is ten aanzien van, respectievelijk welke maatregelen zijn getroffen voor het vaststellen, beoordelen en verantwoorden van ontvangen claims, aansprakelijkheidsstellingen en/of lopende rechtsgedingen.
 - Het geheel van wet- en regelgeving bespreken met de accountants van groepsmaatschappijen in andere landen (bijvoorbeeld indien de groepsmaatschappij zich dient te houden aan beursvoorschriften die gelden voor de moedermaatschappij).

18. **Na het verkrijgen van dit algemeen inzicht dient de accountant verdere controlewerkzaamheden te verrichten die overtredingen van wet- en regelgeving, waarmee bij het opstellen van financiële overzichten rekening moet worden gehouden, aan het licht kunnen brengen, te weten:**
 - **Het informeren bij het bestuur of de entiteit dergelijke wet- en regelgeving heeft nageleefd.**
 - **Het doornemen van de correspondentie met vergunningverleners of toezichthoudende instanties.**
19. **De accountant dient bovendien toereikende controle-informatie te verkrijgen omtrent de naleving van die wet- en regelgeving die door hem over het algemeen wordt beschouwd van invloed te zijn op de bepaling van bedragen en toelichtingen in financiële overzichten die van materieel belang zijn. De accountant dient voldoende kennis omtrent deze wet- en regelgeving te hebben om hiermee rekening te houden bij de controle van beweringen die verband houden met de bepaling van te verantwoorden bedragen en te geven toelichtingen.**
20. Dergelijke wet- en regelgeving heeft algemene ingang gevonden en de entiteit en de bedrijfstak zijn daarvan goed op de hoogte; de naleving daarvan wordt telkenmale vastgesteld als financiële overzichten wordt opgesteld. Deze wet- en regelgeving heeft bijvoorbeeld betrekking op: de vorm en inhoud van de financiële overzichten, inclusief specifieke voorschriften voor de bedrijfstak; specifieke standaarden voor de verwerking van transacties voortvloeiend uit overheidscontracten; de berekening en verwerking van belastingen naar de winst of pensioenkosten.
21. Buiten de in de paragrafen 18-20 van deze Standaard beschreven controlemaatregelen worden door de accountant geen andere controlemaatregelen uitgevoerd om de naleving van wet- en regelgeving door de entiteit vast te stellen, dit omdat verdere controlemaatregelen buiten de reikwijdte van een controle van financiële overzichten vallen.
22. **De accountant dient erop attent te zijn dat controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd om een oordeel te kunnen geven over het financiële overzicht, hem aanwijzingen kunnen geven omtrent mogelijke overtredingen van wet- en regelgeving.** Voorbeelden van dergelijke controlewerkzaamheden zijn: het doornemen van notulen; het informeren bij het bestuur en de juridisch adviseur van de entiteit naar claims en aansprakelijkstellingen; het uitvoeren van detailcontroles op transactiestromen, posten in het financiële overzicht of onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht.
23. **De accountant dient een schriftelijke bevestiging van het bestuur te verkrijgen dat deze alle inlichtingen aan de accountant heeft verstrekt omtrent alle haar bekende werkelijke of mogelijke overtredingen van wet- en regelgeving, waarmee bij de opstelling van het financiële overzicht rekening moet worden gehouden.**

24. Indien het tegendeel niet uit controle-informatie is gebleken, mag de accountant ervan uitgaan dat de entiteit dergelijke wet- en regelgeving naleeft.

Controlewerkzaamheden na het ontdekken van overtredingen

25. De bijlage bij deze Standaard geeft voorbeelden van de aard van de informatie die onder de aandacht van de accountant kan komen en een aanwijzing kan vormen dat sprake is van overtredingen.
26. **Indien de accountant aanwijzingen verkrijgt dat er sprake van een overtreding kan zijn, dient hij zich op de hoogte te stellen van de aard van de feiten, de omstandigheden waaronder deze plaatsvonden en voldoende andere informatie te verkrijgen om het mogelijke effect op het financiële overzicht te beoordelen.**
27. Bij de beoordeling van het mogelijke effect op het financiële overzicht schenkt de accountant aandacht aan:
- De mogelijke financiële gevolgen, zoals boete, straf, schade, de dreiging van het inbeslag nemen van activa, gedwongen sluiting van het bedrijf en aansprakelijkstelling.
 - De vraag of de mogelijke financiële gevolgen dienen te worden toegelicht.
 - De vraag of de mogelijke financiële gevolgen zo ernstig zijn dat zij afbreuk doen aan het getrouwe beeld van het financiële overzicht.
28. **Indien de accountant aanwijzingen heeft voor een overtreding, dient hij de bevindingen vast te leggen en met het bestuur te bespreken.** De vastlegging van de bevindingen kan omvatten het verzamelen van kopieën van vastleggingen en documenten en eventueel het maken van verslagen van gevoerde gesprekken.
29. Indien het bestuur geen afdoende informatie verstrekt waaruit blijkt dat er geen sprake is van een overtreding, overlegt de accountant met de juridisch adviseur van de entiteit omtrent de toepasselijkheid van de wet- en regelgeving in de gegeven situatie en de mogelijke effecten op het financiële overzicht. Indien overleg met de juridisch adviseur van de entiteit niet in aanmerking komt of de accountant zich niet kan verenigen met diens opinie, overweegt de accountant advies in te winnen bij zijn eigen juridisch adviseur omtrent de vraag of er sprake is van een overtreding, wat de juridische gevolgen daarvan zijn en welke verdere stappen de accountant zal nemen.
30. **Indien geen adequate informatie omtrent de vermoedelijke overtreding kan worden verkregen, dient de accountant te overwegen welke gevolgen het ontbreken van toereikende controle-informatie heeft voor de accountantsverklaring.**

31. De accountant dient na te gaan welke gevolgen aanwijzingen voor overtredingen hebben op de andere onderdelen van de controle, in het bijzonder ten aanzien van de betrouwbaarheid van de bevestigingen van het bestuur. In dit verband heroverweegt de accountant de risico-inschatting en de deugdelijkheid van de inlichtingen van het bestuur indien de overtreding niet is ontdekt door middel van de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit of niet was begrepen in de inlichtingen verstrekt door het bestuur. De gevolgen van specifieke overtredingen die door de accountant zijn ontdekt, hangen af van de relatie tussen de overtreding en desbetreffende interne beheersingsactiviteiten. De eventuele mate van verhulling en het niveau van de betrokken personeelsleden of het bestuur, spelen daarbij een belangrijke rol.

Rapportering over overtredingen

Aan het bestuur van de entiteit

32. De accountant dient zo spoedig mogelijk de organen belast met governance op de hoogte te stellen van overtredingen die onder zijn aandacht zijn gekomen, tenzij hij controle-informatie heeft verkregen dat deze organen reeds voldoende zijn geïnformeerd. De accountant hoeft daarbij echter niet zover te gaan voor zaken die duidelijk van ondergeschikt belang zijn en hij kan vooraf afspraken maken omtrent de wijze van rapporteren van dergelijke zaken. *Aanbevolen wordt dat de accountant elke geconstateerde overtreding, ongeacht omvang of belang, altijd schriftelijk meldt aan het bestuur van de entiteit.*
33. Indien de accountant van oordeel is dat de overtreding opzettelijk is en van materieel belang, dient de accountant onverwijld te rapporteren.
34. Indien de accountant vermoedt dat de hoogste leiding, inclusief leden van het bestuur, bij de overtreding betrokken is, dient de accountant de zaak aan het naast hogere niveau bij de entiteit te rapporteren, zoals een "audit committee" of een Raad van Commissarissen. Indien een dergelijk orgaan niet bestaat, de accountant twijfelt of er adequaat wordt gereageerd op zijn rapport of indien niet zeker is aan wie moet worden gerapporteerd, overweegt de accountant juridisch advies in te winnen.

Aan de gebruikers van de accountantsverklaring

35. Indien de accountant vaststelt dat de overtreding leidt tot een afwijking van materieel belang in het financiële overzicht en dat deze niet toereikend is opgenomen in het financiële overzicht, dient hij een accountantsverklaring met beperking of een afkeurende accountantsverklaring af te geven.
36. Indien de entiteit de accountant niet in staat stelt met voldoende zekerheid vast te stellen of er sprake is of kan zijn van een overtreding die leidt tot een afwijking van materieel belang in het

financiële overzicht, is sprake van een beperking in de controle en dient de accountant een accountantsverklaring met beperking of een accountantsverklaring van oordeelonthouding af te geven.

37. Indien de accountant door omstandigheden die niet bij de entiteit liggen niet in staat is vast te stellen of er sprake is van een overtreding, dient de accountant te bepalen welke consequenties dit heeft voor zijn accountantsverklaring.

Aan regelgevende en justitiële instanties

38. De geheimhoudingsplicht van de accountant brengt mee dat de accountant in het algemeen niet aan derden rapporteert omtrent overtredingen. Er zijn echter omstandigheden waarin de geheimhoudingsplicht terzijde wordt gesteld door de wet, regelgeving of rechterlijke uitspraken (in sommige landen is de accountant bijvoorbeeld verplicht overtredingen gepleegd door financiële instellingen te rapporteren aan de met het toezicht op deze instellingen belaste instanties). In zulke omstandigheden kan het nodig zijn dat de accountant juridisch advies inwint over de te nemen stappen, waarbij de verantwoordelijkheid van de accountant tegenover het maatschappelijk verkeer een zwaarwegende overweging vormt.

Beëindiging van de opdracht

39. De accountant kan overwegen de opdracht terug te geven, indien de entiteit niet de maatregelen neemt die de accountant in de gegeven omstandigheden nodig acht, om de overtreding zoveel mogelijk ongedaan te maken en herhaling daarvan te voorkomen. Dit geldt ook indien de overtreding niet van materieel belang is voor het financiële overzicht. Factoren die mede de conclusie van de accountant kunnen beïnvloeden omvatten:
- de implicaties van de betrokkenheid van de hoogste leiding en/of het toezichhoudend orgaan van de entiteit, omdat dit gevolgen kan hebben voor de geloofwaardigheid van de door hen verstrekte informatie;
 - de schade die het aanblijven van de accountant oplevert voor de accountant.

Het verdient aanbeveling in dergelijke situaties juridisch advies in te winnen.

Specifieke aspecten publieke sector

1. Veel opdrachten binnen de publieke sector bevatten aanvullende controleverantwoordelijkheden met betrekking tot het beoordelen van de nakoming van de wet- en regelgeving. Zelfs in de situatie dat de controleverantwoordelijkheid van de accountant niet verder strekt dan die van de accountant in de private sector, kan de rapporteringsverantwoordelijkheid anders liggen aangezien de accountant werkzaam binnen de publieke sector verplicht kan zijn overtredingen te rapporteren aan overheids-

instanties of de overtredingen in de accountantsverklaring op te nemen. Met betrekking tot entiteiten binnen de publieke sector wordt verwezen naar de relevante bepalingen over controle in de Comptabiliteitswet, de Gemeentewet en andere overheidswetgeving.

Bijlage: Aanwijzingen voor mogelijke overtredingen van wet- en regelgeving

Voorbeelden van de aard van de informatie die onder de aandacht van de accountant kan komen en aanwijzingen kan geven dat sprake is van overtredingen van wet- en regelgeving zijn hierna opgesomd:

- Onderzoek door overheidsinstanties, betaling van boetes of strafvorderingen.
- Betalingen voor niet gespecificeerde diensten of leningen aan adviseurs, verbonden partijen of overheidsfunctionarissen.
- Commissies e.d. die excessief hoog lijken in relatie tot hetgeen normaliter wordt betaald door de entiteit of in de bedrijfstak, of in relatie tot de verleende diensten.
- Inkopen tegen prijzen die beduidend afwijken van marktprijzen.
- Ongebruikelijke betalingen in contanten, aankopen tegen cheques aan toonder of overboekingen naar nummerrekeningen.
- Ongebruikelijke transacties met vennootschappen in belastingparadijzen.
- Betalingen voor goederen of diensten aan een ander land dan het land van herkomst van de goederen of diensten.
- Internationale betalingen zonder behoorlijke documentatie van (centrale) banken voor buitenlands betalingsverkeer.
- Administratieve systemen die door hun ontwerp of onopzettelijk, geen adequate mogelijkheid bieden transacties te volgen of voldoende bewijs te leveren.
- Ongeautoriseerde transacties of onjuist geregistreerde transacties.
- Berichten in de pers.

<i>Inleiding</i>	1 - 4
<i>Relevante personen</i>	5 - 10
<i>Communicatie over controle-aangelegenheden die van belang zijn in het kader van governance</i>	11 - 12
<i>Tijdstip van de communicatie</i>	13 - 14
<i>Wijze van communicatie</i>	15 - 17
<i>Overige aangelegenheden</i>	18 - 19
<i>Geheimhouding</i>	20
<i>Wet- en regelgeving</i>	21
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1 - 3

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven voor de communicatie omtrent controle-aangelegenheden inzake financiële overzichten tussen de accountant en de organen belast met governance van een entiteit. Deze communicatie heeft betrekking op controle-aangelegenheden voorzover van belang voor governance zoals in deze Standaard gedefinieerd. Deze Standaard geeft geen aanwijzingen voor overleg door de accountant met partijen buiten de entiteit, zoals bijvoorbeeld externe regelgevende of verantwoordelijke instanties.
2. **De accountant dient de bevindingen met betrekking tot de controle van financiële overzichten die van belang zijn in het kader van governance van de entiteit te communiceren met de verantwoordelijke organen.**
3. In het kader van deze Standaard wordt onder "governance" verstaan een stelsel van omgangsvormen voor bij de entiteit betrokken belanghebbenden (bestuurders, commissarissen, kapitaalverschaffers, etc.), inhoudende een aantal regels voor goed bestuur, goed toezicht en een juiste taakverdeling. In het kader van deze Standaard zijn de organen belast met governance er gewoonlijk voor verantwoordelijk dat de entiteit haar doelstellingen bereikt, met betrekking tot de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving, de effectiviteit en de doelmatigheid van de bedrijfsactiviteiten, de naleving van de van toepassing zijnde wetgeving en de rapportering aan betrokken partijen. Het bestuur van de entiteit wordt uitsluitend tot de organen belast met governance gerekend indien zij dergelijke functies vervult.
4. In het kader van deze Standaard zijn "controle-aangelegenheden van belang in het kader van governance" die aangelegenheden die voortvloeien uit de controle van financiële overzichten en die, naar het oordeel van de accountant, van belang zijn voor de organen belast met governance bij het toezicht op het proces van verslaggeving. Controle-aangelegenheden van belang voor governance betreffen uitsluitend die aangelegenheden die bij de uitvoering van de controle ter kennis van de accountant zijn gekomen. De accountant, die zijn controle in overeenstemming met de Standaarden uitvoert, behoeft geen additionele controlewerkzaamheden op te zetten die specifiek gericht zijn op het onderkennen van aangelegenheden die van belang zijn in het kader van governance.

¹ Vele landen hebben uitgangspunten voor corporate governance ontwikkeld als referentiekader voor goed ondernemingsgedrag. Dergelijke uitgangspunten richten zich gewoonlijk op beursgenoteerde ondernemingen, hoewel deze ook voor andere typen entiteiten nuttig kunnen zijn bij het verbeteren van hun toezicht. Er bestaan verschillende modellen voor een adequate corporate governance. Bestuursstructuren en gebruiken variëren van land tot land. Een algemeen uitgangspunt is dat de entiteit een governancestructuur moet hebben die bestuur en toezichthouders in staat stelt een objectief oordeel te vormen over de ondernemingsactiviteiten inclusief verslaggeving, in het bijzonder onafhankelijk van het hoger management van de entiteit.

Relevante personen

5. **De accountant dient te bepalen wie de relevante personen belast met governance zijn met wie controle-aangelegenheden die van belang zijn in het kader van governance zullen worden gecommuniceerd.**
6. De governancestructuur varieert van land tot land en weerspiegelt culturele en wettelijke achtergronden. In Nederland is in de wet opgenomen dat bijvoorbeeld de toezichthoudende en leidinggevende functie in verschillende organen optreden, zoals een raad van commissarissen (niet uitvoerend) en een raad van bestuur (uitvoerend). In andere landen zijn beide functies wettelijk de verantwoordelijkheid van één enkel orgaan, hoewel een audit committee kan zijn geïnstalleerd dat dit orgaan ondersteunt in het kader van zijn verantwoordelijkheid met betrekking tot financiële verslaggeving.
7. De verscheidenheid van governancestructuren maakt het moeilijk in algemene termen te bepalen welke organen met governance zijn belast en met welk orgaan de accountant over controle-aangelegenheden die van belang zijn in het kader van governance dient te communiceren. De accountant bepaalt welke de meest relevante organen zijn om mee te communiceren. Tevens houdt hij rekening met de wettelijke verantwoordelijkheid van deze organen, de bijzonderheden van de opdracht en relevante wetgeving. Bij entiteiten met toezichthoudende organen of audit committees kan hiermee worden volstaan. Echter in een entiteit waarbij één enkel orgaan een audit committee heeft geïnstalleerd, zal de accountant op grond van de aard van de controle-aangelegenheden afwegen of hij met het audit committee of met het voltallige orgaan zal communiceren.
8. Indien de governancestructuur van de entiteit niet duidelijk is gedefinieerd of de organen belast met governance niet duidelijk uit de omstandigheden van de opdracht of de wet blijken, zal de accountant afspraken maken met welk orgaan over controle-aangelegenheden die van belang zijn in het kader van governance zal worden gecommuniceerd. Als voorbeelden kunnen worden genoemd sommige door de eigenaar geleide entiteiten, non-profit entiteiten en overheidsinstanties.
9. Om misverstanden te voorkomen kan in een opdrachtbevestiging worden opgenomen dat de accountant alleen over die zaken die van belang zijn in het kader van governance zal communiceren die bij de uitvoering van de controle ter kennis komen en dat de accountant geen additionele controlewerkzaamheden behoeft op te zetten die specifiek zijn gericht op aangelegenheden die van belang zijn in het kader van governance. In de opdrachtbevestiging kan ten aanzien van de communicatie over controle-aangelegenheden die van belang zijn in het kader van governance worden opgenomen:
 - de vorm van deze communicatie;
 - de relevante personen met wie wordt gecommuniceerd;

- overeengekomen zaken, waarover zal worden gecommuniceerd.
10. Door het ontwikkelen van een constructieve werkrelatie tussen de accountant en de organen belast met governance wordt de effectiviteit van de communicatie vergroot. Hierbij dient rekening te worden gehouden met de eis van professionele onafhankelijkheid en objectiviteit.

Communicatie over controle-aangelegenheden die van belang zijn in het kader van governance

11. **De accountant neemt de controle-aangelegenheden, die van belang zijn in het kader van governance in aanmerking en communiceert deze met de verantwoordelijke organen.**
Gewoonlijk omvatten dergelijke aangelegenheden ²:
- De algemene benadering en reikwijdte van de controle met inbegrip van verwachte beperkingen hieraan of aanvullende vereisten;
 - De keuze van of wijzigingen in belangrijke grondslagen voor verslaggeving en de toepassing daarvan die van materieel belang (kunnen) zijn voor de financiële overzichten van de entiteit;
 - Het mogelijke effect op de financiële overzichten van materiële risico's en onzekerheden, zoals lopende processen, die in de financiële overzichten moeten worden toegelicht;
 - Correcties naar aanleiding van de controle die materiële invloed (kunnen) hebben op de financiële overzichten van de entiteit, ongeacht of zij reeds door de entiteit zijn aangebracht;
 - Onzekerheden met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden van materieel belang die gereede twijfel kunnen doen ontstaan omtrent de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten;
 - Verschil van mening met het bestuur van de entiteit over aangelegenheden die, individueel of tezamen, van groot belang kunnen zijn voor de financiële overzichten van de entiteit of de accountantsverklaring. Tevens worden het belang van de aangelegenheid en de vraag of deze ondertussen is opgelost in de communicatie betrokken;

² De hierna volgende opsomming is niet limitatief. In aanvulling hierop worden in andere Standaarden specifieke omstandigheden behandeld, waarbij de accountant verplicht is om bepaalde aangelegenheden te communiceren met de organen belast met governance

- Verwachte aanpassingen in de accountantsverklaring;
 - Andere aangelegenheden die de aandacht vragen van de organen belast met governance, zoals belangrijke tekortkomingen in de interne beheersing, vragen aangaande de integriteit van het bestuur van de entiteit en fraude waarbij het bestuur van de entiteit is betrokken;
 - Andere in de opdrachtbevestiging overeengekomen aangelegenheden.
- 11a. **De accountant dient de organen belast met governance in te lichten over de ongecorrigeerde afwijkingen, die door de accountant tijdens de controle zijn verzameld en die door het bestuur zowel individueel als in totaliteit niet van materiaal belang worden geacht in relatie tot de financiële overzichten als geheel.**
- 11b. Tot de ongecorrigeerde afwijkingen die met de organen belast met governance gecommuniceerd worden, behoren niet afwijkingen beneden een vooraf vastgesteld en afgesproken bedrag.
12. Als onderdeel van de communicatie van de accountant worden de organen belast met governance geïnformeerd over het feit dat:
- de communicatie van de accountant uitsluitend controle-aangelegenheden voor zover van belang in het kader van governance omvat die in het kader van de controle zijn geconstateerd;
 - een controle van een financieel overzicht niet is gericht op het ontdekken van alle aangelegenheden die relevant kunnen zijn voor de organen belast met governance. Dientengevolge stelt de accountant in het algemeen ook niet al deze aangelegenheden vast.

Tijdstip van de communicatie

13. **De accountant dient tijdig en periodiek te communiceren over controle-aangelegenheden voor zover van belang in het kader van governance.** Dit stelt de organen belast met governance in staat passende maatregelen te treffen.
14. Teneinde tijdige communicatie te realiseren spreekt de accountant met de organen belast met governance, de uitgangspunten en de tijdstippen van dit overleg af. In bepaalde gevallen kan de accountant een aangelegenheid, vanwege de aard ervan, eerder voorleggen dan was overeengekomen.

Wijze van communicatie

15. De communicatie van de accountant met de organen belast met governance kan zowel mondeling als schriftelijk worden gevoerd. De keuze voor mondeling of schriftelijk overleg is afhankelijk van:
 - De omvang, de bedrijfsstructuur, de juridische structuur en de overlegstructuren van de gecontroleerde entiteit;
 - De aard, de gevoeligheid en het belang van de controle-aangelegenheden die van belang zijn in het kader van governance;
 - De gemaakte afspraken omtrent periodieke vergaderingen of rapportage over controle-aangelegenheden die voor het toezicht van belang zijn in het kader van governance;
 - De frequentie waarmee de accountant contact heeft met de organen belast met governance.

16. Wanneer controle-aangelegenheden die van belang zijn in het kader van governance worden besproken, legt de accountant deze zaken en de reactie hierop in zijn controledocumentatie vast. Dit zal vaak geschieden in de vorm van een schriftelijk verslag. Afhankelijk van de aard, de gevoeligheid en het belang van de aangelegenheid kan het in bepaalde gevallen aanbeveling verdienen dat de accountant het besprokene schriftelijk bevestigt.

17. In het algemeen bespreekt de accountant controle-aangelegenheden die van belang zijn in het kader van governance in eerste instantie met het bestuur van de entiteit. Uitzondering hierop vormen aangelegenheden die betrekking hebben op de bekwaamheid of de integriteit van het bestuur van de entiteit. Deze besprekingen met het bestuur van de entiteit zijn van groot belang teneinde feiten en kwesties op te helderen en om het bestuur van de entiteit in de gelegenheid te stellen nadere informatie te verschaffen. Indien het bestuur van de entiteit ermee instemt een aangelegenheid die van belang is voor het toezicht zelf met het desbetreffende orgaan belast met governance te bespreken, behoeft de accountant niet nogmaals te communiceren, onder de voorwaarde dat de accountant ervan overtuigd is dat de communicatie effectief en toereikend is geweest.

Overige aangelegenheden

18. De communicatie tussen de accountant en de organen belast met governance kan niet als vervanging worden gezien voor de in Standaard 705N, "Aanpassingen in de formulering van de oordeelparagraaf in de accountantsverklaring" en Standaard 706N, "Toelichtende paragrafen

in de accountantsverklaring" beschreven situaties, dat de accountant een andere accountantsverklaring dan een goedkeurende accountantsverklaring zonder toelichtende paragraaf noodzakelijk acht.

19. De accountant onderzoekt of controle-aangelegenheden van belang in het kader van governance die in het verleden zijn gerapporteerd, van invloed zijn op het financiële overzicht van het huidige verslagjaar. De accountant onderzoekt of de aangelegenheid nog steeds van toepassing is en of over de aangelegenheid met de organen belast met governance moet worden gecommuniceerd.

Geheimhouding

20. -

Wet- en regelgeving

21. De voorschriften van nationale accountantsberoepsorganisaties, wettelijke bepalingen of andere regelgeving kunnen de accountant de verplichting opleggen te communiceren omtrent onderwerpen die betrekking hebben op governance. Deze aanvullende communicatievoorschriften worden niet in deze Standaard behandeld; zij kunnen echter de inhoud, de wijze en het tijdstip van communicatie met organen belast met governance, beïnvloeden.

Specifieke aspecten publieke sector

1. Alhoewel de basisprincipes van deze Standaard ook van toepassing zijn op de controle van financiële overzichten binnen de publieke sector, kunnen in wet- en regelgeving voorschriften voor de accountant werkzaam binnen de publieke sector zijn opgenomen, waarin de aard, de inhoud en de wijze van de communicatie met organen belast met governance, worden vastgelegd.
2. Voor controles binnen de publieke sector kan het scala van aangelegenheden dat van belang kan zijn voor het overheidsorgaan uitgebreider zijn dan de verschillende in de Standaard besproken soorten aangelegenheden, die direct verband houden met de controle van financiële overzichten. Het mandaat betreffende controleopdrachten binnen de publieke sector kan voorschriften bevatten die de accountant werkzaam binnen de publieke sector verplichten te rapporteren met betrekking tot onder zijn aandacht gekomen aangelegenheden die te maken hebben met:
 - de naleving van wettelijke vereisten of andere voorschriften;
 - de toereikendheid van de administratieve organisatie en interne beheersing;
 - de economische rationaliteit, doelmatigheid en doeltreffendheid van programma's, projecten en activiteiten.

3. De schriftelijke rapportage van de accountant werkzaam binnen de publieke sector kan in de openbaarheid worden gebracht. De accountant werkzaam binnen de publieke sector dient om die reden zich ervan bewust te zijn dat zijn schriftelijke rapportage kan worden verspreid onder een breder publiek dan uitsluitend de toezichhoudende organen van de entiteit.

<i>Inleiding</i>	1 - 5
<i>Werkzaamheden ter voorbereiding van de controleopdracht</i>	6 - 7
<i>Planningswerkzaamheden</i>	8 - 27
<i>Aanvullende overwegingen bij een eerste controleopdracht</i>	28 - 29
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1 - 3
<i>Bijlage: Voorbeelden van zaken die de accountant in zijn beschouwing kan betrekken bij het vaststellen van de algehele controleaanpak</i>	

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven voor de overwegingen en de werkzaamheden die gelden voor de planning van de controle van financiële overzichten. Deze Standaard is opgesteld binnen het kader van doorlopende controles. Ter aanvulling zijn in de paragrafen 28 en 29 van deze Standaard onderwerpen opgenomen waaraan de accountant aandacht schenkt bij een nieuwe controleopdracht.
2. **De accountant dient de controle zodanig te plannen dat de opdracht op effectieve wijze wordt uitgevoerd.**
3. De planning van een controle omvat het vaststellen van de algehele controleaanpak voor de opdracht en het ontwikkelen van een controleplan, om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau te reduceren. Bij de planning worden de voor de opdracht verantwoordelijke partner en andere belangrijke leden van het opdrachtteam betrokken vanwege hun ervaring en inzicht en om het planningsproces zo effectief en doelmatig mogelijk te laten verlopen.
4. Een toereikende planning bevordert dat passende aandacht wordt besteed aan belangrijke deelgebieden van de controle, dat mogelijke problemen worden onderkend en tijdig opgelost en dat de controleopdracht goed wordt georganiseerd en geleid, zodat deze effectief en doelmatig wordt uitgevoerd. Een toereikende planning bevordert voorts dat de werkzaamheden op de juiste wijze worden verdeeld over de leden van het opdrachtteam, vergemakkelijkt de begeleiding van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam en de beoordeling van hun werkzaamheden en is indien van toepassing, een hulpmiddel bij de coördinatie van de werkzaamheden van accountants van (groeps)onderdelen en deskundigen. De aard en omvang van de planningswerkzaamheden zijn afhankelijk van de grootte en de complexiteit van de entiteit, van de eerdere ervaringen van de accountant met de entiteit en van gewijzigde omstandigheden tijdens de controle.
5. De planning is geen afzonderlijke fase van de controle maar een voortdurend en zich herhalend proces dat vaak kort na (of tegelijkertijd met) de afronding van de voorgaande controle begint en doorgaat tot de afronding van de lopende controle. Bij de planning van de controle beoordeelt de accountant de tijdsfasering van bepaalde plannings- en controlewerkzaamheden die afgerond moeten zijn voordat de overige controlewerkzaamheden worden uitgevoerd. De accountant plant bijvoorbeeld eerst de voorbespreking tussen leden van het opdrachtteam¹, de analyses

¹ In de paragrafen 14 tot 19 van Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van afwijkingen van materieel belang", zijn aanwijzingen opgenomen voor de bespreking door het opdrachtteam van de mate waarin de entiteit vatbaar is voor afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten. In de paragrafen 24 tot 27 van Standaard 240, "De verantwoordelijkheid van de accountant voor het onderkennen van het risico van fraude in het kader van de controle van financiële overzichten", zijn aanwijzingen opgenomen over de nadruk die tijdens deze bespreking moet worden gelegd

die moeten worden uitgevoerd voor het inschatten van risico's, het verkrijgen van algemeen inzicht in de structuur van de wet- en regelgeving waaraan de entiteit onderworpen is en de wijze waarop de entiteit hieraan voldoet, het bepalen van het bij de controle te hanteren materieel belang, het inschakelen van deskundigen en het uitvoeren van overige werkzaamheden voor het inschatten van risico's. In een latere fase worden werkzaamheden gepland zoals het onderbouwen en inschatten van het risico van afwijkingen van materieel belang en de uitvoering van verdere controlewerkzaamheden op beweringniveau voor specifieke transactiestromen, posten in het financiële overzicht en onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht gebaseerd op deze risico's.

Werkzaamheden ter voorbereiding van de controleopdracht

6. **De accountant dient de volgende werkzaamheden aan het begin van de lopende controleopdracht uit te voeren:**
- **werkzaamheden betreffende het voortzetten van de relatie met de opdrachtgever en de specifieke controleopdracht** (zie Standaard 220, "Kwaliteitsbeheersing voor controles van historische financiële informatie" voor verdere aanwijzingen);
 - **beoordeling van de naleving van de ethische normen, waaronder die betreffende onafhankelijkheid** (zie Standaard 220 voor verdere aanwijzingen);
 - **het bereiken van overeenstemming over de opdrachtvoorwaarden** (zie Standaard 210, "Opdrachtvoorwaarden voor controles" voor verdere aanwijzingen).

Het evaluatieproces van de accountant met betrekking tot het voortzetten van de relatie met de opdrachtgever en de ethische vereisten waaronder die betreffende onafhankelijkheid vindt plaats gedurende de gehele controleperiode op momenten dat zich nieuwe ontwikkelingen voordoen. De initiële analyse van de accountant met betrekking tot het voortzetten van de relatie met de opdrachtgever en de ethische vereisten en onafhankelijkheidsvoorschriften, worden echter uitgevoerd voordat de andere belangrijke werkzaamheden die tot doorlopende controleopdrachten behoren, worden uitgevoerd. Bij doorlopende opdrachten wordt de initiële analyse meestal uitgevoerd kort na (of aansluitend op) de afronding van de voorgaande controle.

7. Het doel van deze werkzaamheden ter voorbereiding van de opdracht is om te bevorderen dat de accountant vroegtijdig alle gebeurtenissen of omstandigheden in acht neemt die een belemmering kunnen vormen om de controle zodanig te plannen en uit te voeren dat het controlerisico wordt gereduceerd tot een aanvaardbaar laag niveau. Uitvoering van deze werkzaamheden ter voorbereiding van de opdracht draagt ertoe bij dat de controleopdracht zodanig wordt gepland dat:

op de gevoeligheid van de financiële overzichten van de entiteit voor afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude.

- de accountant de noodzakelijke onafhankelijkheid behoudt en in staat blijft om de opdracht uit te kunnen voeren;
- er geen problemen met betrekking tot de integriteit van het bestuur van de entiteit bestaan, die van invloed kunnen zijn op de bereidheid van de accountant om de opdracht voort te zetten;
- geen misverstand bestaat met de opdrachtgever over de opdrachtvoorwaarden.

Planningswerkzaamheden

De algehele controleaanpak

8. **De accountant dient de algehele controleaanpak op te stellen.**
9. De algehele controleaanpak bepaalt de reikwijdte, de tijdsfasering en de richting van de controle. Voorts is deze richtinggevend voor het ontwikkelen van het meer gedetailleerde controleplan. Het vaststellen van de controleaanpak omvat:
 - a. het identificeren van de kenmerken van de opdracht die bepalend zijn voor de reikwijdte, zoals de gebruikte standaarden voor de financiële verslaggeving, de specifieke door de bedrijfstak gestelde verslaggevingseisen en/of de vestigingsplaats van de vestigingen van de entiteit;
 - b. het vaststellen van de doelstellingen met betrekking tot de rapportages in het kader van de opdracht, om de tijdsfasering van de controle en de vereiste soort communicatie te kunnen plannen. Hierbij kan worden gedacht aan het vastleggen van deadlines voor tussentijdse rapportages en de eindrapportage en belangrijke data voor te verwachten besprekingen met het bestuur van de entiteit en de organen belast met governance; en
 - c. het beoordelen van belangrijke factoren die bepalend zijn voor de kernpunten waarop het opdrachtteam zich zal moeten richten, zoals het bepalen van de bij de controle te hanteren toleranties, het vooraf identificeren van deelgebieden met een mogelijk verhoogd risico van afwijkingen van materieel belang, het vooraf identificeren van (groeps)onderdelen en rekeningssaldi van materieel belang, het evalueren of het voor de accountant mogelijk is uit te gaan van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen, en het identificeren van recente ontwikkelingen met betrekking tot de entiteit, de bedrijfstak, de financiële verslaggeving of andere belangrijke zaken.

Bij het ontwikkelen van de controleaanpak houdt de accountant ook rekening met de resultaten van de werkzaamheden ter voorbereiding van de opdracht (zie de paragrafen 6 en 7 van deze Standaard) en indien van toepassing met de praktische ervaring die is opgedaan bij andere opdrachten voor de entiteit. In de bijlage bij deze Standaard zijn voorbeelden opgenomen van zaken waar de accountant rekening mee kan houden bij het vaststellen van de algehele aanpak voor een controleopdracht.

10. Het ontwikkelen van de controleaanpak stelt de accountant in staat om de aard, tijdsfasering en omvang van de voor de uitvoering van de controle benodigde middelen vast te stellen. Rekening houdend met de zaken die in paragraaf 9 van deze Standaard zijn genoemd en afhankelijk van de uitkomsten van de risico-inschatting, wordt in de controleaanpak duidelijk aangegeven:
 - a. de middelen die aangewend worden voor specifieke deelgebieden van de controle, zoals de inzet van ervaren teamleden voor deelgebieden met een hoog risico of het inschakelen van deskundigen voor specialistische onderwerpen;
 - b. de hoeveelheid middelen die wordt toegewezen aan specifieke deelgebieden van de controle, zoals het aantal teamleden dat wordt opgedragen voorraadopnames bij grotere vestigingen bij te wonen, de omvang van de review van het werk van andere accountants bij de controle van een groep, of het urenbudget voor de controle van deelgebieden met een hoog risico;
 - c. het moment waarop de middelen worden ingezet, bijvoorbeeld bij een tussentijdse controle of op belangrijke afsluitdata; en
 - d. de wijze waarop het leiding geven aan, het begeleiden van en het toezicht houden op de inzet van deze middelen wordt geregeld, zoals de tijdstippen waarop naar verwachting vergaderingen worden gehouden ter instructie van de teamleden en ter kennisneming van hun controlebevindingen, de wijze waarop reviews door de voor de opdracht verantwoordelijke partner en het leidinggevende teamlid zullen plaatsvinden (bijvoorbeeld ter plaatse of elders) en of opdrachtgerichte kwaliteitsbeheersingsonderzoeken zullen worden uitgevoerd.
11. Wanneer de controleaanpak eenmaal is vastgesteld, kan de accountant een meer gedetailleerd controleplan opstellen, gericht op de verschillende zaken die in de controleaanpak worden onderkend, rekening houdend met de noodzaak om de controledoelen te bereiken door het doelmatig gebruik van de hem ter beschikking staande middelen. Hoewel de controleaanpak in het algemeen wordt vastgesteld voordat het gedetailleerde controleplan wordt ontwikkeld, zijn deze twee planningsactiviteiten niet altijd afzonderlijke of op elkaar volgende processen. Zij hebben echter grote invloed op elkaar, omdat wijzigingen in de één als consequentie kunnen hebben dat ook wijzigingen in de ander moeten worden aangebracht. De paragrafen 14 en 15 van deze Standaard geven verdere aanwijzingen voor het opstellen van het controleplan.

12. Bij een kleine entiteit kan de gehele controle door een zeer klein opdrachtteam worden uitgevoerd. Bij veel controles van kleine entiteiten wordt de opdracht volledig uitgevoerd door de voor de opdracht verantwoordelijke partner (soms een eenmanspraktijk), eventueel met een ander teamlid. Bij een kleiner opdrachtteam verlopen de coördinatie en communicatie tussen de teamleden eenvoudiger. Het vaststellen van de algehele controleaanpak voor de controle van een kleine entiteit behoeft niet ingewikkeld of tijdrovend te zijn; het verschilt afhankelijk van de grootte van de entiteit en de complexiteit van de controle. Zo kan bijvoorbeeld een korte notitie, die is opgesteld bij de afronding van de voorafgaande controle en gebaseerd op een review van de controledocumentatie, waarin de nadruk wordt gelegd op kwesties die tijdens de zojuist afgeronde controle zijn gesignaleerd en die is geactualiseerd en aangepast tijdens de lopende controleperiode aan de hand van besprekingen met de eigenaar-directeur, als basis dienen voor de planning van de lopende controleopdracht.

Het controleplan

13. **De accountant dient een controleplan te ontwikkelen om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau te reduceren.**
14. Het controleplan is meer gedetailleerd dan de controleaanpak en beschrijft de aard, de tijdsfasering en de omvang van de controlewerkzaamheden die door leden van het opdrachtteam moeten worden uitgevoerd om toereikende controle-informatie te verkrijgen om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau te reduceren. Het opnemen van het controleplan in de controledocumentatie dient ook als vastlegging van de juiste planning en uitvoering van de controlewerkzaamheden, die kan worden beoordeeld en goedgekeurd voordat overige controlewerkzaamheden worden uitgevoerd.
15. Het controleplan omvat:
- een beschrijving van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de geplande risicoanalyses die toereikend zijn om de risico's van afwijkingen van materieel belang in te kunnen schatten, in overeenstemming met Standaard 315, "Kenniss van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van afwijkingen van materieel belang";
 - een beschrijving van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de geplande overige controlewerkzaamheden op beweringniveau voor alle van materieel belang zijnde transactiestromen, posten in het financiële overzicht en onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht, zoals bepaald in Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschattingen". De planning van de overige controlewerkzaamheden geeft de beslissing van de accountant weer om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen, alsmede de aard, de tijdsfasering, en de omvang van de geplande gegevensgerichte werkzaamheden te toetsen; en

- overige controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd op grond van andere Standaarden (bijvoorbeeld rechtstreeks contact met de rechtskundige adviseurs van de entiteit).

De planning van deze controlewerkzaamheden vindt plaats tijdens de controle, naarmate het controleplan voor de opdracht vorm krijgt. Zo vindt de planning van de risicoanalyses, bijvoorbeeld, meestal plaats in de beginfase van de controle. De planning van de aard, de tijdsfasering en de omvang van specifieke overige controlewerkzaamheden is echter afhankelijk van de uitkomsten van deze risico-inschatting. Bovendien kan de accountant beginnen met de uitvoering van overige controlewerkzaamheden voor bepaalde transactiestromen, posten in het financiële overzicht en onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht voordat het meer gedetailleerde controleplan voor alle resterende overige controlewerkzaamheden is voltooid.

Wijzigingen in de controleaanpak en het controleplan tijdens de controle

16. **De algehele controleaanpak en het controleplan dienen voor zover noodzakelijk tijdens de controle te worden geactualiseerd en aangepast.**
17. De planning van een controle is een voortdurend en zich herhalend proces gedurende de gehele controleopdracht. Onverwachte gebeurtenissen, wijzigingen in de omstandigheden of controle-informatie verkregen uit de uitkomsten van de controlewerkzaamheden kunnen de accountant noodzaken om de algehele controleaanpak en het controleplan aan te passen, en daarmee de daaruit voortvloeiende aard, tijdsfasering en omvang van de overige controlewerkzaamheden. Er kan informatie onder de aandacht van de accountant komen die in belangrijke mate afwijkt van de informatie waarover de accountant beschikte toen hij de controlewerkzaamheden plande. De accountant kan bijvoorbeeld door de uitvoering van gegevensgerichte werkzaamheden controle-informatie verkrijgen die in strijd is met de controle-informatie die is verkregen door het toetsen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen. Onder dergelijke omstandigheden heroverweegt de accountant de geplande controlewerkzaamheden op grond van de herziene risico-inschatting op beweringniveau voor alle of bepaalde transactiestromen, posten in het financiële overzicht en onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht.

Begeleiding, toezicht en review

18. **De accountant dient de aard, de tijdsfasering en de omvang van de begeleiding en het toezicht op de leden van het opdrachtteam en van de review van hun werkzaamheden te plannen.**
19. De aard, de tijdsfasering en de omvang van de begeleiding van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam en van de review van hun werkzaamheden zijn afhankelijk van vele factoren, waaronder de grootte en complexiteit van de entiteit, het desbetreffende deelgebied van de controle, het risico van afwijkingen van materieel belang en de capaciteiten en bekwaamheden van het personeel dat de controlewerkzaamheden uitvoert. Standaard 220, "Kwaliteitsbeheersing voor controles van his-

torische financiële informatie" bevat gedetailleerde aanwijzingen over de begeleiding van, het toezicht op en de review van controlewerkzaamheden.

20. De accountant plant de aard, de tijdsfasering en de omvang van de begeleiding van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam die gebaseerd is op het ingeschatte risico van afwijkingen van materieel belang. Naarmate het risico van dergelijke afwijkingen van materieel belang in een bepaald deelgebied van de controle groter is, verhoogt de accountant in het algemeen de omvang en de frequentie van het begeleiden en het toezicht op de leden van het opdrachtteam en reviewt hij hun werkzaamheden meer gedetailleerd. Op soortgelijke wijze plant de accountant de aard, de tijdsfasering en de omvang van de review van de werkzaamheden van het opdrachtteam, rekening houdend met de capaciteiten en bekwaamheden van de individuele teamleden die controlewerkzaamheden uitvoeren.
21. Bij een kleine entiteit kan de controle volledig worden uitgevoerd door de voor de opdracht verantwoordelijke partner (soms een eenmanspraktijk). Onder dergelijke omstandigheden rijzen er geen vragen met betrekking tot de begeleiding van en toezicht op de leden van het opdrachtteam en de review van hun werkzaamheden, omdat de voor de opdracht verantwoordelijke partner, die alle onderdelen van de werkzaamheden zelf heeft uitgevoerd, van alle kwesties van materieel belang op de hoogte is. De voor de opdracht verantwoordelijke partner (of een eenmanspraktijk) moet zich er echter toch van overtuigen dat de controle is uitgevoerd in overeenstemming met de van toepassing zijnde Standaarden. Het innemen van een objectief standpunt over de juistheid van de oordelen die tijdens de controle zijn gevormd kan praktische problemen veroorzaken wanneer dezelfde persoon de controle ook volledig heeft uitgevoerd. In geval van bijzonder complexe of ongebruikelijke kwesties, waarbij de controle is uitgevoerd door een eenmanspraktijk kan het wenselijk zijn om advies in te winnen bij andere voldoende ervaren accountants of bij de beroepsorganisatie waartoe de accountant behoort.

Controledocumentatie

22. **De accountant dient de algehele controleaanpak en het controleplan, inclusief alle belangrijke wijzigingen die daarin tijdens de controle zijn aangebracht in de controledocumentatie op te nemen.**
23. De vastlegging door de accountant van de algehele controleaanpak omvat de belangrijke beslissingen die nodig werden geacht om de controle op de juiste wijze te plannen en belangrijke zaken aan het opdrachtteam mede te delen. De accountant kan de algehele controleaanpak bijvoorbeeld samenvatten in de vorm van een notitie waarin belangrijke beslissingen betreffende de totale reikwijdte, tijdsfasering en wijze van uitvoering van de controle zijn opgenomen.
24. Vastlegging door de accountant van het controleplan is voldoende om inzicht te geven in de geplande aard, tijdsfasering en omvang van de risicoanalyses, alsmede van overige controlewerk-

zaamheden op beweringniveau voor van materieel belang zijnde transactiestromen, posten en onderdelen van de toelichting naar aanleiding van de risico-inschatting. De accountant kan daartoe gebruik maken van standaardcontroleprogramma's of van checklists ter completering van de controle. Wanneer dergelijke programma's of checklists worden gehanteerd, moet de accountant deze echter aanpassen aan de specifieke omstandigheden van de opdracht.

25. De vastlegging door de accountant van alle belangrijke wijzigingen in de oorspronkelijke algehele controleaanpak en het gedetailleerde controleplan omvat tevens de redenen voor deze wijzigingen en de reactie van de accountant op de gebeurtenissen, omstandigheden of bevindingen van controlewerkzaamheden die aanleiding gaven tot deze wijzigingen. Zo kan het bijvoorbeeld zijn dat de accountant belangrijke wijzigingen in de algehele controleaanpak en het controleplan aanbrengt naar aanleiding van een belangrijke fusie of het signaleren van een onjuistheid van materieel belang in de financiële overzichten. Het vastleggen van de belangrijke wijzigingen in de algehele controleaanpak en het controleplan, en de daaruit resulterende wijzigingen in de geplande aard, tijdsfasering en omvang van controlewerkzaamheden verklaart de algehele aanpak en het controleplan die uiteindelijk zijn aanvaard voor de controle en toont aan dat adequaat is gereageerd op belangrijke wijzigingen die tijdens de controle plaats hebben gevonden.
26. De vorm en omvang van bovengenoemde controledocumentatie zijn afhankelijk van zaken als de grootte en complexiteit van de entiteit, het materieel belang, de omvang van de overige onderdelen van de controledocumentatie, en de omstandigheden met betrekking tot de specifieke controleopdracht.

Communicatie met het bestuur van de entiteit en met organen belast met governance

27. De accountant kan bepaalde delen van de planning bespreken met het bestuur van de entiteit en met de organen die belast zijn met governance. Deze besprekingen kunnen deel uitmaken van de algemene communicatie met organen belast met governance bij de entiteit. Ook kunnen ze bedoeld zijn om de effectiviteit en de doelmatigheid van de controle te vergroten. De besprekingen met de organen belast met governance betreffen in het algemeen de algehele controleaanpak en de tijdsfasering van de controle, alsmede beperkingen daaromtrent, of aanvullende eisen. Besprekingen met het bestuur vinden vaak plaats om de uitvoering en leiding van de controle mogelijk te maken (bijvoorbeeld om bepaalde geplande controlewerkzaamheden af te stemmen op het werk van het personeel van de entiteit). Hoewel dergelijke besprekingen veelvuldig plaatsvinden, blijft de verantwoordelijkheid voor de algehele controleaanpak en het controleplan bij de accountant. Wanneer besprekingen plaatsvinden over zaken die voorkomen in de algehele controleaanpak of het controleplan zal er op worden gelet dat de effectiviteit van de controle niet wordt aangetast. Zo beoordeelt de accountant bijvoorbeeld of door het bespreken van de aard en de tijdsfasering van bepaalde controlewerkzaamheden met het bestuur van de entiteit de effectiviteit van de controle niet wordt aangetast, omdat de werkzaamheden te voorspelbaar worden.

Aanvullende overwegingen bij een eerste controleopdracht

28. De accountant dient de volgende werkzaamheden uit te voeren alvorens een eerste controleopdracht aan te vangen:
- a. werkzaamheden met betrekking tot het aanvaarden van de relatie met de controlecliënt en van de specifieke controleopdracht (zie Standaard 220, "Kwaliteitsbeheersing voor controles van historische financiële informatie" voor aanvullende aanwijzingen).
 - b. communicatie conform de geldende ethische normen met de voorgaande accountant in situaties waarin een wisseling van accountant heeft plaatsgevonden.
29. De planning van de controle heeft hetzelfde doel ongeacht of het gaat om een eerste of een doorlopende opdracht. Bij een eerste controle zal de accountant de planningswerkzaamheden echter moeten uitbreiden omdat hij niet beschikt over kennis van de entiteit voor zijn benoeming, die hij wel zou hebben als het een doorlopende opdracht betrof. Aanvullende zaken die de accountant bij een eerste controleopdracht in overweging kan nemen bij het vaststellen van de algehele controleaanpak en het controleplan zijn de volgende:
- overleg met de voorgaande accountant, bijvoorbeeld om de vastleggingen van de voorgaande accountant te kunnen beoordelen (tenzij dit niet is toegestaan conform de door wet- of regelgeving gestelde eisen);
 - belangrijke zaken (waaronder de toepassing van de grondslagen voor de financiële verslaggeving of de Standaarden) die zijn besproken met het bestuur van de entiteit in verband met de aanstelling tot controlerende accountant, de communicatie over deze zaken met de organen belast met governance en de gevolgen van deze zaken voor de algehele controleaanpak en het controleplan;
 - de geplande controlewerkzaamheden om toereikende controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de beginbalans (zie paragraaf 2 van Standaard 510, "Eerste uitvoering van controleopdrachten - Beginbalans");
 - de inzet van personeelsleden van de accountantspraktijk die beschikken over de juiste capaciteiten en deskundigheid om adequaat in te kunnen spelen op significante risico's die aanwezig worden geacht;
 - andere werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd op grond van het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie met betrekking tot de eerste uitvoering van de controleopdrachten voor controleopdrachten (zoals het inschakelen van een andere

partner of ervaren beroepsbeoefenaar voor de beoordeling van de algehele controleaanpak alvorens belangrijke controlewerkzaamheden aan te vangen, of het beoordelen van verklaringen voordat deze worden afgegeven).

Specifieke aspecten publieke sector

1. Deze Standaard geldt in alle materiële opzichten voor controles van entiteiten binnen de publieke sector.
2. Sommige termen die in deze Standaard worden gehanteerd, zoals "voor de opdracht verantwoordelijke partner" en "accountantspraktijk", hebben eveneens betrekking op het equivalent daarvan binnen de publieke sector.
3. Paragraaf 6 van deze Standaard verwijst naar Standaard 210, "Opdrachtvoorwaarden voor controles", en Standaard 220, "Kwaliteitsbeheersing voor controles van historische financiële informatie". De hoofdstukken "Specifieke aspecten publieke sector" in deze Standaarden behandelen de toepassing daarvan op controles binnen de publieke sector en zijn daarom van betekenis voor de toepassing van deze Standaard binnen de publieke sector.

Bijlage: Voorbeelden van zaken die de accountant in zijn beschouwing kan betrekken bij het vaststellen van de algehele controleaanpak

Deze bijlage bevat voorbeelden van zaken die de accountant in de beschouwing kan betrekken bij het vaststellen van de algehele controleaanpak. Veel van deze zaken zijn eveneens van invloed op het gedetailleerde controleplan van de accountant. De voorbeelden dekken een breed scala aan zaken en zijn van toepassing op vele opdrachten. Terwijl de uitvoering van een aantal hieronder genoemde zaken verplicht is ingevolge andere richtlijnen, zijn enerzijds niet alle zaken van toepassing op elke controleopdracht, anderzijds is de lijst niet limitatief. Voorts is de volgorde waarin de punten genoemd worden niet bepalend voor de accountant.

Reikwijdte van de controle

De volgende zaken kunnen voor de accountant van belang zijn bij het vaststellen van de reikwijdte van de controle:

- de grondslagen voor de financiële verslaggeving in overeenstemming waarmee de te controleren financiële informatie is opgesteld, inclusief de noodzaak van aansluiting met andere grondslagen voor de financiële verslaggeving;
- verslaggevings-eisen voor de specifieke bedrijfstak zoals verslaggeving die wordt voorgeschreven door regelgevende organen voor de bedrijfstak;
- de verwachte omvang van de controle alsmede het aantal (groeps)onderdelen en hun fysieke locaties;
- de aard van de zeggenschapsverhoudingen tussen een moedermaatschappij en de onderdelen van de groep die bepalend zijn voor de wijze van consolidatie;
- de mate waarin (groeps)onderdelen worden gecontroleerd door andere accountants;
- de aard van de te controleren bedrijfssegmenten en de noodzaak om gebruik te maken van specialistische kennis;
- de valuta waarin wordt gerapporteerd alsmede de noodzaak om in het kader van de gecontroleerde financiële informatie vreemde valutabedragen om te rekenen;
- de verplichting tot een statutaire controle van enkelvoudige jaarcijfers, naast de controle van de geconsolideerde cijfers;

- de werkzaamheden van interne accountants en de mate waarin de externe accountant daar gebruik van kan maken;
- het gebruikmaken door de entiteit van service-organisaties en de wijze waarop de accountant informatie kan verkrijgen over de opzet of de werking van de interne beheersingsmaatregelen die door deze organisaties worden toegepast;
- het verwachte gebruik van controle-informatie die in eerdere controles is verkregen, zoals bijvoorbeeld met betrekking tot risico-inschattingen en de toetsing van interne beheersingsmaatregelen;
- de gevolgen van de informatietechnologie voor de controlewerkzaamheden, zoals de beschikbaarheid van gegevens en het verwachte gebruik van geautomatiseerde controletechnieken;
- de coördinatie van de verwachte omvang en tijdsfasering van de controlewerkzaamheden met de beoordeling van tussentijdse financiële berichten en de gevolgen voor de controle van de informatie die tijdens deze beoordelingen is verkregen;
- de bespreking van zaken die van invloed kunnen zijn op de controle met personeelsleden van de accountantsorganisatie die belast zijn met de uitvoering van andere dienstverlening ten behoeve van de entiteit; en
- de beschikbaarheid van personeel en gegevens van de klant.

Doelstellingen van de rapportage, de tijdsfasering van de opdracht en de noodzakelijke communicatie

De volgende zaken kunnen voor de accountant van belang zijn bij het vaststellen van de doelstellingen van de rapportage van de opdracht, de tijdsfasering van de opdracht en de aard van de noodzakelijke communicatie:

- het tijdschema van de entiteit voor rapportages, zowel tussentijds als aan het einde van het jaar;
- de planning van de besprekingen met het bestuur van de entiteit en met de organen belast met governance over de aard, de omvang en de tijdsfasering van de controlewerkzaamheden;
- de bespreking met het bestuur van de entiteit en met de organen belast met governance over de gewenste aard en de tijdsfasering van de uit te brengen rapportages en de overige communicatie, zowel schriftelijk als mondeling, waaronder de accountantsverklaring, managementletters en de communicatie met de organen belast met governance;

- de besprekingen met het bestuur van de entiteit over de gewenste communicatie over de status van de controlewerkzaamheden gedurende de opdracht en de verwachte resultaten van de controlewerkzaamheden;
- de communicatie met de accountants van (groeps)onderdelen betreffende de verwachte aard en tijdsfasering van de uit te brengen rapportages en de andere mededelingen voorkomend uit de controle van de (groeps)onderdelen;
- de verwachte aard en tijdsfasering van de onderlinge communicatie tussen leden van het opdrachtteam, waaronder de aard en tijdsfasering van de teambesprekingen en de tijdsfasering van de beoordeling van de werkzaamheden;
- de vraag of er andere verwachte communicatie met derden voorkomt, waaronder statutaire of contractuele rapportageverplichtingen die voortvloeien uit de controle.

Sturing van de controle

De volgende zaken kunnen voor de accountant van belang zijn voor de begeleiding van de controle:

- met betrekking tot materieel belang:
 - het bepalen van de bij de planning te hanteren toleranties;
 - het bepalen van de te hanteren toleranties en het bekendmaken daarvan aan de accountants van (groeps)onderdelen;
 - het heroverwegen van de toleranties gedurende de controle op grond van de uitgevoerde controlewerkzaamheden;
 - het vaststellen van de (groeps)onderdelen en balansposten van materieel belang.
- deelgebieden van de controle waar sprake is van een verhoogd risico op afwijkingen van materieel belang;
- de betekenis van de risico-inschatting op afwijkingen van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten als geheel voor de sturing van, het toezicht op en de review van de teamleden;
- het selecteren van het opdrachtteam (inclusief voor zover noodzakelijk de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar) en het toewijzen van de controlewerkzaamheden aan individuele teamle-

den, alsmede het toewijzen van deelgebieden met een verhoogd risico van afwijkingen van materieel belang aan voldoende ervaren teamleden;

- de budgettering van de opdracht, waaronder de allocatie van voldoende tijd aan deelgebieden met een verhoogd risico van afwijkingen van materieel belang;
- de wijze waarop de accountant tegenover de leden van het opdrachtteam het belang benadrukt van een onderzoekende houding en een professioneel-kritische instelling bij het verzamelen en evalueren van controle-informatie;
- de bevindingen van voorgaande controles waarbij de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen werd beoordeeld, alsmede de aard van de gesignaleerde tekortkomingen en corrigerende maatregelen;
- aanwijzingen voor de actieve betrokkenheid van het bestuur van de entiteit bij de opzet en werking van een effectief systeem van interne beheersing, alsmede informatie over adequate documentatie van een dergelijk systeem;
- het aantal transacties, dit kan bepalend zijn voor de vraag of het voor de accountant doelmatiger is om gebruik te maken van de interne beheersingsmaatregelen;
- het belang van de interne beheersingsmaatregelen binnen de gehele entiteit voor een succesvolle bedrijfsvoering;
- belangrijke zakelijke ontwikkelingen die van invloed zijn op de entiteit, zoals wijzigingen in de informatietechnologie en de bedrijfsprocessen, bestuurswisselingen en overnames, fusies en desinvesteringen;
- belangrijke ontwikkelingen binnen de bedrijfstak, zoals wijzigingen in de regelgeving en nieuwe verslaggevingsregels;
- belangrijke wijzigingen in de grondslagen voor de financiële verslaggeving;
- verdere belangrijke ontwikkelingen, zoals wijzigingen van het wettelijk klimaat, die van invloed zijn op de entiteit.

<i>Inleiding</i>	1 - 5
<i>Risicoanalyses en informatiebronnen betreffende de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing</i>	6 - 19
<i>Kennis van de entiteit en haar omgeving, alsmede van haar interne beheersing</i>	20 - 99
<i>Het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang</i>	100 - 119
<i>Communicatie met de organen belast met governance en met het bestuur</i>	120 - 121
<i>Controledocumentatie</i>	122 - 123
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1 - 3
<i>Bijlage 1: Het verkrijgen van kennis over de entiteit en haar omgeving</i>	
<i>Bijlage 2: Elementen van de interne beheersing</i>	
<i>Bijlage 3: Omstandigheden en gebeurtenissen die een aanwijzing kunnen vormen voor het risico van een afwijking van materieel belang</i>	

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven voor het verkrijgen van kennis over de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, en voor het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang bij een controle van financiële overzichten. Het belang van de door de accountant gemaakte risico-inschatting als basis voor aanvullende controlewerkzaamheden wordt behandeld in de toelichting op het begrip controlerisico in Standaard 200, "Doelstelling en algemene uitgangspunten van de controle van financiële overzichten".
2. **De accountant dient voldoende kennis van de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing te verkrijgen om de aard en omvang van het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten in financiële overzichten te kunnen inschatten en om aanvullende controlewerkzaamheden op te kunnen zetten en uit te kunnen voeren.** Standaard 500, "Controle-informatie", stelt als eis dat de accountant gebruikmaakt van beweringen op een zodanig voldoende gedetailleerd niveau dat een inschatting kan worden gemaakt van het risico van een afwijking van materieel belang en dat aanvullende controlewerkzaamheden kunnen worden opgezet en uitgevoerd. Deze Standaard stelt als eis dat de accountant risico-inschattingen maakt op het niveau van het financiële overzicht en op beweringniveau, uitgaande van voldoende kennis over de entiteit en haar omgeving, alsmede van de interne beheersing. Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschattingen", behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het maken van een controleplan en voor het opzetten en uitvoeren van aanvullende controlewerkzaamheden waarvan de aard, de tijdsfasering en de omvang worden bepaald aan de hand van de risico-inschatting. De grondslagen en essentiële werkzaamheden en aanwijzingen in deze Standaard moeten worden toegepast in samenhang met die in andere Standaarden. Hierbij wordt specifiek gewezen op de aanwijzingen met betrekking tot de verantwoordelijkheid van de accountant voor het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude zoals behandeld in Standaard 240, "De verantwoordelijkheid van de accountant voor het onderkennen van het risico van fraude in het kader van de controle van financiële overzichten".
3. Deze Standaard bestaat uit de volgende onderdelen:
 - *Risicoanalyses en informatiebronnen betreffende de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing.* Dit onderdeel geeft aan welke controlewerkzaamheden de accountant moet uitvoeren om kennis te verkrijgen van de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van de interne beheersing (risicoanalyse). Het vereist ook dat binnen het opdrachtteam wordt besproken in hoeverre de financiële overzichten van de entiteit kwetsbaar zijn voor een afwijking van materieel belang.

- *Kennis van de entiteit en haar omgeving, alsmede van haar interne beheersing.* Dit onderdeel vereist dat de accountant de specifieke aspecten van de entiteit en haar omgeving, en onderdelen van haar interne beheersing, voldoende kent om het risico van een afwijking van materieel belang te kunnen onderkennen en in te kunnen schatten.
 - *Het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang.* Dit onderdeel vereist van de accountant dat hij het risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van het financiële overzicht en op beweringniveau onderkent en inschat. De accountant:
 - Onderkent risico's door de entiteit en haar omgeving aan een beschouwing te onderwerpen, met inbegrip van de belangrijke beheersingsmaatregelen, en door de transactiestromen, de posten in het financiële overzicht en onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht te beschouwen;
 - Relateert de onderkende risico's aan wat verkeerd kan gaan op beweringniveau;
 - Beoordeelt het belang en de waarschijnlijkheid van de risico's;
 - Dit onderdeel vereist ook van de accountant dat hij bepaalt of één of meer van de ingeschatte risico's significante risico's vormen waaraan tijdens de controle speciale aandacht moet worden geschonken of dat er risico's zijn waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden op zich geen toereikende controle-informatie opleveren. De accountant moet met betrekking tot dergelijke risico's de opzet van de beheersingsmaatregelen van de entiteit, met inbegrip van de belangrijke beheersingsactiviteiten, beoordelen en vaststellen of deze zijn ingevoerd.
 - *Communicatie met de organen belast met governance en met het bestuur.* Dit onderdeel behandelt zaken met betrekking tot interne beheersing die de accountant communiceert met de organen belast met governance en met het bestuur.
 - *Controledocumentatie.* Dit onderdeel bepaalt de eisen die aan de controledocumentatie worden gesteld.
4. Het verkrijgen van kennis over de entiteit en haar omgeving is een wezenlijk onderdeel van het uitvoeren van een accountantscontrole in overeenstemming met de Standaarden. In het bijzonder verschaft deze kennis een referentiekader waarbinnen de accountant de controle opzet en zijn vakkundige oordeelsvorming hanteert met betrekking tot het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten en waarop hij gedurende de controle op deze risico's inspeelt, bijvoorbeeld bij:

- Het bepalen van het materieel belang en het beoordelen of de inschatting van het te hanteren materieel belang naarmate de controle voortschrijdt, kan worden gehandhaafd;
 - Het beoordelen of de keuze en toepassing van de grondslagen voor de financiële verslaggeving juist en de toelichtingen in de financiële overzichten adequaat zijn;
 - Het signaleren van aspecten waaraan tijdens de controle speciale aandacht moet worden besteed, zoals transacties met verbonden partijen, de toepasselijkheid van de door het bestuur gehanteerde continuïteitsveronderstelling van de bedrijfsactiviteiten of het beoordelen van de zakelijke gronden voor transacties;
 - Het bepalen van te verwachten uitkomsten bij het gebruik van cijferanalyse;
 - Het opzetten en uitvoeren van aanvullende controlewerkzaamheden om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau te reduceren; en
 - Het beoordelen of de verkregen controle-informatie toereikend is, zoals de deugdelijkheid van gehanteerde veronderstellingen en de aanvaardbaarheid van mondelinge en schriftelijke bevestigingen die van het bestuur zijn verkregen.
5. De accountant hanteert zijn vakkundige oordeelsvorming om te bepalen in welke mate kennis van de entiteit en haar omgeving, alsmede van haar interne beheersing, voor hem vereist is. Het belangrijkste aandachtspunt van de accountant is of de verkregen kennis voldoende is om het risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten in te kunnen schatten en om controlewerkzaamheden op te kunnen zetten en uit te kunnen voeren. De kennis die de accountant nodig heeft om de controle uit te voeren is minder diepgaand dan de kennis die het bestuur moet hebben om de entiteit te besturen.

Risicoanalyses en informatiebronnen betreffende de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing

6. Het verkrijgen van kennis over de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, is een doorlopend en dynamisch proces van verzamelen, actualiseren en analyseren van informatie, dat gedurende het gehele controleproces plaatsvindt. Zoals in Standaard 500, "Controle-informatie" is beschreven, worden controlewerkzaamheden die erop zijn gericht kennis over de entiteit te verkrijgen "risicoanalyses" genoemd, omdat een deel van de uit deze werkzaamheden verkregen informatie door de accountant kan worden gebruikt als controle-informatie ter onderbouwing van de inschatting van het risico van het optreden van een afwijking van materieel belang. Bovendien kan de accountant door het uitvoeren van risicoanalyses controle-informatie verkrijgen betreffende transactiestromen, posten in het financiële overzicht,

onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht en daarmee verband houdende beweringen en betreffende de effectieve werking van beheersingsmaatregelen, zelfs als de controlewerkzaamheden niet specifiek waren opgezet als gegevensgerichte of systeemgerichte werkzaamheden. Ook kan de accountant er uit doelmatigheidsoverwegingen voor kiezen gegevensgerichte of systeemgerichte werkzaamheden gelijktijdig met risicoanalyses uit te voeren.

Risicoanalyses

7. **De accountant dient de volgende risicoanalyses uit te voeren om kennis te verkrijgen over de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing:**
 - a. **Het inwinnen van inlichtingen bij het bestuur en anderen binnen de entiteit;**
 - b. **Cijferanalyse; en**
 - c. **Waarneming ter plaatse en verificatie.**

De accountant hoeft niet voor elk onderdeel van de in paragraaf 20 van deze Standaard beschreven aspecten waarvan hij kennis heeft genomen, alle hiervoor aangegeven risicoanalyses uit te voeren. Al deze risicoanalyses worden echter door de accountant uitgevoerd bij het verkrijgen van de vereiste kennis.

8. Bovendien voert de accountant andere controlewerkzaamheden uit als de daaruit te verkrijgen controle-informatie voor hem een hulpmiddel kan zijn bij het onderkennen van een risico van een afwijking van materieel belang. De accountant kan bijvoorbeeld overwegen inlichtingen in te winnen bij de externe juridisch adviseur van de entiteit of bij taxateurs bij wie de entiteit advies heeft ingewonnen. Het raadplegen van informatie uit externe bronnen, zoals rapporten van analisten, van banken of van kredietbeoordelaars, bedrijfstakpublicaties, financiële en algemeen-economische tijdschriften, of publicaties van regelgevende instanties, kan eveneens van nut zijn voor het verkrijgen van kennis over de entiteit.
9. Hoewel veel van de informatie die de accountant verkrijgt door het inwinnen van inlichtingen, afkomstig is van het bestuur en degenen die verantwoordelijk zijn voor de financiële verslaggeving, kunnen inlichtingen ingewonnen bij anderen binnen de entiteit, zoals productiemedewerkers en medewerkers van de interne accountantsfunctie en andere werknemers van verschillend verantwoordelijkheidsniveau nuttig zijn, om de accountant een ander gezichtspunt te verschaffen bij het onderkennen van het risico van een afwijking van materieel belang. Bij het bepalen bij wie binnen de entiteit verder informatie zal worden ingewonnen en welke diepgang de vragen zullen hebben, beoordeelt de accountant welke informatie kan worden verkregen die voor hem een hulpmiddel kan zijn bij het bepalen van het risico van een afwijking van materieel belang. Voorbeelden hiervan zijn:

- Het inwinnen van inlichtingen bij de organen belast met governance kan voor de accountant een hulpmiddel zijn om kennis te verkrijgen over de omgeving waarin de financiële overzichten worden opgesteld.
 - Het inwinnen van inlichtingen bij medewerkers van de interne accountantsfunctie kan betrekking hebben op hun werkzaamheden ten aanzien van de opzet en effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit en op de vraag of het bestuur naar tevredenheid reageert op alle bevindingen uit deze werkzaamheden.
 - Het inwinnen van inlichtingen bij werknemers die betrokken zijn bij het aangaan, verwerken of vastleggen van gecompliceerde of weinig voorkomende transacties kan voor de accountant een hulpmiddel zijn bij het beoordelen van de juiste keuze en toepassing van bepaalde grondslagen voor financiële verslaggeving.
 - Het inwinnen van inlichtingen bij interne juristen kan betrekking hebben op claims, het voldoen aan wet- en regelgeving, kennis over fraude die zich heeft voorgedaan of aanwijzingen voor fraude betreffende de entiteit, garanties, serviceverplichtingen, overeenkomsten met zakelijke partners (zoals joint ventures) en de betekenis van bepaalde contractuele bepalingen.
 - Het inwinnen van inlichtingen bij verkoop- en marketingmedewerkers kan betrekking hebben op wijzigingen in de marketingstrategie van de entiteit, verkooptrends of contractuele overeenkomsten met afnemers.
10. Cijferanalyse kan bijdragen aan het bepalen of zich weinig voorkomende transacties of gebeurtenissen hebben voorgedaan en of bepaalde bedragen, verhoudingsgetallen en trendmatige ontwikkelingen een indicatie kunnen zijn voor zaken die van invloed zijn op de financiële overzichten of op de controle. Bij het uitvoeren van cijferanalyse als risicoanalyses stelt de accountant verwachtingen op van redelijkerwijs aan te treffen aannemelijke verbanden. Indien bij het vergelijken van die verwachtingen met de geregistreerde bedragen of met de uit de registraties afgeleide ratio's ongebruikelijke of onverwachte verbanden blijken, houdt de accountant rekening met deze uitkomsten bij het bepalen van het risico van een afwijking van materieel belang. Indien echter bij een dergelijke cijferanalyse gegevens op een hoog aggregatieniveau worden gebruikt (zoals vaak het geval is), vormen de uitkomsten hiervan slechts een globale eerste indicatie voor het mogelijk voorkomen van een afwijking van materieel belang. De accountant beschouwt de uitkomsten van deze cijferanalyse daarom in samenhang met andere informatie die hij ten behoeve van het onderkennen van het risico van een afwijking van materieel belang heeft verkregen. Zie Standaard 520, "Cijferanalyse" voor aanvullende aanwijzingen voor het gebruik van cijferanalyse.

11. Waarneming ter plaatse en verificatie kunnen het inwinnen van inlichtingen bij het bestuur en anderen ondersteunen en tevens informatie verschaffen over de entiteit en haar omgeving. Tot deze controlewerkzaamheden behoren in het algemeen:
- Het waarnemen van de activiteiten en de bedrijfsvoering van de entiteit.
 - Het bestuderen van documentatie (zoals ondernemingsplannen en strategie), administratie en handboeken betreffende de interne beheersingsprocedures.
 - Het doornemen van rapportages vervaardigd door het bestuur (zoals kwartaalverslagen, tussentijdse financiële verantwoordingen) en door de organen belast met governance (zoals notulen van vergaderingen van de Raad van Commissarissen).
 - Het bezoeken van de (productie)locaties van de entiteit.
 - Het volgen van transacties door het informatiesysteem, voorzover dat van belang is voor de financiële verslaggeving (lijncontroles).
12. **Indien de accountant de bedoeling heeft informatie over de entiteit en haar omgeving te gebruiken die in eerdere controleperiodes is verkregen, dient hij vast te stellen of zich al dan niet veranderingen hebben voorgedaan die invloed kunnen hebben op het belang van deze informatie voor de huidige controle.** Voor doorlopende controleopdrachten draagt de in het verleden opgedane ervaring met de entiteit bij tot de kennis over de entiteit. Zo leveren controlewerkzaamheden die in een vorig jaar zijn uitgevoerd gewoonlijk controle-informatie op over de organisatiestructuur van de entiteit, de bedrijfsvoering en het beheersingsproces, alsmede informatie betreffende in het verleden voorgekomen afwijkingen en het al dan niet tijdig corrigeren daarvan. Deze informatie is voor de accountant een hulpmiddel bij het bepalen van het risico van een afwijking van materieel belang gedurende de huidige controleperiode. Het belang van dergelijke informatie kan echter verloren zijn gegaan als gevolg van wijzigingen in de entiteit of haar omgeving. De accountant wint inlichtingen in en voert andere controlewerkzaamheden uit, zoals lijncontroles, om te bepalen of er wijzigingen zijn opgetreden die van invloed kunnen zijn op de bruikbaarheid van dergelijke informatie.
13. Indien dit voor de controle van belang is, betreft de accountant ook andere informatie bij zijn oordeelsvorming. Dit kan informatie betreffen die is verkregen in het kader van het aanvaarden en voortzetten van de relatie met opdrachtgevers, of ervaring die is opgedaan bij het uitvoeren van andere opdrachten voor de entiteit, zoals het beoordelen van tussentijdse financiële informatie.

Bespreking binnen het opdrachtteam

14. **De leden van het opdrachtteam dienen te bespreken in hoeverre de financiële overzichten van de entiteit gevoelig zijn voor een afwijking van materieel belang.**
15. Deze bespreking heeft ten doel de leden van het opdrachtteam een beter inzicht te geven in de mogelijkheid dat een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude of fouten kan voorkomen binnen de specifieke controlegebieden waarvoor zij verantwoordelijk zijn en om voor hen begrijpelijk te maken hoe de uitkomsten van de controlewerkzaamheden die zij uitvoeren invloed kunnen hebben op andere onderdelen van de controle, met inbegrip van de beslissingen over de aard, omvang en de tijdsfasering van verdere controlewerkzaamheden.
16. De bespreking biedt meer ervaren teamleden, waaronder de voor de opdracht verantwoordelijke partner, de gelegenheid de op hun kennis van de entiteit gebaseerde inzichten met de andere teamleden te delen en biedt de teamleden de gelegenheid informatie uit te wisselen over de bedrijfsrisico's¹ waaraan de entiteit is blootgesteld en over de wijze waarop en de aspecten ten aanzien waarvan de financiële overzichten kwetsbaar zijn voor door een afwijking van materieel belang. Conform de in Standaard 240, "De verantwoordelijkheid van de accountant voor het onderkennen van het risico van fraude in het kader van de controle van financiële overzichten" gestelde eis, moet in het bijzonder aandacht worden geschonken aan de mate waarin de financiële overzichten van de entiteit kwetsbaar zijn voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. De bespreking is ook gericht op het gebruik van de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving in het licht van de gebeurtenissen en omstandigheden van de entiteit.
17. Op basis van vakkundige oordeelsvorming wordt bepaald welke leden van het opdrachtteam bij de bespreking worden betrokken, hoe en wanneer deze wordt gevoerd en hoe uitgebreid de bespreking zal zijn. Gewoonlijk nemen de belangrijkste leden van het opdrachtteam deel aan de bespreking, maar het is niet nodig dat alle leden van het opdrachtteam uitvoerig op de hoogte zijn van alle aspecten van de controle. De diepgang van de bespreking is afhankelijk van de taken, de ervaring en de informatiebehoefte van de leden van het opdrachtteam. Bij een controle op verschillende vestigingen kunnen er bijvoorbeeld besprekingen plaatsvinden tussen de belangrijkste leden van de opdrachtteams van alle belangrijke locaties. Een ander aspect dat in beschouwing moet worden genomen bij het voorbereiden van de besprekingen is of de specifieke deskundigen die aan het opdrachtteam zijn toegevoegd hierbij moeten worden betrokken. Zo kan de accountant besluiten dat het nodig is om een deskundige op het gebied van informatie-

¹ Zie paragraaf 30 van deze Standaard.

technologie (IT)² of een andere specialist op te nemen in het opdrachtteam en laat hij deze deskundige daarom deelnemen aan de bespreking.

18. Zoals vereist in Standaard 200, "Doelstelling en algemene uitgangspunten van de controle van financiële overzichten" zet de accountant de controle op en voert hij deze uit vanuit een professioneel-kritische instelling. Tijdens de bespreking in het opdrachtteam wordt de noodzaak van het hanteren van een professioneel-kritische houding gedurende de gehele controle benadrukt, om alert te kunnen zijn op informatie of andere omstandigheden die erop kunnen wijzen dat zich een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten heeft voorgedaan en om dergelijke signalen grondig te onderzoeken.
19. Afhankelijk van de omstandigheden die zich tijdens de controle voordoen, kunnen vervolgbesprekingen worden gevoerd om het doorlopend uitwisselen van informatie tussen de leden van het opdrachtteam betreffende de mate waarin de financiële overzichten van de entiteit kwetsbaar zijn voor afwijkingen van materieel belang, te bevorderen. Dit heeft tot doel dat de leden van het opdrachtteam met elkaar communiceren en informatie uitwisselen over gegevens die zij tijdens het uitvoeren van de controle hebben verkregen en die van invloed kunnen zijn op de inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude of fouten of over de uitgevoerde controlewerkzaamheden die gericht zijn op deze risico's.

Kennis van de entiteit en haar omgeving, alsmede van haar interne beheersing

20. De kennis die de accountant heeft van de entiteit en haar omgeving omvat de volgende aandachtsgebieden:
 - a. Aangelegenheden op het gebied van de bedrijfstak, de regelgeving en overige externe aangelegenheden, waaronder de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving.
 - b. De aard van de entiteit, waaronder begrepen de door de entiteit gekozen en gehanteerde grondslagen voor de administratieve verwerking.
 - c. De doelstellingen en strategieën en de daaruit voortvloeiende bedrijfsrisico's die zouden kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten.
 - d. Het vaststellen en beoordelen van de financiële prestaties van de entiteit.

² Informatie technologie (IT) is de technologie voor het geautomatiseerd initiëren, verwerken, opslaan en communiceren van informatie en omvat mede de apparatuur voor gegevensopslag, communicatiesystemen, computersystemen (met inbegrip van de daarbij behorende hardware en software en gegevens), en ander digitale apparatuur.

e. Interne beheersing.

In bijlage 1 zijn voorbeelden opgenomen van zaken die de accountant kan beschouwen bij het verkrijgen van kennis over de entiteit en haar omgeving voor wat betreft de hiervoor onder (a) tot en met (d) genoemde categorieën.

Bijlage 2 bevat een gedetailleerde uiteenzetting van de elementen van de interne beheersing.

21. De aard, de tijdsfasering en de omvang van de risicoanalyses zijn afhankelijk van de met de opdracht verbonden omstandigheden, zoals de omvang en de gecompliceerdheid van de entiteit en de ervaring die de accountant daarmee heeft opgedaan. Daarnaast is het voor het verkrijgen van voldoende kennis over de entiteit om het risico van een afwijking van materieel belang te kunnen inschatten, van groot belang te signaleren of zich ten opzichte van voorgaande periodes belangrijke wijzigingen in de hiervoor genoemde aandachtsgebieden betreffende de entiteit hebben voorgedaan.

Aangelegenheden op het gebied van de bedrijfstaking, de regelgeving en overige externe aangelegenheden, waaronder de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving

22. **De accountant dient kennis te verkrijgen over belangrijke aangelegenheden op het gebied van de bedrijfstaking, de regelgeving en overige externe aangelegenheden, waaronder de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving.** Onder deze aangelegenheden zijn begrepen de omstandigheden waaraan de bedrijfstaking onderworpen is, zoals de concurrentieverhoudingen, de relaties met leveranciers en afnemers, technologische ontwikkelingen, de van toepassing zijnde regelgeving, waaronder onder meer zijn begrepen de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving, de juridische en politieke omstandigheden en de milieuregelgeving die van invloed zijn op de bedrijfstaking en de entiteit, evenals andere externe aangelegenheden zoals de algemene economische situatie. Zie Standaard 250, "Het belang van wet- en regelgeving bij de controle van financiële overzichten" voor aanvullende eisen ten aanzien van de juridische en door regelgeving bepaalde structuur die van toepassing is op de entiteit en de bedrijfstaking.
23. Binnen de bedrijfstaking waarin de entiteit opereert kan sprake zijn van specifieke risico's van een afwijking van materieel belang als gevolg van de aard van de bedrijvigheid of de mate van regulering. Zo kunnen langetermijncontracten belangrijke schattings-elementen met betrekking tot opbrengsten en kosten bevatten, die een risico van een afwijking van materieel belang kunnen doen ontstaan. In dergelijke gevallen gaat de accountant na of in het opdrachtteam medewerkers met voldoende kennis en ervaring op dit terrein zijn opgenomen.
24. Door wet- en regelgeving gestelde eisen bepalen vaak welke grondslagen voor de financiële verslaggeving door het bestuur van de entiteit moeten worden toegepast bij het opstellen van

de financiële overzichten van de entiteit. Meestal zullen de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving de grondslagen zijn van het land waar de entiteit is ingeschreven of waar deze haar bedrijf uitoefent en waar de accountant kantoor houdt. De accountant en de entiteit zullen dan beide op de hoogte zijn van die grondslagen. Soms ontbreken lokale grondslagen, waardoor de keuze van de entiteit wordt bepaald door wat lokaal of in de bedrijfstak gebruikelijk is, door de behoeften van de gebruikers of door andere factoren. Indien bijvoorbeeld de concurrenten van de entiteit International Financial Reporting Standards (IFRS) hanteren, kan de entiteit besluiten dat IFRS ook voor haar financiële verslaggevingsbehoeften geschikt is. De accountant gaat na of de lokale regelgeving specifieke eisen stelt aan de financiële verslaggeving in de bedrijfstak waarbinnen de entiteit opereert, aangezien de financiële overzichten volgens de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving een afwijking van materieel belang kan bevatten indien het bestuur de financiële overzichten niet heeft opgesteld met inachtneming van deze regels.

Aard van de entiteit

25. **De accountant dient kennis te verkrijgen over de aard van de entiteit.** De aard van een entiteit omvat de bedrijfsactiviteiten van de entiteit, de eigendomsstructuur en de governance, het soort investeringen dat zij doet en voornemens is te doen, de structuur van de entiteit en de wijze waarop zij wordt gefinancierd. Kennis van de aard van de entiteit stelt de accountant in staat inzicht te verkrijgen in de transactiestromen, de posten in het financiële overzicht en onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht die naar verwachting zullen voorkomen in de financiële overzichten.
26. De entiteit kan complex van structuur zijn met dochterondernemingen of andere bedrijfsonderdelen die verschillende vestigingen hebben. In dergelijke gevallen kunnen zich naast consolidatieproblemen andere complexe vraagstukken voordoen waardoor het risico van een afwijking van materieel belang ontstaat, zoals: het toerekenen van goodwill aan bedrijfsonderdelen en de afwaardering daarvan; de vraag of deelnemingen moeten worden beschouwd als joint ventures, dochterondernemingen of kapitaalbelangen die volgens de vermogensmutatiemethode moeten worden verantwoord; en de vraag of kapitaalbelangen die zijn opgericht met een speciaal doel op de juiste wijze zijn verantwoord.
27. Kennis over de eigendomsstructuur en de betrekkingen tussen eigenaren en andere personen of entiteiten is ook van belang voor het bepalen of transacties met verbonden partijen zijn onderkend en op de juiste wijze zijn verantwoord. Standaard 550, "Verbonden partijen" geeft aanvullende aanwijzingen voor hetgeen de accountant in aanmerking moet nemen met betrekking tot verbonden partijen.
28. **De accountant dient kennis te verkrijgen over de door de entiteit gekozen en gehanteerde grondslagen voor de financiële verslaggeving en dient te beoordelen of deze geschikt zijn voor het bedrijf en in overeenstemming zijn met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving en voor de administratieve verwerking die binnen de desbetreffende bedrijfstak worden gebruikt.**

Deze kennis strekt zich ook uit tot de methodiek die de entiteit hanteert voor het verantwoorden van belangrijke en weinig voorkomende transacties; de gevolgen van belangrijke grondslagen voor de financiële verslaggeving over controversiële of nieuwe onderwerpen, waarover in onvoldoende mate gezaghebbende meningen of gemeenschappelijke standpunten bestaan; en wijzigingen in de door de entiteit gehanteerde grondslagen voor de administratieve verwerking. De accountant signaleert ook grondslagen voor de financiële verslaggeving en regelgeving die nieuw zijn voor de entiteit en overweegt wanneer en hoe de entiteit deze vereisten zal invoeren. Indien de entiteit haar keuze of wijze van toepassing van een belangrijke grondslag voor de financiële verslaggeving heeft gewijzigd, beoordeelt de accountant de reden voor de wijziging en of deze terecht en in overeenstemming is met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving.

29. Het opstellen van een financieel overzicht in overeenstemming met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving omvat ook het op adequate wijze toelichten van zaken van materieel belang. Deze zaken betreffen de vorm, de presentatie en de inhoud van het financiële overzicht waartoe bijvoorbeeld de gehanteerde bewoordingen, de mate van detaillering, de indeling van de posten en de onderbouwing van de vermelde bedragen behoren. De accountant beoordeelt of de entiteit bepaalde zaken op de juiste wijze heeft gepresenteerd tegen de achtergrond van de omstandigheden en de feiten die de accountant op dat moment bekend zijn.

Doelstelling en strategieën en de daaruit voortvloeiende bedrijfsrisico's

30. **De accountant dient kennis te verkrijgen over de doelstellingen en strategieën van de entiteit en over de daarmee verbonden bedrijfsrisico's die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten.** De entiteit voert haar bedrijf in samenhang met omgevingsfactoren op het gebied van de bedrijfstak, de regelgeving en andere interne en externe aangelegenheden. Om met deze omgevingsfactoren rekening te kunnen houden, definiëren het bestuur van de entiteit of de organen belast met governance doelstellingen, die de totaalplannen voor de entiteit vormen. Strategieën zijn de operationele uitwerkingen waarmee het bestuur haar doelstellingen wil bereiken. Bedrijfsrisico's komen voort uit belangrijke beperkingen, gebeurtenissen, omstandigheden, handelingen of het achterwege laten van handelingen, die een negatief effect kunnen hebben op de mogelijkheid dat de entiteit haar doelstellingen kan bereiken en haar strategieën kan uitvoeren, of uit het formuleren van irreële doelstellingen en strategieën. Net zoals de externe omgeving aan verandering onderhevig is, is ook de wijze van bedrijfsvoering een dynamisch gebeuren en worden de strategieën en doelstellingen in de loop van de tijd gewijzigd.
31. Bedrijfsrisico's zijn ruimer dan het risico van een afwijking van materieel belang in het financiële overzicht, hoewel dit laatste daarvan wel deel uitmaakt. Een bedrijfsrisico kan in het bijzonder het gevolg zijn van gewijzigde omstandigheden of complexiteit, hoewel het niet onderkennen van de noodzaak van verandering eveneens tot een risico kan leiden. Een verandering kan bij-

voorbeeld het gevolg zijn van het ontwikkelen van nieuwe producten die niet aanslaan, van een onvolkomen markt, zelfs als deze met succes is ontwikkeld, of van fouten die leiden tot verplichtingen en het risico van een aangetaste reputatie. Kennis van de bedrijfsrisico's vergroot de waarschijnlijkheid dat het risico van een afwijking van materieel belang wordt onderkend. De accountant is echter niet verantwoordelijk voor het onderkennen of inschatten van alle bedrijfsrisico's.

32. De meeste bedrijfsrisico's hebben uiteindelijk financiële gevolgen en zijn daarom van invloed op het financiële overzicht. Niet alle bedrijfsrisico's leiden echter tot het risico van een afwijking van materieel belang. Een bedrijfsrisico kan een direct gevolg hebben voor het risico van een afwijking van materieel belang in transactiestromen, posten in het financiële overzicht en onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht, op beweringniveau of voor het financiële overzicht als geheel. Zo kan bijvoorbeeld het bedrijfsrisico dat wordt veroorzaakt door het afnemen van het aantal afnemers als gevolg van bedrijfsconcentraties leiden tot een vergroot risico van een afwijking van materieel belang bij de waardering van vorderingen. Hetzelfde risico kan echter vooral als het samengaat met een inkrimpande economie ook een effect op langere termijn hebben, dat de accountant in acht neemt bij de inschatting van de aanvaardbaarheid van de continuïteitsveronderstelling. De afweging van de accountant of een bedrijfsrisico een afwijking van materieel belang tot gevolg kan hebben vindt daarom plaats tegen de achtergrond van de omstandigheden waarin de entiteit verkeert. Voorbeelden van omstandigheden en gebeurtenissen die een aanwijzing kunnen vormen voor het risico van een afwijking van materieel belang zijn opgenomen in bijlage 3.
33. Gewoonlijk onderkent het bestuur van de entiteit bedrijfsrisico's en bepaalt zij de aanpak om daarop in te spelen. Een dergelijk risico-inschattingsproces maakt deel uit van het interne beheersingsproces en wordt behandeld in de paragrafen 76 tot en met 79 van deze Standaard.
34. Kleinere entiteiten hanteren vaak geen formele plannen en procedures om hun doelstellingen en strategieën te formuleren of om de daarmee verband houdende bedrijfsrisico's te beheersen. Documentatie daarvan is daarom vaak niet aanwezig. Bij dergelijke entiteiten verkrijgt de accountant zijn kennis gewoonlijk door inlichtingen in te winnen bij het bestuur en door na te gaan hoe de entiteit inspecteert op dergelijke zaken.

Het vaststellen en beoordelen van de financiële prestaties van de entiteit

35. **De accountant dient kennis te verkrijgen over de wijze waarop de financiële prestaties van de entiteit worden vastgesteld en beoordeeld.** Prestatiemetingen en de beoordeling daarvan geven de accountant een indruk van de aspecten van de prestaties van de entiteit die het bestuur en anderen van belang achten. Zowel interne als externe prestatiemetingen, leggen druk op de entiteit en dit kan weer aanleiding voor het bestuur zijn om actie te ondernemen om de prestaties beter voor te stellen of om het financiële overzicht foutief op te stellen. Het verkrijgen van kennis over de prestatiemetingen binnen de entiteit is een hulpmiddel voor de accountant bij het beoordelen of een dergelijke druk

tot gevolg kan hebben dat het bestuur actie onderneemt waardoor het risico van een afwijking van materieel belang wordt vergroot.

36. Het vaststellen en beoordelen van de financiële prestaties van de entiteit moet worden onderscheiden van het toezicht houden op de interne beheersingsmaatregelen (Dit wordt behandeld als element van de interne beheersing in de paragrafen 96-99 van deze Standaard), hoewel de daarbij gestelde doelen elkaar kunnen overlappen. Het toezicht houden op de beheersingsmaatregelen is echter specifiek gericht op de doeltreffende werking van de interne beheersing door middel van het beoordelen van informatie betreffende de beheersing. Het vaststellen en beoordelen van de prestaties is gericht op de vraag of de bedrijfsvoering de door het bestuur (of derden) gestelde doelen bereikt, maar in sommige gevallen leveren de prestatie-indicatoren ook informatie op die het bestuur in staat stelt tekortkomingen in de interne beheersing te onderkennen.
37. De intern opgeleverde informatie die door het bestuur voor dit doel wordt gebruikt kan bestaan uit belangrijke prestatieindicatoren (financiële en niet-financiële), begrotingen, verschillenanalyses, gesegmenteerde informatie en prestatierapportages op divisie-, afdelings- of ander niveau, en vergelijkingen van de prestaties van de entiteit met die van concurrenten. Externe partijen kunnen eveneens de financiële prestaties van de entiteit vaststellen en beoordelen. Zo kan externe informatie, zoals rapporten van analisten en rapporten van kredietbeoordelaars, informatie verschaffen die een bijdrage kan leveren aan de kennis van de entiteit en haar omgeving die de accountant verkrijgt. Dergelijke rapporten worden vaak verkregen van de gecontroleerde entiteit.
38. Interne metingen kunnen de aandacht vestigen op onverwachte uitkomsten of trends die het inwinnen van inlichtingen bij het bestuur of anderen noodzakelijk maken om de oorzaak te bepalen en om corrigerende maatregelen te treffen (waaronder in sommige gevallen het tijdig opsporen en corrigeren van afwijkingen). Prestatiemetingen kunnen voor de accountant ook een aanwijzing vormen voor het risico van een afwijking in de daarmee verband houdende informatie in het financiële overzicht. Zo kan door prestatiemeting worden vastgesteld dat de entiteit een ongebruikelijk snelle groei doormaakt of een ongewoon hoge winstgevendheid heeft in vergelijking met andere entiteiten in dezelfde bedrijfstak. Dergelijke informatie kan, vooral in samenhang met andere factoren zoals een prestatie-afhankelijke bonus of een salarissysteem op basis van gerealiseerde doelstellingen, een aanwijzing zijn voor het mogelijke risico van vooringenomenheid van het bestuur bij het opstellen van het financiële overzicht.
39. Wellicht wordt veel informatie die bij prestatiemeting wordt gebruikt opgeleverd door het informatiesysteem van de entiteit. Indien het bestuur uitgaat van de nauwkeurigheid van de gegevens die worden gebruikt om de prestaties van de entiteit te beoordelen zonder dat zij een grond heeft voor deze veronderstelling, kan de informatie fouten bevatten waardoor het bestuur mogelijk onjuiste conclusies ten aanzien van de prestaties trekt. Als de accountant van plan is de prestatiemetingen te gebruiken ten behoeve van de controle (bijvoorbeeld voor cijferanalyse), beoordeelt hij of de informatie betreffende de door het bestuur uitgevoerde beoordeling van de

prestaties van de entiteit een betrouwbare basis vormt en voor dit doel voldoende nauwkeurig is. Indien hij gebruik maakt van prestatiemetingen, beoordeelt de accountant of deze nauwkeurig genoeg zijn om een afwijking van materieel belang te ontdekken.

40. Kleinere entiteiten hebben vaak geen formele procedures om de financiële prestaties van de entiteit vast te stellen en te beoordelen. Het bestuur steunt desondanks vaak op bepaalde belangrijke indicatoren die op grond van de in het bedrijf verworven kennis en ervaring als betrouwbare grondslagen voor het evalueren van de financiële prestaties en voor het treffen van de noodzakelijke maatregelen worden beschouwd.

Interne beheersing

41. **De accountant dient kennis te verkrijgen over de interne beheersingsmaatregelen die van belang zijn voor de controle.** De accountant gebruikt zijn kennis van de interne beheersing om soorten mogelijke afwijkingen te onderkennen, de aangelegenheden te beoordelen die van invloed zijn op het risico van een afwijking van materieel belang en de aard, de tijdsfasering en de omvang van de controlewerkzaamheden te bepalen. Interne beheersingsmaatregelen die van belang zijn voor de controle worden behandeld in de paragrafen 47-53 van deze Standaard. De diepgang van de te verkrijgen kennis wordt ter aanvulling behandeld in de paragrafen 54-56 van deze Standaard.
42. De interne beheersing is het proces dat is opgezet en wordt uitgevoerd door de organen belast met governance, het bestuur en andere personeelsleden om een redelijke zekerheid te verschaffen dat de doelstellingen van de entiteit met betrekking tot de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving, de effectieve en efficiënte werking van de bedrijfsvoering en de naleving van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving worden bereikt. Dit impliceert dat de interne beheersing is opgezet en geïmplementeerd om in te kunnen spelen op de onderkende bedrijfsrisico's die een bedreiging vormen voor het realiseren van al deze doelstellingen.
43. De interne beheersing zoals besproken in deze Standaard, bestaat uit de volgende elementen:
 - a. De beheersingsomgeving.
 - b. Het risicoanalyse proces van de entiteit.
 - c. Het informatiesysteem, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende bedrijfsprocessen, voor zover van belang voor de financiële verslaggeving en de communicatie.
 - d. Beheersingsactiviteiten.
 - e. Toezicht op de beheersingsmaatregelen.

Bijlage 2 bevat een gedetailleerde uiteenzetting over de elementen van de interne beheersing.

44. Het onderverdelen van de interne beheersing in de vijf hiervoor genoemde elementen vormt een nuttig kader voor accountants bij het beoordelen op welke wijze verschillende aspecten van de interne beheersing van de entiteit van invloed kunnen zijn op de controle. Deze onderverdeling behoeft niet noodzakelijkerwijs overeen te komen met de wijze waarop een entiteit de interne beheersing beschouwt en implementeert. Voorts is de vraag of en hoe een bepaalde beheersingsmaatregel een afwijking van materieel belang in transactiestromen, posten in het financiële overzicht, onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht en de daarmee verband houdende beweringen voorkomt of ontdekt en herstelt, voor de accountant een belangrijker aandachtspunt dan de vraag tot welk element deze maatregel moet worden gerekend. Accountants kunnen daarom andere dan de in deze Standaard gebruikte terminologie of kaders gebruiken om de verschillende aspecten van de interne beheersing en de invloed daarvan op de controle te beschrijven, op voorwaarde dat aan alle elementen die in deze Standaard worden beschreven aandacht wordt besteed.
45. De wijze waarop de interne beheersing wordt opgezet en geïmplementeerd, is afhankelijk van de omvang en complexiteit van de entiteit. Meer in het bijzonder geldt dat voor kleinere entiteiten minder formele middelen en eenvoudiger processen en werkwijzen kunnen worden gehanteerd om de doelstellingen te bereiken. Zo hebben kleinere entiteiten met een actieve betrokkenheid van het bestuur bij het proces van financiële verslaggeving mogelijk geen uitgebreide beschrijvingen van de administratieve werkwijzen of gedetailleerde geschreven administratieve gedragslijnen. Bij sommige entiteiten, in het bijzonder bij zeer kleine entiteiten, vervult de directeur-eigenaar³ functies die bij een grotere entiteit zouden worden beschouwd als behorend bij verschillende elementen van de interne beheersing. Daardoor zijn de elementen van interne beheersing bij kleinere entiteiten wellicht minder duidelijk te onderscheiden, maar de daaraan ten grondslag liggende doelen blijven evenzeer gelden.
46. In het kader van deze Standaard omvat de term "interne beheersing" alle vijf elementen van interne beheersing die hiervoor zijn genoemd. De term "beheersingsmaatregelen" verwijst naar een of meer van de elementen of enig onderdeel daarvan.

Beheersingsmaatregelen die van belang zijn voor de controle

47. Er is een rechtstreeks verband tussen de doelstellingen van een entiteit en de beheersingsmaatregelen die zij implementeert om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat deze daadwerkelijk worden bereikt. De doelstellingen van de entiteit, en daarmee de beheersingsmaatregelen, hebben betrekking op de financiële verslaggeving, de bedrijfsvoering en de naleving van

³ In deze Standaard wordt de term "directeur-eigenaar" gehanteerd voor de eigenaren van entiteiten die bij de dagelijkse bedrijfsvoering van de entiteit zijn betrokken.

wet- en regelgeving; niet al deze doelstellingen en beheersingsmaatregelen zijn echter van belang voor de risico-inschatting door de accountant.

48. In het algemeen hebben de beheersingsmaatregelen, die van belang zijn voor een controle, betrekking op de doelstelling van de entiteit betreffende het opstellen van financiële overzichten, die een getrouw beeld geven in overeenstemming met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving, en het beheersen van het risico dat kan leiden tot een afwijking van materieel belang in dat financiële overzicht. De accountant bepaalt op basis van zijn vakkundige oordeelsvorming conform de vereisten, die in deze Standaard worden genoemd, of een beheersingsmaatregel, afzonderlijk of samen met andere, van belang is voor zijn beoordeling bij het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang en bij het opzetten en uitvoeren van aanvullende controlewerkzaamheden naar aanleiding van de ingeschatte risico's. Bij het vormen van zijn oordeel neemt de accountant de omstandigheden, de van toepassing zijnde elementen en de bijkomende factoren in aanmerking, zoals:
- Zijn oordeel ten aanzien van het materieel belang.
 - De omvang van de entiteit.
 - De aard van de bedrijfsuitoefening van de entiteit, met inbegrip van haar organisatiestructuur en de eigendomsverhoudingen.
 - De diversiteit en complexiteit van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit.
 - De door de van toepassing zijnde wet- en regelgeving gestelde eisen.
 - De aard en complexiteit van de systemen die deel uitmaken van de interne beheersing van de entiteit, met inbegrip van het gebruik van service-organisaties.
49. Beheersingsmaatregelen betreffende de volledigheid en juistheid van informatie die door de entiteit wordt verstrekt, kunnen ook van belang zijn voor de controle indien de accountant deze informatie wil gebruiken voor het opzetten en uitvoeren van aanvullende controlewerkzaamheden. De eerder door de accountant bij de entiteit opgedane ervaring en de ontvangen informatie bij het verkrijgen van kennis over de entiteit en haar omgeving, en bij het uitvoeren van de controle zijn voor de accountant een hulpmiddel bij het onderkennen van de voor de controle van belang zijnde beheersingsmaatregelen. Voorts is het, hoewel de interne beheersing de gehele entiteit of een of meer van haar operationele onderdelen of bedrijfsprocessen omvat, voor de controle mogelijk niet van belang om de interne beheersing met betrekking tot alle operationele onderdelen of bedrijfsprocessen te kennen.

50. Beheersingsmaatregelen betreffende doelstellingen op het gebied van de bedrijfsvoering en de naleving kunnen echter van belang zijn voor een controle indien deze betrekking hebben op gegevens die de accountant bij zijn controlewerkzaamheden evalueert of gebruikt. Zo kunnen bijvoorbeeld beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op niet-financiële gegevens die de accountant gebruikt bij cijferanalyse, zoals productiestatistieken of beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op het ontdekken van overtredingen van wet- of regelgeving, welke een rechtstreekse en materiële invloed kunnen hebben op het financiële overzicht, zoals beheersingsmaatregelen gericht op het naleven van wetten op winstbelasting en regels ter bepaling van de voorziening uit hoofde van winstbelasting, van belang zijn voor de controle.
51. Een entiteit kent in het algemeen beheersingsmaatregelen betreffende doelstellingen die niet van belang zijn voor de controle en die daarom niet hoeven te worden beoordeeld. Zo kan een entiteit bijvoorbeeld steunen op een geavanceerd systeem van geautomatiseerde beheersingsmaatregelen voor een doelmatig en effectief bedrijfsproces (zoals het geautomatiseerde systeem van een commerciële luchtvaartmaatschappij om de vluchtschema's bij te houden), maar deze beheersingsmaatregelen zijn in het algemeen niet van belang voor de controle.
52. Interne beheersing met betrekking tot de bewaking van activa tegen ongeautoriseerd(e) aanschaf, gebruik of afstoting kan maatregelen omvatten met betrekking tot doelstellingen op het gebied van de financiële verslaggeving en de bedrijfsvoering. Bij het verkrijgen van kennis over elk van deze elementen van interne beheersing beperkt de accountant zijn beoordeling van de beheersingsmaatregelen met betrekking tot de bewaking in het algemeen tot die welke van belang zijn voor de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving. Zo kan bijvoorbeeld het gebruik van toegangsbeveiliging, zoals passwords, die de toegang tot de gegevens en programma's die betalingen verwerken beperken, van belang zijn voor controle van financiële overzichten. Daarentegen zijn beheersingsmaatregelen gericht op het voorkomen van overmatig verbruik van materialen bij de productie in het algemeen niet van belang voor de controle van financiële overzichten.
53. Beheersingsmaatregelen die van belang zijn voor de controle kunnen voorkomen in elk van de elementen van de interne beheersing en een verdere behandeling van de beheersingsmaatregelen die van belang zijn voor de controle is hierna opgenomen bij de behandeling van elk van de elementen van de interne beheersing. Voorts worden in de paragrafen 113 en 115 van deze Standaard bepaalde risico's behandeld, waarvoor de accountant de opzet van de door de entiteit terzake getroffen beheersingsmaatregelen moet beoordelen en de implementatie daarvan moet vaststellen.

Diepgang van het verkrijgen van kennis over de interne beheersing

54. Tot het verkrijgen van kennis over de interne beheersing behoort ook het beoordelen van de opzet van een beheersingsmaatregel en het nagaan of deze is geïmplementeerd. De beoordeling van de opzet van een beheersingsmaatregel omvat het nagaan of deze beheersingsmaatregel,

afzonderlijk of samen met andere beheersingsmaatregelen, een afwijking van materieel belang effectief kan voorkomen, of ontdekken en herstellen. Dit wordt verder toegelicht bij de behandeling van elk van de elementen van de interne beheersing in het vervolg van deze Standaard. Implementatie van een beheersingsmaatregel betekent dat deze bestaat en dat de entiteit deze gebruikt. De accountant beoordeelt de opzet van de beheersingsmaatregel bij de beoordeling of hij de implementatie ervan wil vaststellen. Een niet goed opgezette beheersingsmaatregel kan een materiële tekortkoming⁴ in de interne beheersing van de entiteit vormen en de accountant overweegt of hij dit communiceert naar de organen belast met governance en het bestuur zoals vereist in paragraaf 120 van deze Standaard.

55. De risicoanalyses gericht op het verkrijgen van controle-informatie betreffende de opzet en implementatie van de van belang zijnde interne beheersingsmaatregelen kunnen mede omvatten het inwinnen van inlichtingen bij werknemers van de entiteit, het waarnemen van het toepassen van specifieke beheersingsmaatregelen, het verifiëren van documentatie en rapportages, en het volgen van transacties door het informatiesysteem dat van belang is voor de financiële verslaggeving. Het inwinnen van inlichtingen is op zich niet voldoende om de opzet van een voor de controle belangrijke beheersingsmaatregel te beoordelen en om vast te stellen of deze is geïmplementeerd.
56. Het verkrijgen van kennis over het beheersingsproces van de entiteit is niet voldoende ter toetsing van de effectieve werking van de beheersingsmaatregelen, tenzij er een zeker automatisme bestaat waardoor de werking van de beheersingsmaatregel consequent in stand blijft (hierna wordt nader ingegaan op handmatige en geautomatiseerde elementen van de interne beheersing die van belang zijn voor de controle). Zo vormt bijvoorbeeld het verkrijgen van controle-informatie over de implementering van een handmatige beheersingsmaatregel op een bepaald tijdstip geen controle-informatie betreffende de effectieve werking van de beheersingsmaatregel op andere tijdstippen gedurende de controleperiode. Door automatisering is een entiteit echter in staat grote hoeveelheden gegevens te verwerken en kan de entiteit de werking van de beheersingsactiviteiten beter bewaken en, door het aanbrengen van beveiligingsmaatregelen in toepassingsprogramma's, databases en besturingssystemen, beter een effectieve functiescheiding realiseren. Vanwege de intrinsieke samenhang van geautomatiseerde gegevensverwerking kan daarom het uitvoeren van controlewerkzaamheden om vast te stellen dat een geautomatiseerde beheersingsmaatregel is geïmplementeerd wel dienen als een toetsing van de effectieve werking van die maatregel, afhankelijk van de inschatting door de accountant en van de toetsing van beheersingsmaatregelen zoals die met betrekking tot het wijzigen van programma's. De toetsing van de effectieve werking van beheersingsmaatregelen wordt verder behandeld in Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschattingen".

⁴ Een materiële tekortkoming in de interne beheersing is een tekortkoming die een afwijking van materieel belang in financiële overzichten tot gevolg kan hebben.

Kenmerken van handmatige en geautomatiseerde elementen van de interne beheersing die van belang zijn voor de risico-inschatting door de accountant

57. De meeste entiteiten maken gebruik van geautomatiseerde systemen voor de financiële verslaggeving en voor bedrijfsprocessen. Zelfs bij een uitgebreide toepassing van geautomatiseerde systemen zullen deze systemen echter handmatige elementen bevatten. De verhouding tussen handmatige en geautomatiseerde elementen verschilt per entiteit. In sommige gevallen, vooral bij kleinere, minder ingewikkelde entiteiten, zijn de systemen in hoofdzaak handmatig. In andere gevallen kan het niveau van automatisering verschillen, waarbij sommige systemen in belangrijke mate geautomatiseerd zijn, met weinig handmatige elementen, en andere, zelfs binnen dezelfde entiteit, in hoofdzaak handmatig. Daardoor is het waarschijnlijk dat het interne beheersingssysteem van een entiteit zowel handmatige als geautomatiseerde elementen bevat, waarvan de kenmerken van belang zijn voor de risico-inschatting door de accountant en voor de daarop gebaseerde aanvullende controlewerkzaamheden.
58. Het gebruik van handmatige of geautomatiseerde elementen in de interne beheersing is ook van invloed op de wijze waarop transacties tot stand komen, worden vastgelegd, verwerkt en gerapporteerd.⁵ Beheersingsmaatregelen in een handmatig systeem kunnen mede omvatten werkzaamheden als het goedkeuren en beoordelen van activiteiten, het maken van aansluitingen en het nagaan van sluitposten in de aansluiting. Eventueel kan een entiteit ook geautomatiseerde werkwijzen hanteren voor het totstandbrengen, vastleggen, verwerken en rapporteren van transacties, in welk geval digitale vastleggingen in de plaats treden van papieren documentatie als inkooporders, facturen, verschepingsdocumenten en de daarmee verband houdende administratie. Beheersingsmaatregelen in geautomatiseerde systemen bestaan uit een combinatie van geautomatiseerde beheersingsmaatregelen (bijvoorbeeld geautomatiseerde controles in computerprogramma's) en handmatige beheersingsmaatregelen. Daarnaast kunnen handmatige beheersingsmaatregelen los staan van de automatisering, kunnen zij informatie gebruiken die door de automatisering is opgeleverd of kunnen zij zich beperken tot het toezicht houden op de effectieve werking van de geautomatiseerde gegevensverwerking en de geautomatiseerde beheersingsmaatregelen en tot het afwerken van uitzonderingen. Indien voor het totstandbrengen, vastleggen, verwerken en rapporteren van transacties of voor andere financiële gegevens die in het financiële overzicht wordt opgenomen, gebruik wordt gemaakt van geautomatiseerde gegevensverwerking, kunnen de systemen en programma's beheersingsmaatregelen bevatten die betrekking hebben op de daarmee verbandhoudende beweringen met betrekking tot materiële posten of kunnen deze cruciaal zijn voor de effectieve werking van handmatige beheersingsmaatregelen die afhankelijk zijn van de automatisering. Het samenstel van handmatige en geautomatiseerde beheersingsmaatregelen in een entiteit verschilt, afhankelijk van de aard en de complexiteit van het gebruik van automatisering binnen de entiteit.

⁵ Paragraaf 9 van bijlage 2 definieert totstandkoming, vastlegging, verwerking en rapportage zoals in deze Standaard gebruikt.

59. In het algemeen biedt geautomatiseerde gegevensverwerking potentiële voordelen ten aanzien van effectiviteit en doelmatigheid voor de interne beheersing van een entiteit omdat het de entiteit in staat stelt:
- Vooraf bepaalde regels voor de bedrijfsvoering in samenhang toe te passen en bij het verwerken van grote hoeveelheden transacties of gegevens ingewikkelde bewerkingen uit te voeren;
 - De tijdigheid, beschikbaarheid en nauwkeurigheid van informatie te verbeteren;
 - Aanvullende analyses van informatie mogelijk te maken;
 - Beter toezicht uit te oefenen op de uitvoering van de bedrijfsactiviteiten en haar gedragslijnen en procedures;
 - Het risico dat beheersingsmaatregelen worden ontdoken te verkleinen; en
 - De mogelijkheid om effectieve functiescheidingen aan te brengen te vergroten door beveiligingsmaatregelen in toepassingsprogramma's, databases en besturingssystemen te implementeren.
60. Geautomatiseerde gegevensverwerking brengt ook specifieke risico's voor de interne beheersing van een entiteit met zich mee, waaronder:
- Het steunen op systemen of programma's die gegevens onnauwkeurig verwerken, onnauwkeurige gegevens verwerken, of beide.
 - Ongeautoriseerde toegang tot gegevens wat tot gevolg kan hebben dat gegevens worden vernietigd of dat foutieve wijzigingen in gegevens worden aangebracht, waaronder het vastleggen van ongeautoriseerde of niet bestaande transacties of onnauwkeurige vastlegging van transacties. In het bijzonder kunnen risico's ontstaan bij gebruik van een gemeenschappelijke database door verschillende gebruikers.
 - De kans dat automatiseringsmedewerkers zich andere toegangsmogelijkheden verschaffen dan zij voor het uitvoeren van hun taak nodig hebben, waardoor functiescheidingen worden doorbroken.
 - Ongeautoriseerde wijzigingen van gegevens in basisbestanden.
 - Ongeautoriseerde wijzigingen in systemen of programma's.

- Het achterwege laten van noodzakelijke aanpassingen in systemen of programma's.
 - Onterechte handmatige ingrepen.
 - Mogelijk verlies van gegevens of het niet op de gewenste wijze kunnen benaderen van gegevens.
61. Handmatige aspecten van systemen kunnen de voorkeur verdienen indien oordeelsvorming en discretie vereist zijn, zoals in de volgende omstandigheden:
- Grote, weinig voorkomende of eenmalige transacties.
 - Situaties waarin fouten moeilijk te omschrijven, te voorzien of te voorspellen zijn.
 - In veranderende omstandigheden die een corrigerende actie vereisen die buiten het bereik van een bestaande geautomatiseerde beheersingsmaatregel valt.
 - Bij het toezicht houden op de effectiviteit van geautomatiseerde beheersingsmaatregelen.
62. Handmatige beheersingsmaatregelen worden uitgevoerd door mensen en vormen daardoor specifieke risico's voor de interne beheersing van de entiteit. Handmatige beheersingsmaatregelen kunnen minder betrouwbaar zijn dan geautomatiseerde beheersingsmaatregelen omdat het eenvoudiger is deze te omzeilen, te negeren of te doorbreken en ze zijn ook meer kwetsbaar voor simpele fouten of vergissingen. Van het consequent uitvoeren van een handmatige beheersingsmaatregel kan daarom niet worden uitgegaan. Handmatige beheersingssystemen verdienen mogelijk minder de voorkeur in geval van:
- Transacties in grote aantallen of regelmatig terugkerende transacties, of situaties waarin fouten die te voorzien of te voorspellen zijn, kunnen worden voorkomen of ontdekt door gebruik te maken van parameters die in een geautomatiseerde controle zijn opgenomen.
 - Beheersingsactiviteiten waarvan de specifieke uitvoeringswijze van de beheersingsmaatregel toereikend kan worden opgezet en geautomatiseerd.
63. De omvang en de aard van de risico's met betrekking tot de interne beheersing zijn afhankelijk van de aard en de kenmerken van het informatiesysteem van de entiteit. Daarom beoordeelt de accountant, in het kader van het verkrijgen van kennis van de interne beheersing, of de entiteit

adequaat heeft ingespeeld op de risico's die voortkomen uit het gebruik van geautomatiseerde of handmatige systemen door het invoeren van effectieve beheersingsmaatregelen.

Beperkingen van de interne beheersing

64. Interne beheersing kan, hoe goed de opzet en werking hiervan ook is, een entiteit slechts een redelijke mate van zekerheid verschaffen dat haar doelstellingen betreffende de financiële verslaggeving worden bereikt. De kans op het bereiken van het doel wordt beïnvloed door beperkingen die inherent zijn aan interne beheersing. Daartoe behoort ook het feit dat mensen foutieve beslissingen kunnen nemen en dat verstoringen van de interne beheersing kunnen voorkomen als gevolg van menselijk falen, zoals simpele fouten of vergissingen. Zo kunnen bijvoorbeeld automatiseringsmedewerkers van de entiteit die niet precies begrijpen hoe een orderverwerkingsstelsel verkooptransacties verwerkt, op foutieve wijze wijzigingen aanbrengen in het systeem, dat de verkoop van een nieuwe productenlijn moet verwerken. Het kan echter ook zijn dat de wijzigingen juist zijn aangebracht maar dat deze foutief worden geïnterpreteerd door degenen die ze moeten programmeren. Ook in het gebruik van door de geautomatiseerde gegevensverwerking opgeleverde informatie kunnen fouten optreden. Zo kunnen geautomatiseerde beheersingsmaatregelen bijvoorbeeld zijn opgezet om transacties boven een bepaald bedrag te rapporteren ter beoordeling hiervan door het bestuur, terwijl de personen die de beoordeling moeten uitvoeren het doel van deze rapportages niet begrijpen en daarom niet in staat zijn om deze te beoordelen of om weinig voorkomende posten te onderzoeken.
65. Voorts kunnen beheersingsmaatregelen worden omzeild door samenspanning tussen twee of meer personen of het ten onrechte doorbreken van de interne beheersing door het bestuur. Zo kan het bestuur bijvoorbeeld aanvullende overeenkomsten sluiten met afnemers die de in de standaardverkoopcontracten van de entiteit opgenomen bepalingen en voorwaarden wijzigen, met als gevolg een onjuiste opbrengstverantwoording. Ook kunnen in een softwareprogramma opgenomen controles die zijn opgezet om transacties boven een bepaalde kredietlimiet te ontdekken en te rapporteren, worden doorbroken of buiten werking worden gesteld.
66. Kleinere entiteiten hebben vaak minder werknemers waardoor de mate waarin een praktisch uitvoerbare functiescheiding kan worden bereikt, beperkter is. Het kan echter zelfs voor een zeer kleine entiteit praktisch uitvoerbaar zijn om op de belangrijkste terreinen enige mate van functiescheiding of andere eenvoudige maar effectieve beheersingsmaatregelen aan te brengen. De mogelijkheid dat de directeur-eigenaar de beheersingsmaatregelen kan doorbreken is in belangrijke mate afhankelijk van de beheersingsomgeving en met name van de houding van de directeur-eigenaar ten aanzien van het belang van de interne beheersing.

De beheersingsomgeving

67. **De accountant dient kennis te verkrijgen over de beheersingsomgeving.** De beheersingsomgeving omvat de functies van governance en bestuur alsmede de houding, aandacht en handelingen van de organen belast met governance en van het bestuur met betrekking tot de interne beheersing van de entiteit en het belang daarvan voor de entiteit. De beheersingsomgeving zet de toon binnen een organisatie, en beïnvloedt daarmee het controlebewustzijn van haar medewerkers. Het is het fundament voor een effectieve interne beheersing leidend tot discipline en structuur.
68. De primaire verantwoordelijkheid voor het voorkomen en opsporen van fraude en onjuistheden berust zowel bij de organen belast met governance als bij het bestuur. Door de opzet van de beheersingsomgeving te beoordelen en de implementatie daarvan vast te stellen, verkrijgt de accountant kennis van de wijze waarop het bestuur, onder toezicht van de organen belast met governance, een cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag heeft geschapen en gehandhaafd en passende beheersingsmaatregelen heeft getroffen om fraude en onjuistheden binnen de entiteit te voorkomen en te ontdekken.
69. Bij het beoordelen van de opzet van de beheersingsomgeving van de entiteit gaat de accountant na hoe de volgende elementen in de procedures van de entiteit zijn verwerkt:
 - a. Communicatie over en het bevorderen van de integriteit en ethische waarden - essentiële elementen die de effectiviteit van de opzet, de registratie van en het bewaken van de beheersingsmaatregelen beïnvloeden.
 - b. Handhaving van het bekwaamheidsniveau - het door het bestuur bepalen van het benodigde niveau van bekwaamheid voor de verschillende taken en de wijze waarop die niveaus worden vertaald naar de benodigde vaardigheden en kennis.
 - c. Betrokkenheid van de organen belast met governance - onafhankelijkheid van het bestuur, hun ervaring en gezag, de mate van hun betrokkenheid bij en kritische blik op de werkzaamheden, de informatie die zij ontvangen, de mate waarin zij moeilijke vragen stellen aan het bestuur en de afhandeling daarvan en hun wisselwerking met interne en externe accountants.
 - d. De opvattingen en werkwijze van het bestuur - de houding van het bestuur ten opzichte van het nemen van bedrijfsrisico's en de aanpak daarvan en de benadering en activiteiten van het bestuur ten aanzien van de financiële verslaggeving, de informatieverwerking, de administratie en de werknemers.

- e. Organisatiestructuur - het kader waarbinnen de werkzaamheden van een entiteit gericht op het bereiken van haar doelstellingen, worden gepland, uitgevoerd, beheerst en beoordeeld.
 - f. Toekenning van bevoegdheid en verantwoordelijkheid - de wijze waarop bevoegdheden en verantwoordelijkheden voor bedrijfsactiviteiten worden toegekend en rapporteringsstructuren en tekeningsbevoegdheden worden vastgesteld.
 - g. Gedragslijnen en methoden ten aanzien van personeelszaken - inhuren van personeel, introductie, opleiding, beoordeling, adviesverlening, promotie, beloning en verbeteringsacties.
70. Bij het verkrijgen van kennis over de elementen van de beheersingsomgeving stelt de accountant ook vast of deze zijn geïmplementeerd. In het algemeen verkrijgt de accountant belangrijke controle-informatie door een combinatie van het inwinnen van inlichtingen en andere risicoanalyses, zoals bijvoorbeeld het bevestigen van ingewonnen inlichtingen door waarneming ter plaatse of verificatie van documenten. De accountant kan bijvoorbeeld kennis verkrijgen over de wijze waarop het bestuur haar opvattingen over zaken doen en ethisch handelen aan de werknemers overbrengt door het inwinnen van inlichtingen bij het bestuur en de werknemers. De accountant stelt vast of de beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd, door bijvoorbeeld na te gaan of het bestuur een formele gedragscode heeft vastgesteld en of zij zelf in lijn met de code handelt of schendingen ervan toelaat of zelfs afwijkingen van de code autoriseert.
71. Controle-informatie betreffende elementen van de beheersingsomgeving is mogelijk niet altijd gedocumenteerd beschikbaar, vooral niet bij kleinere entiteiten, waar de communicatie tussen het bestuur en de andere werknemers informeel maar toch effectief kan zijn. Zo wordt de waarde die het bestuur hecht aan ethische waarden en bekwaamheid vaak beter overgebracht door haar houding en optreden dan door een geschreven gedragscode. Daarom zijn de houding, het bewustzijn en de gedragingen van het bestuur van bijzonder belang bij het opzetten van de beheersingsomgeving van een kleinere entiteit. Bovendien neemt de directeur-eigenaar vaak ook de taak van de organen belast met governance op zich, als er geen andere eigenaren zijn.
72. De eindverantwoordelijkheden van de organen belast met governance zijn vastgelegd in gedragscodes en andere richtlijnen of aanwijzingen die zijn opgesteld ten behoeve van de organen belast met governance. Het is een, hoewel niet de enige, taak van de organen belast met governance om tegenwicht te bieden aan de druk die op het bestuur wordt uitgeoefend met betrekking tot de financiële verslaggeving. Zo kan bijvoorbeeld de wijze van honorering van het bestuur haar onder druk zetten als gevolg van de tegenstrijdige belangen van een eerlijke verslaggeving en verwacht persoonlijk gewin bij resultaatverbetering. Bij het verkrijgen van kennis over de opzet van de beheersingsomgeving neemt de accountant zaken in beschouwing als de onafhankelijkheid van de commissarissen en de mate waarin zij in staat zijn de handelingen van het bestuur te beoordelen. De accountant gaat tevens na of er een audit committee is dat inzicht heeft in de bedrijfsactiviteiten van de entiteit

en beoordeelt of het financiële overzicht een getrouw beeld geeft in overeenstemming met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving.

73. De aard van de beheersingsomgeving van de entiteit heeft een diepgaande invloed op het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang. Zo kunnen bijvoorbeeld bij een kleinere entiteit de door een directeur-eigenaar uitgevoerde beheersingsmaatregelen het gebrek aan functiescheiding helpen verlichten of kan bij grotere entiteiten een actieve en onafhankelijke raad van commissarissen invloed uitoefenen op de filosofie en werkwijze van de hoogste leiding. De evaluatie door de accountant van de opzet van de beheersingsomgeving van de entiteit omvat mede het beoordelen of de sterke punten in de elementen van de beheersingsomgeving samen een voldoende basis vormen voor de andere onderdelen van de interne beheersing en niet worden aangetast door zwakheden in de beheersingsomgeving. Zo kunnen gedragslijnen en procedures ten aanzien van personeelszaken gericht op het inhuren van vakbekwaam financieel, administratief en automatiseringspersoneel mogelijk onvoldoende compensatie bieden voor een sterke drang van de hoogste leiding om de resultaten te gunstig voor te stellen. Wijzigingen in de beheersingsomgeving kunnen informatie die in vorige controlejaren is verkregen minder belangrijk maken. Zo kan bijvoorbeeld een besluit van het bestuur om aanvullende middelen ter beschikking te stellen voor opleiding en voor het benadrukken van het belang van de financiële verslaggeving tot gevolg hebben dat het risico van het optreden van fouten bij het verwerken van financiële informatie afneemt. Anderzijds kan de omstandigheid dat het bestuur achterwege laat om voldoende middelen ter beschikking te stellen ter bestrijding van beveiligingsrisico's bij de geautomatiseerde gegevensverwerking een negatieve invloed hebben op de interne beheersing omdat onjuiste wijzigingen kunnen worden aangebracht in computerprogramma's of in gegevens of omdat ongeautoriseerde transacties kunnen worden verwerkt.
74. Het bestaan van een aanvaardbare beheersingsomgeving kan een positieve factor zijn bij het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang door de accountant en, zoals uiteengezet in paragraaf 5 van Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschatting" is dit van invloed op de aard, de tijdsfasering, en de omvang van de aanvullende controlewerkzaamheden. Het kan in het bijzonder bijdragen aan het beperken van het risico van fraude, hoewel een bevredigende beheersingsomgeving geen absolute waarborg is tegen fraude. Daarentegen kunnen zwakke plekken in de beheersingsomgeving de effectiviteit van beheersingsmaatregelen ondermijnen en daarom negatieve factoren vormen bij de inschatting door de accountant van het risico van een afwijking van materieel belang, vooral ten aanzien van het frauderisico.
75. De beheersingsomgeving op zich voorkomt of ontdekt en corrigeert niet een afwijking van materieel belang in de transactiestromen, posten in het financiële overzicht en onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht en de daarmee verband houdende beweringen. De accountant beoordeelt daarom de invloed van andere elementen in het algemeen tezamen met de beheersingsomgeving bij het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang;

zoals bijvoorbeeld het toezicht op de werking van de interne beheersingsmaatregelen en de uitvoering van specifieke beheersingsmaatregelen.

Het proces met betrekking tot risico-inschatting van de entiteit

76. **De accountant dient kennis te verkrijgen over het proces dat de entiteit hanteert om bedrijfsrisico's die van belang zijn in het kader van de financiële verslaggeving te onderkennen en om acties te ondernemen om op deze risico's in te spelen, en over de resultaten van dit proces.** Het proces wordt beschreven als "het proces met betrekking tot risico-inschatting van de entiteit" en vormt de basis voor het bepalen van de wijze waarop het bestuur met risico's omgaat.
77. Bij het beoordelen van de opzet en implementatie van het proces met betrekking tot risico-inschatting van de entiteit, stelt de accountant vast op welke wijze het bestuur de bedrijfsrisico's betreffende financiële verslaggeving onderkent, het belang van de risico's bepaalt, de kans dat de risico's zich voordoen inschat en beslissingen neemt aangaande acties om de risico's aan te pakken. Indien het proces met betrekking tot risico-inschatting voldoende is onder de gegeven omstandigheden, is het een hulpmiddel voor de accountant bij het onderkennen van het risico van een afwijking van materieel belang.
78. De accountant wint inlichtingen in aangaande de bedrijfsrisico's die het bestuur heeft onderkend en beoordeelt of deze kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang. Tijdens het uitvoeren van de controle kan de accountant risico's van een afwijking van materieel belang onderkennen die het bestuur niet heeft onderkend. Onder dergelijke omstandigheden gaat de accountant na of er een latent risico bestond dat tijdens het proces met betrekking tot risicoanalyse van de entiteit had moeten worden onderkend en, indien dat het geval is, waarom het proces dit niet heeft onderkend en of het proces wel voldoet onder de gegeven omstandigheden. Indien de accountant van oordeel is dat het risico-inschattingsproces van de entiteit een belangrijke tekortkoming vertoont, communiceert hij dit met de organen belast met governance, zoals paragraaf 120 van deze Standaard vereist.
79. In een kleinere entiteit kan het bestuur mogelijk geen formeel proces met betrekking tot risico-inschatting zoals in paragraaf 76 van deze Standaard is beschreven uitvoeren. Bij dergelijke entiteiten bespreekt de accountant met het bestuur op welke wijze bedrijfsrisico's worden onderkend en hoe daarop wordt ingespeeld.

Het informatiesysteem, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende bedrijfsprocessen, voor zover van belang voor de financiële verslaggeving, en de communicatie

80. Het informatiesysteem dat van belang is voor de financiële verslaggeving, waartoe de administratieve systemen behoren, bestaat uit de werkwijzen en vastleggingen die zijn opgezet om transacties (alsmede gebeurtenissen en omstandigheden) tot stand te brengen, vast te leggen en te verwerken

en om hierover te rapporteren alsmede om over de daarmee verband houdende activa, verplichtingen en vermogensposten verantwoording af te leggen.

81. De accountant dient kennis te verkrijgen over het informatiesysteem, met inbegrip van de hiermee verband houdende bedrijfsprocessen, dat van belang is voor de financiële verslaggeving, met inbegrip van de volgende aandachtsgebieden:
- De transactiestromen binnen de entiteit die van belang zijn voor het financiële overzicht.
 - De procedures, zowel binnen de geautomatiseerde als de handmatige systemen, waardoor die transacties tot stand worden gebracht, vastgelegd, verwerkt en in het financiële overzicht opgenomen.
 - De hiermee verband houdende digitale of handmatige vastleggingen, die de onderbouwing vormen voor de informatie en specifieke posten in het financiële overzicht betreffende het totstandkomen, vastleggen, verwerken en rapporteren van transacties.
 - De wijze waarop in het informatiesysteem voor het financiële overzicht van belang zijnde gebeurtenissen en omstandigheden, niet zijnde transactiestromen, worden vastgelegd.
 - Het financiële verslaggevingsproces dat wordt gebruikt om het financiële overzicht van de entiteit op te stellen, met inbegrip van belangrijke schattingsposten en toelichtingen.
82. Bij het verkrijgen van deze kennis beoordeelt de accountant de procedures voor het overbrengen van de gegevens vanuit de transactieverwerkende systemen naar het grootboek of naar het financiële verslaggevingssysteem. De accountant neemt ook kennis van de procedures van de entiteit betreffende het vastleggen van informatie die van belang is voor de financiële verslaggeving met betrekking tot gebeurtenissen en omstandigheden die geen transacties zijn, zoals het afschrijven en afboeken van activa en wijzigingen in de invorderbaarheid van vorderingen.
83. Kenmerkend voor het informatiesysteem van een entiteit is het gebruik van standaardjournaalposten. Hiermee worden periodiek terugkerende transacties zoals inkopen, verkopen en betalingen vastgelegd in het grootboek, of worden periodiek door het bestuur gemaakte administratieve schattingsposten vastgelegd, zoals wijzigingen in de schatting van vorderingen.
84. Het financiële verslaggevingsproces maakt ook gebruik van andere dan standaardjournaalposten om eenmalige en weinig voorkomende transacties en correcties vast te leggen. Voorbeelden van dergelijke posten zijn consolidatietcorrecties en boekingen inzake een nieuw verworven of afgestoten deelneming of eenmalige schattingen zoals in het kader van een waardevermindering van een actief. Bij een handmatig, papieren grootboek kunnen andere dan standaardjournaal-

posten worden onderkend door het nalopen van de grootboeken, journaalposten en onderliggende documentatie. Indien het bijhouden van het grootboek en het opstellen van financiële overzichten echter geautomatiseerd plaatsvindt, bestaan deze boekingsposten mogelijk alleen in digitale vorm en kunnen deze eenvoudiger worden onderkend door gebruik te maken van auditsoftware.

85. Tot het opstellen van financiële overzichten van de entiteit behoren werkzaamheden die zijn opgezet om te garanderen dat de informatie die conform de van toepassing zijnde grondslagen voor financiële verslaggeving openbaar moet worden gemaakt, wordt verzameld, vastgelegd, verwerkt, samengevat en op de juiste wijze in de financiële overzichten wordt opgenomen.
86. In het kader van het verkrijgen van kennis beoordeelt de accountant het risico van een afwijking van materieel belang dat verband houdt met onterechte doorbreking van beheersingsmaatregelen betreffende journaalposten, en de beheersingsmaatregelen betreffende niet-standaard journaalposten. Geautomatiseerde processen en beheersingsmaatregelen kunnen bijvoorbeeld het risico van een onopzettelijke fout verminderen, maar zijn niet in staat om het risico dat iemand dergelijke geautomatiseerde processen ten onrechte doorbreekt, bijvoorbeeld door het wijzigen van de bedragen die automatisch in het grootboek of in het financiële verslaggevingssysteem worden geboekt, weg te nemen. Daarnaast blijft de accountant alert op het feit dat er bij het overboeken van informatie met behulp van een geautomatiseerd systeem, mogelijk weinig of geen zichtbare aanwijzingen zijn die aantonen dat een dergelijke ingreep in het informatiesysteem heeft plaatsgevonden.
87. De accountant neemt ook kennis van de wijze waarop een onjuiste verwerking van transacties wordt opgelost, bijvoorbeeld of er automatisch op een tussenrekening wordt geboekt, hoe de entiteit deze gebruikt om te kunnen garanderen dat posten op de tussenrekening tijdig worden uitgezocht en hoe het doorbreken of omzeilen van in het systeem opgenomen beheersingsmaatregelen wordt vastgelegd en verantwoord.
88. De accountant verkrijgt een zodanige kennis over het informatiesysteem dat van belang is voor de financiële verslaggeving van de entiteit als noodzakelijk is onder de omstandigheden waarin de entiteit verkeert. Dit omvat mede kennis over de wijze waarop transacties binnen de bedrijfsprocessen van de entiteit totstandkomen. De bedrijfsprocessen van een entiteit zijn de werkzaamheden die zijn opgezet om haar producten en diensten te ontwikkelen, te kopen, te produceren, te verkopen en te verspreiden, naleving van wet- en regelgeving te waarborgen en informatie vast te leggen, met inbegrip van administratieve en financiële verslaggevingsinformatie.
89. **De accountant dient kennis te verkrijgen over de wijze waarop de entiteit communiceert over haar financiële verslaggevingstaken en -verantwoordelijkheden en over belangrijke zaken met betrekking tot de financiële verslaggeving.** Communicatie is het duidelijk maken van de individuele taken en verantwoordelijkheden betreffende de interne beheersing van de financiële verslaggeving en kan de vorm aannemen van handboeken aangaande het beleid en de financiële verslaggeving. Daaronder valt ook de mate waarin alle betrokkenen op de hoogte zijn van de wijze waarop hun werkzaamheden

als onderdeel van het informatiesysteem met betrekking tot de financiële verslaggeving zich verhouden tot het werk van anderen en de wijze waarop afwijkingen moeten worden gerapporteerd naar het juiste hogere niveau binnen de entiteit. Open communicatiekanalen dragen ertoe bij dat uitzonderingen worden gerapporteerd en dat hierop actie wordt genomen. De kennis van de accountant over de communicatie met betrekking tot aangelegenheden van financiële verslaggeving betreft ook de communicatie tussen het bestuur en de organen belast met governance, in het bijzonder het audit committee, alsook externe communicatie zoals die met regelgevende instanties.

Beheersingsactiviteiten

90. **De accountant dient voldoende kennis te verkrijgen over de beheersingsactiviteiten om het risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau te kunnen inschatten en om aanvullende controlewerkzaamheden op te kunnen zetten om in te spelen op de ingeschatte risico's.** Beheersingsactiviteiten zijn de gedragslijnen en procedures die ertoe bijdragen dat de instructies van het bestuur worden uitgevoerd, bijvoorbeeld dat de noodzakelijke maatregelen worden genomen om in te spelen op risico's die een bedreiging vormen voor het bereiken van de doelstellingen van de entiteit. Ongeacht de vraag of ze deel uitmaken van geautomatiseerde of handmatige systemen, hebben beheersingsactiviteiten verschillende doelstellingen en worden ze op verschillende organisatorische en functionele niveaus toegepast. Voorbeelden van specifieke beheersingsactiviteiten hebben betrekking op de volgende gebieden:
- Autorisatie.
 - Prestatiebeoordeling.
 - Informatieverwerking.
 - Fysieke beheersingsmaatregelen.
 - Functiescheiding.
91. Bij het verkrijgen van kennis over de beheersingsactiviteiten is het belangrijkste aandachtspunt van de accountant of en hoe een bepaalde beheersingsactiviteit, afzonderlijk of tezamen met andere, afwijkingen van materieel belang in transactiestromen, posten in het financiële overzicht of onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht voorkomt, of ontdekt en corrigeert. Beheersingsactiviteiten welke van belang zijn voor de controle zijn die waarvan de accountant het noodzakelijk acht dat hij daarvan kennis verkrijgt om het risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau in te kunnen schatten en om aanvullende controlewerkzaamheden op te kunnen zetten en uit te kunnen voeren om op het ingeschatte risico in te kunnen spelen.

Voor de accountantscontrole is het niet noodzakelijk kennis te verkrijgen van alle beheersingsactiviteiten die betrekking hebben op elke belangrijke transactiestroom, post in het financiële overzicht en onderdeel van de toelichting bij het financiële overzicht en op elke bewering die daarvoor van belang is. De accountant legt de nadruk op het onderkennen van en verkrijgen van kennis over de beheersingsactiviteiten die betrekking hebben op de gebieden waar naar het oordeel van de accountant een grotere waarschijnlijkheid bestaat dat zich een afwijking van materieel belang zal voordoen. Als met verschillende beheersingsactiviteiten hetzelfde doel wordt bereikt, is het niet nodig over elk van deze beheersingsactiviteiten kennis te verkrijgen.

92. De accountant betreft de informatie met betrekking tot het bestaan of ontbreken van beheersingsactiviteiten die hij heeft verworven bij het verkrijgen van kennis over de andere elementen van de interne beheersingsmaatregelen in de beschouwing bij de bepaling of het nodig is extra aandacht te besteden aan het verkrijgen van kennis over de beheersingsactiviteiten. Bij het beoordelen of beheersingsactiviteiten van belang zijn voor zijn controle houdt hij rekening met de door hem onderkende risico's, die aanleiding kunnen zijn voor een afwijking van materieel belang. De beheersingsactiviteiten zijn ook van belang voor de controle als het voor de accountant noodzakelijk is deze in overeenstemming met de eisen van de paragrafen 113 en 115 van deze Standaard te beoordelen.
93. **De accountant dient kennis te verkrijgen over de wijze waarop de entiteit heeft ingespeeld op de risico's die voortkomen uit het gebruik van automatisering.** Het gebruik van automatisering heeft invloed op de wijze waarop beheersingsactiviteiten worden geïmplementeerd. De accountant beoordeelt of de entiteit adequaat heeft ingespeeld op de risico's die voortkomen uit het gebruik van automatisering, door het aanbrengen van effectieve beheersingsmaatregelen gericht op de automatiseringsomgeving en gericht op de toepassingsprogrammatuur. Vanuit het gezichtspunt van de accountant zijn beheersingsmaatregelen betreffende geautomatiseerde systemen effectief als zij de integriteit van de informatie en de beveiliging van de door dergelijke systemen verwerkte gegevens waarborgen.
94. Beheersingsmaatregelen gericht op de automatiseringsomgeving zijn de gedragslijnen en procedures die een groot aantal toepassingen betreffen en het effectief functioneren van de beheersingsmaatregelen opgenomen in toepassingsprogramma's ondersteunen door een bijdrage te leveren aan het waarborgen dat de informatiesystemen goed blijven werken. De beheersingsmaatregelen gericht op de automatiseringsomgeving die de integriteit van de informatie en de beveiliging van de door dergelijke systemen verwerkte gegevens waarborgen hebben betrekking op:
- De werking van het computercentrum en van het netwerk.
 - Aanschaf, wijzigingen in en onderhoud van systeemsoftware.
 - Toegangsbeveiliging.

- Aanschaf, ontwikkeling en onderhoud van toepassingsprogramma's.

Gewoonlijk worden deze geïmplementeerd in verband met de in paragraaf 60 van deze Standaard genoemde risico's.

95. Beheersingsmaatregelen betreffende toepassingsprogramma's zijn handmatige of geautomatiseerde procedures waarvan kenmerkend is dat deze werken op het niveau van het bedrijfsproces. Beheersingsmaatregelen betreffende toepassingsprogramma's kunnen preventief of signalerend van aard zijn en zijn opgezet om de integriteit van de administratieve vastleggingen te waarborgen. Beheersingsmaatregelen betreffende toepassingsprogramma's betreffen daarom de werkzaamheden gericht op het totstandbrengen, vastleggen, verwerken en rapporteren van transacties of andere financiële gegevens. Deze beheersingsmaatregelen dragen ertoe bij dat transacties die zich hebben voorgedaan worden geautoriseerd en volledig en juist worden vastgelegd en verwerkt. Voorbeelden zijn opmaakcontroles op invoergegevens, controles op nummervolgorde met handmatige afwerking van uitzonderingsrapportages, of correctie op de plaats van invoer van de gegevens.

Toezicht op de beheersingsmaatregelen

96. **De accountant dient kennis te verkrijgen over de belangrijkste soorten activiteiten die de entiteit uitvoert om toezicht te houden op de interne beheersing van de financiële verslaggeving, met inbegrip van die werkzaamheden welke betrekking hebben op de beheersingsactiviteiten die van belang zijn voor de controle en de wijze waarop de entiteit aanpassingen in haar beheersingsmaatregelen aanbrengt.**
97. Het toezicht houden op de beheersingsmaatregelen is een proces waarin de effectiviteit van de werking van de interne beheersing in de loop van de tijd wordt beoordeeld. Het houdt onder meer in het tijdig beoordelen van de opzet en werking van de beheersingsmaatregelen en het maken van de noodzakelijke aanpassingen op grond van opgetreden wijzigingen in de omstandigheden. Het bestuur verricht het toezicht op de beheersingsmaatregelen door het uitvoeren van doorlopende werkzaamheden, incidentele beoordelingen, of een combinatie daarvan. Doorlopende toezichthoudende werkzaamheden maken veelal deel uit van de reguliere werkzaamheden van een entiteit en omvatten mede de gebruikelijke werkzaamheden van leiding en toezichthouders.
98. Bij veel entiteiten leveren interne accountants of werknemers met een vergelijkbare taak een bijdrage aan het toezicht op de werkzaamheden van de entiteit. Zie Standaard 610, "Gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne accountantsfunctie" voor aanvullende aanwijzingen. Tot de toezichthoudende werkzaamheden van het bestuur kan ook behoren het gebruik van informatie die uit communicatie met derden is verkregen, zoals klachten van afnemers en opmer-

kingen van regelgevende instanties die kunnen wijzen op problemen of de aandacht kunnen vestigen op terreinen die verbeteringen behoeven.

99. Veel van de informatie die bij het houden van toezicht wordt gebruikt, kan door het informatiesysteem van de entiteit worden opgeleverd. Indien het bestuur ervan uit gaat dat de voor het houden van toezicht gebruikte informatie juist is zonder dat deze veronderstelling onderbouwd is, kunnen fouten voorkomen in de informatie waardoor het bestuur op grond van haar toezichthoudende werkzaamheden mogelijk onjuiste conclusies trekt. De accountant verkrijgt kennis over de informatiebronnen betreffende de toezichthoudende werkzaamheden van de entiteit en de reden waarom het bestuur van oordeel is dat de informatie voldoende betrouwbaar is voor dit doel. Als de accountant van plan is gebruik te maken van de informatie die de entiteit ten behoeve van het uitoefenen van toezicht heeft opgeleverd, zoals rapporten van de interne accountant, beoordeelt de accountant of de informatie een betrouwbare grondslag biedt en voldoende gedetailleerd is om voor hem bruikbaar te zijn.

Het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang

100. **De accountant dient het risico van een afwijking van materieel belang te onderkennen en in te schatten, zowel op niveau van de financiële overzichten als op beweringniveau met betrekking tot transactiestromen, posten in het financiële overzicht en onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht.** Hiertoe verricht de accountant het volgende:
- Hij onderkent risico's gedurende het gehele proces van het verkrijgen van kennis over de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van de belangrijke beheersingsmaatregelen die met deze risico's samenhangen en door de transactiestromen, posten in het financiële overzicht en onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht te beoordelen.
 - Hij relateert de onderkende risico's aan wat verkeerd kan gaan op beweringniveau.
 - Hij beoordeelt of de risico's van een zodanige omvang zijn dat deze een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten tot gevolg zouden kunnen hebben.
 - Hij beoordeelt de waarschijnlijkheid dat de risico's een afwijking van materieel belang in het financiële overzicht tot gevolg zouden kunnen hebben.
101. De accountant gebruikt informatie die hij heeft verzameld tijdens het uitvoeren van de risicoanalyses, met inbegrip van de controle-informatie die is verkregen bij het beoordelen van de opzet van beheersingsmaatregelen en het vaststellen of deze zijn geïmplementeerd, als controle-informatie ter ondersteuning van de risico-inschatting. De accountant gebruikt de risico-inschatting om de aard, de tijdsfasering en de omvang van de te verrichten controlewerkzaamheden te bepalen.

102. De accountant bepaalt of de onderkende risico's van een afwijking van materieel belang betrekking hebben op bepaalde transactiestromen, posten in het financiële overzicht en onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht en daarmee verband houdende beweringen, of dat deze meer betrekking hebben op het financiële overzicht als geheel en mogelijk van invloed zijn op een groot aantal beweringen. Het laatstgenoemde risico (risico op het niveau van het financiële overzicht) kan in het bijzonder het gevolg zijn van een zwakke beheersingsomgeving.
103. De aard van de risico's die voortkomen uit een zwakke beheersingsomgeving maakt dat het onwaarschijnlijk is dat deze beperkt zijn tot een specifiek afzonderlijk risico van een afwijking van materieel belang in bepaalde transactiestromen, posten in het financiële overzicht en onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht. Zo zullen tekortkomingen zoals een gebrek aan bekwaamheid bij het bestuur een ernstiger gevolg voor het financiële overzicht hebben en een totaalaanpak van de accountant vereisen.
104. Tijdens het uitvoeren van de risico-inschattingen kan de accountant de beheersingsmaatregelen onderkennen waarvan het waarschijnlijk is dat deze een afwijking van materieel belang in bepaalde beweringen voorkomen, of ontdekken en herstellen. In het algemeen verkrijgt de accountant kennis over beheersingsmaatregelen en brengt hij deze in verband met beweringen in samenhang met de processen en systemen waarin deze voorkomen. Dit is nuttig omdat afzonderlijke beheersingsactiviteiten op zich vaak niet het risico afdekken. Vaak zal alleen door een samenstel van beheersingsactiviteiten, in combinatie met andere interne beheersingselementen, een risico kunnen worden afgedekt.
105. Daartegen kunnen sommige beheersingsactiviteiten een specifiek effect hebben op een afzonderlijke bewering die betrekking heeft op een bepaalde transactiestroom of post in het financiële overzicht. Zo kunnen bijvoorbeeld de beheersingsactiviteiten die een entiteit heeft ingevoerd om er zeker van te zijn dat haar werknemers tijdens de jaarlijkse inventarisatie goed tellen en vastleggen, een rechtstreeks verband hebben met de beweringen aangaande bestaan en volledigheid van de voorraad.
106. Beheersingsmaatregelen kunnen direct of indirect verband houden met een bewering. Naarmate het verband meer indirect is, zal die beheersingsmaatregel mogelijk minder effectief zijn voor het voorkomen, of ontdekken en herstellen van afwijkingen in die bewering. Zo houdt bijvoorbeeld het beoordelen door een verkoopleider van een overzicht van de verkoopactiviteiten per verkooppunt per regio in het algemeen slechts indirect verband met de bewering aangaande de volledigheid van de verkoopopbrengsten. Daarom zal deze maatregel waarschijnlijk minder effectief zijn voor het beperken van het risico voor die bewering dan beheersingsmaatregelen die een meer rechtstreeks verband hebben met die bewering, zoals het aansluiten van vervoersdocumenten met verkoopfacturen.

107. De kennis die de accountant heeft betreffende de interne beheersing kan ertoe leiden dat hij twijfelt aan de controleerbaarheid van een financieel overzicht van een entiteit. Twijfels aan de integriteit van het bestuur van de entiteit kunnen zo serieus zijn, dat de accountant tot de conclusie komt dat het risico dat door het bestuur in het financiële overzicht een foutieve voorstelling van zaken wordt gegeven zodanig groot is dat geen controle kan worden uitgevoerd. Ook kunnen twijfels over de staat en de betrouwbaarheid van de administratie van de entiteit ertoe leiden dat de accountant tot de conclusie komt dat het onwaarschijnlijk is dat toereikende controle-informatie beschikbaar zal komen om een goedkeurende accountantsverklaring bij het financiële overzicht te onderbouwen. In dergelijke omstandigheden overweegt de accountant of hij een accountantsverklaring met beperking of een accountantsverklaring van oordeelonthouding kan afgeven, maar in bepaalde gevallen kan de accountant niets anders doen dan de opdracht teruggeven.

Significante risico's die speciale aandacht bij de controle vereisen

108. **Als onderdeel van de risico-inschatting zoals in paragraaf 100 van deze Standaard beschreven, dient de accountant vast te stellen welke van de onderkende risico's naar zijn oordeel risico's vormen die speciale aandacht bij de controle vereisen (dergelijke risico's worden gedefinieerd als "significante risico's").** Voorts wordt in de paragrafen 44 en 51 van Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschattingen" beschreven wat de gevolgen voor de aanvullende controlewerkzaamheden zijn als een risico als belangrijk wordt beschouwd.
109. Het bepalen van significante risico's, die bij de meeste controles voorkomen, is voor de accountant een zaak van vakkundige oordeelsvorming. Bij deze oordeelsvorming sluit de accountant het effect van aangetroffen beheersingsmaatregelen met betrekking tot het risico uit bij het bepalen of de aard van het risico, de waarschijnlijke omvang van de mogelijke afwijking, rekening houdend met de mogelijkheid dat het risico kan leiden tot meerdere afwijkingen, en de kans dat het risico zich voordoet, zodanig zijn dat hieraan tijdens de controle specifieke aandacht moet worden besteed. Voor routinematige, niet gecompliceerde transacties die systematisch worden verwerkt is het minder waarschijnlijk dat deze leiden tot een significant risico, aangezien deze een lager inherent risico hebben. Anderzijds komen significante risico's vaak voort uit bedrijfsrisico's die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang. Bij het beoordelen van de aard van de risico's beoordeelt de accountant een aantal zaken, waaronder:
- De vraag of het risico een frauderisico betreft.
 - De vraag of het risico verband houdt met belangrijke recente ontwikkelingen op economisch, verslaggevingstechnisch of ander gebied en daarom bijzondere aandacht vereist.
 - De complexiteit van de transacties.
 - De vraag of het risico betrekking heeft op belangrijke transacties met verbonden partijen.

- De mate van subjectiviteit bij het bepalen van de omvang van de financiële informatie betreffende het risico, vooral daar waar een grote bandbreedte bestaat voor wat betreft de onzekerheid over de mogelijke uitkomsten.
 - De vraag of het risico betrekking heeft op belangrijke transacties die buiten de normale bedrijfsvoering van de entiteit vallen of die anderszins uitzonderlijk zijn.
110. Significante risico's hebben vaak betrekking op belangrijke niet-routinematige transacties en op zaken die oordeelsvorming vereisen. Niet-routinematige transacties zijn transacties die, door hun aard of omvang, uitzonderlijk zijn en daardoor onregelmatig voorkomen. Tot zaken die specifieke oordeelsvorming vereisen kan onder meer worden gerekend de bepaling van schattingsposten met een belangrijke mate van onzekerheid over de omvang.
111. Het risico van een afwijking van materieel belang is mogelijk groter voor risico's betreffende belangrijke niet-routinematige transacties die voortvloeien uit zaken als de volgende:
- Een grotere invloed van het bestuur op het bepalen van de wijze van verantwoorden in het financiële overzicht.
 - Meer handmatige tussenschakels bij het verzamelen en verwerken van gegevens.
 - Ingewikkelde berekeningen of grondslagen voor de financiële verslaggeving.
 - De aard van niet-routinematige transacties, waardoor het voor de entiteit moeilijk kan zijn effectieve beheersingsmaatregelen met betrekking tot de risico's te implementeren.
112. Het risico van een afwijking van materieel belang is mogelijk groter voor risico's die betrekking hebben op belangrijke zaken, die specifieke oordeelsvorming vereisen waarvoor schattingsposten moeten worden bepaald, die voortvloeien uit zaken als de volgende:
- De grondslagen voor de financiële verslaggeving ten aanzien van schattingsposten of de opbrengstverantwoording kunnen verschillend geïnterpreteerd worden.
 - Het oordeel kan subjectief of complex zijn of gebaseerd op veronderstellingen betreffende de uitkomsten van toekomstige gebeurtenissen, zoals een benadering van de reële waarde.

113. **Voor significante risico's dient de accountant, voor zover hij dit nog niet heeft gedaan, de opzet van de daarmee verband houdende beheersingsmaatregelen van de entiteit te beoordelen, met inbegrip van de relevante beheersingsactiviteiten, en vast te stellen of deze zijn geïmplementeerd.** Kennis over de beheersingsmaatregelen van de entiteit met betrekking tot de significante risico's is noodzakelijk om de accountant van adequate informatie te voorzien om een effectieve controlebenadering te kunnen ontwikkelen. Het bestuur behoort zich bewust te zijn van de significante risico's, maar voor risico's betreffende belangrijke niet-routinematige transacties of zaken die oordeelsvorming vereisen is het vaak minder waarschijnlijk dat deze aan routinematige beheersingsmaatregelen zijn onderworpen. De accountant is er van op de hoogte of de entiteit beheersingsmaatregelen met betrekking tot deze significante risico's heeft opgezet en geïmplementeerd. Hij weet ook hoe het bestuur op deze risico's inspeelt en of de entiteit bepaalde beheersingsactiviteiten, zoals beoordeling van gehanteerde veronderstellingen door hoger kader of door deskundigen, formele procedures voor het maken van schattingen of goedkeuring door de organen belast met governance heeft geïmplementeerd om in te spelen op deze risico's. Zo zal bijvoorbeeld bij het optreden van eenmalige gebeurtenissen, zoals het ontvangen van een oproep voor een rechtszaak, het beoordelen van de reactie van het bestuur zich mede uitstrekken tot zaken als het al dan niet inschakelen van de juiste deskundigen (zoals de interne- of een externe jurist), de vraag of er een schatting is gemaakt van het mogelijke effect, en de wijze waarop het bestuur deze situatie in het financiële overzicht denkt te presenteren.
114. Indien het bestuur niet goed op de risico's heeft ingespeeld door beheersingsmaatregelen voor significante risico's te implementeren en als de accountant daardoor van oordeel is dat een tekortkoming van materieel belang is ontstaan in het interne beheersingssysteem van de entiteit, communiceert hij hierover met de organen belast met governance, zoals wordt vereist in paragraaf 120 van deze Standaard. Onder dergelijke omstandigheden beoordeelt de accountant ook wat de gevolgen daarvan zijn voor zijn risico-inschatting.

Risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen geen toereikende controle-informatie opleveren

115. **Als onderdeel van de risico-inschatting als beschreven in paragraaf 100 van deze Standaard dient de accountant de opzet van de beheersingsmaatregelen van de entiteit te beoordelen en vast te stellen dat deze, met inbegrip van de belangrijke beheersingsactiviteiten zijn ingevoerd, met betrekking tot die risico's waarvoor het naar het oordeel van de accountant niet mogelijk of niet praktisch haalbaar is om het risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen met behulp van controle-informatie die uitsluitend uit gegevensgerichte werkzaamheden is verkregen.** De gevolgen van het onderkennen van dergelijke risico's voor de aanvullende controlewerkzaamheden wordt beschreven in paragraaf 25 van Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschatting".

116. De kennis over het informatiesysteem van de entiteit dat van belang is voor de financiële verslaggeving, stelt de accountant in staat het risico van een afwijking van materieel belang dat rechtstreeks verband houdt met het vastleggen van routinematige transactiestromen of posten in financiële overzichten en het vervaardigen van betrouwbare financiële overzichten te onderkennen. Onder dit risico is mede begrepen het risico van onnauwkeurige of onvolledige verwerking. Gewoonlijk hebben dergelijke risico's betrekking op belangrijke transactiestromen zoals de omzet van de entiteit, de inkopen en de kasontvangsten of -betalingen.
117. De kenmerken van routinematige dagelijkse zakelijke transacties maken vaak een vergaande geautomatiseerde verwerking met weinig of geen handmatige tussenschakels mogelijk. Onder dergelijke omstandigheden kan het zijn dat het niet mogelijk is alleen op het risico gerichte gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Zo kan de accountant bijvoorbeeld in een situatie waarin een belangrijk deel van de informatie van de entiteit elektronisch tot stand komt, wordt vastgelegd, verwerkt of gerapporteerd, zoals bij een geïntegreerd systeem, besluiten dat het niet mogelijk is effectieve gegevensgerichte werkzaamheden op te zetten die, op zich, toereikende controle-informatie opleveren om vast te stellen dat de belangrijke transactiestromen of posten in het financiële overzicht geen afwijkingen van materieel belang bevatten. In dergelijke gevallen is de controle-informatie wellicht alleen in digitale vorm beschikbaar, waarbij de vraag of deze toereikend is gewoonlijk afhangt van de effectiviteit van de beheersingsmaatregelen met betrekking tot de nauwkeurigheid en volledigheid van deze informatie. Voorts is de kans dat informatie onjuist tot stand komt of wordt gewijzigd en dat dit niet wordt ontdekt mogelijk groter als de informatie alleen in digitale vorm tot stand komt, wordt vastgelegd, verwerkt of gerapporteerd en de gebruikte beheersingsmaatregelen niet effectief werken.
118. Voorbeelden van omstandigheden waarin de accountant het wellicht niet mogelijk acht om effectieve gegevensgerichte werkzaamheden op te zetten, die op zich toereikende controle-informatie opleveren dat bepaalde beweringen geen afwijkingen van materieel belang bevatten, zijn:
- Een entiteit die haar bedrijf uitoefent met gebruikmaking van informatietechnologie om orders voor de inkoop en levering van goederen te vervaardigen, uitgaande van tevoren opgestelde regels voor wat moet worden besteld en in welke hoeveelheden, en om de daarmee verband houdende crediteuren te betalen op basis van door het systeem genomen beslissingen naar aanleiding van ontvangstbevestigingen en betalingsvoorwaarden. Geen andere documentatie betreffende geplaatste orders of goederenontvangsten wordt geproduceerd of bewaard dan die van het geautomatiseerde systeem.
 - Een entiteit die aan klanten diensten verleent door middel van digitale media (bijvoorbeeld een Internet provider of een telecommunicatiebedrijf) en informatietechnologie gebruikt om een vastlegging te maken van de aan de afnemers verleende diensten, om de facturering voor de verleende diensten tot stand te brengen en te verzorgen en de factuurbedragen

automatisch vast te leggen in een digitale administratie die deel uitmaakt van het systeem dat wordt gebruikt om financiële overzichten betreffende de entiteit te vervaardigen.

Bijstelling van de risico-inschatting

119. De door de accountant uitgevoerde inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau is gebaseerd op de beschikbare controle-informatie en kan wijzigen tijdens het uitvoeren van de controle, naarmate aanvullende controle-informatie wordt verkregen. In het bijzonder kan dit het geval zijn als de risico-inschatting is gebaseerd op de verwachting dat de beheersingsmaatregelen gericht op het voorkomen, of ontdekken en herstellen, van een afwijking van materieel belang op beweringniveau effectief werken. Bij het uitvoeren van systeemgerichte werkzaamheden om controle-informatie te verkrijgen over de effectieve werking daarvan, kan de accountant controle-informatie verkrijgen die aangeeft dat de beheersingsmaatregelen op de voor de controle van belang zijnde momenten niet effectief hebben gewerkt. Ook bij het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden kan de accountant afwijkingen ontdekken waarvan de financiële omvang of de frequentie van voorkomen omvangrijker is dan wat overeenkomt met de door de accountant gemaakte risico-inschattingen. Indien de accountant bij het uitvoeren van aanvullende controlewerkzaamheden controle-informatie verkrijgt die tegenstrijdig lijkt met de controle-informatie waarop hij zijn eerdere inschatting heeft gebaseerd, stelt hij de inschatting bij en stemt hij de aanvullend uit te voeren controlewerkzaamheden daarop af. Zie de paragrafen 66 en 70 van Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschatting" voor verdere aanwijzingen.

Communicatie met de organen belast met governance en met het bestuur

120. **De accountant dient de organen belast met governance of het bestuur op het juiste bevoegdheidsniveau zo spoedig mogelijk op de hoogte te brengen van door hem geconstateerde tekortkomingen van materieel belang met betrekking tot de opzet of de implementatie van de interne beheersingsmaatregelen.**
121. Indien de accountant risico's van een afwijking van materieel belang onderkent waarvoor de entiteit geen beheersingsmaatregelen heeft getroffen, of waarvoor de getroffen beheersingsmaatregelen onvoldoende zijn, of indien de accountant van oordeel is dat er een tekortkoming van materieel belang bestaat in het door de entiteit toegepaste risico-inschattingsproces, betreft hij deze tekortkomingen in de interne beheersing in zijn communicatie betreffende controle-aangelegenheden die van belang zijn in het kader van governance met de desbetreffende organen. Zie hiervoor Standaard 260, "Communicatie over controle-aangelegenheden met organen belast met governance".

Controledocumentatie

122. **De accountant dient vast te leggen:**

- a. De bespreking binnen het opdrachtteam betreffende de mate van kwetsbaarheid van financiële overzichten van de entiteit voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten en de belangrijke besluiten die daarover zijn genomen;
 - b. Belangrijke aspecten van de kennis die is verkregen over elk aandachtsgebied van de entiteit en haar omgeving dat in paragraaf 20 van deze Standaard is aangegeven, waaronder elk element van de interne beheersing dat in paragraaf 43 van deze Standaard is aangegeven, met het doel om het risico van een afwijking van materieel belang in financiële overzichten in te kunnen schatten; de informatiebronnen waaraan die kennis is ontleend en de risicoanalyses;
 - c. Het onderkende en ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van het financiële overzicht en op beweringniveau zoals conform paragraaf 100 van deze Standaard is vereist; en
 - d. De onderkende risico's en de daarop betrekking hebbende beheersingsmaatregelen die zijn beoordeeld ingevolge de eisen van de paragrafen 113 en 115 van deze Standaard .
123. De accountant bepaalt op grond van vaktechnische oordeelsvorming de wijze waarop deze onderwerpen worden vastgelegd. De uitkomsten van de risico-inschatting kunnen afzonderlijk worden vastgelegd of als onderdeel van de documentatie betreffende aanvullende werkzaamheden (zie paragraaf 73 van Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschatting" voor verdere aanwijzingen). Voorbeelden van gebruikelijke methoden, die afzonderlijk of tezamen worden gebruikt, zijn beschrijvingen, vragenlijsten, checklists en stroomschema's. Dergelijke methoden kunnen ook nuttig zijn bij de vastlegging van de inschatting door de accountant van het risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van het financiële overzicht als geheel en op beweringniveau. De vorm en omvang van de vastleggingen worden bepaald door de aard, de omvang en de complexiteit van de entiteit en haar interne beheersing, de beschikbaarheid van informatie vanuit de entiteit en de specifieke controlemethodieken en -technieken die bij de controle zijn gehanteerd. Zo kan bijvoorbeeld een vastlegging van de verkregen kennis over een gecompliceerd informatiesysteem waarin een groot aantal transacties digitaal wordt tot stand gebracht, vastgelegd, verwerkt of gerapporteerd, onder meer bestaan uit stroomschema's, vragenlijsten of beslissingstabellen. Voor een informatiesysteem dat geen of slechts beperkt gebruik maakt van informatietechnologie of dat weinig transacties verwerkt (bijvoorbeeld schulden op lange termijn) kan een vastlegging in de vorm van een notitie voldoende zijn. Gewoonlijk zal de vastlegging door de accountant uitgebreider zijn naarmate de entiteit ingewikkelder is en naarmate de controlewerkzaamheden omvangrijker zijn. Standaard 230, "Controledocumentatie" geeft aanwijzingen met betrekking tot de vastlegging van de verrichte werkzaamheden in het kader van de controle van financiële overzichten.

Specifieke aspecten publieke sector

1. Bij het verrichten van controles bij entiteiten binnen de publieke sector, neemt de accountant werkzaam binnen de publieke sector mede in aanmerking de wet- en regelgeving die van invloed is op de controleopdracht en andere specifieke controlevoorschriften. Bij het verkrijgen van kennis over de door wet- en regelgeving bepaalde structuur, zoals wordt vereist in paragraaf 22 van deze Standaard, zullen accountants werkzaam binnen de publieke sector daarom de wet- en regelgeving en het gezag waaronder de entiteit werkzaam is in aanmerking nemen. Evenzo dient de accountant werkzaam binnen de publieke sector zich conform paragraaf 30 van deze Standaard bewust te zijn dat de "doelstellingen van het bestuur" van entiteiten binnen de publieke sector kunnen worden beïnvloed door overwegingen betreffende het afleggen van verantwoording naar het maatschappelijk verkeer en mede doelstellingen kunnen bevatten die hun oorsprong vinden in wet- en regelgeving.
2. De paragrafen 47-53 van deze Standaard behandelen de beheersingsmaatregelen die van belang zijn voor de controle. Accountants werkzaam binnen de publieke sector hebben vaak verdergaande verantwoordelijkheden voor wat betreft de interne beheersing, bijvoorbeeld om te rapporteren over de naleving van een ingestelde gedragscode. Accountants werkzaam binnen de publieke sector kunnen ook verplicht zijn over de naleving te rapporteren aan wetgevende instanties. Hun onderzoek van de interne beheersingsmaatregelen kan daarom uitgebreider en meer gedetailleerd zijn.
3. De paragrafen 120 en 121 van deze Standaard behandelen het communiceren betreffende tekortkomingen. Voor accountants werkzaam binnen de publieke sector kunnen aanvullende eisen bestaan betreffende de communicatie of de rapportering. Zo kan bijvoorbeeld zijn voorgeschreven dat tekortkomingen in de interne beheersing aan een wetgevend lichaam of een ander bestuursorgaan moeten worden gerapporteerd.

Bijlage 1: Het verkrijgen van kennis over de entiteit en haar omgeving

Deze bijlage geeft aanvullende aanwijzingen betreffende aspecten die de accountant kan beschouwen bij het verkrijgen van kennis over aangelegenheden op het gebied van de bedrijfstak, de regelgeving en overige externe aangelegenheden die invloed hebben op de entiteit, met inbegrip van de van toepassing zijnde algemeen aanvaarde grondslagen voor de financiële verslaggeving, de aard van de entiteit, de doelen en strategieën en de daarmee gepaard gaande bedrijfsrisico's, en het vaststellen en beoordelen van de financiële prestaties van de entiteit. De gegeven voorbeelden betreffen een breed scala van zaken die bij veel opdrachten van toepassing zijn, maar niet alle zaken zijn bij elke opdracht van belang en de lijst met voorbeelden is niet noodzakelijkerwijs volledig. Aanvullende informatie over interne beheersing is opgenomen in bijlage 2.

Aangelegenheden op het gebied van de bedrijfstak, de regelgeving en overige externe aangelegenheden die van invloed zijn op de entiteit, met inbegrip van de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving

Voorbeelden van aspecten die de accountant in aanmerking kan nemen zijn:

- Omstandigheden binnen de bedrijfstak
 - De markt en concurrentie, met inbegrip van vraag, capaciteit, en prijsconcurrentie
 - Cyclische of seizoensgebonden activiteiten
 - Producttechnologie met betrekking tot de producten van de entiteit
 - De beschikbaarheid en kosten van de benodigde energie
- Regelgevingsomstandigheden
 - Grondslagen van de administratieve verantwoording en bedrijfstakspecifieke gebruiken
 - Regelgevingskader voor een gereguleerde bedrijfstak
 - Wet- en regelgeving die in belangrijke mate van invloed zijn op de bedrijfsuitoefening van de entiteit
 - Eisen van de regelgeving
 - Activiteiten van de rechtstreekse toezichhouders

- Belastingen (winst- en andere belastingen)
- Invloed op de bedrijfsuitoefening van de huidige overheidspolitiek
 - Monetair, met inbegrip van deviezencontrole
 - Fiscaal
 - Financiële prikkels (bijvoorbeeld programma's voor overheidssteun)
 - Tarief- en handelsbelemmeringen
 - Milieu-eisen met invloed op de bedrijfsuitoefening door de bedrijfstak en door de entiteit
- Andere externe factoren die momenteel van invloed zijn op de bedrijfsuitoefening door de entiteit
 - De algemene toestand van de economie (bijvoorbeeld recessie of groei)
 - Interestpercentages en beschikbaarheid van financiering
 - Inflatie, herwaardering van valuta

Aard van de entiteit

Voorbeelden van zaken die de accountant in aanmerking kan nemen zijn:

Bedrijfsvoering

- Aard van de bedrijvigheid (bijvoorbeeld producent, groothandel, bank- of verzekeringsbedrijf of andere financiële dienstverlening, import-/exporthandel, nutsbedrijf, transport of producten en diensten met een hoogwaardige technologie)
- Producten of diensten en hun markten (bijvoorbeeld belangrijkste afnemers en contracten, betalingscondities, winstmarges, marktaandeel, concurrenten, exporten, prijspolitiek, productreputatie, garantievoorwaarden, orderportefeuille, trends, verkoopstrategie en -doelstellingen, productieprocessen)
- Wijze van bedrijfsvoering (bijvoorbeeld productiefasen en -wijze, bedrijfsonderdelen, levering van producten of diensten, details betreffende inkrimpende of expanderende bedrijfsactiviteiten)

- Samenwerkingsverbanden, joint ventures en uitbesteding van werkzaamheden
- Betrokkenheid bij elektronisch ondernemen, waaronder begrepen verkopen en marketing activiteiten via Internet
- Geografische spreiding en indeling van de bedrijfstak in sectoren
- Vestigingsplaatsen van productie, opslag en kantoren
- Belangrijkste afnemers
- Belangrijke leveranciers van goederen en diensten (bijvoorbeeld lange-termijncontracten, stabiliteit van levering, betalingsvoorwaarden, wijze van aflevering zoals "just-in-time")
- Dienstverbanden (bijvoorbeeld per vestiging, aanbod van werknemers, beloningsniveau, CAO's, pensioen en andere uitkeringen aan gepensioneerden, aandelenoptie- of prestatiebeloningsregelingen, en overheidsregels betreffende personeelsleden)
- Onderzoeks- en ontwikkelingsactiviteiten en -kosten
- Transacties met verbonden partijen

Deelnemingen en overige investeringen

- Overnames, fusies of het afstoten van bedrijfsactiviteiten (voorgenomen of onlangs uitgevoerd)
- Investerings in en het afstoten van effecten en leningen
- Investerings in kapitaalgoederen, met inbegrip van investeringen in machines en inventaris en in technologie, en onlangs uitgevoerde of voorgenomen wijzigingen daarin
- Investerings in niet-geconsolideerde deelnemingen, met inbegrip van maatschappen, joint ventures en deelnemingen met een bijzonder bedrijfsdoel

Financiering

- Groepsstructuur - belangrijkste dochterondernemingen en gelieerde entiteiten, met inbegrip van geconsolideerde en niet-geconsolideerde subgroepen
- Schuldstructuur, met inbegrip van contractuele bepalingen, beperkingen, garanties, en financieringovereenkomsten buiten de balans om

- Leasing van gebouwen, machines of inventaris voor bedrijfsmatig gebruik
- Economische eigenaren (lokaal, buitenlands, zakelijke reputatie en ervaring)
- Verbonden partijen
- Gebruik van derivaten

Financiële verslaggeving

- Grondslagen voor de financiële verslaggeving en bedrijfstakspecifieke gebruiken
- Wijze van opbrengstverantwoording
- Administratieve verantwoording van de waarde van activa in het economisch verkeer
- Voorraden (bijvoorbeeld locaties en hoeveelheden)
- Activa, passiva en transacties luidende in vreemde valuta
- Belangrijke bedrijfstakspecifieke zaken (bijvoorbeeld bij banken leningen en investeringen, bij producenten debiteuren en voorraden, bij farmaceutische bedrijven onderzoek en ontwikkeling)
- Administratieve verantwoording van weinig voorkomende of ingewikkelde transacties, met inbegrip van die op controversiële of in opkomst zijnde terreinen (bijvoorbeeld verantwoording van loon in aandelen)
- Presentatie en toelichtingen in de financiële overzichten

Doelen en strategieën en daarmee verband houdende bedrijfsrisico's

Voorbeelden van zaken die de accountant in aanmerking kan nemen zijn:

- Het bestaan van doelstellingen (d.w.z. de wijze waarop de entiteit omgaat met aangelegenheden op het gebied van de bedrijfstak, de regelgeving en overige externe aangelegenheden):
 - Ontwikkelingen binnen de bedrijfstak (een mogelijk hiermee verband houdend bedrijfsrisico zou bijvoorbeeld kunnen zijn dat de entiteit niet het personeel of de kennis heeft om de veranderingen toe te passen)

- Nieuwe producten en diensten (een mogelijk hiermee verband houdend bedrijfsrisico zou bijvoorbeeld kunnen zijn een toegenomen productaansprakelijkheid)
- Uitbreiding van het bedrijf (een mogelijk hiermee verband houdend bedrijfsrisico zou bijvoorbeeld kunnen zijn dat de vraag niet goed is ingeschat)
- Nieuwe administratieve eisen (een mogelijk hiermee verband houdend bedrijfsrisico zou bijvoorbeeld kunnen zijn onvolledige of onjuiste implementatie of toegenomen kosten)
- Eisen van de regelgevende instanties (een mogelijk hiermee verband houdend bedrijfsrisico zou bijvoorbeeld kunnen zijn toegenomen juridische risico's)
- Lopende en voorzienbare financieringsbehoefte (een mogelijk hiermee verband houdend bedrijfsrisico zou bijvoorbeeld kunnen zijn het wegvallen van financiering omdat de entiteit niet kan voldoen aan de gestelde eisen)
- Gebruik van automatisering (een mogelijk hiermee verband houdend bedrijfsrisico zou bijvoorbeeld kunnen zijn dat de systemen en processen niet verenigbaar zijn)
- Gevolgen van het implementeren van een strategie, in het bijzonder gevolgen die tot nieuwe administratieve eisen zullen leiden (een mogelijk hiermee verband houdend bedrijfsrisico zou bijvoorbeeld kunnen zijn onvolledige of onjuiste implementatie)

Het vaststellen en beoordelen van de financiële prestaties van de entiteit

Voorbeelden van zaken die de accountant in aanmerking kan nemen zijn:

- Belangrijke ratio's en statistische gegevens betreffende de bedrijfsvoering
- Belangrijke prestatie-indicatoren
- Prestatiemetingen van personeel en het beleid aangaande prestatiebeloning
- Trends
- Het gebruik van prognoses, begrotingen en verschillenanalyse
- Rapporten van analisten en kredietbeoordelaars
- Analyse van de prestaties van concurrenten

- Financiële rapportage van periode tot periode (omzetgroei, winstgevendheid, vermogensverhoudingen)

Bijlage 2: Elementen van de interne beheersing

1. Zoals in paragraaf 43 is vermeld en verder is beschreven in de paragrafen 67-99, bestaat interne beheersing uit de volgende elementen:
 - a. De beheersingsomgeving;
 - b. Het proces met betrekking tot risico-inschatting van de entiteit;
 - c. Het informatiesysteem, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende bedrijfsprocessen, voor zover van belang voor de financiële verslaggeving en de communicatie;
 - d. Beheersingsactiviteiten;
 - e. Toezicht op de beheersingsmaatregelen.

In deze bijlage worden de hiervoor genoemde elementen verder toegelicht in het verband met een controle van financiële overzichten.

Beheersingsomgeving

2. De beheersingsomgeving omvat mede de houding, het bewustzijn en de handelingen van de leiding en de organen belast met governance met betrekking tot de interne beheersing van de entiteit en het belang daarvan voor de entiteit. De beheersingsomgeving omvat ook de taken van governance en leidinggeven en bepaalt de sfeer binnen een organisatie, en beïnvloedt daarmee tevens de interesse voor de interne beheersing van haar mensen. Zij vormt de basis voor een effectieve interne beheersing die systeem en structuur verschaft.
3. De beheersingsomgeving bevat de volgende elementen:
 - a. Communicatie over en het doen naleven van de integriteit en ethische waarden. De effectiviteit van beheersingsmaatregelen kan niet hoger zijn dan het niveau van de integriteit en de ethische waarden van de personen die deze maatregelen ontwerpen, uitvoeren en hierop toezicht uitoefenen. De integriteit en de ethische waarden zijn essentiële elementen van de beheersingsomgeving die van invloed zijn op de effectiviteit van de opzet, de toepassing en het toezicht van andere elementen van de interne beheersing. De integriteit en de ethische waarden zijn het resultaat van de ethische en gedragsnormen van de entiteit, de wijze waarop deze worden gecommuniceerd en de wijze waarop deze in de praktijk worden opgelegd. Hiertoe behoren ook de activiteiten van de leiding betreffende het wegnemen of verminderen van prikkels en verleidingen die het personeel ertoe kunnen brengen over te gaan tot oneerlijke, illegale of onethische

handelingen. Hiertoe behoort ook het communiceren naar het personeel van de waarden en gedragsnormen van de entiteit door middel van beleids- en gedragsregels en door voorbeeldgedrag.

- b. Handhaving van het bekwaamheidsniveau. Bekwaamheid bestaat uit de kennis en vaardigheden die noodzakelijk zijn om de werkzaamheden die behoren tot de taak van een persoon te kunnen uitvoeren. Handhaving van het bekwaamheidsniveau is de beoordeling door de leiding van het bekwaamheidsniveau dat voor bepaalde taken nodig is en de wijze waarop dit niveau in de vereiste vaardigheden en kennis wordt vertaald.
- c. Betrokkenheid van de organen belast met governance. De interesse voor de interne beheersing van een entiteit wordt in belangrijke mate beïnvloed door de organen belast met governance. Kenmerkend voor de organen belast met governance zijn onafhankelijkheid van de leiding, ervaring en aanzien, de mate van betrokkenheid bij en kritische blik op de werkzaamheden, de juistheid van handelen, de ontvangen informatie, de mate waarin moeilijke vragen worden gesteld aan de leiding en de afhandeling daarvan en de contacten met interne en externe accountants. Het belang van de verantwoordelijkheden van de organen belast met governance wordt onderschreven in gedragscodes en andere regelingen of in aanwijzingen die ten behoeve van de organen belast met governance worden opgesteld. Andere verantwoordelijkheden van de organen belast met governance betreffen toezicht op de opzet en de effectieve werking van klokkenluiderprocedures en de procedures voor het beoordelen van de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit.
- d. De opvattingen en werkwijze van de leiding. De opvattingen en werkwijze van de leiding omvatten een breed scala aan kenmerken. Dergelijke kenmerken kunnen mede omvatten de benadering door de leiding van het lopen van en houden van toezicht op bedrijfsrisico's, de houding en activiteiten van de leiding met betrekking tot financiële verslaggeving (behoudende of dynamische keuze uit de beschikbare alternatieve grondslagen van administratieve verantwoording en zorgvuldigheid en voorzichtigheid bij het bepalen van de omvang van schattingsposten) en de houding van de leiding met betrekking tot de informatieverwerking en de functies en medewerkers van de administratie.
- e. Organisatiestructuur. De organisatiestructuur van een entiteit bepaalt het kader waarbinnen de activiteiten betreffende het bereiken van de voor de entiteit als geheel gestelde doelstellingen worden gepland, uitgevoerd, beheerst en beoordeeld. Het instellen van een goede organisatiestructuur omvat mede het beschouwen van belangrijke gezags- en verantwoordelijkheidsgebieden en de benodigde rapportagelijnen. Een entiteit ontwikkelt een organisatiestructuur die is afgestemd op haar behoeften. In hoeverre de organisatiestructuur van een entiteit geschikt is, is mede afhankelijk van haar omvang en de aard van haar activiteiten.

- f. Toekenning van bevoegdheid en verantwoordelijkheid. Deze factor betreft de wijze waarop de bevoegdheden en verantwoordelijkheden betreffende de bedrijfsactiviteiten worden toegekend en hoe de hiërarchie van bevoegdheden en verantwoordelijkheden wordt ingesteld. Dit omvat ook de gedragslijnen ten aanzien van de juiste bedrijfsuitoefening, de kennis en ervaring van personeel op sleutelposities en de middelen die voor het uitvoeren van de werkzaamheden beschikbaar worden gesteld. Daarnaast omvat dit de gedragslijnen en communicatie die erop zijn gericht te garanderen dat alle personeelsleden inzicht hebben in de doelstellingen van de entiteit, weten op welke wijze de eigen werkzaamheden verband houden met en bijdragen aan deze doelstellingen en erkennen op welke wijze en waarvoor zij verantwoordelijk zijn.
- g. Gedragslijnen en methoden ten aanzien van personeelszaken. De gedragslijnen en methoden ten aanzien van personeelszaken betreffen het inhuren van personeel, introductie, opleiding, beoordeling, adviesverlening, promotie, beloning en verbeteringsacties. Zo tonen bijvoorbeeld de normen voor het inhuren van de best gekwalificeerde personen - met de nadruk op opleiding, werkervaring, eerdere prestaties, en bewijs van integriteit en ethisch gedrag - aan dat de entiteit bekwaam en betrouwbaar personeel wenst. Opleidingsbeleid dat de toekomstige rollen en verantwoordelijkheden duidelijk maakt, en ook zaken als opleidingsinstituten en cursussen omvat, geeft aan welk prestatie- en gedragsniveau wordt verwacht. Promoties die plaatsvinden op basis van periodieke prestatiebeoordelingen tonen aan dat de entiteit bekwaam personeel naar een hoger niveau van verantwoordelijkheid wenst te bevorderen.

Toepassing bij kleine entiteiten

- 4. Kleine entiteiten kunnen de elementen van de beheersingsomgeving op een andere wijze invoeren dan grote. Zo kan het bijvoorbeeld zijn dat kleine entiteiten geen geschreven gedragscode hebben maar in plaats daarvan een cultuur hebben ontwikkeld met de nadruk op het belang van integriteit en ethisch gedrag door mondelinge communicatie en door voorbeeldgedrag van de leiding. Ook is het mogelijk dat de organen belast met governance in een kleine entiteit geen onafhankelijk of van buiten aangetrokken lid hebben.

Het proces met betrekking tot risico-inschatting van de entiteit

- 5. Het proces met betrekking tot risico-inschatting van de entiteit is het proces om bedrijfsrisico's te onderkennen en daarop in te spelen en de uitkomsten van dit proces te onderkennen. Voor de financiële verslaggeving omvat het proces met betrekking tot risico-inschatting van de entiteit onder meer op welke wijze de leiding van risico's die van belang zijn voor het opstellen van financiële overzichten die een getrouw beeld geeft in overeenstemming met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving, het belang taxeert, de waarschijnlijkheid van optreden inschat, en bepaalt welke werkzaamheden moeten worden uitgevoerd om deze

risico's te beheersen. In het proces met betrekking tot risico-inschatting kan bijvoorbeeld worden nagegaan hoe de entiteit de mogelijkheid dat transacties niet worden vastgelegd beoordeelt of hoe zij belangrijke schattingsposten in financiële overzichten onderkent en analyseert. Risico's die van belang zijn voor een betrouwbare financiële verslaggeving hebben ook betrekking op specifieke gebeurtenissen of transacties.

6. Tot de risico's die van belang zijn voor de financiële verslaggeving behoort ook de mogelijkheid dat zich externe of interne gebeurtenissen en omstandigheden voordoen die een ongunstig effect hebben op het vermogen van de entiteit om het totstandkomen, vastleggen, verwerken en rapporteren van financiële gegevens te doen plaatsvinden die in overeenstemming zijn met de beweringen in financiële overzichten. Zodra risico's zijn onderkend, beoordeelt de leiding het belang daarvan, de waarschijnlijkheid van optreden en de wijze waarop deze moeten worden beheerst. De leiding kan een aanzet maken voor plannen, programma's of acties om op bepaalde risico's in te spelen of zij kan besluiten dat zij het risico uit kostenoverwegingen of om andere redenen aanvaardt. Risico's kunnen ontstaan of veranderen als gevolg van:
- Veranderingen in de bedrijfsomgeving. Wijzigingen in de regelgeving of in de bedrijfsomgeving kunnen leiden tot veranderingen in de concurrentiedruk en tot significante nieuwe risico's.
 - Nieuw personeel. Nieuw personeel kan een andere perceptie van de interne beheersing hebben of minder kennis hiervan.
 - Nieuwe of aangepaste informatiesystemen. Belangrijke en snelle veranderingen in informatiesystemen kunnen het interne-beheersingsrisico wijzigen.
 - Snelle groei. Belangrijke en snelle groei van de activiteiten kan de beheersingsmaatregelen onder druk zetten en het risico van uitvallen van de beheersingsmaatregelen doen toenemen.
 - Nieuwe technologie. Het opnemen van nieuwe technologie in productieprocessen of informatiesystemen kan het interne-beheersingsrisico veranderen.
 - Nieuwe bedrijfsmodellen, producten of activiteiten. Het betreden van nieuwe markten of het sluiten van nieuwe transacties waar de entiteit weinig ervaring mee heeft kan leiden tot nieuwe interne-beheersingsrisico's.
 - Herstructurering van de organisatie. Herstructureringen kunnen gepaard gaan met inkrimping van personeel en veranderingen in het toezicht en de functiescheiding waardoor de interne-beheersingsrisico's kunnen wijzigen.

- Toename van buitenlandse activiteiten. De uitbreiding of overname van buitenlandse activiteiten brengt nieuwe, veelal unieke risico's met zich die van invloed kunnen zijn op de interne beheersing, zoals bijvoorbeeld meer of veranderde risico's uit hoofde van transacties in vreemde valuta.
- Nieuwe verslaggevingsregels. Het toepassen van nieuwe grondslagen voor de financiële verslaggeving of het wijzigen daarvan kan van invloed zijn op de risico's bij het opstellen van financiële overzichten.

Toepassing bij kleine entiteiten

7. De uitgangspunten voor het proces met betrekking tot risico-inschatting van de entiteit zijn voor iedere entiteit, ongeacht haar grootte, van belang, maar het proces met betrekking tot risico-inschatting is bij kleine entiteiten waarschijnlijk minder formeel en minder gestructureerd opgezet dan bij grotere. Alle entiteiten dienen doelstellingen voor de financiële verslaggeving te hebben, maar bij kleine entiteiten kunnen deze meer impliciet dan expliciet zijn erkend. De leiding kan zich bewust zijn van de risico's die met deze doelstellingen verband houden, zonder hiervoor een formeel proces te hanteren, maar door rechtstreekse persoonlijke contacten met de werknemers en derden te onderhouden.

Informatiesysteem, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende bedrijfsprocessen voor zover van belang voor de financiële verslaggeving en de communicatie

8. Een informatiesysteem bestaat uit infrastructuur (apparatuur en andere fysieke elementen), software, personen, procedures en gegevens. Bij systemen die geheel of grotendeels handmatig zijn, zullen infrastructuur en programmatuur ontbreken of van minder belang zijn. Veel informatiesystemen maken op uitgebreide schaal gebruik van automatisering.
9. Het informatiesysteem dat van belang is voor de financiële verslaggeving, waaronder begrepen het financiële rapportagesysteem, bestaat uit de werkzaamheden en vastleggingen die zijn ingesteld om transacties van de entiteit tot stand te brengen, vast te leggen, te verwerken en te rapporteren (evenals gebeurtenissen en omstandigheden) en om voor de daarmee verband houdende activa, verplichtingen en vermogensposten verantwoording af te leggen. Transacties kunnen handmatig of geautomatiseerd, door geprogrammeerde procedures, tot stand worden gebracht. Vastlegging omvat ook het onderkennen en registreren van de belangrijke informatie betreffende transacties en gebeurtenissen). Verwerking omvat ook taken als opmaken en geldig verklaren, berekenen, meten, waarderen, samenvatten en aansluiten, hetzij handmatig dan wel geautomatiseerd uitgevoerd. Rapporteren betreft het opstellen van zowel financiële rapportages als andere informatie, in digitale of papieren vorm, die de entiteit hanteert voor het vaststellen en beoordelen van de financiële prestaties van de entiteit en voor andere taken. De kwaliteit van de door het geautomatiseerde systeem opgeleverde informatie is van invloed op de moge-

lijkheden van de leiding om verantwoorde beslissingen te nemen bij het leiden en beheersen van de werkzaamheden van de entiteit en om betrouwbare financiële rapportages op te stellen.

10. Daarom omvat een informatiesysteem procedures en vastleggingen die:
 - Alle geldige transacties onderkennen en vastleggen.
 - De transacties tijdig en voldoende gedetailleerd beschrijven om deze voor verslaggevingsdoeleinden goed te kunnen rubriceren.
 - De waarde van transacties zodanig meten dat de juiste geldswaarde daarvan in de financiële overzichten kan worden vastgelegd.
 - De periode bepalen waarin een transactie plaatsvond om vastlegging van transacties in de juiste verslaggevingsperiode mogelijk te maken.
 - De transacties en de daarmee gepaard gaande toelichtingen op de juiste wijze presenteren in de financiële overzichten.
11. Communicatie omvat mede het inzicht geven in de aan de individueel toegekende taken en verantwoordelijkheden betreffende de interne beheersing met betrekking tot de financiële verslaggeving. Daaronder valt ook de mate waarin personeelsleden inzicht hebben in de wijze waarop hun werkzaamheden binnen het financiële verslaggevingssysteem zich verhouden tot de werkzaamheden van anderen en de wijze waarop uitzonderingen aan het juiste hogere niveau in de entiteit moeten worden gerapporteerd. Open communicatiekanalen dragen er toe bij te garanderen dat uitzonderingen worden gerapporteerd en dat daarop actie wordt ondernomen.
12. Communicatie kan de vorm aannemen van gedragslijnen, administratieve en financiële verslaggevingshandboeken en memoranda. Communicatie kan ook elektronisch, mondeling of door middel van activiteiten van de leiding plaatsvinden.

Toepassing bij kleine entiteiten

13. Informatiesystemen en daarmee verband houdende bedrijfsprocessen die van belang zijn voor de financiële verslaggeving in kleine entiteiten zijn waarschijnlijk minder formeel dan bij grotere, maar het belang ervan is even groot. Kleine entiteiten met een actieve betrokkenheid van de leiding hebben mogelijk geen behoefte aan uitgebreide beschrijvingen van administratieve procedures, verfijnde administratieve vastleggingen of geschreven gedragslijnen. De communicatie kan in een kleine entiteit minder formeel en meer direct zijn dan in een grotere als gevolg van de kleinere omvang en de plattere organisatie van de entiteit en door de grotere bereikbaarheid en beschikbaarheid van de leiding.

Beheersingsactiviteiten

14. Beheersingsactiviteiten zijn de gedragslijnen en procedures die ertoe bijdragen te garanderen dat de instructies van de leiding worden uitgevoerd, zoals bijvoorbeeld het uitvoeren van de noodzakelijke werkzaamheden om in te spelen op de risico's die het bereiken van de doelstellingen van de entiteit in gevaar brengen. Beheersingsactiviteiten, zowel die welke deel uitmaken van geautomatiseerde als die in handmatige systemen, hebben verschillende doelstellingen en worden op verschillende organisatorische en functionele niveaus uitgevoerd.
15. In het algemeen kunnen beheersingsactiviteiten, die mogelijk voor de controle van belang zijn, worden onderverdeeld in gedragslijnen en procedures betreffende:
 - Prestatiebeoordeling. Deze beheersingsactiviteiten bestaan onder meer uit het beoordelen en analyseren van de gerealiseerde prestaties in vergelijking met begrotingen, prognoses en de prestaties in vorige periodes. Voorts behoren tot de beheersingsactiviteiten: het verband leggen tussen verschillende gegevensreeksen - operationeel of financieel - alsmede analyses van de verbanden en de onderzoeks- en corrigerende activiteiten; het vergelijken van interne gegevens met externe informatiebronnen; en het beoordelen van prestaties op functioneel of activiteitsniveau, zoals bij een bank een manager van consumentenkredieten de rapportages per filiaal, regio en leningstype beoordeelt op verleende goedkeuring per lening en op aflossing.
 - Geautomatiseerde informatieverwerking. Voor het controleren op nauwkeurigheid, volledigheid en autorisatie van transacties worden uiteenlopende beheersingsmaatregelen uitgevoerd. De beheersingsactiviteiten betreffende geautomatiseerde informatiesystemen zijn globaal in twee groepen te verdelen, namelijk beheersingsmaatregelen gericht op de toepassingsprogrammatuur en beheersingsmaatregelen gericht op de automatiseringsomgeving. Beheersingsmaatregelen betreffende toepassingsprogramma's hebben betrekking op de werking van afzonderlijke programma's. Deze beheersingsmaatregelen dragen ertoe bij dat de gerealiseerde transacties geautoriseerd zijn en volledig en nauwkeurig worden vastgelegd en verwerkt. Voorbeelden van beheersingsmaatregelen betreffende toepassingsprogramma's zijn het controleren van de rekenkundige nauwkeurigheid van vastleggingen, het handhaven en controleren van aansluitingen tussen verschillende grootboekrekeningen en het evenwicht in saldibalansen, geautomatiseerde controles zoals opmaakcontroles op invoergegevens en controles op nummervolgorde, en handmatige afwerking van uitzonderingsrapportages. Beheersingsmaatregelen gericht op de automatiseringsomgeving zijn gedragslijnen en procedures die betrekking hebben op een groot aantal toepassingen en die het effectief functioneren van beheersingsmaatregelen betreffende toepassingsprogramma's ondersteunen door ertoe bij te dragen dat de informatiesystemen goed blijven werken. Tot de beheersingsmaatregelen gericht op de automatiseringsomgeving behoren ge-

woonlijk beheersingsmaatregelen betreffende de werking van het computercentrum en het netwerk, de aanschaf, wijzigingen in en onderhoud van systeemsoftware, toegangsbeveiliging en aanschaf, ontwikkeling en onderhoud van toepassingsprogramma's. Deze beheersingsmaatregelen hebben betrekking op situaties waarin gewerkt wordt met een mainframe, miniframes of computers bij de eindgebruikers. Voorbeelden van dergelijke beheersingsmaatregelen gericht op de automatiseringsomgeving zijn maatregelen gericht op wijzigingen in de programma's, maatregelen gericht op beperking van de toegang tot bepaalde programma's of gegevens, maatregelen betreffende het implementeren van nieuwe versies van een softwarepakket en beheersingsmaatregelen betreffende systeemsoftware die de toegang tot systeemvoorzieningen beperken of toezicht houden op het gebruik van systeemvoorzieningen die financiële gegevens of vastleggingen zouden kunnen wijzigen zonder hiervan een audit trail achter te laten.

- Fysieke beheersingsmaatregelen. Deze activiteiten omvatten de fysieke beveiliging van activa, waaronder begrepen waarborgen zoals beveiligingsvoorzieningen voor de toegang tot activa en vastleggingen, autorisatie voor toegang tot computerprogramma's en gegevensbestanden en het periodiek tellen en vergelijken van de uitkomsten met de bedragen in de controlebestanden (bijvoorbeeld het vergelijken van de uitkomsten van kas-, effecten- en voorraadopnames met de administratieve vastleggingen). De mate waarin fysieke beheersingsmaatregelen die erop zijn gericht diefstal van activa te voorkomen van belang zijn voor de betrouwbaarheid van het opstellen van financiële overzichten, en dus voor de controle, is afhankelijk van omstandigheden, zoals de vraag of de activa zeer gevoelig zijn voor diefstal. Zo zullen deze beheersingsmaatregelen bijvoorbeeld gewoonlijk niet van belang zijn als alle voorraadtekorten zouden worden ontdekt bij periodieke voorraadopnamen en vervolgens zouden worden verwerkt in financiële overzichten. Indien de leiding echter voor de financiële verslaggeving uitsluitend steunt op de registratie van partieel ronderende voorraadopnamen, zijn de fysieke beveiligingsmaatregelen van belang voor de controle.
 - Functiescheiding. Het toekennen van de verantwoordelijkheden voor autorisatie van transacties, het vastleggen van transacties en het bewaren van activa aan verschillende personen heeft ten doel de mogelijkheden voor één persoon om bij zijn normale werkzaamheden zowel fouten te maken of fraude te plegen als de gevolgen hiervan te verbergen, te beperken. Voorbeelden van functiescheiding zijn het rapporteren over, beoordelen van en goedkeuren van gemaakte aansluitingen, en de goedkeuring en het beheer van documenten.
16. Sommige beheersingsactiviteiten kunnen afhankelijk zijn van het bestaan van passende gedragslijnen op een hoger niveau, welke zijn opgesteld door de leiding of de organen belast met governance. Zo kan het uitvoeren van beheersingsmaatregelen met betrekking tot autorisatie worden gedelegeerd, onder hantering van specifieke richtlijnen, zoals investeringscriteria die door de organen belast met governance zijn opgesteld. Anderzijds vereisen niet-routinematige transacties, zoals belangrijke

overnames of desinvesteringen, mogelijk specifieke toestemming op een hoog niveau in de organisatie, in sommige gevallen zelfs van de aandeelhouders.

Toepassing bij kleine entiteiten

17. De gedachten die aan beheersingsactiviteiten bij kleine entiteiten ten grondslag liggen zijn waarschijnlijk vergelijkbaar met die bij grote, maar de formele toepassing verschilt. Voorts achten kleine entiteiten sommige beheersingsactiviteiten niet van belang gezien de door de leiding uitgevoerde beheersingsmaatregelen. Zo kan het niet door de leiding delegeren van de goedkeuring van creditnota's en belangrijke inkopen of van het gebruikmaken van kredietmogelijkheden belangrijke beheersingsmaatregelen verschaffen ten aanzien van deze activiteiten, waardoor de behoefte aan meer gedetailleerde beheersingsactiviteiten vermindert of geheel ontbreekt. Een passende functiescheiding lijkt vaak problemen op te leveren bij kleine entiteiten. Zelfs bedrijven die slechts enkele personeelsleden hebben kunnen echter in staat zijn de verantwoordelijkheden op een zodanige manier toe te wijzen dat er een passende functiescheiding ontstaat of, als dat niet mogelijk is, kunnen zij toezicht door de leiding op de onverenigbare activiteiten toepassen om de beheersingsdoelstellingen te realiseren.

Toezicht op de beheersingsmaatregelen

18. Een belangrijke verantwoordelijkheid van de leiding is een doorlopende interne beheersing op te zetten en te handhaven. Het toezicht van de leiding op de beheersingsmaatregelen omvat mede het beoordelen of deze op de beoogde wijze werken en vaststellen dat ze zo nodig worden aangepast aan gewijzigde omstandigheden. Het toezicht houden op beheersingsmaatregelen kan onder meer bestaan uit activiteiten als het beoordelen door de leiding of afstemmingen van het banksaldo tijdig worden uitgevoerd, het beoordelen door de interne accountant of het verkooppersoneel de gedragslijnen van de entiteit naleeft voor wat betreft de verkoopcontracten, de bedrijfsmatige gedragslijnen en het toezicht door een juridische afdeling op de naleving van de ethische en bedrijfsmatige gedragslijnen van de entiteit.
19. Het toezicht houden op de beheersingsmaatregelen is een proces waarmee de kwaliteit van de uitvoering van de interne beheersing in de loop van de tijd wordt vastgesteld. Onderdeel hiervan is het tijdig beoordelen van de opzet en werking van de beheersingsmaatregelen en het zo nodig corrigerende actie ondernemen. Het toezicht houden wordt uitgevoerd om te garanderen dat de beheersingsmaatregelen effectief blijven werken. Indien bijvoorbeeld geen toezicht wordt uitgeoefend op de tijdigheid en de nauwkeurigheid van de afstemming van het banksaldo, houden personeelsleden mogelijk op met het vervaardigen daarvan. Het toezicht houden op beheersingsmaatregelen wordt uitgevoerd door middel van doorlopende werkzaamheden, afzonderlijke beoordelingen of een combinatie hiervan.

20. Doorlopende toezichtwerkzaamheden worden opgenomen in de normale zich steeds weer herhalende activiteiten van een entiteit en omvatten mede de werkzaamheden van leidinggeven en toezicht houden. Verkoop-, inkoop- en productiemangers op divisie- en concernniveau hebben contact met de bedrijfsactiviteiten en kunnen vragen stellen over rapportages die belangrijk afwijken van hun kennis van de bedrijfsactiviteiten.
21. In veel entiteiten dragen interne accountants, of personeel dat vergelijkbare taken vervult, bij aan het uitoefenen van toezicht op het beheersingsproces van een entiteit, door het uitvoeren van afzonderlijke beoordelingen. Zij verschaffen regelmatig informatie over het functioneren van de interne beheersing, waarbij zij aanzienlijke aandacht schenken aan het beoordelen van de opzet en de werking van de interne beheersing. Zij verstrekken informatie over de sterke en zwakke punten en aanbevelingen ter verbetering van de interne beheersing.
22. Toezicht houden kan mede omvatten het gebruiken van informatie verkregen uit communicatie met derden die een aanwijzig kan vormen voor het bestaan van problemen of die de nadruk legt op gebieden die voor verbetering vatbaar zijn. Afnemers bevestigen vaak impliciet de factureringsgegevens door hun facturen te betalen of door te klagen over de kosten. Voorts kunnen regelgevende instanties met de entiteit communiceren over zaken die de werking van de interne beheersing betreffen, zoals bijvoorbeeld communicatie betreffende onderzoek door toezichthouders bij banken. Ook kan de leiding bij haar toezichthoudende activiteiten de communicatie van externe accountants betreffende de interne beheersing mee laten wegen.

Toepassing bij kleine entiteiten

23. Doorlopende toezichthoudende werkzaamheden bij kleine entiteiten zijn waarschijnlijk informeel en worden vooral uitgevoerd als onderdeel van het totale leidinggeven aan de bedrijfsactiviteiten. Door de nauwe betrokkenheid van de leiding bij de activiteiten zullen vaak belangrijke afwijkingen van de verwachtingen en onnauwkeurigheden in de financiële gegevens worden opgemerkt waardoor corrigerende actie met betrekking tot de desbetreffende beheersingsmaatregel wordt ondernomen.

Bijlage 3: Omstandigheden en gebeurtenissen die een aanwijzing kunnen vormen voor het risico van een afwijking van materieel belang

Hieronder worden voorbeelden vermeld van omstandigheden en gebeurtenissen die een aanwijzing kunnen vormen voor het bestaan van het risico van een afwijking van materieel belang. Deze voorbeelden bestrijken een breed scala aan omstandigheden en gebeurtenissen, maar niet alle omstandigheden en gebeurtenissen zijn voor elke controleopdracht van belang en het overzicht is niet noodzakelijkerwijs compleet.

- Bedrijfsactiviteiten in gebieden die economisch onstabiel zijn, bijvoorbeeld landen met een belangrijke devaluatie van hun valuta of economieën met een hoge inflatie.
- Bedrijfsactiviteiten die plaatsvinden in zeer veranderlijke markten, zoals de handel in futures.
- Zeer ingewikkelde regulering.
- Continuïteits- en liquiditeitsproblematiek, waaronder verlies van belangrijke afnemers.
- Beperkingen aan de beschikbaarheid van vermogen en kredietfaciliteiten.
- Veranderingen in de bedrijfstak waarin de entiteit werkzaam is.
- Veranderingen in de aanbodketen.
- Het ontwikkelen of aanbieden van nieuwe producten of diensten, of het starten van nieuwe activiteiten.
- Uitbreiding naar nieuwe locaties.
- Veranderingen in de entiteit, zoals grote overnames of reorganisaties of weinig voorkomende gebeurtenissen.
- Entiteiten of bedrijfsonderdelen die waarschijnlijk verkocht gaan worden.
- Ingewikkelde samenwerkingsverbanden of joint ventures.
- Gebruik van financieringovereenkomsten buiten de balans om, deelnemingen met een bijzonder bedrijfsdoel en andere ingewikkelde financieringsarrangementen.
- Belangrijke transacties met verbonden partijen.

- Tekort aan personeel met voldoende bekwaamheden op het gebied van administratie en financiële verslaggeving.
- Personeelsmutaties met betrekking tot belangrijke personeelsleden met inbegrip van het vertrek van sleutelfunctionarissen op directieniveau.
- Tekortkomingen in de interne beheersing, vooral die welke door de leiding niet zijn aangepakt.
- Onverenigbaarheid van de automatiseringsstrategie van de entiteit met haar bedrijfsstrategieën.
- Veranderingen in de automatiseringsomgeving.
- Het installeren van nieuwe geautomatiseerde systemen die voor de financiële verslaggeving van belang zijn.
- Het vragen van inlichtingen door regelgevende of overheidsorganen over de bedrijfsuitoefening of de financiële resultaten.
- Afwijkingen in het verleden, veel fouten in het verleden of een belangrijk aantal correcties aan het jaareinde.
- Een belangrijk aantal niet-routinematige of niet-systematische transacties met inbegrip van inter-company transacties en transacties met grote winstposten aan het jaareinde.
- Transacties die worden vastgelegd op aandringen van de leiding, zoals herfinanciering van schulden, activa die verkocht gaan worden en classificatie van courante effecten.
- Toepassing van nieuwe verslaggevingsrichtlijnen.
- Waarderingen, die alleen via complexe processen mogelijk zijn.
- Gebeurtenissen of transacties waarbij de omvang niet met zekerheid te bepalen is, met inbegrip van schattingen.
- Lopende claims en voorwaardelijke verplichtingen, zoals garanties op verkopen, financiële garanties en milieuvorzieningen.

<i>Inleiding</i>	1 - 3
<i>Materieel belang</i>	4 - 8
<i>Het verband tussen materieel belang en controlerisico</i>	9 - 11
<i>Het evalueren van het effect van onjuistheden</i>	12 - 16
<i>Het communiceren van fouten</i>	17
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven inzake materieel belang en de relatie ervan met controlerisico.
2. **De accountant dient bij de uitvoering van zijn controle het materieel belang en de relatie daarvan met het controlerisico te beoordelen.**
3. *"Materieel belang" ofwel "materialiteit" is in het in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving opgenomen "Stramien voor de opstelling en vormgeving van jaarrekeningen" als volgt gedefinieerd:*
"Informatie is materieel indien het weglaten of het onjuist weergeven daarvan de economische beslissingen die gebruikers op basis van de jaarrekening nemen, zou kunnen beïnvloeden. De materialiteit van de post of de fout is afhankelijk van de omvang daarvan, beoordeeld onder de bijzondere omstandigheden waaronder het weglaten of onjuist weergeven plaatsvindt. Het begrip materialiteit verschafft dus meer een drempel of kritische grens dan dat het een primair kwalitatief kenmerk is dat informatie moet bezitten om nuttig te zijn."

Materieel belang

4. **Het doel van de controle van financiële overzichten is de accountant in staat te stellen een oordeel te geven of een financieel overzicht in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming is met de van toepassing zijnde grondslagen van financiële verslaggeving.** De vaststelling van wat als materieel belang wordt aangemerkt, is een zaak van vakkundige oordeelsvorming.
5. De accountant hanteert bij de opzet van zijn controleplan een zodanig materialiteitsniveau dat kwantitatieve onjuistheden die van materieel belang zijn kunnen worden ontdekt. Naast het bedrag (kwantiteit) moet echter ook de aard (kwaliteit) van onjuistheden worden beoordeeld. Voorbeelden van kwalitatieve onjuistheden zijn de ontoereikende of onjuiste uiteenzetting van een waarderingsgrondslag indien het aanneemelijk is dat de gebruiker van het financiële overzicht daardoor zal worden misleid en het ontbreken van een uiteenzetting inzake een overtreding van voorschriften van regelgevende instanties indien het aanneemelijk is dat het naderhand afdwingen van deze voorschriften een belangrijke invloed zal hebben op de bedrijfsvoering.
6. De accountant moet rekeninghouden met de mogelijkheid dat onjuistheden van relatief geringe omvang cumulatief een effect van materieel belang kunnen hebben op het financiële overzicht. Zo kan een fout in een maandelijkse afsluitingsprocedure een indicatie zijn van een potentiële onjuistheid van materieel belang indien die fout elke maand wordt gemaakt.
7. De accountant beoordeelt het materieel belang zowel op het niveau van het financiële overzicht als geheel, als in relatie tot transactiestromen, posten in het financiële overzicht en onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht. Het materieel belang kan tevens worden beïnvloed

door wettelijke en andere voorschriften ten aanzien van transactiestromen, posten in het financiële overzicht en onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht, alsmede hun onderlinge verbanden. Dit proces kan resulteren in verschillende niveaus van materieel belang, afhankelijk van het aspect van het financiële overzicht dat wordt beoordeeld.

8. **Materieel belang dient door de accountant in overweging te worden genomen bij:**
 - a. **het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de uit te voeren controlewerkzaamheden; en**
 - b. **het evalueren van het effect van afwijkingen.**

Het verband tussen materieel belang en controlerisico

9. In de planningsfase van de controle overweegt de accountant wat van materieel belang is voor het financiële overzicht. De kennis die de accountant bezit van de entiteit en haar omgeving vormt een referentiekader waarbinnen de accountant de controle plant en vakkundige oordeelsvorming toepast voor het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang in het financiële overzicht en het inspelen daarop tijdens de controle. Deze kennis is tevens een hulpmiddel om het materieel belang te bepalen en om te evalueren of de bepaling van het materieel belang bij het voortschrijden van de controle nog juist is. De inschatting door de accountant van het materieel belang gerelateerd aan transactiestromen, posten in het financiële overzicht en onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht, helpt de accountant te beslissen welke posten hij zal onderzoeken en of hij gebruik zal maken van steekproeven en gegevensgerichte cijferanalyses. Dit stelt de accountant in staat een samenstel van controlewerkzaamheden vast te stellen waarmee een aanvaardbaar laag niveau van het controlerisico wordt bereikt.
10. Er bestaat een omgekeerde relatie tussen het materieel belang en het niveau van het controlerisico: hoe hoger het niveau van materieel belang des te lager wordt het controlerisico en omgekeerd. De accountant houdt bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de controlewerkzaamheden rekening met deze relatie. Als de accountant bijvoorbeeld na het plannen van de specifieke controlewerkzaamheden vaststelt dat het aanvaardbare niveau van het materieel belang lager is, dan wordt daardoor het controlerisico hoger. De accountant kan dit compenseren door:
 - a. de inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang zo mogelijk te verlagen en deze verlaging te onderbouwen door het uitvoeren van uitgebreidere of aanvullende systeemgerichte werkzaamheden; of
 - b. het ontdekkingsrisico te verlagen door het aanpassen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de gegevensgerichte werkzaamheden.

Materieel belang en controlerisico bij de evaluatie van de controle-informatie

11. De door de accountant gemaakte inschatting van het materieel belang en het controlerisico kan op het moment van de initiële planning van de controlewerkzaamheden afwijken van die op het moment waarop de evaluatie van de uitkomsten van de controlewerkzaamheden plaatsvindt. Dit zou kunnen door veranderde omstandigheden of vanwege een wijziging in de inzichten van de accountant op grond van de uitvoering van controlewerkzaamheden. Als bijvoorbeeld de controlewerkzaamheden worden uitgevoerd voor het einde van de verslagperiode, anticipeert de accountant op de resultaten en de financiële positie per het einde van de verslagperiode. Als de werkelijke resultaten en de financiële positie wezenlijk anders blijken te zijn, kan het zijn dat de inschatting van het materieel belang en het controlerisico ook wijzigt. Overigens kan de accountant bij het inrichten van de controlewerkzaamheden bewust het aanvaardbaar geachte niveau van materieel belang op een lager niveau stellen dan het niveau dat zal worden gehanteerd bij de evaluatie van de controlebevindingen. Dit kan worden gedaan om de kans op onontdekte fouten te verkleinen en de accountant een veiligheidsmarge te verschaffen bij de evaluatie van het effect van de onjuistheden die tijdens de controle zijn ontdekt.

Het evalueren van het effect van onjuistheden

12. **Bij de evaluatie of het financiële overzicht in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming is met de van toepassing zijnde grondslagen van financiële verslaggeving dient de accountant na te gaan of de bij de controle geconstateerde onjuistheden, voor zover niet gecorrigeerd, gezamenlijk van materieel belang zijn.**
13. Het totaalbedrag van de niet gecorrigeerde onjuistheden omvat:
- specifieke door de accountant geconstateerde onjuistheden inclusief het netto-effect van de niet gecorrigeerde onjuistheden die in voorgaande boekjaren zijn geconstateerd; en
 - de best mogelijke schatting door de accountant van andere onjuistheden die niet specifiek kunnen worden aangewezen (d.w.z. geprojecteerde fouten).
14. De accountant moet beoordelen of het totaalbedrag van de niet gecorrigeerde onjuistheden van materieel belang is. Indien de accountant van mening is dat de onjuistheden van materieel belang kunnen zijn, moet de accountant, teneinde het controlerisico te verlagen, overwegen de controlewerkzaamheden uit te breiden of het bestuur van de entiteit te verzoeken het financiële overzicht aan te passen. Veelal zal het bestuur van de entiteit bereid zijn om het financiële overzicht ten aanzien van de geconstateerde onjuistheden aan te passen.

15. Indien het bestuur van de entiteit weigert het financiële overzicht aan te passen en de bevindingen van de aanvullende controlewerkzaamheden de accountant niet in staat stellen te concluderen dat het totaalbedrag van de niet gecorrigeerde onjuistheden niet van materieel belang is, dient de accountant de accountantsverklaring aan te passen zoals aangegeven in Standaard 700, "De accountantsverklaring bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden".
16. Indien het totaalbedrag van de niet gecorrigeerde onjuistheden die de accountant heeft geconstateerd het materialiteitsniveau nadert, overweegt de accountant of het waarschijnlijk is dat de niet ontdekte onjuistheden samen met de niet gecorrigeerde onjuistheden het materialiteitsniveau zouden kunnen overschrijden. Als in dergelijke situaties het totaalbedrag van de niet gecorrigeerde onjuistheden het materialiteitsniveau nadert, overweegt de accountant het controlerisico te verlagen door aanvullende controlewerkzaamheden te verrichten of het bestuur van de entiteit te vragen om de geconstateerde onjuistheden in het financiële overzicht aan te passen.

Het communiceren van fouten

17. Als de accountant een afwijking van materieel belang als gevolg van gemaakte fouten heeft gesignaleerd, dient hij de afwijking tijdig te communiceren met de leidinggevende op het juiste bevoegdheidsniveau en te overwegen of het noodzakelijk is deze te rapporteren aan de organen belast met governance conform Standaard 260, "Communicatie over controle-aangelegenheden met organen belast met governance".

Specifieke aspecten publieke sector

1. Bij het inschatten van het materieel belang moet de bij een entiteit binnen de publieke sector optredende accountant als aanvulling op zijn vakkundige oordeelsvorming, alle wet- en regelgeving welke van belang kan zijn voor die inschatting in aanmerking nemen. Binnen de publieke sector is materieel belang mede gebaseerd op de samenhang en de aard van een post en omvat bijvoorbeeld zowel gevoeligheid als waarde. Politieke gevoeligheid dekt een verscheidenheid aan zaken zoals het aanzien van de overheid, het rechtsgevoel van de burger of het algemeen belang.

<i>Inleiding</i>	1 - 3
<i>Algemene maatregelen</i>	4 - 6
<i>Controlewerkzaamheden gebaseerd op het risico van een onjuistheid van materieel belang op beweringniveau</i>	7 - 65
<i>De evaluatie van de verkregen controle-informatie op toereikendheid</i>	66 - 72
<i>Controledocumentatie</i>	73 - 73b
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven voor het maken van een controleplan en het plannen en uitvoeren van aanvullende controlewerkzaamheden naar aanleiding van de inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang in financiële overzichten of in de beweringen daarin. De kennis die de accountant van de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen heeft, en de inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang zijn beschreven in Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang".
2. De Standaard bestaat uit de volgende onderdelen:
 - *Algemene Maatregelen.* Dit onderdeel stelt als eis aan de accountant dat hij de algemene maatregelen bepaalt die zich richten op het risico van een afwijking van materieel belang in financiële overzichten en geeft aanwijzingen ten aanzien van de aard van deze maatregelen.
 - *Controlewerkzaamheden naar aanleiding van risico's van een onjuistheid van materieel belang op beweringniveau.* Dit onderdeel stelt als eis aan de accountant dat hij controlewerkzaamheden opzet en uitvoert. Hiertoe behoren systeemgerichte controlewerkzaamheden gericht op het beoordelen van de effectieve werking van de beheersingsmaatregelen voor zover van belang en noodzakelijk, en gegevensgerichte werkzaamheden. De aard, de tijdsfasering en de omvang van deze beide soorten controlewerkzaamheden worden bepaald aan de hand van het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau. In aanvulling daarop bevat dit onderdeel factoren die de accountant in aanmerking neemt bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van dergelijke controlewerkzaamheden.
 - *Evaluatie van de toereikendheid van de verkregen controle-informatie.* Dit onderdeel stelt als eis aan de accountant dat hij evalueert of de risico-inschatting nog juist is en dat hij nagaat of voldoende geschikte controle-informatie is verkregen.
 - *Controledocumentatie.* Dit onderdeel bepaalt de eisen voor controledocumentatie.
3. **Om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau te beperken, dient de accountant algemene maatregelen te bepalen met betrekking tot de ingeschatte risico's op het niveau van het financiële overzicht en dient hij controlemaatregelen te plannen en uit te voeren, waarmee wordt ingespeeld op de ingeschatte risico's op beweringniveau.** De algemene afweging en de aard, de tijdsfasering en de omvang van controlewerkzaamheden zijn een zaak van vakkundige oordeels-

vorming. In aanvulling op de in deze Standaard gestelde eisen, voldoet de accountant ook aan de voorschriften en aanwijzingen van Standaard 240 "De verantwoordelijkheid van de accountant voor het onderkennen van het risico van fraude in het kader van de controle van financiële overzichten" gebaseerd op het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.

Algemene maatregelen

4. **De accountant dient algemene maatregelen te bepalen die zich richten op de risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van het financiële overzicht als geheel.** Zulke maatregelen kunnen zijn: het opdrachtteam er nadrukkelijk op wijzen dat professioneel kritisch gehandeld moet worden bij het verzamelen en evalueren van controle-informatie; het inschakelen van meer ervaren medewerkers of medewerkers met specifieke kennis of ervaring of het gebruik maken van deskundigen¹, het intensiveren van het toezicht, of het bij de selectie van aanvullende controlemaatregelen inbouwen van controlewerkzaamheden die onaangekondigd worden uitgevoerd. Daarnaast kan de accountant algemene aanpassingen doorvoeren ten aanzien van de aard, de tijdsfasering of de omvang van de controlewerkzaamheden, bijvoorbeeld door gegevensgerichte controles uit te voeren op de einddatum van de periode in plaats van tussentijds.
5. De inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van het financiële overzicht als geheel wordt beïnvloed door de kennis die de accountant heeft in de interne beheersingsomgeving. Een effectief ingerichte beheersingsomgeving kan ertoe leiden dat de accountant meer vertrouwen stelt in het interne beheersingssysteem en de betrouwbaarheid van de binnen de entiteit gegenereerde controle-informatie en dat de accountant daarom bijvoorbeeld controlewerkzaamheden tussentijds in plaats van aan het einde van het jaar uitvoert. Indien het interne beheersingssysteem tekortkomingen vertoont, verricht de accountant in het algemeen meer controlewerkzaamheden aan het einde van het jaar in plaats van tussentijds, probeert hij meer controle-informatie te verkrijgen uit gegevensgerichte controlemaatregelen, past hij de controlewerkzaamheden aan om overtuigender controle-informatie te verkrijgen of breidt hij het aantal locaties uit dat binnen de reikwijdte van de controle valt.
6. Dergelijke overwegingen zijn daarom in belangrijke mate van invloed op de algemene controle-aanpak van de accountant, bijvoorbeeld nadruk op gegevensgerichte werkzaamheden (gegevensgerichte aanpak) of een aanpak waarbij zowel systeemgerichte als gegevensgerichte werkzaamheden worden uitgevoerd (gecombineerde aanpak).

¹ Het inschakelen van medewerkers bij de specifieke opdracht is een weerslag van de risico-inschatting door de accountant, welke is gebaseerd op zijn inzicht in de entiteit.

Controlewerkzaamheden gebaseerd op het risico van een onjuistheid van materieel belang op beweringniveau

7. De accountant dient nadere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren waarvan de aard, de tijdsfasering en de omvang worden bepaald aan de hand van het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau. Dit heeft ten doel een duidelijk verband te leggen tussen de aard, de tijdsfasering en de omvang van de aanvullende controlewerkzaamheden en de risico-inschatting. Bij het opzetten van aanvullende controlewerkzaamheden overweegt de accountant onder meer:
- Het belang van het risico.
 - De waarschijnlijkheid dat een afwijking van materieel belang zich voordoet.
 - De kenmerken van de desbetreffende transactiestroom, post in het financiële overzicht of onderdeel van de toelichting bij het financiële overzicht.
 - De aard van de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit, in het bijzonder of deze handmatig of geautomatiseerd zijn.
 - Of hij verwacht dat hij controle-informatie verkrijgt om te kunnen vaststellen dat de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit effectief zijn met betrekking tot het voorkomen of het ontdekken en herstellen van afwijkingen van materieel belang.

De aard van de controlewerkzaamheden is van groot belang bij het bepalen van de wijze waarop wordt ingespeeld op ingeschatte risico's.

8. De inschatting door de accountant van de onderkende risico's op beweringniveau vormt de basis voor het bepalen van de juiste controlebenadering voor de planning en uitvoering van aanvullende controlewerkzaamheden. In sommige gevallen kan de accountant besluiten dat het noodzakelijk is om systeemgerichte werkzaamheden uit te voeren om effectief in te kunnen spelen op het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang ten opzichte van een bepaalde bewering. In andere gevallen kan de accountant besluiten dat alleen gegevensgerichte werkzaamheden in aanmerking komen voor bepaalde beweringen, zodat de accountant het effect van de interne beheersingsmaatregelen uitsluit bij de desbetreffende risico-inschatting. Dit kan het geval zijn indien de accountant tijdens het uitvoeren van de risicoanalyses geen effectieve interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot die bewering heeft onderkend of indien het uitvoeren van systeemgerichte werkzaamheden met betrekking tot deze interne beheersingsmaatregelen ondoelmatig zou zijn. De accountant moet er echter van overtuigd zijn dat indien voor de desbetreffende bewering alleen gegevensgerichte werkzaamheden worden uitgevoerd, deze effectief genoeg zijn om het risico van een afwijking van materieel belang te beperken tot

een aanvaardbaar laag niveau. In veel gevallen kan de accountant besluiten dat een gecombineerde benadering, bestaande uit zowel systeemgerichte werkzaamheden gericht op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen als gegevensgerichte werkzaamheden, een effectieve benadering is. Ongeacht de gekozen benadering zet de accountant gegevensgerichte werkzaamheden op en voert deze uit voor elke van materieel belang zijnde transactiestroom, post in het financiële overzicht of onderdeel van de toelichting bij het financiële overzicht, volgens de eisen gesteld in paragraaf 49 van deze Standaard.

9. Bij kleine entiteiten treft de accountant mogelijk niet veel interne beheersingsmaatregelen aan. Daarom is het waarschijnlijk dat de aanvullende controlewerkzaamheden dan vooral zullen bestaan uit gegevensgerichte werkzaamheden. In dergelijke gevallen beoordeelt de accountant, in aanvulling op wat in paragraaf 8 van deze Standaard is vermeld, of ondanks de afwezigheid van interne beheersingsmaatregelen toereikende controle-informatie kan worden verkregen.

Het overwegen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de verdere controlewerkzaamheden

Aard

10. De aard van de aanvullende controlewerkzaamheden hangt samen met het doel daarvan (systeemgerichte of gegevensgerichte werkzaamheden) en het controlemiddel, zoals verificatie, waarneming ter plaatse, het inwinnen van inlichtingen, het verkrijgen van externe bevestigingen, het narekenen van uitkomsten, herhaling van werkzaamheden of cijferanalyse. Sommige controlewerkzaamheden lenen zich beter voor het onderbouwen van bepaalde beweringen dan andere. Zo zullen met betrekking tot de volledigheid van de opbrengsten systeemgerichte werkzaamheden de voorkeur verdienen ten aanzien van het ingeschatte risico van onjuistheid van de bewering "volledigheid" en gegevensgerichte werkzaamheden ten aanzien van de bewering "bestaan".
11. De accountant bepaalt de uit te voeren controlewerkzaamheden op basis van zijn risico-inschatting. Hoe hoger de accountant het risico inschat, des te meer betrouwbaarheid wil hij ontlenen aan en des te relevanter is de controle-informatie die hij wil verkrijgen uit gegevensgerichte werkzaamheden. Dit kan invloed hebben op beide soorten uit te voeren controlewerkzaamheden en op de controlemix. Zo kan de accountant de volledigheid van de contractbepalingen bijvoorbeeld door een derde laten bevestigen na eerst zelf het document te hebben ingezien.
12. Bij het bepalen van de uit te voeren controlewerkzaamheden overweegt de accountant de redenen voor de risico-inschatting van een afwijking van materieel belang op beweringniveau voor elke transactiestroom, post in het financiële overzicht of elk onderdeel van de toelichting bij het financiële overzicht. Hierbij gaat het er onder meer om aandacht te schenken aan de bijzondere kenmerken van elke transactiestroom, post in het financiële overzicht of elk onderdeel van de toelichting bij het financiële overzicht (d.w.z. het inherent risico) en na te gaan in hoeverre ten aanzien van het

door de accountant ingeschatte risico rekening is gehouden met de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit (d.w.z. het intern beheersingsrisico). Als de accountant bijvoorbeeld inschat dat er een lager risico op een afwijking van materieel belang bestaat vanwege de kenmerken van een bepaalde transactiestroom, zonder de daarop gerichte interne beheersingsmaatregelen in aanmerking te nemen, kan hij besluiten dat cijferanalyse toereikende controle-informatie kan opleveren. Als de accountant echter verwacht dat er een lager risico op een afwijking van materieel belang bestaat omdat de entiteit effectieve interne beheersingsmaatregelen heeft en hij van plan is gegevensgerichte werkzaamheden op te zetten uitgaande van de effectieve werking van die interne beheersingsmaatregelen, voert hij systeemgerichte werkzaamheden uit om controle-informatie over de effectieve werking te verkrijgen. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn bij een transactiestroom met redelijk gelijksoortige, niet gecompliceerde kenmerken die routinematig wordt verwerkt en intern beheerst door het informatiesysteem van de entiteit.

13. Het is noodzakelijk dat de accountant controle-informatie verkrijgt over de juistheid en volledigheid van de gegevens die door het informatiesysteem van de entiteit worden opgeleverd indien die gegevens worden gebruikt bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden. Als de accountant bijvoorbeeld voor het uitvoeren van gegevensgerichte controlewerkzaamheden gebruik maakt van niet-financiële informatie of begrotingsgegevens die door het informatiesysteem van de entiteit zijn opgeleverd, verzamelt hij controle-informatie betreffende de juistheid en volledigheid van dergelijke gegevens. Zie paragraaf 11 van Standaard 500, "Controle-informatie" voor verdere aanwijzingen.

Tijdsfasering

14. De tijdsfasering heeft betrekking op de periode waarin de controlewerkzaamheden worden uitgevoerd of de periode of datum waarop de controle-informatie betrekking heeft.
15. De accountant kan systeemgerichte of gegevensgerichte controlewerkzaamheden uitvoeren gedurende de periode of aan het einde van de periode. Hoe groter het risico van een afwijking van materieel belang is, des te waarschijnlijker is het dat de accountant besluit dat het effectiever is gegevensgerichte controlewerkzaamheden uit te voeren op of rond de einddatum van de periode en niet op een eerder moment, of om controlewerkzaamheden onaangekondigd of op onverwachte momenten uit te voeren (bijvoorbeeld door controlewerkzaamheden uit te voeren op specifiek uitgekozen locaties zonder deze werkzaamheden aan te kondigen). Anderzijds kunnen controlewerkzaamheden die eerder worden uitgevoerd een hulpmiddel voor de accountant zijn om belangrijke zaken in een vroeg stadium van de controle te onderkennen waarna hij deze met behulp van het bestuur van de entiteit kan oplossen of een effectieve controlebenadering voor dergelijke zaken kan opzetten. Als de accountant systeemgerichte of gegevensgerichte controlewerkzaamheden gedurende het jaar uitvoert, beoordeelt hij welke aanvullende controle-informatie met betrekking tot de resterende periode moet worden verkregen (zie de paragrafen 37-38 en 56-61 van deze Standaard).

16. De accountant neemt bij de overweging op welk moment controlewerkzaamheden zullen worden uitgevoerd onder meer de volgende aspecten in aanmerking:
- de beheersingsomgeving;
 - het tijdstip waarop belangrijke gegevens beschikbaar zijn (elektronische gegevens kunnen bijvoorbeeld later worden overschreven of waar te nemen procedures worden slechts op bepaalde momenten uitgevoerd);
 - de aard van het risico (bijvoorbeeld: als het risico bestaat dat de omzet door fictieve verkoopovereenkomsten te hoog wordt voorgesteld om aan winstverwachtingen te voldoen, kan de accountant het noodzakelijk achten om de op de einddatum van de periode beschikbare contracten te bestuderen);
 - de periode of datum waarop de controle-informatie betrekking heeft.
17. Sommige controlewerkzaamheden kunnen alleen op of na de einddatum van de periode worden uitgevoerd, zoals het aansluiten van het financiële overzicht met de administratie en het controleren van de wijzigingen die zijn aangebracht tijdens het opstellen van het financiële overzicht. Als het risico bestaat dat de entiteit onjuiste verkoopovereenkomsten is aangegaan of transacties op de einddatum van de periode niet juist heeft verantwoord, voert de accountant werkzaamheden uit die op dit risico zijn gericht. Zo onderzoekt de accountant bijvoorbeeld in het algemeen de transacties rond de einddatum van de periode, in het geval dat deze transacties afzonderlijk van materieel belang zijn of als een onjuistheid in de periode-afgrenzing tot een afwijking van materieel belang zou kunnen leiden.

Omvang

18. "Omvang" omvat het aantal keren dat een bepaalde controlehandeling moet worden uitgevoerd, bijvoorbeeld de steekproefomvang of het aantal waarnemingen van een interne beheersingsactiviteit. De omvang van controlewerkzaamheden wordt bepaald door het oordeel van de accountant nadat hij het materieel belang, het ingeschatte risico en de mate van te verkrijgen controlezekerheid heeft afgewogen. In het algemeen breidt de accountant de omvang van de controlewerkzaamheden uit naarmate het risico van een afwijking van materieel belang toeneemt. Uitbreiding van het aantal handelingen bij controlewerkzaamheden is echter alleen effectief als de controlewerkzaamheden zelf van belang zijn voor het specifieke risico; daarom is de aard van de controlewerkzaamheid de belangrijkste overweging.
19. Gebruik van auditsoftware kan uitgebreider onderzoek van elektronische transacties en grootboekbestanden mogelijk maken. Dergelijke technieken kunnen worden gebruikt om transacties uit be-

langrijke elektronische bestanden te selecteren, om transacties met bepaalde kenmerken te selecteren of om de gehele populatie te onderzoeken in plaats van een selectie daaruit.

20. In het algemeen kunnen op basis van steekproefonderzoek deugdelijke conclusies worden getrokken. Indien echter een te kleine steekproef wordt getrokken uit de populatie, de gekozen steekproefmethodiek niet geschikt is om het specifieke controledoel te bereiken of indien afwijkende bevindingen niet goed worden geëvalueerd, bestaat er een onaanvaardbaar risico dat de conclusie die de accountant trekt op basis van de steekproef anders is dan de conclusie die hij zou trekken indien hij dezelfde controlewerkzaamheden voor de totale populatie zou uitvoeren. Standaard 530, "Detailcontroles" bevat aanwijzingen voor het uitvoeren van de steekproefselectie.
21. Deze Standaard behandelt het gebruik van een combinatie van verschillende controlewerkzaamheden als een aspect van de aard van de werkzaamheden zoals hiervoor is beschreven. De accountant bepaalt echter of de omvang bij toepassing van een combinatie van verschillende controlewerkzaamheden toereikend is.

Systeemgerichte werkzaamheden

22. Het is noodzakelijk dat de accountant systeemgerichte werkzaamheden uitvoert indien zijn risico-inschatting mede omvat een verwachting ten aanzien van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen of indien het uitvoeren van uitsluitend gegevensgerichte werkzaamheden geen toereikende controle-informatie op beweringniveau oplevert.
23. **Indien de inschatting door de accountant van het risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau mede is gebaseerd op de verwachting dat de interne beheersingsmaatregelen effectief werken, dient de accountant systeemgerichte werkzaamheden uit te voeren om toereikende controle-informatie te verzamelen met betrekking tot de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen op relevante tijdstippen gedurende de onderzochte periode.** Zie de paragrafen 39-44 met betrekking tot het gebruikmaken van controle-informatie met betrekking tot de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen gedurende eerdere controleperiodes.
24. De inschatting door de accountant van het risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau kan mede een verwachting met betrekking tot de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen inhouden, in welk geval de accountant systeemgerichte werkzaamheden uitvoert om controle-informatie te verkrijgen over de effectieve werking. Onderzoek van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen wordt alleen uitgevoerd ten aanzien van die interne beheersingsmaatregelen waarvan de accountant heeft vastgesteld dat deze zodanig zijn opgezet dat ze een afwijking van materieel belang in een bewering kunnen voorkomen of ontdekken en herstellen. De paragrafen 104-106 van Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van een afwijking van materieel belang" behandelen het identificeren

van interne beheersingsmaatregelen die mogelijk een afwijking van materieel belang in een transactiestroom, post in het financiële overzicht of onderdeel van de toelichting bij het financiële overzicht kunnen voorkomen of ontdekken en herstellen.

25. **Indien de accountant in overeenstemming met paragraaf 115 van Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van een afwijking van materieel belang" heeft bepaald dat het niet mogelijk of niet praktisch is het risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau tot een aanvaardbaar laag niveau te beperken met behulp van de controle-informatie die uitsluitend uit gegevensgerichte controlewerkzaamheden is verkregen, dient de accountant de relevante interne beheersingsmaatregelen te onderzoeken om controle-informatie te verkrijgen over de effectieve werking daarvan.** Het is bijvoorbeeld mogelijk, dat de accountant niet in staat is om effectieve gegevensgerichte controlewerkzaamheden op te zetten waarmee op beweringniveau toereikende controle-informatie kan worden verkregen, in het geval dat de entiteit met geautomatiseerde systemen werkt en van de transacties geen documentatie wordt vervaardigd of bewaard, anders dan via het geautomatiseerde systeem.
26. Het onderzoeken van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen is anders dan het onderzoek naar het bestaan van interne beheersingsmaatregelen. Bij het verkrijgen van controle-informatie over het bestaan door het uitvoeren van risicoanalyses, stelt de accountant vast dat de relevante interne beheersingsmaatregelen bestaan en dat deze in gebruik zijn bij de entiteit. In het onderzoek van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen is begrepen het verkrijgen van controle-informatie ten aanzien van de wijze van uitvoering van de interne beheersingsmaatregelen op relevante tijdstippen gedurende de onderzochte periode, de consistentie van de uitvoering daarvan en de vraag door wie of met welke middelen deze zijn uitgevoerd. Indien gedurende de onderzochte periode interne beheersingsmaatregelen in gebruik waren, die onderling sterk van elkaar verschilden, onderzoekt de accountant deze afzonderlijk. De accountant kan bepalen dat het doelmatig is het toetsen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen tegelijkertijd uit te voeren met het beoordelen van de opzet en het verkrijgen van controle-informatie over de implementatie daarvan.
27. Hoewel sommige risicoanalyses die de accountant uitvoert om de opzet van de interne beheersingsmaatregelen te beoordelen en om vast te stellen dat deze zijn geïmplementeerd, niet specifiek zijn opgezet om de effectieve werking te onderzoeken, kunnen deze toch controle-informatie opleveren met betrekking tot de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen en kunnen deze daarom toch als systeemgerichte werkzaamheden worden gebruikt. Zo kan de accountant bijvoorbeeld hebben geïnformeerd hoe het bestuur gebruik maakt van begrotingen, de vergelijking door het bestuur van begroting en realisatie per maand hebben onderzocht en de verslagen van het onderzoek van de verschillen tussen de begroting en de realisatie hebben bestudeerd. Deze controlewerkzaamheden verschaffen informatie met betrekking tot de opzet van de begrotingsprocedures van de entiteit en de vraag of deze zijn ingevoerd en kunnen ook controle-informatie opleveren over de effectiviteit van de werking van de begrotingsprocedures voor wat betreft het voorkomen of

ontdekken van afwijkingen van materieel belang in de rubricering van kosten. Onder dergelijke omstandigheden beoordeelt de accountant of de controle-informatie die deze controlewerkzaamheden hebben opgeleverd toereikend is.

Aard van de systeemgerichte werkzaamheden

28. De accountant voert die controlewerkzaamheden uit, waardoor zekerheid kan worden verkregen over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen. Naarmate de mate van zekerheid, die de accountant aan zijn controlewerkzaamheden wenst te ontleen groter is, streeft hij er naar meer betrouwbare controle-informatie te verkrijgen. In gevallen waarin de accountant een controlebenadering kiest die in hoofdzaak bestaat uit systeemgerichte werkzaamheden, in het bijzonder betreffende die risico's waarvoor het niet mogelijk of praktisch is toereikende controle-informatie te verkrijgen door middel van gegevensgerichte werkzaamheden alleen, voert de accountant in het algemeen systeemgerichte werkzaamheden uit om meer zekerheid te verkrijgen aangaande de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen.
29. **De accountant dient naast het inwinnen van inlichtingen ook andere controlewerkzaamheden uit te voeren om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen.** Hoewel het onderzoeken van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen afwijkt van het onderzoek naar de opzet en de implementatie van deze maatregelen, omvat het onderzoek naar de effectieve werking in het algemeen hetzelfde soort controlewerkzaamheden als bij het beoordelen van de opzet en de implementatie van de interne beheersingsmaatregelen en kan dit mede omvatten het door de accountant herhalen van de interne controlewerkzaamheden. Aangezien het inwinnen van inlichtingen alleen niet voldoende is, past de accountant een combinatie van controlewerkzaamheden toe om toereikende controle-informatie over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen. De interne beheersingsmaatregelen welke worden onderzocht met behulp van het inwinnen van inlichtingen in combinatie met verificatie of het herhalen van de uitvoering geven in het algemeen meer zekerheid dan de interne beheersingsmaatregelen waarvoor de controle-informatie uitsluitend bestaat uit het inwinnen van inlichtingen en waarneming. Zo kan een accountant bijvoorbeeld informeren naar de procedures voor het openen van post en het verwerken van kasontvangsten en deze procedures waarnemen om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de kasontvangsten vast te stellen. Maar omdat een waarneming alleen iets zegt over de situatie op dat moment, vult de accountant deze in het algemeen aan met het inwinnen van inlichtingen bij werknemers van de entiteit en kan hij ook documentatie over de werking van de interne beheersingsmaatregelen op andere tijdstippen in de onderzochte periode verifiëren om toereikende controle-informatie te verkrijgen.
30. De aard van de te onderzoeken interne beheersingsmaatregelen heeft invloed op de controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd om controle-informatie te verkrijgen over de effectieve werking van deze maatregelen gedurende de onderzochte periode. Voor sommige

maatregelen blijkt de effectieve werking uit documentatie. In dergelijke omstandigheden kan de accountant besluiten de documentatie te verifiëren om controle-informatie over de effectieve werking te verkrijgen. Voor andere maatregelen is er mogelijk geen documentatie aanwezig of is deze niet relevant. Zo zal er voor sommige onderdelen van de interne beheersingsomgeving geen documentatie over de werking beschikbaar zijn, zoals voor het toekennen van verantwoordelijkheid en bevoegdheid, of voor sommige beheersingsmaatregelen zoals geprogrammeerde controles. In dergelijke omstandigheden kan controle-informatie over de effectieve werking worden verkregen door een samenstel van het inwinnen van inlichtingen en andere controlemaatregelen, zoals waarneming of het gebruik van auditsoftware.

31. De accountant overweegt bij de opzet van de uit te voeren systeemgerichte werkzaamheden of het noodzakelijk is dat hij controle-informatie verkrijgt over de effectieve werking van beheersingsmaatregelen, die rechtstreeks verband houdt met de beweringen, of ook van andere indirecte beheersingsmaatregelen waarvan de eerstgenoemde beheersingsmaatregelen afhankelijk zijn. Zo kan de accountant bijvoorbeeld bepalen, dat het door een gebruiker doornemen van een uitzonderingsverslag betreffende verkopen op krediet boven een toegekende kredietlimiet een directe beheersingsmaatregel met betrekking tot een bewering is. In dat geval zal de accountant het door de gebruiker doornemen van het verslag op effectiviteit beoordelen, alsmede de maatregelen gericht op de nauwkeurigheid van de in het verslag opgenomen gegevens (bijvoorbeeld de algemene beheersingsmaatregelen binnen het geautomatiseerde systeem).
32. Bij toepassingsgerichte geautomatiseerde beheersingsmaatregelen kan, als gevolg van de inherente consistentie bij geautomatiseerde gegevensverwerking, controle-informatie over de implementatie van de interne beheersingsmaatregelen in combinatie met controle-informatie over de effectieve werking van de algemene geautomatiseerde beheersingsmaatregelen van de entiteit (in het bijzonder die betreffende systeemwijzigingen) belangrijke controle-informatie verschaffen met betrekking tot de effectieve werking gedurende de onderzochte periode.
33. De accountant kan de risicoanalyses laten samenvallen met een gegevensgerichte detailcontrole van dezelfde transacties. De doelstelling van het uitvoeren van systeemgerichte werkzaamheden is te beoordelen of een interne beheersingsmaatregel effectief heeft gewerkt. Het doel van een gegevensgerichte detailcontrole is om afwijkingen van materieel belang op beweringniveau te ontdekken. Hoewel deze doelstellingen verschillen, kunnen beide tegelijkertijd worden bereikt door onderzoek van de interne beheersingsmaatregelen en gegevensgerichte detailcontrole van dezelfde transacties, ook wel bekend als de "dual-purpose test". Zo kan de accountant een factuur onderzoeken om na te gaan of deze is goedgekeurd en om gegevensgerichte controle-informatie over de transactie te verkrijgen. De accountant bepaalt zorgvuldig hoe dergelijke onderzoeken moeten worden opgezet en beoordeeld om beide doelstellingen te bereiken.
34. Indien de gegevensgerichte werkzaamheden geen onjuistheden opleveren is dit nog geen controle-informatie over de effectieve werking van de onderzochte interne beheersingsmaatregelen. Onjuist-

heden die tijdens het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden worden ontdekt door de accountant worden echter wel betrokken bij het beoordelen van de effectieve werking van de daarmee verbandhoudende beheersingsmaatregelen. Een afwijking van materieel belang die door de werkzaamheden van de accountant wordt ontdekt en die niet door de entiteit zelf was opgemerkt, wijst gewoonlijk op een tekortkoming van materieel belang in de interne beheersing, die onder de aandacht moet worden gebracht van het bestuur van de entiteit en van de organen belast met governance.

Tijdsfasering van systeemgerichte werkzaamheden

35. De tijdsfasering van systeemgerichte werkzaamheden is afhankelijk van de doelstelling van de accountant en is bepalend voor de periode waarin de accountant kan steunen op de interne beheersingsmaatregelen. Indien de accountant de maatregelen op een bepaald moment onderzoekt, verkrijgt hij alleen controle-informatie dat deze maatregelen op dat moment effectief werkten. Indien hij echter de maatregelen gedurende een bepaalde periode onderzoekt, verkrijgt hij controle-informatie over de effectieve werking van deze maatregelen gedurende die gehele periode.
36. Controle-informatie die alleen betrekking heeft op een bepaald moment kan toereikend zijn voor het door de accountant beoogde doel, bijvoorbeeld bij het onderzoek naar de interne beheersingsmaatregelen betreffende de voorraadopname per einddatum van de periode. Indien de accountant echter controle-informatie wenst te verkrijgen over de effectieve werking van een beheersingsmaatregel gedurende een gehele periode, is controle-informatie over een bepaald moment ontoereikend en vult de accountant deze controle-informatie aan met onderzoek van andere beheersingsmaatregelen, die controle-informatie kunnen verschaffen dat de maatregelen op relevante momenten tijdens de onderzochte periode effectief hebben gewerkt. Dit onderzoek kan bestaan uit het toetsen van de wijze waarop de entiteit de beheersingsmaatregelen bewaakt.
37. **Indien de accountant controle-informatie over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen verkrijgt tijdens een interim-controle, dient hij te bepalen welke aanvullende controle-informatie voor de resterende periode moet worden verkregen.** Bij de bepaling daarvan beoordeelt de accountant het belang van het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau, welke maatregelen tijdens de interim-controle zijn onderzocht, de mate waarin controle-informatie over de effectieve werking van die maatregelen is verkregen, de duur van de resterende periode, de mate waarin de accountant aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden wil beperken door te steunen op de interne beheersingsmaatregelen, en de beheersingsomgeving. De accountant verkrijgt controle-informatie over de aard en de omvang van alle belangrijke wijzigingen in de interne beheersing, met inbegrip van wijzigingen in de geautomatiseerde gegevensverwerking, de processen en de personele bezetting die zijn opgetreden na afloop van de interim-controle.

38. Aanvullende controle-informatie kan onder meer worden verkregen door ook over de resterende periode onderzoek te doen naar de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen of door te onderzoeken hoe de entiteit de interne beheersingsmaatregelen bewaakt.
39. **Indien de accountant van plan is de in voorgaande controleperioden verkregen controle-informatie over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te gebruiken, dient hij controle-informatie te verkrijgen over eventuele wijzigingen in die interne beheersingsmaatregelen welke sindsdien hebben plaatsgevonden. De accountant dient deze controle-informatie te verkrijgen door het inwinnen van inlichtingen in combinatie met eigen waarneming of verificatie om er zeker van te kunnen zijn dat de kennis over deze maatregelen nog steeds op peil is.** In paragraaf 23 van Standaard 500, "Controle-informatie" wordt gesteld dat de accountant controlewerkzaamheden uitvoert om vast te stellen dat de controle-informatie die in vorige controleperioden is verkregen nog steeds relevant is, indien hij van plan is deze controle-informatie in de lopende controleperiode te gebruiken. Zo kan de accountant bijvoorbeeld in een vorige periode hebben vastgesteld dat een geautomatiseerde controle goed werkte. De accountant verkrijgt vervolgens controle-informatie om vast te stellen of er in de geautomatiseerde controle wijzigingen zijn aangebracht die van invloed zijn op de doorlopende goede werking, bijvoorbeeld door navraag te doen bij het bestuur van de entiteit en wijzigingsverslagen door te nemen om vast te stellen welke wijzigingen in de interne beheersingsmaatregelen zijn aangebracht. Op grond van de controle-informatie over deze wijzigingen kan worden besloten in deze controleperiode meer of minder controle-informatie over de effectieve werking van de maatregelen te verkrijgen.
40. **Indien de accountant van plan is te steunen op interne beheersingsmaatregelen die zijn gewijzigd sinds het moment waarop deze voor het laatst zijn onderzocht, dient hij de effectieve werking van deze maatregelen in de lopende controleperiode te onderzoeken.** Wijzigingen kunnen van zodanig belang zijn dat op de in vorige controleperioden verkregen controle-informatie niet langer kan worden gesteund. Zo hebben bijvoorbeeld wijzigingen in een systeem waardoor een nieuw verslag uit het systeem kan worden gegenereerd waarschijnlijk geen invloed op de waarde van de in een vorige periode verkregen controle-informatie; een wijziging waardoor gegevens op een andere manier moeten worden gegroepeerd of berekend, heeft hierop wel invloed.
41. **Indien de accountant van plan is te steunen op interne beheersingsmaatregelen die niet zijn gewijzigd sinds het moment waarop deze voor het laatst zijn onderzocht, dient hij de effectieve werking van deze maatregelen ten minste in de derde controleperiode nadien te onderzoeken.** Zoals vermeld in de paragrafen 40 en 44 van deze Standaard, kan de accountant niet steunen op controle-informatie over de effectieve werking van maatregelen welke in vorige controleperioden is verkregen indien deze maatregelen zijn gewijzigd sinds deze voor het laatst zijn onderzocht of indien deze maatregelen van belang zijn voor het beperken van een significant risico. De beslissing van de accountant om voor andere interne beheersingsmaatregelen al of niet te steunen op de controle-informatie die in vorige controleperioden is verkregen is een zaak van vakkundige oordeelsvorming. Ook de tijdsperiode nadien waarin gesteund kan worden op een in een periode uitgevoerd onderzoek van

dergelijke maatregelen is een zaak van vakkundige oordeelsvorming, maar mag niet langer zijn dan twee jaar.

42. De accountant neemt het volgende in aanmerking bij zijn overwegingen of hij kan steunen op controle-informatie over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen uit vorige controleperioden en zo ja, welke periode mag verlopen tot het moment dat de maatregelen opnieuw moeten worden onderzocht:

- De effectiviteit van andere elementen van interne beheersing, waaronder begrepen de interne beheersingsomgeving, de wijze waarop de entiteit toezicht houdt op de naleving van de beheersingsmaatregelen en het proces van risico-inschatting van de entiteit.
- De risico's die voortkomen uit de kenmerken van de maatregelen, waaronder het onderscheid of deze geautomatiseerd of handmatig zijn (zie de paragrafen 57-63 van Standaard 315, "Kennissen van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van een afwijking van materieel belang" voor een behandeling van specifieke risico's voortkomend uit handmatige of geautomatiseerde onderdelen van beheersingsmaatregelen).
- De effectiviteit van de algemene beheersingsmaatregelen binnen het geautomatiseerde systeem.
- De effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen en het gebruik daarvan door de entiteit, met inbegrip van de aard en omvang van afwijkingen in de werking van de maatregelen die gebleken zijn uit het onderzoek naar de effectieve werking in vorige controleperioden.
- De vraag of gezien gewijzigde omstandigheden, het achterwege blijven van wijzigingen in een bepaalde beheersingsmaatregel een risico vormt.
- Het risico van een afwijking van materieel belang en de mate waarin wordt gesteund op de interne beheersingsmaatregelen.

In het algemeen geldt dat hoe groter het risico van een afwijking van materieel belang is, of hoe meer wordt gesteund op de interne beheersingsmaatregelen, des te korter de periode moet zijn die ligt tussen de momenten waarop de maatregelen worden onderzocht. Factoren die in het algemeen deze periode verkorten, of die ertoe leiden dat in het geheel niet wordt gesteund op de in vorige perioden verkregen controle-informatie, zijn onder meer:

- Een zwakke beheersingsomgeving.
- Een zwak toezicht op de beheersingsmaatregelen.

- Een belangrijk handmatig element in de belangrijke beheersingsmaatregelen.
 - Wijzigingen in de personele bezetting die een grote invloed hebben op de werking van de maatregelen.
 - Veranderde omstandigheden die wijzigingen in de interne beheersingsmaatregelen gewenst maken.
 - Zwakke algemene beheersingsmaatregelen binnen het geautomatiseerd systeem
43. **Indien de accountant besluit dat hij voor een aantal interne beheersingsmaatregelen kan steunen op de in vorige controleperioden verkregen controle-informatie, dient hij elke controleperiode de effectieve werking van enkele van deze maatregelen te onderzoeken.** Deze eis beoogt te voorkomen dat de accountant de benadering van paragraaf 41 van deze Standaard gaat toepassen op alle maatregelen waarop hij wil steunen, maar deze allemaal in een enkele controleperiode onderzoekt op effectieve werking zonder enige maatregel in de twee volgende controleperioden te onderzoeken. Naast controle-informatie over de effectieve werking van de onderzochte maatregelen levert dergelijk onderzoek ook zijdelings controle-informatie op betreffende de effectieve werking van de beheersingsomgeving en draagt daardoor bij aan de besluitvorming over de mogelijkheid al of niet te steunen op de in vorige controleperioden verkregen controle-informatie. Daarom besluit de accountant, wanneer hij in overeenstemming met de paragrafen 39-42 van deze Standaard heeft vastgesteld dat hij voor een aantal beheersingsmaatregelen kan steunen op in eerdere controleperioden verkregen controle-informatie, elke controleperiode een toereikend gedeelte van de interne beheersingsmaatregelen uit de populatie te onderzoeken op effectieve werking, waarbij iedere maatregel ten minste een keer in elke drie controleperiodes wordt onderzocht.
44. **Indien de accountant in overeenstemming met paragraaf 108 van Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van een afwijking van materieel belang" heeft besloten dat een ingeschat risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau een significant risico is en de accountant van plan is te steunen op de effectieve werking van beheersingsmaatregelen die ten doel hebben dat significante risico te beperken, dient hij uit onderzoek in de lopende controleperiode controle-informatie te verkrijgen over de effectieve werking van die maatregelen.** Hoe groter het risico van een afwijking van materieel belang is, des te meer controle-informatie over de effectieve werking moet de accountant verkrijgen. Dientengevolge steunt de accountant niet op de in vorige controleperioden verkregen controle-informatie met betrekking tot significante risico's, hoewel hij bij de opzet van het onderzoek van de interne beheersingsmaatregelen vaak wel in de vorige controleperioden verkregen informatie betreft. Daarvoor in de plaats verzamelt hij controle-informatie over de effectieve werking van beheersingsmaatregelen met betrekking tot significante risico's in de lopende periode.

De omvang van de systeemgerichte werkzaamheden

45. De accountant zet zodanige systeemgerichte werkzaamheden op dat toereikende controle-informatie wordt verkregen over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen gedurende de gehele periode dat daarop wordt gesteund. Bij het bepalen van de omvang van de systeemgerichte werkzaamheden kan hij onder meer het volgende in aanmerking nemen:
- De frequentie waarmee de entiteit de maatregelen in de onderzochte periode heeft uitgevoerd.
 - De periode tijdens de controle waarin de accountant op de effectieve werking van de maatregelen wil steunen.
 - Het belang en de betrouwbaarheid van de controle-informatie die moet worden verkregen om aan te tonen dat de interne beheersingsmaatregelen afwijkingen van materieel belang op beweringniveau voorkomen, of ontdekken of herstellen.
 - De mate waarin controle-informatie wordt verkregen uit onderzoek van andere maatregelen die invloed hebben op de bewering.
 - De mate waarin de accountant bij het inschatten van risico's wil steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen (en daarmee de gegevensgerichte werkzaamheden wil beperken).
 - De verwachte afwijkingen bij het uitvoeren van de maatregelen.
46. Hoe meer de accountant bij de risico-inschatting steunt op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, des te groter is de omvang van de systeemgerichte werkzaamheden. Daarnaast vergroot de accountant de omvang van het onderzoek van de beheersingsmaatregelen naarmate het aantal afwijkingen bij het uitvoeren van de maatregelen groter blijkt te zijn dan wat werd verwacht. De accountant overweegt echter of het aantal afwijkingen een aanwijzing is dat de beheersingsmaatregel niet toereikend is om het risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau zoals dat door de accountant is ingeschat te verminderen. Indien het aantal afwijkingen vermoedelijk te groot zal zijn, kan de accountant besluiten dat het uitvoeren van systeemgerichte werkzaamheden voor een bepaalde bewering mogelijk niet effectief zal zijn.
47. Vanwege de inherente consistentie bij geautomatiseerde gegevensverwerking kan de accountant wellicht afzien van het vergroten van de omvang van systeemgerichte werkzaamheden betreffende geautomatiseerde beheersingsmaatregelen. Een geautomatiseerde beheersingsmaatregel zal consistent werken tenzij in het programma (met inbegrip van tabellen, bestanden of andere

permanente gegevens die door het programma worden gebruikt) wijzigingen zijn aangebracht. Nadat de accountant heeft vastgesteld dat de geautomatiseerde beheersingsmaatregel juist werkt (hetgeen kan plaatsvinden op het moment dat deze beheersingsmaatregel voor het eerst is aangebracht, maar ook op een later moment), stelt hij vast welke werkzaamheden moeten worden uitgevoerd om vast te stellen dat de beheersingsmaatregel effectief blijft werken. Dergelijke werkzaamheden kunnen mede inhouden het vaststellen dat geen wijzigingen in het programma zijn aangebracht buiten de wijzigingsprocedure om, dat de geautoriseerde versie van het programma is gebruikt voor het verwerken van transacties en dat andere belangrijke beheersingsmaatregelen effectief zijn. Tot dergelijke werkzaamheden kan ook behoren het vaststellen dat geen wijzigingen in de programma's zijn aangebracht, wat bijvoorbeeld zo is bij gebruik van een standaard softwarepakket door een entiteit zonder dat wijzigingen worden aangebracht of onderhoud wordt uitgevoerd. Zo kan de accountant bijvoorbeeld de registratie van de automatiseringsbeveiliging beoordelen om controle-informatie te verkrijgen dat gedurende de controleperiode geen ongeautoriseerde toegang heeft plaatsgevonden.

Gegevensgerichte werkzaamheden

48. Gegevensgerichte werkzaamheden worden uitgevoerd om afwijkingen van materieel belang op beweringniveau te ontdekken en omvatten detailcontroles van transactiestromen, posten in het financiële overzicht en onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht, alsmede gegevensgerichte cijferanalyse. De accountant zet gegevensgerichte werkzaamheden op en voert deze uit om in te kunnen spelen op het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang.
49. **Ongeacht het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang dient de accountant gegevensgerichte werkzaamheden op te zetten en uit te voeren voor elke transactiestroom, post in het financiële overzicht en elk onderdeel van de toelichting bij het financiële overzicht van materieel belang.** Deze eis vindt zijn oorsprong in het feit dat de risico-inschatting door de accountant een eigen beoordeling inhoudt en niet voldoende nauwkeurig hoeft te zijn om alle risico's van een afwijking van materieel belang te onderkennen. Voorts heeft de interne beheersing inherente beperkingen, zoals mogelijke beïnvloeding door het bestuur van de entiteit. Daarom zal de accountant, al is hij van oordeel dat het risico van een afwijking van materieel belang tot een aanvaardbaar laag niveau kan worden teruggebracht door alleen systeemgerichte werkzaamheden uit te voeren voor een bepaalde bewering betreffende een transactiestroom, post in het financiële overzicht en onderdeel van de toelichting bij het financiële overzicht, (zie paragraaf 8 van deze Standaard), altijd gegevensgerichte werkzaamheden uitvoeren voor elke transactiestroom, elke post in het financiële overzicht en elk onderdeel van de toelichting bij het financiële overzicht die van materieel belang zijn.
50. **De gegevensgerichte werkzaamheden die de accountant uitvoert dienen in ieder geval de volgende controlewerkzaamheden met betrekking tot de afronding van het financiële overzicht te omvatten:**
 - **Het aansluiten van het financiële overzicht met de onderliggende administratie; en**

- Het beoordelen van materiële (voafgaande) journaalposten en andere aanpassingen die tijdens het opstellen van het financiële overzicht zijn gemaakt.

De aard en de omvang van de beoordeling van de journaalposten en andere aanpassingen door de accountant zijn afhankelijk van de aard en complexiteit van het financiële verslaggevingsproces van de entiteit en de daarmee samenhangende risico's van een afwijking van materieel belang.

51. **Indien de accountant overeenkomstig paragraaf 108 van Standaard 315, "Kenniss van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van een afwijking van materieel belang" heeft vastgesteld dat een ingeschat risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau een significant risico betreft, dient hij gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren die speciaal zijn gericht op dat risico.** Indien de accountant bijvoorbeeld constateert dat het bestuur van de entiteit onder druk staat om aan winstverwachtingen te voldoen, is er een risico dat het bestuur de verkoopopbrengsten te hoog voorstelt door reeds winst te nemen op verkoopovereenkomsten met voorwaarden die slechts een latere winstneming toestaan of door te factureren voorafgaand aan de verzending. In een dergelijke situatie kan de accountant bijvoorbeeld externe bevestigingen vragen, niet alleen om de openstaande saldi te bevestigen, maar ook om de details van de verkoopovereenkomsten, met inbegrip van datum, mogelijkheden van retourneren en leveringsvoorwaarden te bevestigen. Daarnaast kan de accountant het nuttig achten om dergelijke externe bevestigingen aan te vullen met het inwinnen van inlichtingen bij personeelsleden die niet bij de financiële activiteiten zijn betrokken, naar wijzigingen in verkoopovereenkomsten en leveringsvoorwaarden.
52. Indien de controleaanpak van significante risico's uitsluitend gegevensgerichte werkzaamheden omvat, bestaan de controlewerkzaamheden die met betrekking tot dergelijke significante risico's moeten worden uitgevoerd slechts uit detailcontroles of een combinatie van detailcontroles en gegevensgerichte cijferanalyse. De accountant neemt de aanwijzingen in de paragrafen 53-64 van deze Standaard in aanmerking bij het vaststellen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de gegevensgerichte werkzaamheden met betrekking tot de significante risico's. Om toereikende controle-informatie te verkrijgen worden de gegevensgerichte werkzaamheden betreffende significante risico's in het algemeen zodanig opgezet dat toereikende controle-informatie met een hoog betrouwbaarheidsgehalte wordt verkregen.

Aard van de gegevensgerichte werkzaamheden

53. In het algemeen kan gegevensgerichte cijferanalyse beter worden gebruikt ten aanzien van grote aantallen transacties die in de tijd min of meer voorspelbaar zijn. Detailcontroles zijn in het algemeen beter geschikt voor het verkrijgen van controle-informatie over bepaalde beweringen omtrent posten (in het financiële overzicht), waaronder begrepen het bestaan en de waardering daarvan. Soms kan de accountant besluiten dat het uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyse voldoende is om het risico van een afwijking van materieel belang tot een aanvaardbaar laag

niveau te beperken. De accountant kan bijvoorbeeld besluiten dat het uitsluitend uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyse voldoende is met betrekking tot het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang met betrekking tot een transactiestroom waarvoor de risico-inschatting door de accountant wordt onderbouwd door controle-informatie die is verkregen door het uitvoeren van systeemgerichte werkzaamheden inzake de effectieve werking van beheersingsmaatregelen. In andere situaties kan de accountant besluiten dat het uitsluitend uitvoeren van detailcontroles voldoende is of dat een combinatie van gegevensgerichte cijferanalyse en detailcontroles een beter middel is om in te spelen op het ingeschatte risico.

54. De accountant zet detailcontroles op die op het ingeschatte risico betrekking hebben met als doelstelling om toereikende controle-informatie te verkrijgen om de geplande mate van zekerheid op beweringniveau te bereiken. Bij het opzetten van gegevensgerichte werkzaamheden betreffende de beweringen inzake bestaan en tijdigheid selecteert de accountant uit bedragen die zijn begrepen in een post in het financiële overzicht en verkrijgt de van belang zijnde controle-informatie. Indien de accountant echter controlewerkzaamheden opzet ter onderbouwing van de bewering volledigheid, selecteert hij uit controle-informatie die erop wijst dat een bedrag in een post in het financiële overzicht moet zijn begrepen en gaat dan na of dit inderdaad het geval is. Zo kan de accountant bijvoorbeeld betalingen na balansdatum doornemen om te bepalen of er inkoop zijn weggelaten uit de crediteuren.
55. Bij het opzetten van gegevensgerichte cijferanalyse neemt de accountant onder meer de volgende aspecten in overweging:
- De toepasbaarheid van gegevensgerichte cijferanalyse in relatie tot de te onderzoeken beweringen.
 - De betrouwbaarheid van de - interne of externe - gegevens, op basis waarvan de verwachting met betrekking tot geregistreerde bedragen of ratio's tot stand is gekomen.
 - De vraag of de verwachting voldoende nauwkeurig is om bij de gewenste mate van zekerheid een afwijking van materieel belang te onderkennen.
 - De omvang van een verschil tussen verwachte bedragen en verantwoorde bedragen dat nog aanvaardbaar is.

De accountant overweegt het uitvoeren van systeemgerichte werkzaamheden betreffende de interne beheersingsmaatregelen inzake het informatieverwerkingsproces van de entiteit, indien hij op deze informatie wil steunen bij het uitvoeren van cijferanalyse. Indien dergelijke maatregelen effectief zijn, heeft de accountant een groter vertrouwen in de betrouwbaarheid van de informatie en derhalve in de uitkomsten van de cijferanalyse. Een alternatief is dat de accountant nagaat of in de huidige of voorgaande controleperiode controlewerkzaamheden met betrekking tot de informatie zijn uitge-

voerd. Bij het bepalen van de controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot de informatie waarop de verwachtingen van de gegevensgerichte cijferanalyse zijn gebaseerd neemt de accountant de aanwijzingen van paragraaf 11 van Standaard 500, "Controle-informatie" in acht.

Tijdsfasering van de gegevensgerichte werkzaamheden

56. **Indien tussentijds gegevensgerichte werkzaamheden worden uitgevoerd, dient de accountant aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden of gegevensgerichte werkzaamheden in combinatie met systeemgerichte werkzaamheden uit te voeren om de resterende periode af te dekken, teneinde een redelijke grondslag te verkrijgen voor het uitbreiden van de tussentijds getrokken conclusies naar de gehele verslaggevingsperiode.**
57. Soms kunnen gegevensgerichte werkzaamheden tussentijds worden uitgevoerd. Hierdoor neemt het risico toe dat afwijkingen die per einddatum van de periode bestaan niet door de accountant worden opgemerkt. Dit risico is groter naarmate de resterende periode langer is. Bij zijn overwegingen om tijdens een interim-controle gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren neemt de accountant factoren als de hierna volgende in overweging:
- De beheersingsomgeving en andere belangrijke beheersingsmaatregelen.
 - Het op een later moment beschikbaar zijn van informatie die de accountant nodig heeft om zijn werkzaamheden te kunnen uitvoeren.
 - Het doel van de gegevensgerichte werkzaamheden.
 - Het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang.
 - De aard van de transactiestroom of post in het financiële overzicht en de daarmee verband houdende beweringen.
 - De mate waarin de accountant in staat is toereikende gegevensgerichte werkzaamheden of gegevensgerichte werkzaamheden in combinatie met systeemgerichte werkzaamheden uit te voeren om de resterende periode af te dekken teneinde het risico van het niet ontdekken van afwijkingen die op de einddatum van de periode bestaan te verminderen.
58. Hoewel het niet strikt noodzakelijk is dat de accountant controle-informatie verkrijgt over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen om een redelijke basis te hebben voor het uitbreiden van de tussentijds getrokken conclusies naar de gehele verslaggevingsperiode, overweegt hij of het uitsluitend uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden voor de tussen-

liggende periode wel toereikend is. Indien de accountant concludeert dat het uitvoeren van alleen gegevensgerichte werkzaamheden niet toereikend is, voert hij systeemgerichte werkzaamheden uit met betrekking tot de belangrijke interne beheersingsmaatregelen of worden de gegevensgerichte werkzaamheden per einddatum van de periode uitgevoerd.

59. In situaties waarin de accountant het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude heeft onderkend, kan hij als onderdeel van zijn controlemaatregelen om op dit risico in te spelen het moment van uitvoering van de controlewerkzaamheden aanpassen. Zo kan de accountant bijvoorbeeld concluderen dat, gezien het risico van een opzettelijke afwijking of manipulatie, het uitvoeren van controlewerkzaamheden waarbij conclusies uit een tussentijdse controle worden uitgebreid naar de einddatum van de periode niet effectief zal zijn. Onder dergelijke omstandigheden kan de accountant concluderen dat gegevensgerichte maatregelen per of rond de einddatum van de periode moeten worden uitgevoerd om op het onderkende risico van een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude in te spelen (zie Standaard 240, "De verantwoordelijkheid van de accountant voor het onderkennen van het risico van fraude in het kader van de controle van financiële overzichten").
60. In het algemeen vergelijkt de accountant informatie betreffende de saldi per einddatum van de periode met de vergelijkbare informatie op het moment van de tussentijdse controle en sluit deze gegevens aan, om bedragen die ongebruikelijk lijken te onderkennen, en onderzoekt deze bedragen. Daarnaast voert hij gegevensgerichte cijferanalyse of detailcontroles uit over de tussenliggende periode. Indien de accountant gegevensgerichte cijferanalyse plant over de tussenliggende periode, beoordeelt hij of de desbetreffende transactiestromen of posten in het financiële overzicht redelijk voorspelbaar zijn voor wat betreft bedrag, relatief belang en samenstelling. De accountant beoordeelt of de procedures die de entiteit hanteert voor het analyseren en corrigeren van dergelijke transactiestromen of posten in het financiële overzicht op tussentijdse momenten en voor het invoeren van goede afgrenzingsprocedures voldoende zijn. Daarnaast beoordeelt de accountant of het informatiesysteem dat van belang is voor de financiële verslaggeving informatie zal opleveren inzake de eindsaldi en de transacties in de tussenliggende periode die geschikt is om onderzoek te verrichten naar: belangrijke weinig voorkomende transacties of boekingen (met inbegrip van die per of rond de einddatum van de periode); andere oorzaken van belangrijke schommelingen of verwachte schommelingen, die niet zijn opgetreden; en veranderingen in de samenstelling van de transactiestromen of posten in het financiële overzicht. Of nog gegevensgerichte werkzaamheden betreffende de tussenliggende periode worden uitgevoerd is afhankelijk van de vraag of de accountant al dan niet systeemgerichte werkzaamheden heeft uitgevoerd.
61. Indien afwijkingen worden aangetroffen in transactiestromen of posten in het financiële overzicht op een tussentijds moment, past de accountant in het algemeen de hiermee verband houdende risico-inschatting en de geplande aard, tijdsfasering of omvang van de gegevensgerichte werkzaamheden voor de resterende periode aan voor wat betreft de werkzaamheden betreffende die transac-

tiestromen of posten in het financiële overzicht, of breidt hij deze werkzaamheden uit of herhaalt ze per einddatum van de periode.

62. Het gebruik van controle-informatie verkregen door het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden in een eerdere controleperiode is niet toereikend om op het risico van een afwijking van materieel belang in te spelen. In de meeste gevallen vormt controle-informatie verkregen door het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden in een eerdere controleperiode geen of nauwelijks controle-informatie voor de lopende periode. Om controle-informatie verkregen door het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden in een eerdere controleperiode in de lopende periode te kunnen gebruiken als gegevensgerichte controle-informatie, moeten de controle-informatie en het onderzochte object niet substantieel zijn gewijzigd. Een voorbeeld van controle-informatie verkregen uit het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden in een eerdere controleperiode die voor het lopende jaar nog van belang kan zijn, is een juridisch advies over de structuur van zekerheidsstellingen waarin in de afgelopen periode geen wijziging is opgetreden. Zoals in paragraaf 23 van Standaard 500, "Controle-informatie" is wordt voorgeschreven, voert de accountant, indien hij van plan is controle-informatie verkregen door het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden in een eerdere controleperiode te gebruiken, controlewerkzaamheden uit in de lopende periode om vast te stellen dat de controle-informatie nog steeds van waarde is.

Omvang van het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden

63. Hoe groter het risico van een afwijking van materieel belang is, des te omvangrijker zijn de gegevensgerichte controlewerkzaamheden. Omdat het risico van een afwijking van materieel belang mede bepaald wordt door de interne beheersing, kan de omvang van de gegevensgerichte werkzaamheden toenemen als gevolg van in het kader van de systeemgerichte werkzaamheden gesignaleerde tekortkomingen in de effectieve werking van die maatregelen. Het opvoeren van de omvang van de controlewerkzaamheden is echter alleen zinvol als deze werkzaamheden zelf van belang zijn voor het desbetreffende risico.
64. Bij het opzetten van detailcontroles wordt bij de omvang daarvan in het algemeen gedacht aan de steekproefomvang, welke wordt beïnvloed door het risico van een afwijking van materieel belang. De accountant overweegt echter ook andere mogelijkheden, zoals de vraag of het effectiever is andere selectieprocedures toe te passen, zoals het selecteren van grote of weinig voorkomende posten uit een populatie in plaats van het trekken van een representatieve steekproef of het stratificeren van de populatie in homogene subpopulaties om hieruit een steekproef te trekken. Standaard 530, "Detailcontroles" bevat aanwijzingen voor het gebruik van steekproeven en andere methodes om elementen te selecteren voor controle. Bij het opzetten van gegevensgerichte cijferanalyse overweegt de accountant de omvang van het verschil tussen verantwoorde bedragen en de verwachte bedragen dat zonder nader onderzoek te doen kan worden aanvaard. Deze overweging wordt voornamelijk beïnvloed door het materieel belang en de consistentie

met de gewenste mate van zekerheid. Bij het bepalen van dit bedrag moet ook de mogelijkheid worden bekeken dat een combinatie van afwijkingen in de specifieke post in het financiële overzicht, transactiestroom of onderdeel van de toelichting bij het financiële overzicht een ontoelaatbare omvang kan bereiken. Bij het opzetten van gegevensgerichte cijferanalyse verhoogt de accountant de gewenste mate van zekerheid naarmate het risico van een afwijking van materieel belang toeneemt. Standaard 520, "Cijferanalyse" bevat aanwijzingen voor het gebruik van cijferanalyse als onderdeel van de controle.

Toereikendheid van presentatie en toelichting

65. **De accountant dient controlewerkzaamheden uit te voeren om te evalueren of de presentatie van het financiële overzicht als geheel, met inbegrip van de toelichting, in overeenstemming is met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving.** De accountant beoordeelt in dit kader of het financiële overzicht de juiste rubricering en omschrijving van de financiële informatie bevat. Een juiste presentatie van het financiële overzicht overeenkomstig de van toepassing zijnde grondslagen voor financiële verslaggeving omvat mede een adequate toelichting van zaken van materieel belang. Deze informatie heeft betrekking op de vorm, de opzet en de inhoud van het financiële overzicht en de daarin opgenomen toelichting, met inbegrip van zaken als de gebruikte terminologie, de mate van detaillering, de rubricering van de gegevens en de uiteenzetting van de grondslagen. De accountant overweegt ook of het bestuur van de entiteit bepaalde zaken in het financiële overzicht had moeten opnemen, gezien de omstandigheden en feiten die hem op dat moment bekend zijn. Bij het evalueren van het financiële overzicht als geheel, met inbegrip van de te verstrekken toelichtende informatie, neemt de accountant het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau mede in aanmerking. Zie paragraaf 17 van Standaard 500, "Controle-informatie" voor een beschrijving van de beweringen betreffende de presentatie en de toelichting.

De evaluatie van de verkregen controle-informatie op toereikendheid

66. **De accountant dient op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie te beoordelen of de inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau juist blijft.**
67. Een controle van een financieel overzicht is een cumulatief en zich herhalend proces. Tijdens de uitvoering van de geplande controlewerkzaamheden, kan de verkregen controle-informatie de accountant ertoe brengen de aard, de tijdsfasering of de omvang van andere geplande werkzaamheden aan te passen. De accountant kan informatie verkrijgen die aanzienlijk afwijkt van de informatie waarop de risico-inschatting was gebaseerd. Het aantal en de omvang van de afwijkingen die de accountant ontdekt door het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden kan bijvoorbeeld zijn oordeel over de risico-inschattingen wijzigen en kan een aanwijzing zijn van een tekortkoming van materieel belang in de interne beheersingsmaatregelen. Daarnaast kan cijferanalyse die wordt

uitgevoerd in het stadium van de beoordeling van het totaal van de uitkomsten van de controle duiden op een voordien niet onderkend risico van een afwijking van materieel belang. Onder dergelijke omstandigheden kan de accountant genooddacht zijn de geplande controlewerkzaamheden te heroverwegen, op grond van een herbeoordeling van de ingeschatte risico's voor alle of sommige transactiestromen, posten in het financiële overzicht, onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht en daarmee verband houdende beweringen. Paragraaf 119 van Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van een afwijking van materieel belang" bevat verdere aanwijzingen voor het herzien van de risico-inschatting door de accountant.

68. Het uitgangspunt van effectiviteit van de werking van interne beheersingsmaatregelen onderkent dat er enige afwijkingen kunnen optreden in de wijze waarop de beheersingsmaatregelen door de entiteit worden uitgevoerd. Afwijkingen van de voorgeschreven interne beheersingsmaatregelen kunnen zich voordoen als gevolg van factoren als personeelwisselingen ten aanzien van belangrijke functies, sterke seizoensmatige schommelingen in het aantal transacties en menselijke fouten. Als dergelijke afwijkingen worden opgemerkt tijdens het uitvoeren van systeemgerichte werkzaamheden wint de accountant specifieke inlichtingen in om deze zaken en hun potentiële gevolgen te onderzoeken, bijvoorbeeld door te informeren naar het moment waarop wijziging in de personeelsbezetting van belangrijke interne controlefuncties is opgetreden. De accountant bepaalt of de uitgevoerde systeemgerichte werkzaamheden een voldoende basis vormen voor het steunen op de interne beheersingsmaatregelen, of aanvullende systeemgerichte werkzaamheden noodzakelijk zijn en of op een mogelijk risico van een afwijking moet worden ingespeeld door gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren.
69. De accountant kan er niet vanuit gaan dat een fout of fraudegeval een afzonderlijke gebeurtenis is en beoordeelt daarom de invloed die het ontdekken van een afwijking heeft op het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang. Voor het beëindigen van de controle beoordeelt de accountant of het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau is beperkt en of de aard, de tijdsfasering en de omvang van de controlewerkzaamheden moeten worden heroverwogen. De accountant heroverweegt bijvoorbeeld:
- De aard, de tijdsfasering en de omvang van de gegevensgerichte werkzaamheden.
 - De controle-informatie over de effectieve werking van belangrijke interne beheersingsmaatregelen, waaronder begrepen het proces met betrekking tot risico-inschatting door de entiteit.
70. **De accountant dient te beslissen of toereikende controle-informatie is verkregen zodat het risico van een afwijking van materieel belang in het financiële overzicht tot een aanvaardbaar laag niveau is beperkt.** Bij het vormen van zijn oordeel moet de accountant alle van belang zijnde controle-

informatie in zijn overwegingen betrekken, ongeacht of deze de beweringen in het financiële overzicht lijkt te bevestigen of daarmee in strijd lijkt.

71. Of de controle-informatie ter onderbouwing van de conclusies van de accountant gedurende het controleproces toereikend is, is een zaak van vakkundige oordeelsvorming. Het oordeel van de accountant ten aanzien van de toereikendheid van de controle-informatie wordt bepaald door factoren als:
- Het belang van een mogelijke afwijking in de bewering en de kans dat deze afzonderlijk of tezamen met andere mogelijke afwijkingen een materieel effect heeft, op het financiële overzicht.
 - De effectiviteit van de reacties van het bestuur van de entiteit en van de interne beheersingsmaatregelen ten aanzien van de wijze waarop wordt ingespeeld op de risico's.
 - De bij voorgaande controles opgedane ervaring met soortgelijke mogelijke afwijkingen.
 - De resultaten van uitgevoerde controlewerkzaamheden, waaronder begrepen de vraag of dergelijke werkzaamheden specifieke fraudegevallen of fouten aan het licht brachten.
 - De herkomst en de betrouwbaarheid van de beschikbare informatie.
 - De aannemelijkheid van de controle-informatie.
 - De kennis van de entiteit en haar omgeving, waaronder begrepen de interne beheersing.
72. **Indien de accountant geen toereikende controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot een bewering van materieel belang in in het financiële overzicht, dient hij te proberen om aanvullende controle-informatie te verkrijgen. Als de accountant niet in staat is om toereikende controle-informatie te verkrijgen, dient hij een accountantsverklaring met beperking of een accountantsverklaring van oordeelonthouding af te geven.** Zie Standaard 705N, "Aanpassingen in de formulering van de oordeelparagraaf in de accountantsverklaring" voor verdere aanwijzingen.

Controledocumentatie

73. **De accountant dient de algemene aanpak met betrekking tot de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van het financiële overzicht, de aard, de tijdsfasering en de omvang van de aanvullende controlewerkzaamheden, het verband van dergelijke werkzaamheden met het ingeschatte risico op beweringniveau en de uitkomsten van de controlewerkzaamheden vast te leggen. Indien de accountant in voorgaande controleperioden verkregen controle-informatie**

over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen wil gebruiken, dient hij ook de conclusies ten aanzien van het steunen op die maatregelen welke in een voorgaande periode zijn gecontroleerd vast te leggen.

- 73a. De documentatie van de accountant dient tot uitdrukking te brengen dat het financiële overzicht aansluit op de onderliggende administratie.
- 73b. De wijze waarop de zaken waarnaar wordt verwezen in de paragrafen 73 en 73a van deze Standaard worden gedocumenteerd is gebaseerd op de vakkundige oordeelsvorming van de accountant. Standaard 230, "Controledocumentatie" stelt grondslagen en essentiële werkzaamheden vast en geeft aanwijzingen omtrent de documentatie in het kader van de controle van financiële overzichten.

Specifieke aspecten publieke sector

- 1. Bij het verrichten van controles bij entiteiten binnen de publieke sector, neemt de accountant werkzaam binnen de publieke sector mede in aanmerking de wet- en regelgeving die van invloed is op de controleopdracht en andere specifieke controlevoorschriften. Dergelijke factoren kunnen bijvoorbeeld de vrijheid van handelen van de accountant om het te hanteren materieel belang vast te stellen of de aard en de reikwijdte van de uit te voeren controlewerkzaamheden te bepalen, beïnvloeden. Paragraaf 3 van deze Standaard kan mogelijk pas worden toegepast nadat dergelijke beperkende omstandigheden in aanmerking zijn genomen.

<i>Inleiding</i>	1 - 3
<i>Overwegingen van de accountant</i>	4 - 10
<i>Rapporten van de accountant van de service-organisatie</i>	11 - 18

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven aan de accountant indien de entiteit gebruikmaakt van een service-organisatie. In deze Standaard zijn ook de soorten rapporten van de accountant van de service-organisatie beschreven, die de accountant van de entiteit in dit kader kan verwachten.
2. **De accountant dient te beoordelen welke invloed het gebruikmaken van een service-organisatie door de entiteit heeft op de interne beheersing van de entiteit om het risico van een afwijking van materieel belang te kunnen onderkennen en in te kunnen schatten en om aanvullende controlewerkzaamheden op te kunnen zetten en uit te kunnen voeren.**
3. Een opdrachtgever kan gebruikmaken van een service-organisatie die transacties uitvoert en de daarmee verbonden verantwoordelijkheid draagt of die transacties verwerkt en daaruit voortvloeiende vastleggingen verzorgt (bijvoorbeeld een computerservicebureau). Indien de entiteit gebruikmaakt van de diensten van een service-organisatie, kunnen bepaalde voorschriften, procedures en vastleggingen bij de service-organisatie van belang zijn voor de controle van financiële overzichten van de opdrachtgever.

Overwegingen van de accountant

4. De voorschriften en procedures van een service-organisatie kunnen van invloed zijn op de interne beheersing van de entiteit. Deze voorschriften en procedures zijn in fysiek en operationeel opzicht onafhankelijk van de entiteit. Indien de diensten van de service-organisatie beperkt zijn tot het vastleggen en verwerken van de transacties en de entiteit blijft de autorisatie en de verantwoordelijkheid behouden, kan de entiteit binnen haar eigen organisatie effectieve maatregelen treffen. Als de service-organisatie de transacties van de entiteit uitvoert en daarvoor de verantwoordelijkheid draagt, kan de entiteit het noodzakelijk achten te steunen op de voorschriften en procedures van de service-organisatie.
5. **In het kader van het verkrijgen van kennis van de entiteit en haar omgeving dient de accountant de betekenis van de activiteiten van de service-organisatie voor de entiteiten de invloed daarvan op de controle vast te stellen.** Daarbij beoordeelt de accountant voor zover van toepassing de navolgende factoren:
 - De aard van de diensten die door de service-organisatie worden verricht.
 - De contractvoorwaarden en de relatie tussen de entiteit en de service-organisatie.
 - De mate waarin de interne beheersing van de entiteit in wisselwerking staat met de systemen van de service-organisatie.

- De interne beheersingsmaatregelen van de entiteit die van belang zijn voor de door de service-organisatie verrichte werkzaamheden, zoals:
 - Die welke worden toegepast voor de door de service-organisatie verwerkte transactie.
 - Die waarmee de entiteit risico's verbandhoudend met het gebruikmaken van de service-organisatie onderkent en aanpakt.
 - De kwaliteit en de financiële positie van de service-organisatie, alsmede de mogelijke gevolgen voor de entiteit indien de service-organisatie in gebreke blijft.
 - Informatie over de organisatie van de service-organisatie, zoals die in gebruikers- en technische handboeken is weergegeven.
 - Beschikbare informatie inzake de beheersingsmaatregelen die van belang zijn voor de informatiesystemen van de service-organisatie, zoals algemene beheersingsmaatregelen.
6. De accountant stelt vast of er rapporten voor derden beschikbaar zijn, uitgebracht door de accountants van de service-organisatie, interne accountants of toezichhouders, die bruikbaar zijn voor het verkrijgen van informatie over de interne beheersing van de service-organisatie alsmede over de werking en de effectiviteit daarvan. Als de accountant gebruik wil maken van de werkzaamheden van de interne accountant kan hij Standaard 610, "Gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne accountantsfunctie" raadplegen, waarin aanwijzingen worden gegeven voor het beoordelen van de toereikendheid van de werkzaamheden van de interne accountant voor de doelstelling van de accountant.
- 6a. Door de verkregen kennis kan de accountant tot de conclusie komen dat de inschatting van het intern beheersingsrisico van een afwijking van materieel belang niet zal worden beïnvloed door beheersingsmaatregelen van de service-organisatie. Indien dit het geval is, behoeft deze Standaard niet verder in acht te worden genomen.
7. **Indien de accountant tot de conclusie komt dat de activiteiten van de service-organisatie belangrijk voor de entiteit en relevant voor de controle zijn, dient de accountant voldoende kennis te verkrijgen van de entiteit en haar omgeving, alsmede haar interne beheersing om het risico van een afwijking van materieel belang te kunnen onderkennen en in te kunnen schatten en om nadere controlewerkzaamheden op te kunnen zetten om in te spelen op het ingeschatte risico.** De accountant schat het risico van een afwijking van materieel belang in op het niveau van het financiële overzicht en op beweringniveau voor transactiestromen, posten in het financiële overzicht en onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht.

8. Indien de verkregen kennis niet voldoende is, overweegt de accountant de noodzaak om de service-organisatie te verzoeken haar accountant zodanige risicoanalyses te laten verrichten dat in de benodigde informatie wordt voorzien, dan wel de noodzaak een bezoek te brengen aan de service-organisatie om de informatie te verkrijgen. Als de accountant het gewenst acht een bezoek te brengen aan de service-organisatie kan hij de opdrachtgever vragen de service-organisatie te verzoeken hem toegang tot de benodigde informatie te verschaffen.
9. De accountant kan onder omstandigheden door het lezen van het rapport voor derden van de accountant van de service-organisatie voldoende kennis verkrijgen van de interne beheersing van de service-organisatie. Ter aanvulling daarop kan de accountant bij het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang inzake beweringen die worden beïnvloed door de beheersingsmaatregelen in de systemen van de service-organisatie, gebruikmaken van het rapport voor derden van de accountant van de service-organisatie. **Als de accountant gebruik maakt van het rapport voor derden, dient de accountant te overwegen om te informeren naar de vakbekwaamheid van de accountant van de service-organisatie, in relatie tot de uitgevoerde specifieke opdracht.**
10. De accountant verschaft zich controle-informatie over de effectieve werking van de beheersingsmaatregelen in het geval dat onder zijn risico-inschatting mede de verwachting omtrent de effectiviteit van de werking van de beheersingsmaatregelen van de service-organisatie wordt begrepen of als gegevensgerichte controle geen toereikende controle-informatie op beweringniveau oplevert. De accountant kan ook besluiten dat het efficiënt is om controle-informatie te verkrijgen door middel van systeemgerichte controles. Controle-informatie over de effectieve werking van de beheersingsmaatregelen kan worden verkregen door:
 - Het toetsen van de werking van de beheersingsmaatregelen van de entiteit op de activiteiten van de service-organisatie.
 - Het verkrijgen van een rapport van de accountant van de service-organisatie waarin een mededeling is opgenomen omtrent de effectieve werking van de interne beheersing van de service-organisatie met betrekking tot de activiteiten van de service-organisatie die voor de controle van belang zijn.
 - Het bezoeken van de service-organisatie en het uitvoeren van systeemgerichte werkzaamheden.

Rapporten van de accountant van de service-organisatie

11. **Als de accountant gebruik wil maken van een assurance rapport over de service-organisatie dient de accountant de aard en de inhoud van dat rapport te beoordelen.**

12. In het algemeen zijn er twee verschijningsvormen van het rapport van de accountant van de service-organisatie:

A - Rapport inzake de opzet en invoering van de interne beheersing

- a. een beschrijving van de interne beheersing die in het algemeen door het bestuur van de service-organisatie is opgesteld; en
- b. een mededeling van de accountant van de service-organisatie dat:
 - (I) de bovengenoemde beschrijving juist is;
 - (II) de interne beheersing op passende wijze is opgezet om de door het bestuur geformuleerde doelstellingen te bereiken; en
 - (III) de interne beheersingsmaatregelen zijn ingevoerd.

B - Rapport inzake de toereikendheid van de opzet en de effectiviteit van de werking

- a. een beschrijving van de interne beheersing die in het algemeen door het bestuur van de service-organisatie is opgesteld; en
- b. een mededeling van de accountant van de service-organisatie dat:
 - (I) de bovengenoemde beschrijving juist is;
 - (II) de interne beheersing op passende wijze is opgezet om de door het bestuur geformuleerde doelstellingen te bereiken;
 - (III) de interne beheersingsmaatregelen zijn ingevoerd; en
 - (IV) de interne beheersingsmaatregelen op een effectieve wijze werken hetgeen vastgesteld is door het uitvoeren van systeemgerichte controles. Als aanvulling op de mededeling over de effectieve werking geeft de accountant van de service-organisatie een specificatie van de uitgevoerde systeemgerichte controles en de resultaten daarvan.

Het rapport van de accountant van de service-organisatie bevat in het algemeen restricties ten aanzien van de gebruikerskring (die is in het algemeen beperkt tot de leiding, de service-organisatie en haar klanten en de accountants van de entiteit).

13. **De accountant dient de reikwijdte van de door de accountant van de service-organisatie verrichte werkzaamheden en de bruikbaarheid en de toereikendheid van het door de accountant van de service-organisatie verstrekte rapport te beoordelen.**
14. Hoewel rapporten van het soort A voor de accountant nuttig zijn voor het verkrijgen van kennis van de interne beheersing, gebruikt de accountant dergelijke rapporten niet als controle-informatie met betrekking tot de effectiviteit van de werking van beheersingsmaatregelen.
15. Daarentegen kunnen rapporten van het soort B wel dergelijke controle-informatie verschaffen omdat systeemgerichte werkzaamheden zijn uitgevoerd. Als een rapport van het soort B als controle-informatie met betrekking tot de effectiviteit van de werking van beheersingsmaatregelen wordt gebruikt, beoordeelt de accountant of de interne beheersingsmaatregelen die door de accountant van de service-organisatie zijn getest relevant zijn voor de transacties, posten in het financiële overzicht en onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht van de entiteit en daarmee verband houdende beweringen en of de door de accountant van de service-organisatie uitgevoerde systeemgerichte werkzaamheden en de resultaten daarvan toereikend zijn. Met betrekking tot het laatste vormen de lengte van de periode die met de testen van de accountant van de service-organisatie is afgedekt en de tijd die verlopen is sinds de uitvoering van de testen kernpunten van de beoordeling.
16. **De accountant dient ten aanzien van de relevante systeemgerichte werkzaamheden en de resultaten daarvan te beoordelen of de aard, de tijdsfasering en de diepgang van dergelijke testen toereikende controle-informatie verschaffen over de effectieve werking van de interne beheersing om het door de accountant ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang te onderbouwen.**
17. De accountant van de service-organisatie kan worden gevraagd om ten behoeve van de accountant van de entiteit gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Dergelijke opdrachten kunnen betrekking hebben op de uitvoering van overeengekomen werkzaamheden tussen de entiteit en haar accountant en tussen de service-organisatie en de accountant.
18. **Als de accountant gebruik maakt van een rapport van de accountant van de service-organisatie, dient hij daarvan geen melding in zijn verklaring te maken.**

<i>Inleiding</i>	1 - 2
<i>Het begrip controle-informatie</i>	3 - 6
<i>Toereikende controle-informatie</i>	7 - 14
<i>Het gebruikmaken van beweringen bij het verkrijgen van controle-informatie</i>	15 - 18
<i>Controlewerkzaamheden voor het verkrijgen van controle-informatie</i>	19 - 38
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven over datgene waaruit controle-informatie bestaat bij een controle van financiële overzichten, de omvang en de kwaliteit van controle-informatie die moet worden verkregen, en de controlewerkzaamheden die accountants hanteren voor het verkrijgen van deze controle-informatie.
2. **De accountant dient toereikende controle-informatie te verkrijgen om in staat te zijn redelijke conclusies te trekken waarop het accountantsoordeel kan worden gebaseerd.**

Het begrip controle-informatie

3. "Controle-informatie" is alle informatie die door de accountant wordt gebruikt om te komen tot de conclusies waarop het accountantsoordeel wordt gebaseerd, en omvat de informatie die is opgenomen in de administratie die ten grondslag ligt aan financiële overzichten en andere informatie. Van accountants wordt niet verwacht dat zij zich richten op alle informatie die zou kunnen bestaan¹. Controle-informatie, die aanvullend van aard is, omvat controle-informatie die is verkregen uit controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd gedurende de controle en kan controle-informatie omvatten die is verkregen uit andere bronnen zoals voorgaande controles en de kwaliteitsbeheersingsprocedures van de accountantspraktijk met betrekking tot het aanvaarden en voortzetten van de relaties met de opdrachtgevers.
4. Administratie omvat in het algemeen de registratie van initiële journaalposten en de onderbouwing daarvan zoals:
 - a. cheques en vastleggingen van digitale overboekingen van bedragen;
 - b. facturen;
 - c. contracten;
 - d. het grootboek en de subadministraties, alsmede journaalposten en andere aanpassingen in financiële overzichten die niet via formele journaalposten zijn verwerkt; en
 - e. vastleggingen zoals werkdocumenten en spreadsheets die een onderbouwing geven van kostentoerekeningen, berekeningen, aansluitingen en toelichtingen.

¹ Zie paragraaf 1.4 van deze Standaard.

Boekingen in de administratie zijn vaak in digitale vorm aangemaakt, geboekt, verwerkt en gerapporteerd. Bovendien kunnen de administratieve vastleggingen een onderdeel vormen van geïntegreerde systemen die uitgaan van dezelfde gegevens en alle aspecten ondersteunen van de financiële verslaggeving, de bedrijfsactiviteiten en de doelstellingen om de regelgeving na te leven.

5. Het bestuur van de entiteit is verantwoordelijk voor het opmaken van financiële overzichten op basis van de administratie van de entiteit. De accountant verkrijgt enige controle-informatie door het toetsen van de administratie, bijvoorbeeld door analyse en beoordeling, het opnieuw uitvoeren van procedures die worden gevolgd binnen het traject van financiële rapportering en de aansluiting van dezelfde informatie in diverse aan elkaar gerelateerde vormen en toepassingen. Door het uitvoeren van dergelijke controlewerkzaamheden kan de accountant vaststellen dat de administratie consistent is en in overeenstemming is met de financiële overzichten. Omdat de administratie echter op zichzelf niet voldoende controle-informatie verschaft om daarop het accountantsoordeel over de financiële overzichten te baseren, verkrijgt de accountant ook andere controle-informatie.
6. Andere informatie die de accountant kan gebruiken als controle-informatie omvat:
 - a. notulen van vergaderingen;
 - b. bevestigingen van derden;
 - c. rapporten van analisten;
 - d. vergelijkbare informatie over concurrenten (benchmarking);
 - e. handboeken over beheersingsmaatregelen;
 - f. informatie die door de accountant is verkregen uit controlewerkzaamheden zoals het inwinnen van inlichtingen, waarneming en verificatie; en
 - g. andere informatie die door hem zelf is gegenereerd of op andere wijze voor hem beschikbaar is die hem in staat stelt conclusies te trekken door steekhoudende argumentatie toe te passen.

Toereikende controle-informatie

7. Het begrip "toereikend" heeft twee verschillende aspecten, namelijk "voldoende" en "geschikt". Het aspect "voldoende" geeft de hoeveelheid controle-informatie aan. Het aspect "geschikt" geeft de kwaliteit van de controle-informatie aan; dat wil zeggen de relevantie en de betrouwbaarheid voor het verschaffen van onderbouwing voor of het ontdekken van onjuistheden in de transactiestromen, posten in het financiële overzicht en onderdelen van de toelichting bij het financiële

overzicht en de daaraan gerelateerde beweringen. De hoeveelheid noodzakelijke controle-informatie wordt beïnvloed door het risico van een onjuistheid (hoe groter het risico, des te meer controle-informatie er is vereist) en tevens door de kwaliteit van deze controle-informatie (hoe beter de kwaliteit, des te minder controle-informatie is vereist). Daarom zijn de begrippen voldoende en geschikt aan elkaar gekoppeld. Het verkrijgen van alleen maar meer controle-informatie kan echter geen compensatie vormen voor de slechte kwaliteit ervan.

8. Bepaalde controlewerkzaamheden kunnen controle-informatie verschaffen die relevant is voor sommige beweringen, maar niet voor andere. Zo kan het onderzoeken van boekingen en documenten die betrekking hebben op de ontvangst van vorderingen na balansdatum controle-informatie verschaffen over zowel het bestaan als de waardering, maar niet noodzakelijkerwijs over de juistheid van de periodeafgrenzing. Anderzijds verkrijgt de accountant vaak controle-informatie vanuit verschillende bronnen of van verschillende aard die relevant is voor dezelfde bewering. De accountant kan bijvoorbeeld de ouderdom van de openstaande vorderingen analyseren en de daaropvolgende ontvangst ervan om controle-informatie te verkrijgen over de waardering van de voorziening voor dubieuze debiteuren. Verder is het verkrijgen van controle-informatie die betrekking heeft op een bepaalde bewering, bijvoorbeeld op het bestaan van de voorraad, geen vervanging voor het verkrijgen van controle-informatie met betrekking tot een andere bewering, bijvoorbeeld over de waardering van de voorraad.
9. De betrouwbaarheid van controle-informatie wordt beïnvloed door de aard en de herkomst ervan en is afhankelijk van de specifieke omstandigheden waaronder zij is verkregen. Er kunnen algemeen geldende uitspraken worden gedaan over de betrouwbaarheid van de verschillende soorten controle-informatie; er kunnen echter op deze algemene regels belangrijke uitzonderingen bestaan. Zelfs wanneer controle-informatie wordt verkregen vanuit bronnen buiten de entiteit kunnen er omstandigheden bestaan die de betrouwbaarheid van de verkregen informatie aantasten. Zo kan controle-informatie die is verkregen van een onafhankelijke externe bron onbetrouwbaar zijn wanneer deze bron niet over feitenkennis beschikt. Rekening houdend met deze mogelijke uitzonderingen kunnen de volgende algemeen geldende regels omtrent de betrouwbaarheid van informatie nuttig zijn:
 - Controle-informatie is betrouwbaarder wanneer zij wordt verkregen van onafhankelijke bronnen buiten de entiteit.
 - Controle-informatie die intern wordt gegenereerd, is betrouwbaarder wanneer de daarop betrekking hebbende beheersingsmaatregelen effectief zijn.
 - Controle-informatie die direct door de accountant wordt verkregen (bijvoorbeeld de eigen waarneming dat een beheersingsmaatregel wordt toegepast) is betrouwbaarder dan indirecte of afgeleide informatie (bijvoorbeeld door inlichtingen in te winnen over het toepassen van een beheersingsmaatregel).

- Controle-informatie is betrouwbaarder wanneer deze is vastgelegd op papier, in digitale vorm of op een andere gegevensdrager (een schriftelijke vastlegging die tijdens een vergadering is gemaakt is betrouwbaarder dan een mondelinge weergave achteraf van de besproken punten).
 - Controle-informatie die wordt verschaft door originele documenten is betrouwbaarder dan controle-informatie die wordt verschaft door fotokopieën of faxen.
10. Een controle omvat vrijwel nooit het vaststellen van de authenticiteit van de documentatie. De accountant is ook niet opgeleid om de authenticiteit vast te stellen en dit wordt ook niet van hem verwacht. De accountant beoordeelt echter de betrouwbaarheid van de informatie die als controle-informatie zal worden gehanteerd zoals fotokopieën, faxen, films, digitale en andere elektronische informatie, waaronder als dat van belang is, ook de beheersingsmaatregelen bij de totstandkoming en het onderhoud daarvan.
11. **Wanneer informatie die binnen de entiteit tot stand is gekomen door de accountant wordt gebruikt om controlewerkzaamheden uit te voeren, dient hij controle-informatie te verkrijgen over de juistheid en de volledigheid van die informatie.** Om betrouwbare controle-informatie te verkrijgen is het noodzakelijk dat de informatie waarop de controlewerkzaamheden zijn gebaseerd in voldoende mate volledig en juist is. Bij de controle van de opbrengsten door middel van het toepassen van de vaste verkoopprijs op de geregistreerde hoeveelheid verkochte eenheden beoordeelt de accountant bijvoorbeeld de juistheid van de informatie over de prijs en de volledigheid en juistheid van de gegevens over de verkochte hoeveelheden. Het verkrijgen van controle-informatie over de volledigheid en de juistheid van de informatie die wordt opgeleverd door het informatiesysteem van de entiteit kan gelijktijdig worden uitgevoerd met de feitelijke controlewerkzaamheden op de informatie wanneer het verkrijgen van dergelijke controle-informatie een onlosmakelijk deel uitmaakt van de controlewerkzaamheden zelf. In andere situaties kan de accountant controle-informatie hebben verkregen over de juistheid en volledigheid van dergelijke informatie door de beheersingsmaatregelen bij de totstandkoming en het onderhoud van de informatie te toetsen. In sommige gevallen kan de accountant echter besluiten dat aanvullende controlewerkzaamheden nodig zijn. Deze aanvullende controlewerkzaamheden kunnen bijvoorbeeld inhouden dat auditsoftware wordt gebruikt om de informatie opnieuw te berekenen.
12. De accountant zal in het algemeen meer zekerheid ontlenen aan met elkaar overeenkomende informatie die is verkregen vanuit verschillende bronnen of die van verschillende aard is dan aan gegevens uit een op zichzelf staande informatiebron. Daarnaast kan het verkrijgen van informatie uit verschillende bronnen of van verschillende aard een aanwijzing zijn voor het niet betrouwbaar zijn van een bepaalde informatiebron. Zo kan bevestigende informatie, die wordt verkregen vanuit een bron die onafhankelijk is van de entiteit, de zekerheid versterken die de accountant ontleent aan een bevestiging van het bestuur van de entiteit. Anderzijds bepaalt de accountant, wanneer de informatie

vanuit de ene bron niet overeenkomt met die vanuit een andere bron, welke aanvullende controlewerkzaamheden nodig zijn om deze inconsistentie op te lossen.

13. De accountant maakt een afweging tussen de kosten voor het verkrijgen van controle-informatie en het nut van de verkregen controle-informatie. De moeilijkheidsgraad of de kostenoverwegingen mogen echter geen reden op zichzelf zijn om controlewerkzaamheden achterwege te laten waarvoor geen alternatieven bestaan.
14. Voor het vormen van zijn oordeel onderzoekt de accountant niet alle informatie omdat gewoonlijk conclusies kunnen worden getrokken door gebruik te maken van steekproeven of andere methoden om posten te selecteren die worden getoetst. Daarnaast is de accountant veelal gedwongen om te steunen op controle-informatie, die weliswaar iets aannemelijk maakt maar meestal geen sluitend bewijsmateriaal verschaft. Om een redelijke mate van zekerheid² te verkrijgen kan de accountant echter niet volstaan met het onderzoeken van controle-informatie die niet voldoende aannemelijk is. Bij het beoordelen van de kwantiteit en de kwaliteit van de controle-informatie ter onderbouwing van zijn accountantsverklaring maakt hij gebruik van zijn vakkundige oordeelsvorming vanuit een professioneel-kritische instelling.

Het gebruikmaken van beweringen bij het verkrijgen van controle-informatie

15. Het bestuur van de entiteit is verantwoordelijk voor een getrouwe voorstelling van zaken in de financiële overzichten die de aard en de bedrijfsactiviteiten van de entiteit weergeeft. Door te bevestigen dat een financieel overzicht een getrouw beeld geeft in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving doet het bestuur van de entiteit impliciet of expliciet beweringen met betrekking tot de verwerking, waardering, presentatie en toelichting van de verschillende onderdelen van het financiële overzicht en de daarop betrekking hebbende toelichtingen.
16. **De accountant dient gebruik te maken van voldoende in detail weergegeven beweringen over de transactiestromen, de posten in het financiële overzicht, de presentatie en de onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht, om een grondslag te verkrijgen voor de inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang en voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden.** De accountant maakt gebruik van beweringen bij het inschatten van de risico's door rekening te houden met de verschillende soorten van mogelijke afwijkingen die zich kunnen voordoen en op grond daarvan controlewerkzaamheden op te zetten die inspelen op de ingeschatte risico's. Andere Standaarden behandelen specifieke situaties waarin van de accountant wordt vereist dat hij controle-informatie verkrijgt op beweringniveau.

² De paragrafen 17-21 van Standaard 200, "Doelstelling en algemene uitgangspunten van de controle van financiële overzichten", geven een verhandeling over een redelijke mate van zekerheid die betrekking heeft op een controle van financiële overzichten.

17. Beweringen die door de accountant worden gebruikt kennen de volgende categorieën:
- a. Beweringen over groepen transacties en gebeurtenissen gedurende de periode die wordt gecontroleerd:
 - (i) Bestaan - transacties en gebeurtenissen die zijn geboekt hebben inderdaad plaatsgevonden en hebben betrekking op de entiteit.
 - (ii) Volledigheid - alle transacties en gebeurtenissen die dienen te worden geboekt zijn ook geboekt.
 - (iii) Juistheid - bedragen en andere gegevens die betrekking hebben op geboekte transacties en gebeurtenissen zijn op de juiste wijze geboekt.
 - (iv) Tijdigheid - transacties en gebeurtenissen zijn in de juiste verslagperiode geboekt.
 - (v) Rubricering - transacties en gebeurtenissen zijn op de juiste rekeningen geboekt.
 - b. Beweringen over posten in het financiële overzicht per einddatum van de periode:
 - (i) Bestaan - de activa, vreemd-vermogenscomponenten en eigen-vermogenscomponenten bestaan.
 - (ii) Rechten en verplichtingen - de entiteit heeft de eigendom van of de zeggenschap over de activa en de vreemd-vermogenscomponenten zijn de verplichtingen van de entiteit.
 - (iii) Volledigheid - alle activa, vreemd-vermogenscomponenten en eigen vermogenscomponenten die dienen te worden geboekt zijn ook geboekt.
 - (iv) Waardering en toerekening - de activa, vreemd-vermogenscomponenten en eigen-vermogenscomponenten zijn in het financiële overzicht opgenomen voor de juiste bedragen en de daaruit voortvloeiende aanpassingen betreffende waardering of toerekening zijn op de juiste wijze geboekt.
 - c. Beweringen over presentatie en toelichting:
 - (i) Bestaan, rechten en verplichtingen - toegelichte transacties, gebeurtenissen en overige zaken hebben inderdaad plaatsgevonden en hebben betrekking op de entiteit

- (ii) Volledigheid - alle toelichtingen die in het financiële overzicht dienen te worden opgenomen zijn ook opgenomen.
 - (iii) Rubricering en begrijpelijkheid - financiële informatie is op de juiste wijze gepresenteerd en omschreven, en de toelichtingen zijn duidelijk geformuleerd.
 - (iv) Juistheid en waardering - financiële en overige informatie is getrouw en voor de juiste bedragen toegelicht.
18. De accountant kan gebruik maken van de hiervoor beschreven beweringen of kan deze op een andere wijze tot uitdrukking brengen onder de voorwaarde dat alle bovengenoemde aspecten zijn afgedekt. Zo kan hij er bijvoorbeeld voor kiezen de beweringen over transacties en gebeurtenissen te combineren met de beweringen over posten in het financiële overzicht. Ook kan bijvoorbeeld een aparte bewering met betrekking tot de tijdigheid van transacties en gebeurtenissen overbodig zijn, wanneer de beweringen over bestaan en volledigheid tevens inhouden dat op de juiste wijze rekening is gehouden met het boeken van transacties in de correcte verslagperiode.

Controlewerkzaamheden voor het verkrijgen van controle-informatie

19. De accountant verkrijgt controle-informatie om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn accountantsoordeel kan baseren door het uitvoeren van controlewerkzaamheden met als doel:
- a. Het verkrijgen van kennis over de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersingsmaatregelen, om het risico in te schatten van een afwijking van materieel belang op het niveau van het financiële overzicht en op beweringniveau (controlewerkzaamheden die met dit doel worden uitgevoerd worden in de Standaarden aangeduid als risicoanalyses);
 - b. Het toetsen van de daadwerkelijke effectiviteit, wanneer dat noodzakelijk is of wanneer de accountant heeft besloten dit te doen, van de interne beheersingsmaatregelen die een materiële onjuistheid op beweringniveau voorkomen dan wel deze ontdekken en corrigeren (controlewerkzaamheden die met dit doel worden uitgevoerd worden in de Standaarden aangeduid als "systeemgerichte werkzaamheden"); en
 - c. Het ontdekken van materiële onjuistheden op beweringniveau (controlewerkzaamheden die met dit doel worden uitgevoerd worden in de Standaarden aangeduid als "gegevensgerichte werkzaamheden" en omvatten detailcontroles van de transactiestromen, posten in het financiële overzicht en onderdelen van de toelichting bij het financiële overzichten, gegevensgerichte cijferanalyse).

20. De accountant voert altijd risicoanalyses uit om een redelijke basis te verkrijgen voor het inschatten van het risico van een materiële onjuistheid op het niveau van het financiële overzicht en op beweringniveau. De risicoanalyses verschaffen op zich echter geen toereikende controle-informatie waarop het accountantsoordeel kan worden gebaseerd en moeten worden aangevuld met verdere controlewerkzaamheden in de vorm van zo nodig systeemgerichte werkzaamheden en gegevensgerichte werkzaamheden.
21. Systeemgerichte werkzaamheden zijn nodig in twee situaties. Wanneer de risico-inschatting van de accountant inhoudt dat hij een effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen verwacht, is het noodzakelijk dat hij deze toetst om de risico-inschatting te onderbouwen. Daarnaast is het in de situatie dat gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende controle-informatie verschaffen, vereist dat de accountant systeemgerichte werkzaamheden uitvoert om controle-informatie te verkrijgen over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen.
22. De accountant zet gegevensgerichte werkzaamheden op en voert deze uit om in te spelen op zijn inschatting van het risico van een onjuistheid van materieel belang, waarbij rekening is gehouden met de uitkomsten van de systeemgerichte werkzaamheden voor zover deze zijn uitgevoerd. De risicoanalyse van de accountant is echter een oordeelsvorming en is mogelijk niet nauwkeurig genoeg om elk risico van een onjuistheid van materieel belang te onderkennen. Verder zijn er inherente beperkingen aan het interne beheersingssysteem, waaronder het risico van het doorbreken daarvan door het bestuur van de entiteit, de mogelijkheid van een menselijke fout en het effect van veranderingen in de systemen. Daarom zijn altijd gegevensgerichte werkzaamheden nodig met betrekking tot van materieel belang zijnde soorten transacties, posten in het financiële overzicht en onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht.
23. De accountant maakt gebruik van een of meer soorten controlewerkzaamheden die zijn beschreven in de onderstaande paragrafen 26 - 38. Deze controlewerkzaamheden of combinaties daarvan kunnen worden gehanteerd als risicoanalyse, systeemgerichte werkzaamheden of gegevensgerichte werkzaamheden, afhankelijk van de context waarin ze door de accountant worden toegepast. In bepaalde omstandigheden kan controle-informatie, die is verkregen uit voorgaande periodes, controle-informatie verschaffen wanneer de accountant controlewerkzaamheden uitvoert om de blijvende waarde ervan vast te stellen.
24. De aard en de tijdsfasering van de controlewerkzaamheden die moeten worden gehanteerd kunnen worden beïnvloed door het feit dat sommige boekhoudkundige gegevens of andere informatie slechts beschikbaar is in digitale vorm of alleen op een bepaald moment of gedurende een bepaalde periode beschikbaar is. Brondocumenten zoals inkooporders, verzenddocumenten, facturen en cheques kunnen zijn vervangen door berichten in digitale vorm. Entiteiten kunnen bijvoorbeeld e-commerce of systemen voor imageprocessing hanteren. Bij e-commerce gebruiken de entiteit en haar klanten of leveranciers via een openbaar netwerk, zoals internet, gekoppelde computers om langs digitale weg zaken te doen. Inkoop, verzending, facturering, ontvangsten en betalingen vol-

trekken zich vaak geheel door uitwisseling van berichten in digitale vorm tussen de partijen. Bij systemen voor imageprocessing worden documenten ingelezen en omgezet in digitale vorm om de opslag en verwijzingen te vergemakkelijken, en de brondocumenten worden na de conversie soms niet meer bewaard. Bepaalde digitale informatie kan op een bepaald moment aanwezig zijn. Dergelijke informatie is wellicht niet meer terug te vinden na een bepaalde periode wanneer bestanden zijn gewijzigd en wanneer er geen back-ups aanwezig zijn. De procedures van de entiteit met betrekking tot het bewaren van gegevens kunnen de accountant noodzaken om te verzoeken bepaalde informatie te bewaren ten behoeve van zijn beoordeling of om controlewerkzaamheden uit te voeren op het moment dat de informatie beschikbaar is.

25. Wanneer de informatie in digitale vorm bestaat kan de accountant sommige van de hierna beschreven controlewerkzaamheden uitvoeren met behulp van auditsoftware.

Verificatie van boekingen en documenten

26. Verificatie bestaat uit het onderzoeken van vastleggingen of documenten, zowel interne als externe, op papier, in digitale vorm of vastgelegd op andere gegevensdragers. Verificatie van vastleggingen en documenten verschaft controle-informatie in een verschillende mate van betrouwbaarheid, afhankelijk van de aard en oorsprong van deze controle-informatie en, wanneer het gaat om interne vastleggingen en documenten, afhankelijk van de effectiviteit van de ingebouwde interne beheersingsmaatregelen. Een voorbeeld van verificatie die wordt gebruikt als systeemgerichte werkzaamheid is de verificatie van de autorisatie van vastleggingen of documenten.
27. Sommige documenten vormen rechtstreekse controle-informatie over het bestaan van een actief, bijvoorbeeld een document betreffende een financieel instrument zoals een aandeel of een obligatie. Verificatie van dergelijke documenten verschaft niet noodzakelijkerwijs controle-informatie over eigendom of waarde. Daarnaast kan de verificatie van een afgewikkeld contract controle-informatie verschaffen over de toepassing van interne procedures voor de verslaggeving, zoals de verantwoording van opbrengsten.

Verificatie van activa

28. Verificatie van activa bestaat uit het fysiek onderzoeken van deze activa. Verificatie van activa kan betrouwbare controle-informatie verschaffen over het bestaan ervan, maar niet noodzakelijkerwijs over de rechten en verplichtingen van de entiteit met betrekking tot deze activa of over de waardering ervan. Verificatie van individuele posten van de voorraden is gewoonlijk gekoppeld aan het bijwonen van de voorraadopname.

Waarneming ter plaatse

29. Waarneming ter plaatse bestaat uit het in ogenschouw nemen van een door anderen uitgevoerd proces of procedure. Voorbeelden ervan zijn het waarnemen van de voorraadopname door personeel van de entiteit en het waarnemen van de uitvoering van activiteiten van interne beheersing. Waarneming geeft controle-informatie over de uitvoering van een proces of procedure maar is beperkt tot het moment waarop de waarneming plaatsvindt en door het feit dat het worden waargenomen invloed kan hebben op de wijze waarop het proces of de procedure wordt uitgevoerd. Zie Standaard 501, "Controle-informatie - Aanvullende beschouwingen over specifieke onderwerpen" voor verdere aanwijzingen voor het bijwonen van de voorraadopname.

Het inwinnen van inlichtingen

30. Het inwinnen van inlichtingen bestaat uit het opvragen van informatie bij personen, in financiële en niet-financiële functies zowel binnen als buiten de entiteit, die over feitenkennis beschikken. Het inwinnen van inlichtingen betreft een controlewerkzaamheid waarvan gedurende de controle uitvoerig gebruik wordt gemaakt, vaak in aanvulling op andere controlewerkzaamheden. Het inwinnen van inlichtingen kan variëren van formele schriftelijke verzoeken tot informele mondelinge verzoeken. Het evalueren van de ingewonnen inlichtingen is een integraal onderdeel van dit proces.
31. De ingewonnen inlichtingen kunnen de accountant voorzien van informatie die hij daarvoor niet had of van bevestigende controle-informatie. Aan de andere kant kunnen de ingewonnen inlichtingen informatie verschaffen die duidelijk verschilt van andere informatie die de accountant heeft verkregen, bijvoorbeeld informatie over de mogelijkheid van het bestuur van de entiteit om de interne beheersingsmaatregelen te doorbreken. In sommige gevallen geven de ingewonnen inlichtingen de accountant aanleiding om de controlewerkzaamheden aan te passen of aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren.
32. De accountant voert controlewerkzaamheden uit ter aanvulling op het inwinnen van inlichtingen om toereikende controle-informatie te verkrijgen. Het inwinnen van inlichtingen alleen geeft niet voldoende controle-informatie om een afwijking van materieel belang op beweringniveau te ontdekken. Bovendien is het inwinnen van inlichtingen niet voldoende om de daadwerkelijke effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen te toetsen.
33. Hoewel de bevestiging van informatie die is verkregen door het inwinnen van inlichtingen vaak van bijzonder belang is, kan in geval van inlichtingen omtrent een voornemen van het bestuur van de entiteit, de beschikbare informatie ter onderbouwing van dit voornemen, beperkt zijn. In die gevallen kan kennis over de wijze waarop het bestuur in het verleden haar vastgestelde voornemens met betrekking tot activa of verplichtingen heeft uitgevoerd, de redenen die zij aangeeft om een bepaalde gedragslijn te kiezen en de mogelijkheden die zij heeft om een bepaalde gedragslijn te volgen, relevante informatie verschaffen over de voornemens van de leiding.

34. Met betrekking tot bepaalde onderwerpen verkrijgt de accountant schriftelijke bevestigingen van het bestuur van de entiteit om mondeling verkregen inlichtingen te bevestigen. Zo verkrijgt de accountant gewoonlijk schriftelijke bevestigingen van het bestuur van de entiteit over materiële zaken wanneer er redelijkerwijs geen andere toereikende controle-informatie kan worden verwacht of wanneer de andere controle-informatie kwalitatief slechter is. Zie Standaard 580, "Bevestigingen van het bestuur van de entiteit" voor verdere aanwijzingen over schriftelijke bevestigingen.

Bevestigingen van derden

35. Gebruikmaken van bevestigingen, een specifieke vorm van het inwinnen van inlichtingen, is het verkrijgen van een mededeling rechtstreeks van een derde waarmee een saldo of voorwaarde wordt bevestigd. De accountant kan bijvoorbeeld directe bevestiging van openstaande vorderingen opvragen door contact op te nemen met debiteuren. Bevestigingen van derden worden regelmatig gebruikt met betrekking tot posten in financiële overzichten en de bestanddelen daarvan maar behoeven daartoe niet beperkt te blijven. De accountant kan bijvoorbeeld een bevestiging vragen over de voorwaarden van contracten of transacties van de entiteit met een derde; het verzoek om een bevestiging wordt opgemaakt om te vragen of er wijzigingen zijn aangebracht in de overeenkomst en zo ja, wat de belangrijkste details daarvan zijn. Bevestigingen van derden worden eveneens gebruikt om controle-informatie te verkrijgen over het niet bestaan van bepaalde voorwaarden, bijvoorbeeld het niet aanwezig zijn van een sideletter die van invloed zou kunnen zijn op de verantwoording van de opbrengsten. Zie Standaard 505, "Externe bevestigingen" voor verdere aanwijzingen over bevestigingen van derden.

Narekenen

36. Narekenen bestaat uit het toetsen van de rekenkundige juistheid van documenten of boekingen. Narekenen kan worden uitgevoerd door gebruik te maken van informatietechnologie, bijvoorbeeld door het verkrijgen van een digitaal bestand van de entiteit en door gebruik te maken van auditsoftware om de juistheid van de telling van het bestand te toetsen.

Herhaling van procedures

37. Herhaling van procedures is het door de accountant onafhankelijk opnieuw uitvoeren van procedures of interne beheersingsmaatregelen die oorspronkelijk zijn uitgevoerd als onderdeel van het interne beheersingssysteem van de entiteit. Dit kan handmatig of met gebruikmaking van auditsoftware plaatsvinden. Een voorbeeld hiervan is het opnieuw opmaken van een ouderdomsoverzicht van openstaande vorderingen.

Cijferanalyses

38. Cijferanalyses bestaan uit evaluaties van financiële informatie door middel van een onderzoek naar aannemelijke verbanden tussen zowel financiële als niet financiële gegevens. Onder cijferanalyses valt ook het onderzoeken van gesignaleerde schommelingen en van verhoudingen die niet overeenkomen met andere relevante informatie of die duidelijk afwijken van voorspellingen. Zie Standaard 520, "Cijferanalyse" voor verdere aanwijzingen over cijferanalyses.

Specifieke aspecten publieke sector

1. Bij het uitvoeren van controles van entiteiten binnen de publieke sector houdt de accountant werkzaam binnen de publieke sector rekening met de wet- en regelgeving die van invloed is op de controleopdracht en alle andere specifieke controlevereisten. Bij het uiten van beweringen over financiële overzichten verklaart het bestuur van de entiteit in aanvulling op de beweringen die zijn vermeld in paragraaf 15 van deze Standaard, dat transacties en gebeurtenissen rechtmatig zijn.

<i>Inleiding</i>	1 - 3
<i>Hoofdstuk a. Het bijwonen van inventarisaties</i>	4 - 18
<i>Hoofdstuk b. Vervangen door Standaard 505 - (de paragrafen 19-30 zijn vervallen).</i>	
<i>Hoofdstuk c. Werkzaamheden met betrekking tot rechtszaken en claims</i>	31 - 37
<i>Hoofdstuk d. Waardering en toelichting van beleggingen op lange termijn</i>	38 - 41
<i>Hoofdstuk e. Gesegmenteerde informatie</i>	42 - 45

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanvullende aanwijzingen te geven met betrekking tot de inhoud van Standaard 500, "Controle-informatie", ten aanzien van bepaalde specifieke posten en toelichtende passages in financiële overzichten.
2. De toepassing van de in deze Standaard opgenomen grondslagen en aanwijzingen is een hulpmiddel voor de accountant bij het verkrijgen van controle-informatie met betrekking tot de bedoelde specifieke posten en toelichtende passages in financiële overzichten.
3. Deze Standaard omvat de volgende hoofdstukken:
 - a. Het bijwonen van inventarisaties
 - b. (Vervallen)
 - c. Het verkrijgen van inlichtingen aangaande rechtszaken en claims
 - d. Waardering en toelichting van beleggingen op lange termijn
 - e. Gesegmenteerde informatie

Hoofdstuk a. Het bijwonen van inventarisaties

4. Het bestuur stelt in het algemeen procedures op om de voorraad minimaal één keer per jaar te inventariseren als uitgangspunt voor het opstellen van de financiële overzichten of om vast te stellen dat het permanente voorraadstelsel betrouwbaar is.
5. **Als de voorraad van materieel belang is voor de financiële overzichten dient de accountant toe-reikende controlezekerheid te verkrijgen aangaande het bestaan en de toestand van de voorraad door het bijwonen van de inventarisatie, tenzij dit ondoelmatig is.** De aanwezigheid van de accountant is een systeemgerichte dan wel gegevensgerichte controlewerkzaamheid met betrekking tot de voorraad, afhankelijk van de risico-inschatting en de geplande aanpak van de accountant. Het bijwonen van de inventarisatie stelt de accountant in staat de voorraad in ogenschouw te nemen, vast te stellen dat overeenkomstig de procedures van het bestuur met betrekking tot het vastleggen en controleren van de telresultaten wordt gehandeld en controle-informatie te verkrijgen aangaande de betrouwbaarheid van de procedures van de leiding.

6. Indien hij in verband met onvoorziene omstandigheden niet in staat is de inventarisatie op de geplande datum bij te wonen, dient de accountant enige voorraadtellings uit te voeren of te observeren op een andere datum en zo nodig de transacties tussen beide data te controleren.
7. Als het bijwonen van de inventarisatie ondoelmatig is op grond van factoren zoals de aard en locatie van de voorraad, dient de accountant te overwegen of andere werkzaamheden zodanig toereikende controle-informatie betreffende het bestaan en de toestand van de voorraad kunnen verschaffen, dat geconcludeerd kan worden dat geen melding van de beperking in de controle behoeft te worden gemaakt. Een voorbeeld daarvan is dat documentatie aangaande de verkoop van bepaalde voorraadgoederen, die aangeschaft waren voor de inventarisatiedatum, toereikende controle-informatie kan verschaffen.
8. Bij de planning van het bijwonen van de inventarisatie of alternatieve werkzaamheden beoordeelt de accountant:
 - De risico's van een afwijking van materieel belang in verband met de voorraad.
 - De aard van de interne beheersing met betrekking tot de voorraad.
 - De vraag of naar verwachting adequate procedures zijn opgesteld en goede instructies uitgevaardigd zullen worden ten behoeve van de inventarisatie.
 - Het tijdstip van de inventarisatie.
 - De voorraadlocaties.
 - Of gebruik moet worden gemaakt van de werkzaamheden van een andere deskundige.
9. Als de hoeveelheden (op de einddatum van de periode) moeten worden vastgesteld door inventarisatie en de accountant daarbij aanwezig is of wanneer de entiteit een voorraadsysteem permanent toepast en de accountant één of meer keren per jaar bij een inventarisatie aanwezig is, observeert hij in het algemeen de organisatorische maatregelen met betrekking tot de inventarisatie en verricht hij controlestellingen.
10. Indien de entiteit de aanwezige hoeveelheden vaststelt door middel van schattingen, zoals bij een voorraad ruwe steenkool, moet de accountant zich laten overtuigen van de redelijkheid van deze werkzaamheden.
11. Als de voorraad is verspreid over verschillende locaties, beoordeelt de accountant op welke locaties het bijwonen van de inventarisatie gewenst is. Hierbij worden het materieel belang van de voorraad

- en het risico van een afwijking van materieel belang op de verschillende locaties in aanmerking genomen.
12. De accountant beoordeelt de instructies van het bestuur met betrekking tot:
 - a. de organisatie van de beheersingsactiviteiten, bijvoorbeeld het verzamelen van de gebruikte tellijsten, het vastleggen van niet gebruikte tellijsten en de procedures voor telling en hertelling;
 - b. het nauwkeurig aangeven van de uitvoeringsstadia van het onderhanden werk, incurante of beschadigde voorraadeenheden en voorraden die het eigendom zijn van derden, bijvoorbeeld goederen in consignatie;
 - c. de vraag of er toereikende regelingen zijn getroffen met betrekking tot het transport van voorraadgoederen tussen de verschillende locaties en de verzending en ontvangst van voorraadgoederen voor en na de afsluitdatum.
 13. Om controle-informatie te verkrijgen dat de door het bestuur opgezette beheersingsactiviteiten juist worden uitgevoerd, observeert de accountant de door de personeelsleden uitgevoerde werkzaamheden en voert hij controletellingen uit. Bij het verrichten van controletellingen controleert de accountant zowel de volledigheid als de juistheid van de tellijsten door zowel vanuit de tellijsten voorraadgoederen te selecteren en vast te stellen dat de getelde aantallen aanwezig zijn als uitgaande van de aanwezige voorraad goederen te selecteren en vast te stellen, dat de aanwezige aantallen op de tellijsten voorkomen. De accountant bepaalt hoeveel kopieën van tellijsten moeten worden bewaard met het oog op aansluitende controlewerkzaamheden en vergelijking.
 14. De accountant beoordeelt tevens de procedures rond de afsluitdatum, waaronder de detailgegevens met betrekking tot voorraadverplaatsingen vlak voor, tijdens en na de inventarisatie zodat de registratie van deze verplaatsingen op een later tijdstip kan worden gecontroleerd.
 15. Om praktische redenen kan de inventarisatie op een andere datum dan de afsluitdatum worden uitgevoerd. Dit is in het algemeen slechts acceptabel voor de accountant indien de entiteit beheersingsmaatregelen met betrekking tot voorraadmutaties heeft opgezet en ingevoerd. De accountant stelt hierbij door het uitvoeren van specifieke controlewerkzaamheden vast of voorraadmutaties tussen de beide data juist zijn geboekt.
 16. Als de entiteit een permanent voorraadsysteem toepast, dat wordt gebruikt om de balanspost voorraden aan het einde van de periode vast te stellen, stelt de accountant door toepassing van aanvullende werkzaamheden vast of de redenen voor belangrijke verschillen tussen de inventa-

risatieresultaten en de permanente voorraadrekeningen worden vastgelegd en of de voorraadrekeningen juist zijn gecorrigeerd.

17. De accountant controleert de definitieve voorraadlijst om vast te stellen of deze de opgenomen voorraden nauwkeurig weergeeft.
18. Als voorraadgoederen bewaard en beheerd worden door een derde verkrijgt de accountant in het algemeen een rechtstreekse bevestiging van die derde met betrekking tot de aantallen en de toestand van de voorraadgoederen die ten behoeve van de entiteit worden gehouden. Afhankelijk van het materieel belang beoordeelt de accountant tevens:
 - De integriteit en onafhankelijkheid van de derde.
 - Of hij of een door hem ingeschakelde andere accountant bij de inventarisatie aanwezig moet zijn.
 - Of een rapportering van de accountant moet worden verkregen met betrekking tot de toereikendheid van de interne beheersing, die bij de derde van toepassing is om te garanderen dat de voorraad juist wordt opgenomen en toereikend wordt beveiligd.
 - Of hij documentatie moet verifiëren met betrekking tot voorraadgoederen die door derden worden gehouden, bijvoorbeeld opslagbewijzen, dan wel een bevestiging moet ontvangen van anderen wanneer dergelijke goederen in onderpand zijn gegeven.

Hoofdstuk b. Vervangen door Standaard 505 - (de paragrafen 19-30 zijn vervallen).

Hoofdstuk c. Werkzaamheden met betrekking tot rechtszaken en claims

31. Rechtszaken en claims waarbij een entiteit betrokken is, kunnen van materieel belang zijn voor de financiële overzichten en daarom kan het noodzakelijk zijn deze in de financiële overzichten te vermelden en/of te verwerken.
32. **De accountant dient controlewerkzaamheden uit te voeren teneinde alle rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is en die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten te signaleren.** Dergelijke werkzaamheden omvatten:
 - Het inwinnen van inlichtingen bij het bestuur, alsmede het verkrijgen van bevestigingen.
 - Het kennis nemen van de notulen van de vergaderingen van de organen belast met governance en de correspondentie met de rechtskundige adviseurs van de entiteit.

- Het onderzoeken van de grootboekrekening juridische kosten.
 - Het gebruikmaken van alle verkregen informatie aangaande de bedrijfsactiviteiten van de entiteit, waaronder begrepen informatie verkregen uit besprekingen met alle interne juridische afdelingen.
33. **Als de accountant een risico van een afwijking van materieel belang in verband met rechtszaken of claims inschat of als de accountant aanneemt dat deze zouden kunnen bestaan, dient hij rechtstreeks contact op te nemen met de rechtskundige adviseur van de entiteit.** Een dergelijk contact is een hulpmiddel om toereikende controle-informatie te verkrijgen ter beantwoording van de vragen of er rechtszaken en claims die mogelijk van materieel belang zijn, bekend zijn en of de schattingen van het bestuur van de entiteit met betrekking tot de financiële gevolgen, alsmede de kosten, betrouwbaar zijn. Als de accountant bepaalt dat het risico van een afwijking van materieel belang aanzienlijk is, gaat hij de opzet van de daarmee verband houdende beheersingsmaatregelen van de entiteit na en stelt vast dat deze zijn ingevoerd. De paragrafen 108 tot en met 114 van Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang" geven verdere aanwijzingen over het vaststellen van aanzienlijke risico's.
34. **In de brief die dient te worden opgesteld door het bestuur en verzonden door de accountant, wordt de rechtskundige adviseur verzocht rechtstreeks in contact te treden met de accountant.** Als het onwaarschijnlijk wordt geacht dat de rechtskundige adviseur zal reageren op een algemeen verzoek om inlichtingen, spitst de brief zich in het algemeen toe op:
- Een lijst van rechtszaken en claims.
 - De verwachtingen van het bestuur betreffende de uitkomst van de rechtszaak of de claim en de door het bestuur gemaakte schatting van de financiële gevolgen, alsmede de daarmee verband houdende kosten.
 - Een verzoek aan de rechtskundige adviseur om de redelijkheid van de verwachtingen van het bestuur betreffende de uitkomst van de rechtszaak of de claim te bevestigen en om de accountant nader te informeren indien de lijst door de rechtskundige adviseur als onvolledig of onjuist wordt beschouwd.
35. De accountant onderzoekt de stand van zaken van de juridische kwesties tot en met de datum van de accountantsverklaring. In sommige gevallen kan het noodzakelijk zijn dat de accountant geactualiseerde informatie van de rechtskundige adviseur verkrijgt.

36. Onder bepaalde omstandigheden, bijvoorbeeld als de accountant bepaalt dat de zaak een aanzienlijk risico inhoudt, als de zaak zeer ingewikkeld is of als er verschil van mening tussen het bestuur en de rechtskundige adviseur bestaat, kan het voor de accountant noodzakelijk zijn om de rechtskundige adviseur te ontmoeten teneinde de waarschijnlijke uitkomst van rechtszaken of claims te bespreken. Dergelijke besprekingen vinden plaats met toestemming van het bestuur en bij voorkeur in aanwezigheid van een persoon die het bestuur vertegenwoordigt.
37. **Indien het bestuur weigert de accountant toestemming te verlenen om in contact te treden met de rechtskundige adviseur van de entiteit is er sprake van een subjectieve verhindering, die in het algemeen dient te leiden tot het afgeven van een accountantsverklaring met beperking of een oordeelonthouding.**
Als de rechtskundig adviseur weigert op passende wijze te reageren en de accountant is niet in staat om toereikende controle-informatie te verkrijgen door toepassing van alternatieve controlewerkzaamheden, beoordeelt de accountant of er een beperking in de controle bestaat, die tot een accountantsverklaring met beperking dan wel een oordeelonthouding zou moeten leiden.

Hoofdstuk d. Waardering en toelichting van beleggingen op lange termijn

38. **Als beleggingen op lange termijn van materieel belang zijn voor de financiële overzichten dient de accountant toereikende controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de waardering en toelichting.**
39. Controlewerkzaamheden met betrekking tot beleggingen op lange termijn omvatten in het algemeen het verkrijgen van controle-informatie met betrekking tot de vraag of de entiteit in staat is de beleggingen op lange termijn te blijven aanhouden, het bespreken met het bestuur van de entiteit of de entiteit de investering blijft aanhouden als lange-termijninvestering en het verkrijgen van schriftelijke bevestigingen hiervan.
40. Andere controlewerkzaamheden omvatten in het algemeen het beoordelen van op de belegging betrekking hebbende financiële verslagen en andere informatie, zoals marktnoteringen die een indicatie geven van de waarde en het vergelijken van die waarde-indicaties met de boekwaarde van de beleggingen op de datum van de accountantsverklaring.
41. Indien deze waarde-indicaties de boekwaarde niet overschrijden, overweegt de accountant of een afwaardering noodzakelijk is. Indien er onzekerheid bestaat dat de boekwaarde opnieuw zal worden bereikt, beoordeelt de accountant of toereikende correcties en/of toelichtende passages zijn opgenomen.

Hoofdstuk e. Gesegmenteerde informatie

42. Als gesegmenteerde informatie van materieel belang is voor een financieel overzicht, dient de accountant toereikende controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de vraag of wat hierover in de toelichting is opgenomen en hoe dit is gepresenteerd in overeenstemming is met de van toepassing zijnde voorschriften voor de financiële verslaggeving.
43. De accountant beoordeelt gesegmenteerde informatie in relatie tot het financiële overzicht als geheel en het is in het algemeen niet noodzakelijk dezelfde controlewerkzaamheden uit te voeren die noodzakelijk zouden zijn indien een accountantsverklaring aangaande de gesegmenteerde informatie op zich uitgebracht zou moeten worden. Het begrip materieel belang omvat echter zowel kwantitatieve als kwalitatieve aspecten en in de accountantswerkzaamheden komt dit tot uiting.
44. De controlewerkzaamheden met betrekking tot gesegmenteerde informatie bestaan in het algemeen uit cijferanalyse en andere controlewerkzaamheden afhankelijk van de omstandigheden.
45. De accountant bespreekt met het bestuur de methoden die zijn gebruikt om de gesegmenteerde informatie op te stellen, beoordeelt of deze methoden in overeenstemming zijn met het toe te passen financiële verslaggevingskader en controleert de toepassing van deze methoden. De accountant beoordeelt de verkopen, betalingen en doorbelastingen tussen de segmenten, de eliminatie van posten voortvloeiend uit financiële verhoudingen tussen de bedrijfssonderdelen, de vergelijking met budgetten en andere resultaatverwachtingen, bijvoorbeeld de winst van een segment uitgedrukt in een percentage van de verkopen, en de toerekening van activa en kosten aan de segmenten, alsmede de bestendige gedragslijn in relatie tot vroegere verslagperioden en de toereikendheid van de toelichtingen met betrekking tot doorbreking van de bestendige gedragslijn.

<i>Inleiding</i>	1 - 6
<i>De relatie tussen het gebruikmaken van externe bevestigingen en de inschatting door de accountant van het risico van een afwijking van materieel belang</i>	7 - 11
<i>Beweringen waarvoor externe bevestigingen kunnen worden gebruikt</i>	12 - 16
<i>Het opstellen van het verzoek om externe bevestiging</i>	17 - 19
<i>Het gebruik van positieve en negatieve bevestigingen</i>	20 - 24
<i>Verzoeken van het bestuur van de entiteit aan de accountant om niet gebruik te maken van externe bevestigingen</i>	25 - 27
<i>Kenmerken van de informatieverstrekkers</i>	28 - 29
<i>De uit te voeren werkzaamheden met betrekking tot externe bevestigingen</i>	30 - 35
<i>Het evalueren van de uitkomsten van de werkzaamheden met betrekking tot bevestigingen</i>	36
<i>Externe bevestigingen vóór de einddatum van de periode</i>	37

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent het gebruikmaken door de accountant van externe bevestigingen als middel om controle-informatie te verkrijgen.
2. **De accountant dient vast te stellen of het gebruik van externe bevestigingen noodzakelijk is om toereikende controle-informatie te verkrijgen over de beweringen. Hierbij dient de accountant rekening te houden met het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau en de mate waarin de controle-informatie voortkomend uit andere geplande controlewerkzaamheden het risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau tot een aanvaardbaar laag niveau zal beperken.**
3. Standaard 500, "Controle-informatie" stelt dat de betrouwbaarheid van de door de accountant verkregen controle-informatie wordt beïnvloed door haar bron en haar aard en afhankelijk is van de specifieke omstandigheden, waaronder deze informatie wordt verkregen. Aangegeven wordt dat onder erkenning van het feit dat uitzonderingen kunnen voorkomen de volgende algemene uitspraken over de betrouwbaarheid van controle-informatie bruikbaar kunnen zijn:
 - Controle-informatie is betrouwbaarder, als ze afkomstig is van externe bronnen buiten de entiteit.
 - Controle-informatie die rechtstreeks door de accountant is verkregen is betrouwbaarder dan controle-informatie die indirect of door tussenkomst van derden is verkregen.
 - Controle-informatie is betrouwbaarder als er documentatie van bestaat.
 - Controle-informatie in de vorm van originele documenten is betrouwbaarder dan controle-informatie in de vorm van foto- of faxkopieën.

Daarom kan controle-informatie in de vorm van originele schriftelijke reacties op verzoeken om bevestiging, die door de accountant rechtstreeks worden ontvangen van derden die niet verbonden zijn met de gecontroleerde entiteit, afzonderlijk of in samenhang met op andere wijze verkregen controle-informatie, een hulpmiddel zijn om het risico van een afwijking van materieel belang met betrekking tot de desbetreffende beweringen tot een aanvaardbaar laag niveau te beperken.
4. Gebruikmaken van externe bevestigingen is het verkrijgen en evalueren van controle-informatie verkregen uit rechtstreekse mededelingen waarin door een derde een saldo of contractvoorwaarde wordt bevestigd in antwoord op een verzoek van de accountant om informatie over een bepaald onderwerp, dat van invloed is op in financiële overzichten gedane beweringen. Bij zijn beslissing in welke mate hij gebruik zal maken van externe bevestigingen betreft de accountant de kenmer-

ken van de omgeving waarin de gecontroleerde entiteit opereert en de wijze waarop potentiële informatieverstrekkers verzoeken om rechtstreekse bevestiging behandelen.

5. Externe bevestigingen worden vaak gebruikt met betrekking tot rekeningsaldi en onderdelen daarvan, maar kunnen ook in relatie tot andere onderwerpen worden gebruikt. Zo kan de accountant een externe bevestiging vragen van de voorwaarden, die gelden voor overeenkomsten of transacties van de entiteit met derden. Het bevestigingsverzoek heeft ten doel na te gaan of de overeenkomst wellicht is gewijzigd en zo ja welke belangrijke punten dit betreft. Externe bevestigingen kunnen ook worden gebruikt om controle-informatie te verkrijgen over het niet bestaan van bepaalde contractvoorwaarden, bijvoorbeeld het niet bestaan van een "side agreement" die van invloed zou kunnen zijn op de opbrengstenverantwoording. Andere voorbeelden van onderwerpen waarvoor externe bevestigingen kunnen worden gebruikt zijn:
- Rekeningsaldi bij banken en andere informatie, die de bank kan verstrekken (*tezamen de zogenaamde standaardbankverklaring*);
 - Debiteursaldi;
 - Voorraden die bij derden zijn opgeslagen (*bijvoorbeeld in een veem of entrepot*) en die bestemd zijn voor verwerking of in consignatie zijn gegeven;
 - Eigendomsbewijzen die worden gehouden door advocaten of financiers en die zijn afgegeven ter bewaring of als zekerheid;
 - Van effectenmakelaars aangekochte fondsen, die per einddatum van de periode nog niet zijn geleverd;
 - Opgenomen leningen;
 - Crediteursaldi.
6. De betrouwbaarheid van de door externe bevestigingen verkregen controle-informatie hangt mede af van de toepassing door de accountant van de juiste procedures bij het opstellen van het verzoek om bevestiging, de uitvoering van de bevestigingsprocedure en de evaluatie van de uitkomsten van deze procedures. Factoren die van invloed zijn op de betrouwbaarheid van bevestigingen zijn de mate waarin de accountant de verzending van de verzoeken tot bevestiging en de ontvangst van de antwoorden zelfstandig kan beheersen, de kenmerken van de informatieverstrekkers en eventuele beperkingen die in de reacties kunnen voorkomen of door het bestuur van de entiteit kunnen zijn opgelegd.

De relatie tussen het gebruikmaken van externe bevestigingen en de inschatting door de accountant van het risico van een afwijking van materieel belang

7. Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang" behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om kennis te verkrijgen van de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing en om het risico van een afwijking van materieel belang in te schatten. In genoemde Standaard worden de controlewerkzaamheden aangegeven die worden uitgevoerd om het risico van een afwijking van materieel belang in financiële overzichten in te schatten en die toereikend moeten zijn om verdere controlewerkzaamheden op te kunnen zetten en uit te kunnen voeren.
8. Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschattingen" behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het maken van een controleplan en het plannen en uitvoeren van overige controlewerkzaamheden waarvan de aard, de tijdsfasering en de omvang inspelen op het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van het financiële overzicht en beweringniveau. Standaard 330 geeft in het bijzonder aan dat de accountant de omvang en de aard van de controle-informatie bepaalt, die moet worden verkregen door het uitvoeren van gegevensgerichte controlewerkzaamheden aan de hand van de daarmee verband houdende inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang en dat hij onafhankelijk van het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang gegevensgerichte werkzaamheden met betrekking tot elke transactiestroom, post in het financiële overzicht, en elk onderdeel van de toelichting bij het financiële overzicht plant en uitvoert. Tot deze gegevensgerichte werkzaamheden kan het gebruik van externe bevestigingen voor bepaalde beweringen behoren.
9. Paragraaf 11 van Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschattingen" geeft aan dat hoe hoger de accountant het risico inschat des te meer betrouwbaarheid hij verlangt van de verkregen controle-informatie en des te belangrijker de door hem verkregen controle-informatie zal zijn. Daarom voert de accountant naarmate het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang hoger is gegevensgerichte werkzaamheden uit om meer betrouwbare en belangrijke controle-informatie of meer aangename controle-informatie op beweringniveau te verkrijgen. Onder deze omstandigheden kan het gebruikmaken van bevestigingen nuttig zijn om toereikende controle-informatie te verkrijgen.
10. Hoe lager het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang is hoe minder zekerheid de accountant behoeft te verkrijgen vanuit gegevensgerichte werkzaamheden om zich een oordeel te vormen over een bewering. Een entiteit kan bijvoorbeeld een lening hebben opgenomen, die zij aflost conform een overeengekomen schema, waarvan de accountant de voorwaarden in vorige jaren heeft laten bevestigen. Als de andere werkzaamheden van de accountant (waaronder de noodzakelijke systeemgerichte werkzaamheden) uitwijzen dat de leningsvoorwaarden niet zijn gewijzigd en dat het risico van een afwijking van materieel belang met betrekking tot het

leningsaldo lager is geworden, kan de accountant de gegevensgerichte werkzaamheden beperken tot het op basis van een deelwaarneming controleren van de aflossingen zonder de geldgever andermaal te verzoeken om het leningsaldo te bevestigen.

11. Als de accountant heeft vastgesteld dat een risico "significant" is (in het kader van paragraaf 108 van Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van een afwijking van materieel belang"), kan hij bijzondere aandacht besteden aan de vraag of het gebruikmaken van bevestigingen voor bepaalde zaken een goede manier is om het risico van een afwijking van materieel belang te reduceren. Zo kunnen ongebruikelijke of gecompliceerde transacties, met een hoger ingeschat risico in verband worden gebracht, dan eenvoudige transacties. Als de entiteit een ongebruikelijke of gecompliceerde transactie is aangegaan die een hoger ingeschat risico van een afwijking van materieel belang oplevert, overweegt de accountant het vragen van een bevestiging van de voorwaarden van de transactie aan de andere betrokken partijen als aanvulling op het onderzoek van de bij de entiteit aanwezige bescheiden.

Beweringen waarvoor externe bevestigingen kunnen worden gebruikt

12. Standaard 500, "Controle-informatie" vereist dat beweringen worden betrokken bij de inschatting van risico's en de opzet en uitvoering van de controlewerkzaamheden in verband met de ingeschatte risico's. Standaard 500 geeft een overzicht van beweringen die relevant zijn voor transactiestromen, posten in het financiële overzicht en onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht. Hoewel externe bevestigingen in principe controle-informatie met betrekking tot deze beweringen kunnen verschaffen, is niet elke externe bevestiging even geschikt om belangrijke controle-informatie met betrekking tot een bepaalde bewering in het financiële overzicht te verschaffen.
13. Een externe saldobestijving van een debiteur verschaft betrouwbare en belangrijke controle-informatie betreffende het bestaan van het saldo op een bepaalde datum. Bestijving verschaft ook controle-informatie over de toepassing van de procedures met betrekking tot de periode-afgrenzing. Een dergelijke bestijving verschaft in het algemeen echter niet alle controle-informatie die noodzakelijk is in het kader van de in het financiële overzicht opgenomen waardering, omdat het in deze gevallen niet gebruikelijk is om aan de debiteur gedetailleerde informatie te vragen omtrent zijn mogelijkheid om aan de verplichting te voldoen.
14. Op soortgelijke wijze zal in geval van consignatiegoederen externe bestijving betrouwbare en belangrijke controle-informatie verstrekken betreffende de beweringen in het financiële overzicht omtrent het bestaan en de rechten en verplichtingen, maar geen controle-informatie, die de in het financiële overzicht opgenomen waardering onderbouwt.
15. Het belang van externe bestijvingen ter controle van een bepaalde bewering in het financiële overzicht wordt ook bepaald door het doel dat de accountant voor ogen heeft met het selecteren van informatie die bestijving moet worden. Zo moet de accountant wanneer hij de crediteuren op

volledigheid controleert controle-informatie verkrijgen dat er geen niet geregistreerde schuld van materieel belang bestaat. Daarom zal een verzoek aan de belangrijkste leveranciers van een entiteit om kopieën van hun rekeningoverzichten rechtstreeks aan de accountant te zenden, zelfs als de entiteit volgens de administratie geen schuld heeft, in het algemeen nuttiger zijn voor het ontdekken van niet geregistreerde schulden dan het selecteren van crediteuren ter bevestiging uitgaande van geboekte grote bedragen in de crediteurenadministratie.

16. Wanneer de accountant door middel van bevestigingen geen adequate controle-informatie verkrijgt ter onderbouwing van beweringen, overweegt hij andere controlewerkzaamheden om het gebruik van bevestigingen aan te vullen of in plaats van het gebruik van externe bevestigingen.

Het opstellen van het verzoek om externe bevestiging

17. **De accountant dient verzoeken om externe bevestiging toe te spitsen op het specifieke controledoel.** Bij het opstellen van het verzoek houdt de accountant rekening met de beweringen waarvoor de externe bevestigingen moeten worden gebruikt en de factoren die waarschijnlijk van invloed zijn op de betrouwbaarheid van de bevestigingen. Factoren als de vorm van het verzoek om externe bevestiging, eerdere ervaringen in de controle of vergelijkbare opdrachten, de aard van de informatie die bevestigd moet worden en de bedoelde informatieverstrekker zijn bepalend voor het opstellen van de verzoeken omdat deze factoren van directe invloed zijn op de betrouwbaarheid van de informatie die wordt verkregen door het gebruikmaken van externe bevestigingen.
18. Ook houdt de accountant bij het opstellen van het verzoek rekening met het soort informatie dat informatieverstrekkers met weinig moeite zullen kunnen bevestigen, want dit kan van invloed zijn op het aantal reacties en op de aard van de verkregen controle-informatie. Zo kunnen de informatiesystemen van bepaalde informatieverstrekkers er beter op ingericht zijn om afzonderlijke transacties te bevestigen dan gehele rekeningoverzichten. Bovendien is het mogelijk dat informatieverstrekkers niet altijd in staat zijn om bepaalde soorten informatie te bevestigen, zoals de totale stand van een rekening, terwijl zij wel individuele factuurbedragen die daarin zijn opgenomen kunnen bevestigen.
19. Verzoeken om bevestiging bevatten in het algemeen de toestemming van het bestuur van de entiteit aan de informatieverstrekker om de informatie aan de accountant te verstrekken. Informatieverstrekkers kunnen een grotere bereidheid tonen om op een verzoek om bevestiging te reageren indien dat de toestemming van het bestuur van de entiteit bevat en in bepaalde gevallen zelfs niet mogen reageren als deze toestemming ontbreekt.

Het gebruik van positieve en negatieve bevestigingen

20. De accountant kan positieve of negatieve bevestigingen gebruiken dan wel een combinatie van beide.
21. Een verzoek om positieve bevestiging vraagt de informatieverstrekker in alle gevallen te reageren door of aan te geven dat hij akkoord gaat met de opgegeven informatie of de informatieverstrekker te verzoeken de informatie zelf in te vullen. Een antwoord op een verzoek om positieve bevestiging wordt in het algemeen geacht betrouwbare controle-informatie op te leveren. Het risico bestaat echter dat de informatieverstrekker het verzoek om bevestiging beantwoordt zonder na te gaan of de informatie correct is. De accountant is in het algemeen niet in staat vast te stellen of dit het geval is. De accountant kan dit risico echter beperken door verzoeken om positieve bevestiging te gebruiken die het bedrag (of andere informatie) niet vermelden, maar de informatieverstrekker verzoeken het bedrag zelf in te vullen of andere informatie te verschaffen. Anderzijds kan het gebruik van dit soort "blanco" verzoeken resulteren in een kleiner aantal reacties omdat meer actie wordt gevraagd van de informatieverstrekkers.
22. Een verzoek om negatieve bevestiging vraagt de informatieverstrekker uitsluitend te reageren als hij het niet eens is met de informatie die in het verzoek wordt vermeld. Wanneer echter geen antwoord is ontvangen op een verzoek om negatieve bevestiging, is de accountant er zich van bewust dat er geen uitdrukkelijke controle-informatie is dat de benaderde derden de verzoeken om bevestiging hebben ontvangen en hebben nagegaan dat de daarin opgenomen informatie correct is. Daarom levert het gebruik van verzoeken om negatieve bevestiging in het algemeen minder betrouwbare controle-informatie op dan het gebruik van verzoeken om positieve bevestiging en zal de accountant het uitvoeren van andere gegevensgerichte werkzaamheden overwegen ter aanvulling op het gebruik van negatieve bevestigingen.
23. Verzoeken om negatieve bevestiging kunnen worden gebruikt om het risico van een afwijking van materieel belang te beperken als:
 - a. het risico van een afwijking van materieel belang betrekkelijk laag is;
 - b. het een groot aantal kleine rekeningen betreft;
 - c. er geen groot aantal fouten wordt verwacht; en
 - d. de accountant geen reden heeft om aan te nemen dat de informatieverstrekkers deze verzoeken zullen negeren.

24. Een combinatie van positieve en negatieve bevestigingen kan worden gebruikt. Als bijvoorbeeld het totale saldo debiteuren uit een klein aantal grote rekeningen en een groot aantal kleine rekeningen bestaat, kan de accountant besluiten dat de situatie rechtvaardigt om alle of een steekproef van de grote rekeningen te laten bevestigen via verzoeken om positieve bevestiging en voor een steekproef van de kleine rekeningen verzoeken om negatieve bevestiging te gebruiken.

Verzoeken van het bestuur van de entiteit aan de accountant om niet gebruik te maken van externe bevestigingen

25. Als de accountant bepaaldealdi of andere informatie wil laten bevestigen en het bestuur van de entiteit verzoekt de accountant dit niet te doen, dient de accountant te overwegen of er geldige redenen voor een dergelijk verzoek bestaan en controle-informatie te verkrijgen, die de geldigheid van het verzoek van het bestuur van de entiteit ondersteunt. Als de accountant het eens is met het verzoek van het bestuur van de entiteit om geen externe bevestiging met betrekking tot bepaaldealdi of andere informatie te vragen, dient de accountant alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om toereikende controle-informatie daaromtrent te verkrijgen.
26. Als de accountant de geldigheid van de redenen van het verzoek van het bestuur van de entiteit niet accepteert en wordt belet in het gebruikmaken van bevestigingen, ontstaat er een beperking in de controle en de accountant dient dan de mogelijke consequenties daarvan voor zijn accountantsverklaring te bepalen.
27. De accountant beschouwt de argumenten die het bestuur van de entiteit aanvoert vanuit een professioneel-kritische instelling en overweegt of uit het verzoek conclusies kunnen worden getrokken aangaande de integriteit van de leiding. De accountant overweegt of het verzoek van het bestuur van de entiteit kan duiden op mogelijke fraude of onjuistheden. Als de accountant denkt dat fraude of onjuistheden voorkomen, maakt hij gebruik van de aanwijzingen in Standaard 240, "De verantwoordelijkheid van de accountant voor het onderkennen van het risico van fraude in het kader van de controle van financiële overzichten". De accountant overweegt tevens of de alternatieve controlewerkzaamheden toereikende controle-informatie zullen opleveren over dit aspect.

Kenmerken van de informatieverstrekkers

28. De betrouwbaarheid van de controle-informatie die door een bevestiging wordt verstrekt wordt beïnvloed door de bekwaamheid, onafhankelijkheid, bevoegdheid om de informatie te mogen verstrekken, kennis van het onderwerp dat moet worden bevestigd en objectiviteit van de informatieverstrekker. Om deze reden tracht de accountant, indien dit praktisch mogelijk is, er zich van te verzekeren dat het verzoek om bevestiging wordt gericht aan een daarvoor geschikte persoon. Zo zal de accountant bijvoorbeeld in het geval dat gevraagd wordt te bevestigen dat afstand is gedaan van de bepalingen in een overeenkomst betreffende een schuld op lange termijn

van de entiteit, het verzoek richten aan een functionaris van de crediteur, die van de opzegging op de hoogte moet zijn en de bevoegdheid heeft deze informatie te verstrekken.

29. De accountant schat eveneens in of bepaalde derden mogelijk geen objectief of onbevooroordeeld antwoord geven op een verzoek om bevestiging. Informatie over de bekwaamheid, kennis, motivatie en mogelijkheid of bereidheid om te reageren kan aan de accountant bekend worden. De accountant beschouwt het effect van dergelijke informatie op het opstellen van het verzoek om bevestiging en de evaluatie van de resultaten, alsmede de beslissing of aanvullende controlewerkzaamheden noodzakelijk zijn. De accountant beoordeelt ook of er voldoende basis is om te concluderen dat het verzoek om bevestiging wordt gezonden naar een informatieverstrekker waarvan hij een antwoord kan verwachten, dat toereikende controle-informatie zal opleveren. Zo kan de accountant bijvoorbeeld geconfronteerd worden met belangrijke ongebruikelijke transacties aan het einde van het jaar, die van materiële betekenis voor de financiële overzichten zijn, terwijl de transacties zijn gevoerd met een derde die economisch afhankelijk van de entiteit is. Onder deze omstandigheden overweegt de accountant of de derde wellicht kan zijn aangezet om een onjuist antwoord te geven.

De uit te voeren werkzaamheden met betrekking tot externe bevestigingen

30. **Bij de uitvoering van de controlewerkzaamheden met betrekking tot externe bevestigingen dient de accountant het proces van het selecteren aan wie een verzoek wordt gezonden, het voorbereiden en verzenden van verzoeken om bevestiging en de verwerking van de antwoorden op deze verzoeken geheel te beheersen.** Dit omvat de communicatie tussen degenen die een verzoek ontvangen en de accountant, met de bedoeling om de mogelijkheid dat de resultaten van de verzending van bevestigingen gemanipuleerd zullen worden door het onderscheppen en wijzigen van verzoeken om bevestiging of reacties, te verkleinen. De accountant verzekert zich ervan dat slechts hij de verzoeken om bevestiging verzendt, dat de verzoeken juist worden geadresseerd en dat verzocht wordt alle antwoorden direct naar hem te sturen. De accountant gaat na of de antwoorden van de beweerde afzenders zijn gekomen.

Geen antwoord op een verzoek tot positieve bevestiging

31. **De accountant dient alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren in gevallen dat geen antwoord wordt ontvangen op een verzoek om positieve externe bevestiging. De alternatieve controlewerkzaamheden dienen zodanig te worden opgezet, dat ze de controle-informatie met betrekking tot de beweringen in het financiële overzicht verschaffen, die het verzoek om bevestiging had moeten opleveren.**
32. Wanneer geen antwoord wordt ontvangen, neemt de accountant in het algemeen contact op met degene die het verzoek heeft ontvangen om alsnog een antwoord te bewerkstelligen. Als de accountant geen antwoord kan verkrijgen, maakt hij gebruik van alternatieve controlewerkzaamheden. De aard van deze alternatieve controlewerkzaamheden verschilt afhankelijk van de desbetreffende soort

rekening en bewering. In het kader van de controlewerkzaamheden met betrekking tot debiteuren, kunnen alternatieve werkzaamheden omvatten afloopcontrole en het onderzoeken van verscheidingsdocumenten of andere klantenbescheiden om controle-informatie te verkrijgen omtrent het aspect "bestaan" van de beweringen in het financiële overzicht en het onderzoeken van verkopen rond de periode-afsluiting om controle-informatie te verkrijgen omtrent het aspect "tijdigheid" van die beweringen. In het kader van de controlewerkzaamheden met betrekking tot crediteuren, kunnen alternatieve controlewerkzaamheden omvatten het onderzoeken van betalingen na einddatum van de periode of correspondentie van derden om controle-informatie te verkrijgen omtrent het aspect "bestaan" van de beweringen in het financiële overzicht en het onderzoeken van andere bestanden zoals meldingen dat goederen zijn ontvangen om controle-informatie te verkrijgen omtrent het aspect "volledigheid".

De betrouwbaarheid van de ontvangen antwoorden

33. De accountant onderzoekt of er aanwijzingen zijn dat de ontvangen externe bevestigingen niet betrouwbaar zijn. Hij beoordeelt of het antwoord afkomstig is van de juiste informatieverstrekker en voert controlewerkzaamheden uit om mogelijke twijfel weg te nemen. De accountant kan de bron en inhoud van een antwoord verifiëren via een telefoongesprek met de veronderstelde afzender. Ter aanvulling verzoekt de accountant deze om de originele bevestiging rechtstreeks naar hem te zenden. In verband met het steeds toenemende gebruik van technologische hulpmiddelen, overweegt de accountant de bron van de in digitale vorm ontvangen antwoorden te verifiëren. Mondelinge bevestigingen worden eveneens vastgelegd in het controledossier. Als de informatie, verkregen via mondelinge bevestigingen, belangrijk is, verzoekt de accountant de betrokken partijen om hem rechtstreeks een schriftelijke bevestiging te doen toekomen.

Oorzaken en frequentie van afwijkingen

34. **Wanneer de accountant tot de conclusie komt dat het gebruikmaken van bevestigingen en het uitvoeren van alternatieve controlewerkzaamheden geen toereikende controle-informatie met betrekking tot een bewering heeft opgeleverd, dient hij aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren om toereikende controle-informatie te verkrijgen.**

Bij het formuleren van zijn conclusie betreft de accountant:

- a. de betrouwbaarheid van de bevestiging en de alternatieve controlewerkzaamheden;
- b. de aard van eventuele afwijkingen, alsmede de consequenties daarvan in zowel kwantitatieve als kwalitatieve zin; en
- c. de controle-informatie verkregen door middel van andere controlewerkzaamheden.

Op grond van deze evaluatie besluit de accountant of aanvullende werkzaamheden noodzakelijk zijn om toereikende controle-informatie te verkrijgen.

35. De accountant beoordeelt ook de oorzaken en frequentie van de afwijkingen die door de informatieverstrekkers zijn gemeld. Een afwijking kan duiden op een fout in de administratie van de entiteit, in welk geval de accountant de reden voor de fout bepaalt en beoordeelt of deze van materiële betekenis voor het financiële overzicht is. Als een afwijking duidt op een fout herziet de accountant de aard, de tijdsfasering en de omvang van de controlewerkzaamheden die noodzakelijk zijn om de vereiste controle-informatie te verkrijgen.

Het evalueren van de uitkomsten van de werkzaamheden met betrekking tot bevestigingen

36. **De accountant dient te evalueren of de uitkomsten van de werkzaamheden met betrekking tot externe bevestigingen tezamen met de uitkomsten van de andere uitgevoerde controlewerkzaamheden toereikende controle-informatie opleveren aangaande de bewering in het financiële overzicht die wordt gecontroleerd.** Bij het uitvoeren van deze evaluatie houdt de accountant rekening met de aanbevelingen van Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschatting" en Standaard 530, "Detailcontroles".

Externe bevestigingen vóór de einddatum van de periode

37. Wanneer de accountant gebruikmaakt van bevestigingen op een datum die vóór de einddatum van de periode ligt om controle-informatie te verkrijgen ter onderbouwing van een bewering, verzamelt hij toereikende controle-informatie dat geen transacties in de tussenliggende periode, die van belang zijn voor de bewering materieel foutief zijn weergegeven. Afhankelijk van het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang kan de accountant er toe besluiten om saldi te laten bevestigen op een andere datum dan het einde van de periode, bijvoorbeeld als de controle gereed moet zijn binnen een korte tijd na de einddatum van de periode. Zoals met alle controlewerkzaamheden die voor het einde van het jaar worden uitgevoerd, beziet de accountant de noodzaak om nadere controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot het resterende deel van de periode. Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschatting" verschaft aanvullende aanwijzingen voor de situatie, dat de controlewerkzaamheden worden uitgevoerd op een tussentijdse datum.

<i>Inleiding</i>	1 - 3
<i>Controlewerkzaamheden</i>	4 - 10
<i>Controlebevindingen en rapportering</i>	11 - 14
<i>Zelfstandig balansonderzoek</i>	15

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven voor de te verrichten werkzaamheden met betrekking tot de beginbalans in de situatie dat op de financiële overzichten voor de eerste maal accountantscontrole wordt toegepast, alsmede in de situatie waarin de voorafgaande financiële overzichten door een andere accountant zijn gecontroleerd. Raadpleging van deze Standaard is voor de accountant ook van belang indien hij vaststelt dat er aan het begin van het jaar al dan niet voorwaardelijke en/of onvoorwaardelijke verplichtingen bestonden. Aanwijzingen betreffende de controle van ter vergelijking opgenomen informatie en de vermelding daaromtrent in de accountantsverklaring worden verschaft in Standaard 710, "Ter vergelijking opgenomen informatie".
2. **Bij controleopdrachten die voor de eerste maal worden uitgevoerd dient de accountant toereikende controle-informatie te verkrijgen dat:**
 - a. de beginbalans geen onjuistheden bevat die de financiële overzichten van de lopende verslagperiode materieel beïnvloeden;
 - b. de eindbalans van de voorafgaande periode correct is overgenomen in de lopende verslagperiode of indien nodig is aangepast; en
 - c. de toepasselijke grondslagen van waardering en resultaatbepaling consistent zijn toegepast, dan wel stelselwijzigingen naar behoren zijn doorgevoerd en toereikend zijn gepresenteerd en toegelicht.
3. Onder de "beginbalans" wordt verstaan het samenstel van balansposten aan het begin van een periode. De beginbalans is gebaseerd op de eindbalans van de voorafgaande verslagperiode en geeft de gevolgen weer van:
 - a. de transacties in voorafgaande perioden; en
 - b. de in de voorafgaande periode toegepaste grondslagen voor waardering en resultaatbepaling.

Bij de aanvang van een nieuwe controleopdracht beschikt de accountant niet over eerder verkregen controle-informatie inzake de beginbalans.

Controlewerkzaamheden

4. De toereikendheid van de controle-informatie die de accountant omtrent de beginbalans zal moeten verkrijgen hangt onder meer af van:
 - De door de entiteit toegepaste grondslagen van waardering en resultaatbepaling.
 - De omstandigheid of de voorafgaande financiële overzichten zijn gecontroleerd en zo ja welke soort accountantsverklaring is verstrekt.
 - De aard van de posten en het risico dat de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang bevatten.
 - Het materieel belang van de beginbalans met betrekking tot de financiële overzichten van de lopende verslagperiode.
5. De accountant beoordeelt of in de beginbalans aanvaardbare grondslagen van waardering en resultaatbepaling zijn toegepast en of die grondslagen op overeenkomstige wijze in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode zijn toegepast. Indien sprake is van een stelselwijziging of van een wijziging in de toepassing van de grondslagen beoordeelt de accountant of de wijziging aanvaardbaar is en of deze op aanvaardbare en juiste wijze is verwerkt en toereikend is gepresenteerd en toegelicht.
6. Indien de voorafgaande financiële overzichten door een andere accountant zijn gecontroleerd, kan de accountant door beoordeling van het dossier van de voorgaande accountant toereikende controle-informatie over de beginbalans verkrijgen. In deze situatie zal de accountant eveneens de vakbekwaamheid en onafhankelijkheid van de voorgaande accountant beoordelen. Indien bij de voorafgaande financiële overzichten een andere dan een goedkeurende accountantsverklaring is verstrekt, zal de accountant bij de controle van de lopende verslagperiode bijzondere aandacht besteden aan de omstandigheden die tot deze accountantsverklaring hebben geleid.
7. Met betrekking tot het overleg met de voorgaande accountant overweegt de accountant hetgeen ter zake in de VGC is opgenomen.
8. Indien de voorafgaande financiële overzichten niet zijn voorzien van een accountantsverklaring of indien de accountant door het uitvoeren van de in paragraaf 6 van deze Standaard beschreven controlewerkzaamheden onvoldoende zekerheid heeft verkregen, voert hij de controlewerkzaamheden zoals omschreven in paragraaf 9 en 10 van deze Standaard uit.

9. Over de vlottende activa en passiva kan in het algemeen tijdens de controlewerkzaamheden in de lopende verslagperiode een bepaalde mate van zekerheid worden verkregen. De ontvangsten (betalingen) met betrekking tot vorderingen (schulden) in de lopende verslagperiode zullen bijvoorbeeld een bepaalde mate van zekerheid over het bestaan, de rechten en verplichtingen, de volledigheid en de waardering aan het begin van de verslagperiode opleveren. Ten aanzien van de voorraden is het voor de accountant echter moeilijker om zekerheid te verkrijgen dat deze aan het begin van de verslagperiode aanwezig waren. Daarom zijn in het algemeen aanvullende controlewerkzaamheden nodig, zoals het bijwonen van een tussentijdse voorraadopname en het terugrekenen naar de op de datum van de openingsbalans aanwezige hoeveelheden, het controleren van de waardering van de op de datum van de openingsbalans aanwezige voorraad en het controleren van de bruto winstmarge en de periode-afbakening. Een combinatie van deze controlewerkzaamheden kan toereikende controle-informatie verschaffen.
10. De niet vlottende activa en passiva, zoals de vaste activa, beleggingen en schulden op lange termijn zal de accountant in het algemeen aan de hand van de aan de beginbalans ten grondslag liggende documenten en andere informatie controleren. In sommige gevallen zal de accountant bevestigingen van derden kunnen verkrijgen, zoals bijvoorbeeld ten aanzien van de schulden op lange termijn en de beleggingen. In andere gevallen kan het noodzakelijk zijn dat de accountant aanvullende controlewerkzaamheden verricht.

Controlebevindingen en rapportering

11. **Indien de accountant ten aanzien van de beginbalans geen toereikende controle-informatie heeft kunnen verkrijgen na het verrichten van controlewerkzaamheden, waaronder die zoals hiervoor beschreven, dient zijn accountantsverklaring een van de hierna genoemde tekstdelen te bevatten:**
 - a. **een accountantsverklaring met beperking bijvoorbeeld:**

"Wij hebben de opname van de voorraden ten bedrage van € op 31 december 20X1 niet bijgewoond, aangezien die datum lag voor onze benoeming als accountant. Voorts was het ons niet mogelijk met behulp van andere controlewerkzaamheden zekerheid over de hoeveelheden van de voorraad per die datum te verkrijgen.

Wij zijn van oordeel dat de financiële overzichten, onder voorbehoud van het effect van eventueel noodzakelijke aanpassingen indien wij de balanspost voorraden in de beginbalans hadden kunnen controleren, een getrouw beeld geeft van de grootte en de samenstelling van het vermogen op 31 december 20X2 en het resultaat over 20X2¹ in overeenstemming met".

¹ In RJ-Richtlijn 360, alinea 104 is voor grote en middelgrote rechtspersonen een verplichting opgenomen een kasstroomoverzicht op te stellen (met enige uitzonderingen). In Nederland is het gebruikelijk het kasstroomoverzicht te beschouwen als onderdeel van de toelichting op de financiële overzichten en hoeft derhalve niet afzonderlijk te worden genoemd.

- b. een accountantsverklaring van oordeelonthouding.
12. Indien de beginbalans onjuistheden bevat die de financiële overzichten over de lopende verslagperiode materieel kunnen beïnvloeden, zal de accountant het bestuur van de entiteit hiervan op de hoogte stellen alsmede, nadat hiervoor toestemming van het bestuur van de entiteit is verkregen, de eventuele vorige accountant. **Indien het effect van de onjuistheid niet naar behoren is verwerkt en toereikend is gepresenteerd en toegelicht, dient de accountant al naar gelang de omstandigheden een accountantsverklaring met beperking of een afkeurende accountantsverklaring te verstrekken.**
13. **Indien de grondslagen van waardering en resultaatbepaling in de lopende verslagperiode anders zijn toegepast dan in de beginbalans en deze wijzigingen niet naar behoren zijn verwerkt en toereikend zijn gepresenteerd en toegelicht, dient de accountant al naar gelang de omstandigheden een accountantsverklaring met beperking of een afkeurende accountantsverklaring te verstrekken.**
14. Indien bij de voorafgaande financiële overzichten een andere dan een goedkeurende accountantsverklaring is verstrekt, beoordeelt de accountant de invloed daarvan op de financiële overzichten over de lopende verslagperiode. Indien er sprake was van een beperking in de controle, bijvoorbeeld ten gevolge van de onmogelijkheid om de beginvoorraad in de voorafgaande periode vast te stellen, behoeft dit voor de accountant niet noodzakelijkerwijs te leiden tot een accountantsverklaring met beperking of een oordeelonthouding voor de lopende verslagperiode. **Indien echter de onzekerheden en/of de bedenkingen aangaande de voorafgaande verslagperiode nog steeds relevant en van materieel belang zijn voor de onderhavige financiële overzichten dient de accountant een daaraan aangepaste accountantsverklaring te verstrekken.**

Zelfstandig balansonderzoek

15. *Bij de aanvang van een nieuwe controleopdracht, geruime tijd na het begin van de desbetreffende verslagperiode, wordt in Nederland in het algemeen een zelfstandig balansonderzoek uitgevoerd, waarbij de eindbalans en niet de gehele financiële overzichten object van onderzoek is. De situatie waarbij het resultaat in de balans afzonderlijk wordt vermeld dient te worden ontraden. Mocht de cliënt hier toch toe overgaan, dan wordt een accountantsverklaring met beperking (als het resultaat van materieel belang is) of een accountantsverklaring van oordeelonthouding (als het resultaat van wezenlijk belang is) verstrekt.*

<i>Inleiding</i>	1 - 3
<i>Aard en doel van cijferanalyse</i>	4 - 7
<i>Cijferanalyse bij de planning van de controle</i>	8 - 9
<i>Cijferanalyse als onderdeel van de gegevensgerichte werkzaamheden</i>	10 - 12g
<i>Afsluitende cijferanalyse aan het einde van de controle</i>	13 - 16
<i>Onderzoek van afwijkingen</i>	17 - 18
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven inzake de uitvoering van cijferanalyse tijdens een controle.
2. **De accountant dient cijferanalyse toe te passen als risicoanalyse procedures om kennis te verkrijgen van de entiteit en haar omgeving en bij de afrondende evaluatie aan het einde van de controle.** Cijferanalyse kan ook worden toegepast bij gegevensgerichte controles.
3. Cijferanalyse is het analyseren van kenmerkende verhoudingscijfers en trends, inclusief het daarop aansluitende onderzoek van fluctuaties en verbanden, die niet overeenstemmen met andere relevante gegevens of afwijken van verwachte bedragen/hoeveelheden.

Aard en doel van cijferanalyse

4. Cijferanalyse omvat de beoordeling van de financiële gegevens van de entiteit in vergelijking met:
 - vergelijkbare gegevens uit voorgaande perioden;
 - verwachte resultaten van de entiteit, zoals budgetten of prognoses, of verwachtingen van de accountant, zoals een schatting van de afschrijvingen;
 - branchegegevens, zoals vergelijking van de verhoudingscijfers van de entiteit inzake omzet en debiteuren met branchegemiddelden of met de corresponderende gegevens van andere entiteiten van vergelijkbare omvang in dezelfde branche.
5. Cijferanalyse omvat eveneens de beoordeling van verbanden:
 - tussen elementen van de financiële gegevens waarvan verwacht wordt dat deze voldoen aan een voorspelbaar patroon gebaseerd op de ervaringscijfers van de huishouding, zoals bruto-winstpercentages;
 - tussen financiële en relevante niet-financiële gegevens, zoals salaris- en loonkosten ten opzichte van het aantal werknemers.
6. Bij de uitvoering van bovengenoemde controlewerkzaamheden kunnen diverse methoden worden gehanteerd. Deze variëren van eenvoudige vergelijkingen tot complexe analyses met gebruikmaking van geavanceerde statistische technieken. Cijferanalyse kan worden toegepast op geconso-

lideerde financiële overzichten, financiële overzichten van (concern)onderdelen (bijvoorbeeld dochterondernemingen, divisies of segmenten) en op bepaalde onderdelen van de financiële informatie. De keuze door de accountant van de controlewerkzaamheden, de methoden en het niveau van toepassing is een zaak van vakkundige oordeelsvorming.

7. Cijferanalyse wordt uitgevoerd ten behoeve van de volgende doelstellingen:
 - a. in het kader van de risicoanalyses om kennis te verkrijgen van de entiteit en haar omgeving (paragrafen 8 en 9 van deze Standaard);
 - b. als gegevensgerichte werkzaamheden, indien het gebruik ervan doeltreffender of doelmatiger wordt geacht dan detailcontroles, ter verlaging van het risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau tot een aanvaardbaar laag niveau (paragrafen 10-19 van deze Standaard);
 - c. als een afrondende evaluatie van de financiële overzichten aan het einde van de controle (paragraaf 13 van deze Standaard).

Cijferanalyse bij de planning van de controle

8. **De accountant dient cijferanalyse toe te passen risicoanalyses om kennis te verkrijgen van de entiteit en haar omgeving.** Toepassing van cijferanalyse kan leiden tot aanwijzingen omtrent aspecten van de entiteit waarvan de accountant niet op de hoogte was en ondersteunt hem bij het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang om de aard, de tijdsfasering en de omvang van de overige controlewerkzaamheden te bepalen.
9. Bij cijferanalyse die wordt toegepast als risicoanalyses wordt zowel van financiële als van niet-financiële gegevens gebruikgemaakt, bijvoorbeeld bij het verband leggen tussen de omzet en het verkoopoppervlak of de hoeveelheden verkochte goederen. Paragraaf 10 van Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang" bevat aanvullende aanwijzingen voor het toepassen van cijferanalyse bij risicoanalyses.

Cijferanalyse als onderdeel van de gegevensgerichte werkzaamheden

10. De accountant zet gegevensgerichte controlewerkzaamheden op en voert deze uit om in te kunnen spelen op de daarmee verband houdende inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau. De gegevensgerichte werkzaamheden op beweringniveau kunnen bestaan uit detailcontroles, gegevensgerichte cijferanalyse of een combinatie van beide. Welke controlewerkzaamheden zullen worden verricht in het kader van een specifieke controledoelstelling wordt bepaald op basis van de beoordeling door de accountant van de verwachte effectiviteit en doelmatigheid

van de beschikbare controlewerkzaamheden met betrekking tot het reduceren van het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau tot een aanvaardbaar laag niveau.

11. De accountant zal in het algemeen bij het bestuur navraag doen naar de beschikbaarheid en betrouwbaarheid van de gegevens die nodig zijn om gegevensgerichte cijferanalyse te kunnen uitvoeren en informeren naar de resultaten van de analyses die door de entiteit reeds zijn uitgevoerd. Het kan doelmatig zijn om analyses van de entiteit te gebruiken, vooropgesteld dat de accountant ervan overtuigd is dat deze gegevens op toereikende wijze tot stand zijn gekomen.
12. Indien de accountant voornemens is om gegevensgerichte werkzaamheden in de vorm van cijferanalyse op te zetten en uit te voeren, zal hij een aantal factoren in overweging moeten nemen, zoals:
 - De bruikbaarheid van gegevensgerichte cijferanalyse met betrekking tot de beweringen (paragrafen 12.a en 12.b van deze Standaard).
 - De betrouwbaarheid van de interne of externe gegevens waaruit de uitkomsten van de geregistreerde bedragen of ratio's zijn ontwikkeld (paragrafen 12.c en 12.d van deze Standaard).
 - De vraag of de verwachting voldoende nauwkeurig is om een afwijking van materieel belang op het gewenste zekerheidsniveau te onderkennen (paragraaf 12.e van deze Standaard).
 - Het verschil tussen de geregistreerde bedragen en de verwachte bedragen dat aanvaardbaar is (paragraaf 12.f van deze Standaard).

Bruikbaarheid van gegevensgerichte cijferanalyse met betrekking tot de beweringen

- 12a. Gegevensgerichte cijferanalyse is in het algemeen beter toepasbaar voor grote hoeveelheden transacties die door de tijd heen voorspelbaar lijken. De toepassing van gegevensgerichte cijferanalyse gaat uit van de verwachting dat er verbanden tussen gegevens bestaan en dat deze verbanden blijven bestaan zolang er geen aanwijzingen voor het tegendeel zijn. De aanwezigheid van deze verbanden verschaft controle-informatie met betrekking tot de volledigheid, de juistheid en het bestaan van transacties die begrepen zijn in de informatie, die gegenereerd is door het informatiesysteem van de entiteit. De betrouwbaarheid van de uitkomsten van gegevensgerichte cijferanalyse is echter afhankelijk van de inschatting van de accountant van het risico dat op grond van cijferanalyse wordt aangenomen dat de verbanden conform de verwachting zijn, terwijl de gegevens in feite een afwijking van materieel belang bevatten.

- 12b. Bij het bepalen van de bruikbaarheid van gegevensgerichte cijferanalyse met betrekking tot de beweringen, houdt de accountant rekening met het volgende:
- Het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang.* De accountant houdt bij het bepalen van de bruikbaarheid van gegevensgerichte cijferanalyse rekening met zijn kennis van de entiteit en haar interne beheersing, het materieel belang van de betrokken posten en de waarschijnlijkheid dat deze een afwijking bevatten en de aard van de bewering. Zo zal hij bijvoorbeeld, indien de beheersingsmaatregelen met betrekking tot de verkoopprocedure zwak zijn, meer nadruk leggen op detailcontroles dan op gegevensgerichte cijferanalyse ter onderbouwing van beweringen met betrekking tot de vorderingen. Een ander voorbeeld betreft de situatie dat de balanspost voorraden van materieel belang is. Onder deze omstandigheden kan de accountant zich in het algemeen bij het uitvoeren van de controlewerkzaamheden in verband met de bestaansbewering niet uitsluitend baseren op gegevensgerichte cijferanalyse. Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschattingen" geeft aan dat indien de controleaanpak van significante risico's uitsluitend gegevensgerichte werkzaamheden omvat, de controlewerkzaamheden die met betrekking tot dergelijke significante risico's moeten worden uitgevoerd slechts bestaan uit detailcontroles of een combinatie van detailcontroles en gegevensgerichte cijferanalyse.
 - Detailcontroles die worden uitgevoerd met betrekking tot de zelfde bewering.* Gegegevensgerichte cijferbeoordeling kan als mede bruikbaar worden beschouwd als tevens detailcontroles worden uitgevoerd ten aanzien van dezelfde bewering. Zo kan de accountant bijvoorbeeld bij het controleren van de volwaardigheid van de vorderingen gebruikmaken van gegevensgerichte cijferanalyse op de ouderdom van het debiteurenbestand, naast afloopcontrole.

De betrouwbaarheid van de gegevens

- 12c. De betrouwbaarheid van de gegevens wordt beïnvloed door de Bron en de aard van die gegevens en is afhankelijk van de omstandigheden waaronder de gegevens zijn verkregen. Bij het bepalen of de gegevens voldoende betrouwbaar zijn om er gegevensgerichte cijferanalyse op toe te passen, neemt de accountant de volgende aspecten in aanmerking:
- De Bron van de beschikbare informatie.* Zo is bijvoorbeeld informatie die is verkregen vanuit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit in het algemeen betrouwbaarder.
 - De vergelijkbaarheid van de beschikbare informatie.* Zo kan het bijvoorbeeld noodzakelijk zijn om algemene gegevens op bedrijfstakniveau aan te passen om deze vergelijkbaar te maken met de gegevens van entiteiten die speciale producten vervaardigen en verkopen.

- c. *De aard en de relevantie van de beschikbare informatie.* Een voorbeeld hiervan is de vraag of de budgetten zijn opgesteld als raming van het resultaat of als te bereiken doel.
- d. *De beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen van de informatie.* Een voorbeeld hiervan zijn de beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen, beoordelen en bewaken van de budgetten
- 12d. De accountant overweegt het toetsen van de beheersingsmaatregelen met betrekking tot het door de entiteit opstellen van informatie waarop hij gegevensgerichte cijferanalyse toepast. Als deze beheersingsmaatregelen effectief zijn, vertrouwt de accountant in grotere mate op de betrouwbaarheid van de informatie en daarmee op de uitkomsten van de gegevensgerichte cijferanalyse. De beheersingsmaatregelen met betrekking tot niet-financiële informatie kunnen vaak in samenhang worden getoetst met andere beheersingsmaatregelen. Zo kan de entiteit bij het opzetten van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de totstandkoming van de verkoopfacturen tevens interne beheersingsmaatregelen voor de registratie van de verkochte eenheden opnemen. Onder deze omstandigheden kan de accountant de effectieve werking van de maatregelen voor de registratie van de verkochte eenheden toetsen in samenhang met de maatregelen met betrekking tot de effectieve werking van de maatregelen met betrekking tot de totstandkoming van de verkoopfacturen.
- Als alternatief kan de accountant de vraag of de informatie in de voorafgaande of de lopende verslagperiode aan toetsing was onderworpen in de beschouwing betrekken. Bij het bepalen van de uit te voeren controlewerkzaamheden met betrekking tot informatie waarvan de verwachting bestaat dat er gegevensgerichte cijferanalyse op kan worden toegepast, houdt de accountant rekening met de aanwijzingen in paragraaf 11 van Standaard 500, "Controle-informatie".

De vraag of de verwachting voldoende nauwkeurig is.

- 12e. Bij het inschatten van de vraag of de verwachting voldoende nauwkeurig geconcretiseerd kan worden om een afwijking van materieel belang op het gewenste zekerheidsniveau te onderkennen, houdt de accountant rekening met factoren zoals:
- *De exactheid waarmee de verwachte uitkomsten van gegevensgerichte cijferanalyse kunnen worden voorspeld.* Zo zal de accountant in het algemeen verwachten dat de brutowinstmarges van opvolgende verslagperiodes minder van elkaar verschillen dan variabele kosten, zoals onderzoekskosten en reclamekosten.
 - *De mate waarin informatie kan worden gespecificeerd.* Zo kan gegevensgerichte cijferanalyse effectiever zijn, indien deze wordt toegepast op specifieke onderdelen van een bedrijfsactiviteit of op de financiële overzichten van bedrijfsonderdelen

van een concern, dan bij toepassing op de financiële overzichten van de gehele entiteit.

- *De beschikbaarheid van de zowel financiële als niet-financiële informatie.* Zo beoordeelt de accountant of financiële informatie zoals budgetten en prognoses en niet-financiële informatie zoals het aantal geproduceerde of verkochte eenheden beschikbaar zijn om gegevensgerichte cijferanalyse te kunnen uitvoeren. Als de informatie beschikbaar is, beoordeelt de accountant tevens de betrouwbaarheid daarvan op de wijze die in de paragrafen 12 c. en 12 d. is beschreven.

Verskil tussen de geregistreerde en de verwachte bedragen, dat aanvaardbaar is.

- 12f. Bij de opzet en het uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyse beoordeelt de accountant welk verschil met de verwachting aanvaardbaar is zonder het uitvoeren van een nader onderzoek. Deze beoordeling wordt hoofdzakelijk beïnvloed door het materieel belang en de verenigbaarheid met het gewenste zekerheidsniveau. De bepaling van dit bedrag omvat mede het rekening houden met de mogelijkheid dat een samenloop van afwijkingen in de desbetreffende post in het financiële overzicht, transactiestroom of onderdeel van de toelichting bij het financiële overzicht kan uitgroeien tot een niet aanvaardbaar bedrag. De accountant verhoogt het gewenste zekerheidsniveau, naarmate het risico van een afwijking van materieel belang toeneemt, door het verschil met de oorspronkelijke verwachting dat aanvaardbaar is zonder het uitvoeren van een nader onderzoek, te verkleinen. De paragrafen 17 en 18 van deze Standaard bespreken de wijze waarop de accountant inspeelt op de situatie dat het verschil tussen de verwachte en de geregistreerde bedragen groter is dan het belang dat aanvaardbaar is zonder het uitvoeren van een nader onderzoek.
- 12g. Als de accountant tussentijds gegevensgerichte werkzaamheden uitvoert en gegevensgerichte cijferanalyse plant voor de tussenliggende periode, beoordeelt hij op welke wijze de in de paragrafen 12.a tot en met 12.f van deze Standaard beschreven aspecten van invloed zijn op de mogelijkheid om toereikende controle-informatie voor de resterende periode te verkrijgen. Dit omvat het beoordelen of de eindtotalen van de desbetreffende transactiestromen of posten in het financiële overzicht redelijk voorspelbaar zijn qua bedrag, relatief belang en samenstelling. De paragrafen 56 tot en met 61 van Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschattingen" bevatten aanvullende aanwijzingen.

Afsluitende cijferanalyse aan het einde van de controle

13. **De accountant dient cijferanalyse uit te voeren op of tegen het einde van de controle bij het vormen van een totaaloordeel of het financiële overzicht als geheel in overeenstemming is met zijn kennis van de entiteit.** De conclusies die uit de bevindingen van deze analyse kunnen worden getrokken dienen ter bevestiging van conclusies verkregen uit de controle van afzonderlijke onderdelen of

elementen van het financiële overzicht en ondersteunen het bepalen van het totaaloordeel over de aanvaardbaarheid van het financiële overzicht. Deze kunnen echter ook leiden tot het onderkennen van een tot dusver niet gesignaleerd risico van een afwijking van materieel belang. Onder dergelijke omstandigheden kan het noodzakelijk zijn, dat de accountant de geplande controlewerkzaamheden heroverweegt op basis van de bijgestelde beoordeling van de ingeschatte risico's met betrekking tot bepaalde of alle transactiestromen, posten in het financiële overzicht of onderdelen van de de toelichting bij het financiële overzicht, alsmede de daarmee verband houdende beweringen.

14. De paragrafen 14-16 zijn vervallen met de implementatie van Standaard 315, Standaard 330 en Standaard 500.
15. -
16. -

Onderzoek van afwijkingen

17. **Als uit de cijferanalyse significante fluctuaties of verbanden blijken, die niet overeenstemmen met andere relevante gegevens of afwijken van verwachte bedragen, dient de accountant een onderzoek in te stellen om toereikende verklaringen en aanvullende controle-informatie ter bevestiging te verkrijgen.**
18. Gewoonlijk begint het onderzoek van afwijkingen met het vragen van inlichtingen bij het bestuur, gevolgd door:
 - a. bevestiging van de door het bestuur gegeven antwoorden bijvoorbeeld door deze te vergelijken met de kennis die de accountant bezit van de entiteit en andere controle-informatie die gedurende de loop van de controle is verkregen; en
 - b. beoordeling van de noodzaak om andere controlewerkzaamheden uit te voeren op basis van de verkregen inlichtingen, indien het bestuur niet in staat is een verklaring te verschaffen of indien de verklaring onvoldoende wordt geacht.

Specifieke aspecten publieke sector

1. De verbanden tussen de afzonderlijke posten in de financiële overzichten welke bij de controle van bedrijfsentiteiten in principe worden gelegd, behoeven niet altijd van toepassing te zijn bij de controles van entiteiten binnen de publieke sector; zo bestaat er bijvoorbeeld bij vele entiteiten binnen de publieke sector vaak geen direct verband tussen baten en lasten. Dit omdat de baten

als gevolg van de bekostiging en subsidiëring niet direct beïnvloed worden door de geleverde prestaties in dezelfde periode. Daarnaast komt het voor dat uitgaven voor de verkrijging van activa soms niet geactiveerd worden, zodat er dan geen verband worden gelegd tussen de uitgaven voor bijvoorbeeld voorraden en vaste activa en de bedragen die daarvoor in de financiële overzichten worden verantwoord. Voorts kunnen er binnen de publieke sector bedrijfsgegevens of statistische gegevens voor vergelijkingsdoeleinden ontbreken. Daarentegen kunnen andere verbanden van belang zijn zoals bijvoorbeeld variaties in de kosten per kilometer wegaanleg of het aantal voertuigen dat is gekocht in vergelijking met het aantal dat buiten gebruik is gesteld. Waar doelmatig moet gebruik gemaakt worden van ter beschikking staande gegevens uit het bedrijfsleven en andere statistische gegevens. In bepaalde omstandigheden kan het voor de accountant werkzaam binnen de publieke sector ook doelmatig zijn een eigen bestand met vergelijkingsmateriaal op te bouwen.

<i>Inleiding</i>	1 - 2
<i>Definities</i>	3 - 12
<i>Controle-informatie</i>	13 - 17
<i>Afweging van risico bij het verkrijgen van controle-informatie</i>	18 - 20
<i>Controlewerkzaamheden voor het verkrijgen van controle-informatie</i>	21
<i>Het selecteren van elementen voor controle om controle-informatie te verzamelen</i>	22 - 27
<i>Statistische tegenover niet-statistische steekproefmethoden</i>	28 - 30
<i>Opzet van de steekproef</i>	31 - 39
<i>Steekproefomvang</i>	40 - 41
<i>Trekking van de steekproef</i>	42 - 43
<i>Uitvoering van de controlewerkzaamheden</i>	44 - 46
<i>Aard en oorzaak van fouten</i>	47 - 50
<i>Projectie van fouten</i>	51 - 53
<i>Evaluatie van de steekproefbevindingen</i>	54 - 56
<i>Bijlage 1: Voorbeelden van factoren die de steekproefomvang bij systeemgerichte werkzaamheden beïnvloeden</i>	
<i>Bijlage 2: Voorbeelden van factoren die de steekproefomvang bij detailcontroles beïnvloeden</i>	
<i>Bijlage 3: Methodes voor het trekken van een steekproef</i>	

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven voor steekproeven en andere methoden om posten te selecteren bij de opzet van de controlewerkzaamheden, om controle-informatie te verzamelen.
2. **Bij de opzet van de controlewerkzaamheden dient de accountant passende methodes te kiezen om elementen te selecteren die worden onderworpen aan controle met het doel om toereikende bruikbare controle-informatie te verzamelen, teneinde de doelstellingen van de controlewerkzaamheden te bereiken.**

Definities

3. Onder "het trekken van steekproeven in de accountantscontrole" wordt verstaan het verrichten van detailcontroles op minder dan 100% van de elementen van een transactiestroom of een post in een financieel overzicht zodanig dat alle steekproefeenheden een kans hebben om geselecteerd te worden. Dit stelt de accountant in staat om over bepaalde eigenschappen van de geselecteerde elementen controle-informatie te verkrijgen en deze te evalueren om zich een oordeel te kunnen vormen over de populatie waaruit de steekproef is getrokken. Ten aanzien van steekproeven kan zowel een statistische als een niet-statistische benadering worden gevolgd.
4. In het kader van deze Standaard wordt onder "fout" verstaan een afwijking van de interne beheersingsmaatregelen bij systeemgerichte werkzaamheden dan wel een geconstateerde afwijking bij detailcontroles. Ook wordt het begrip "totale fout" gebruikt om de omvang van de afwijkingen of het totaal van de afwijkingen aan te duiden.
5. Onder "a-typische fout" wordt verstaan een fout die ontstaat ten gevolge van een op zichzelf staande gebeurtenis die zich slechts onder speciale herkenbare omstandigheden heeft herhaald en daardoor niet representatief is voor fouten in de populatie.
6. Onder "populatie" wordt verstaan het geheel van gegevens waaruit een steekproef wordt getrokken en ten aanzien waarvan de accountant conclusies wenst te trekken. Zo vormen bijvoorbeeld alle elementen van een transactiestroom of een post in een financieel overzicht een populatie. Een populatie kan worden onderverdeeld in strata of deelpopulaties, waarbij elk stratum apart wordt onderzocht. De term populatie wordt geacht de term stratum te omvatten.
7. "Steekproefrisico" komt voort uit de mogelijkheid dat de conclusie van de accountant op basis van een steekproef kan verschillen van de conclusie die zou zijn bereikt, indien de gehele populatie zou zijn gecontroleerd. Er zijn twee soorten steekproefrisico's:

- a. het risico dat de accountant in geval van systeemgerichte werkzaamheden zal concluderen dat de beheersingsmaatregelen effectiever zijn dan in werkelijkheid, of in geval van detailcontroles dat geen fout van materieel belang voorkomt, terwijl dit in feite wel het geval is. Deze vorm van risico heeft betrekking op de effectiviteit van de controle en dientengevolge eveneens op een onjuist oordeel over het financiële overzicht. Het mathematische complement van dit risico wordt betrouwbaarheid genoemd; en
- b. het risico dat de accountant in geval van systeemgerichte werkzaamheden zal concluderen dat de beheersingsmaatregelen minder effectief zijn dan in werkelijkheid, of in geval van detailcontroles dat een fout van materieel belang voorkomt, terwijl dit in feite niet het geval is. Deze vorm van risico heeft betrekking op de doelmatigheid van de controle, immers in deze gevallen zullen extra werkzaamheden moeten worden uitgevoerd om vast te stellen dat de aanvankelijke conclusies onjuist waren.

Het mathematisch complement van dit risico wordt onderscheidingsvermogen genoemd.

8. "Uitvoeringsrisico" komt voort uit factoren die ertoe leiden dat de accountant een foutieve conclusie trekt op grond van een reden die geen verband houdt met de omvang van de steekproef. Zo is de accountant veelal gedwongen om te steunen op controle-informatie die weliswaar iets aannemelijk maakt maar meestal geen sluitend bewijsmateriaal verschafft kan de accountant verzuimen de juiste controlewerkzaamheden uit te voeren of kan hij controle-informatie onjuist interpreteren en een fout over het hoofd zien.
9. Onder "steekprofeenheden" worden verstaan de afzonderlijke elementen die tezamen een populatie vormen, zoals cheques op borderellen, creditboekingen op dagafschriften van banken, verkoopfacturen of debiteurensaldi of een waarde-eenheid.
10. Onder "statistische steekproef" wordt verstaan elke steekproefmethode met de volgende kenmerken:
 - a. aselechte trekking van de steekproef; en
 - b. gebruikmaking van de waarschijnlijkheidsrekening bij de evaluatie van de steekproefresultaten met inbegrip van de bepaling van het steekproefrisico.

Een steekproefmethode zonder de kenmerken a en b wordt geacht een niet-statistische steekproef te zijn.

11. Onder "stratificatie" wordt verstaan het verdelen van een populatie in deelpopulaties die elk een groep van steekprofeenheden vormen met overeenkomstige eigenschappen (meestal gebaseerd op waarde).

12. Onder "toelaatbare fout" wordt verstaan de maximale fout in een populatie die de accountant bereid is te accepteren.

Controle-informatie

13. Overeenkomstig Standaard 500, "Controle-informatie" wordt controle-informatie verkregen door het uitvoeren van risicoanalyses van systeemgerichte en gegevensgerichte aard. Het soort controlewerkzaamheden dat wordt uitgevoerd is richtinggevend voor de toepassing van steekproeven bij het verzamelen van controle-informatie.

Risicoanalyses

- 13a. Overeenkomstig Standaard 315, "Kenniss van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang" voert de accountant risicoanalyses uit om kennis van de entiteit en haar omgeving, alsmede haar interne beheersing te verkrijgen. In het algemeen behoort het trekken van steekproeven niet tot de risicoanalyses. De accountant combineert bij het opzetten en uitvoeren van systeemgerichte controles deze vaak met de werkzaamheden ter vaststelling van de opzet en het bestaan van de beheersingsmaatregelen. Onder dergelijke omstandigheden is de volgende behandeling van systeemgerichte controles van belang.

Systeemgerichte werkzaamheden

14. Overeenkomstig Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschattingen" worden systeemgerichte werkzaamheden uitgevoerd, indien de risico-inschatting van de accountant mede is gebaseerd op een bepaalde verwachting over de effectiviteit van de werking van de beheersingsmaatregelen.
15. Op basis van zijn kennis van de interne beheersing stelt de accountant vast wat de karakteristieken of kenmerken van de uitvoering van een interne beheersingshandeling zijn, alsmede mogelijke omstandigheden die op afwijkingen van de vereiste uitvoering kunnen duiden. Het al dan niet aanwezig zijn van deze kenmerken kan vervolgens door de accountant worden gecontroleerd.
16. Steekproeven in het kader van systeemgerichte werkzaamheden zijn in het algemeen geschikt voor situaties waarin na de toepassing van de interne beheersingshandeling controle-informatie over de uitvoering overblijft (bijvoorbeeld de paraaf van de kredietbeheerder op een verkoopfactuur ter fiattering, of het bewijs van autorisatie van de gegevensinvoer in een geautomatiseerd systeem).

Gegevensgerichte werkzaamheden

17. Gegevensgerichte werkzaamheden hebben betrekking op bedragen. Er zijn twee soorten gegevensgerichte werkzaamheden: detailcontroles met betrekking tot transacties, posten in het financiële overzicht en onderdelen van de toelichting bij het financiële overzicht, en gegevensgerichte cijferanalyse. Het doel van gegevensgerichte werkzaamheden is het verkrijgen van controle-informatie om afwijkingen van materieel belang op beweringniveau te ontdekken. In het kader van gegevensgerichte werkzaamheden heeft het trekken van steekproeven, zoals in deze paragraaf behandeld alleen betrekking op detailcontroles. Detailcontroles kunnen worden gebruikt om elementen te selecteren en controle-informatie te verzamelen, om een of meer beweringen over een bedrag in het financiële overzicht (bijvoorbeeld als het de financiële overzichten betreft het bestaan van de post debiteuren) te toetsen of om een onafhankelijke schatting van de waarde van een post te maken (bijvoorbeeld de waarde van incurante voorraden).

Afweging van risico bij het verkrijgen van controle-informatie

18. **Bij het verkrijgen van controle-informatie dient de accountant zijn vakkundige oordeelsvorming toe te passen om het risico van een afwijking van materieel belang (dat uit de componenten inherent en intern beheersingsrisico bestaat) in te schatten en aanvullende controlewerkzaamheden op te zetten om te garanderen dat dit risico wordt gereduceerd tot een aanvaardbaar laag niveau.**
19. Deze paragraaf is vervallen met de implementatie van Standaard 315, Standaard 330 en Standaard 500.
20. Het steekproefrisico en het uitvoeringsrisico kunnen van invloed zijn op de componenten van het risico van een afwijking van materieel belang. Zo kan de accountant bijvoorbeeld bij de uitvoering van systeemgerichte werkzaamheden geen fouten in een steekproef aantreffen en concluderen dat de beheersingsmaatregelen effectief werken, terwijl het foutenpercentage in feite onaanvaardbaar hoog is (steekproefrisico). Of er kunnen fouten in de steekproef voorkomen die de accountant over het hoofd ziet (uitvoeringsrisico). Met betrekking tot gegevensgerichte werkzaamheden kan de accountant gebruikmaken van een verscheidenheid aan methoden om het ontdekkingsrisico tot een aanvaardbaar niveau te reduceren. Afhankelijk van hun aard zijn deze methoden onderhevig aan het steekproefrisico en/of het uitvoeringsrisico. Zo kan de accountant voor een onder de gegeven omstandigheden ongeschikte vorm van gegevensgerichte cijferanalyse kiezen (uitvoeringsrisico) of slechts geringe fouten in een detailcontrole aantreffen, terwijl in feite de totale fout in de populatie groter is dan het toelaatbare bedrag (steekproefrisico). Voor zowel systeemgerichte werkzaamheden als gegevensgerichte detailcontroles geldt dat het steekproefrisico kan worden gereduceerd door de steekproefomvang te vergroten, terwijl het uitvoeringsrisico kan worden gereduceerd door de planning, het toezicht en de dossierbeoordeling binnen de controleopdracht op het vereiste niveau te handhaven.

Controlewerkzaamheden voor het verkrijgen van controle-informatie

21. Controlewerkzaamheden voor het verkrijgen van controle-informatie omvatten verificatie, waarnemingen ter plaatse, het inwinnen van inlichtingen, het verkrijgen van bevestigingen van derden, het narekenen, het herhalen van procedures en cijferanalyse. De keuze van de juiste controlewerkzaamheden is een zaak van vakkundige oordeelsvorming onder de gegeven omstandigheden. Het uitvoeren van deze werkzaamheden betekent vaak dat eenheden voor controle uit een populatie moeten worden geselecteerd. De paragrafen 19 tot en met 38 van Standaard 500, "Controle-informatie" bevatten aanvullende beschouwingen over controlewerkzaamheden voor het verkrijgen van controle-informatie.

Het selecteren van elementen voor controle om controle-informatie te verzamelen

22. **Bij de opzet van de controlewerkzaamheden dient de accountant de juiste methode vast te stellen om elementen te selecteren voor controle.** De accountant heeft de volgende methoden ter beschikking:
- a. het selecteren van alle elementen (onderzoek van 100%);
 - b. het selecteren van specifieke elementen; en
 - c. het uitvoeren van steekproeven.
23. De beslissing welke methode zal worden gebruikt, hangt af van de omstandigheden en de toepassing van een van de bovengenoemde methoden of een combinatie daarvan kan terecht zijn onder specifieke omstandigheden. De beslissing welke methode of combinatie van methoden wordt gebruikt, wordt enerzijds genomen op basis van het risico van een afwijking van materieel belang met betrekking tot de bewering die wordt getoetst en anderzijds op basis van de doelmatigheid van de controle, maar tevens moet de accountant ervan overtuigd zijn dat de gebruikte methoden effectief zijn in die zin dat ze toereikende controle-informatie verschaffen om de doelstellingen van de controle te bereiken.

Het selecteren van alle elementen

24. De accountant kan besluiten dat het de voorkeur verdient om de gehele populatie van elementen waaruit een transactiestroom of post in het financiële overzicht is opgebouwd (of een stratum binnen die populatie) te onderzoeken. Onderzoek van 100% van de populatie ligt niet voor de hand bij systeemgerichte werkzaamheden, maar is meer gebruikelijk bij detailcontroles. Zo kan onderzoek van 100% van de populatie een geschikte methode zijn, indien de populatie bestaat uit een klein aantal elementen van hoge waarde in het geval dat een aanzienlijk risico bestaat

en andere methoden in onvoldoende mate toereikende controle-informatie verschaffen of indien het herhalend karakter van een berekening of een andere door een informatiesysteem geautomatiseerd uitgevoerde bewerking onderzoek van 100% van de populatie economisch verantwoord maakt, bijvoorbeeld door het gebruik van auditsoftware.

Het selecteren van specifieke elementen

25. De accountant kan besluiten specifieke elementen uit een populatie te selecteren gebaseerd op factoren als zijn kennis van de entiteit, het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang en de kenmerken van de te controleren populatie. De niet-mathematische selectie van specifieke elementen is onderhevig aan het uitvoeringsrisico. Geselecteerde specifieke elementen kunnen zijn:
- Elementen met een aanzienlijke waarde of van groot belang. De accountant kan besluiten specifieke elementen uit een populatie te selecteren, omdat ze een aanzienlijke waarde vertegenwoordigen of een ander kenmerk vertonen, bijvoorbeeld elementen die verdacht, ongebruikelijk of bijzonder risicogevoelig zijn of waarvan bekend is dat er daarbij in het verleden fouten zijn opgetreden.
 - Alle elementen boven een bepaald bedrag. De accountant kan besluiten elementen te onderzoeken waarvan de waarde een bepaald bedrag overschrijdt om aldus een groot deel van het totaalbedrag van een transactiestroom of een post in het financiële overzicht te controleren.
 - Elementen ter verkrijging van informatie. De accountant kan elementen onderzoeken om informatie te verkrijgen over zaken als de aard van de entiteit, de aard van de transacties en de interne beheersing.
 - Elementen om de werking van de beheersingsactiviteiten te beoordelen. De accountant kan het noodzakelijk achten om specifieke elementen te selecteren en te onderzoeken om vast te stellen of een bepaalde beheersingsactiviteit al dan niet wordt uitgevoerd.
26. Hoewel onderzoek gebaseerd op het selecteren van specifieke elementen uit een transactiestroom of post in het financiële overzicht vaak een effectief middel is om controle-informatie te verzamelen, kan het niet worden gelijkgesteld met het trekken van steekproeven. De resultaten van de controlewerkzaamheden met betrekking tot elementen die specifiek zijn geselecteerd, kunnen niet worden geprojecteerd op de gehele populatie. De accountant beoordeelt de noodzaak om toereikende controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot het niet geselecteerde deel van de populatie, indien dat deel van materieel belang is.

Steekproeven

27. De accountant kan besluiten steekproeven toe te passen op een transactiestroom of post in het financiële overzicht. Steekproeven kunnen worden toegepast met gebruikmaking van niet-statistische dan wel statistische steekproefmethoden. Steekproeven worden in detail besproken in de paragrafen 31 tot en met 56 van deze Standaard.

Statistische tegenover niet-statistische steekproefmethoden

28. De beslissing om statistische dan wel niet-statistische steekproefmethoden te gebruiken is ter beoordeling van de accountant om op de meest doelmatige wijze voldoende toereikende controle-informatie te verkrijgen onder de gegeven omstandigheden. Zo zal bijvoorbeeld bij systeemgerichte werkzaamheden de analyse van de aard en oorzaak van de fouten veelal van groter belang zijn dan de zuiver statistische analyse van de aanwezigheid of afwezigheid van (dat wil zeggen het aantal) fouten. In een dergelijke situatie kan het niet-statistisch selecteren de voorkeur verdienen.
29. Bij het uitvoeren van statistische steekproefmethoden kan de steekproefomvang worden vastgesteld door het gebruik van de waarschijnlijkheidsrekening of vakkundige beoordeling. Overigens is de steekproefomvang geen deugdelijk criterium om onderscheid te maken tussen statistische en niet-statistische methoden. De steekproefomvang is een functie van factoren zoals de in de bijlagen 1 en 2 vermelde. In het geval dat de omstandigheden gelijk zijn, zal het effect van de items genoemd in de bijlagen 1 en 2 op de omvang van het aantal te controleren items gelijk zijn ongeacht de omstandigheid of een statistische dan wel niet-statistische methode wordt gekozen.
30. Vaak worden, ook al valt de gebruikte methode niet onder de definitie van statistische steekproeven, elementen van een statistische steekproefmethode gebruikt, zoals bijvoorbeeld het toepassen van aselecte trekking met behulp van door de computer willekeurig gegenereerde getallen. Echter, alleen wanneer de gebruikte methode de kenmerken van een statistische steekproef bezit, is de statistische bepaling van het steekproefrisico deugdelijk.

Opzet van de steekproef

31. **Bij het opzetten van een steekproef dient de accountant de controledoelstellingen daarvan en de kenmerken van de populatie waaruit de steekproef wordt getrokken in aanmerking te nemen.**
32. De accountant neemt eerst de specifieke controledoelstellingen die moeten worden bereikt en de combinatie van controlewerkzaamheden waardoor deze waarschijnlijk het best kunnen worden bereikt, in aanmerking. Het beschouwen van de aard van de gewenste controle-informatie en

de foutenkans of andere kenmerken van die controle-informatie zal de accountant van nut zijn bij het bepalen van de foutdefinitie en de populatie die voor de steekproef moet worden gebruikt.

33. De accountant overweegt onder welke omstandigheden van een fout kan worden gesproken door verband te leggen met de controledoelstellingen. Een goed begrip van wat onder een fout moet worden verstaan is van belang om te garanderen dat alle omstandigheden die belangrijk zijn voor de controledoelstellingen en uitsluitend die omstandigheden worden opgenomen in de foutenprojectie. Zo worden bij een detailcontrole op het bestaan van debiteuren, zoals saldobestorting, betalingen door de afnemer gedaan voor de datum van de saldobestorting, maar door de cliënt ontvangen kort na die datum niet aangemerkt als een fout. Ook heeft een boeking op een verkeerde debiteurenrekening geen invloed op het grootboeksaldo debiteuren. Daarom is het niet juist om dit als een fout te beschouwen bij het evalueren van de steekproefresultaten van deze controle, zelfs als het een belangrijk effect kan hebben op andere deelgebieden van de controle zoals de inschatting van de kans op fraude of de toereikendheid van de voorziening voor dubieuze debiteuren.
34. Bij de uitvoering van systeemgerichte werkzaamheden maakt de accountant in het algemeen een inschatting van het foutenpercentage dat hij in de populatie verwacht aan te treffen. Deze inschatting is gebaseerd op zijn kennis van de opzet en de werking van de belangrijke beheersingsmaatregelen of het onderzoek van een gering aantal eenheden uit de populatie. Op analoge wijze maakt de accountant bij detailcontroles in het algemeen een inschatting van het verwachte foutenbedrag in de populatie. Deze inschattingen zijn nuttig bij de opzet van een steekproef en het bepalen van de steekproefomvang. Zo zullen in het geval dat het verwachte foutenpercentage onacceptabel hoog is normaal gesproken geen systeemgerichte werkzaamheden worden uitgevoerd. Bij detailcontroles kunnen echter in het geval dat het verwachte foutenbedrag hoog is onderzoek van 100% van de populatie of het uitvoeren van een grote steekproef geschikte methoden zijn.

Populatie

35. Het is belangrijk voor de accountant om zich ervan te verzekeren dat de populatie aan de volgende voorwaarden voldoet:
 - a. *Bruikbaar* in het kader van de doelstelling van de controle, hetgeen zal inhouden dat de richting van de controle in aanmerking moet worden genomen. Bijvoorbeeld, als het doel van de accountant is te controleren of de crediteuren niet te hoog zijn opgevoerd, kan als populatie de crediteurenlijst worden gekozen. Anderzijds bestaat bij controle om vast te stellen dat de crediteuren niet te laag zijn opgevoerd, de populatie niet uit de crediteurenlijst maar veeleer de betalingen aan crediteuren na de einddatum van de periode, niet betaalde facturen, saldo-opgaven van leveranciers, ontvangstrapporten waar geen inkoopfactuur tegenoverstaat of andere populaties die controle-informatie verschaffen omtrent het te laag opvoeren van crediteuren.

- b. *Volledig.* Bijvoorbeeld, als de accountant betalingsbewijzen wil selecteren uit een bestand, kunnen geen conclusies worden getrokken over alle bewijzen van de gehele periode, tenzij de accountant ervan overtuigd is dat alle bewijzen werkelijk in het bestand zijn opgenomen. Op analoge wijze dient de populatie, in het geval dat de accountant de steekproef wil gebruiken om conclusies te trekken over de vraag of een beheersingsmaatregel effectief heeft gefunctioneerd gedurende de verslaggevingsperiode, alle relevante aspecten van de gehele periode te omvatten. Een andere benadering kan zijn het stratificeren van de populatie en het gebruik van de steekproef beperken tot het trekken van conclusies over de beheersingsactiviteit gedurende bijvoorbeeld de eerste tien maanden van het jaar en toepassing van alternatieve werkzaamheden of een aparte steekproef voor de laatste twee maanden. Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschattingen" bevat aanvullende aanwijzingen voor het tussentijds uitvoeren van controlewerkzaamheden.
- 35a. De accountant zal controle-informatie moeten verkrijgen over de nauwkeurigheid en volledigheid van de informatie die wordt gegenereerd door het informatiesysteem van de entiteit indien die informatie wordt gebruikt bij de uitvoering van de controlewerkzaamheden. Bij het trekken van steekproeven voert de accountant controlewerkzaamheden uit om te garanderen dat de informatie waarop de steekproef is gebaseerd voldoende volledig en nauwkeurig is. Paragraaf 11 van Standaard 500, "Controle-informatie" bevat aanvullende aanwijzingen over de uit te voeren controlewerkzaamheden met betrekking tot de nauwkeurigheid en volledigheid van dergelijke informatie.

Stratificatie

36. De doelmatigheid van de controle kan worden verbeterd als de accountant een populatie stratificeert door deze te verdelen in afzonderlijke deelpopulaties die een specifiek kenmerk hebben. Het doel van stratificering is de onderlinge verschillen tussen elementen in elk stratum te verkleinen en het hierdoor mogelijk te maken dat de steekproefomvang wordt verkleind zonder dat het steekproefrisico evenredig toeneemt. Deelpopulaties moeten zorgvuldig worden bepaald zodanig dat elke steekproefeenheid slechts tot één stratum kan behoren.
37. Bij het uitvoeren van detailcontroles wordt een transactiestroom of post in het financiële overzicht vaak gestratificeerd op basis van geldwaarde. Dit biedt een grotere kans om de controlewerkzaamheden te sturen in de richting van de elementen met een grotere waarde, waarin de grootste mogelijke fout in geldwaarde in termen van te hoge verantwoording kan voorkomen. Op analoge wijze kan een populatie worden gestratificeerd op grond van een bijzonder kenmerk dat wijst op een hoger foutenrisico. Zo kunnen bij het controleren van de waardering van de debiteuren de openstaande posten worden gestratificeerd op ouderdom.

38. De uitkomsten van controlewerkzaamheden toegepast op een steekproef van elementen binnen een stratum kunnen uitsluitend worden geprojecteerd op de elementen uit dat stratum. Om een conclusie aangaande de hele populatie te kunnen trekken, zal de accountant rekening moeten houden met het risico van een afwijking van materieel belang met betrekking tot alle andere strata die deel uitmaken van de gehele populatie. Zo kan 20% van de elementen in een populatie 90% van de waarde van de desbetreffende post uitmaken. De accountant kan besluiten een steekproef uit deze elementen te onderzoeken. De accountant evalueert de bevindingen van deze steekproef en komt tot een conclusie over 90% van de waarde van de post, los van de resterende 10% (waarop een nadere steekproef of andere methode om controle-informatie te verzamelen kan worden toegepast, of die niet van materieel belang kan worden geacht).

Selectie op geldwaarde

39. Het zal bij de uitvoering van detailcontroles, in het bijzonder bij de controle op te hoge verantwoording van posten vaak doelmatig zijn om als steekproefeenheid te definiëren de individuele euro's, waaruit een transactiestroom of post in het financiële overzicht bestaat. Na specifieke geldeenheden te hebben geselecteerd uit de populatie, bijvoorbeeld de post debiteuren, onderzoekt de accountant vervolgens de desbetreffende elementen, bijvoorbeeld individuele debiteurensaldi, waarin deze eenheden voorkomen. Deze benadering ter definiëring van de steekproefeenheid garandeert dat de controlewerkzaamheden worden gestuurd in de richting van de elementen met een grotere waarde, omdat die een grotere kans hebben om geselecteerd te worden en kan leiden tot een kleinere steekproefomvang. Deze benadering wordt in het algemeen gebruikt in samenhang met de systematische methode van steekproefselectie (beschreven in Bijlage 3) en is zeer doelmatig bij het selecteren van eenheden bij gebruik van auditsoftware.

Steekproefomvang

40. **Bij het bepalen van de steekproefomvang moet de accountant erop letten dat het steekproefrisico wordt gereduceerd tot een acceptabel laag niveau.** De steekproefomvang is afhankelijk van het niveau van het steekproefrisico dat de accountant bereid is te accepteren. Hoe lager het risico dat de accountant bereid is te accepteren is, des te groter zal de steekproefomvang moeten zijn.
41. De steekproefomvang kan worden bepaald door de toepassing van een statistisch onderbouwde formule of door vakkundige oordeelsvorming, objectief toegepast op de gegeven omstandigheden. De bijlagen 1 en 2 geven de invloed aan die verschillende factoren specifiek hebben op de bepaling van de steekproefomvang en diens gevolge op de mate van steekproefrisico.

Trekking van de steekproef

42. **De accountant dient de steekproefelementen zodanig te selecteren dat kan worden verwacht dat alle steekproefeenheden in de populatie een kans hebben om getrokken te worden.** De uitvoering

van een statistische steekproef vereist dat de steekproefelementen aselekt worden getrokken zodanig dat elke steekproefeenheid een vooraf bepaalde kans heeft om geselecteerd te worden. De steekproefeenheden kunnen fysieke elementen zijn (zoals facturen) of euro's. Bij een niet-statistische steekproef gebruikt een accountant zijn vakkundige oordeelsvorming om de elementen voor een steekproef te selecteren. Omdat het doel van een steekproef is conclusies te trekken met betrekking tot de gehele populatie, streeft de accountant ernaar om een representatieve steekproef te trekken door steekproefelementen te kiezen met eigenschappen die kenmerkend zijn voor de populatie en dient de steekproef zo te worden getrokken dat subjectieve beïnvloeding wordt vermeden.

43. De belangrijkste methoden om een steekproef te trekken zijn het gebruikmaken van tabellen van toevalscijfers of auditsoftware die toevalscijfers genereren, systematische selectie en willekeurige selectie. Elk van deze methoden wordt beschreven in Bijlage 3.

Uitvoering van de controlewerkzaamheden

44. **De accountant dient met betrekking tot elk geselecteerd element controlewerkzaamheden uit te voeren die passen bij de desbetreffende controledoelstelling.**
45. Als een geselecteerd element niet geschikt is voor de toepassing van een controleprocedure wordt deze procedure in het algemeen uitgevoerd met betrekking tot een vervangend element. Zo kan bijvoorbeeld een ongeldig gemaakte cheque worden geselecteerd in het kader van een controle ter verificering van de autorisatie voor betaling. Als de accountant ervan overtuigd is dat de cheque op correcte wijze ongeldig is gemaakt, zodat hierdoor geen fout is ontstaan, wordt een op verantwoorde wijze uitgekozen vervangende cheque onderzocht.
46. Soms is de accountant echter niet in staat om de controlewerkzaamheden die hij heeft opgezet op een geselecteerd element toe te passen, omdat bijvoorbeeld de documentatie die betrekking heeft op dat element verloren is gegaan. Indien geen geschikte alternatieve controlewerkzaamheden met betrekking tot dat element kunnen worden uitgevoerd, concludeert de accountant in het algemeen dat het element fout is. Een voorbeeld van een bruikbare alternatieve controle kan zijn de controle op de afloop van vorderingen in het geval dat geen antwoord is ontvangen op een positief verzoek tot saldobestemming.

Aard en oorzaak van fouten

47. **De accountant dient de steekproefbevindingen, de aard en oorzaak van alle ontdekte fouten en hun mogelijk effect op de desbetreffende controledoelstelling en andere onderdelen van de controle in aanmerking te nemen.**

48. Bij de uitvoering van systeemgerichte werkzaamheden houdt de accountant zich voornamelijk bezig met het verkrijgen van controle-informatie waaruit blijkt dat de beheersingsmaatregelen effectief hebben gewerkt gedurende de gehele periode, dat hij er gebruik van heeft gemaakt. Dit betekent het verkrijgen van controle-informatie over de wijze waarop de beheersingsmaatregelen werden toegepast op belangrijke tijdstippen gedurende de controleperiode, de consistentie waarmee zij werden toegepast en door wie en met welke middelen zij werden toegepast. Het concept van effectieve werking van de beheersingsmaatregelen gaat er van uit dat bepaalde fouten in de wijze waarop beheersingsmaatregelen door de entiteit worden toegepast, kunnen voorkomen. Wanneer echter dergelijke fouten zijn ontdekt, wilt de accountant specifieke inlichtingen in om van deze zaken kennis te nemen en zal hij ook zaken in aanmerking moeten nemen als:
- a. de rechtstreekse invloed van de ontdekte fouten op het financiële overzicht; en
 - b. de effectiviteit van de administratieve organisatie en interne beheersing en de invloed daarvan op de controle-aanpak indien de fouten bijvoorbeeld voortvloeien uit het door het bestuur doorbreken van een beheersingsmaatregel.

Onder deze omstandigheden bepaalt de accountant of de uitgevoerde systeemgerichte werkzaamheden een goede basis bieden om controle-informatie te verschaffen, of aanvullende systeemgerichte werkzaamheden noodzakelijk zijn, en of door het gebruik van gegevensgerichte werkzaamheden ingespeeld moet worden op de mogelijke risico's van een afwijking.

49. Bij het analyseren van de ontdekte fouten kan de accountant opmerken dat vele daarvan een gemeenschappelijk kenmerk hebben, zoals bijvoorbeeld soort transactie, plaats van handeling, productgroep of tijdsperiode. Onder dergelijke omstandigheden kan de accountant besluiten alle elementen van de populatie die het gemeenschappelijke kenmerk hebben op te sporen en de controlewerkzaamheden binnen dat stratum uit te breiden. Bovendien kunnen dergelijke fouten opzettelijk zijn en kunnen zij een aanwijzing vormen voor de mogelijkheid van fraude.
50. Soms is de accountant in staat om vast te stellen dat een fout voortkomt uit een op zich zelf staande gebeurtenis die zich slechts onder specifieke herkenbare omstandigheden heeft herhaald en daardoor niet representatief is voor soortgelijke fouten in de populatie (een zogenaamde a-typische fout). Om te kunnen vaststellen dat het om een a-typische fout gaat, moet de accountant een hoge mate van zekerheid hebben dat een dergelijke fout niet representatief is voor de populatie. De accountant verkrijgt deze zekerheid door het uitvoeren van aanvullende controlewerkzaamheden. De aard van de aanvullende controlewerkzaamheden is afhankelijk van de specifieke situatie, maar deze stellen de accountant in staat om toereikende controle-informatie te verkrijgen dat de fout niet van invloed is op het resterende deel van de populatie. Een voorbeeld hiervan is een fout ten gevolge van een computerstoring, waarvan bekend is dat deze slechts op één dag gedurende de verslagperiode is voorgekomen. In dat geval stelt de accountant de gevolgen van de storing vast, bijvoorbeeld door bepaalde transacties te onderzoeken die op die dag zijn uitgevoerd en beoordeelt

de gevolgen van de oorzaak van de storing op de controlewerkzaamheden en de conclusies. Een ander voorbeeld is een fout waarvan wordt vastgesteld dat deze is veroorzaakt door het gebruik van een onjuiste formule bij het berekenen van de voorraadwaarde bij een bepaalde vestiging. Om te kunnen vaststellen dat dit een a-typische fout is, is het noodzakelijk dat de accountant zich ervan verzekert dat bij de andere vestigingen de juiste formule is gebruikt.

Projectie van fouten

51. **Bij detailcontroles dient de accountant de binnen de steekproef ontdekte fouten te projecteren op de populatie en het effect van de geprojecteerde fout op de desbetreffende controledoelstelling en andere onderdelen van de controle in aanmerking te nemen.** De accountant stelt de maximale fout in de populatie vast om een overzicht te krijgen van de mate waarin fouten voorkomen en om de maximale fout te vergelijken met de toelaatbare fout. Bij detailcontroles is de toelaatbare fout de toelaatbare afwijking in het financiële overzicht. Dit zal een bedrag zijn kleiner dan of gelijk aan het materieel belang dat wordt gebruikt voor de individuele transactiestromen en posten in het financiële overzicht die worden gecontroleerd.
52. Als van een fout is vastgesteld dat het een a-typische fout is, kan deze buiten beschouwing worden gelaten bij het projecteren van de steekproeffouten op de populatie. Het effect van een dergelijke fout moet als deze niet is gecorrigeerd alsnog in aanmerking worden genomen als aanvulling op de projectie van de fouten, die niet a-typisch zijn. Als een transactiestroom of post in het financiële overzicht in strata is verdeeld, wordt de fout voor elk stratum afzonderlijk geprojecteerd. De geprojecteerde fouten vermeerderd met de a-typische fouten van elk stratum worden dan samengevoegd bij het in aanmerking nemen van het mogelijke effect van alle fouten op de totale transactiestroom of post in het financiële overzicht.
53. Bij systeemgerichte werkzaamheden is geen specifieke projectie van fouten noodzakelijk, omdat het foutenpercentage in de steekproef tevens het geprojecteerde percentage voor de populatie als geheel is.

Evaluatie van de steekproefbevindingen

54. **De accountant dient de steekproefbevindingen te evalueren om vast te stellen of de inschatting van de belangrijke kenmerken van de populatie is bevestigd of dient te worden bijgesteld.** In het geval van systeemgerichte controle kan een onverwacht hoog foutenpercentage leiden tot een verhoging van het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang, tenzij nadere controle-informatie die de voorlopige inschatting ondersteunt, wordt verkregen. In het geval van detailcontroles kan een onverwacht hoog foutenbedrag in een steekproef de accountant tot de veronderstelling brengen dat een transactiestroom of post in het financiële overzicht materiële afwijkingen vertoont, als geen nadere controle-informatie bestaat dat geen materiële afwijking voorkomt.

55. Als het totale bedrag van de geprojecteerde fouten vermeerderd met de a-typische fouten lager is dan het bedrag dat de accountant toelaatbaar acht, maar daarvan weinig verschilt, beoordeelt de accountant de geloofwaardigheid van de steekproefbevindingen in het licht van andere controlewerkzaamheden en kan hij het nuttig oordelen aanvullende controle-informatie te verzamelen. Het totaal van de geprojecteerde en de a-typische fouten is voor de accountant de beste schatting van fouten in de populatie. Steekproefbevindingen zijn echter onderhevig aan het steekproefrisico. Daarom zal de accountant als de beste foutenschatting dicht onder de toelaatbare fout ligt, het risico beschouwen dat een andere steekproef, een andere beste schatting oplevert die de toelaatbare fout overschrijdt. Het in aanmerking nemen van de bevindingen van andere controlewerkzaamheden is een hulpmiddel voor de accountant om dit risico in te schatten, omdat het risico wordt verkleind als aanvullende controle-informatie wordt verkregen.
56. Als de evaluatie van steekproefbevindingen aangeeft dat de inschatting van de belangrijke kenmerken van de populatie dient te worden bijgesteld, kan de accountant:
- het bestuur verzoeken de ontdekte fouten en de mogelijkheid van verdere fouten te onderzoeken en alle noodzakelijke correcties aan te brengen; en/of
 - de aard, de tijdsfasering en de omvang van aanvullende controlewerkzaamheden aanpassen. Zo kan de accountant bijvoorbeeld in het geval van systeemgerichte werkzaamheden de steekproefomvang uitbreiden, een alternatieve controle toepassen of in het verlengde liggende gegevensgerichte werkzaamheden aanpassen; en/of
 - de invloed op de accountantsverklaring in aanmerking nemen.

Bijlage 1: Voorbeelden van factoren die de steekproefomvang bij systeemgerichte werkzaamheden beïnvloeden

Dit zijn factoren die de accountant in aanmerking neemt bij het vaststellen van de steekproefomvang bij systeemgerichte werkzaamheden. Deze factoren, die in samenhang moeten worden beschouwd, gaan er van uit dat de accountant de aard of de tijdsfasering van de systeemgerichte werkzaamheden niet wijzigt, noch op andere wijze de controle-aanpak met betrekking tot de gegevensgerichte werkzaamheden naar aanleiding van gemaakte risico-inschattingen wijzigt.

FACTOR	EFFECT OP DE STEEK-PROEFOMVANG
Toename van de mate waarin het risico van een afwijking van materieel belang wordt beperkt door de effectieve werking van de beheersingsmaatregelen	Groter
Toename van de mate van afwijking die de accountant aanvaardbaar acht	Kleiner
Toename van de mate van afwijking die de accountant in de populatie verwacht te vinden	Groter
Toename van het door de accountant noodzakelijk geachte betrouwbaarheidsniveau (ofwel afname van het risico dat de accountant zal concluderen dat het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang lager is dan het werkelijke risico van een afwijking van materieel belang binnen de populatie)	Groter
Toename van het aantal steekprofeenheden in de populatie	Te verwaarlozen effect

1. *De mate waarin het risico van een afwijking van materieel belang wordt beperkt door de effectieve werking van de beheersingsmaatregelen.* Hoe meer zekerheid de accountant wil verkrijgen vanuit de effectieve werking van de beheersingsmaatregelen, des te lager zal de inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang door de accountant zijn en des te groter zal de steekproefomvang moeten zijn. Indien de inschatting door de accountant van het risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau mede is gebaseerd op een bepaalde verwachting over de effectiviteit van de werking van de beheersingsmaatregelen, zal de accountant

systeemgerichte controles moeten uitvoeren. Onder overigens gelijke omstandigheden geldt dat naarmate de accountant bij zijn risico-inschatting meer uit wil gaan van de effectiviteit van de werking van de beheersingsmaatregelen, hij ook meer systeemgerichte werkzaamheden zal moeten uitvoeren (en daarom zal hij de steekproefomvang vergroten).

2. *De mate van afwijking die de accountant aanvaardbaar acht (toelaatbare fout).* Hoe kleiner de mate van afwijking die de accountant wil accepteren is, des te groter moet de steekproefomvang zijn.
3. *De mate van afwijking die de accountant in de populatie verwacht te vinden (verwachte fout).* Hoe groter de mate van afwijking is die de accountant verwacht te vinden, des te hoger dient de steekproefomvang te zijn om een redelijke schatting van de werkelijke mate van afwijking te kunnen maken. Factoren die van belang zijn voor het door de accountant in aanmerking nemen van de verwachte fout omvatten de bij de accountant aanwezige kennis van de bedrijfsactiviteiten (in het bijzonder risico-inschatting om kennis omtrent de interne beheersing te verkrijgen), wijzigingen in het personeelsbestand of ten aanzien van de administratieve organisatie en interne beheersing, de bevindingen vanuit controlewerkzaamheden in eerdere verslagperiodes en de bevindingen vanuit andere controlewerkzaamheden. Indien een hoog foutenpercentage wordt verwacht, is een beperking van het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang nauwelijks of niet gerechtvaardigd en daarom worden onder dergelijke omstandigheden systeemgerichte werkzaamheden in het algemeen achterwege gelaten.
4. *Het door de accountant noodzakelijk geachte betrouwbaarheidsniveau.* Hoe hoger het door de accountant noodzakelijk geachte betrouwbaarheidsniveau dat de bevindingen uit de steekproef concrete aanwijzingen geven voor het werkelijk voorkomen van fouten in de populatie is, des te groter moet de steekproefomvang zijn.
5. *Het aantal steekproefeenheden in de populatie.* Bij grote populaties heeft de werkelijke omvang van de populatie nauwelijks of geen invloed op de steekproefomvang. Bij kleine populaties zijn steekproeven echter vaak niet zo doelmatig als alternatieve methoden om voldoende toereikende controle-informatie te verkrijgen.

Bijlage 2: Voorbeelden van factoren die de steekproefomvang bij detailcontroles beïnvloeden

Dit zijn factoren die de accountant in aanmerking neemt bij detailcontroles. Deze factoren, die in samenhang moeten worden beschouwd, gaan er van uit dat de accountant de aanpak van de systeemgerichte werkzaamheden niet wijzigt, noch op andere wijze de aard of de tijdsfasering van de gegevensgerichte werkzaamheden naar aanleiding van gemaakte risico-inschatting wijzigt.

FACTOR	EFFECT OP DE STEEK-PROEFOMVANG
Hogere inschatting door de accountant van het risico van een afwijking van materieel belang	Groter
Toename van de toepassing van andere gegevensgerichte werkzaamheden met betrekking tot dezelfde bewering	Kleiner
Toename van het door de accountant noodzakelijk geachte betrouwbaarheidsniveau (ofwel afname van het risico dat de accountant zal concluderen dat een fout van materiële betekenis niet voorkomt, als dat wel het geval is)	Groter
Toename van de maximale fout die de accountant bereid is te accepteren (toelaatbare fout)	Kleiner
Toename van het foutenbedrag dat de accountant verwacht te vinden in de populatie	Groter
Stratificatie van de populatie indien dit nuttig is	Kleiner
Het aantal steekproefeenheden in de populatie	Te verwaarlozen effect

1. -

2. *De inschatting door de accountant van het risico van een afwijking van materieel belang.* Hoe hoger de inschatting door de accountant van het risico van een afwijking van materieel belang is, des te groter moet de steekproefomvang zijn. De inschatting door de accountant van het risico van een afwijking van materieel belang wordt beïnvloed door het inherente risico en het intern beheersingsrisico. Zo kan de risico-inschatting door de accountant wat betreft de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de desbetreffende bewering niet worden verlaagd, indien hij geen systeemgerichte werkzaamheden uitvoert. Daarom heeft de accountant behoefte aan een laag ontdekkingsrisico om het controlerisico tot een acceptabel laag niveau terug te brengen en zal hij meer gebruikmaken van gegevensgerichte werkzaamheden. Hoe meer controle-informatie wordt verkregen vanuit detailcontroles (dat wil zeggen, hoe lager het ontdekkingsrisico is), des te groter zal de steekproefomvang moeten zijn.
3. *Toepassing van andere gegevensgerichte werkzaamheden met betrekking tot dezelfde bewering.* Hoe meer de accountant gebruik maakt van andere gegevensgerichte werkzaamheden (detailcontroles of gegevensgerichte cijferanalyse) om het ontdekkingsrisico met betrekking tot een bepaalde transactiestroom of post in het financiële overzicht tot een acceptabel laag niveau terug te brengen, des te minder zekerheid zal de accountant behoeven te verkrijgen uit de steekproef en dus des te kleiner kan de steekproefomvang zijn.
4. *Het door de accountant noodzakelijk geachte betrouwbaarheidsniveau.* Hoe groter het door de accountant noodzakelijk geachte betrouwbaarheidsniveau dat de bevindingen uit de steekproef concrete aanwijzingen geven voor het werkelijk voorkomen van fouten in de populatie is, des te groter moet de steekproefomvang zijn.
5. *De maximale fout die de accountant bereid is te accepteren (toelaatbare fout).* Hoe kleiner de maximale fout is die de accountant bereid is te accepteren, des te groter moet de steekproefomvang zijn.
6. *Het foutenbedrag dat de accountant verwacht te vinden in de populatie (verwachte fout).* Hoe groter het foutenbedrag dat de accountant in de populatie verwacht te vinden is, des te groter moet de steekproefomvang zijn om een redelijke schatting te kunnen maken van de werkelijke fout in de populatie. Factoren die voor de accountant van belang zijn bij het in aanmerking nemen van de verwachte fout omvatten de mate waarin elementen in geldwaarde op subjectieve wijze zijn vastgesteld, de bevindingen vanuit de risico-inschatting, de bevindingen vanuit systeemgerichte werkzaamheden, de bevindingen vanuit controlewerkzaamheden in eerdere verslagperiodes en de bevindingen vanuit andere gegevensgerichte werkzaamheden.
7. *Stratificatie.* Als er een brede spreiding (variabiliteit) in de geldwaarde van de elementen in de populatie bestaat, kan het nuttig zijn elementen van ongeveer dezelfde grootte te groeperen in aparte deelpopulaties of strata. Dit wordt stratificatie genoemd. Als een populatie goed kan worden gestratificeerd, zal de totale steekproefomvang van de strata in het algemeen kleiner zijn dan de steekproef-

omvang die nodig zou zijn geweest om een bepaald niveau van steekproefrisico te bereiken, indien een steekproef was getrokken uit de gehele populatie.

- 8 *Het aantal steekproefeenheden in de populatie.* Bij grote populaties heeft de werkelijke omvang van de populatie nauwelijks of geen invloed op de steekproefomvang. Bij kleine populaties zijn steekproeven echter vaak niet zo doelmatig als alternatieve methoden om voldoende toereikende controle-informatie te verkrijgen. (Indien echter wordt geselecteerd op eenheden in geldwaarde, zal een toename van de geldwaarde van de populatie tevens de steekproefomvang doen toenemen, tenzij dit wordt gecompenseerd door een evenredige toename van het materieel belang.)

Bijlage 3: Methoden voor het trekken van een steekproef

De belangrijkste methoden voor het trekken van een steekproef zijn:

- a. Gebruik van een tabel van toevalscijfers (via auditsoftware) of een computerprogramma dat toevalscijfers genereert.
- b. Systematische trekking waarbij het aantal steekprofeenheden wordt gedeeld door de steekproefomvang om een steekproefinterval te bepalen, bijvoorbeeld 50, en nadat een beginpunt is bepaald binnen de eerste vijftig, elke vijftigste steekprofeenheid daarna wordt geselecteerd. Hoewel het beginpunt willekeurig kan zijn bepaald, is de steekproefpas echt willekeurig als deze wordt bepaald door gebruik van een tabel van toevalscijfers of een computerprogramma dat toevalscijfers genereert. Bij toepassing van systematische selectie zal de accountant moeten vaststellen dat de steekprofeenheden binnen de populatie niet zo zijn samengesteld dat het steekproefinterval correspondeert met een speciaal patroon in de populatie.
- c. Willekeurige trekking waarbij de accountant de steekproef selecteert zonder een gestructureerde techniek te volgen. Hoewel geen gestructureerde techniek wordt gebruikt, vermijdt de accountant niettemin elke bewuste subjectieve beïnvloeding of voorspelbaarheid (bijvoorbeeld moeilijk te lokaliseren elementen of het consequent al dan niet selecteren van de eerste of laatste post op een bladzijde) te vermijden en tracht aldus te garanderen dat alle elementen in de populatie een kans op selectie hebben. Willekeurige selectie komt niet in aanmerking bij het toepassen van een statistische steekproef.
- d. Blokselectie omvat het selecteren van een of meer blokken van opeenvolgende elementen vanuit de populatie. Blokselectie kan in het algemeen niet worden gebruikt voor steekproeven in de accountantscontrole, omdat de meeste populaties zodanig zijn opgebouwd, dat opeenvolgende elementen naar verwachting onderling soortgelijke kenmerken zullen vertonen, maar deze zullen verschillen van de kenmerken van andere elementen elders binnen de populatie. Hoewel het onder andere omstandigheden een geschikte controleprocedure kan zijn om een blok elementen te onderzoeken, is het zelden een geschikte techniek voor het selecteren van een steekproef in het geval dat de accountant op basis van de steekproef deugdelijke conclusies wil trekken aangaande de volledige populatie.

<i>Inleiding</i>	1 - 4
<i>Aard van schattingen</i>	5 - 7
<i>Controlewerkzaamheden naar aanleiding van het risico van een afwijking van materieel belang in de door de entiteit gemaakte schattingen</i>	8 - 10
<i>Onderzoek en toetsing van de door het bestuur toegepaste werkwijze</i>	11 - 21
<i>Gebruik van een onafhankelijke schatting</i>	22
<i>Onderzoek van gebeurtenissen na de einddatum van de periode</i>	23
<i>De evaluatie van de controlebevindingen</i>	24 - 27

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven voor de controle van schattingen, die in financiële overzichten zijn verwerkt. Deze Standaard is niet bedoeld van toepassing te zijn op het onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie, hoewel vele van de hier aangegeven controlewerkzaamheden ook voor dat doel kunnen worden aangewend.
2. **De accountant dient toereikende controle-informatie te verkrijgen aangaande schattingen.**
3. Onder "schatting" wordt verstaan een benadering van het bedrag van een post indien het niet mogelijk is het bedrag exact te bepalen. Voorbeelden daarvan zijn:
 - Voorzieningen voor incurante voorraden en dubieuze debiteuren.
 - Toerekeningen van de kosten van de vaste activa aan hun geschatte economische levensduur.
 - Overlopende passiva.
 - Latente belasting.
 - Voorzieningen in verband met lopende rechtsgedingen.
 - Voorzieningen voor verliezen op onderhanden werk.
 - Garantievoorzieningen.
4. Het bestuur van de entiteit is verantwoordelijk voor de in een financieel overzicht verwerkte schattingen. Deze schattingen worden veelal gemaakt onder omstandigheden waarin onzekerheid bestaat aangaande de uitkomst van gebeurtenissen, die reeds hebben plaatsgevonden of waarschijnlijk zullen plaatsvinden; zij vereisen vakkundige oordeelsvorming. Wanneer schattingen een rol spelen, is het risico van een afwijking van materieel belang groter en in bepaalde gevallen kan de accountant bepalen dat het risico van een afwijking van materieel belang met betrekking tot een schatting een significant risico is dat zijn specifieke aandacht noodzakelijk maakt. Zie de paragrafen 108 tot en met 114 van Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang".

Aard van schattingen

5. Het maken van een schatting kan eenvoudig dan wel complex zijn afhankelijk van de aard van de post die moet worden geschat. Zo kan de periodetoerekening van een huurlast op een eenvoudige berekening berusten, terwijl de schatting van een voorziening voor incurante of overtollige voorraden uitgebreide analyses van actuele gegevens en een prognose aangaande de toekomstige omzet kan omvatten. Bij complexe schattingen kan een grote mate van specialistische kennis en vakkundige oordeelsvorming vereist zijn.
6. Het maken van schattingen kan zowel deel uitmaken van het dagelijkse informatiesysteem met betrekking tot financiële verslaggeving als incidenteel gebeuren aan het einde van een periode. Veelal worden schattingen gemaakt met behulp van een op ervaring gebaseerde rekenregel, zoals het gebruik van vaste termijnen voor het afschrijven van elke categorie van de vaste activa of van een vast percentage van de omzet voor het berekenen van een garantievoorziening. In dergelijke gevallen dient de rekenregel regelmatig door het bestuur te worden heroverwogen, bijvoorbeeld door het opnieuw vaststellen van de resterende economische levensduur van activa of door het vergelijken van feitelijke uitkomsten met de oorspronkelijke schatting en het zo nodig aanpassen van de rekenregel.
7. De onzekerheid, die samenhangt met een bepaalde post of het ontbreken van objectieve gegevens kan tot gevolg hebben, dat geen redelijke schatting kan worden gemaakt. In dat geval is het nodig dat de accountant overweegt of de accountantsverklaring moet worden aangepast om te kunnen voldoen aan Standaard 705N, "Aanpassingen in de formulering van de oordeelparagraaf in de accountantsverklaring."

Controlewerkzaamheden naar aanleiding van het risico van een afwijking van materieel belang in de door de entiteit gemaakte schattingen

8. **De accountant dient aanvullende controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren om toereikende controle-informatie te verkrijgen aangaande de vraag of de door de entiteit gemaakte schattingen onder de gegeven omstandigheden redelijk zijn en of deze, indien dit vereist is, op de juiste wijze zijn toegelicht.** De beschikbare controle-informatie om een afwijking van materieel belang in een schatting te ontdekken is vaak moeilijker te verkrijgen en minder overtuigend dan beschikbare controle-informatie om een afwijking van materieel belang in andere delen van het financiële overzicht te ontdekken. De kennis, die de accountant van de entiteit, haar omgeving, alsmede haar interne beheersing bezit, is voor hem een hulpmiddel bij het onderkennen en inschatten van het risico van een afwijking in de door de entiteit gemaakte schattingen.
9. Het bezitten van kennis over de procedures en methoden, alsmede over de belangrijke beheersingsactiviteiten die door het bestuur zijn aangewend voor het maken van de schattingen is belangrijk voor de accountant bij het onderkennen en inschatten van het risico van een afwijking van materieel

belang, om de aard, de tijdsfasering en de omvang van de aanvullende controlewerkzaamheden te kunnen bepalen.

10. **De accountant dient bij de controle van een schatting één of een combinatie van de volgende benaderingen te kiezen:**
 - a. **onderzoek en toetsing van de door het bestuur toegepaste werkwijze om tot de schatting te komen;**
 - b. **gebruik van een onafhankelijke schatting ter vergelijking met de schatting van de leiding; en**
 - c. **onderzoek van gebeurtenissen na de einddatum van de periode, waarbij controle-informatie ontstaat betreffende de redelijkheid van de gemaakte schatting.**

Onderzoek en toetsing van de door het bestuur toegepaste werkwijze

11. Gewoonlijk omvat het onderzoek en de toetsing van de door het bestuur toegepaste werkwijze de volgende stappen:
 - a. beoordeling van de gegevens en onderzoek naar de veronderstellingen, waarop de schatting is gebaseerd;
 - b. controle van de berekeningen die bij de schattingen zijn gemaakt;
 - c. indien mogelijk vergelijking van schattingen aangaande voorgaande verslagperiodes met de werkelijke uitkomsten van die periodes; en
 - d. beoordeling van de door het bestuur gehanteerd goedkeuringsprocedures.

Beoordeling van de gegevens en onderzoek naar de veronderstellingen

12. De accountant onderzoekt of de gegevens waarop de schatting is gebaseerd juist, volledig en van belang zijn. Als informatie, die door de entiteit is gegenereerd, wordt gebruikt zal deze in overeenstemming moeten zijn met de gegevens die zijn gegenereerd door het informatiesysteem dat van belang is voor de financiële verslaggeving. Zo verkrijgt de accountant bij het beoordelen van een garantievoorziening controle-informatie dat de gegevens omtrent de goederen, die aan het einde van de verslagperiode nog binnen de garantietermijn vallen, aansluiten met de verkoopinformatie, die voorkomt binnen het systeem dat van belang is voor de financiële verslag-

geving. Paragraaf 11 van Standaard 500, "Controle-informatie" geeft aanvullende aanwijzingen over de vereiste om controle-informatie te verkrijgen over de juistheid en de volledigheid van door de entiteit gegenereerde informatie, als deze wordt gebruikt bij de uitvoering van controlewerkzaamheden.

13. De accountant kan ook controle-informatie ontlelen aan externe bronnen. Zo kan hij bij het beoordelen van een voorziening voor incurante voorraden, die berekend is vanuit omzetverwachtingen, naast interne gegevens als historische verkoopcijfers, de orderportefeuille en marktontwikkelingen, controle-informatie ontlelen aan door de bedrijfstaking opgestelde verkoopverwachtingen en marktanalyses. Een ander voorbeeld is het beoordelen van schattingen van het bestuur met betrekking tot de financiële gevolgen van processen en claims, waarbij de accountant rechtstreeks contact zoekt met de juridische adviseurs van de entiteit.
14. De accountant onderzoekt of de verkregen gegevens op de juiste wijze zijn geanalyseerd en geëxtrapoleerd om een redelijke basis ter bepaling van de schatting te kunnen vormen. Voorbeelden hiervan zijn de ouderdomsanalyse van debiteuren en de toepassing van de in maanden uitgedrukte omloopsnelheid van een voorraadartikel, die gebaseerd is op het historische en verwachte verbruik.
15. De accountant onderzoekt of de entiteit over een redelijke basis beschikt voor de voornaamste veronderstellingen waarop de schatting is gebaseerd. In bepaalde gevallen zijn deze veronderstellingen gebaseerd op statistische gegevens afkomstig van de bedrijfstaking of de overheid zoals toekomstige inflatiepercentages, rentepercentages, werkgelegenheidscijfers en de verwachte groei van de markt. In andere gevallen hebben de veronderstellingen specifiek betrekking op de entiteit en zijn ze gebaseerd op intern ontwikkelde gegevens.
16. Bij het onderzoeken van de veronderstellingen waarop de schatting is gebaseerd beoordeelt de accountant onder meer of deze:
 - Redelijk zijn tegen de achtergrond van de werkelijke uitkomsten in voorafgaande verslagperiodes.
 - Niet strijdig zijn met veronderstellingen, die als uitgangspunt zijn genomen voor andere schattingen.
 - Niet strijdig zijn met reële beleidsvoornemens van de leiding.

De accountant besteedt specifieke aandacht aan veronderstellingen, die gevoelig zijn voor veranderingen, die berusten op subjectieve gronden of die gemakkelijk tot een foutieve weergave van materieel belang kunnen leiden.

17. Voor complexe schattingsprocedures waarbij gespecialiseerde methoden worden gebruikt, kan het nodig zijn dat de accountant gebruik maakt van het werk van een deskundige, bijvoorbeeld een technicus voor het schatten van de hoeveelheden van een ertschoop. Aanwijzingen omtrent de wijze waarop gebruik gemaakt kan worden van de werkzaamheden van deskundigen worden verschaft in Standaard 620, "Gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen".
18. De accountant onderzoekt of de door het bestuur bij het maken van schattingen gebruikte uitgangspunten en rekenregels nog toepasbaar zijn. Een dergelijke beoordeling vindt plaats tegen de achtergrond van de kennis van de accountant van de financiële resultaten van de entiteit over voorgaande periodes, de usances van andere entiteiten in de bedrijfstak en de aan hem bekend gemaakte toekomstplannen van de leiding.

Controle van berekeningen

19. De accountant voert controlewerkzaamheden uit met betrekking tot de door het bestuur toegepaste berekeningsprocedures. De aard, de tijdsfasering en de omvang van de werkzaamheden van de accountant zijn afhankelijk van het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang, dat wordt bepaald door factoren als de mate van complexiteit van de schattingsberekening, de kennis en evaluatie van de accountant van de procedures en methoden alsmede de belangrijke beheersingsactiviteiten die door het bestuur zijn gebruikt voor het maken van de schatting, en het materieel belang van de schatting in het kader van het financiële overzicht.

Vergelijking van voorgaande schattingen met de werkelijke uitkomsten

20. Indien mogelijk vergelijkt de accountant schattingen aangaande voorgaande verslagperiodes met de werkelijke uitkomsten van die periodes met het doel om:
 - a. controle-informatie te verkrijgen aangaande de betrouwbaarheid in het algemeen van de bij de entiteit toegepaste schattingsprocedures en -methoden, alsmede de belangrijke beheersingsactiviteiten;
 - b. te beoordelen of aanpassingen van de bij het maken van schattingen gebruikte rekenregels noodzakelijk zijn; en
 - c. te onderzoeken of verschillen tussen de werkelijke uitkomsten en eerdere schattingen zijn gekwantificeerd en of waar nodig de in aanmerking komende aanpassingen verricht of toelichtingen gegeven zijn.

Beoordeling van de door het bestuur gehanteerde goedkeuringsprocedures

21. Schattingen van materieel belang worden gewoonlijk beoordeeld en goedgekeurd door de leiding. De accountant gaat na of een dergelijke beoordeling uitmondend in een goedkeuring, is uitgevoerd door het daartoe bevoegde leidinggevend niveau en of dit is vastgelegd in de documentatie waarmee de bepaling van het schattingsbedrag is onderbouwd.

Gebruik van een onafhankelijke schatting

22. De accountant kan een onafhankelijke schatting maken of laten maken en deze vergelijken met de schatting van de leiding. Indien hij van een onafhankelijke schatting gebruik maakt, onderzoekt hij gewoonlijk de gegevens, beoordeelt hij de veronderstellingen en voert hij controlewerkzaamheden uit met betrekking tot de berekeningsprocedures die bij het maken van de schatting zijn gebruikt. Het kan ook nuttig zijn om schattingen aangaande vorige verslagperiodes te vergelijken met de werkelijke uitkomsten van die periodes.

Onderzoek van gebeurtenissen na de einddatum van de periode

23. Transacties en andere gebeurtenissen, die plaatsvinden na de einddatum van de periode maar voor het beëindigen van de controle kunnen controle-informatie verschaffen met betrekking tot een door het bestuur gemaakte schatting. Het onderzoeken van dergelijke gebeurtenissen en transacties door de accountant kan er toe leiden dat de door het bestuur gehanteerde schattingsprocedures door de accountant minder of zelfs in het geheel niet behoeven te worden onderzocht en getest.

De evaluatie van de controlebevindingen

24. **De accountant dient een afrondende beoordeling aangaande de redelijkheid van de door de entiteit gemaakte schattingen uit te voeren, gebaseerd op zijn kennis van de entiteit en haar omgeving en op zijn oordeel over de vraag of de schattingen niet in strijd zijn met andere tijdens de controle verzamelde controle-informatie.**
25. De accountant gaat na of er belangrijke gebeurtenissen na de einddatum van de periode zijn geweest, die van invloed zijn op gegevens en veronderstellingen die bij de schattingen zijn gebruikt.
26. Wegens de onzekerheden, die karakteristiek zijn voor schattingen, kan het onderzoeken van verschillen moeilijker zijn dan bij andere controlewerkzaamheden. Als er verschil bestaat tussen een zo goed mogelijke schatting van het bedrag door de accountant op basis van de beschikbare informatie, en het geschatte bedrag in het financiële overzicht, bepaalt de accountant of dit verschil een correctie noodzakelijk maakt. Indien het verschil aanvaardbaar is, bijvoorbeeld omdat het bedrag in het beeld van het financiële overzicht acceptabel is, kan aanpassing achterwege blijven. Indien de accountant echter van oordeel is dat het verschil niet aanvaardbaar is, wordt het bestuur verzocht de schatting

aan te passen. Indien het bestuur dit weigert, wordt het verschil als een fout beschouwd en in samenhang met alle andere fouten in aanmerking genomen om vast te stellen of het effect op het financiële overzicht van materieel belang is.

27. De accountant gaat tevens na of bij de individuele schattingsverschillen die hij heeft aanvaard, sprake is van vooringenomenheid, zodat ze samen van materieel belang voor het financiële overzicht zijn. Onder deze omstandigheden beoordeelt de accountant de schattingen in totaliteit.

<i>Inleiding</i>	1 - 9
<i>Kennis van het proces van de entiteit voor het bepalen van waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop, alsmede de daarop betrekking hebbende beheersingsmaatregelen en het inschatten van de risico's</i>	10 - 16
<i>Evalueren van de toereikendheid van de waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop</i>	17 - 28
<i>Gebruikmaken van de werkzaamheden van een deskundige</i>	29 - 32
<i>Controlewerkzaamheden met betrekking tot het risico van een afwijking van materieel belang in waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop van de entiteit</i>	33 - 55
<i>Toelichting met betrekking tot reële waarde</i>	56 - 60
<i>Evalueren van de uitkomsten van de controlewerkzaamheden</i>	61 - 62
<i>Bevestigingen van het bestuur van de entiteit</i>	63 - 64
<i>Communicatie met organen belast met governance</i>	65
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1 - 3
<i>Bijlage: Waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop onder verschillende stelsels van financiële verslaggeving</i>	

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent de controle van waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop die zijn gehanteerd in financiële overzichten. Deze Standaard is met name gericht op controleoverwegingen inzake de waardering, de presentatie en de toelichting van activa, passiva en bepaalde componenten van het eigen vermogen die in financiële overzichten tegen reële waarde zijn gepresenteerd en waarvan informatie op basis van reële waarde in de toelichting is opgenomen. Waardering tegen reële waarde van materiele activa, passiva en bepaalde componenten van het eigen vermogen kan een gevolg zijn zowel van de eerste verwerking van de transacties als van waardeveranderingen op een later moment. Veranderingen in de waardering tegen de reële waarde die zich in de loop van de tijd voordoen kunnen onder verschillende stelsels van financiële verslaggeving op verschillende manieren worden behandeld. Zo kunnen sommige stelsels van financiële verslaggeving vereisen dat dergelijke veranderingen direct in het eigen vermogen worden verantwoord terwijl andere stelsels vereisen dat deze via de winst-verliesrekening worden verwerkt.
2. Hoewel de Standaard aanwijzingen geeft voor de controle van waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop kan controle-informatie die is verkregen uit andere controlewerkzaamheden ook controle-informatie verschaffen over de waardering tegen reële waarde en de toelichting daarop. Het is bijvoorbeeld mogelijk dat controlewerkzaamheden die zijn gericht op het vaststellen van het bestaan van een actief dat is gewaardeerd tegen reële waarde ook relevante controle-informatie verschaffen over de waardering ervan (zoals de fysieke toestand van een belegging in onroerend goed).
- 2a. Paragraaf 16 van Standaard 500, "Controle-informatie" stelt als eis aan de accountant dat hij gebruikmaakt van voldoende gedetailleerde beweringen als basis voor de inschatting van risico's van een afwijking van materieel belang en voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden die inspelen op de ingeschatte risico's. Waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop zijn als zodanig geen beweringen maar kunnen wel betrekking hebben op bepaalde beweringen, afhankelijk van de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving.
3. **De accountant dient toereikende controle-informatie te verkrijgen over het feit dat de waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop in overeenstemming zijn met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving van de entiteit.** Paragraaf 22 van Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang" stelt als eis aan de accountant dat hij kennis verkrijgt omtrent de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving van de entiteit.

4. Het bestuur van de entiteit is verantwoordelijk voor waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop in financiële overzichten. Als onderdeel van het nakomen van haar verantwoordelijkheid moet het bestuur een proces opzetten voor financiële administratie en verslaggeving ten behoeve van het vaststellen van waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop, juiste waarderingmethoden kiezen, vaststellen en op adequate wijze onderbouwen welke belangrijke veronderstellingen zijn gehanteerd, de waardering opstellen en zich ervan verzekeren dat de presentatie en toelichting van de waardering tegen reële waarde in overeenstemming zijn met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving van de entiteit.
5. Veel waarderingen die gebaseerd zijn op schattingen, waaronder de waardering tegen reële waarde, zijn naar hun aard onnauwkeurig. In geval van waardering tegen reële waarde, in het bijzonder wanneer er geen sprake is van contractueel overeengekomen kasstromen of wanneer er geen marktinformatie beschikbaar is bij het maken van de schatting, leiden waarderingen tegen reële waarde dikwijls tot onzekerheid inzake zowel het bedrag als de tijdstippen van toekomstige kasstromen. Waardering tegen reële waarde kan ook gebaseerd zijn op veronderstellingen over toekomstige omstandigheden, transacties of gebeurtenissen waarvan de uitkomst onzeker is en zal daarom in de tijd onderhevig zijn aan verandering. De beoordeling van de accountant van dergelijke veronderstellingen is gebaseerd op de informatie die de accountant ter beschikking staat op het moment van de controle en de accountant is niet verantwoordelijk voor het voorspellen van toekomstige omstandigheden, transacties of gebeurtenissen die, als ze op het moment van de controle bekend waren geweest, een belangrijke invloed hadden kunnen hebben op de handelingen van het bestuur of op de veronderstellingen van het bestuur waarop waarderingen tegen reële waarde en de toelichting daarop zijn gebaseerd. Veronderstellingen die worden gehanteerd bij de waardering tegen reële waarde zijn van dezelfde aard als de veronderstellingen die nodig zijn voor het maken van andere schattingen. Standaard 540, "De controle van schattingen" geeft aanwijzingen voor de controle van schattingen. Deze Standaard behandelt echter zowel overwegingen die overeenkomen met die van Standaard 540 als andere overwegingen in de specifieke context van waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop in overeenstemming met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving.
6. Verschillende stelsels van financiële verslaggeving vereisen of bieden de mogelijkheid tot een aantal verschillende vormen van waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop in financiële overzichten. Zij verschillen ook in de mate waarin zij aanwijzingen geven voor de grondslagen voor waardering van activa en passiva of de toelichtingen daarop. Sommige stelsels van financiële verslaggeving geven aanwijzingen in de vorm van voorschriften, andere geven algemene aanwijzingen en sommige geven in het geheel geen aanwijzingen. Daarnaast bestaan er ook branchespecifieke toepassingen voor waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop. Hoewel deze Standaard aanwijzingen geeft voor de controle van waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop is zij niet gericht op specifieke categorieën van activa of passiva, transacties of branchespecifieke aanpassingen. De bijlage bij deze Standaard behandelt waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop onder verschillende stelsels van financiële verslaggeving en de

mate waarin de waardering tegen reële waarde wordt toegepast, inclusief het feit dat er tussen deze stelsels verschillende definities van het begrip 'reële waarde' kunnen bestaan. International Accounting Standard (IAS) 39, "Financiële Instrumenten: Verwerking en Waardering" definieert reële waarde bijvoorbeeld als "het bedrag waarvoor een actief kan worden verhandeld of een verplichting kan worden afgewikkeld tussen ter zake goed geïnformeerde, tot een transactie bereid zijnde partijen die onafhankelijk zijn".

7. In de meeste stelsels van financiële verslaggeving ligt aan het begrip van waardering tegen reële waarde de continuïteitsveronderstelling van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit ten grondslag, waarbij er geen sprake is van een voornemen of noodzaak om te liquideren, de omvang van de bedrijfsactiviteiten in belangrijke mate in te perken of een transactie aan te gaan die kan leiden tot discontinuïteit. Daarom is indien wordt uitgegaan van de continuïteitsveronderstelling de reële waarde niet het bedrag dat een entiteit zou ontvangen of betalen op grond van een gedwongen transactie, een onvrijwillige liquidatie of een gedwongen verkoop. Het kan echter noodzakelijk zijn dat een entiteit rekening houdt met haar actuele economische omstandigheden of bedrijfs-situatie bij het bepalen van de reële waarde van haar activa en passiva wanneer dat op grond van de voor haar van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving is verplicht of toegestaan en deze grondslagen niet duidelijk maken op welke manier dat moet worden gedaan. Het plan van het bestuur van de entiteit om een actief versneld af te stoten om bepaalde ondernemingsdoelstellingen te bereiken kan bijvoorbeeld van belang zijn voor de bepaling van de reële waarde van dat actief.
8. De waardering tegen reële waarde kan betrekkelijk eenvoudig zijn voor bepaalde activa of passiva, bijvoorbeeld voor activa die gekocht en verkocht worden in open en actieve markten die direct beschikbare en betrouwbare informatie verschaffen over de prijs waartegen feitelijke transacties tot stand komen. De waardering tegen reële waarde van andere activa of passiva kan complexer zijn. Voor een bepaald actief bestaat er wellicht geen actieve markt of het heeft eigenschappen die het voor het bestuur van de entiteit noodzakelijk maken de reële waarde ervan te schatten (bijvoorbeeld een belegging in onroerend goed of een complex financieel instrument). De schatting van de reële waarde kan worden verkregen door gebruik te maken van een waarderingsmodel (bijvoorbeeld een model dat gebaseerd is op verwachtingen en op bepaling van de contante waarde van toekomstige kasstromen) of met de ondersteuning van een deskundige, zoals een onafhankelijke taxateur.
9. De onzekerheid die aan een post is verbonden of het gebrek aan objectieve gegevens kan ertoe leiden dat er geen redelijke schatting kan worden gemaakt, in welk geval de accountant nagaat of zijn verklaring aanpassing behoeft om te voldoen aan Standaard 700, "De accountantsverklaring bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden".

Kennis van het proces van de entiteit voor het bepalen van waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop, alsmede de daarop betrekking hebbende beheersingsmaatregelen en het inschatten van de risico's

10. Als onderdeel van het kennisnemen van de entiteit en haar omgeving, inclusief haar interne beheersingsmaatregelen, dient de accountant in voldoende mate kennis te verkrijgen omtrent het proces van de entiteit dat gericht is op het bepalen van waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop en de daarop betrekking hebbende beheersingsmaatregelen om het risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau te kunnen onderkennen en te kunnen inschatten en om verdere controlewerkzaamheden op te kunnen zetten en uit te voeren.
11. Het bestuur van de entiteit is verantwoordelijk voor het tot stand brengen van een proces van vastlegging en financiële verslaggeving voor de bepaling van de waardering tegen reële waarde. In sommige gevallen kan de waardering tegen reële waarde en daardoor ook het proces dat door het bestuur van de entiteit wordt gehanteerd om de reële waarde te bepalen, eenvoudig en betrouwbaar zijn. Het bestuur van de entiteit zou bijvoorbeeld kunnen verwijzen naar openbare noteringen om de reële waarde te bepalen van verhandelbare effecten die door de entiteit worden gehouden. Sommige waarderingen tegen reële waarde zijn echter naar hun aard complexer dan andere en brengen onzekerheid met zich omtrent het zich voordoen van toekomstige gebeurtenissen en de uitkomsten daarvan, waardoor het noodzakelijk is als onderdeel van het waarderingsproces van veronderstellingen uit te gaan waarbij gebruik zou moeten worden gemaakt van een bepaalde oordeelsvorming. De kennis die de accountant heeft van het waarderingsproces, waaronder de complexiteit daarvan, is een hulpmiddel voor hem bij het identificeren en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang met als doel de aard, de tijdsfasering en de omvang van de verdere controlewerkzaamheden vast te stellen.
12. Bij het verkrijgen van kennis omtrent het proces van de entiteit voor de vaststelling van de waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop beoordeelt de accountant bijvoorbeeld:
 - De relevante beheersingsmaatregelen inzake het proces van bepalen van de reële waarde, waaronder bijvoorbeeld beheersingsmaatregelen betreffende de gegevens en de functiescheiding tussen degenen die namens de entiteit de daaraan ten grondslag liggende transacties aangaan en degenen die verantwoordelijk zijn voor het bepalen van de waarde.
 - De kennis en ervaring van degenen die de waardering tegen reële waarde bepalen.
 - De rol die de informatietechnologie speelt in het proces.
 - De soorten posten of transacties die waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop vereisen (bijvoorbeeld of de posten voortkomen uit routinematige en regelmatig

voorkomende transacties dan wel of zij voortkomen uit niet-routinematige of ongebruikelijke transacties).

- De mate waarin het proces van de entiteit steunt op een service-organisatie voor het verkrijgen van de waardering tegen reële waarde of voor de gegevens waarop de waardering is gebaseerd. Wanneer een entiteit gebruikmaakt van een service-organisatie handelt de accountant overeenkomstig de vereisten van Standaard 402, " De controleconsequenties van het gebruikmaken van service-organisaties door entiteiten".
 - De mate waarin de entiteit gebruikmaakt van de werkzaamheden van deskundigen voor de bepaling van waarderings tegen reële waarde en de toelichtingen daarop (zie paragraaf 29 - 32 van deze Standaard).
 - De belangrijkste veronderstellingen van het bestuur van de entiteit voor het bepalen van de reële waarde.
 - De vastleggingen die de veronderstellingen van het bestuur van de entiteit onderbouwen.
 - De methoden die worden gehanteerd om de veronderstellingen van het bestuur van de entiteit te ontwikkelen en toe te passen en om de veranderingen daarin te volgen.
 - De integriteit van beheersingsmaatregelen rondom wijzigingen en van beveiligingsprocedures inzake waarderingsmodellen en van belang zijnde informatiesystemen, inclusief de goedkeuringsprocessen.
 - De beheersingsmaatregelen inzake de consistentie, de tijdigheid en de betrouwbaarheid van de gegevens waarvan de waarderingsmodellen gebruik maken.
13. Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang", stelt als eis aan de accountant dat hij kennis verkrijgt van de onderdelen van de interne beheersing. Met name verkrijgt de accountant voldoende kennis van de beheersingsmaatregelen inzake de vaststelling van waarderings tegen reële waarde en de toelichtingen daarop van de entiteit om het risico van een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten en om de aard, de tijdsfasering en de omvang van de verdere controlewerkzaamheden te kunnen vaststellen.
14. **Nadat de accountant kennis heeft verkregen van het proces van de entiteit voor het bepalen van waarderings tegen reële waarde en het formuleren van toelichtingen daarop, dient hij het risico van een afwijking van materieel belang in een financieel overzicht op beweringniveau inzake waarderings tegen reële waarde en de toelichtingen daarop te onderkennen en in te schatten**

om de aard, de tijdsfasering en de omvang van de verdere controlewerkzaamheden vast te kunnen stellen.

15. De mate waarin een waardering tegen reële waarde kwetsbaar is voor een afwijking is een inherent risico. Dientengevolge zullen de aard, de tijdsfasering en de omvang van de verdere controlewerkzaamheden afhankelijk zijn van de kwetsbaarheid van de waardering tegen reële waarde voor een afwijking en van de vraag of het proces van bepaling van de reële waarde betrekkelijk eenvoudig dan wel complex is.
- 15a. Wanneer de accountant heeft vastgesteld dat het risico van een afwijking van materieel belang inzake een waardering tegen reële waarde en de toelichting daarop, een significant risico is, zodat er speciale aandacht aan moet worden besteed tijdens de controle, handelt hij vervolgens conform de vereisten van Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang".
16. Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang" behandelt de inherente beperkingen van interne beheersingsmaatregelen. Omdat bij de bepaling van de reële waarde door het bestuur van de entiteit dikwijls subjectieve oordeelsvorming wordt gehanteerd kan deze invloed hebben op de aard van de beheersingsmaatregelen die kunnen worden ingevoerd. De kwetsbaarheid van waardering tegen reële waarde voor afwijkingen kan ook toenemen wanneer de vereisten voor administratie en financiële verslaggeving inzake de waardering tegen reële waarde complexer worden. De accountant houdt in dergelijke situaties bij het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang rekening met de inherente beperkingen van de beheersingsmaatregelen.

Evalueren van de toereikendheid van de waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop

17. **De accountant dient te evalueren of de waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop in het financiële overzicht in overeenstemming zijn met de voor de entiteit van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving.**
18. De accountant maakt gebruik van zijn kennis van de vereisten van de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving en van zijn kennis omtrent de bedrijfsactiviteiten en de branche, tezamen met de uitkomsten van andere controlewerkzaamheden, bij het beoordelen of de verantwoording van activa en passiva, die tegen reële waarde moeten worden gewaardeerd, juist is en of de toelichtingen inzake de waardering tegen reële waarde en de daarmee verband houdende belangrijke onzekerheden toereikend zijn binnen de voor de entiteit van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving.

19. De evaluatie van de toereikendheid van de waardering tegen reële waarde van de entiteit binnen de voor haar van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving en de evaluatie van de controle-informatie hangen deels af van de kennis die de accountant heeft van de aard van de bedrijfsactiviteiten. Dit is met name het geval wanneer het actief of passief dan wel de waarderingmethode zeer complex is. Financiële instrumenten bijvoorbeeld kunnen zeer complex zijn met het risico dat verschillende interpretaties van de wijze waarop de reële waarde moet worden vastgesteld zullen leiden tot verschillende uitkomsten. Bij de waardering tegen reële waarde van sommige posten, bijvoorbeeld lopende projecten van onderzoek en ontwikkeling of immateriële activa die zijn verkregen bij een overname, kunnen speciale overwegingen worden gehanteerd die worden beïnvloed door de aard van de entiteit en haar activiteiten wanneer dergelijke overwegingen zijn toegestaan binnen de voor de entiteit van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving. Tevens kan de kennis van de accountant over de activiteiten van de onderneming, samen met de uitkomsten van andere controlewerkzaamheden, hem helpen bij het identificeren van activa waarvoor het bestuur van de entiteit een waardevermindering moet onderkennen door gebruik te maken van een waardering tegen reële waarde op grond van de voor de entiteit van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving.
20. Wanneer de methode voor het waarderen tegen reële waarde is aangegeven door de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving, bijvoorbeeld wanneer is vereist dat de reële waarde van verhandelbare effecten wordt bepaald door het gebruikmaken van prijsnoteringen in plaats van door het gebruikmaken van een waarderingmodel, gaat de accountant na of de waardering tegen reële waarde in overeenstemming is met die methode.
21. Sommige stelsels van financiële verslaggeving stellen als eerste voorwaarde voor het verplicht stellen of toestaan van waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop, dat de reële waarde van activa of passiva op een betrouwbare wijze moet kunnen worden vastgesteld. In sommige gevallen kan niet aan deze voorwaarde worden voldaan, omdat een actief of passief geen prijsnotering heeft in een actieve markt en andere methoden om tot een redelijke schatting van de reële waarde daarvan te komen duidelijk ongeschikt of onwerkbaar zijn. Wanneer het bestuur van de entiteit de beslissing heeft genomen dat de veronderstelling dat de reële waarde op een betrouwbare wijze kan worden vastgesteld niet geldt, verkrijgt de accountant toereikende controle-informatie ter onderbouwing van deze beslissing en over de vraag of de post op de juiste wijze is verantwoord binnen de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving.
22. **De accountant dient controle-informatie te verkrijgen over het voornemen van het bestuur van de entiteit om bepaalde gedragslijnen te volgen en hij dient te beoordelen of zij in staat is deze ook na te komen, voor zover dit betrekking heeft op waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop binnen de voor de entiteit van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving.**

23. In sommige stelsels van financiële verslaggeving vormen de plannen van het bestuur van de entiteit ten aanzien van een actief of een passief een maatstaf voor het vaststellen van de waardering, voor de presentatie en de vereisten die gelden voor de toelichting en voor de wijze waarop veranderingen in de reële waarde in het financiële overzicht worden vermeld. In dergelijke stelsels van financiële verslaggeving speelt het voornemen van het bestuur van de entiteit een belangrijke rol bij het bepalen of de entiteit de reële waarde op een juiste wijze hanteert. Vaak documenteert het bestuur van de entiteit haar plannen en voornemens inzake bepaalde activa en passiva en in de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving kan dit als een vereiste zijn gesteld. Hoewel de omvang van de controle-informatie die moet worden verkregen over de plannen van het bestuur van de entiteit een zaak is van deskundige oordeelsvorming, omvatten de werkzaamheden van de accountant gewoonlijk het inwinnen van inlichtingen bij de leiding, met een toereikende mate van overtuiging in de beantwoording, bijvoorbeeld door:

- Na te gaan op welke wijze het bestuur van de entiteit in het verleden haar aangegeven plannen met betrekking tot activa of passiva ten uitvoer heeft gebracht.
- Schriftelijk vastgelegde plannen en andere documentatie, waaronder indien van toepassing budgetten, notulen etcetera te beoordelen.
- Na te gaan wat de door het bestuur van de entiteit aangegeven motivering is om een bepaalde gedragslijn te kiezen.
- Na te gaan of het bestuur in staat is een bepaalde gedragslijn ten uitvoer te brengen gegeven de economische omstandigheden, waaronder begrepen aangegane contractuele verplichtingen.

Tevens beoordeelt de accountant de bekwaamheid van het bestuur van de entiteit tot het volgen van een bepaalde gedragslijn voor zover deze bekwaamheid van belang is voor het hanteren van waardering tegen reële waarde binnen de voor de entiteit van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving of voor een vrijstelling om deze te hanteren.

24. **Wanneer verschillende methoden voor de waardering tegen reële waarde binnen de voor de entiteit van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving beschikbaar zijn of wanneer de waarderingmethode niet is voorgeschreven, dient de accountant te evalueren of de waarderingmethode in de gegeven omstandigheden passend is binnen de voor de entiteit van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving.**

25. Het evalueren of de methode van waarden tegen reële waarde onder de omstandigheden passend is, vereist het gebruikmaken van vakkundige oordeelsvorming. Wanneer het bestuur van de entiteit een bepaalde waarderingmethode kiest uit de alternatieven die beschikbaar zijn binnen de voor de entiteit van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving zal de accountant

- inzicht verkrijgen in de motivering van het bestuur voor het maken van deze keuze door middel van een discussie met het bestuur over haar beweegredenen voor de keuze van de waarderingmethode. De accountant neemt daarbij in ogenschouw of:
- a. Het bestuur de eventuele criteria, welke zijn opgenomen de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving voldoende heeft geëvalueerd en op de juiste wijze heeft toegepast om de gekozen methode te onderbouwen;
 - b. De waarderingmethode geschikt is onder de gegeven omstandigheden, gelet op de aard van het actief of het passief dat wordt gewaardeerd en de voor de entiteit van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving; en
 - c. De waarderingmethode geschikt is gegeven de aard van de onderneming, de branche en de omgeving waarin de entiteit werkzaam is.
26. Het bestuur van de entiteit kan hebben vastgesteld dat verschillende waarderingmethoden leiden tot een scala aan duidelijk verschillende waarderingen tegen reële waarde. In dergelijke gevallen evalueert de accountant de wijze waarop de entiteit de oorzaken van deze verschillen in het bepalen van de waardering tegen reële waarde heeft onderzocht.
27. **De accountant dient te evalueren of de methode van de entiteit voor het waarderen tegen reële waarde consistent is toegepast.**
28. Wanneer het bestuur van de entiteit eenmaal een bepaalde waarderingmethode heeft gekozen, evalueert de accountant of de entiteit deze grondslag voor het waarderen tegen reële waarde consistent heeft toegepast en zo ja, of deze consistentie passend is gezien de eventuele veranderingen in de omgeving of de omstandigheden die van invloed zijn op de entiteit, dan wel wijzigingen in de vereisten van de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving van de entiteit. Indien het bestuur de waarderingmethode heeft gewijzigd gaat de accountant na of zij op afdoende wijze kan aantonen dat de waarderingmethode waarop zij is overgegaan een betere waarderinggrondslag biedt dan wel of de wijziging is gebaseerd op een wijziging in de vereisten van de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving van de entiteit of op een verandering in de omstandigheden. De invoering van een actieve markt voor een speciale groep activa of passiva kan er op duiden dat het gebruik van de discounted cashflow methode niet langer geschikt is om een schatting te maken van de reële waarde van deze activa of passiva.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van een deskundige

29. **De accountant dient te bepalen of het noodzakelijk is gebruik te maken van de werkzaamheden van een deskundige.** De accountant kan zelf beschikken over de noodzakelijke kennis en vaardigheid om controlewerkzaamheden te plannen en uit te voeren inzake reële waarde of kan besluiten gebruik te maken van de werkzaamheden van een deskundige. Bij het bepalen daarvan houdt de accountant rekening met hetgeen is besproken in paragraaf 7 van Standaard 620, "Gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen".
30. Wanneer is gepland dat gebruik zal worden gemaakt van een dergelijke deskundige verkrijgt de accountant toereikende controle-informatie dat deze werkzaamheden adequaat zijn binnen de doelstelling van de controle en voldoen aan de vereisten van Standaard 620, "Gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen".
31. Indien gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van een deskundige gaat de accountant na of de opvatting van de deskundige over de definitie van reële waarde en over de methode die de deskundige zal hanteren voor de bepaling van de reële waarde in overeenstemming is met die van het bestuur van de entiteit en met de vereisten van de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving. Zo zijn bijvoorbeeld de methode die door een deskundige wordt gehanteerd voor het bepalen van de reële waarde van onroerend goed of van een complex derivaat of de actuariële methodes die zijn ontwikkeld voor het maken van schattingen van verzekeringsverplichtingen, vorderingen wegens herverzekering en soortgelijke posten, mogelijk niet in overeenstemming met de waarderingsgrondslagen van de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving. Op basis hiervan houdt de accountant rekening met deze aangelegenheden, meestal door ze te bespreken, door de deskundige aanwijzingen te geven dan wel deze aanwijzingen te beoordelen of door het lezen van het rapport van de deskundige.
32. Overeenkomstig Standaard 620, "Gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen" beoordeelt de accountant of de werkzaamheden van de deskundige toereikend zijn om als controle-informatie te kunnen dienen. Hoewel de aanvaardbaarheid van de veronderstellingen en de toereikendheid van de gehanteerde methodes en de toepassing daarvan behoren tot de verantwoordelijkheid van de deskundige, verkrijgt de accountant inzicht in de belangrijkste veronderstellingen en de gehanteerde methodes en gaat hij op grond van zijn kennis van de bedrijfsactiviteiten en van de uitkomsten van andere controlewerkzaamheden na of ze toereikend, volledig en aanvaardbaar zijn. Hij gaat dit meestal na door deze aangelegenheden met de deskundige te bespreken. De paragrafen 39-49 hierna behandelen de evaluatie door de accountant van de belangrijkste veronderstellingen die door het bestuur van de entiteit worden gehanteerd, waaronder veronderstellingen waarop het bestuur steunt op grond van de werkzaamheden van de deskundige.

Controlewerkzaamheden met betrekking tot het risico van een afwijking van materieel belang in waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop van de entiteit

33. De accountant dient verdere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren die inspelen op het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang in beweringen inzake waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop van de entiteit. Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschattingen" behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden waarvan de aard, de tijdsfasering en de omvang afhankelijk zijn van het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang op beweringniveau. Dergelijke verdere controlewerkzaamheden omvatten indien van toepassing systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden. In de paragrafen 34 - 55 hierna worden aanvullende specifieke aanwijzingen gegeven voor gegevensgerichte werkzaamheden die van belang kunnen zijn in het kader van waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop van de entiteit.
34. Vanwege het brede scala aan mogelijke waarderingen tegen reële waarde, van betrekkelijk eenvoudige tot complexe, kunnen de werkzaamheden van de accountant in belangrijke mate verschillen in aard, tijdsfasering en omvang. Zo kunnen gegevensgerichte werkzaamheden met betrekking tot de waardering tegen reële waarde inhouden (a) het toetsen van de belangrijkste veronderstellingen van het bestuur van de entiteit, het waarderingsmodel en de onderliggende gegevens (zie de paragrafen 39 - 49 van deze Standaard), (b) het maken van onafhankelijke schattingen van de reële waarde ter bevestiging van de juistheid van de waardering tegen reële waarde (zie paragraaf 52 van deze Standaard), of (c) het beoordelen van het effect van gebeurtenissen na de einddatum van de periode op waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop (zie de paragrafen 53 - 55 van deze Standaard).
35. Het bestaan van openbare prijsnoteringen in een actieve markt is gewoonlijk de beste controle-informatie voor de reële waarde. Sommige waarderingen tegen reële waarde zijn echter naar hun aard complexer dan andere. Deze complexiteit komt voort uit de aard van de post die tegen reële waarde wordt gewaardeerd of uit de waarderingmethode die door de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving is vereist dan wel door het bestuur van de entiteit is gekozen. Sommige stelsels van financiële verslaggeving accepteren bij gebrek aan prijsnoteringen in een actieve markt bijvoorbeeld een schatting van de reële waarde die is gebaseerd op een alternatieve grondslag zoals een berekening van de discounted cashflow of een model voor vergelijkbare transacties. Complexe waarderingen tegen reële waarde worden gewoonlijk gekenmerkt door een grotere onzekerheid inzake de betrouwbaarheid van het waarderingproces. Deze grotere onzekerheid kan voortkomen uit:
- De lengte van de periode waarop de verwachting betrekking heeft.

- Het aantal belangrijke en complexe veronderstellingen met betrekking tot het waarderingsproces.
 - Een hogere mate van subjectiviteit met betrekking tot de veronderstellingen en factoren die in het proces worden gehanteerd.
 - Een hogere mate van onzekerheid omtrent het in de toekomst plaatsvinden van gebeurtenissen die ten grondslag liggen aan de gehanteerde veronderstellingen of de uitkomsten daarvan.
 - Het ontbreken van objectieve gegevens wanneer factoren zijn gebruikt die sterk subjectief zijn.
36. Het inzicht dat de accountant heeft in het waarderingsproces, inclusief de complexiteit daarvan, ondersteunt hem bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de uit te voeren controlewerkzaamheden. Hierna worden voorbeelden van overwegingen genoemd voor het ontwikkelen van controlewerkzaamheden.
- Bij het gebruikmaken van een prijsnotering ter verkrijging van controle-informatie over de waardering kan het noodzakelijk zijn inzicht te hebben in de omstandigheden waaronder de notering tot stand is gekomen. Wanneer bijvoorbeeld beursgenoteerde aandelen worden gehouden met als doel een duurzaam belang te houden kan het noodzakelijk zijn dat de waardering tegen de beursnotering binnen de voor de entiteit van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving wordt gecorrigeerd wanneer het aandelenpakket een omvang van betekenis heeft of beperkt verhandelbaar is.
 - Wanneer gebruik wordt gemaakt van controle-informatie die door een derde is verschaft gaat de accountant de betrouwbaarheid daarvan na. Wanneer bijvoorbeeld controle-informatie wordt verkregen door gebruikmaking van externe bevestigingen beoordeelt de accountant met betrekking tot degene van wie de bevestiging wordt ontvangen zijn competentie, zijn onafhankelijkheid, zijn bevoegdheid om te bevestigen, zijn kennis omtrent hetgeen wordt bevestigd en zijn objectiviteit teneinde overtuigd te zijn van de betrouwbaarheid van de controle-informatie. De omvang van dergelijke controlewerkzaamheden zal afhangen van het vastgestelde risico van een afwijking van materieel belang met betrekking tot de waardering tegen reële waarde. De accountant handelt hierbij in overeenstemming met Standaard 505, "Externe bevestigingen".
 - Controle-informatie ter ondersteuning van de waardering tegen reële waarde, bijvoorbeeld een waardering door een onafhankelijke taxateur, kan worden verkregen op een moment dat niet samenvalt met het moment waarop de entiteit deze informatie moet verwerken en vermelden in haar financiële overzicht. In dergelijke gevallen verkrijgt de accountant de controle-

informatie waarmee het bestuur van de entiteit rekening heeft gehouden bij het bepalen van de gevolgen van gebeurtenissen, transacties en veranderingen in de omstandigheden die zich voordoen tussen de datum van het waarden tegen reële waarde en de datering van het financiële overzicht.

- Er worden dikwijls zekerheden gesteld voor bepaalde soorten van beleggingen in schuldpapieren waarvoor vereist wordt dat deze worden gewaardeerd tegen reële waarde of waarvoor moet worden nagegaan of er sprake is van waardevermindering. Wanneer de gestelde zekerheid een belangrijke factor is bij de waardering tegen reële waarde van de belegging of bij de beoordeling van de boekwaarde ervan verkrijgt de accountant toereikende controle-informatie over het bestaan, de waarde, de rechten en toegang tot of de overdraagbaarheid van een zekerheid, waarbij hij tevens nagaat of alle daarvoor geschikte rechten zijn geregistreerd en of de juiste toelichtingen met betrekking tot de zekerheid zijn opgenomen die gelden binnen de voor de entiteit van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving.
- In sommige gevallen kunnen aanvullende controlewerkzaamheden, bijvoorbeeld de eigen waarneming door de accountant van een actief, noodzakelijk zijn om toereikende controle-informatie te verkrijgen omtrent de juistheid van een waardering tegen reële waarde. Zo kan de eigen waarneming van een belegging in onroerend goed noodzakelijk zijn om informatie te verkrijgen over de huidige staat waarin het actief verkeert voor zover dit van invloed is op de reële waarde of kan het onderzoeken van een waardepapier een beperking van de verhandelbaarheid ervan aan het licht brengen die van invloed is op de waarde.

Het toetsen van de belangrijkste veronderstellingen van het bestuur van de entiteit, het waarderingsmodel en de onderliggende gegevens

37. Het inzicht dat de accountant heeft in de betrouwbaarheid van het proces dat wordt gehanteerd door het bestuur van de entiteit om de reële waarde te bepalen is een belangrijk element voor de onderbouwing van de daaruit voortvloeiende bedragen en daardoor van invloed op de aard, de tijdsfasering en de omvang van de verdere controlewerkzaamheden. Een betrouwbaar proces voor de bepaling van de reële waarde is een proces dat leidt tot een redelijk consistente waardering en, indien van toepassing, presentatie en toelichting met betrekking tot reële waarde, wanneer het in soortgelijke situaties wordt toegepast. Bij het verkrijgen van controle-informatie over waarderings tegen reële waarde en de toelichtingen daarop van de entiteit evalueert de accountant of:
 - a. De veronderstellingen die door het bestuur van de entiteit zijn gehanteerd redelijk zijn;

- b. De waardering tegen reële waarde werd vastgesteld door gebruik te maken van het juiste model, indien van toepassing; en
 - c. Het bestuur van de entiteit gebruik heeft gemaakt van informatie die op dat moment redelijkerwijs beschikbaar was.
38. Eventuele schattingstechnieken en veronderstellingen alsmede de beoordeling en vergelijking door de accountant van waarderingen tegen reële waarde die zijn vastgesteld in voorgaande perioden met de resultaten die zijn verkregen in de lopende periode kunnen controle-informatie verschaffen omtrent de betrouwbaarheid van het waarderingsproces dat door het bestuur van de entiteit wordt gehanteerd. De accountant gaat echter ook na of dergelijke afwijkingen het gevolg zijn van veranderingen in de economische omstandigheden.
39. **Indien de accountant vaststelt dat er een significant risico bestaat inzake waarderingen tegen reële waarde of indien hiertoe om een andere reden aanleiding bestaat dient hij te evalueren of de belangrijkste veronderstellingen die door het bestuur van de entiteit zijn gehanteerd bij de waardering tegen reële waarde zowel afzonderlijk als gezamenlijk een redelijke grondslag vormen voor de waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop in de financiële overzichten van de entiteit.**
40. Het is voor het bestuur van de entiteit noodzakelijk veronderstellingen te maken, inclusief veronderstellingen op basis van de werkzaamheden van een deskundige, om waarderingen tegen reële waarde te ontwikkelen. Hierdoor behoren tot de veronderstellingen van het bestuur van de entiteit ook de veronderstellingen die zijn ontwikkeld op aanwijzing van de organen belast met governance. Veronderstellingen vormen een integraal onderdeel van meer complexe waarderingsmethoden, bijvoorbeeld waarderingsmethoden die gebruik maken van een combinatie van schattingen van verwachte toekomstige kasstromen samen met de contant gemaakte geschatte waarden van de toekomstige activa en passiva. Accountants besteden bijzondere aandacht aan de belangrijkste veronderstellingen die ten grondslag liggen aan een waarderingsmethode en beoordelen of dergelijke veronderstellingen aannemelijk zijn. Om een redelijke basis te verschaffen voor waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop moeten veronderstellingen relevant, betrouwbaar, neutraal, begrijpelijk en volledig zijn. Paragraaf 36 van het Stramien voor assurance-opdrachten geeft een gedetailleerde beschrijving van deze kenmerken.
41. Specifieke veronderstellingen zullen afhankelijk zijn van de kenmerken van het actief of het passief dat wordt gewaardeerd en van de gehanteerde waarderingsmethode (bijvoorbeeld vervangingswaarde, marktwaarde of bedrijfswaarde). Indien bijvoorbeeld discounted cashflow (als bedrijfswaarde) wordt gehanteerd als waarderingsmethode zullen er veronderstellingen zijn over het niveau van de kasstromen, de periode die in de berekening is gehanteerd en de disconteringsvoet.

42. Veronderstellingen worden veelal onderbouwd met soorten van controle-informatie vanuit interne of externe bronnen die een objectieve onderbouwing verschaffen voor de gehanteerde veronderstellingen. De accountant stelt de bron en de betrouwbaarheid vast van de controle-informatie waarmee de veronderstellingen van het bestuur van de entiteit worden onderbouwd, waarbij hij tevens de veronderstellingen beoordeelt in het licht van historische informatie en evalueert of zij zijn gebaseerd op plannen die liggen binnen de mogelijkheden van de entiteit.
43. Controlewerkzaamheden inzake de veronderstellingen van het bestuur van de entiteit worden uitgevoerd binnen het kader van de controle van financiële overzichten van de entiteit. De doelstelling van de controlewerkzaamheden is daardoor niet gericht op het verkrijgen van toereikende controle-informatie om een oordeel te geven over de veronderstellingen zelf. De accountant voert met name controlewerkzaamheden uit om te beoordelen of de veronderstellingen een redelijke basis vormen voor de waardering tegen reële waarde in het kader van de controle van financiële overzichten als geheel.
44. Het vaststellen welke veronderstellingen van groot belang blijken te zijn voor de waardering tegen reële waarde vereist een standpuntbepaling door het bestuur van de entiteit. De accountant richt zijn aandacht op de belangrijkste veronderstellingen. In het algemeen hebben de belangrijkste veronderstellingen betrekking op de zaken die van materiële invloed zijn op de waardering tegen reële waarde en kunnen zaken omvatten die:
 - a. Gevoelig zijn voor verandering of onzekerheid in aard of omvang. Veronderstellingen over de rentetarieven op korte termijn kunnen bijvoorbeeld minder kwetsbaar zijn voor belangrijke veranderingen dan veronderstellingen over de rentetarieven op lange termijn; en
 - b. Kwetsbaar zijn voor onjuiste toepassing of vooringenomenheid.
45. De accountant beoordeelt de kwetsbaarheid van de waardering voor veranderingen in belangrijke veronderstellingen waaronder marktomstandigheden die de waarde kunnen beïnvloeden. Indien van toepassing stimuleert de accountant het bestuur van de entiteit om technieken als gevoeligheidsanalyse te hanteren om bijzonder gevoelige veronderstellingen te identificeren. Indien dergelijke analyses niet door het bestuur worden gehanteerd, overweegt de accountant of hij zelf dergelijke technieken zal gebruiken. De accountant gaat eveneens na of de onzekerheid inzake de waardering tegen reële waarde of het gebrek aan objectieve gegevens een redelijke schatting binnen de voor de entiteit van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving onmogelijk maakt (zie paragraaf 9 van deze Standaard).
46. De beoordeling of de veronderstellingen een redelijke grondslag vormen voor de waardering tegen reële waarde heeft betrekking zowel op het totaal van de veronderstellingen als op iedere

veronderstelling afzonderlijk. Veronderstellingen zijn dikwijls afhankelijk van elkaar en moeten daarom als geheel consistent zijn. Een bepaalde veronderstelling die op zichzelf genomen wel redelijk blijkt te zijn hoeft niet redelijk te zijn wanneer zij in samenhang met andere veronderstellingen wordt gehanteerd. De accountant gaat na of het bestuur van de entiteit de belangrijkste veronderstellingen en factoren heeft geïdentificeerd die van invloed zijn op de waardering tegen reële waarde.

47. De veronderstellingen waarop de waarderingen tegen reële waarde zijn gebaseerd (bijvoorbeeld het disconteringspercentage dat wordt gehanteerd bij de berekening van de contante waarde van toekomstige kasstromen) zijn gewoonlijk een weergave van wat het bestuur van de entiteit verwacht als resultaat van bepaalde doelstellingen en strategieën. Om redelijk te zijn moeten dergelijke veronderstellingen afzonderlijk en als geheel ook realistisch zijn en in overeenstemming zijn met:
- a. Het algemene economische klimaat en de economische omstandigheden van de entiteit;
 - b. De plannen van de entiteit;
 - c. Veronderstellingen die in voorgaande perioden zijn gemaakt, indien van toepassing;
 - d. Ervaringen uit het verleden van de entiteit of eerdere situaties waarin zij heeft verkeerd van een zich thans voordoende omvang;
 - e. Andere aangelegenheden met betrekking tot financiële overzichten, bijvoorbeeld veronderstellingen die door het bestuur van de entiteit zijn gehanteerd bij het maken van schattingen voor posten in financiële overzichten die geen verband houden met waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop; en
 - f. Indien van toepassing, het risico dat is verbonden aan kasstromen, waaronder de mogelijke fluctuaties van de kasstromen en het daarmee verband houdende effect op de contante waarde.

Omdat veronderstellingen een weergave zijn van het voornemen van het bestuur van de entiteit en van haar mogelijkheden om bepaalde gedragslijnen uit te voeren, gaat de accountant na of zij in overeenstemming zijn met de plannen van de entiteit en met ervaringen uit het verleden (zie de paragrafen 22 en 23 van deze Standaard).

48. Indien het bestuur van de entiteit bij het ontwikkelen van veronderstellingen steunt op historische financiële informatie, beoordeelt de accountant in hoeverre dit gerechtvaardigd is. Historische financiële informatie zou echter niet representatief kunnen zijn voor toekomstige omstandigheden of gebeurtenissen, bijvoorbeeld wanneer het bestuur van plan is nieuwe activiteiten aan te gaan of wanneer de omstandigheden wijzigen.

49. Inzake posten die door de entiteit zijn gewaardeerd met gebruikmaking van een waarderingsmodel wordt van de accountant niet verwacht dat zijn standpunt in de plaats komt van dat van het bestuur van de entiteit. De accountant beoordeelt met name het model en evalueert of het geschikt is en of de gehanteerde veronderstellingen redelijk zijn. Het kan bijvoorbeeld onjuist zijn een discounted cashflow methode te hanteren bij het waarderen van een deelneming in een startende onderneming wanneer er op dit moment geen opbrengsten zijn waarop de verwachting van toekomstige winsten of kasstromen kan worden gebaseerd.
50. **De accountant dient controlewerkzaamheden uit te voeren op de gegevens die zijn gebruikt bij het ontwikkelen van waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop en te evalueren of de waarderingen tegen reële waarde op de juiste wijze zijn afgeleid van deze gegevens en van de veronderstellingen die het bestuur van de entiteit heeft gehanteerd.**
51. De accountant evalueert of de gegevens waarop de waardering tegen reële waarde is gebaseerd, inclusief de gegevens die zijn gebruikt in de werkzaamheden van de deskundige, juist, volledig en relevant zijn; tevens gaat hij na of de waarderingen tegen reële waarde correct zijn vastgesteld uitgaande van deze gegevens en van de veronderstellingen van het bestuur van de entiteit. De werkzaamheden van de accountant kunnen bijvoorbeeld ook controlewerkzaamheden inhouden zoals het vaststellen van de bron van de gegevens, het maken van herberekeningen en het beoordelen van informatie op onderlinge consistentie waaronder het nagaan of deze informatie in overeenstemming is met het voornemen van het bestuur van de entiteit om bepaalde gedragslijnen uit te voeren zoals is behandeld in de paragrafen 22 en 23 van deze Standaard.

Het maken van onafhankelijke schattingen van de reële waarde ter bevestiging van de juistheid

52. De accountant kan een onafhankelijke schatting maken van de reële waarde (bijvoorbeeld door gebruik te maken van een door hem zelf ontwikkeld model) ter bevestiging van de waardering tegen reële waarde door de entiteit. Bij het maken van een onafhankelijke schatting waarbij gebruik wordt gemaakt van de veronderstellingen van het bestuur van de entiteit evalueert de accountant deze veronderstellingen zoals behandeld in de paragrafen 39 - 49 van deze Standaard. In plaats van gebruik te maken van de veronderstellingen van het bestuur van de entiteit kan hij ook afzonderlijke veronderstellingen ontwikkelen om vergelijkingsmateriaal te hebben voor de waarderingen tegen reële waarde zoals die door het bestuur van de entiteit zijn uitgevoerd. In dat geval verkrijgt de accountant echter wel inzicht in de veronderstellingen van het bestuur. Hij gebruikt dit inzicht om vast te stellen dat zijn model rekening houdt met de belangrijkste variabelen en om een eventueel belangrijk verschil met de schatting van het bestuur te evalueren. Hij voert tevens controlewerkzaamheden uit op de gegevens die zijn gebruikt om waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop te ontwikkelen zoals is behandeld in de paragrafen 50 en 51 van deze Standaard. Bij het uitvoeren van deze werkzaamheden tijdens een controle

neemt de accountant de aanwijzingen in acht die zijn opgenomen in Standaard 520, "Cijferanalyse".

Gebeurtenissen na de einddatum van de periode

53. **De accountant dient rekening te houden met het effect van gebeurtenissen na de einddatum van de periode op de waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop in een financieel overzicht.**
54. Transacties en gebeurtenissen die zich voordoen na de einddatum van de periode maar voor de afronding van de controle, kunnen geschikte controle-informatie opleveren met betrekking tot de waardering tegen reële waarde die het bestuur van de entiteit heeft gehanteerd. Zo kan een verkoop van een belegging in onroerend goed kort na de einddatum van de periode controle-informatie opleveren met betrekking tot de waardering tegen reële waarde.
55. In de periode na de einddatum van de periode kunnen de omstandigheden echter veranderen ten opzichte van die per einddatum van de periode. Informatie over reële waarde na de einddatum van de periode kan een weergave zijn van gebeurtenissen die zijn opgetreden na de einddatum van de periode en niet van de omstandigheden die zich per einddatum van de periode voordeden. De koersen van veel verhandelde effecten die na de einddatum van de periode zijn veranderd, leveren gewoonlijk geen geschikte controle-informatie over de waarde van die effecten per einddatum van de periode. De accountant handelt bij het evalueren van controle-informatie inzake dergelijke gebeurtenissen overeenkomstig Standaard 560, "Gebeurtenissen na de einddatum van de periode".

Toelichting met betrekking tot reële waarde

56. **De accountant dient te evalueren of de toelichtingen met betrekking tot de reële waarde die door de entiteit zijn gegeven in overeenstemming zijn met haar grondslagen voor de financiële verslaggeving.**
57. Het geven van informatie over de reële waarde is in veel stelsels van financiële verslaggeving een belangrijk aspect van financiële overzichten. Veelal is toelichting over de reële waarde vereist wegens de relevantie voor de gebruikers bij het beoordelen van de prestaties en de financiële positie van de entiteit. Sommige entiteiten geven naast de informatie die is vereist door de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving vrijwillig aanvullende informatie over de reële waarde in de toelichting op financiële overzichten.
58. -
59. De accountant evalueert of de entiteit de juiste toelichting heeft gegeven over de reële waarde die door haar grondslagen voor de financiële verslaggeving is vereist. Wanneer een post een hoge mate van onzekerheid over de waardering in zich heeft, stelt de accountant vast of de toelichting

voldoende is om de gebruikers over deze onzekerheid te informeren. De accountant kan bijvoorbeeld evalueren of de toelichting over de boven- en ondergrens van bedragen waartussen de reële waarde redelijkerwijs geacht wordt te liggen, en over de veronderstellingen waarop deze grenzen zijn gebaseerd, geschikt is binnen de voor de entiteit van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving, indien het bestuur van de entiteit van mening is dat het vermelden van één bedrag niet juist is. Indien van toepassing beoordeelt de accountant ook of de entiteit heeft voldaan aan de vereisten voor verwerking en toelichting met betrekking tot veranderingen in de waarderingmethode die is gehanteerd bij het vaststellen van de waardering tegen reële waarde.

60. Wanneer toelichting over de informatie omtrent reële waarde binnen de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving achterwege wordt gelaten omdat het niet uitvoerbaar is de reële waarde met voldoende betrouwbaarheid te bepalen, evalueert de accountant de toereikendheid van de toelichtingen die in deze omstandigheden vereist zijn. Indien de entiteit de informatie over de reële waarde die wordt vereist door de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving niet adequaat heeft toegelicht, evalueert de accountant of het financiële overzicht een afwijking van materieel belang vertoont doordat wordt afgeweken van de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving.

Evalueren van de uitkomsten van de controlewerkzaamheden

61. **Bij de definitieve beoordeling of de waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop in het financiële overzicht in overeenstemming zijn met de voor de entiteit van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving, dient de accountant een evaluatie te maken van zowel de toereikendheid van de verkregen controle-informatie als de consistentie van die informatie met andere informatie die tijdens de controle is verkregen en geëvalueerd.**
62. Bij het beoordelen of waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop in het financiële overzicht in overeenstemming zijn met de voor de entiteit van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving, evalueert de accountant de consistentie tussen de controle-informatie die is verkregen tijdens de controle van de waardering tegen reële waarde en andere controle-informatie die is verkregen tijdens de controle, binnen de context van het financiële overzicht als geheel. Hij gaat bijvoorbeeld na of er een verband of wederzijdse betrekking bestaat of dient te bestaan tussen de rentepercentages die zijn gebruikt bij het contant maken van toekomstige kasstromen om de reële waarde van een belegging in onroerend goed te bepalen, en de rentepercentages op leningen die thans door de entiteit worden aangegaan voor het verkrijgen van beleggingen in onroerend goed.

Bevestigingen van het bestuur van de entiteit

63. De accountant dient van het bestuur van de entiteit schriftelijke bevestigingen te verkrijgen inzake de redelijkheid van de belangrijkste veronderstellingen, waarin ook is aangegeven of deze een juiste weergave zijn van de voornemens van het bestuur van de entiteit en van haar mogelijkheden om namens de entiteit bepaalde gedragslijnen tot uitvoering te brengen die relevant zijn voor de waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop.
64. Standaard 580, "Bevestigingen van het bestuur van de entiteit" behandelt het gebruikmaken van bevestigingen van het bestuur van de entiteit als controle-informatie. Afhankelijk van de aard, het materiële belang en de complexiteit van de reële waarde kunnen de bevestigingen van het bestuur van de entiteit over waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop in een financieel overzicht ook bevestigingen omvatten die betrekking hebben op het volgende:
- De juistheid van de waarderingmethoden inclusief de daarmee verband houdende veronderstellingen die door het bestuur van de entiteit zijn gehanteerd bij het bepalen van de reële waarde binnen de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving en de consistentie in de toepassing van de methoden.
 - De argumentatie die door het bestuur van de entiteit is gehanteerd om af te wijken van de veronderstelling inzake het gebruikmaken van reële waarde binnen de voor de entiteit van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving.
 - De volledigheid en de juistheid van de toelichtingen met betrekking tot reële waarde binnen de voor de entiteit van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving.
 - Of gebeurtenissen na de einddatum van de periode een aanpassing noodzakelijk maken op waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop opgenomen in het financiële overzicht.

Communicatie met organen belast met governance

65. Standaard 260, "Communicatie over controle-aangelegenheden met organen belast met governance" vereist dat accountants de controle-aangelegenheden, die van belang zijn in het kader van governance, communiceren met de organen belast met governance. Vanwege de onzekerheden die dikwijls samenhangen met bepaalde waarderingen tegen reële waarde kan het mogelijke effect van bepaalde significante risico's op financiële overzichten van belang zijn in het kader van governance. Zo overweegt de accountant om te communiceren over de aard van de belangrijkste veronderstellingen die zijn gehanteerd bij de waardering tegen reële waarde, over de mate van subjectiviteit die een rol heeft gespeeld bij het ontwikkelen van de veronderstellingen en over het relatieve materiële belang

voor het financiële overzicht als geheel van de posten die zijn gewaardeerd tegen reële waarde. De accountant neemt de aanwijzingen in acht die zijn opgenomen in Standaard 260, "Communicatie over controle-aangelegenheden met organen belast met governance" bij het bepalen van de aard en de vorm van communicatie.

Specifieke aspecten publieke sector

1. Veel overheden gaan over op een baten-lastenstelsel en nemen de reële waarde als basis voor de waardering van veel categorieën activa en passiva of voor toelichtingen op posten in financiële overzichten. De algemene uitgangspunten van deze Standaard zijn daardoor van toepassing op de overwegingen bij de controle van waarderings tegen reële waarde en de toelichtingen daarop die voorkomen in financiële overzichten van entiteiten binnen de publieke sector.
2. Paragraaf 3 van deze Standaard vermeldt dat wanneer waarderings tegen reële waarde en de toelichtingen daarop van materieel belang zijn voor financiële overzichten, de accountant toereikende controle-informatie dient te verkrijgen over het feit dat waarderings tegen reële waarde en de toelichtingen daarop in overeenstemming zijn met de voor de entiteit van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving. De International Public Sector Accounting Standards omvatten een aantal richtlijnen die de verwerking van of de toelichting inzake reële waarde vereisen of toestaan.
3. Zoals is aangegeven in paragraaf 8 van deze Standaard kan de vaststelling van de reële waarde van bepaalde activa of passiva complex zijn wanneer daarvoor geen actieve markt bestaat. Dit kan een bijzonder aandachtspunt zijn binnen de publieke sector waar entiteiten belangrijke gespecialiseerde activa bezitten. Verder zijn er veel activa in bezit van entiteiten binnen de publieke sector die geen kasstromen genereren. In deze situaties kan een schatting worden gemaakt van de reële waarde of van een vergelijkbare actuele waarde door het raadplegen van andere waarderingsmethoden waaronder de vervangingswaarde verminderd met de afschrijvingen daarop en de methoden van indexering van de kostprijs.

Bijlage: Waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop onder verschillende stelsels van financiële verslaggeving

1. Verschillende stelsels van financiële verslaggeving vereisen of bieden de mogelijkheid tot een aantal verschillende vormen van waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop. Zij verschillen ook in de mate waarin zij aanwijzingen geven voor de grondslagen voor waardering van activa en passiva of de toelichtingen daarop. Sommige stelsels van financiële verslaggeving geven aanwijzingen in de vorm van voorschriften, andere geven algemene aanwijzingen en sommige geven in het geheel geen aanwijzingen. Daarnaast bestaan er ook branchespecifieke toepassingen voor waardering tegen reële waarde en de toelichting daarop.
2. Er kunnen verschillende definities van reële waarde bestaan tussen stelsels van financiële verslaggeving of voor verschillende activa, passiva of toelichtingen binnen een bepaald stelsel. International Accounting Standard (IAS) 39, "Financiële Instrumenten: Verwerking en Waardering", definieert reële waarde bijvoorbeeld als "het bedrag waarvoor een actief kan worden verhandeld of een verplichting kan worden afgewikkeld tussen ter zake goed geïnformeerde, tot een transactie bereid zijnde partijen die onafhankelijk zijn." Het beginsel van reële waarde gaat gewoonlijk eerder uit van een transactie op dit moment dan van een afwikkeling in het verleden of in de toekomst. Daardoor zou het proces van waardering tegen reële waarde een onderzoek kunnen zijn naar de geschatte prijs waarvoor die transactie tot stand zou komen. Bovendien kunnen verschillende stelsels van financiële verslaggeving termen hanteren als "bedrijfseigen waarde", "gebruikswaarde" of soortgelijke begrippen, maar deze kunnen toch gerekend worden tot het beginsel van reële waarde binnen deze Standaard.
3. Verschillende stelsels van financiële verslaggeving kunnen veranderingen in de waardering tegen de reële waarde die zich in de loop van de tijd voordoen op verschillende manieren behandelen. Zo kan bijvoorbeeld een bepaald stelsel van financiële verslaggeving vereisen dat veranderingen direct in het eigen vermogen worden verantwoord terwijl andere stelsels vereisen dat deze via de winst- en verliesrekening worden weergegeven. In sommige stelsels wordt het antwoord op de vraag of gebruik wordt gemaakt van waardering tegen reële waarde of op welke wijze deze wordt toegepast, beïnvloed door het voornemen van het bestuur van de entiteit om met betrekking tot de bepaalde activa of passiva een zekere gedragslijn te volgen.
4. Verschillende stelsels van financiële verslaggeving kunnen bepaalde specifieke eisen stellen aan waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop in financiële overzichten en kunnen deze in een verschillende mate voorschrijven of toestaan. Het stelsel van financiële verslaggeving kan:
 - Vereisten voorschrijven voor waardering, presentatie en toelichting voor bepaalde informatie die in financiële overzichten is verwerkt of voor informatie die is opgenomen in de toelichting op financiële overzichten of die als additionele informatie is gepresenteerd;

- Bepaalde waarderingen toestaan die gebruikmaken van reële waarden ter keuze van de entiteit of alleen wanneer aan bepaalde voorwaarden is voldaan;
 - Een specifieke methode voorschrijven voor het vaststellen van de reële waarde, bijvoorbeeld het gebruikmaken van een onafhankelijke taxatie of een bepaalde manier om de discounted cashflow te hanteren;
 - Toestaan een keuze te maken voor het vaststellen van de reële waarde uit een aantal alternatieve methoden (de criteria voor de keuze kunnen al dan niet zijn bepaald door het stelsel van financiële verslaggeving); of
 - Geen aanwijzingen verschaffen voor de waardering op of de toelichting met betrekking tot reële waarde anders dan dat het hanteren daarvan duidelijk is op grond van gewoonte of gebruik, bijvoorbeeld een gebruik binnen een bedrijfstak.
5. Sommige stelsels van financiële verslaggeving stellen als eerste voorwaarde voor het verplicht toepassen of het toestaan van waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop dat de reële waarde op een betrouwbare wijze voor activa en passiva kan worden bepaald. In sommige gevallen kan niet aan deze voorwaarde worden voldaan wanneer er voor een actief of passief geen marktnotering in een actieve markt bestaat en andere methoden om een redelijke schatting van de reële waarde daarvan te maken duidelijk ongeschikt en onwerkbaar zijn.
6. Sommige stelsels van financiële verslaggeving stellen als eis dat waarderingen op een bepaalde voorgeschreven wijze worden aangepast of gewijzigd of dat andere overwegingen, die alleen gelden voor een bepaald actief of passief, in acht worden genomen. Zo kan voor de verantwoording van een belegging in onroerend goed worden vereist dat er aanpassingen worden gemaakt ten opzichte van een getaxeerde marktwaarde, zoals aanpassingen voor geschatte kosten bij verkoop, aanpassingen die betrekking hebben op de fysieke toestand en de ligging van het onroerend goed en dergelijke zaken. Om dezelfde redenen moeten prijsnoteringen misschien worden aangepast en gewijzigd om te komen tot een betere maatstaf voor de reële waarde als er geen actieve markt bestaat voor een bepaald actief. Zo zijn prijsnoteringen mogelijk geen goede indicatie van de reële waarde wanneer er slechts af en toe wordt gehandeld in de markt, de markt slecht is georganiseerd of er slechts geringe hoeveelheden worden verhandeld ten opzichte van de totale omvang van het aantal verhandelbare eenheden. Dientengevolge moeten dergelijke marktprijzen wellicht worden aangepast en gewijzigd. Alternatieve bronnen voor marktinformatie kunnen noodzakelijk zijn om dergelijke aanpassingen of wijzigingen door te voeren.

Het vóórkomen van waardering tegen reële waarde

7. Waarderingen en toelichtingen gebaseerd op de reële waarde komen in toenemende mate voor in stelsels van financiële verantwoording. Reële waarden kunnen op meerdere manieren voorkomen in en van invloed zijn op het opstellen van financiële overzichten, zoals de waardering tegen reële waarde van de onderstaande posten:
- Bepaalde activa of passiva, zoals verhandelbare effecten of schulden om een verplichting via een financieel instrument op stelselmatige wijze of periodiek tegen marktwaarde af te wikkelen.
 - Bepaalde onderdelen van het eigen vermogen, bijvoorbeeld bij de verwerking, de waardering en de presentatie van sommige financiële instrumenten zoals een obligatie die door de houder ervan kan worden geconverteerd in aandelen van de emittent.
 - Bepaalde activa of passiva die door een fusie of overname zijn verkregen. De eerste bepaling van goodwill ontstaat bij de aankoop van een entiteit in een overname is gewoonlijk gebaseerd op de waardering van de verworven activa en passiva tegen reële waarde en op de reële waarde van de betaalde vergoeding.
 - Bepaalde activa of passiva die eenmalig zijn aangepast naar reële waarde. Sommige stelsels van financiële verslaggeving kunnen waardering tegen reële waarde vereisen om de omvang vast te stellen van de aanpassing van de waardering van een actief of van een groep van activa als onderdeel van de bepaling van een waardevermindering. Als voorbeeld kan worden genoemd een toets op een bijzondere waardevermindering van goodwill die is verworven bij een fusie of overname en die gebaseerd is op de reële waarde van een bepaald zelfstandig bedrijfsonderdeel of rapporterende eenheid, waarbij de waarde wordt toegerekend aan de groep van activa en passiva van het onderdeel of de eenheid om de daarin opgesloten goodwill af te leiden ter vergelijking met de geadministreerde goodwill.
 - Het in totalen opnemen van activa en passiva. In sommige omstandigheden vereist de waardering van een verzameling of een groep activa of passiva het in een totaalbedrag opnemen van de reële waarden van een aantal individuele activa of passiva in een dergelijke verzameling of groep. Binnen de voor een entiteit van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving zou de waardering van een portefeuille van uiteenlopende leningen vastgesteld kunnen worden op basis van de reële waarde van sommige categorieën van de leningen die in deze portefeuille voorkomen.
 - Transacties die het ruilen met gesloten beurs van activa tussen onafhankelijke partijen met zich brengen. Bijvoorbeeld een uitwisseling van bedrijfsfaciliteiten tussen verschillende bedrijfsonderdelen zonder dat daarvoor betaling plaatsvindt.

- Informatie die wordt uiteengezet in de toelichting op financiële overzichten of gepresenteerd wordt als additionele informatie, maar die niet in de financiële overzichten is verwerkt.

<i>Inleiding</i>	1 - 6
<i>Bestaan en toelichting van verbonden partijen</i>	7 - 8
<i>Transacties met verbonden partijen</i>	9 - 12
<i>Onderzoek van geïdentificeerde transacties met verbonden partijen</i>	13 - 14
<i>Bevestiging van het bestuur van de entiteit</i>	15
<i>Controlebevindingen en rapportering</i>	16
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1 - 2

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven inzake de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot verbonden partijen en de transacties met deze partijen en voor de in dit kader uit te voeren controlewerkzaamheden. Het voorgaande is van toepassing onafhankelijk van het feit of Richtlijn voor de jaarverslaggeving 330, "Verbonden partijen" of gelijksoortige voorschriften onderdeel vormen van de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving.
2. **De accountant dient controlewerkzaamheden uit te voeren die erop gericht zijn om toereikende controle-informatie te verkrijgen aangaande het door het bestuur identificeren en vermelden van verbonden partijen en van transacties tussen hen die van betekenis zijn voor de financiële overzichten.** Hierbij wordt opgemerkt dat van een controle niet mag worden verwacht dat deze alle transacties tussen verbonden partijen doet ontdekken.
3. Zoals in Standaard 200, "Doelstelling en algemene uitgangspunten van de controle van financiële overzichten" is aangegeven zijn er in bepaalde omstandigheden beperkingen die de aanneemelijkheid van controle-informatie die beschikbaar is om conclusies te trekken over bepaalde beweringen, kunnen beïnvloeden. Gezien de mate van onzekerheid die inherent is aan de beweringen over de volledigheid van de gegevens inzake verbonden partijen, worden de in deze Standaard aangegeven controlewerkzaamheden met betrekking tot deze bewering toereikend geacht, tenzij de accountant een omstandigheid constateert, die:
 - a. er de oorzaak van is dat het risico van een afwijking van materieel belang groter is dan in normale omstandigheden;
 - b. er op wijst, dat zich een onjuistheid van materieel belang met betrekking tot verbonden partijen heeft voorgedaan.

Indien er enige aanwijzing is dat dergelijke omstandigheden zich voordoen, dient de accountant de controlewerkzaamheden aan te passen, uit te breiden of aan te vullen al naar gelang wat hij in de gegeven omstandigheden nodig acht.
4. De begrippen inzake verbonden partijen zijn opgenomen in Richtlijn voor de jaarverslaggeving 330, "Verbonden partijen" en zijn voor het doel van deze Standaard ¹ overeenkomstig van toepassing.

¹ De definities van verbonden partijen en transacties tussen verbonden partijen zijn als volgt:
Verbonden partijen - Conform Richtlijn voor de jaarverslaggeving 330 is van verbonden partijen sprake als: een partij beslissende zeggenschap kan uitoefenen over een andere partij dan wel invloed van betekenis kan uitoefenen op het financieel en zakelijk beleid van de andere partij.

5. Het bestuur van de entiteit is verantwoordelijk voor de identificatie en de toereikende toelichting in de financiële overzichten van de verbonden partijen en de transacties daarmee. Deze verantwoordelijkheid vereist dat het bestuur van de entiteit een toereikende interne beheersing ontwikkelt opdat is verzekerd dat de transacties met verbonden partijen op een juiste wijze in het informatiesysteem worden onderkend en in de financiële overzichten worden toegelicht.
6. Het is nodig dat de accountant voldoende kennis van de entiteit en haar omgeving bezit om hem in staat te stellen de gebeurtenissen, transacties en gebruiken die kunnen leiden tot een risico van een afwijking van materieel belang met betrekking tot verbonden partijen en transacties daarmee, te onderkennen. Hoewel het bestaan van verbonden partijen en transacties tussen dergelijke partijen behoort tot de normale bedrijfsuitoefening, moet de accountant hieraan extra aandacht schenken, aangezien:
 - a. de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving, kunnen vereisen dat een bepaalde verbondenheid tussen partijen en transacties met die partijen in de financiële overzichten wordt vermeld, zoals bijvoorbeeld is aangegeven in Richtlijn voor de jaarverslaggeving 330, "Verbonden partijen";
 - b. het bestaan van verbonden partijen of transacties met verbonden partijen van invloed kan zijn op de financiële overzichten. Zo kan bijvoorbeeld bij een entiteit, voor de post belastingen rekening moeten worden gehouden met belastingwetten van verschillende rechtsgebieden, die speciale aandacht vragen indien sprake is van verbonden partijen;
 - c. de bron van de controle-informatie van invloed is op het oordeel van de accountant over haar betrouwbaarheid. Aan controle-informatie verkregen van of verstrekt door niet-verbonden derde partijen wordt in het algemeen een grotere betrouwbaarheid toegekend; en
 - d. de beweegredenen voor een transactie met verbonden partijen andere kunnen zijn dan normale zakelijke, bijvoorbeeld winstverschuiving of zelfs fraude.

Bestaan en toelichting van verbonden partijen

7. **De accountant dient de informatie aangaande de namen van alle bekend zijnde verbonden partijen welke door de organen belast met governance en het bestuur van de entiteit is verschaft te beoordelen en dient met betrekking tot het vaststellen van de volledigheid van die informatie de volgende controlewerkzaamheden uit te voeren:**

Transacties tussen verbonden partijen - Een overdracht van middelen of verplichtingen tussen verbonden partijen, ongeacht of daarvoor een bedrag in rekening wordt gebracht.

- a. doornemen van het controledossier van vorig jaar op namen van bekende verbonden partijen;
- b. beoordelen van de interne procedures voor de identificatie van verbonden partijen;
- c. informeren of de leden van organen belast met governance of het leidinggevend personeel van de entiteit deel uitmaken van belangrijke organen van andere entiteiten;
- d. kennisnemen van het aandeelhoudersregister om de namen van belangrijke aandeelhouders te verkrijgen;
- e. kennisnemen van de notulen van aandeelhoudersvergaderingen, en de vergaderingen van de organen belast met governance, of andere relevante statutaire vastleggingen zoals een lijst met belangen (bij andere ondernemingen) van het bestuur;
- f. informeren naar verbonden partijen bij accountants betrokken of betrokken geweest bij de opdracht; en
- g. kennisnemen van de belastingaangiften van de entiteit en andere informatie die aan regelgevende instanties is verstrekt.

Indien naar het oordeel van de accountant het risico dat belangrijke verbonden partijen onontdekt blijven laag is, kunnen deze werkzaamheden op een verantwoorde wijze worden beperkt.

8. Indien de van toepassing zijnde de grondslagen voor de financiële verslaggeving vereisen dat verbonden partijen worden toegelicht, dient de accountant zich ervan te overtuigen dat de toelichting toereikend is.

Transacties met verbonden partijen

9. De accountant dient informatie verkregen van de organen belast met governance en het bestuur van de entiteit aangaande transacties met verbonden partijen te beoordelen en dient attent te zijn op het bestaan van andere van materieel belang zijnde transacties met verbonden partijen.
10. Bij het verkrijgen van kennis van de interne beheersing van de entiteit dient de accountant de toereikendheid na te gaan van de beheersingsactiviteiten met betrekking tot het autoriseren en vastleggen van transacties met verbonden partijen.
11. Bij de uitvoering van zijn werkzaamheden in het kader van zijn opdracht is de accountant alert op transacties die in de gegeven omstandigheden ongebruikelijk lijken. Zulke transacties kunnen

duiden op een verbondenheid tussen partijen, die tot op dat moment nog niet bekend was. Voorbeelden van dergelijke transacties zijn:

- Transacties overeengekomen onder ongewone voorwaarden, zoals ongebruikelijke prijzen, interestpercentages, garanties of aflossingsvoorwaarden.
 - Transacties waarvoor geen logische zakelijke verklaring te geven is.
 - Transacties die inhoudelijk afwijken van de formeel-juridische vorm waarin ze zijn geëffectueerd.
 - Transacties die op andere dan de gebruikelijke wijze zijn verwerkt.
 - Transacties met bepaalde afnemers of leveranciers, die qua volume of geldelijke omvang aanmerkelijk groter zijn dan in vergelijking met anderen.
 - Niet geregistreerde transacties zoals ontvangen of verleende managementdiensten waarvoor geen vergoeding in rekening wordt gebracht.
12. Controlewerkzaamheden van de accountant in het kader van de controle kunnen leiden tot het ontdekken van transacties met verbonden partijen. Voorbeelden zijn:
- Het uitvoeren van detailcontroles op mutaties van transacties en saldi.
 - Het kennismaken van de notulen van de aandeelhoudersvergaderingen en de vergaderingen van de organen belast met governance.
 - Het beoordelen van grootboekrekeningen op grote of ongebruikelijke transacties of saldi, met bijzondere aandacht voor transacties verwerkt op of rond de einddatum van de verslagperiode.
 - Het beoordelen van bevestigingen van derden met betrekking tot uitstaande of opgenomen leningen en van standaardbankverklaringen. Dit kan een aanwijzing geven voor het bestaan van een relatie met degene die een garantie heeft verstrekt en voor het bestaan van andere transacties met verbonden partijen.
 - Het beoordelen van (des)investeringen in kapitaalbelangen, bijvoorbeeld door koop of verkoop van een belang in een joint venture of in een andere entiteit.

Onderzoek van geïdentificeerde transacties met verbonden partijen

13. De accountant dient bij het verrichten van de controlewerkzaamheden met betrekking tot de geïdentificeerde transacties met verbonden partijen toereikende controle-informatie te verkrijgen, teneinde vast te stellen dat deze transacties op een juiste wijze zijn vastgelegd en toegelicht.
14. Uit de aard van de relatie met verbonden partijen vloeit voort dat de mogelijkheid bestaat dat de controle-informatie over een transactie met een verbonden partij summier is, bijvoorbeeld met betrekking tot de aanwezigheid van voorraden in consignatie bij een verbonden partij of een opdracht van de moedermaatschappij aan een deelneming om een royalty-uitgave te boeken. Vanwege de beperkte beschikbaarheid van toereikende controle-informatie omtrent zulke transacties, overweegt de accountant of controlewerkzaamheden zoals de volgende moeten worden verricht:
 - Het verkrijgen van bevestiging van de voorwaarden en het bedrag van de transactie met de verbonden partij.
 - Het onderzoek van informatie die de verbonden partij bezit.
 - Het afstemmen of het bespreken van de informatie met personen die betrokken zijn geweest bij de totstandkoming van de transactie, zoals bankiers, advocaten, garantiever-schaffers en agenten.

Bevestiging van het bestuur van de entiteit

15. De accountant dient een schriftelijke bevestiging van het bestuur van de entiteit te verkrijgen omtrent:
 - a. de volledigheid van de verschaftte informatie met betrekking tot de identificatie van verbonden partijen; en
 - b. de toereikendheid van de toelichting over de verbonden partijen in de financiële overzichten.

Controlebevindingen en rapportering

16. Indien de accountant niet in staat is toereikende controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot het bestaan van verbonden partijen en de daarmee aangegane transacties of concludeert dat

de toelichting daarover in de financiële overzichten niet toereikend is, dient de accountant een andere dan een goedkeurende accountantsverklaring te verstrekken.

Specifieke aspecten publieke sector

1. Bij het toepassen van de controlegrondslagen in deze Standaard moeten accountants aandacht schenken aan de wet- en regelgeving die voor entiteiten binnen de publieke sector en hun personeel met betrekking tot transacties met verbonden partijen van toepassing zijn. Dergelijke wet- en regelgeving kan het de entiteit en personeel verbieden transacties met verbonden partijen aan te gaan. Er kan ook wet- en regelgeving bestaan voor het personeel van entiteiten binnen de publieke sector om haar belangen in entiteiten waarmee zij op professionele en/of commerciële basis transacties verrichten bekend te maken. Als er dergelijke voorschriften bestaan kan het nodig zijn de controlewerkzaamheden uit te breiden om overtredingen van deze voorschriften te kunnen ontdekken.
2. Hoewel de International Public Sector Guideline 1, Financial Reporting by Government Business Enterprises (GBE's) aangeeft dat alle International Accounting Standards (IASs) van toepassing zijn op deze GBE's, vereist IAS 24, Related Parties Disclosures niet dat de transacties tussen door de overheid bestuurde entiteiten worden toegelicht. De begrippen verbonden partijen zoals die zijn opgenomen in IAS 24 en in deze Standaard zijn niet gericht op alle omstandigheden die voor entiteiten binnen de publieke sector van belang zijn. Zo worden, voor zover dat van belang is voor het toepassen van deze Standaard, de verhoudingen tussen onder andere het rijk en zelfstandige bestuursorganen niet besproken.

<i>Inleiding</i>	1 - 3
<i>Definities</i>	4
<i>Gebeurtenissen voor de datum van de accountantsverklaring</i>	5 - 8
<i>Feiten die worden geconstateerd na de datum van de accountantsverklaring maar voordat het financiële overzicht openbaar wordt gemaakt</i>	9 - 13
<i>Feiten die worden geconstateerd nadat het financiële overzicht openbaar is gemaakt</i>	14 - 19
<i>Emissieprospectussen</i>	20

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven inzake de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de periode. In deze Standaard wordt het begrip "gebeurtenissen na de einddatum van de controle" zowel gebruikt voor gebeurtenissen tussen het einde van de verslagperiode en de datum van de accountantsverklaring als voor gebeurtenissen na de datum van de accountantsverklaring.
2. **De accountant dient de invloed van gebeurtenissen na de einddatum van de periode op financiële overzichten en de accountantsverklaring in aanmerking te nemen.**
3. De Richtlijn voor de jaarverslaggeving 16o, "Gebeurtenissen na balansdatum en datering van de jaarrekening heeft betrekking op de behandeling in de financiële overzichten van zowel gunstige als ongunstige gebeurtenissen na balansdatum en onderscheidt twee soorten gebeurtenissen:
 - a. gebeurtenissen, die nadere informatie geven over de feitelijke situatie per balansdatum;
 - b. gebeurtenissen, die geen nadere informatie geven over de feitelijke situatie per balansdatum.

Definities

4. De volgende begrippen hebben de onderstaande betekenis:
 - a. "Datum van de financiële overzichten" is de datum van het einde van de laatste periode, die in het financiële verslag is opgenomen. Dit is in het algemeen de datum van de meest recente balans in de financiële overzichten die wordt gecontroleerd.
 - b. "Datum van goedkeuring van de financiële overzichten" is de datum waarop de organen, die hiertoe de bevoegdheid bezitten, verklaren dat zij de volledige set van financiële overzichten hebben opgesteld met inbegrip van de toelichting en dat zij hiervoor de verantwoordelijkheid hebben aanvaard. In sommige landen worden in de wet- of regelgeving de personen of organen specifiek aangeduid (bijvoorbeeld de bestuurders), die verantwoordelijk zijn voor de vaststelling dat een volledige set van financiële overzichten is opgesteld en wordt het noodzakelijke proces van goedkeuring omschreven. In andere landen wordt het proces van goedkeuring niet voorgeschreven in de wet- en regelgeving en heeft de entiteit haar eigen procedures bij het opstellen en voltooiën van haar financiële overzichten tegen de achtergrond van haar bestuurs- en governancestructuren. In

sommige landen wordt de eis gesteld van definitieve goedkeuring door de aandeelhouders voor de accountant niet noodzakelijk om tot het oordeel te kunnen komen dat toereikende controle-informatie is verkregen. De datum van goedkeuring van de financiële overzichten is in het kader van deze Standaard de eerdere datum waarop de organen, die hiertoe de bevoegdheid bezitten, vaststellen dat een volledige set van financiële overzichten is opgesteld.

- c. "Datum van de accountantsverklaring" is de datum waarop de accountant de accountantsverklaring ondertekent. De accountantsverklaring wordt niet eerder gedateerd dan de datum waarop de accountant toereikende controle-informatie heeft verkregen waarop zijn oordeel over de financiële overzichten kan worden gebaseerd¹. Toereikende controle-informatie omvat mede informatie waaruit blijkt dat de volledige set van financiële overzichten van de entiteit is opgesteld en dat de organen, die hiertoe de bevoegdheid bezitten hebben verklaard dat zij hiervoor de verantwoordelijkheid hebben aanvaard.
- d. "Datum waarop de financiële overzichten openbaar zijn gemaakt" is de datum dat de accountantsverklaring samen met de gecontroleerde financiële overzichten ter beschikking zijn gesteld voor derden, welke datum veelal samenvalt met de datum waarop deze stukken worden gedeponeerd bij het Handelsregister.

Gebeurtenissen voor de datum van de accountantsverklaring

5. **De accountant dient controlewerkzaamheden te verrichten die er op gericht zijn toereikende controle-informatie te verkrijgen dat alle gebeurtenissen voor de datum van de accountantsverklaring die aanpassing van of vermelding in een financieel overzicht vereisen, zijn signaleerd.** Er zijn altijd normale controlewerkzaamheden na de einddatum van de periode, bijvoorbeeld het controleren van de periode-afgrenzing van de voorraden en de betalingen aan crediteuren. Daarnaast moeten extra werkzaamheden worden uitgevoerd. De accountant wordt echter niet geacht alle aangelegenheden, ten aanzien waarvan eerder uitgevoerde controlewerkzaamheden bevredigende bevindingen hebben opgeleverd, ook na de einddatum van de periode te blijven volgen.
6. De controlewerkzaamheden ter signalering van gebeurtenissen, die aanpassing van of vermelding in het financiële overzicht kunnen vereisen, worden verricht tot een tijdstip dat zo dicht mogelijk bij de datum van de accountantsverklaring ligt. Bij de uitvoering van dergelijke controlewerkzaamheden wordt rekening gehouden met de risico-inschatting van de accountant en deze werkzaamheden omvatten in het algemeen het volgende:

¹ In de uitzonderingsomstandigheden wordt in wet- en regelgeving ook het punt in het rapporteringsproces aangegeven waarbij de controle geacht wordt afgerond te zijn.

- Het beoordelen van de maatregelen, die het bestuur heeft genomen om te garanderen dat gebeurtenissen na de einddatum van de periode worden gesignaleerd.
- Het kennisnemen van de notulen van de aandeelhoudersvergaderingen en de vergaderingen van de organen belast met governance, het audit comité en het bestuur, gehouden na de einddatum van de periode en het informeren naar onderwerpen die zijn besproken in vergaderingen waarvan nog geen notulen beschikbaar zijn.
- Het kennisnemen van de laatst beschikbare tussentijdse financiële verslagen en indien dit noodzakelijk en van toepassing wordt geacht begrotingen, liquiditeitsprognoses en andere daarmee verband houdende interne rapportages.
- Het bij de juridische adviseurs van de entiteit inwinnen van inlichtingen of nagaan van de huidige stand van zaken met betrekking tot eerdere mondeling of schriftelijk verkregen inlichtingen aangaande processen en claims.
- Het informeren bij het bestuur of gebeurtenissen na balansdatum zijn voorgekomen, die van invloed zouden kunnen zijn op de financiële overzichten. Voorbeelden van informatie over bepaalde onderwerpen, die aan het bestuur gevraagd wordt, zijn:
 - Wat de huidige stand van zaken is met betrekking tot balansposten, die bepaald zijn op grond van voorlopige of weinig concrete gegevens.
 - Of nieuwe schulden, leningen, of garantieverplichtingen zijn aangegaan.
 - Of verkoop of aankoop van activa heeft plaatsgevonden dan wel of daartoe het voornemen bestaat.
 - Of uitgifte van aandelen of obligaties heeft plaatsgevonden of een overeenkomst tot fusie of liquidatie is afgesloten, dan wel of het voornemen tot een van deze bedrijfshandelingen bestaat.
 - Of activa zijn onteigend door de overheid, dan wel zijn verwoest bijvoorbeeld door brand of overstroming.
 - Of zich nieuwe ontwikkelingen hebben voorgedaan ten aanzien van risicofactoren en voorwaardelijke baten en lasten.
 - Of ongebruikelijke correcties met betrekking tot het financiële overzicht zijn aangebracht of worden overwogen.

7. Als een onderdeel zoals een divisie, vestiging of dochtermaatschappij door een andere accountant wordt gecontroleerd, beoordeelt de accountant de werkzaamheden van de andere accountant met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de periode en de noodzaak om de andere accountant in te lichten aangaande de geplande datum van de accountantsverklaring.
8. **Indien de accountant gebeurtenissen ter kennis komen, die van materiële betekenis kunnen zijn voor de financiële overzichten dient de accountant te overwegen of die gebeurtenissen juist zijn verwerkt en toereikend zijn vermeld in de toelichting bij de financiële overzichten.**

Feiten die worden geconstateerd na de datum van de accountantsverklaring maar voordat het financiële overzicht openbaar wordt gemaakt

9. De verantwoordelijkheid van de accountant gaat niet zo ver, dat hij controlewerkzaamheden moet verrichten of inlichtingen moet inwinnen aangaande het financiële overzicht na de datum van de accountantsverklaring. Gedurende de periode tussen de datum van de accountantsverklaring en de datum dat het financiële overzicht openbaar wordt gemaakt, berust de verantwoordelijkheid voor het inlichten van de accountant over gebeurtenissen en feiten, die het financiële overzicht zouden kunnen beïnvloeden bij de leiding.
10. **Als de accountant tussen de datum van de accountantsverklaring en de datum dat het financiële overzicht openbaar wordt gemaakt, kennis neemt van een feit dat het financiële overzicht materieel zou kunnen beïnvloeden, dient de accountant te beoordelen of het financiële overzicht moet worden gewijzigd, de kwestie te bespreken met het bestuur en te handelen zoals op grond van de omstandigheden noodzakelijk is.**
11. Als het bestuur het financiële overzicht wijzigt, voert de accountant de controlewerkzaamheden uit die in de gegeven omstandigheden noodzakelijk zijn en brengt aan het bestuur een nieuwe verklaring uit aangaande het gewijzigde financiële overzicht. De nieuwe accountantsverklaring wordt niet vroeger gedateerd dan dat het gewijzigde financiële overzicht is ondertekend of vastgesteld en dienovereenkomstig worden de in de paragrafen 5 en 6 van deze Standaard vermelde controlewerkzaamheden verlengd tot de datum van de nieuwe accountantsverklaring.
12. **Als het bestuur het financiële overzicht niet wijzigt onder omstandigheden waarin de accountant van mening is dat wijziging noodzakelijk is en nog geen toestemming tot openbaarmaking van de accountantsverklaring is gegeven, dient de accountant een accountantsverklaring met beperking of een afkeurende accountantsverklaring uit te brengen zoals beschreven in Standaard 705N: "Aanpassingen in de formulering van oordeelparagraaf in de accountantsverklaring".**
13. Als het financiële overzichten betreft en reeds toestemming tot openbaarmaking van de accountantsverklaring aan de entiteit is gegeven, maakt de accountant aan de organen belast met governance bekend, dat hij zijn toestemming om de accountantsverklaring in samenhang met de financiële

overzichten openbaar te maken, intrekt. Indien toch openbaarmaking plaatsvindt, wordt de accountant geacht maatregelen te treffen om te voorkomen, dat derden zich op de accountantsverklaring baseren. De te nemen maatregelen zijn afhankelijk van de wettelijke rechten en plichten van de accountant en de aanbevelingen van de juridisch adviseur van de accountant.

Feiten die worden geconstateerd nadat het financiële overzicht openbaar is gemaakt

14. Nadat het financiële overzicht openbaar is gemaakt, heeft de accountant niet meer de verplichting om inlichtingen in te winnen aangaande deze financiële overzichten
15. *Aan artikel 2:362 lid 6 BW kan worden ontleend, dat indien na de vaststelling van de jaarrekening door de Algemene Vergadering van Aandeelhouders blijkt dat de jaarrekening in ernstige mate te kort schiet in het geven van het inzicht conform artikel 2:362 lid 1 BW, het bestuur daaromtrent onverwijld bericht aan de leden of aandeelhouders en een mededeling daaromtrent deponereert ten kantore van het handelsregister; en dat bij de mededeling een accountantsverklaring wordt gevoegd, indien de jaarrekening overeenkomstig artikel 2:393 BW is gecontroleerd.
In het geval dat zijn opdrachtgever medewerking weigert distantieert de accountant zich van de openbaar gemaakte stukken. Wanneer het bij een openbaar register gedeponeerde stukken betreft kan dit bijvoorbeeld door dit register schriftelijk te berichten dat de verklaring ten onrechte openbaar gemaakt is. In andere gevallen kan bijvoorbeeld publicatie in een landelijk dagblad worden overwogen.*
16. -
17. -
18. -
19. -

Emissieprospectussen

20. **Ten aanzien van emissieprospectussen dient de accountant alle van toepassing zijnde wettelijke en overige eisen voor alle rechtsgebieden waarin de effecten worden aangeboden in aanmerking te nemen.** Zo kan het voor de accountant noodzakelijk zijn om aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren tot de datum van het definitieve prospectus. Deze werkzaamheden omvatten in het algemeen het uitvoeren van de in de paragrafen 5 en 6 van deze Standaard genoemde controlewerkzaamheden tot een datum, die zo dicht mogelijk ligt bij de datum van het definitieve prospectus en het kennisnemen van het prospectus om vast te stellen of de andere informatie in het prospectus in overeenstemming is met de financiële informatie, waarbij de accountant een verklaring heeft afgegeven.

<i>Inleiding</i>	1 - 2
<i>De verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit</i>	3 - 8
<i>De verantwoordelijkheid van de accountant</i>	9 - 10
<i>Planning en het uitvoeren van risicoanalyses</i>	11 - 16
<i>Het evalueren van de inschatting van het bestuur van de entiteit</i>	17 - 21
<i>De periode aansluitend op de inschattingsperiode van het bestuur van de entiteit</i>	22 - 25
<i>Aanvullende controlewerkzaamheden na de identificatie van gebeurtenissen of omstandigheden</i>	26 - 29
<i>Controlebevindingen en rapportering</i>	30 - 38
<i>Aanzienlijke vertraging in de ondertekening of goedkeuring van de financiële overzichten</i>	39
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen vast te stellen en aanwijzingen te geven ten aanzien van de verantwoordelijkheid van de accountant inzake de continuïteitsveronderstelling van de bedrijfsactiviteiten als basis voor de opstelling van de financiële overzichten Dit betreft tevens de beoordeling van de inschatting van de door het bestuur van de entiteit veronderstelde mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten (continuïteitsveronderstelling ten aanzien van de bedrijfsactiviteiten)¹.
2. **De accountant dient bij de planning en uitvoering van de controlewerkzaamheden en de evaluatie van de controlebevindingen de aanvaardbaarheid te beoordelen van de door het bestuur van de entiteit veronderstelde continuïteit van de bedrijfsactiviteiten.**

De verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit

3. De continuïteitsveronderstelling is een grondbeginsel bij de opstelling van de financiële overzichten. Bij de veronderstelde duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten wordt een entiteit gewoonlijk geacht haar activiteiten in de nabije toekomst voort te zetten waarbij noch de intentie noch de noodzaak tot liquidatie, het staken van bedrijfsactiviteiten of het ingevolge wet- of regelgeving aan crediteuren verzoeken om mee te werken aan schuldsanering, aan de orde zijn. Dienovereenkomstig worden de activa en passiva gewaardeerd onder de veronderstelling dat de entiteit op de normale wijze in staat zal zijn haar activa te realiseren en aan haar verplichtingen te voldoen.
4. Sommige stelsels van grondslagen voor financiële verslaggeving bevatten een expliciete vereiste voor het bestuur van de entiteit om een beoordeling uit te voeren van de mogelijkheid om de entiteit in continuïteit voort te zetten, en geven richtlijnen voor zaken die overwogen moeten worden en toelichtingen die gegeven moeten worden met betrekking tot de continuïteitsveronderstelling. Bijvoorbeeld International Accounting Standard (IAS) 1 "Presentation of Financial Statements" vereist van het bestuur van de entiteit om een beoordeling uit te voeren van de mogelijkheid om de entiteit in continuïteit voort te zetten.
5. Aangezien de continuïteitsveronderstelling een grondbeginsel is bij het opstellen van de financiële overzichten berust bij het bestuur van de entiteit de verantwoordelijkheid om de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten in te schatten ook als het stelsel van externe verslaggeving niet die expliciete verantwoordelijkheid hiertoe bevat. De Richtlijnen voor de jaarverslaggeving bevatten niet de expliciete eis dat het bestuur de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten specifiek inschat.

¹ In het verdere vervolg van deze Standaard continuïteitsveronderstelling genoemd

6. Als de afgelopen jaren winstgevend waren en er is gemakkelijke toegang tot de kapitaalmarkt, behoeft het bestuur van de entiteit haar inschatting niet van een gedetailleerde analyse te voorzien.
7. De inschatting van de continuïteitsveronderstelling door het bestuur van de entiteit, omvat een beoordeling op een bepaald tijdstip van de toekomstverwachtingen met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die inherent onzeker zijn. De volgende factoren zijn daarbij van belang:
 - In het algemeen is de mate van onzekerheid, die samenhangt met de toekomstverwachtingen met betrekking tot een gebeurtenis of omstandigheid, aanzienlijk groter naarmate die beoordeling verder in de toekomst ligt. Daarom specificeren de meeste stelsels van externe verslaggevingsregels, die een expliciete inschatting van het bestuur van de entiteit als eis stellen, de periode waarbinnen het bestuur alle beschikbare informatie in aanmerking dient te nemen.
 - Iedere beoordeling van de toekomst wordt gebaseerd op informatie die ten tijde van de beoordeling beschikbaar is. Latere gebeurtenissen kunnen een voorafgaande juiste beoordeling ondergraven.
 - De omvang en complexiteit van de entiteit, de aard en de toestand van de commerciële activiteiten en de gevoeligheid voor externe factoren, beïnvloedt de beoordeling aangaande de toekomstverwachtingen met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden.
8. Hieronder zijn voorbeelden weergegeven van gebeurtenissen of omstandigheden die bedrijfsrisico's kunnen veroorzaken, die afzonderlijk of tezamen, een gerede twijfel kunnen doen ontstaan omtrent de continuïteitsveronderstelling. Deze opsomming is niet limitatief en het voorkomen van een van de onderstaande punten wijst er niet altijd op dat een onzekerheid van materieel belang van toepassing is.

Financieel

- Ongunstige solvabiliteit of ontoereikend werkkapitaal.
- Leningen met vaste aflossingsverplichting waarvan de einddatum nadert, zonder dat reële vooruitzichten bestaan op aflossing of aanpassing van de voorwaarden, of overmatig gebruik van kortlopend krediet ter financiering van vaste activa.
- Aanwijzingen dat debiteuren niet aan hun verplichtingen zullen voldoen en crediteuren verstrekte financiële steun zullen intrekken.
- Negatieve operationele kasstromen blijkend uit financiële overzichten of uit toekomstgerichte financiële overzichten.

- Belangrijke financiële kengetallen die een ongunstig beeld vertonen.
- Aanzienlijke negatieve bedrijfsresultaten of belangrijke waardedalingen van activa die worden aangewend om kasstromen te genereren.
- Uitstel of het passeren van dividend.
- Onmogelijkheid de schuldeisers op vervaldata te betalen.
- Onmogelijkheid om leningsvoorwaarden na te komen.
- Verschuivingen van inkopen op krediet naar inkopen onder rembours.
- Onmogelijkheid om financiële middelen voor het ontwikkelen van nieuwe producten of andere noodzakelijke investeringen aan te trekken.

Bedrijfsvoering

- Het wegvallen en het niet vervangen van functionarissen met sleutelposities in het bestuur van de bedrijfsactiviteiten.
- Het verlies van een belangrijke afzetmarkt, concessie, licentie of een essentiële leverancier.
- Personeelsproblemen of een tekort aan belangrijke grondstoffen.

Overig

- Het niet voldoen aan de eisen inzake de kapitaalomvang en andere wettelijke voorschriften.
- Lopende gerechtelijke procedures tegen de entiteit van de zijde van de overheid of derden die, indien zij succes hebben, resulteren in schadeclaims waaraan waarschijnlijk niet kan worden voldaan.
- Wijzigingen in wettelijke regelingen of overheidsbeleid die de entiteit naar verwachting nadelig zullen beïnvloeden.

Veelal wordt het effect van dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden door andere factoren beperkt. Zo kunnen bijvoorbeeld de gevolgen van het niet kunnen voldoen aan de normale betalingsverplichtingen gedeeltelijk worden gecompenseerd door de plannen van het bestuur van de entiteit om op een andere wijze een toereikend liquiditeitsniveau te handhaven, zoals door het afstoten van activa, herziening van de leningsvoorwaarden

of aanvullende financiering. Op analoge wijze kan het verlies van een belangrijke leverancier worden gecompenseerd door gebruik te maken van de diensten van een andere geschikte leverancier.

De verantwoordelijkheid van de accountant

9. Het is de verantwoordelijkheid van de accountant om de aanvaardbaarheid van de continuïteitsveronderstelling die het bestuur van de entiteit bij de opstelling van de financiële overzichten heeft gehanteerd, te beoordelen alsmede om vast te stellen of omtrent de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten onzekerheden van materieel belang bestaan, die in de financiële overzichten dienen te worden vermeld. De accountant beoordeelt de aanvaardbaarheid van de door het bestuur van de entiteit gehanteerde continuïteitsveronderstelling, zelfs indien het bij de opstelling van de financiële overzichten toegepaste stelsel van externe verslaggevingsregels niet als expliciete eis stelt dat het bestuur van de entiteit de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten specifiek inschat.
10. De accountant kan geen toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden voorspellen die tot gevolg kunnen hebben dat een entiteit haar bedrijfsactiviteiten niet duurzaam kan voortzetten. Daarom kan het ontbreken van enige aanwijzing in de accountantsverklaring voor onzekerheid omtrent de duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten niet als een waarborg worden beschouwd dat de entiteit in continuïteit zal blijven voortbestaan.

Planning en het uitvoeren van risicoanalyses

11. **Bij verkrijgen van kennis over de entiteit dient de accountant vast te stellen of er gebeurtenissen of omstandigheden bestaan alsmede daarmee verband houdende bedrijfsrisico's die gerede twijfel kunnen doen ontstaan omtrent de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten door de entiteit.**
12. **De accountant dient gedurende de gehele controle alert te blijven op controle-informatie aangaande gebeurtenissen of omstandigheden alsmede daarmee verband houdende bedrijfsrisico's die gerede twijfel kunnen doen ontstaan omtrent de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten door de entiteit. Indien dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden worden onderkend dient de accountant, in aanvulling op de werkzaamheden zoals beschreven in paragraaf 26 van deze Standaard, te beoordelen of deze zijn inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang beïnvloeden.**
13. Bij het uitvoeren van risicoanalyse procedures houdt de accountant rekening met gebeurtenissen en omstandigheden met betrekking tot de continuïteitsveronderstelling omdat daardoor meer tijd vrijkomt voor besprekingen met het bestuur van de entiteit, de beoordeling van haar plannen en de oplossing van geïdentificeerde continuïteitsproblemen.

14. Soms kan het bestuur van de entiteit reeds een voorlopige inschatting hebben gemaakt voordat de accountant risicoanalyses uitvoert. In dat geval onderzoekt de accountant deze inschatting om vast te stellen of het bestuur van de entiteit gebeurtenissen of omstandigheden heeft geïdentificeerd, zoals besproken in paragraaf 8 van deze Standaard, en beoordeelt hij de plannen van het bestuur om deze aan te pakken.
15. Indien het bestuur van de entiteit nog geen voorlopige inschatting heeft uitgevoerd, bespreekt de accountant met het bestuur waarom zij in de financiële overzichten denkt te kunnen uitgaan van de continuïteitsveronderstelling en informeert hij bij het bestuur of gebeurtenissen of omstandigheden, zoals besproken in paragraaf 8 van deze Standaard, bestaan. De accountant kan het bestuur van de entiteit verzoeken een aanvang met de inschatting te maken, in het bijzonder wanneer de accountant reeds gebeurtenissen of omstandigheden heeft geïdentificeerd die betrekking hebben op de continuïteitsveronderstelling.
16. Bij de inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang houdt de accountant rekening met het effect van de geïdentificeerde gebeurtenissen of omstandigheden en daardoor kan dit de aard, de tijdsfasering en de omvang van de aanvullende controlewerkzaamheden naar aanleiding van de ingeschatte risico's beïnvloeden.

Het evalueren van de inschatting van het bestuur van de entiteit

17. **De accountant dient de door het bestuur van de entiteit gemaakte inschatting van de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten te evalueren.**
18. **De accountant dient dezelfde periode te onderzoeken die het bestuur van de entiteit bij haar inschatting in het kader van de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving in acht heeft genomen. Indien de periode die door het bestuur van de entiteit in acht is genomen bij het inschatten van de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten minder dan twaalf maanden na de balansdatum beslaat, dient de accountant het bestuur van de entiteit te verzoeken haar inschattingsperiode tot twaalf maanden na balansdatum uit te breiden.**
19. De inschatting door het bestuur van de entiteit van de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten is een fundamenteel onderdeel bij de beoordeling van de continuïteitsveronderstelling door de accountant. Zoals vermeld in paragraaf 7 van deze Standaard stellen de meeste stelsels van externe verslaggevingsregels als eis dat het bestuur van de entiteit een expliciete inschatting maakt, waarin de periode wordt aangegeven waarbinnen het bestuur met alle beschikbare informatie rekening moet houden.
20. Bij het evalueren van de inschatting door het bestuur van de entiteit beoordeelt de accountant het door het bestuur gevolgde proces om tot een inschatting te komen, de veronderstellingen

waarop de inschatting is gebaseerd en de plannen van het bestuur voor toekomstige activiteiten. De accountant onderzoekt of bij de inschatting rekening is gehouden met alle relevante informatie waarvan de accountant uit hoofde van de uitgevoerde controlewerkzaamheden op de hoogte is.

21. Zoals vermeld in paragraaf 6 van deze Standaard kan het bestuur van de entiteit bij de inschatting een gedetailleerde analyse achterwege laten indien sprake is van winstgevendende activiteiten in het verleden en een gemakkelijke toegang tot de kapitaalmarkt. In dergelijke omstandigheden behoeft de accountant zijn conclusie omtrent de aanvaardbaarheid van deze inschatting normaliter ook niet te baseren op gedetailleerde werkzaamheden. Wanneer gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd die een gerede twijfel kunnen doen ontstaan omtrent de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten door de entiteit, dient de accountant echter aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren, zoals beschreven in paragraaf 26 van deze Standaard.

De periode aansluitend op de inschattingsperiode van het bestuur van de entiteit

22. **De accountant dient bij het bestuur van de entiteit te informeren of bij haar gebeurtenissen of omstandigheden alsmede daarmee verband houdende bedrijfsrisico's bekend zijn buiten de door haar in aanmerking genomen inschattingsperiode die een gerede twijfel kunnen doen ontstaan omtrent de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten door de entiteit.**
23. De accountant is alert op de mogelijkheid dat er na de inschattingsperiode van het bestuur van de entiteit reeds bekende al dan niet geplande gebeurtenissen zullen plaatsvinden of zich omstandigheden zullen voordoen die de aanvaardbaarheid van de toegepaste continuïteitsveronderstelling beïnvloeden. De accountant kan dergelijke bekende gebeurtenissen of omstandigheden signaleren tijdens de planning en de uitvoering van de controle, alsmede tijdens de controle van gebeurtenissen na balansdatum.
24. Aangezien de mate van onzekerheid met betrekking tot de toekomstverwachting van een gebeurtenis of omstandigheid toeneemt naarmate de gebeurtenis of de omstandigheid verder in de toekomst ligt, dienen bij het beoordelen van dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden de aanwijzingen voor continuïteitsproblemen sterk te zijn voordat de accountant verdere actie overweegt. Zonodig verzoekt de accountant het bestuur van de entiteit de mogelijke invloed van de gebeurtenis of de omstandigheid op haar inschatting van de continuïteitsveronderstelling te bepalen.
25. Het is niet de verantwoordelijkheid van de accountant andere controlewerkzaamheden op te zetten dan het vragen van inlichtingen bij het bestuur van de entiteit om aanwijzingen voor gebeurtenissen of omstandigheden aan te tonen die een gerede twijfel doen ontstaan omtrent de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsuitvoering door de entiteit na de inschattingsperiode van het bestuur die zoals vermeld in paragraaf 18 van deze Standaard ten minste twaalf maanden na de balansdatum moet beslaan.

Aanvullende controlewerkzaamheden na de identificatie van gebeurtenissen of omstandigheden

26. Wanneer gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd die een gerede twijfel kunnen doen ontstaan omtrent de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten, dient de accountant:
- a. de plannen van het bestuur van de entiteit voor toekomstige activiteiten gebaseerd op haar continuïteitsinschatting te beoordelen;
 - b. door het uitvoeren van noodzakelijk geachte controlewerkzaamheden, inclusief het onderzoek naar de uitkomst van de plannen van het bestuur van de entiteit en andere continuïteitsbevorderende factoren, toereikende controle-informatie te verzamelen om te kunnen bevestigen of ontkennen dat een materiële onzekerheid bestaat; en
 - c. schriftelijke bevestigingen van het bestuur van de entiteit te vragen met betrekking tot haar plannen voor toekomstige activiteiten.
27. Tijdens de uitvoering van risicoanalyses of de uitvoering van aanvullende controlewerkzaamheden kunnen gebeurtenissen of omstandigheden die een gerede twijfel kunnen doen ontstaan omtrent de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten door de entiteit, worden geïdentificeerd. Het proces van onderzoek naar gebeurtenissen of omstandigheden duurt voort naarmate de controle vordert. Wanneer de accountant van oordeel is dat dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden een gerede twijfel kunnen doen ontstaan omtrent de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten door de entiteit, kunnen bepaalde controlewerkzaamheden duidelijkheid verschaffen. De accountant informeert bij het bestuur van de entiteit naar haar plannen voor toekomstige activiteiten zoals het afstoten van activa, het aangaan of herstructureren van leningen, het beperken of uitstellen van uitgaven of het verhogen van het eigen vermogen. Tevens onderzoekt de accountant of sinds de datum waarop het bestuur van de entiteit haar inschatting heeft gemaakt nieuwe feiten of informatie bekend zijn geworden. De accountant verwerft voldoende controle-informatie om vast te kunnen stellen dat de plannen van het bestuur van de entiteit haalbaar zijn en dat de uitkomsten van deze plannen de situatie zullen verbeteren.
28. Controlewerkzaamheden die in dit opzicht van belang kunnen zijn, omvatten:
- Het analyseren en bespreken van de liquiditeits-, de winst- en relevante andere prognoses met het bestuur van de entiteit.

- Het analyseren en bespreken van de laatst beschikbare tussentijdse verslagen van de entiteit.
 - Het beoordelen van de voorwaarden van obligatieleningen en leningovereenkomsten en het vaststellen of die alle zijn nagekomen.
 - Het kennisnemen van de notulen van de aandeelhoudersvergaderingen en de vergaderingen van de organen belast met governance, bestuur of andere belangrijke organen om vast te stellen of deze aanwijzingen bevatten voor financiële problemen.
 - Het informeren bij de juridisch adviseur van de entiteit naar het bestaan van lopende rechtszaken en claims en de redelijkheid van de inschattingen door het bestuur van de entiteit van de uitkomsten en hun financiële gevolgen.
 - Het verkrijgen van bevestigingen over het bestaan, de wettigheid en de afdwingbaarheid van overeenkomsten aangaande de (voortzetting van) financiële ondersteuning door verbonden partijen of derden en het beoordelen van de financiële draagkracht van dergelijke partijen om aanvullende financiering te kunnen verstrekken.
 - Het beoordelen van de plannen van de entiteit ter uitvoering van de orderportefeuille.
 - Het beoordelen van gebeurtenissen na balansdatum op aspecten die de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten aantasten of anderszins kunnen beïnvloeden.
29. Wanneer de analyse van de liquiditeitspositie belangrijk is bij het beoordelen van de toekomstige uitkomsten van gebeurtenissen of omstandigheden, onderzoekt de accountant:
- a. de betrouwbaarheid van het informatiesysteem van de entiteit waaruit dergelijke informatie voortkomt, en
 - b. of de aan de prognose ten grondslag liggende veronderstellingen voldoende onderbouwd zijn.
- Tevens vergelijkt de accountant:
- a. de toekomstgerichte financiële informatie van recent verstreken perioden met de werkelijke uitkomsten, en
 - b. de toekomstgerichte financiële informatie van de lopende periode met de uitkomsten heden.

Controlebevindingen en rapportering

30. Op basis van de verkregen controle-informatie dient de accountant te bepalen of naar zijn oordeel een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die alleen of gezamenlijk een gerede twijfel kunnen doen ontstaan omtrent de continuïteitsveronderstelling.
31. Een onzekerheid van materieel belang bestaat wanneer de omvang van de mogelijke invloed van de onzekerheid zodanig is dat naar het oordeel van de accountant een duidelijke toelichting van de aard en de gevolgen van de onzekerheid noodzakelijk is voor een getrouw beeld van de financiële overzichten.

De continuïteitsveronderstelling wordt aanvaardbaar geacht, maar een onzekerheid van materieel belang bestaat.

32. Indien de continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar wordt geacht, maar er bestaat een onzekerheid van materieel belang, dient de accountant te onderzoeken of de financiële overzichten:
 - a. een toereikende uiteenzetting geven van de belangrijkste gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel doen ontstaan omtrent de mogelijkheden van de entiteit tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten en omtrent de plannen van het bestuur van de entiteit om deze gebeurtenissen of omstandigheden aan te pakken.
 - b. duidelijk vermelden dat een materiële onzekerheid bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel doen ontstaan omtrent de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten en, daardoor de entiteit wellicht niet in staat is op normale wijze haar activa te realiseren en aan haar verplichtingen te voldoen.
33. Indien een toereikende uiteenzetting omtrent de continuïteitsproblematiek in de financiële overzichten is opgenomen, dient de accountant een goedkeurende accountantsverklaring te verstrekken doch aan zijn verklaring een toelichtende paragraaf toe te voegen waarin hij het bestaan van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot de gebeurtenis of onzekerheid die gerede twijfel ² doet ontstaan omtrent de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten benadrukt en verwijst naar de plaats in de financiële overzichten waar de in paragraaf 32 van deze Standaard genoemde omstandigheden worden vermeld. Bij het evalueren van de toereikendheid van de toelichting in de financiële overzichten overweegt de accoun-

² Met het in de wet (artikel 2:384 BW) opgenomen begrip 'gerede twijfel' en het in de praktijk gebruikelijke begrip 'ernstige onzekerheid'.

tant of de informatie expliciet verwijst naar de mogelijkheid dat de entiteit wellicht niet in staat is blijvend op normale wijze haar activa te realiseren en aan haar verplichtingen te voldoen. In uitzonderlijke gevallen, bijvoorbeeld wanneer sprake is van een veelvoud van onzekerheden van materieel belang die van betekenis zijn voor de financiële overzichten kan de accountant het noodzakelijk achten een accountantsverklaring van oordeelonthouding in plaats van een goedkeurende accountantsverklaring met een toelichtende paragraaf te verstrekken.

34. **Indien geen toereikende uiteenzetting omtrent de continuïteitsproblematiek in de financiële overzichten zijn opgenomen, dient de accountant een accountantsverklaring met beperking of een afkeurende accountantsverklaring te verstrekken. De verklaring dient uitdrukkelijk melding te maken van het feit dat sprake is van een onzekerheid van materieel belang, die gereede twijfel doet ontstaan omtrent de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten³.**

De continuïteitsveronderstelling wordt niet aanvaardbaar geacht

35. **Indien naar het oordeel van de accountant de entiteit niet in staat zal zijn haar bedrijfsactiviteiten duurzaam voort te zetten en de financiële overzichten is opgemaakt onder de veronderstelling van duurzame voortzetting, dient de accountant een afkeurende accountantsverklaring te verstrekken.** Indien de accountant op basis van de uitgevoerde aanvullende controlewerkzaamheden en de verkregen informatie waaronder die over de plannen van de leiding, van mening is dat duurzame voortzetting van de bedrijfsuitoefening niet mogelijk is, concludeert hij, ongeacht of wel of niet een toelichting is opgenomen, dat de continuïteitsveronderstelling waarvan bij het opmaken van de financiële overzichten is uitgegaan, onterecht is en verstrekt hij een afkeurende accountantsverklaring.
36. Wanneer het bestuur van de entiteit heeft geconcludeerd dat de continuïteitsveronderstelling waarvan bij het opmaken van de financiële overzichten is uitgegaan, onterecht is, dienen de financiële overzichten op een andere algemeen aanvaarde grondslag te worden opgemaakt. Indien de accountant op basis van de uitgevoerde aanvullende controlewerkzaamheden en de verkregen informatie vaststelt dat deze grondslag juist is, kan hij een goedkeurende accountantsverklaring verstrekken indien de toelichting toereikend is, maar kan hij een toelichtende paragraaf noodzakelijk achten om de gebruiker van de verklaring op de gehanteerde waarderingsgrondslag attent te maken. De accountant verstrekt in deze situatie een accountantsverklaring van oordeelonthouding, indien een wezenlijke beperking in de controle bestaat ten aanzien van de waardering van posten in de financiële overzichten

³ In de in paragraaf 34 van deze Standaard beschreven omstandigheden zal de ernst van de bedenking in het algemeen zo zwaar zijn, dat alleen een afkeurende accountantsverklaring in aanmerking komt

Het bestuur van de entiteit is niet bereid de inschatting te maken of uit te breiden

37. **Indien het bestuur van de entiteit na verzoek van de accountant niet bereid is de inschatting te maken of uit te breiden, dient de accountant op grond van een beperking in de controle de noodzaak tot aanpassing van de accountantsverklaring te overwegen.** In bepaalde omstandigheden, zoals beschreven in de paragrafen 15, 18 en 24 van deze Standaard, kan de accountant het noodzakelijk achten het bestuur van de entiteit te verzoeken de inschatting te maken of uit te breiden. Indien het bestuur van de entiteit hiertoe niet bereid is, is het niet de verantwoordelijkheid van de accountant de door het bestuur van de entiteit nagelaten analyse uit te voeren. Een aangepaste accountantsverklaring kan noodzakelijk zijn indien het voor de accountant niet mogelijk is voldoende controle-informatie met betrekking tot de bij het opmaken van de financiële overzichten toegepaste continuïteitsveronderstelling, te verkrijgen.
38. In sommige omstandigheden is het ontbreken van een analyse van het bestuur van de entiteit voor de accountant niet van belang voor de vraag of de entiteit haar bedrijfsactiviteiten duurzaam kan voortzetten. Zo kunnen de door de accountant uitgevoerde overige werkzaamheden voldoende zijn om vast te stellen dat de door het bestuur bij het opmaken van de financiële overzichten gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is, omdat de entiteit winstgevende activiteiten en een gemakkelijke toegang tot de kapitaalmarkt heeft. In andere omstandigheden kan het echter voorkomen dat de accountant bij het ontbreken van een inschatting door het bestuur van de entiteit niet in staat is vast te stellen of er gebeurtenissen of omstandigheden bestaan die een gerede twijfel kunnen doen ontstaan omtrent de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsuitvoering door de entiteit en of er plannen van het bestuur bestaan om deze gebeurtenissen of omstandigheden aan te pakken of andere continuïteitsbevorderende factoren. In deze situaties past de accountant de accountantsverklaring aan, zoals vermeld in Standaard 705N, "Aanpassingen in de formulering van de oordeelparagraaf in de accountantsverklaring".

Aanzienlijke vertraging in de ondertekening of goedkeuring van de financiële overzichten

39. Wanneer sprake is van aanzienlijke vertraging met betrekking tot de ondertekening of goedkeuring van de financiële overzichten door het bestuur van entiteit, beoordeelt de accountant de redenen voor die vertraging. Wanneer de vertraging in verband kan worden gebracht met gebeurtenissen of omstandigheden die betrekking hebben op de continuïteitsveronderstelling van de bedrijfsactiviteiten, beoordeelt de accountant de noodzaak van aanvullende controlewerkzaamheden, zoals beschreven in paragraaf 26 van deze Standaard, en het effect op het accountantsoordeel met betrekking tot het bestaan van een onzekerheid van materieel belang, zoals beschreven in paragraaf 30 van deze Standaard.

Specifieke aspecten publieke sector

1. De toepasselijkheid van de bij het opmaken van de financiële overzichten gehanteerde continuïteitsveronderstelling is in het algemeen niet aan de orde bij controles van de centrale overheid of van (overheids)entiteiten waarvan de financiering is gegarandeerd door de centrale overheid. Indien een dergelijke garantie niet bestaat of indien de financiering van de entiteit door de centrale overheid kan worden beëindigd en het voortbestaan van de entiteit onzeker is, verschaft deze Standaard echter nuttige aanwijzingen. Omdat overheidslichamen in rechtspersonen worden omgezet en geprivatiseerd, wordt de continuïteitsproblematiek in toenemende mate van belang voor de publieke sector.

<i>Inleiding</i>	1 - 2
<i>Erkenning van het bestuur van de entiteit van haar verantwoordelijkheid voor financiële overzichten</i>	3
<i>Bevestigingen van het bestuur van de entiteit als controle-informatie</i>	4 - 9
<i>Vastlegging van bevestigingen van het bestuur van de entiteit</i>	10 - 14
<i>Te ondernemen acties indien het bestuur van de entiteit weigert bepaalde bevestigingen te verstrekken</i>	15

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven inzake het gebruiken van bevestigingen van het bestuur van de entiteit als controle-informatie, de in het kader van de evaluatie en de vastlegging daarvan te verrichten werkzaamheden en de wijze van handelen ingeval het bestuur van de entiteit weigert toereikende bevestigingen te verstrekken aan de accountant.
2. De accountant dient van het bestuur van de entiteit toereikende bevestigingen te verkrijgen.

Erkenning van het bestuur van de entiteit van haar verantwoordelijkheid voor financiële overzichten

3. De accountant dient controle-informatie te verkrijgen dat het bestuur van de entiteit erkent ervoor verantwoordelijk te zijn dat de financiële overzichten een getrouwe weergave bevatten in overeenstemming met de van toepassing zijnde grondslagen voor de verslaggeving en dat het bestuur van de entiteit de financiële overzichten (veelal omschreven als de jaarrekening) heeft opgesteld en de financiële overzichten heeft ondertekend. De accountant kan controle-informatie verkrijgen over de erkenning van deze verantwoordelijkheid en het goedkeuren van de financiële overzichten vanuit de daarop betrekking hebbende notulen van de vergaderingen van de organen belast met governance, of door het verkrijgen van een schriftelijke bevestiging van het bestuur van de entiteit of een ondertekend exemplaar van de financiële overzichten.

Bevestigingen van het bestuur van de entiteit als controle-informatie

4. De accountant dient van het bestuur van de entiteit schriftelijke bevestigingen te verkrijgen over de feiten en de omstandigheden die voor het financiële overzicht van materieel belang zijn en waarvan in redelijkheid niet kan worden verwacht dat hieromtrent andere toereikende controle-informatie beschikbaar is. De kans op misverstanden tussen de accountant en het bestuur van de entiteit wordt verkleind indien mondeling verkregen informatie schriftelijk wordt bevestigd.
5. Schriftelijke bevestigingen van het bestuur van de entiteit kunnen beperkt blijven tot onderwerpen die hetzij afzonderlijk, hetzij gezamenlijk van materieel belang worden geacht voor het financiële overzicht. Voor bepaalde onderwerpen kan het nodig zijn het bestuur van de entiteit op de hoogte te brengen van de opvattingen van de accountant omtrent het begrip materieel belang.
- 5a. De accountant dient een schriftelijke bevestiging van het bestuur te verkrijgen, dat:
 - a. zij haar verantwoordelijkheid erkent voor de opzet en de invoering van maatregelen van interne beheersing om fouten te voorkomen en te ontdekken; en

Vastlegging van bevestigingen van het bestuur van de entiteit

10. Bevestiging van het bestuur van de entiteit worden in het algemeen in het dossier van de accountant vastgelegd in de vorm van een samenvatting van besprekingen met het bestuur of in de vorm van een schriftelijke mededeling van het bestuur van de entiteit.
11. Een schriftelijke bevestiging van het bestuur van de entiteit is in het algemeen als controle-informatie betrouwbaarder dan een mondelinge bevestiging. De volgende vormen zijn denkbaar:
 - a. een schriftelijke bevestiging bij het financiële overzicht;
 - b. een brief van de accountant waarin deze zijn interpretatie van bevestigingen van het bestuur vastlegt, welke vervolgens door het bestuur als juist wordt bevestigd; of
 - c. relevante notulen van de vergaderingen van de raad van bestuur of een soortgelijk lichaam of een ondertekend exemplaar van het financiële overzicht.

Elementen van een schriftelijke bevestiging bij het financiële overzicht

12. Bij het opvragen van een schriftelijke bevestiging bij het financiële overzicht verzoekt de accountant deze bevestiging aan hem te adresseren, de specifiek aangegeven informatie daarin op te nemen en de brief op de juiste wijze te dateren en te ondertekenen.
13. In het algemeen wordt de schriftelijke bevestiging bij de financiële overzichten gedateerd op dezelfde datum als de accountantsverklaring. In bepaalde omstandigheden is het echter mogelijk dat over specifieke transacties of andere gebeurtenissen een schriftelijke bevestiging wordt verkregen in de loop van de controle of na de datum van de accountantsverklaring, bijvoorbeeld op de datum van een emissieprospectus.
14. De schriftelijke bevestiging bij het financiële overzicht wordt naar beste weten en overtuiging opgesteld en ondertekend; dit geschiedt gewoonlijk door die functionarissen die de primaire verantwoordelijkheid dragen voor de entiteit en voor de financiële aspecten daarvan (gewoonlijk de algemeen directeur en de financieel directeur). In bepaalde situaties kan de accountant het gewenst achten een schriftelijke bevestiging van andere functionarissen te verkrijgen. Hij kan bijvoorbeeld een schriftelijke bevestiging verlangen van de functionaris belast met het bijhouden daarvan, omtrent de volledigheid van de notulen van de vergaderingen van aandeelhouders, raad van bestuur en van belangrijke commissies.

Te ondernemen acties indien het bestuur van de entiteit weigert bepaalde bevestigingen te verstrekken

15. Indien het bestuur van de entiteit weigert bepaalde bevestigingen, welke de accountant noodzakelijk acht, te verstrekken of te bevestigen, is er sprake van een subjectieve verhindering, die leidt tot onzekerheid in de controle en dient de accountant een accountantsverklaring met beperking of een accountantsverklaring van oordeelonthouding te verstrekken. In die situaties maakt de accountant tevens een heroverweging van de andere tijdens de controle verkregen bevestigingen van het bestuur van de entiteit en overweegt of andere consequenties van de weigering mogelijk verdere gevolgen hebben voor zijn verklaring.

<i>Inleiding</i>	1 - 5
<i>Voorwaarden voor het optreden als groepsaccountant</i>	6
<i>De door de groepsaccountant te verrichten werkzaamheden</i>	7 - 14
<i>Samenwerking tussen de accountants</i>	15
<i>Rapportering</i>	16 - 17
<i>Verantwoordelijkheid</i>	18
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven voor de accountant, die een verklaring afgeeft bij een financieel overzicht van een entiteit en daarbij gebruik maakt van de werkzaamheden van een andere accountant met betrekking tot de financiële gegevens van een of meer (groeps)onderdelen die in het financiële overzicht van de desbetreffende entiteit zijn verwerkt. Deze Standaard heeft geen betrekking op de situatie dat twee of meer accountants belast zijn met de gezamenlijke controleopdracht bij eenzelfde entiteit en op de relatie tussen de accountant en de voorgaande accountant. De grondslagen en essentiële werkzaamheden in deze Standaard zijn evenmin van toepassing indien de groepsaccountant van mening is dat een financieel overzicht van een (groeps)onderdeel niet van materieel belang is. Deze Standaard is echter wel van toepassing, indien enkele (groeps)onderdelen op zich niet, maar tezamen wel van materieel belang zijn.
2. **Indien de groepsaccountant gebruik maakt van de werkzaamheden van een andere accountant, dient hij te bepalen in welke mate de werkzaamheden van de andere accountant van invloed zijn op de controle.**
3. Onder "groepsaccountant" wordt verstaan de accountant die verantwoordelijk is voor het afgeven van de accountantsverklaring bij een financieel overzicht van een entiteit waarin financiële gegevens van een of meer (groeps)onderdelen zijn verwerkt die door een andere accountant zijn gecontroleerd.
4. Onder "andere accountant" wordt verstaan een accountant, niet zijnde de groepsaccountant, die verantwoordelijk is voor het afgeven van een accountantsverklaring bij financiële gegevens van een (groeps)onderdeel, welke gegevens zijn verwerkt in het financiële overzicht dat door de groepsaccountant wordt gecontroleerd. Onder andere accountants zijn begrepen gelieerde accountantspraktijken al of niet gebruikmakend van dezelfde naam, en correspondenten, alsmede niet verbonden accountants.
5. Onder "(groeps)onderdeel" wordt verstaan een divisie, vestiging, dochtermaatschappij, joint venture, verbonden onderneming of een andere entiteit waarvan de financiële gegevens zijn verwerkt in het financiële overzicht dat door de groepsaccountant wordt gecontroleerd.

Voorwaarden voor het optreden als groepsaccountant

6. **De accountant dient te overwegen of zijn eigen betrokkenheid voldoende is om te kunnen fungeren als groepsaccountant.** Hiertoe overweegt de groepsaccountant:
 - a. het materieel belang van het gedeelte van het financiële overzicht dat hij controleert;

- b. de mate van kennis die hij bezit omtrent de bedrijfsactiviteiten van de (groeps)onderdelen;
- c. het risico van onjuistheden van materieel belang in de financiële overzichten van de door de andere accountant gecontroleerde (groeps)onderdelen; en
- d. de uitvoering van aanvullende werkzaamheden zoals in deze Standaard uiteengezet, met betrekking tot de door de andere accountant gecontroleerde (groeps)onderdelen, op een zodanige wijze dat dit voor de groepsaccountant een significante betrokkenheid bij zo'n controle tot gevolg heeft.

De door de groepsaccountant te verrichten werkzaamheden

- 7. **Indien de groepsaccountant gebruik maakt van de werkzaamheden van de andere accountant dient hij de vakbekwaamheid van de andere accountant in het kader van de specifieke opdracht te beoordelen.** Bronnen van informatie voor deze beoordeling kunnen zijn het lidmaatschap van dezelfde of een vergelijkbare beroepsorganisatie, het lidmaatschap van of de aansluiting bij een ander accountantskantoor, dan wel referenties van de beroepsorganisatie waartoe de andere accountant behoort. Deze bronnen kunnen zonodig aangevuld worden met inlichtingen van andere accountants, bankiers, etc. en door overleg met de andere accountant.
- 8. **De groepsaccountant dient de werkzaamheden uit te voeren die nodig zijn om toereikende controle-informatie te verkrijgen waaruit blijkt dat de door de andere accountant uitgevoerde werkzaamheden in het kader van de specifieke opdracht toereikend zijn voor de doelstellingen van de groepsaccountant.**
- 9. De groepsaccountant zal de andere accountant informeren over:
 - a. de onafhankelijkheidseisen zowel ten opzichte van de entiteit als van de (groeps)onderdelen en een schriftelijke bevestiging over de naleving ervan opvragen;
 - b. het gebruik dat gemaakt zal worden van de werkzaamheden en de rapportering van de andere accountant en zal in het beginstadium van de planning van de controle voldoende afspraken maken voor de coördinatie van de werkzaamheden. De groepsaccountant informeert de andere accountant over de controlegebieden die speciale aandacht vragen, de werkzaamheden voor het identificeren van de onderlinge groepstransacties die mogelijk vermeld moeten worden, en de tijdsplanning voor de afronding van de controle; en
 - c. de verslaggevings-, controle- en rapporteringsvoorschriften en een schriftelijke bevestiging over de naleving daarvan opvragen.

10. De groepsaccountant zal in beginsel met de andere accountant ook de uitgevoerde controlewerkzaamheden bespreken, een schriftelijke samenvatting van de werkzaamheden van de andere accountant (bijvoorbeeld in de vorm van een vragenlijst of checklist) beoordelen of de controledocumentatie van de andere accountant beoordelen. De groepsaccountant kan het gewenst achten deze werkzaamheden tijdens een bezoek bij de andere accountant uit te voeren. De aard, de tijdsfasering en de omvang van de werkzaamheden zullen afhangen van de aard van de opdracht en de kennis van de groepsaccountant over de vaktechnische bekwaamheid van de andere accountant. Deze kennis kan zijn verkregen bij de beoordeling van eerder door de andere accountant uitgevoerde controlewerkzaamheden.
11. De groepsaccountant kan besluiten dat het niet nodig is werkzaamheden zoals beschreven in paragraaf 10 van deze Standaard uit te voeren, omdat hij tijdens voorgaande controleperioden reeds op toereikende wijze is geïnformeerd over de aanvaardbaarheid van de kwaliteitsbeheersingsmaatregelen zoals die worden toegepast in de controlepraktijk van de andere accountant. Dit kan bijvoorbeeld gelden indien de groepsaccountant en de andere accountant tot hetzelfde netwerk behoren en een formele relatie hebben, die voorziet in de werkzaamheden ter verzekering van toereikende controle-informatie, zoals periodieke beoordeling binnen het samenwerkingsverband, het testen van de voorschriften inzake de aanpak en uitvoering van de werkzaamheden en review van controledocumentatie van een aantal geselecteerde controles.
12. **De groepsaccountant dient de significante controlebevindingen van de andere accountant in zijn beoordeling te betrekken.**
13. De groepsaccountant kan het nodig achten om de controlebevindingen of andere zaken met betrekking tot de financiële gegevens van het (groeps)onderdeel met de andere accountant en het bestuur van het (groeps)onderdeel te bespreken. Voorts kan hij besluiten dat aanvullende werkzaamheden met betrekking tot de financiële gegevens van het (groeps)onderdeel nodig zijn. Afhankelijk van de omstandigheden kunnen deze door de groepsaccountant of de andere accountant worden uitgevoerd.
14. De groepsaccountant legt in zijn controledocumentatie vast van welke (groeps)onderdelen de financiële gegevens door andere accountants zijn gecontroleerd, het belang daarvan in relatie tot het financiële overzicht van de groep als geheel, de namen van de andere accountants en voor zover van toepassing een vastlegging van de conclusie waarom een (groeps)onderdeel niet van materieel belang is. De groepsaccountant zal ook de uitgevoerde werkzaamheden en de bereikte conclusies vastleggen. Bijvoorbeeld zal worden vastgelegd welke delen van de controledocumentatie van de andere accountant zijn beoordeeld en de resultaten van de besprekingen met de andere accountant. De groepsaccountant behoeft de beperkingen die hij in zijn werkzaamheden heeft aangebracht op grond van de redenen zoals genoemd in paragraaf 11 van deze Standaard niet vast te leggen, voor zover deze elders in de documentatie van de accountantspraktijk waarvan de groepsaccountant deel uitmaakt zijn opgenomen.

Samenwerking tussen de accountants

15. De andere accountant, bekend met de wijze waarop de groepsaccountant van zijn werkzaamheden gebruik zal maken, dient met deze samen te werken. Zo brengt de andere accountant bijvoorbeeld de aspecten van zijn werkzaamheden die hij niet zoals is afgesproken kan uitvoeren onder de aandacht van de groepsaccountant. Evenzo zal de andere accountant ingelicht moeten worden over zaken die onder de aandacht van de groepsaccountant zijn gekomen en die van belangrijke invloed kunnen zijn voor de werkzaamheden van de andere accountant.

Rapportering

16. De groepsaccountant dient een accountantsverklaring met beperking of een accountantsverklaring van oordeelonthouding te verstrekken indien de groepsaccountant van mening is dat geen gebruik kan worden gemaakt van de werkzaamheden van de andere accountant en de groepsaccountant niet in staat is geweest voldoende aanvullende controlewerkzaamheden te verrichten met betrekking tot de financiële gegevens van het (groeps)onderdeel dat door de andere accountant is gecontroleerd.
17. Indien de andere accountant een andere dan een goedkeurende accountantsverklaring zonder toelichtende paragraaf verstrekt of van plan is te verstrekken, zal de groepsaccountant moeten bepalen of de reden hiervan in relatie tot het financiële overzicht van de entiteit als geheel van zodanige aard en betekenis is dat hij eveneens een andere dan een goedkeurende accountantsverklaring zonder toelichtende paragraaf zal moeten verstrekken.

Verantwoordelijkheid

18. -

Specifieke aspecten publieke sector

1. De grondslagen in deze Standaard zijn van toepassing op de controle van financiële overzichten binnen de publieke sector. Nadere aanwijzingen inzake extra overwegingen omtrent het gebruikmaken van de werkzaamheden van andere accountants binnen de publieke sector zijn echter noodzakelijk. Zo zal bijvoorbeeld de (groeps)accountant binnen de publieke sector, indien voorgeschreven is dat moet worden voldaan aan specifieke controlevoorschriften, moeten vaststellen dat de andere accountant deze heeft nageleefd.

<i>Inleiding</i>	1 - 4
<i>Reikwijdte en doelstellingen van de interne accountantsfunctie</i>	5
<i>Verhouding tussen de interne accountantsfunctie en de externe accountant</i>	6 - 8
<i>Inzicht in en initiële beoordeling van de interne accountantsfunctie</i>	9 - 13
<i>Coördinatie van de werkzaamheden</i>	14 - 15
<i>Beoordelen en toetsen van de werkzaamheden van de interne accountantsfunctie</i>	16 - 19
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven voor de accountant bij het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne accountantsfunctie. Deze Standaard is niet van toepassing op situaties waarin personeel van de interne accountantsfunctie de accountant assisteert bij de uitvoering van zijn controlewerkzaamheden. De in deze Standaard opgenomen controlewerkzaamheden zijn alleen van toepassing op activiteiten van de interne accountant voor zover die van belang zijn voor de controle van de financiële overzichten.
2. **De accountant dient te beoordelen in welke mate de activiteiten van de interne accountantsfunctie van invloed kunnen zijn op zijn controlewerkzaamheden.**
3. Onder "interne accountantsfunctie" wordt verstaan een binnen de entiteit verbijzonderde toetsende activiteit ten dienst van de entiteit met onder andere als taak het bewaken van de interne beheersing.
4. De accountant draagt de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de verstrekte accountantsverklaring en voor het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van zijn controlewerkzaamheden. De accountant kan daarbij nuttig gebruikmaken van bepaalde werkzaamheden van de interne accountantsfunctie.

Reikwijdte en doelstellingen van de interne accountantsfunctie

5. De reikwijdte en de doelstellingen van de interne accountantsfunctie lopen sterk uiteen en zijn afhankelijk van de omvang en de structuur van de entiteit en van de behoeften van het bestuur van de entiteit. In het algemeen omvat de interne accountantsfunctie een of meer van de volgende activiteiten:
 - Het bewaken van de interne beheersing. Het bestuur van de entiteit draagt de verantwoordelijkheid voor de opzet van een toereikende interne beheersing, hetgeen voortdurend adequate aandacht vraagt. Veelal wordt door het bestuur van de entiteit aan de interne accountantsfunctie de specifieke verantwoordelijkheid gegeven om de beheersingsmaatregelen te beoordelen, hun werking te bewaken en aanbevelingen voor verbeteringen te doen.
 - Het onderzoek van de financiële en operationele informatie. Dit kan zowel het beoordelen van de wijze waarop dergelijke informatie wordt verzameld, verwerkt en vastgelegd en de wijze van rapportering omvatten, als het specifieke onderzoek van afzonderlijke onderwerpen waaronder detailcontroles van transacties, saldi en procedures.

- Het beoordelen of de activiteiten (inclusief de niet-financiële controles) van de entiteit zo economisch, doelmatig en doeltreffend mogelijk worden uitgevoerd.
- Het beoordelen of wettelijke bepalingen, specifieke regelgeving en overige externe voorschriften worden nageleefd en of gehandeld wordt conform de door het bestuur uitgevaardigde gedragslijnen en instructies en de overige interne voorschriften.

Verhouding tussen de interne accountantsfunctie en de externe accountant

6. De rol van de interne accountantsfunctie wordt bepaald door het bestuur van de entiteit en haar doelstellingen verschillen met die van de accountant. Deze laatste heeft de opdracht een onafhankelijk oordeel te geven over de financiële overzichten. De doelstellingen van de interne accountantsfunctie variëren al naar gelang de wensen van het bestuur van de entiteit. Voor de openbaar accountant gaat het er primair om vast te stellen dat de financiële overzichten geen onjuistheden van materieel belang bevatten.
7. Niettemin zijn sommige middelen om hun respectievelijke doelstellingen te bereiken vaak hetzelfde en aldus kunnen bepaalde werkzaamheden van de interne accountantsfunctie van belang zijn bij de bepaling van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de werkzaamheden van de accountant.
8. De interne accountantsfunctie is een onderdeel van de entiteit. Ongeacht de mate van zelfstandigheid en objectiviteit van de interne accountantsfunctie kan deze niet dezelfde mate van onafhankelijkheid bereiken die van de accountant voor het geven van een oordeel bij de financiële overzichten wordt verlangd. De accountant draagt de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de af te geven accountantsverklaring en die verantwoordelijkheid wordt niet beperkt als op enigerlei wijze gebruikgemaakt wordt van de werkzaamheden van de interne accountant. De accountant dient zich zelfstandig een oordeel omtrent de te controleren financiële overzichten als geheel te vormen.

Inzicht in en initiële beoordeling van de interne accountantsfunctie

9. **De accountant dient voldoende kennis te verkrijgen van de activiteiten van de interne accountantsfunctie om het risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten te onderkennen en in te schatten en om aanvullende controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren.**
10. Een effectieve interne accountantsfunctie kan vaak leiden tot een aanpassing van de aard, de tijdsfasering en een vermindering van de omvang van de door de extern accountant uit te voeren controlewerkzaamheden, maar kan deze niet geheel overbodig maken. In sommige situaties echter kan de accountant, na de activiteiten van de interne accountantsfunctie te hebben beoordeeld, tot de conclusie komen dat de werkzaamheden van de interne accountantsfunctie geen invloed zullen hebben op zijn controlewerkzaamheden.

11. **De accountant dient een beoordeling van de interne accountantsfunctie uit te voeren wanneer de werkzaamheden van de interne accountantsfunctie van belang zijn voor de risico-inschatting van de accountant.**
12. De beoordeling door de accountant van de interne accountantsfunctie beïnvloedt de keuze van de accountant inzake de mate waarin gebruik kan worden gemaakt van het werk van de interne accountantsfunctie, teneinde risico-inschattingen te maken en de aanvullende controlewerkzaamheden wat aard, tijdsfasering en omvang betreft daaraan aan te passen.
13. De criteria die belangrijk zijn voor het verkrijgen van inzicht in en bij het uitvoeren van de initiële beoordeling van de interne accountantsfunctie, zijn:
 - a. De positie in de organisatie: de specifieke positie van de interne accountantsfunctie binnen de organisatie en de gevolgen die dat heeft ten aanzien van haar objectiviteit. In de ideale situatie rapporteert de interne accountantsfunctie aan het hoogste leidinggevende niveau en is niet belast met enige operationele verantwoordelijkheid. Elke belemmering of beperking van de werkzaamheden van de interne accountantsfunctie die door het bestuur is opgelegd moet zorgvuldig worden beoordeeld. In het bijzonder zullen de interne accountants de vrijheid moeten hebben onbeperkt met de accountant te communiceren.
 - b. De reikwijdte van de functie: de aard en diepgang van de opdrachten die de interne accountantsfunctie uitvoert. De accountant zal ook moeten nagaan of het bestuur maatregelen neemt op grond van de aanbevelingen van de interne accountantsfunctie en waar dit uit blijkt.
 - c. De vaktechnische bekwaamheid: wordt het werk van de interne accountantsfunctie uitgevoerd door personen met toereikende vaktechnische opleiding en bekwaamheid? De accountant beoordeelt bijvoorbeeld het aannamebeleid en opleidingsprogramma voor de medewerkers van de interne accountantsfunctie en hun ervaring en vaktechnische kwalificaties.
 - d. Zorgvuldigheid van werken: zijn de werkzaamheden gepland, begeleid, beoordeeld en vastgelegd? Tevens zal worden beoordeeld of er toereikende controlehandboeken, controleprogramma's en controledocumentatie aanwezig zijn.

Coördinatie van de werkzaamheden

14. Wanneer gebruik zal worden gemaakt van de werkzaamheden van de interne accountantsfunctie, beoordeelt de accountant de voorlopige jaarplanning en bespreekt deze in een zo vroeg mogelijk stadium. Voor zover het werk van de interne accountantsfunctie medebepalend is voor de aard,

de tijdsfasering en de omvang van de door de accountant te verrichten werkzaamheden is het gewenst van te voren overeenstemming te bereiken over de tijdsfasering van deze werkzaamheden, de omvang van de controle, de niveaus van materieel belang en de selectiemethodes voor het toepassen van steekproeven, de vastlegging van de uitgevoerde werkzaamheden en de beoordelings- en rapporteringsprocedures.

15. De samenwerking met de interne accountantsfunctie is effectiever indien er gedurende de controleperiode met passende tussenpozen besprekingen worden gehouden. De accountant zal behoefte hebben te worden geïnformeerd over en toegang te hebben tot relevante rapportages van de interne accountantsfunctie en op de hoogte gehouden te worden over alle belangrijke aangelegenheden die onder de aandacht komen van de interne accountantsfunctie en die van invloed kunnen zijn op de werkzaamheden van de accountant. Op gelijke wijze zal de accountant gewoonlijk de interne accountantsfunctie informeren over belangrijke aangelegenheden die van invloed kunnen zijn op de werkzaamheden van de interne accountantsfunctie.

Beoordelen en toetsen van de werkzaamheden van de interne accountantsfunctie

16. **Indien de accountant voornemens is gebruik te maken van specifieke werkzaamheden van interne accountantsfunctie, dient hij die werkzaamheden te evalueren en controlewerkzaamheden uit te voeren om zich ervan te overtuigen dat de werkzaamheden van de interne accountantsfunctie toereikend zijn voor zijn doelstellingen.**
17. Een dergelijke evaluatie van de werkzaamheden omvat het vaststellen of de beoordeling van de interne accountantsfunctie geen bijstelling behoeft, alsmede de beoordeling van de toereikendheid van de controleprogramma's en de reikwijdte van de werkzaamheden. Deze evaluatie kan mede de beoordeling inhouden of:
 - a. de werkzaamheden zijn uitgevoerd door personen met voldoende vaktechnische opleiding en bekwaamheid als interne accountant en de door assistenten verrichte werkzaamheden in voldoende mate zijn begeleid, beoordeeld en vastgelegd;
 - b. toereikende controle-informatie is verkregen om er conclusies aan te verbinden;
 - c. de conclusies gegeven de omstandigheden toereikend zijn en de opgestelde rapporten in overeenstemming zijn met de resultaten van de uitgevoerde werkzaamheden; en
 - d. bijzonderheden of ongebruikelijke aangelegenheden, die door de interne accountantsfunctie zijn gerapporteerd, naar behoren zijn opgelost.

18. De aard, de tijdsfasering en de omvang van de uitgevoerde controlewerkzaamheden met betrekking tot de door de interne accountantsfunctie uitgevoerde werkzaamheden zijn afhankelijk van de inschatting door de accountant van het risico van een afwijking van materieel belang binnen specifieke deelgebieden, de beoordeling van de interne accountantsfunctie en de evaluatie van de desbetreffende werkzaamheden. Deze controlewerkzaamheden kunnen mede omvatten het onderzoek van de objecten die reeds door de interne accountantsfunctie zijn gecontroleerd, het onderzoek van soortgelijke objecten en het waarnemen van de uitvoering van de werkzaamheden van de interne accountantsfunctie.
19. De accountant legt de bevindingen vast met betrekking tot de specifieke interne accountantsfunctie werkzaamheden welke zijn geëvalueerd, alsmede de uitgevoerde controlewerkzaamheden met betrekking tot de werkzaamheden van de interne accountants.

Specifieke aspecten publieke sector

1. De grondslagen in deze Standaard zijn ook van toepassing op de controle van financiële overzichten binnen de publieke sector.

<i>Inleiding</i>	1 - 5
<i>Vaststellen van de noodzaak om gebruik te maken van de werkzaamheden van een deskundige</i>	6 - 7
<i>Bekwaamheid en objectiviteit van de deskundige</i>	8 - 10
<i>Reikwijdte van de werkzaamheden van de deskundige</i>	11
<i>Beoordeling van de werkzaamheden van de deskundige</i>	12 - 15
<i>Verwijzing naar de deskundige in de accountantsverklaring</i>	16 - 17

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent het gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen om controle-informatie te verkrijgen.
2. **Indien de accountant gebruikmaakt van de werkzaamheden van een deskundige dient hij toereikende controle-informatie te verkrijgen om te kunnen vaststellen dat dergelijke werkzaamheden toereikend zijn voor de doelstellingen van de controle.**
3. Onder "deskundige" wordt verstaan een persoon of organisatie die over specifieke vaardigheden, kennis en ervaring beschikt op een ander deskundigheidsgebied dan verslaggeving en accountantscontrole.
4. Op grond van zijn opleiding en ervaring beschikt de accountant over kennis van zaken omtrent het bedrijfsgebeuren in het algemeen. Van de accountant wordt niet verwacht dat hij de deskundigheid bezit van iemand die opgeleid of bevoegd is tot het uitoefenen van een ander beroep zoals dat van actuaaris of ingenieur.
5. Een deskundige kan:
 - a. zijn gecontracteerd door de entiteit;
 - b. zijn gecontracteerd door de accountant;
 - c. in dienst zijn van de entiteit; of
 - d. in dienst zijn van de accountantspraktijk.

In de situatie dat de accountant gebruikmaakt van de werkzaamheden van een deskundige die bij de accountantspraktijk in dienst is, zal hij kunnen steunen op de systemen van de accountantspraktijk met betrekking tot aanstelling en opleiding, die bepalend zijn voor de capaciteiten en de deskundigheid van de deskundige, zoals uiteengezet in Standaard 220, "Kwaliteitsbeheersing voor controles van historische financiële informatie", zonder deze eigenschappen te behoeven evalueren voor iedere controleopdracht.

Vaststellen van de noodzaak om gebruik te maken van de werkzaamheden van een deskundige

6. Bij het verkrijgen van kennis van de entiteit en het uitvoeren van aanvullende controlewerkzaamheden naar aanleiding van ingeschatte risico's kan het voor de accountant nodig zijn om, in

samenwerking met de entiteit of zelfstandig, controle-informatie te verkrijgen in de vorm van een verklaring, een oordeel, een waardebeoordeling of een mening van een deskundige. Voorbeelden hiervan zijn:

- Het bepalen van de waarde van activa zoals gebouwen en terreinen, machines en installaties, kunstwerken en edelstenen.
 - Het vaststellen van de hoeveelheden en de kwaliteit van activa zoals opgeslagen bulkvoorraden delfstoffen, olie- en andere delfstoffenreserves, en de resterende levensduur van machines en installaties.
 - Het berekenen van bedragen waarvoor specialistische technieken of methoden moeten worden toegepast, zoals actuariële berekeningen.
 - Het bepalen van de mate van het gereed zijn van het onderhanden werk en van de nog te verrichten werkzaamheden.
 - Juridische opvattingen omtrent de interpretatie van overeenkomsten, wet- en regelgeving.
7. Bij het bepalen of er gebruikgemaakt moet worden van de werkzaamheden van deskundigen overweegt de accountant:
- a. de aanwezige kennis en in het verleden opgedane ervaring van het opdrachtteam met betrekking tot de onderhavige zaak;
 - b. het risico van een afwijking van materieel belang gezien de aard, de complexiteit en het materieel belang van de onderhavige zaak; en
 - c. de hoeveelheid en kwaliteit van andere beschikbare controle-informatie, die naar verwachting zal worden verkregen.

Bekwaamheid en objectiviteit van de deskundige

8. **Indien de accountant voornemens is gebruik te maken van de werkzaamheden van een deskundige dient hij de vakbekwaamheid van de deskundige te beoordelen.** Daartoe gaat de accountant na of de deskundige:
- a. een diploma of een vergunning heeft, afgegeven door, dan wel lid is van een erkende beroepsorganisatie; en

- b. ervaring en goede naam heeft op het gebied waarop de accountant controle-informatie nodig heeft.
9. **De accountant dient de objectiviteit van de deskundige te beoordelen.**
10. Het risico dat de deskundige niet geheel objectief is, neemt toe indien deze:
- a. in dienst van de entiteit is; of
- b. op een andere wijze verbonden is met de entiteit, zoals het financieel afhankelijk zijn van of het hebben van een belang in de entiteit.

Als de accountant twijfelt aan de bekwaamheid of objectiviteit van de deskundige zal hij zijn bedenkingen dienaangaande moeten bespreken met het bestuur van de entiteit en beoordelen of toereikende controle-informatie op basis van de werkzaamheden van de deskundige kan worden verkregen. Het voorgaande kan ertoe leiden dat de accountant aanvullende controlewerkzaamheden zal moeten verrichten dan wel een andere deskundige zal inschakelen (rekening houdend met de aspecten genoemd in paragraaf 7 van deze Standaard).

Reikwijdte van de werkzaamheden van de deskundige

11. **De accountant dient toereikende controle-informatie te verkrijgen om te kunnen vaststellen dat de door de deskundige uit te voeren werkzaamheden toereikend zijn voor zijn controle.** Deze controle-informatie kan worden verkregen door beoordeling van de inhoud van de taakopdracht die veelal schriftelijk door de entiteit aan de deskundige is verstrekt. In een dergelijke taakopdracht kunnen de volgende zaken aan de orde komen:
- De doelstelling en reikwijdte van diens werkzaamheden.
 - De hoofdlijnen van de specifieke zaken die de accountant in het rapport van de deskundige verwerkt wil zien.
 - Het gebruik dat de accountant van de werkzaamheden van de deskundige voornemens is te maken, alsmede het feit dat derden eventueel over de identiteit van de andere deskundige en de mate van diens betrokkenheid worden geïnformeerd.
 - De mate waarin de deskundige toegang heeft tot geëigende boeken en bescheiden.
 - Duidelijkheid omtrent een eventuele relatie tussen de deskundige en de entiteit.

- De vertrouwelijkheid van de gegevens van de entiteit.
- Informatie inzake de veronderstellingen, grondslagen en methoden die de deskundige voornemens is toe te passen alsmede de consistentie daarvan ten opzichte van voorgaande perioden.

Ingeval dergelijke zaken niet duidelijk schriftelijk voor de deskundige zijn uiteengezet, kan het noodzakelijk zijn dat de accountant rechtstreeks met de deskundige in contact treedt teneinde ten aanzien van dit aspect controle-informatie te verkrijgen. Bij het verkrijgen van kennis van de entiteit overweegt hij ook of hij de deskundige zal laten deelnemen aan de bespreking van het opdrachtteam over de kwetsbaarheid van het financiële overzicht voor afwijkingen van materieel belang.

Beoordeling van de werkzaamheden van de deskundige

12. **De accountant dient te beoordelen of de werkzaamheden van de deskundige toereikend zijn om als controle-informatie voor de desbetreffende bewering in het financiële overzicht te kunnen dienen.** Dit omvat de beoordeling of de essentie van de bevindingen van de deskundige op een juiste wijze in het financiële overzicht wordt weergegeven dan wel de bewering in het financiële overzicht ondersteunt, en de beoordeling van de:
- Gebruikte basisgegevens.
 - Toegepaste veronderstellingen, grondslagen en methoden en de consistentie daarvan ten opzichte van voorgaande perioden.
 - Uitkomsten van de werkzaamheden van de deskundige in het licht van de algemene kennis van de entiteit die de accountant bezit en de bevindingen vanuit andere controlewerkzaamheden.
13. Om te beoordelen of de deskundige in de gegeven omstandigheden de juiste basisgegevens heeft gebruikt, overweegt de accountant de uitvoering van de volgende werkzaamheden:
- a. het vragen van inlichtingen over de werkzaamheden die de deskundige heeft verricht om vast te stellen of de basisgegevens voldoende, relevant en betrouwbaar zijn; en
 - b. het beoordelen of controleren van de gegevens die door de deskundige zijn gebruikt.
14. Het vaststellen van de toereikendheid en de aanvaardbaarheid van de veronderstellingen, grondslagen en methoden alsmede de toepassing ervan is de verantwoordelijkheid van de deskundige. De ac-

countant bezit niet dezelfde deskundigheid en is derhalve niet altijd in staat om de veronderstellingen, grondslagen en methoden van de deskundige ter discussie te stellen. De accountant zal echter wel inzicht moeten hebben in de gebruikte veronderstellingen, grondslagen en methoden, om te beoordelen of deze toereikend en aanvaardbaar zijn. Hierbij maakt de accountant gebruik van zijn kennis van de entiteit en de uitkomsten van andere controlewerkzaamheden.

15. **Indien de uitkomsten van de werkzaamheden van de deskundige geen toereikende controle-informatie verschaffen of de uitkomsten niet consistent zijn met andere controle-informatie, dient de accountant passende maatregelen te nemen.** Dit kan betekenen: overleggen met de entiteit en de deskundige, het uitvoeren van aanvullende controlewerkzaamheden, het eventueel inschakelen van een andere deskundige, of het verstrekken van een andere dan een goedkeurende accountantsverklaring.

Verwijzing naar de deskundige in de accountantsverklaring

16. **Indien de accountant een goedkeurende accountantsverklaring verstrekt, maakt hij geen melding van het gebruik van de werkzaamheden van de deskundige.** Een zodanige mededeling kan ten onrechte opgevat worden als een aantasting van de goedkeurende accountantsverklaring of als een gedeelde verantwoordelijkheid, terwijl geen van beide bedoeld is.
17. Indien de accountant, op grond van de uitkomsten van de werkzaamheden van de deskundige, besluit tot het verstrekken van een andere dan een goedkeurende accountantsverklaring kan het in sommige situaties gewenst zijn bij de uiteenzetting van de aard van de bedenking of beperking te verwijzen naar, of een beschrijving te geven van de werkzaamheden van de deskundige (inclusief de identiteit van de deskundige en de mate van zijn betrokkenheid). In die situaties vraagt de accountant toestemming van de deskundige om een dergelijke verwijzing te kunnen maken. Indien de toestemming wordt geweigerd en de accountant van mening is dat een verwijzing noodzakelijk is, zal hij zo nodig juridisch advies vragen.

<i>Inleiding</i>	1 - 3
<i>De accountantsverklaring bij financiële overzichten</i>	4 - 15
<i>Elementen van de accountantsverklaring voor controles die zijn verricht volgens de Standaarden</i>	16 - 57
<i>Accountantsverklaring</i>	58 - 60
<i>Accountantsverklaring voor controles die enerzijds zijn verricht volgens Nederlands recht en anderzijds volgens de controlestandaarden van een ander rechtsgebied of land</i>	61 - 66
<i>Tezamen met de gecontroleerde financiële overzichten gepresenteerde, niet-gecontroleerde additionele informatie</i>	67 - 71
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1 - 3

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven voor de accountantsverklaring die wordt afgegeven op grond van de controle van een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden die is opgesteld volgens een stelsel van financiële verslaggeving dat een getrouwe weergave beoogt. Tevens geeft deze Standaard aanwijzingen voor de zaken die de accountant bij zijn oordeelsvorming over die financiële overzichten in beschouwing neemt. Zoals beschreven in Standaard 200, "Doelstelling en algemene uitgangspunten van de controle van financiële overzichten", is een "jaarrekening" een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden die is opgesteld volgens een stelsel van financiële verslaggeving dat beoogt te voorzien in de gemeenschappelijke informatiebehoeften van een brede groep gebruikers.
2. Deze Standaard behandelt situaties waarin de accountant een goedkeurende accountantsverklaring zonder toelichtende paragraaf kan afgeven. De Standaarden 705N, "Aanpassingen in de formulering van het oordeel in de accountantsverklaring" en 706N, "Toelichtende paragrafen in de accountantsverklaring" stellen grondslagen en essentiële werkzaamheden vast en geven aanwijzingen voor aanpassingen in de formulering van deze verklaring in de vorm van de goedkeurende accountantsverklaring met toelichtende paragraaf, de accountantsverklaring met beperking, de accountantsverklaring van oordeelonthouding of de afkeurende accountantsverklaring.
3. Standaard 800, "De accountantsverklaring in het kader van bijzondere controleopdrachten" stelt grondslagen en essentiële werkzaamheden vast en geeft aanwijzingen voor de vorm en inhoud van de accountantsverklaring die wordt afgegeven op grond van de controle van:
 - a. Een volledige set van financiële overzichten die is opgesteld op basis van een ander stelsel van grondslagen voor financiële verslaggeving;
 - b. Een onderdeel van een volledige set van financiële overzichten voor algemene of bijzondere doeleinden, zoals een afzonderlijk financieel overzicht, specifieke posten, onderdelen van posten, of onderwerpen in de financiële overzichten;
 - c. Naleving van contracten; en
 - d. Verkorte financiële overzichten.

De accountantsverklaring bij financiële overzichten

4. In de accountantsverklaring dient het oordeel van de accountant over de financiële overzichten duidelijk tot uitdrukking te worden gebracht.
5. Zoals vermeld in Standaard 200, "Doelstelling en algemene uitgangspunten van de controle van financiële overzichten" is het doel van de controle van financiële overzichten de accountant in staat te stellen een oordeel te geven of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.
6. Tenzij wet- of regelgeving andere bewoordingen voorschrijft, vermeldt het oordeel van de accountant inzake een volledige set¹ van financiële overzichten voor algemeen gebruik die zijn opgesteld volgens een stelsel van financiële verslaggeving dat een getrouwe weergave van vermogen en resultaat beoogt (in deze Standaard verder aangeduid als 'financiële overzichten'), of de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving 'een getrouw beeld' geven
7. In sommige rechtsgebieden kan de wet- of regelgeving met betrekking tot de controle van financiële overzichten bewoordingen voor het oordeel van de accountant voorschrijven die afwijken van de in paragraaf 6 van deze Standaard beschreven zinsnede. Hoewel de accountant verplicht kan zijn om de voorgeschreven bewoordingen te gebruiken, blijven de verantwoordelijkheden van de accountant voor het vormen van het oordeel, zoals in deze Standaard beschreven ongewijzigd.
8. Indien de door wet- of regelgeving voorgeschreven bewoordingen aanmerkelijk verschillen van de zinsneden in paragraaf 6 van deze Standaard, overweegt de accountant zorgvuldig het risico dat bij de gebruikers misverstanden zouden kunnen ontstaan over de mate van zekerheid die wordt verkregen bij de controle van de financiële overzichten. Zo zouden de bewoordingen bij lezers kunnen overkomen alsof de accountant een verklaring afgeeft over de juistheid van de bedragen in de financiële overzichten in plaats van dat hij het oordeel geeft dat de financiële overzichten een getrouw beeld geven. In dergelijke omstandigheden overweegt de accountant of het risico van misverstanden door middel van een passende toelichting in de accountantsverklaring kan worden voorkomen (zie Standaard 706N, "Toelichtende paragrafen in de accountantsverklaring").

¹ Zoals uiteengezet in paragraaf 35 van Standaard 200, "Doelstelling en algemene uitgangspunten van de controle van financiële overzichten", bepaalt het stelsel van financiële verslaggeving uit welke onderdelen een volledige set van financiële overzichten bestaat. Volgens Titel 9 boek 2 BW omvat een volledige set van financiële overzichten een balans, een winst- en verliesrekening, en een overzicht van de belangrijkste gehanteerde grondslagen van financiële verslaggeving, alsmede overige toelichtingen en volgens International Financial Reporting Standards zoals aanvaard binnen de EU (IFRS) omvat een volledige set van financiële overzichten een balans, een winst- en verliesrekening, een mutatieoverzicht eigen vermogen, een kasstroomoverzicht en een overzicht van de belangrijkste gehanteerde grondslagen van financiële verslaggeving, alsmede overige toelichtingen.

Het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving

9. Het oordeel van de accountant of de financiële overzichten een getrouw beeld geven, wordt gevormd in de context van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving. Zoals in Standaard 210, "Opdrachtvoorwaarden voor controles" wordt vermeld, heeft de accountant, zonder een aanvaardbaar stelsel van financiële verslaggeving, geen toepasbare criteria om de financiële overzichten van de entiteit te evalueren. Standaard 200, "Doelstelling en algemene uitgangspunten van de controle van financiële overzichten" beschrijft de verantwoordelijkheid van de accountant om te bepalen of het door het bestuur van de entiteit bij het opstellen van de financiële overzichten gehanteerde stelsel van financiële verslaggeving aanvaardbaar is.
10. Bij financiële overzichten die binnen het kader van deze Standaard vallen, resulteert toepassing van een stelsel van financiële verslaggeving waarvan is vastgesteld dat het aanvaardbaar is voor financiële overzichten voor algemene doeleinden, in financiële overzichten die een getrouwe weergave vormen (behalve in de in paragraaf 15 van deze Standaard besproken uiterst zeldzame omstandigheden). Hoewel het stelsel van financiële verslaggeving wellicht niet voorschrijft hoe alle transacties of gebeurtenissen verantwoord of toegelicht moeten worden, omvat het gewoonlijk wel voldoende uitgangspunten die als basis kunnen dienen voor het ontwikkelen en toepassen van grondslagen voor financiële verslaggeving die overeenkomen met de aan het stelsel ten grondslag liggende begrippen. Het stelsel van financiële verslaggeving verschaft aldus een context voor de evaluatie door de accountant van de getrouwe weergave van de financiële overzichten, inclusief de vraag of de financiële overzichten zijn opgesteld en gepresenteerd in overeenstemming met de specifieke eisen van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving met betrekking tot specifieke transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen.

Oordeelsvorming over financiële overzichten

11. **De accountant dient de aan de verkregen controle-informatie ontleende conclusies te evalueren als basis voor de oordeelsvorming over de financiële overzichten.**
12. Bij zijn oordeelsvorming over de financiële overzichten evalueert de accountant of op basis van de verkregen controle-informatie een redelijke mate van zekerheid bestaat dat de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten. Dit omvat het bepalen of toereikende controle-informatie is verkregen om de risico's van afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten tot een aanvaardbaar laag niveau te reduceren² en het evalueren van de effecten van geconstateerde, niet-gecorrigeerde afwijkingen³.

² Zie Standaard 330, "De werkzaamheden van de accountant naar aanleiding van gemaakte risico-inschattingen".

³ Zie Standaard 320, "Materieel belang in de accountantscontrole".

13. De oordeelsvorming of de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving een getrouw beeld geven, omvat het evalueren van de vraag of de financiële overzichten zijn opgesteld en gepresenteerd overeenkomstig de specifieke eisen van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving voor specifieke transactiestromen, rekeningssaldi en toelichtingen. Deze evaluatie omvat mede de beschouwing of, in de context van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving:
- a. De door de entiteit gekozen en toegepaste grondslagen in overeenstemming zijn met het stelsel van financiële verslaggeving en toepasselijk zijn in de gegeven omstandigheden;
 - b. De door het bestuur van de entiteit gemaakte schattingen onder de gegeven omstandigheden redelijk zijn;
 - c. De in de financiële overzichten gepresenteerde informatie, inclusief de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving, relevant, betrouwbaar, vergelijkbaar en begrijpelijk is; en

De financiële overzichten voldoende toelichtingen geven om gebruikers in staat te stellen het effect van materiële transacties en gebeurtenissen op de informatie opgenomen in de financiële overzichten te begrijpen, bijvoorbeeld, in het geval van overeenkomstig het toepasselijke verslaggevingsstelsel opgemaakte financiële overzichten, over de financiële positie en de financiële resultaten van de entiteit.

14. De oordeelsvorming over de vraag of de financiële overzichten een getrouw beeld geven, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, omvat tevens een evaluatie van de getrouwe weergave van de financiële overzichten. De accountant overweegt of de financiële overzichten, na eventuele, naar aanleiding van de controle door het bestuur van de entiteit daarin aangebrachte aanpassingen, in overeenstemming zijn met de kennis van de accountant van de entiteit en haar omgeving. De accountant beschouwt het algehele beeld, de structuur en de inhoud van de financiële overzichten. Hij overweegt tevens of de financiële overzichten, inclusief de informatie in de toelichting, de onderliggende transacties en gebeurtenissen getrouw weergeven in de context van het stelsel van financiële verslaggeving. Cijferanalyses die aan of tegen het einde van de controle worden uitgevoerd, zijn een hulpmiddel ter bevestiging van de tijdens de controle getrokken conclusies en dragen bij tot het bereiken van de algemene conclusie inzake de getrouwe weergave van de financiële overzichten.

Uiterst zeldzame omstandigheden waarin toepassing van het stelsel van financiële verslaggeving misleidende financiële overzichten oplevert

15. Zoals in Standaard 210, "Opdrachtvoorwaarden voor controles" wordt besproken, betreft de accountant de aanvaardbaarheid van het stelsel van financiële verslaggeving bij zijn overwegingen

om de opdracht te aanvaarden. Toepassing van een stelsel van financiële verslaggeving waarvan is vastgesteld dat het aanvaardbaar is voor financiële overzichten voor algemene doeleinden, resulteert in het algemeen in financiële overzichten die een getrouwe weergave vormen. In uiterst zeldzame omstandigheden kan toepassing van een specifieke eis in een stelsel waarvan is vastgesteld dat het aanvaardbaar is voor financiële overzichten voor algemene doeleinden echter resulteren in financiële overzichten die in de gegeven omstandigheden van de betreffende entiteit misleidend zijn. In sommige stelsels van financiële verslaggeving waarvan is vastgesteld dat ze voor financiële overzichten voor algemene doeleinden aanvaardbaar zijn, wordt impliciet of expliciet onderkend dat er uiterst zeldzame omstandigheden zijn waarin het noodzakelijk is dat in de financiële overzichten wordt afgeweken van een specifieke eis in het stelsel teneinde het doel van getrouwe weergave van de financiële overzichten te bereiken en worden daarin aanwijzingen voor de vereiste toelichtingen gegeven. Andere stelsels van financiële verslaggeving geven, hoewel het aanvaardbare stelsels voor financiële overzichten voor algemene doeleinden zijn, wellicht geen aanwijzingen voor deze omstandigheden. Indien de accountant door omstandigheden concludeert dat naleving van een specifieke eis resulteert in misleidende financiële overzichten, overweegt hij de noodzaak om een andere dan een goedkeurende accountantsverklaring zonder toelichtende paragraaf af te geven. Welke soort andere accountantsverklaring eventueel wordt afgegeven is afhankelijk van de wijze waarop het bestuur van de entiteit de situatie in de financiële overzichten verantwoordt en van de wijze waarop het stelsel van financiële verslaggeving rekening houdt met deze uiterst zeldzame omstandigheden (zie de Standaard 705N, "Aanpassingen in de formulering van het oordeel in de accountantsverklaring" en 706N, "Toelichtende paragrafen in de accountantsverklaring").

Elementen van de accountantsverklaring voor controles die zijn verricht volgens de Standaarden

16. *De Nadere Voorschriften Controle en Overige Standaarden (de Standaarden) zijn een onderdeel van het Nederlands recht op het gebied van beroepsvoorschriften voor accountants met betrekking tot het uitvoeren van controles. Deze Standaarden zijn afgeleid van de International Standards on Auditing (ISA) Consistentie in de accountantsverklaring, wanneer de controle volgens de International Standards on Auditing (ISA), of daarvan afgeleide standaarden, is verricht, bevordert de geloofwaardigheid binnen de wereldwijde markt omdat controles die in overeenstemming met wereldwijd erkende standaarden zijn verricht, daardoor gemakkelijker herkenbaar zijn. Bovendien is consistentie bevorderlijk voor het begrip van de lezer en het herkennen van ongebruikelijke omstandigheden wanneer daarvan sprake is.*
17. In de paragrafen 18-60 van deze Standaard worden de eisen met betrekking tot de navolgende elementen van de accountantsverklaring vermeld, wanneer de controle volgens Nederlands recht is verricht:
 - a. Opschrift;

- b. Geadresseerde;
- c. Inleidende paragraaf;
- d. Verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit voor de financiële overzichten;
- e. Verantwoordelijkheid van de accountant;
- f. Oordeel van de accountant;
- g. Overige onderwerpen
- h. Andere rapporteringsverplichtingen;
- i. Ondertekening;
- j. Datum van de accountantsverklaring; en
- k. Adres van de accountant.

Opschrift

- 18. **Een accountantsverklaring bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden dient te worden afgegeven door een accountant vallende onder definities zoals opgenomen in de Verordening gedragscode (VGC). Dit wordt tot uitdrukking gebracht in het opschrift 'accountantsverklaring'.**
- 19. Dit opschrift 'accountantsverklaring' bevestigt dat de accountant aan de Nadere Voorschriften inzake Onafhankelijkheid heeft voldaan en onderscheidt de accountantsverklaring daardoor van door anderen afgegeven verklaringen.

Geadresseerde

- 20. **De accountantsverklaring dient te zijn geadresseerd overeenkomstig de voor de opdracht geldende omstandigheden.**
- 21. Nationale wet- of regelgeving omschrijft veelal aan wie de accountantsverklaring bij de financiële overzichten voor algemene doeleinden in het betreffende rechtsgebied geadresseerd dient te worden. In het algemeen wordt de accountantsverklaring bij de financiële overzichten voor algemene doeleinden geadresseerd aan degenen voor wie de verklaring is opgesteld, veelal de Algemene Vergadering

van Aandeelhouders of het toezichhoudend orgaan van de entiteit waarvan de financiële overzichten zijn gecontroleerd.

Inleidende paragraaf

22. In de inleidende paragraaf van de accountantsverklaring dient de entiteit waarvan de financiële overzichten zijn gecontroleerd, te worden geïdentificeerd *door vermelding van de naam en de statutaire vestigingsplaats van de entiteit* en dient te worden vermeld dat de financiële overzichten zijn gecontroleerd. In de inleidende paragraaf dient tevens:
 - a. De titel te worden vermeld van elk van de financiële overzichten die samen de volledige set van financiële overzichten vormen;
 - b. Te worden verwezen naar het overzicht van de belangrijkste gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving, alsmede naar overige toelichtingen; en
 - c. De datum en de periode waarop de financiële overzichten betrekking hebben, te worden vermeld.

23. Aan deze eis wordt in het algemeen voldaan door te vermelden dat de accountant de (in het rapport/verslag opgenomen) financiële overzichten van de entiteit, welke bestaan uit de met naam en datum of periode aangeduide overzichten waaruit een volledige set van financiële overzichten bestaat zoals vereist door het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving heeft gecontroleerd en door te verwijzen naar het overzicht van de belangrijkste gehanteerde grondslagen van financiële verslaggeving, alsmede de overige toelichtingen. Bovendien kan de accountant, als hij weet dat de financiële overzichten worden opgenomen in een document dat ook andere gegevens, zoals een jaarverslag bevat, overwegen om de paginanummers waarop de financiële overzichten zijn opgenomen, te vermelden indien de wijze van presentatie dit toelaat. Dit is een hulpmiddel voor de lezer om de financiële overzichten waarop de accountantsverklaring betrekking heeft, te identificeren.

24. Het oordeel van de accountant heeft betrekking op de volledige set van financiële overzichten, zoals omschreven door het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving. In het geval van financiële overzichten die in overeenstemming met Titel 9 boek BW2 zijn opgesteld, omvat deze: een balans, een winst- en verliesrekening en een overzicht van de belangrijkste gehanteerde grondslagen van financiële verslaggeving en overige toelichtingen en in het geval van financiële overzichten die in overeenstemming met IFRS zijn opgesteld, omvat deze: een balans, een winst- en verliesrekening, een mutatieoverzicht eigen vermogen, een kasstroomoverzicht en een overzicht van de belangrijkste gehanteerde grondslagen van financiële verslaggeving en

overige toelichtingen. In sommige rechtsgebieden kan ook additionele informatie als integrerend onderdeel van de financiële overzichten worden beschouwd.

25. In bepaalde omstandigheden kan de entiteit aanvullende gegevens bij de financiële overzichten presenteren die niet door het stelsel van financiële verslaggeving worden voorgeschreven, omdat wetten, regelgeving of standaarden dit als eis stellen, dan wel omdat de entiteit hier vrijwillig voor kiest. Zo kan bijvoorbeeld additionele informatie worden gepresenteerd om de gebruiker beter inzicht in het stelsel van financiële verslaggeving te verschaffen of om nadere uitleg bij specifieke posten of onderwerpen in de financiële overzichten te geven. Dergelijke informatie wordt in het algemeen in aanvullende overzichten of additionele toelichtingen gepresenteerd. Het oordeel van de accountant kan wel of niet op de additionele informatie betrekking hebben en het is dan ook belangrijk dat de accountant ervan overtuigd is dat eventuele additionele informatie waarop zijn oordeel geen betrekking heeft, duidelijk als zodanig wordt onderscheiden, zoals wordt vermeld in paragrafen 67-71 van deze Standaard.
26. In bepaalde omstandigheden kan de additionele informatie door haar aard en wijze van presentatie niet duidelijk van de financiële overzichten worden onderscheiden. Op dergelijke additionele informatie heeft het oordeel van de accountant mede betrekking. Zo heeft het oordeel van de accountant bijvoorbeeld betrekking op toelichtingen of additionele overzichten waarnaar in de financiële overzichten wordt verwezen. Dit is tevens het geval wanneer de toelichting op de financiële overzichten een uitleg bevat van de mate waarin de financiële overzichten voldoen aan een ander stelsel van financiële verslaggeving.
27. Wanneer additionele informatie als integrerend onderdeel van de financiële overzichten wordt gepresenteerd, hoeft daarnaar in de inleidende paragraaf van de accountantsverklaring niet specifiek te worden verwezen als de verwijzing naar de toelichting in de beschrijving van elk van de financiële overzichten, in de inleidende paragraaf, voldoende is.

Verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit voor financiële overzichten

28. **De accountant dient in zijn accountantsverklaring te vermelden dat het bestuur van de entiteit verantwoordelijk is voor het opstellen en het getrouw weergeven van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving en dat deze verantwoordelijkheid onder meer omvat:**
 - a. **het ontwerpen, implementeren en in stand houden van een intern beheersingssysteem dat relevant is voor het opstellen en de getrouwe weergave van financiële overzichten die geen afwijkingen van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of fouten;**
 - b. **het kiezen en toepassen van aanvaardbare grondslagen voor financiële verslaggeving; en**

- c. **het maken van schattingen die onder de gegeven omstandigheden redelijk zijn.**
29. Financiële overzichten zijn mededelingen van het bestuur. Het bestuur is verantwoordelijk voor de opstelling en de getrouwe weergave van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving. Zo is bijvoorbeeld, in het geval dat financiële overzichten zijn opgesteld overeenkomstig Titel 9 boek 2 BW, het bestuur verantwoordelijk voor het opstellen van financiële overzichten die een getrouwe weergave, overeenkomstig Titel 9 boek 2 BW, vormen van de financiële positie en de financiële resultaten van de entiteit. In het geval dat de financiële overzichten zijn opgesteld overeenkomstig IFRS, is het bestuur verantwoordelijk voor het opstellen van financiële overzichten die een getrouwe weergave, overeenkomstig IFRS, vormen van de financiële positie, de financiële resultaten en de kasstromen van de entiteit. Om deze verantwoordelijkheid te kunnen dragen, ontwerpt en implementeert het bestuur een intern beheersingssysteem.⁴ Om afwijkingen als gevolg van fraude of fouten te voorkomen of te ontdekken en te corrigeren teneinde de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving van de entiteit te waarborgen. Het opstellen van de financiële overzichten vereist van het bestuur dat zij verantwoorde schattingen maakt die onder de gegeven omstandigheden redelijk zijn en dat zij geschikte grondslagen voor financiële verslaggeving kiest en toepast. Deze oordeelsvorming vindt plaats binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.
30. Er kunnen omstandigheden zijn waarin de accountant de beschrijving van de verantwoordelijkheden van het bestuur in paragraaf 28 van deze Standaard uitbreidt met een toevoeging waarin additionele verantwoordelijkheden tot uitdrukking worden gebracht die in de context van het betreffende rechtsgebied of de aard van de entiteit relevant zijn voor de opstelling en presentatie van de financiële overzichten.
31. Het begrip bestuur wordt in deze Standaard gebruikt als aanduiding van degenen die verantwoordelijk zijn voor het opstellen en juist weergeven van de financiële overzichten. Andere begrippen kunnen van toepassing zijn, afhankelijk van het wettelijk kader in het betreffende rechtsgebied. In sommige rechtsgebieden kan bijvoorbeeld de toepasselijke aanduiding zijn de organen belast met governance (bijvoorbeeld de niet-uitvoerende bestuurders).

⁴ In sommige rechtsgebieden kan de wet- of regelgeving die de verantwoordelijkheden van het bestuur van de entiteit voorschrijft, specifiek verwijzen naar verantwoordelijkheid voor de deugdelijkheid van boeken en administratie of het administratiesysteem. Aangezien boeken, administratie en administratiesystemen een integraal onderdeel zijn van het interne beheersingssysteem (zoals omschreven in Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang"), wordt in paragraaf 28 van deze standaard inzake de beschrijving van de verantwoordelijkheden van het bestuur daarnaar niet specifiek verwezen.

Verantwoordelijkheid van de accountant

32. **In de accountantsverklaring dient te worden vermeld dat het de verantwoordelijkheid van de accountant is om op basis van de controle een oordeel over de financiële overzichten te geven.**
33. In de accountantsverklaring wordt vermeld dat het de verantwoordelijkheid van de accountant is om op basis van de controle een oordeel over de financiële overzichten te geven om zijn verantwoordelijkheid te kunnen onderscheiden van de verantwoordelijkheid van het bestuur voor het opstellen en de getrouwe weergave van de financiële overzichten.
34. **In de accountantsverklaring dient te worden vermeld dat de controle volgens Nederlands recht is verricht. In de accountantsverklaring dient tevens te worden vermeld dat die Standaarden als eisen stellen dat de accountant aan de voor hem geldende gedragsnormen voldoet en dat hij de controle plant en uitvoert om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de financiële overzichten geen afwijkingen van materieel belang bevatten.**
35. De verwijzing naar Nederlands recht maakt aan de lezer duidelijk dat de controle volgens "De Nadere voorschriften controle- en overige standaarden" is verricht.
36. Standaard 200, "Doelstelling en algemene uitgangspunten van de controle van financiële overzichten" omschrijft welke eisen worden gesteld om een controle in overeenstemming met de Standaarden te verrichten. In paragraaf 14 van deze Standaard wordt vermeld dat de accountant niet kan verklaren dat de controle volgens de Standaarden is verricht tenzij hij volledig aan alle voor de controle van toepassing zijnde Standaarden heeft voldaan.
37. **In de accountantsverklaring dient de controle te worden beschreven door te vermelden dat:**
 - a. **een controle het uitvoeren van werkzaamheden ter verkrijging van controle-informatie met betrekking tot de bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten omvat;**
 - b. **de geselecteerde werkzaamheden afhankelijk zijn van het professioneel inzicht van de accountant, waaronder zijn inschatting van de risico's van afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude of fouten. Bij het maken van de inschatting van die risico's beoordeelt de accountant het voor de opstelling en de getrouwe weergave van de financiële overzichten relevante interne beheersingssysteem van de entiteit, om zo controlewerkzaamheden te selecteren die onder de gegeven omstandigheden adequaat zijn maar niet tot doel hebben een oordeel te geven over de effectiviteit van het interne beheersingssysteem van de entiteit. Als de accountant tevens verantwoordelijk is voor het geven van een oordeel over de effectiviteit van het interne beheersingssysteem in combinatie met de controle van de financiële overzichten, dient hij de zinsnede achterwege te laten dat de**

beoordeling van de accountant van het interne beheersingssysteem niet als doel heeft om een oordeel over de effectiviteit van het interne beheersingssysteem te geven; en

- c. de controle tevens een evaluatie van de geschiktheid van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving, de redelijkheid van de door het bestuur van de entiteit gemaakte schattingen, alsmede het algehele beeld van de financiële overzichten omvat.
38. In de accountantsverklaring dient te worden vermeld dat de accountant van mening is dat de controle-informatie die hij heeft verkregen, toereikend is om zijn oordeel erop te baseren.

Oordeel van de accountant

39. Een goedkeurend oordeel dient tot uitdrukking te worden gebracht indien de accountant tot de conclusie komt dat de financiële overzichten een getrouw beeld geven, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.
40. Bij het tot uitdrukking brengen van een goedkeurend oordeel dient in de oordeelparagraaf van de accountantsverklaring als oordeel van de accountant te worden vermeld dat de financiële overzichten een getrouw beeld geven, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.
41. Indien noch International Financial Reporting Standards noch International Public Sector Accounting Standards noch een Nederlandse stelsel voor financiële verslaggeving als de grondslagen voor financiële verslaggeving worden gehanteerd, dient in de verwijzing naar het stelsel van financiële verslaggeving in de oordeelparagraaf ook het rechtsgebied of land van oorsprong van het stelsel te worden opgenomen.
42. In het oordeel van de accountant wordt vermeld dat de financiële overzichten een getrouw beeld geven van de informatie die de financiële overzichten geacht worden te verschaffen (zoals door de grondslagen bepaald). Zo geeft de accountant, indien de financiële overzichten volgens Titel 9 Boek 2 BW zijn opgesteld, het oordeel dat de financiële overzichten een getrouw beeld geven van de financiële positie van de entiteit op de balansdatum en van de financiële resultaten van de entiteit over de periode die op die datum is afgesloten en indien de financiële overzichten volgens IFRS zoals aanvaard binnen de EU zijn opgesteld, het oordeel dat de financiële overzichten een getrouw beeld geven van de financiële positie van de entiteit op de balansdatum en van de financiële resultaten en kasstromen van de entiteit over de periode die op die datum is afgesloten.
43. Om de lezer te informeren over de context waarbinnen het oordeel van de accountant wordt gegeven, wordt in dit oordeel het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving

waarop de financiële overzichten zijn gebaseerd vermeld. Indien het van toepassing zijnde stelsel noch IFRS noch International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) noch een Nederlands stelsel voor financiële verslaggeving is, geeft het oordeel van de accountant tevens het rechtsgebied of land van oorsprong van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving aan. De accountant duidt het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving aan met bewoordingen als:

- "... in overeenstemming met International Financial Reporting Standards zoals aanvaard binnen de EU" of
- "...in overeenstemming met algemeen aanvaarde verslaggevingsvoorschriften in Land X..."

44. Wanneer het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving tevens wettelijke of regelgevende voorschriften omvat, duidt de accountant het van toepassing zijnde stelsel aan met bewoordingen als: "...in overeenstemming met Titel 9 boek 2BW en de eisen volgens het vennootschapsrecht van land X" of indien van toepassing "...in overeenstemming met International Financial Reporting Standards zoals aanvaard binnen de EU en de eisen volgens het vennootschapsrecht van land X".

Overige onderwerpen

45. Richtlijnen, wetten of de algemeen aanvaarde praktijk in een rechtsgebied kunnen aan de accountant de eis stellen of hem de gelegenheid bieden in te gaan op zaken die de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de controle van de financiële overzichten of de accountantsverklaring daarbij nader toelichten. Dergelijke onderwerpen kunnen in een afzonderlijke paragraaf na de oordeelparagraaf aan de orde komen.

Andere rapporteringsverplichtingen

46. In sommige rechtsgebieden kan de accountant, naast zijn verantwoordelijkheid om een oordeel over de financiële overzichten te geven, additionele verantwoordelijkheden hebben om te rapporteren omtrent andere onderwerpen. Van de accountant kan bijvoorbeeld worden gevraagd om over bepaalde onderwerpen te rapporteren indien hij deze tijdens de controle van de financiële overzichten heeft waargenomen. Ook kan aan de accountant worden gevraagd om additionele, specifiek aangeduide werkzaamheden te verrichten en daarover te rapporteren of om een oordeel over specifieke onderwerpen te geven, zoals de deugdelijkheid van de administratie. Standaarden in het specifieke rechtsgebied of land geven veelal aanwijzingen over de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot specifieke additionele rapporteringsverplichtingen in dat rechtsgebied of land.
47. In sommige gevallen kunnen de relevante standaarden of wetten aan de accountant de eis stellen of de gelegenheid bieden om deze overige verantwoordelijkheden in de accountantsverklaring bij

de financiële overzichten te vermelden. In andere gevallen kan aan de accountant de eis worden gesteld of de gelegenheid worden geboden om daarover afzonderlijk te rapporteren.

48. **Indien de accountant in de accountantsverklaring bij de financiële overzichten andere rapporteringsverplichtingen aan de orde stelt, dienen deze te worden behandeld in een afzonderlijk deel van de accountantsverklaring dat volgt op de oordeelparagraaf.**
49. De accountant stelt deze andere rapporteringsverplichtingen aan de orde in een afzonderlijk deel van de verklaring om deze duidelijk te onderscheiden van zijn verantwoordelijkheden voor de financiële overzichten en zijn oordeel daarover.
- 49 A. ***Op grond van de wettelijke verplichting ingevolge artikel 2:393 lid 5 onder e BW dient de accountant in de accountantsverklaring een oordeel te geven over de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening zoals vereist in artikel 2: 391 lid 4 BW 1. Op grond van paragraaf 48 van deze standaard wordt dit onderdeel in een afzonderlijk deel van de verklaring opgenomen.***

Ondertekening

50. **De accountantsverklaring dient te worden ondertekend.**
51. De accountant ondertekent met zijn eigen naam en vermeldt daarbij de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden. In bepaalde rechtsgebieden kan aan de accountant de eis worden gesteld dat hij in aanvulling op de ondertekening zijn beroepstitel vermeldt of melding maakt van het feit dat hij, of indien van toepassing zijn accountantspraktijk, door de vergunningverlener in dat rechtsgebied wordt erkend.

Datum van de accountantsverklaring

52. **De accountant dient de accountantsverklaring niet eerder te dateren dan de datum waarop hij toereikende controle-informatie heeft verkregen om zijn oordeel over de financiële overzichten daarop te baseren. Toereikende controle-informatie dient informatie te omvatten dat een volledige set van financiële overzichten van de entiteit is opgesteld en dat de daartoe bevoegde personen hebben bevestigd de verantwoordelijkheid daarvoor te hebben genomen.**
53. De datum van de accountantsverklaring informeert de gebruiker dat de accountant het effect van gebeurtenissen en transacties waarvan hij kennis heeft genomen en die tot die datum hebben plaatsgevonden in aanmerking heeft genomen. De verantwoordelijkheid van de accountant voor gebeurtenissen en transacties na de datum van de accountantsverklaring wordt besproken in Standaard 560, "Gebeurtenissen na de einddatum van de periode".

54. Aangezien het oordeel van de accountant de financiële overzichten betreft en het bestuur van de entiteit verantwoordelijk is voor die financiële overzichten, kan de accountant niet concluderen dat toereikende controle-informatie is verkregen voordat hij heeft vastgesteld dat een volledige set van financiële overzichten is opgesteld en dat het bestuur de verantwoordelijkheid daarvoor op zich heeft genomen.
55. In sommige rechtsgebieden wijst de wet- of regelgeving de personen of organen aan (bijvoorbeeld, de niet-uitvoerende bestuurders) die verantwoordelijk zijn voor de conclusie dat een volledige set van financiële overzichten is opgesteld en specificeert zij het daarvoor noodzakelijke goedkeuringsproces. In dergelijke gevallen verkrijgt de accountant het bewijs van die goedkeuring alvorens de verklaring omtrent de financiële overzichten te dateren⁵. In andere rechtsgebieden wordt het goedkeuringsproces echter niet in wet- of regelgeving voorgeschreven. In dergelijke gevallen neemt de accountant de procedures die de entiteit in het licht van haar beheer- en governance-structuren bij het opstellen en goedkeuren van haar financiële overzichten volgt, in aanmerking, om vast te stellen welke personen of welke organen de bevoegdheid hebben om te concluderen dat de volledige set van financiële overzichten van de entiteit, inclusief de bijbehorende toelichting, is opgesteld.
56. In sommige rechtsgebieden wordt goedkeuring van de financiële overzichten door de Algemene Vergadering van Aandeelhouders verlangd voordat deze openbaar worden gemaakt. In deze rechtsgebieden is de vaststelling door de Algemene Vergadering van Aandeelhouders niet noodzakelijk voor de conclusie van de accountant dat toereikende controle-informatie is verkregen. In het kader van de Standaarden is de goedkeuringsdatum van de financiële overzichten de daaraan voorafgaande datum waarop de daartoe bevoegde personen bepalen dat een volledige set van financiële overzichten is opgesteld.

Adres van de accountant

57. **In de accountantsverklaring dient de plaats in het land of het rechtsgebied waar de accountant is gevestigd te worden genoemd.**

Accountantsverklaring

58. **De accountantsverklaring dient schriftelijk te zijn opgesteld.**
59. Een schriftelijke verklaring is een verklaring op papier of in digitale vorm.
60. -

⁵ In zeldzame omstandigheden geeft de wet- of regelgeving tevens aan op welk punt in het rapportageproces inzake de financiële overzichten de controle naar verwachting voltooid zal zijn.

Accountantsverklaring voor controles die enerzijds zijn verricht volgens Nederlands recht en anderzijds volgens de controlestandaarden van een ander rechtsgebied of land

61. De accountant kan de controle enerzijds verrichten volgens Nederlands recht en anderzijds volgens de controlestandaarden van een ander rechtsgebied of land.
62. **In de accountantsverklaring mag alleen dan worden vermeld dat de controle in overeenstemming met Nederlands recht is verricht indien de accountant volledig aan alle voor de controle relevante Standaarden heeft voldaan.**
63. De accountant mag alleen vermelden dat de controle enerzijds volgens Nederlands recht en anderzijds volgens de controlestandaarden van een ander rechtsgebied of land is verricht als hij aan elk van de voor de controle relevante controlestandaarden heeft voldaan en elke aanvullende controleprocedure heeft uitgevoerd die nodig is om aan de van toepassing zijnde standaarden van dat rechtsgebied of land te voldoen. Een verwijzing naar zowel Nederlands recht als de controlestandaarden van een ander rechtsgebied of land is niet van toepassing als er over de eisen met betrekking tot de accountantsverklaring strijdigheid bestaat tussen Nederlands recht en de controlestandaarden van het andere rechtsgebied of land die van invloed is op het oordeel van de accountant of de noodzaak om onder de gegeven omstandigheden een toelichtende paragraaf op te nemen. Zo staan bepaalde nationale controlestandaarden bijvoorbeeld niet toe dat de accountant een toelichtende paragraaf opneemt om de aandacht op een continuïteitsprobleem te vestigen, terwijl Standaard 706N, "Toelichtende paragrafen in de accountantsverklaring" juist als eis stelt dat hij in dergelijke omstandigheden een accountantsverklaring met toelichtende paragraaf afgeeft. Bij dergelijke strijdigheden wordt in de accountantsverklaring uitsluitend verwezen naar Nederlands recht (in het geval dat de accountant slechts aan de Nederlandse eisen met betrekking de accountantsverklaring heeft kunnen voldoen) of uitsluitend verwezen naar de relevante controlestandaarden van het andere rechtsgebied of land (in het geval dat de accountant slechts aan de eisen met betrekking de accountantsverklaring van dat rechtsgebied of land heeft kunnen voldoen).
64. **Indien in de accountantsverklaring enerzijds wordt verwezen naar Nederlands recht en anderzijds naar de controlestandaarden van het andere rechtsgebied of land, dient dat rechtsgebied of land in de accountantsverklaring te worden vermeld.**
65. **Indien de accountant de accountantsverklaring volgens de door wet- of regelgeving of de controlestandaarden van het andere rechtsgebied of land gespecificeerde indeling of bewoordingen opstelt, dient in de accountantsverklaring slechts dan te worden vermeld dat de controle in overeenstemming met enerzijds Nederlands recht en anderzijds de controlestandaarden van het andere rechtsgebied of land is verricht indien die verklaring ten minste elk van de volgende elementen omvat:**

- a. Een opschrift;
- b. Een geadresseerde, in overeenstemming met de omstandigheden van de opdracht;
- c. Een inleidende paragraaf waarin de gecontroleerde financiële overzichten worden geïdentificeerd;
- d. Een beschrijving van de verantwoordelijkheid van het bestuur voor het opstellen en juist weergeven van de financiële overzichten;
- e. Een beschrijving van de verantwoordelijkheid van de accountant voor het geven van een oordeel over de financiële overzichten en van de reikwijdte van de controle, waarin is opgenomen:
 - (i) Een verwijzing naar Nederlands recht en de controlestandaarden van het andere rechtsgebied of land, en
 - (ii) Een beschrijving van de werkzaamheden die de accountant bij een controle verricht.
- f. Een oordeelparagraaf die het oordeel over de financiële overzichten ⁶ weergeeft en een verwijzing naar het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving dat voor de opstelling van de financiële overzichten is gebruikt (inclusief vermelding van het land van oorsprong van het stelsel van financiële verslaggeving indien noch International Financial Reporting Standards noch International Public Sector Accounting Standards noch een Nederlands stelsel zijn gebruikt);
- g. De ondertekening;
- h. De datum van de accountantsverklaring; en
- i. Het adres van de accountant.

⁶ Omstandigheden waarin de accountant een andere dan een goedkeurende accountantsverklaring zonder toelichtende paragraaf moet afgeven, worden besproken in de Standaard 705N, "Aanpassingen in de formulering van het oordeel in de accountantsverklaring" en 706N, "Toelichtende paragrafen in de accountantsverklaring". Onder bepaalde omstandigheden kan de accountant mogelijk geen oordeel over de financiële overzichten geven omdat het effect van een beperking van de reikwijdte van de controle zo materieel, en dominant aanwezig is dat de accountant slechts ontoereikende controle-informatie heeft kunnen verkrijgen. In dergelijke omstandigheden brengt de accountant een verklaring van oordeelonthouding uit.

66. De accountant kan door nationale wet- of regelgeving verplicht zijn om een indeling of bewoordingen in de accountantsverklaring te gebruiken die afwijkt van die welke in deze Standaard worden beschreven. Als de verschillen alleen betrekking hebben op de indeling en de bewoordingen van de accountantsverklaring, wordt de accountant geacht aan de eisen met betrekking tot de accountantsverklaring conform Nederlandse recht te hebben voldaan mits de accountantsverklaring ten minste elk van de in paragraaf 65 van deze Standaard genoemde elementen omvat - ook als daarbij de door nationale wet- of regelgeving voorgeschreven indeling en bewoordingen worden gebruikt. Wanneer specifieke eisen in een bepaald rechtsgebied niet strijdig zijn met Nederlands recht, hanteert de accountant de in deze Standaard gebruikte indeling en bewoordingen, zodat de gebruikers de accountantsverklaring gemakkelijker kunnen herkennen als zijnde een verklaring inzake een in overeenstemming met Nederlands recht verrichte controle.

Tezamen met de gecontroleerde financiële overzichten gepresenteerde, niet-gecontroleerde additionele informatie

67. **De accountant dient zekerheid te hebben verkregen dat alle tezamen met de financiële overzichten gepresenteerde additionele informatie die niet binnen de reikwijdte van de accountantsverklaring valt, duidelijk van de gecontroleerde financiële overzichten wordt afgescheiden.**
68. Zoals opgemerkt in de paragrafen 25-26 van deze Standaard, kan als eis aan de entiteit worden gesteld, of kan het bestuur ervoor kiezen, om bij de financiële overzichten additionele informatie op te nemen. Additionele informatie die door haar aard en de wijze van presentatie niet duidelijk van de financiële overzichten kan worden afgescheiden, wordt geacht onder de reikwijdte van de accountantsverklaring te vallen. Onder andere omstandigheden kan het echter voorkomen dat wet- of regelgeving niet vereist dat de additionele informatie wordt gecontroleerd en dat het bestuur de accountant niet verzoekt om de additionele informatie in de controle van de financiële overzichten te betrekken. Indien het niet de bedoeling is dat de additionele informatie wordt gecontroleerd, overweegt de accountant of die additionele informatie wordt gepresenteerd op een wijze die zou kunnen worden uitgelegd als te vallen onder de reikwijdte van de accountantsverklaring en als dat zo is, verzoekt hij het bestuur wijziging aan te brengen in de wijze waarop de informatie wordt gepresenteerd. De accountant onderzoekt bijvoorbeeld op welke wijze de niet gecontroleerde informatie in relatie tot de financiële overzichten en eventuele gecontroleerde additionele informatie wordt gepresenteerd en of de betreffende informatie is aangeduid als 'geen accountantscontrole toegepast'. De accountant verzoekt het bestuur om verwijzingen naar niet gecontroleerde additionele overzichten of niet gecontroleerde toelichtingen in de financiële overzichten weg te laten, omdat de afbakening tussen de wel en niet gecontroleerde informatie onvoldoende duidelijk zou zijn. Niet gecontroleerde toelichtingen die onvoldoende duidelijk zijn gescheiden van de wel gecontroleerde toelichtingen, kunnen eveneens ten onrechte worden geïnterpreteerd als zijnde gecontroleerd. De accountant verzoekt de entiteit daarom om de niet gecontroleerde informatie buiten de set van financiële overzichten te houden of, indien dat onder de gegeven omstandigheden niet mogelijk is, ten minste alle niet gecontroleerde toelichtingen

tezamen op te nemen na de vereiste toelichtingen op de financiële overzichten en deze duidelijk aan te merken als zijnde niet gecontroleerd.

69. Zoals opgemerkt in paragraaf 23 van deze Standaard kan de accountant, wanneer hem bekend is dat de financiële overzichten zullen worden opgenomen in een document dat ook andere gegevens bevat, overwegen om, indien de wijze van presentatie dat toelaat, de paginanummers waarop de gecontroleerde financiële overzichten worden gepresenteerd in de accountantsverklaring te vermelden. Dit is een hulpmiddel voor de lezer om de financiële overzichten te onderscheiden van andere informatie waarop het oordeel van de accountant geen betrekking heeft.
70. **Indien de accountant tot de conclusie komt dat de entiteit additionele informatie waarop geen accountantscontrole is toegepast, presenteert die onvoldoende wordt afgescheiden van de gecontroleerde financiële overzichten, dient hij in de accountantsverklaring te vermelden dat op die informatie geen accountantscontrole is toegepast.**
71. Het feit dat op additionele informatie geen accountantscontrole is toegepast ontslaat de accountant niet van zijn verantwoordelijkheid om die informatie te lezen om inconsistenties van materieel belang met de gecontroleerde financiële overzichten te onderkennen. De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot niet gecontroleerde additionele informatie komen overeen met die welke worden beschreven in Standaard 720, "Andere gegevens in stukken waarin de gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen".

Specifieke aspecten publieke sector

1. Bepaalde begrippen in deze standaard zoals 'voor de opdracht verantwoordelijke partner' en 'accountantspraktijk' dienen zo te worden gelezen dat ze ook betrekking hebben op het equivalent binnen de publieke sector.
2. Binnen de publieke sector kan de indeling van de accountantsverklaring of de daarin te gebruiken bewoordingen worden voorgeschreven door wet- en regelgeving inzake het controlemandaat. Indien de accountant de accountantsverklaring met gebruikmaking van de door dergelijke wet- en regelgeving omschreven indeling of bewoordingen opstelt, dient in de accountantsverklaring alleen dan te worden vermeld dat de controle in overeenstemming met de Standaarden en de wet- en regelgeving inzake het controlemandaat is verricht indien de accountantsverklaring ten minste elk van de in paragraaf 65(a)-(i) van deze standaard vermelde elementen omvat. Zoals wordt besproken in paragraaf 66 van deze Standaard, hanteert de accountant, indien de wet- en regelgeving inzake het controlemandaat niet strijdig is met de Standaarden, de in deze standaard gebruikte indeling en bewoordingen, zodat de gebruikers de accountantsverklaring gemakkelijker kunnen herkennen als een verklaring inzake een in overeenstemming met de Standaarden verrichte controle.

3. Bovendien kan in dergelijke wet- en regelgeving de verantwoordelijkheden van het bestuur van de entiteit en de accountants met betrekking tot de controle worden omschreven. De in de accountantsverklaring opgenomen beschrijving van dergelijke verantwoordelijkheden dient de eisen voortkomend uit de wet- en regelgeving weer te geven.

<i>Inleiding</i>	1 - 4
<i>Bepaling van het soort aanpassing in de formulering van de oordeelparagraaf in de accountantsverklaring</i>	5 - 31
<i>Communicatie met de organen belast met governance</i>	32 - 33
<i>Vorm en inhoud van de accountantsverklaring wanneer de formulering van de oordeelparagraaf is aangepast</i>	34 - 51

Inleiding

1. Deze Standaard stelt grondslagen en essentiële werkzaamheden vast en geeft aanwijzingen voor:
 - a. Omstandigheden die kunnen leiden tot een aanpassing in de formulering van de oordeelparagraaf in de accountantsverklaring over de financiële overzichten;
 - b. Het soort oordeel dat onder de omstandigheden passend is; en
 - c. De inhoud van de accountantsverklaring wanneer de formulering van de oordeelparagraaf wordt aangepast.
2. Standaard 700, "De accountantsverklaring bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden" stelt grondslagen en essentiële werkzaamheden vast en geeft aanwijzingen voor de accountantsverklaring wanneer de accountant een goedkeurend oordeel zonder een toelichtende paragraaf kan verstrekken bij een volledige set van financiële overzichten die zijn opgemaakt volgens een stelsel van financiële verslaggeving dat een getrouwe weergave beoogt. De grondslagen en essentiële werkzaamheden en aanwijzingen in deze Standaard moeten worden toegepast wanneer de accountant de formulering in de oordeelparagraaf van de accountantsverklaring aanpast wanneer hij een opdracht heeft aanvaard een accountantsverklaring uit te brengen volgens Standaard 700.
3. Standaard 706N, "Toelichtende paragrafen in de accountantsverklaring", stelt grondslagen en essentiële werkzaamheden vast en geeft aanwijzingen wanneer de formulering van de accountantsverklaring wordt aangepast door een toelichtende paragraaf op te nemen zonder het oordeel van de accountant over de financiële overzichten aan te tasten.
4. **De accountant dient de formulering van de oordeelparagraaf in de accountantsverklaring aan te passen wanneer:**
 - a. **Hij op basis van de verkregen controle-informatie tot de conclusie komt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten; of**
 - b. **Hij niet in staat is toereikende controle-informatie te verkrijgen om tot de conclusie te komen dat de financiële overzichten geen afwijking van materieel belang bevatten.**

Bepaling van het soort aanpassing in de formulering van de oordeelparagraaf in de accountantsverklaring

5. Deze Standaard onderkent drie soorten aanpassingen in de formulering van de oordeelparagraaf in de accountantsverklaring, te weten een oordeel met beperking, een afkeurend oordeel en een oordeelonthouding. De beslissing met betrekking tot welke soort aanpassing in de formulering van de oordeelparagraaf van toepassing is hangt af van:
- De aard van de aangelegenheid die aanleiding geeft tot de aanpassing, dat wil zeggen of de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten dan wel of sprake is van een onmogelijkheid om toereikende controle-informatie te verkrijgen; en
 - Het oordeel van de accountant omtrent het al dan niet wezenlijk zijn van de effecten of mogelijke effecten van de aangelegenheid op de financiële overzichten.
6. De onderstaande tabel geeft aan op welke wijze het oordeel van de accountant omtrent de aard van de aangelegenheid die aanleiding geeft tot de aanpassing en het al dan niet wezenlijk zijn van de effecten of mogelijke effecten van de aangelegenheid op de financiële overzichten van invloed is op het soort aanpassing in de formulering van de oordeelparagraaf die moet worden weergegeven.

Aard van de aangelegenheid die aanleiding geeft tot de aanpassing	Het oordeel van de accountant omtrent het al dan niet wezenlijk zijn van de effecten of mogelijke effecten op de financiële overzichten	
	Materieel maar niet wezenlijk	Materieel en wezenlijk
De financiële overzichten bevatten een afwijking van materieel belang	Oordeel met beperking	Afkeurend oordeel
Onmogelijkheid om toereikende controle-informatie te verkrijgen	Oordeel met beperking	Oordeelonthouding

Het wezenlijk zijn van de aangelegenheid of aangelegenheden die aanleiding geven tot een aanpassing

De financiële overzichten bevatten een afwijking van materieel belang

7. De accountant kan een afwijking, die afzonderlijk of samen met andere afwijkingen van materieel belang is, wezenlijk achten voor de financiële overzichten wanneer een dergelijke afwijking zich niet beperkt tot specifieke elementen, posten of onderdelen in de financiële overzichten of wanneer de afwijking, indien ze zich daartoe wel beperkt, een substantieel deel van de financiële overzichten vertegenwoordigt of kan vertegenwoordigen.
8. Verder kan de accountant met betrekking tot de toelichtingen een afwijking, die afzonderlijk of samen met andere afwijkingen van materieel belang is, wezenlijk achten voor de financiële overzichten wanneer een dergelijke afwijking in de toelichtingen van fundamentele betekenis is voor de gebruikers om de financiële overzichten te kunnen begrijpen.

Onmogelijkheid om toereikende controle-informatie te verkrijgen

9. De accountant kan van oordeel zijn dat de onmogelijkheid om toereikende controle-informatie te verkrijgen over een of meer aangelegenheden met betrekking tot de financiële overzichten materieel en wezenlijk is wanneer de mogelijke effecten daarvan niet kunnen worden beperkt tot specifieke elementen, posten of onderdelen in de financiële overzichten of wanneer deze mogelijke effecten, indien ze zich daartoe wel beperken, een substantieel deel van de financiële overzichten kunnen vertegenwoordigen.

Meervoudige onzekerheden

10. In gevallen waarin meervoudige onzekerheden een rol spelen kan de accountant in buitengewoon uitzonderlijke omstandigheden tot de conclusie komen dat het niet mogelijk is zich een oordeel te vormen over de financiële overzichten als geheel op grond van de wisselwerking en cumulatieve mogelijke effecten van de onzekerheden. Dit kan zelfs voorkomen wanneer de accountant toereikende controle-informatie heeft verkregen omtrent de bevestigingen van het bestuur met betrekking tot elk van de afzonderlijke onzekerheden. Een dergelijke situatie verhindert de accountant niet zich van een oordeel te onthouden.

De financiële overzichten bevatten een afwijking van materieel belang

11. Een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten kan ontstaan met betrekking tot:
 - a. De geschiktheid van de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving;

- b. De toepassing van de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving; of
- c. Het geschikt of adequaat zijn van de toelichtingen van de financiële overzichten.

De geschiktheid van de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving

12. Met betrekking tot de geschiktheid van de grondslagen voor financiële verslaggeving die het bestuur heeft gekozen kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaan wanneer:
 - De gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving niet verenigbaar zijn met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.
 - De gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving niet geschikt zijn onder de omstandigheden en ten gevolge daarvan het algehele beeld en de toelichtingen van de financiële overzichten niet verenigbaar zijn met het begrip dat de accountant heeft van de entiteit en haar omgeving.
 - Vanwege het feit dat de grondslagen voor financiële verslaggeving die door het bestuur zijn gekozen de financiële overzichten, waaronder begrepen de toelichtingen, de onderliggende transacties en gebeurtenissen niet op een zodanige wijze geloofwaardig voorstellen dat zij de informatie in de financiële overzichten getrouw weergeven.
13. Stelsels van financiële verslaggeving bevatten dikwijls vereisten voor de verantwoording van en de toelichtingen op wijzigingen in de grondslagen voor financiële verslaggeving. In geval de entiteit haar keuze van significante grondslagen voor financiële verslaggeving heeft gewijzigd kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaan wanneer de entiteit niet aan deze vereisten heeft voldaan.

De toepassing van de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving

14. Met betrekking tot de toepassing van de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaan:
 - Wanneer het bestuur de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving niet in overeenstemming met het stelsel van financiële verslaggeving heeft toegepast, waaronder het consistent toepassen van de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving over periodes of voor vergelijkbare transacties en gebeurtenissen (consistentie in de toepassing); of

- Als gevolg van de methode van toepassing van de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving (fout in de toepassing) bijvoorbeeld wanneer een verschil van mening met het bestuur bestaat over de onderliggende feiten en omstandigheden waarop de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving worden toegepast (bijvoorbeeld een verschil van mening over de schattingen van pensioenverplichtingen).

Het geschikt of adequaat zijn van de toelichtingen van de financiële overzichten

15. Met betrekking tot het geschikt of adequaat zijn van de toelichtingen van de financiële overzichten kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaan wanneer:
 - a. De financiële overzichten niet alle toelichtingen bevatten die zijn vereist door het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving;
 - b. De toelichtingen van de financiële overzichten niet in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving worden weergegeven;
 - c. De financiële overzichten niet voorzien in de toelichtingen die noodzakelijk zijn voor het bereiken van een getrouwe weergave.

Oordeel met beperking

16. **De accountant dient een oordeel met beperking te geven wanneer hij tot de conclusie komt dat de afwijking, afzonderlijk of samen met andere afwijkingen, van materieel belang maar niet van wezenlijk belang is voor de financiële overzichten.**

Afkeurend oordeel

17. **De accountant dient een afkeurend oordeel te geven wanneer hij tot de conclusie komt dat de afwijking, die afzonderlijk of samen met andere afwijkingen van materieel belang is, van wezenlijk belang is voor de financiële overzichten.**

Onmogelijkheid om toereikende controle-informatie te verkrijgen

18. De onmogelijkheid voor de accountant om toereikende controle-informatie te verkrijgen (ook aangeduid als een beperking in de reikwijdte van de controle) kan voortkomen uit:
 - a. Omstandigheden buiten de macht van de entiteit;

- b. Omstandigheden die samenhangen met de aard of de tijdfasering van de werkzaamheden van de accountant; of
- c. Beperkingen die door het bestuur worden opgelegd.
19. De onmogelijkheid specifieke controlewerkzaamheden te verrichten vormt geen beperking in de reikwijdte van de controle indien de accountant in staat is toereikende controle-informatie te verkrijgen door het verrichten van alternatieve controlewerkzaamheden. Indien dit niet mogelijk is geeft de accountant afhankelijk van de situatie een oordeel met beperking of een oordeelonthouding. Door het bestuur opgelegde beperkingen kunnen andere gevolgen hebben voor de controle zoals de inschatting door de accountant van het frauderisico en de afweging om de opdracht te continueren.
20. Als voorbeelden van omstandigheden buiten de macht van de entiteit zijn te noemen:
- Wanneer de administratieve vastleggingen van de entiteit zijn vernietigd.
 - Wanneer de administratieve vastleggingen van een significant onderdeel dat is gevestigd in een ander land voor onbepaalde tijd door overheidsautoriteiten van dat land in beslag zijn genomen.
21. Als voorbeelden van omstandigheden die samenhangen met de aard of de tijdfasering van de werkzaamheden van de accountant zijn te noemen:
- Wanneer voor de entiteit als vereiste geldt de vermogensmutatiemethode toe te passen voor deelnemingen en de accountant niet in staat is toereikende controle-informatie te verkrijgen omtrent de financiële informatie van de deelneming om de toepassing van de vermogensmutatiemethode te onderzoeken.
 - Wanneer het tijdstip waarop de accountant is benoemd zodanig is dat hij niet in staat is de voorraadopname waar te nemen.
 - Wanneer de accountant vaststelt dat het uitvoeren van alleen gegevensgerichte werkzaamheden onvoldoende is maar de beheersingsmaatregelen van de entiteit niet effectief zijn.
22. Als voorbeelden van een onmogelijkheid om toereikende controle-informatie te verkrijgen als gevolg van beperkingen die door het bestuur worden opgelegd zijn te noemen:

- Wanneer het bestuur de accountant verhindert de voorraadopname waar te nemen.
- Wanneer het bestuur de accountant verhindert externe bevestiging omtrent specifieke posten op te vragen.

Oordeel met beperking

23. De accountant dient een oordeel met beperking te geven wanneer hij niet in staat is toereikende controle-informatie te verkrijgen als basis voor zijn oordeel, en de mogelijke effecten daarvan op de financiële overzichten van materieel belang maar niet van wezenlijk belang zijn.

Oordeelonthouding

24. De accountant dient een oordeelonthouding bij de financiële overzichten te geven wanneer hij niet in staat is toereikende controle-informatie te verkrijgen als basis voor zijn oordeel, en de mogelijke effecten daarvan op de financiële overzichten zowel van materieel belang als van wezenlijk belang zijn.

Gevolgen van een onmogelijkheid om toereikende controle-informatie te verkrijgen op grond van een beperking die is opgelegd door het bestuur nadat de accountant de opdracht heeft aanvaard

25. Indien de accountant na het aanvaarden van de opdracht merkt dat het bestuur een beperking heeft opgelegd in de reikwijdte van de controlewerkzaamheden waarvan hij inschat dat die waarschijnlijk zal moeten leiden tot het geven van een oordeel met beperking of een oordeelonthouding bij de financiële overzichten, dient hij te verzoeken deze beperking op te heffen. Indien het bestuur dit weigert dient de accountant overleg te hebben met de organen belast met governance en vast te stellen of het mogelijk is alternatieve controlewerkzaamheden te verrichten om toereikende controle-informatie te verkrijgen als basis voor een goedkeurend oordeel zonder toelichtende paragraaf. Indien de accountant niet in staat is toereikende controle-informatie te verkrijgen dient hij de gevolgen daarvan als volgt te bepalen:
- a. Indien de mogelijke effecten van de beperking in de reikwijdte van materieel belang maar niet van wezenlijk belang zijn voor de financiële overzichten dient hij een oordeel met beperking te geven; of
 - b. Indien de mogelijke effecten van de beperking in de reikwijdte zowel van materieel belang als van wezenlijk belang zijn voor de financiële overzichten waardoor een beperking in het oordeel ontoereikend zou zijn om de ernst van de situatie aan te geven dient de accountant:

- (i) De opdracht terug te geven; of
- (ii) Indien het teruggeven van de opdracht niet praktisch of niet mogelijk is een oordeelonthouding te geven.

Met betrekking tot subparagraaf (b)(i) dient de accountant indien hem aangelegenheden bekend zijn die aanleiding zouden zijn tot het aanpassen van de formulering van de oordeelparagraaf op grond van een afwijking die tijdens de controle is ontdekt overleg te hebben over dergelijke aangelegenheden met de organen belast met governance voordat hij de opdracht teruggeeft.

26. Het moment waarop de accountant de opdracht teruggeeft kan afhangen van het stadium waarin de opdracht verkeert wanneer het bestuur de beperking in de reikwijdte oplegt. Indien de accountant de controle voor het grootste gedeelte heeft uitgevoerd kan hij besluiten de controle voor zover mogelijk af te ronden, een oordeelonthouding te geven en de beperking in de reikwijdte uiteen te zetten in de paragraaf voor de onderbouwing van de oordeelonthouding voordat hij de opdracht teruggeeft.
27. Onder bepaalde omstandigheden is het teruggeven van de opdracht wellicht niet mogelijk indien de accountant op grond van wet- en regelgeving verplicht is de opdracht voort te zetten. Dit kan het geval zijn voor nationale controle instanties die benoemd zijn om de financiële overzichten van entiteiten in de publieke sector te controleren, of in rechtsgebieden waar de accountant voor een bepaalde periode wordt benoemd en het hem verboden is voor het einde van die periode de opdracht terug te geven. In dergelijke gevallen is de passende reactie van de accountant op een beperking in de reikwijdte die is opgelegd door het bestuur het geven van een oordeelonthouding bij de financiële overzichten.

Verbod op het verstrekken van een oordeel bij afzonderlijke onderdelen

28. Voor het doel van deze Standaard is sprake van een oordeel bij de afzonderlijke onderdelen wanneer de accountant een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding heeft gegeven bij de financiële overzichten als geheel en in dezelfde verklaring een goedkeurend oordeel zonder toelichtende paragraaf geeft bij een of meer specifieke elementen, posten of onderwerpen in de financiële overzichten met betrekking tot hetzelfde stelsel van financiële verslaggeving.
29. Indien de accountant een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding heeft gegeven bij de financiële overzichten als geheel dient de accountant geen goedkeurend oordeel (zonder toelichtende paragraaf) te geven bij een of meer specifieke elementen, posten of onderwerpen in de financiële overzichten in dezelfde verklaring en met betrekking tot hetzelfde stelsel van financiële verslaggeving (een "oordeel bij de afzonderlijke onderdelen").

30. Onder specifieke elementen, posten of onderwerpen in de financiële overzichten vallen bijvoorbeeld de post omzet in de winst-en-verliesrekening en specifieke toelichtingen van de financiële overzichten. Een combinatie van een goedkeurend oordeel zonder toelichtende paragraaf bij een of meer specifieke elementen, posten of onderwerpen met een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding bij de financiële overzichten als geheel in dezelfde verklaring en met betrekking tot hetzelfde stelsel van financiële verslaggeving is strijdig. Als gevolg daarvan is deze niet toegestaan.
31. Onder de omschrijving van een "oordeel bij de afzonderlijke onderdelen" in paragraaf 28 van deze Standaard wordt bijvoorbeeld niet verstaan:
- Het geven van een goedkeurend oordeel zonder toelichtende paragraaf bij de financiële overzichten die zijn opgemaakt volgens een bepaald stelsel van financiële verslaggeving en in dezelfde verklaring het geven van een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding bij dezelfde financiële overzichten volgens een ander stelsel van financiële verslaggeving. De accountant kan bijvoorbeeld een afkeurend oordeel geven bij de financiële overzichten die zijn opgemaakt volgens een stelsel van financiële verslaggeving dat een getrouwe weergave beoogt en in dezelfde verklaring een goedkeurend oordeel zonder toelichtende paragraaf geven met betrekking tot het juist opmaken van de financiële overzichten volgens specifieke wettelijke vereisten die niet een getrouwe weergave beogen.
 - Het geven van een goedkeurend oordeel zonder toelichtende paragraaf bij de financiële positie van de entiteit op de balansdatum maar een oordeelonthouding bij de bedrijfsresultaten en kasstromen indien de accountant niet in staat is toereikende controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de beginbalans van de entiteit (zie paragraaf 11(c) van Standaard 510, "Eerste uitvoering van controleopdrachten - Beginbalans").

Communicatie met de organen belast met governance

32. **Wanneer de accountant een aanpassing van de formulering van de oordeelparagraaf in de accountantsverklaring verwacht dient hij overleg te hebben met de organen belast met governance over de aangelegenheden die leiden tot de verwachte aanpassing en de voorgestelde bewoordingen van de aanpassing.**
33. Een dergelijk overleg geeft de gelegenheid:
- a. De organen belast met governance op de hoogte te stellen van de verwachte aanpassing(en) en de redenen (of omstandigheden) voor de aanpassing(en);

- b. Aan de accountant overeenstemming te bereiken met het bestuur over de aangelegenheid (aangelegenheden) die aanleiding is (zijn) voor de verwachte aanpassing(en), of een bevestiging te krijgen van de aangelegenheden waarover verschil van mening bestaat met het bestuur; en
- c. Aan de organen belast met governance een mogelijkheid te hebben, voorzover van toepassing, de accountant te voorzien van nadere informatie en uiteenzettingen met betrekking tot de aangelegenheid (aangelegenheden) die aanleiding is (zijn) voor de verwachte aanpassing(en).

Vorm en inhoud van de accountantsverklaring wanneer de formulering van de oordeelparagraaf is aangepast

Paragraaf voor de onderbouwing van de aanpassing in de formulering van de oordeelparagraaf

- 34. Consistentie in de accountantsverklaring draagt bij aan het verhogen van het begrip van de gebruikers en aan het onderkennen van ongebruikelijke omstandigheden wanneer deze zich voordoen. Op grond daarvan is consistentie in zowel vorm als inhoud van de accountantsverklaring wenselijk hoewel uniformiteit in de bewoordingen van een aangepaste formulering van de oordeelparagraaf en in de beschrijving van de onderbouwing van de aanpassing in de formulering wellicht niet mogelijk is.
- 35. **Wanneer de accountant de formulering van de oordeelparagraaf omtrent de financiële overzichten aanpast dient hij, naast de specifieke elementen die op grond van Standaard 700, "De accountantsverklaring bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden" vereist zijn, in de accountantsverklaring een paragraaf op te nemen die een beschrijving geeft van de aangelegenheid die aanleiding is voor de aanpassing. De accountant dient deze paragraaf in de accountantsverklaring direct voorafgaand aan de oordeelparagraaf te plaatsen en afhankelijk van de situatie als titel "Onderbouwing van het oordeel met beperking", "Onderbouwing van het afkeurend oordeel" of "Onderbouwing van de oordeelonthouding" te hanteren.**
- 36. Indien de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die betrekking heeft op bepaalde bedragen in de financiële overzichten (waaronder kwantitatieve toelichtingen) dient de accountant, tenzij dit praktisch niet uitvoerbaar is, in de paragraaf voor de onderbouwing van de aanpassing in de formulering een beschrijving van de financiële effecten van de afwijking op te nemen (bijvoorbeeld de effecten op de winstbelasting, op de nettowinst en op het vermogen indien de voorraden te hoog zijn verantwoord). Indien het praktisch niet uitvoerbaar is de financiële effecten te kwantificeren dient de accountant dit te vermelden in de paragraaf voor de onderbouwing van de aanpassing in de formulering.

37. Indien de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die betrekking heeft op toelichtingen die beschrijvend van aard zijn dient de accountant in de paragraaf voor de onderbouwing van de aanpassing in de formulering een uiteenzetting op te nemen van de reden waarom de toelichtingen een afwijking bevatten.
38. Indien de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die betrekking heeft op het niet geven van een toelichting op informatie waarbij een toelichting is vereist dient de accountant in de paragraaf voor de onderbouwing van de aanpassing in de formulering de aard van de achterwege gelaten informatie te beschrijven en de achterwege gelaten informatie op te nemen, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving is verboden en mits dit praktisch uitvoerbaar is en de accountant toereikende controle-informatie omtrent de achterwege gelaten informatie heeft verkregen.
39. Het geven van een toelichting op de achterwege gelaten informatie in de paragraaf voor de onderbouwing van de aanpassing in de formulering wordt niet praktisch uitvoerbaar geacht indien:
 - a. De accountant daarmee de verantwoordelijkheid van het bestuur voor het opmaken van de achterwege gelaten toelichtingen op zich lijkt te nemen; of
 - b. Naar het oordeel van de accountant de toelichtingen te omvangrijk zouden zijn in verhouding tot de accountantsverklaring.
40. De accountant lijkt de verantwoordelijkheid van het bestuur voor het opmaken van de achterwege gelaten toelichtingen op zich te nemen indien de achterwege gelaten toelichtingen niet door het bestuur zijn opgemaakt of op andere wijze niet direct beschikbaar zijn voor de accountant.
41. **Indien de aanpassing voortvloeit uit een onmogelijkheid toereikende controle-informatie te verkrijgen dient de accountant de reden hiervan op te nemen in de paragraaf voor de onderbouwing van de aanpassing in de formulering.**
42. **Zelfs indien de accountant een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding heeft gegeven dient hij in de paragraaf voor de onderbouwing van de aanpassing in de formulering de redenen te beschrijven van alle andere aangelegenheden die een aanpassing in de formulering van de oordeelparagraaf zouden vergen alsmede de effecten daarvan.**
43. Een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding rechtvaardigt niet het achterwege laten van een beschrijving van andere aangelegenheden die een aanpassing zouden vergen, bijvoorbeeld een afwijking met betrekking tot verwerking van, waardering van of toelichting op bepaalde activa en passiva (bijvoorbeeld het bestaan van de voorraad).

Oordeelparagraaf

44. Wanneer de accountant de formulering van de oordeelparagraaf aanpast dient hij afhankelijk van de situatie als titel te hanteren "Oordeel met beperking", "Afkeurend oordeel" of "Oordeelonthouding".
45. Het opnemen van deze titel boven de paragraaf maakt aan de gebruiker duidelijk dat de accountant de formulering van zijn oordeel heeft aangepast en geeft het soort aanpassing aan.
46. Wanneer de accountant een oordeel met beperking geeft dient hij in de oordeelparagraaf te vermelden dat naar zijn oordeel de financiële overzichten, uitgezonderd het effect van hetgeen is vermeld in de paragraaf "Onderbouwing van het oordeel met beperking", een getrouw beeld geven in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving. Wanneer de aanpassing voortvloeit uit de onmogelijkheid toereikende controle-informatie te verkrijgen dient de accountant de daarmee overeenkomende bewoordingen "uitgezonderd het mogelijke effect van hetgeen" te hanteren voor de aangepaste formulering van de oordeelparagraaf.
47. Andere bewoordingen, zoals "onder voorbehoud van", zijn niet sterk genoeg en worden niet gehanteerd.
48. Wanneer de accountant een afkeurend oordeel geeft dient hij in de oordeelparagraaf te vermelden dat naar zijn oordeel de financiële overzichten, gelet op het belang van hetgeen is vermeld in de paragraaf "Onderbouwing van het afkeurend oordeel", geen getrouw beeld geven in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.
49. Wanneer de accountant een oordeelonthouding geeft als gevolg van de onmogelijkheid toereikende controle-informatie te verkrijgen dient hij in de oordeelparagraaf te vermelden dat hij gezien het belang van hetgeen is vermeld in de paragraaf "Onderbouwing van de oordeelonthouding", geen controle-informatie heeft kunnen verkrijgen die voldoende en geschikt is als basis voor zijn oordeel en dat hij dientengevolge geen oordeel geeft omtrent de getrouwheid van de financiële overzichten.

Beschrijving van de verantwoordelijkheid van de accountant wanneer hij een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel geeft

50. Wanneer de accountant een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel geeft dient hij de beschrijving van de verantwoordelijkheid van de accountant aan te passen om aan te geven dat naar zijn mening de verkregen controle-informatie toereikend is als basis voor de aanpassing in de formulering van de oordeelparagraaf.

Beschrijving van de verantwoordelijkheid van de accountant wanneer hij een oordeelonthouding geeft

51. Wanneer de accountant een oordeelonthouding geeft als gevolg van de onmogelijkheid toereikende controle-informatie te verkrijgen dient hij de inleidende paragraaf van de accountantsverklaring aan te passen om aan te geven dat hij de opdracht heeft gekregen de financiële overzichten te controleren. Ook dient de accountant de beschrijving van de verantwoordelijkheid van de accountant en de beschrijving van de reikwijdte van de controlewerkzaamheden aan te passen zodat slechts het volgende wordt vermeld: "Onze verantwoordelijkheid is het geven van een oordeel over de financiële overzichten op basis van onze controle, verricht in overeenstemming met Nederlands recht. Om de reden vermeld in de paragraaf "Onderbouwing van de oordeelonthouding" hebben wij echter geen controle-informatie kunnen verkrijgen die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel."

<i>Inleiding</i>	1 - 4
<i>Toelichting in de accountantsverklaring op een aangelegenheid in de financiële overzichten</i>	5 - 11
<i>Communicatie met de organen belast met governance</i>	12 - 13

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven voor:
 - a. Omstandigheden waaronder de accountant een toelichtende paragraaf opneemt in de accountantsverklaring; en
 - b. De vorm en de plaats van een dergelijke paragraaf.
2. Standaard 700, "De accountantsverklaring bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden" stelt grondslagen en essentiële werkzaamheden vast en geeft aanwijzingen voor de accountantsverklaring wanneer de accountant een goedkeurend oordeel zonder een toelichtende paragraaf kan verstrekken bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden die zijn opgesteld volgens een stelsel van financiële verslaggeving dat een getrouwe weergave beoogt.
3. Standaard 705N, "Aanpassingen in de formulering van de oordeelparagraaf in de accountantsverklaring", stelt grondslagen en essentiële werkzaamheden vast en geeft aanwijzingen voor de accountantsverklaring die wordt afgegeven in overeenstemming met Standaard 700 wanneer de formulering in de oordeelparagraaf wordt aangepast.
4. De grondslagen en essentiële werkzaamheden van deze Standaard moeten worden toegepast onder de omstandigheden dat de accountant een toelichtende paragraaf opneemt in de accountantsverklaring die wordt afgegeven in overeenstemming met Standaard 700 of Standaard 705N.

Toelichting in de accountantsverklaring op een aangelegenheid in de financiële overzichten

5. In uitzonderlijke omstandigheden kan de accountant een aangelegenheid die is toegelicht in de financiële overzichten van een zodanig belang achten voor het begrip van de gebruikers van de financiële overzichten als geheel dat hij het gepast vindt hun aandacht daarop te vestigen. Een toelichtende paragraaf geeft de accountant de mogelijkheid dit te doen. Een veelvuldig gebruik van toelichtende paragrafen doet echter afbreuk aan de effectiviteit van de mededelingen door de accountant over dergelijke aangelegenheden.
6. De accountant kan bepalen dat het gepast is in de accountantsverklaring de nadruk te leggen op een in de financiële overzichten weergegeven en toegelichte aangelegenheid wanneer naar zijn oordeel de aangelegenheid van een zodanig belang is dat het de basis vormt voor het begrip van de gebruikers van de financiële overzichten, onder de voorwaarde dat hij toereikende con-

trole-informatie heeft verkregen dat de aangelegenheid niet leidt tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten.

7. Het opnemen van een toelichtende paragraaf in de accountantsverklaring tast het oordeel van de accountant niet aan. Een toelichtende paragraaf is noch een vervanging voor (a) het geven van een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel dan wel een oordeelonthouding door de accountant wanneer dit door de omstandigheden van een specifieke controleopdracht is vereist (zie Standaard 705N), noch voor (b) toelichtingen van de financiële overzichten waarvan het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving vereist dat het bestuur die geeft.
8. Standaard 570, "Continuïteitsveronderstelling van de bedrijfsactiviteiten" vereist van de accountant dat hij in de accountantsverklaring een toelichtende paragraaf opneemt waarin hij de nadruk legt op het bestaan van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit tot het continueren van de bedrijfsactiviteiten. De accountant vestigt de aandacht op de toelichtingen van de financiële overzichten waarin de onzekerheid omtrent de continuïteitsveronderstelling wordt behandeld.
9. Naast de onzekerheid omtrent de continuïteitsveronderstelling zouden voorbeelden van andere omstandigheden waaronder de accountant kan bepalen dat een toelichtende paragraaf gepast is kunnen zijn:
 - Een onzekerheid met betrekking tot de toekomstige gevolgen van een uitzonderlijke rechtszaak of een aanklacht door een regelgevende instantie;
 - De toepassing van een nieuwe grondslag voor financiële verslaggeving (bijvoorbeeld een nieuwe International Financial Reporting Standard) die een wezenlijke invloed heeft op de financiële overzichten voorafgaande aan de ingangsdatum (dat wil zeggen wanneer eerdere toepassing is toegestaan);
 - Een grote ramp die een significant effect heeft gehad of nog steeds heeft op de financiële positie van de entiteit.
10. **Wanneer de accountant een toelichtende paragraaf opneemt in de accountantsverklaring dient hij deze onmiddellijk na de oordeelparagraaf in de accountantsverklaring op te nemen en de titel "Toelichting" te hanteren. De toelichtende paragraaf dient de aangelegenheid waarop de nadruk wordt gelegd duidelijk te laten uitkomen en aan te geven waar zich de relevante toelichtingen in de financiële overzichten bevinden waarin de aangelegenheid uitvoerig wordt beschreven. De toelichtende paragraaf dient eveneens te vermelden dat de formulering van de oordeelparagraaf in de accountantsverklaring niet is aangepast met betrekking tot de genoemde aangelegenheid.**

11. De accountant geeft geen toelichtingen in de toelichtende paragraaf die verder gaan dan wat in de financiële overzichten is opgenomen omdat dit zou betekenen dat de aangelegenheid niet juist is toegelicht of dat er verschil van mening bestaat met het bestuur.

Communicatie met de organen belast met governance

12. **Wanneer de accountant verwacht dat hij een toelichtende paragraaf zal opnemen in de accountantsverklaring dient hij overleg te hebben met de organen belast met governance over deze verwachting en de voorgestelde bewoordingen van deze paragraaf.**
13. Een dergelijk overleg stelt de accountant in staat de organen belast met governance op de hoogte te stellen van de aard van specifieke aangelegenheden waarop de accountant van plan is in de accountantsverklaring de nadruk te leggen en biedt deze organen de gelegenheid zo nodig nadere uitleg van de accountant te verkrijgen.

<i>Inleiding</i>	1 - 5
<i>Vergelijkende cijfers</i>	6 - 19
<i>Ter vergelijking opgenomen financiële overzichten</i>	
<i>Bijlage: Beschouwing over de grondslagen voor de financiële verlaggeving in het kader van ter vergelijking opgenomen informatie</i>	

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven inzake de verantwoordelijkheid van de accountant voor ter vergelijking opgenomen informatie. Deze Standaard heeft niet betrekking op de situaties waarbij samenvatte financiële informatie bij de gecontroleerde financiële overzichten is gevoegd (voor aanwijzingen daaromtrent wordt verwezen naar Standaard 720, "Andere gegevens in stukken waarin de gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen" en Standaard 800, "De accountantsverklaring in het kader van bijzondere controleopdrachten").
2. **De accountant dient vast te stellen of de ter vergelijking opgenomen informatie in alle van materieel belang zijnde opzichten voldoet aan de voor het gecontroleerde financiële overzicht van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving.**
3. Het bestaan van verschillen tussen de grondslagen voor de financiële verslaggeving van landen leidt ertoe dat ter vergelijking opgenomen financiële informatie binnen elk systeem anders wordt weergegeven. Zo kunnen onder ter vergelijking opgenomen informatie in financiële overzichten kwantitatieve gegevens worden opgenomen (zoals financiële positie, resultaten en kasstromen) en toereikende toelichtingen over meer dan één verslagperiode, afhankelijk van het toegepaste systeem. Naar de stelsels en methoden van presentatie wordt in deze standaard als volgt gerefeerd:
 - a. "vergelijkende cijfers". Bedragen en andere toelichtingen van de voorafgaande periode zijn opgenomen als onderdeel van het financiële overzicht van de onderhavige periode met de bedoeling om deze in relatie met analoge gegevens van de onderhavige periode (in het kader van deze Standaard "cijfers van de onderhavige periode" genoemd) te presenteren. Deze vergelijkende cijfers worden niet als een volledig en zelfstandig bruikbaar financieel overzicht gepresenteerd, maar vormen een integraal deel van het onderhavige financiële overzicht, alleen bedoeld om daar kennis van te nemen in relatie tot de cijfers van de onderhavige periode;
 - b. "ter vergelijking opgenomen financiële overzichten". Indien de bedragen en overige toelichtingen van de voorafgaande periode ten behoeve van vergelijking met het financiële overzicht van de onderhavige periode zijn opgenomen, maar daarvan geen deel uitmaken.

Het in Nederland gevolgde systeem is "vergelijkende cijfers" (zie hiervoor de paragrafen 6 tot en met 19). In verband met de internationale praktijk is in deze Standaard echter ook het andere systeem "ter vergelijking opgenomen financiële overzichten" opgenomen (zie hiervoor de paragrafen 20 tot en met 31).

(Verwezen wordt naar de Bijlage bij deze Standaard waarin deze grondslagen van financiële verslaggeving worden uiteengezet.)

4. De ter vergelijking opgenomen informatie wordt gepresenteerd in overeenstemming met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving:
 - a. in het geval van "vergelijkende cijfers" verwijst de accountantsverklaring uitsluitend naar het financiële overzicht van de onderhavige periode;
 - b. In geval van "ter vergelijking opgenomen financiële overzichten" verwijst de accountantsverklaring naar elke periode waarover financiële overzichten worden gepresenteerd.
5. Deze Standaard geeft aanwijzingen met betrekking tot de verantwoordelijkheid van de accountant voor ter vergelijking opgenomen informatie, alsmede voor de rapportering daarover. In aparte hoofdstukken worden beide systemen behandeld.

Vergelijkende cijfers

De verantwoordelijkheid van de accountant

6. **De accountant dient toereikende controle-informatie te verkrijgen om vast te stellen dat de vergelijkende cijfers voldoen aan de voorschriften van de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving.** De omvang van de controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd met betrekking tot de vergelijkende cijfers is gering en beperkt zich in het algemeen tot het vaststellen dat de vergelijkende cijfers juist zijn vermeld en adequaat zijn gerangschikt. Dit betekent dat de accountant moet beoordelen of:
 - a. de verslaggevingsgrondslagen die voor de vergelijkende cijfers zijn gehanteerd overeenkomen met die van de onderhavige periode dan wel of toereikende correcties en/of toelichtingen zijn opgenomen; en
 - b. de vergelijkende cijfers overeenkomen met de bedragen en overige toelichtingen zoals die in de voorafgaande periode zijn gepresenteerd dan wel of toereikende correcties en/of toelichtingen zijn opgenomen.
7. Als het financiële overzicht van de vorige periode door een andere accountant is gecontroleerd, evalueert de opvolgende accountant of de vergelijkende cijfers voldoen aan de in paragraaf 6 van deze Standaard gespecificeerde voorwaarden en volgt tevens de aanwijzingen van Standaard 510, "Eerste uitvoering van controleopdrachten - Beginbalans".
8. Als het financiële overzicht van de voorafgaande periode niet is gecontroleerd, beoordeelt de opvolgende accountant niettemin of de vergelijkende cijfers voldoen aan de in paragraaf 6 van deze

Standaard gespecificeerde voorwaarden en volgt tevens de aanwijzingen van Standaard 510, "Eerste uitvoering van controleopdrachten - Beginbalans".

9. Indien de accountant bij het controleren van het financiële overzicht van de onderhavige periode aanwijzingen krijgt van een mogelijke onjuistheid van materieel belang in de vergelijkende cijfers verricht hij die aanvullende controlewerkzaamheden die in de gegeven omstandigheden nodig worden geacht.

Rapportering

10. **Indien de ter vergelijking opgenomen informatie in de vorm van vergelijkende cijfers is gepresenteerd, dient de accountant een accountantsverklaring af te geven waarin de ter vergelijking opgenomen informatie niet specifiek wordt aangeduid omdat de accountantsverklaring betrekking heeft op het financiële overzicht van de onderhavige periode als geheel, inclusief de vergelijkende cijfers.**
11. De accountant verwijst alleen in de situaties zoals beschreven in de paragrafen 12, 13, 15b en 16 tot en met 19 van deze Standaard specifiek naar de vergelijkende cijfers.
12. **Indien de accountantsverklaring over de voorafgaande periode zoals eerder verstrekt een beperking, oordeelonthouding of afkeuring bevatte en de aanleiding daartoe:**
 - a. **is nog niet opgelost en heeft een zodanige invloed op de cijfers van de onderhavige verslagperiode, dat een niet-goedkeurende accountantsverklaring moet worden afgegeven, dient deze mede de vergelijkende cijfers te betreffen;**
 - b. **is nog niet opgelost, maar heeft niet een zodanige invloed op de cijfers van de onderhavige verslagperiode, dat een niet-goedkeurende accountantsverklaring zou moeten worden afgegeven, dient echter toch een dergelijke verklaring te worden afgegeven op grond van de vergelijkende cijfers.**
13. Indien de accountantsverklaring over de voorafgaande periode zoals eerder verstrekt een beperking, oordeelonthouding of afkeuring bevatte en de aangelegenheid die aanleiding gaf tot de aanpassing is opgelost en/of adequaat verwerkt in het financiële overzicht, zal de accountantsverklaring betreffende de onderhavige periode in het algemeen geen verwijzing naar de eerdere aanpassing bevatten. Indien de aangelegenheid echter van materieel belang voor de onderhavige periode is, kan de accountant een toelichtende paragraaf toevoegen, waarin de situatie wordt uiteengezet.

14. Bij het uitvoeren van de controle van het financiële overzicht van de onderhavige periode kan de accountant in bepaalde uitzonderlijke situaties stuiten op een onjuistheid van materieel dan wel wezenlijk belang die van invloed is op het financiële overzicht van de voorafgaande periode waarbij de accountant een goedkeurende accountantsverklaring heeft verstrekt.
15. In dergelijke omstandigheden dient de accountant de aanwijzingen zoals gegeven in Standaard 560, "Gebeurtenissen na de einddatum van de periode" in overweging te nemen en dient hij:
- indien het voorafgaande financiële overzicht is gecorrigeerd en opnieuw uitgebracht met een nieuwe verklaring, toereikende controle-informatie te verkrijgen dat de vergelijkende cijfers overeenkomen met het herziene financiële overzicht; of
 - indien het voorafgaande financiële overzicht niet is gecorrigeerd en opnieuw is uitgebracht en de vergelijkende cijfers niet op de juiste wijze zijn gecorrigeerd en/of voorzien van een toereikende toelichting, een aangepaste accountantsverklaring aangaande het onderhavige financiële overzicht te verstrekken met betrekking tot de daarin opgenomen vergelijkende cijfers.
16. Indien in de situaties zoals beschreven in paragraaf 14 van deze Standaard, het voorafgaande financiële overzicht niet is gecorrigeerd en er niet opnieuw een accountantsverklaring bij het voorafgaande financiële overzicht is verstrekt, maar de vergelijkende cijfers adequaat zijn gecorrigeerd en/of toereikende toelichtingen zijn opgenomen in het financiële overzicht van de onderhavige periode, kan de accountant een toelichtende paragraaf aan de accountantsverklaring toevoegen, waarin de omstandigheden worden beschreven en naar de specifieke toelichtingen wordt verwezen. In dit verband betreft de accountant ook de aanwijzingen in Standaard 560, "Gebeurtenissen na de einddatum van de periode" in de overweging.

Voor het eerst bij de entiteit optredende accountant - aanvullende eisen

Het voorafgaande financiële overzicht is gecontroleerd door een andere accountant

17. Indien de opvolgende accountant in afwijking van hetgeen in Nederland gebruikelijk is, toch naar de verklaring van de voorgaande accountant wil verwijzen, dient in zijn accountantsverklaring voor te komen:
- dat het voorafgaande financiële overzicht door een andere accountant is gecontroleerd;
 - de soort accountantsverklaring die door de voorgaande accountant is verstrekt en indien de verklaring was aangepast, de redenen daarvoor; en

- c. de datum van die accountantsverklaring.

Het voorafgaande financiële overzicht is niet gecontroleerd

18. **Indien het financiële overzicht van de voorafgaande periode niet is gecontroleerd, dient de voor het eerst bij de entiteit optredende accountant in zijn verklaring te vermelden dat de vergelijkende cijfers niet zijn gecontroleerd.** Een dergelijke vermelding ontslaat de accountant echter niet van de verplichting om toereikende controlewerkzaamheden met betrekking tot de beginbalans van de onderhavige periode uit te voeren. Een duidelijke toelichting in het financiële overzicht dat de vergelijkende cijfers niet zijn gecontroleerd, wordt aanbevolen. *Verwezen wordt naar Standaard 510, "Eerste uitvoering van controleopdrachten - Beginbalans".*
19. **In situaties waarin de voor het eerst bij de entiteit optredende accountant constateert dat de vergelijkende cijfers in materieel opzicht onjuist zijn, dient de accountant het bestuur van de entiteit te verzoeken de vergelijkende cijfers te corrigeren of indien het bestuur van de entiteit dit weigert een aangepaste accountantsverklaring te verstrekken.**

Ter vergelijking opgenomen financiële overzichten

(Naast het in Nederland van toepassing zijnde systeem "vergelijkende cijfers" wordt in de internationale praktijk ook het systeem "ter vergelijking opgenomen financiële overzichten" toegepast. Ter informatie zijn in de paragrafen 20 tot en met 31 de daarvoor geldende bepalingen opgenomen).

De verantwoordelijkheid van de accountant

20. **De accountant dient toereikende controle-informatie te verkrijgen om vast te stellen dat de ter vergelijking opgenomen financiële overzichten voldoen aan de voorschriften van de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving.** Dit betekent dat de accountant moet beoordelen of:
- de verslaggevingsgrondslagen van de voorafgaande periode overeenkomen met die van de onderhavige periode dan wel of toereikende correcties en/of toelichtingen zijn opgenomen; en
 - de cijfers in de ter vergelijking opgenomen financiële overzichten overeenkomen met de bedragen en overige toelichtingen zoals die in de voorafgaande periode zijn gepresenteerd dan wel of toereikende correcties en/of toelichtingen zijn opgenomen.

21. Als het financiële overzicht van de voorafgaande periode door een andere accountant is gecontroleerd, beoordeelt de opvolgende accountant of de ter vergelijking opgenomen financiële overzichten voldoen aan de in paragraaf 20 van deze Standaard gespecificeerde voorwaarden en volgt tevens de aanwijzingen van Standaard 510, "Eerste uitvoering van controleopdrachten - Beginbalans".
22. Als het financiële overzicht van de voorafgaande periode niet is gecontroleerd, beoordeelt de opvolgende accountant niettemin of de ter vergelijking opgenomen financiële overzichten voldoen aan de in paragraaf 20 van deze Standaard gespecificeerde voorwaarden en volgt tevens de aanwijzingen van Standaard 510, "Eerste uitvoering van controleopdrachten - Beginbalans".
23. Indien de accountant bij het controleren van het financiële overzicht van de onderhavige periode aanwijzingen krijgt van een mogelijke onjuistheid van materieel belang in de cijfers in de ter vergelijking opgenomen financiële overzichten verricht hij die aanvullende controlewerkzaamheden die in de gegeven omstandigheden nodig worden geacht.

Rapportering

24. **Indien de ter vergelijking opgenomen informatie in de vorm van ter vergelijking opgenomen financiële overzichten is gepresenteerd, dient de accountant een accountantsverklaring af te geven waarin de ter vergelijking opgenomen informatie specifiek wordt aangeduid, omdat de accountantsverklaring betrekking heeft op de financiële overzichten van elke periode, die wordt gepresenteerd.** Omdat de accountantsverklaring bij ter vergelijking opgenomen financiële overzichten specifiek betrekking heeft op de gepresenteerde financiële overzichten, kan de accountant een accountantsverklaring afgeven die een beperking, afkeuring, oordeelonthouding of toelichtende paragraaf bevat ten aanzien een of meer financiële overzichten van een of meer perioden, terwijl hij een andersluidende accountantsverklaring afgeeft bij de andere financiële overzichten.
25. **Indien de accountantsverklaring bij de financiële overzichten van de onderhavige periode tevens een oordeel bevat over ter vergelijking opgenomen financiële overzichten met betrekking tot voorafgaande perioden en dit oordeel afwijkt van de eerder afgegeven accountantsverklaring over deze periode, dient de accountant de fundamentele redenen voor het gewijzigde oordeel tot uitdrukking te brengen in een toelichtende paragraaf.** Deze situatie kan ontstaan als de accountant tijdens controle over de meest recente periode kennis neemt van omstandigheden of gebeurtenissen die van materiële invloed zijn op de financiële overzichten van voorafgaande perioden.

Voor het eerst bij de entiteit optredende accountant - aanvullende eisen

Het voorafgaande financiële overzicht is gecontroleerd door een andere accountant

26. **Indien het financiële overzicht van de voorafgaande periode is gecontroleerd door een andere accountant:**

- a. kan de voorafgaande accountant zijn accountantsverklaring over de voorafgaande periode opnieuw afgeven, terwijl de opvolgend accountant alleen een accountantsverklaring over de onderhavige periode afgeeft; of
 - b. dient de accountantsverklaring van de opvolgend accountant te vermelden dat de voorafgaande periode is gecontroleerd door een andere accountant en dient de accountantsverklaring aan te geven:
 - (i) Dat het financiële overzicht van de voorafgaande periode is gecontroleerd door een andere accountant;
 - (ii) Welke soort accountantsverklaring is afgegeven door de voorafgaande accountant en indien dit geen goedkeurende accountantsverklaring zonder toelichtende paragraaf was, welke redenen daarvoor bestonden; en
 - (iii) De datum van die accountantsverklaring.
27. Bij het uitvoeren van de controle over het financiële overzicht van de onderhavige periode, kan de opvolgend accountant onder bepaalde ongebruikelijke omstandigheden een afwijking van materieel belang ontdekken, die van invloed is op het financiële overzicht over de voorafgaande periode waarbij de voorafgaande accountant een goedkeurende accountantsverklaring heeft afgegeven.
28. **Onder deze omstandigheden dient de opvolgend accountant deze zaak te bespreken met het bestuur van de entiteit en na verkregen machtiging van het bestuur contact op te nemen met de voorafgaande accountant om deze voor te stellen dat het financiële overzicht van de voorafgaande periode wordt gecorrigeerd. Indien de voorafgaande accountant er mee akkoord gaat om een accountantsverklaring af te geven over het gecorrigeerde financiële overzicht van de voorafgaande periode, dient de accountant de in paragraaf 26 van deze Standaard gegeven aanwijzingen te volgen.**
29. Indien over de in paragraaf 27 van deze Standaard besproken omstandigheden de voorgaande accountant niet akkoord gaat met de voorgestelde correctie of weigert om een accountantsverklaring af te geven bij het gecorrigeerde financiële overzicht van de voorafgaande periode, kan in de inleidende paragraaf van de accountantsverklaring worden aangegeven dat de voorgaande accountant een accountantsverklaring heeft afgegeven bij het financiële overzicht van de voorafgaande periode voordat dit was gecorrigeerd. In aansluiting hierop kan de opvolgende accountant indien aan hem verzocht is de correctie te controleren en hij in dit kader toereikende controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd om er zich van te overtuigen dat de correctie juist is aangebracht ook de volgende zinsnede in zijn accountantsverklaring opnemen.

"Wij hebben tevens de correctie beschreven in punt X van de toelichting gecontroleerd, die is uitgevoerd om het financiële overzicht over XXXX te corrigeren. Wij zijn van oordeel dat deze correctie juist is en terecht is aangebracht".

Het voorafgaande financiële overzicht is niet gecontroleerd

30. **Indien het financiële overzicht van de voorafgaande periode niet is gecontroleerd, dient de accountant in zijn verklaring te vermelden dat het ter vergelijking opgenomen financiële overzicht niet is gecontroleerd.** Een dergelijke vermelding ontslaat de accountant echter niet van de verplichting om toereikende controlewerkzaamheden met betrekking tot de beginbalans van de onderhavige periode te verrichten. Een duidelijke toelichting in het financiële overzicht dat het ter vergelijking opgenomen financiële overzicht niet is gecontroleerd, wordt aanbevolen. *Verwezen wordt naar Standaard 510, "Eerste uitvoering van controleopdrachten - Beginbalans".*
31. **In situaties waarin de opvolgende accountant constateert dat het ter vergelijking opgenomen financiële overzicht in materieel opzicht onjuist is, dient de accountant het bestuur van de entiteit te verzoeken het ter vergelijking opgenomen financiële overzicht te corrigeren of indien het bestuur van de entiteit dit weigert een aangepaste accountantsverklaring af te geven.**

Bijlage: Beschouwing over de grondslagen voor de financiële verlaggeving in het kader van ter vergelijking opgenomen informatie

1. Ter vergelijking opgenomen informatie die één of meer voorafgaande perioden omvat verschaft de gebruikers informatie die nodig is om trends en veranderingen betreffende de entiteit over een bepaalde periode te onderkennen.
2. Onder diverse van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verlaggeving worden de aspecten vergelijkbaarheid en consistentie als gewenste eigenschappen voor financiële informatie beschouwd. In brede zin geformuleerd wordt onder vergelijkbaarheid verstaan de eigenschap van het bezitten van gemeenschappelijke kenmerken en onder vergelijking wordt in het algemeen verstaan een kwantitatieve beoordeling van de gemeenschappelijke eigenschappen. Consistentie is een eigenschap van de relatie tussen twee rekeneenheden. Consistentie (bijvoorbeeld, consistentie in het gebruik van grondslagen voor verlaggeving in de ene en andere periode, consistentie gedurende de periode etc.) is een eerste vereiste om op de juiste wijze vergelijkingen te kunnen maken.
3. Er bestaan twee algemene systemen voor ter vergelijking opgenomen informatie: vergelijkende cijfers en ter vergelijking opgenomen financiële overzichten.
4. In het in *Nederland gehanteerde systeem* "vergelijkende cijfers" zijn de vergelijkende cijfers een integraal onderdeel van het financiële overzicht van de onderhavige periode en moeten deze in samenhang met de bedragen en andere toelichtingen van de onderhavige periode worden gelezen. De mate van detaillering van de vergelijkende bedragen en toelichtingen wordt in hoofdzaak bepaald door het belang daarvan voor de cijfers van de onderhavige periode.
5. In het systeem "ter vergelijking opgenomen financiële overzichten" worden de financiële overzichten van de voorafgaande perioden als afzonderlijke financiële overzichten beschouwd. De consequentie daarvan is dat het niveau van de informatie die in deze ter vergelijking opgenomen financiële overzichten voorkomt (waaronder alle opgenomen bedragen, toelichtingen, voetnoten, en andere aanwijzingen voor zover van betekenis) dat van de financiële overzichten van de onderhavige periode benadert.

<i>Inleiding</i>	1 - 8
<i>Beschikbaarheid van andere informatie</i>	9
<i>Beoordeling van andere informatie</i>	10
<i>Materiële tegenstrijdigheden</i>	11 - 13
<i>Materieel onjuiste voorstellingen van zaken</i>	14 - 18
<i>Het beschikbaar komen van andere informatie na de datum van de accountantsverklaring</i>	19 - 23
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen vast te stellen en aanwijzingen te geven voor het onderzoek door de accountant van andere informatie die voorkomt in documenten waarin de gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen, maar waarover de accountant geen accountantsverklaring behoeft af te geven. Deze Standaard is van toepassing op de informatie welke verstrekt wordt door de entiteit op grond van Titel 9 boek 2 BW, maar kan ook andere stukken betreffen zoals prospectussen bij de uitgifte van effecten.
2. **De accountant dient kennis te nemen van de andere informatie om materiële tegenstrijdigheden met de gecontroleerde financiële overzichten te kunnen ontdekken.**
3. Een "materiële tegenstrijdigheid" doet zich voor wanneer de andere informatie in tegenspraak is met de gecontroleerde gegevens uit de financiële overzichten. Een materiële tegenstrijdigheid kan twijfel doen ontstaan omtrent de op grond van de controlewerkzaamheden getrokken conclusies en mogelijk omtrent de onderbouwing van de accountantsverklaring bij de financiële overzichten.
4. Een entiteit brengt gewoonlijk jaarlijks een verslag uit dat de gecontroleerde financiële overzichten bevat tezamen met de daarop betrekking hebbende accountantsverklaring. Bij het uitbrengen van een dergelijk stuk kan een entiteit op grond van de wet of omdat dit gebruikelijk is, ook andere informatie van financiële of niet-financiële aard opnemen. In deze Standaard wordt deze andere informatie van financiële of niet-financiële aard "andere informatie" genoemd.
5. Voorbeelden van andere informatie zijn het jaarverslag, samenvattingen van en selecties uit financiële gegevens, gegevens over de werkgelegenheid, voorgenomen investeringen, financiële ratio's, de namen van het bestuur en andere functionarissen van de entiteit en bepaalde kwartaalgegevens.
6. In bepaalde gevallen heeft de accountant de wettelijke of contractuele verplichting om specifiek te rapporteren over andere informatie. In andere gevallen bestaat deze verplichting niet. De accountant dient bij het uitbrengen van een accountantsverklaring echter aandacht aan dergelijke gegevens te besteden, omdat de geloofwaardigheid van de gecontroleerde financiële overzichten kan worden aangetast door tegenstrijdigheden die mogelijk bestaan tussen de gecontroleerde financiële overzichten en de andere informatie.
7. Indien is voorgeschreven dat de accountant specifieke werkzaamheden verricht ten aanzien van bepaalde andere informatie, zoals verplichte additionele informatie of tussentijdse financiële gegevens en deze andere informatie is ten onrechte niet opgenomen of er komen gebreken in voor, kan de accountant verplicht zijn daarvan melding te maken in zijn accountantsverklaring. **Volgens de wet (artikel 2:393 lid 3 BW) dient de accountant, voor zover hij dit kan beoordelen,**

na te gaan of het jaarverslag overeenkomstig de wet is opgesteld en met de financiële overzichten verenigbaar is en of de zogenoemde "Overige Gegevens" zijn toegevoegd aan de financiële overzichten en het jaarverslag.

8. Als de verplichting bestaat om specifiek te rapporteren over andere informatie, zijn de aard van de opdracht, de van toepassing zijnde wetgeving en de beroepsregels bepalend voor de verantwoordelijkheid van de accountant. Als deze verantwoordelijkheid beoordeling van andere informatie met zich meebrengt, zal de accountant de aanwijzingen in de Standaarden met betrekking tot beoordelingsopdrachten moeten volgen.

Beschikbaarheid van andere informatie

9. Het is noodzakelijk dat de in het jaarverslag opgenomen andere informatie tijdig beschikbaar is, opdat de accountant deze kan beoordelen. Daartoe dient hij deugdelijke afspraken met de entiteit te maken om de gegevens voor de datum van de accountantsverklaring te verkrijgen. In bepaalde gevallen is niet alle andere informatie voor deze datum beschikbaar. In dergelijke gevallen handelt de accountant conform de aanwijzingen van de paragrafen 20-23 van deze Standaard.

Beoordeling van andere informatie

10. Het doel en de reikwijdte van een controle van de financiële overzichten zijn omschreven met als uitgangspunt dat de verantwoordelijkheid van de accountant zich beperkt tot de gegevens die in de accountantsverklaring worden aangeduid. Dientengevolge heeft de accountant geen specifieke verantwoordelijkheid dat de andere informatie juist is weergegeven.

Materiële tegenstrijdigheden

11. Indien de accountant bij het kennis nemen van de andere informatie een materiële tegenstrijdigheid constateert, dient hij vast te stellen of de gecontroleerde financiële overzichten dan wel de andere informatie moet worden gewijzigd.
12. Indien een wijziging in de gecontroleerde financiële overzichten noodzakelijk is en het bestuur van de entiteit weigert de wijziging aan te brengen, dient de accountant een accountantsverklaring met beperking of een afkeurende accountantsverklaring af te geven.
13. Indien een wijziging in de andere gegevens noodzakelijk is en het bestuur van de entiteit weigert de wijziging aan te brengen, dient de accountant te overwegen een toelichtende paragraaf in zijn accountantsverklaring op te nemen, waarin de materiële tegenstrijdigheid wordt uiteengezet, dan wel andere maatregelen te nemen. De te nemen maatregelen zoals het niet afgeven van de accountantsverklaring of het teruggeven van de opdracht zijn afhankelijk van de specifieke omstandigheden,

de aard en het belang van de tegenstrijdigheid. De accountant overweegt ook het inwinnen van juridisch advies over de verder te nemen stappen.

Materieel onjuiste voorstellingen van zaken

14. Bij het kennis nemen van de andere informatie met het doel materiële tegenstrijdigheden te constateren, kan de accountant een kennelijk materieel onjuiste voorstelling van zaken constateren.
15. In het kader van deze Standaard is sprake van een "materieel onjuiste voorstelling van zaken" in de andere informatie indien dergelijke informatie, die geen betrekking heeft op in de gecontroleerde financiële overzichten opgenomen aangelegenheden, onjuist is vermeld of gepresenteerd.
16. **Indien de accountant constateert dat de andere informatie een materieel onjuiste voorstelling van zaken lijkt te bevatten, dient hij dit met het bestuur van de entiteit te bespreken.** Bij de bespreking met het bestuur van de entiteit is het mogelijk dat de accountant niet in staat is om de deugdelijkheid van de andere informatie en de door het bestuur gegeven antwoorden op de door hem gestelde vragen te beoordelen en zal hij moeten vaststellen of het bestuur de situatie terecht anders inschat of een andere mening heeft.
17. **Indien de accountant van mening blijft dat kennelijk sprake is van een onjuiste voorstelling van zaken, dient hij aan het bestuur te verzoeken een deskundige derde te raadplegen zoals de juridisch adviseur van de entiteit en het verkregen advies te beoordelen.**
18. **Indien de accountant tot de conclusie komt dat een materiële onjuiste voorstelling van zaken in de andere informatie voorkomt die het bestuur van de entiteit weigert te corrigeren, dient de accountant verdergaande passende actie te overwegen.** Daartoe kunnen behoren het schriftelijk aan de organen belast met governance ter kennis brengen van zijn kritiek op de andere informatie en het inwinnen van juridisch advies.

Het beschikbaar komen van andere informatie na de datum van de accountantsverklaring

19. Als niet alle andere informatie voor de accountant beschikbaar is voor de datum van de accountantsverklaring, neemt hij zodra dit mogelijk is kennis van de andere informatie om materiële tegenstrijdigheden te kunnen ontdekken.
20. Als de accountant bij het kennis nemen van de andere informatie een materiële tegenstrijdigheid constateert of een kennelijk materieel onjuiste voorstelling van zaken waarneemt, bepaalt hij of de gecontroleerde financiële overzichten of de andere informatie moet worden gecorrigeerd.

21. Als correctie van de gecontroleerde financiële overzichten noodzakelijk is, handelt de accountant conform de aanwijzingen van Standaard 560, "Gebeurtenissen na de einddatum van de periode".
22. Als correctie van de andere informatie noodzakelijk is en het bestuur van de entiteit gaat hiermee akkoord, voert de accountant de controlewerkzaamheden uit die onder deze omstandigheden noodzakelijk zijn. Deze controlewerkzaamheden kunnen (mede) omvatten het beoordelen van de door het bestuur van de entiteit genomen maatregelen om er zeker van te zijn dat personen die in het bezit zijn van de oorspronkelijke financiële overzichten, de daarop betrekking hebbende accountantsverklaring en de andere informatie, worden ingelicht over de correctie.
23. **Als correctie van de andere informatie noodzakelijk is maar het bestuur van de entiteit weigert deze aan te brengen, dient de accountant verdergaande passende actie te overwegen.** Daartoe kunnen behoren het schriftelijk aan de organen belast met governance ter kennis brengen van de bedenking inzake de andere informatie en het inwinnen van juridisch advies.

Specifieke aspecten publieke sector

1. Deze Standaard is van toepassing voor de controle van financiële overzichten. Binnen de publieke sector heeft de accountant werkzaam binnen de publieke sector vaak een verplichting voortkomend uit de wet- en regelgeving of een contractuele verplichting om specifiek te rapporteren over andere informatie. Zoals paragraaf 8 van deze Standaard aangeeft, zullen de in deze Standaard vermelde werkzaamheden niet toereikend zijn om te voldoen aan eisen voortkomend uit de wet- en regelgeving of andere aan de accountantscontrole gestelde eisen die bijvoorbeeld betrekking hebben op het verstrekken van een verklaring omtrent indicatoren over geleverde prestaties en andere informatie, die in het jaarverslag voorkomen. Het zou niet juist zijn om deze Standaard toe te passen onder omstandigheden, dat de accountant werkzaam binnen de publieke sector verplicht is om een verklaring te verstrekken aangaande dergelijke informatie. Bij afwezigheid van specifiek aan de accountantscontrole gestelde eisen met betrekking tot 'andere informatie', zijn de algemene uitgangspunten van deze Standaard van toepassing.

<i>Inleiding</i>	1 - 2
<i>Algemene overwegingen</i>	3 - 8
<i>Accountantsverklaringen inzake financiële overzichten welke zijn opgesteld op basis van een ander stelsel van grondslagen voor financiële verslaggeving</i>	9 - 11
<i>Accountantsverklaringen met betrekking tot elementen van financiële overzichten</i>	12 - 16
<i>Accountantsverklaringen met betrekking tot de naleving van contractuele overeenkomsten</i>	17 - 19
<i>Accountantsverklaringen met betrekking tot verkorte financiële overzichten</i>	20 - 24
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1 - 2

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven met betrekking tot bijzondere controleopdrachten welke onder meer omvatten:
 - a. een volledige set van financiële overzichten die zijn opgesteld op basis van een ander stelsel van grondslagen voor financiële verslaggeving;
 - b. een onderdeel van een volledige set van financiële overzichten al dan niet voor algemene doeleinden, bijvoorbeeld een enkel financieel overzicht, specifieke posten, onderdelen van posten of onderwerpen in financiële overzichten;
 - c. naleving van contractuele afspraken; en
 - d. verkorte financiële overzichten.

Deze Standaard heeft geen betrekking op beoordelingsopdrachten, opdrachten voor overeengekomen specifieke werkzaamheden of samenstellingsopdrachten.

2. **De accountant dient zijn conclusies uit de tijdens de uitvoering van de bijzondere controleopdracht verkregen controle-informatie te evalueren en te gebruiken als basis voor zijn oordeel. De accountantsverklaring dient het oordeel duidelijk tot uitdrukking te brengen.**

Algemene overwegingen

3. De aard, de tijdsfasering en de omvang van de uit te voeren werkzaamheden bij bijzondere controleopdrachten variëren al naar gelang de omstandigheden. **De accountant dient, voordat een bijzondere controleopdracht wordt uitgevoerd, zich ervan te verzekeren dat met de opdrachtgever overeenstemming is bereikt omtrent de specifieke aard van de opdracht en de vorm en inhoud van de accountantsverklaring die zal worden uitgebracht.**
4. Bij het plannen van de werkzaamheden zal de accountant een duidelijk beeld moeten hebben van het doel waarvoor de informatie wordt verstrekt en van de gebruikers. Om te voorkomen dat de accountantsverklaring wordt gebruikt voor andere doeleinden dan waarvoor deze is bedoeld, kan de accountant het wenselijk achten om in zijn accountantsverklaring het beoogde doel vast te leggen en de beperkingen inzake de verspreiding en het gebruik ervan te vermelden.
5. **De accountantsverklaring bij bijzondere controleopdrachten dient, met uitzondering van de accountantsverklaring inzake verkorte financiële overzichten, de hiernavolgende basiselementen te bevatten, in het algemeen in de hierna vermelde volgorde:**

- a. opschrift;
- b. geadresseerde;
- c. inleidende paragraaf
 - (I) identificatie van de gecontroleerde financiële informatie; en
 - (II) een mededeling over de verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit en over de verantwoordelijkheid van de accountant;
- d. een paragraaf omtrent de reikwijdte van de controle (omschrijving van de aard van de controle);
 - (I) de verwijzing naar algemeen aanvaarde standaarden die van toepassing zijn op bijzondere controleopdrachten; en
 - (II) een omschrijving van de door de accountant verrichte werkzaamheden;
- e. oordeelparagraaf waarin het oordeel omtrent de financiële informatie tot uitdrukking komt;
- f. datum van de accountantsverklaring;
- g. adres van de accountant; en
- h. ondertekening (naam accountant met vermelding naam accountantspraktijk).

Een zekere mate van uniformiteit in de vorm en inhoud van de accountantsverklaring is gewenst, omdat dit het inzicht van de lezer helpt bevorderen.

6. Voor bepaalde financiële informatie welke aan overheidsinstanties, trustmaatschappijen, verzekeringsmaatschappijen en andere entiteit en moet worden overgelegd, kan de inhoud van de daarbij te verstrekken accountantsverklaring zijn voorgeschreven. Dergelijke voorgeschreven accountantsverklaringen kunnen afwijken van hetgeen in deze Standaard is bepaald. De voorgeschreven accountantsverklaring kan bijvoorbeeld verlangen dat de feitelijke juistheid wordt vastgesteld, terwijl het geven van een oordeel juist zou zijn of kan bijvoorbeeld een oordeel over onderwerpen vereisen die buiten de reikwijdte van de opdracht vallen; ook kunnen in de voorgeschreven accountantsverklaring essentiële bewoordingen ontbreken. **Indien van de accountant wordt verlangd dat op een voorgeschreven wijze wordt gerapporteerd, dient de accountant de inhoud en de bewoordingen van de voorgeschreven accountantsverklaring te beoordelen en voor zover noodzakelijk wijzigingen aan**

te brengen om aan hetgeen in deze Standaard is bepaald, te kunnen voldoen, hetzij door aanpassing van de vorm en de bewoordingen of door toevoeging van een afzonderlijke accountantsverklaring.

7. Indien de informatie waaromtrent de accountant wordt verzocht te rapporteren, is gebaseerd op de voorwaarden van een overeenkomst moet de accountant beoordelen of het bestuur van de entiteit bij de opstelling van de informatie in belangrijke mate eigen interpretaties van de overeenkomst heeft toegepast. Een interpretatie kan als belangrijk worden aangemerkt indien een eventuele andere uitleg van de voorwaarden tot een materieel verschil in de financiële informatie zou hebben geleid.
8. **De accountant dient te beoordelen of belangrijke eigen interpretaties van het bestuur met betrekking tot een overeenkomst waarop de financiële informatie is gebaseerd op een duidelijke wijze in de financiële informatie zijn toegelicht.** De accountant kan het gewenst achten om in zijn accountantsverklaring in het kader van bijzondere controleopdrachten te verwijzen naar de toelichting bij de financiële informatie waar dergelijke interpretaties zijn beschreven.

Accountantsverklaringen inzake financiële overzichten welke zijn opgesteld op basis van een ander stelsel van grondslagen voor financiële verslaggeving

9. Een stelsel van grondslagen voor financiële verslaggeving omvat een geheel aan voorschriften voor het opstellen van financiële overzichten dat alle van materieel belang zijnde elementen omvat en kan steunen op een breed draagvlak. Zoals uiteengezet in Standaard 200, "Doelstelling en algemene uitgangspunten van de controle van financiële overzichten" kunnen financiële overzichten welke niet worden opgesteld voor algemene doeleinden worden opgesteld om te voldoen aan de financiële informatiebehoefte van specifieke gebruikers. De informatiebehoefte van deze gebruikers bepaald in dit soort gevallen het van toepassing zijnde stelsel van grondslagen voor financiële verslaggeving (hierna aangeduid met "een ander stelsel van grondslagen voor financiële verslaggeving"). Financiële overzichten welke zijn opgesteld in overeenstemming met zulke stelsels van grondslagen voor financiële verslaggeving kunnen de enige financiële overzichten zijn die een entiteit opstelt, en in die situatie worden deze financiële overzichten ook door andere gebruikers, dan de gebruikers waarvoor zij oorspronkelijk zijn opgesteld, gebruikt. Ondanks de brede verspreiding van de financiële overzichten in deze situaties, worden de financiële overzichten in het kader van de standaarden verondersteld te zijn opgesteld om te voldoen aan de financiële informatiebehoefte van specifieke gebruikers. Verder is het zo dat, hoewel er mogelijk geen specifieke gebruikers bekend zijn, financiële overzichten welke zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel van grondslagen voor financiële verslaggeving dat niet ontwikkeld is om een getrouw beeld te bereiken ook verondersteld worden om opgesteld te zijn in overeenstemming met een ander stelsel van grondslagen voor financiële verslaggeving. Enkele voorbeelden van stelsels van grondslagen voor financiële verslaggeving welke ontwikkeld zijn om te voldoen aan de vereisten van specifieke gebruikers zijn onder andere:

- De jaarrekening opgesteld op basis van fiscale grondslagen die wordt samengesteld ten behoeve van de belastingaangifte.
 - De toepassing van het kasstelsel om cashflow informatie te genereren, die een entiteit op verzoek van crediteuren opstelt.
 - De voorschriften voor financiële verslaggeving van een regelgevende overheidsinstantie welke worden toegepast bij het opstellen van een set van financiële overzichten voor toezichtsdoeleinden van de regelgevende instantie.
10. **In de accountantsverklaring inzake financiële overzichten welke zijn opgesteld op basis van een ander stelsel van grondslagen voor financiële verslaggeving dient te worden vermeld welk stelsel van grondslagen voor financiële verslaggeving van toepassing is en/of dient te worden verwezen naar de plaats in het overzicht waarin die informatie wordt gegeven. De oordeelparagraaf dient aan te geven of het overzicht op alle van materieel belang zijnde aspecten in overeenstemming met het aangegeven stelsel van financiële verslaggeving is opgesteld.** De woorden die worden gebruikt om het oordeel van de accountant tot uitdrukking te brengen zijn afhankelijk van de specifieke situatie.
11. De accountant overweegt of het voor de lezer op grond van het opschrift of een toelichting bij het overzicht duidelijk wordt dat dergelijke stukken niet zijn opgesteld op basis van de algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving. Een financiële opstelling voor de belastingaangifte kan bijvoorbeeld het opschrift hebben "Staat van Inkomsten en Uitgaven opgemaakt op fiscale grondslagen". **Indien een financieel overzicht dat is opgesteld op basis van een ander stelsel van grondslagen voor financiële verslaggeving niet op een voldoende wijze is voorzien van een opschrift of de grondslagen voor de financiële verslaggeving niet op een toereikende wijze zijn toegelicht, dient de accountant een daarop aangepaste accountantsverklaring te verstrekken.**

Accountantsverklaringen met betrekking tot elementen van financiële overzichten

12. De accountant kan worden verzocht een oordeel te geven over een of meer elementen van financiële overzichten, bijvoorbeeld een enkel financieel overzicht zoals een balans, debiteuren, voorraden, de berekening van een bonus voor een personeelslid (gratificatie) of een belastingvoorziening. Het overzicht van het element kan zijn opgesteld om te voldoen aan de financiële informatie behoeften van specifieke gebruikers en een beperkte verspreidingskring hebben, of het kan zijn bedoeld om te voldoen aan de informatie behoefte van een grote groep gebruikers en, daarom, zijn opgesteld in overeenstemming met een toepasselijk stelsel van grondslagen van financiële verslaggeving. Dit soort opdrachten kunnen worden uitgevoerd als een afzonderlijke opdracht of in samenhang met de controle van het financiële overzicht van de entiteit. (zie "Andere rapporteringsverplichtingen" in Standaard 700: "De accountantsverklaring bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden") Deze soort van opdrachten mondt echter niet uit in een accountantsverklaring

bij het financiële overzicht als geheel en dienovereenkomstig geeft de accountant alleen maar een oordeel dat het gecontroleerde element, op alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met de aangegeven grondslagen voor verslaggeving.

13. Tussen veel posten in de financiële overzichten bestaan onderlinge verbanden, bijvoorbeeld tussen verkopen en debiteuren, voorraden en crediteuren. Daarom zal de accountant bij het rapporteren over een element van een financieel overzicht soms niet in staat zijn om het object van controle geïsoleerd te beschouwen en ook andere financiële informatie moeten onderzoeken. **Bij het vaststellen van de reikwijdte van de opdracht dient de accountant die posten in de financiële overzichten in aanmerking te nemen, die in onderling verband met elkaar staan en waarvan de samenhang materieel van invloed kan zijn op de informatie waarover de accountantsverklaring zal worden verstrekt.**
14. **De accountant dient te bepalen wat van materieel belang is voor de elementen van de financiële overzichten waarover wordt gerapporteerd.** Een afzonderlijke balanspost bijvoorbeeld vormt, vergeleken met de financiële overzichten als geheel, een smallere materialiteitsbasis. Derhalve zal het onderzoek van de accountant uitgebreider zijn dan indien hetzelfde element gecontroleerd zou worden in verband met een verklaring bij de volledige financiële overzichten.
15. **De accountantsverklaring aangaande een element van het financiële overzicht dient te vermelden op welk toepasselijk stelsel van grondslagen voor financiële verslaggeving het element is gebaseerd, dan wel te verwijzen naar een overeenkomst waarin de verslaggevingsgrondslag nader is uiteengezet. Het oordeel dient aan te geven of het element op alle van materieel belang zijnde aspecten overeenkomt met het toepasselijk stelsel van grondslagen voor financiële verslaggeving of met de aangegeven verslaggevingsgrondslag.**
16. **Als bij de volledige financiële overzichten een afkeurende accountantsverklaring of een accountantsverklaring van oordeelonthouding is verstrekt, dient de accountant uitsluitend over elementen van de financiële overzichten te rapporteren indien die elementen geen belangrijk deel uitmaken van de financiële overzichten.** Hierdoor wordt voorkomen dat aan de accountantsverklaring bij de volledige financiële overzichten afbreuk wordt gedaan.

Accountantsverklaringen met betrekking tot de naleving van contractuele overeenkomsten

17. De accountant kan worden verzocht te rapporteren over het nakomen door de entiteit van bepaalde aspecten van contractuele overeenkomsten zoals obligatie-emissie overeenkomsten of leningsovereenkomsten. Op grond van dergelijke overeenkomsten is de entiteit doorgaans gehouden te voldoen aan tal van afspraken die betrekking hebben op aangelegenheden zoals rentebetalingen, het voldoen aan vooraf vastgestelde financiële kengetallen, beperkingen van

dividendbetalingen en het bestemmen van de opbrengsten uit hoofde van de verkoop van bezittingen.

18. **Oprachten tot het geven van een oordeel over de naleving door de entiteit van contractuele overeenkomsten dienen alleen te worden aanvaard indien deze in zijn algemeenheid behoren tot het deskundigheidsgebied van de accountant.** Indien echter sprake is van bijzondere onderwerpen welke onderdeel vormen van de opdracht en die buiten de deskundigheid van de accountant vallen, overweegt hij daarvoor gebruik te maken van de werkzaamheden van een andere deskundige.
19. **In de accountantsverklaring dient te worden vermeld of naar het oordeel van de accountant de entiteit heeft voldaan aan de aangegeven voorwaarden van de overeenkomst.**

Accountantsverklaringen met betrekking tot verkorte financiële overzichten

20. Een entiteit kan ten behoeve van het verstrekken van informatie aan gebruikers die alleen belangstelling hebben voor de hoofdzaken omtrent de financiële positie en de resultaten van de bedrijfsactiviteiten, een verkorte versie opstellen op basis van haar gecontroleerde jaarlijkse financiële overzichten. **De accountant dient geen accountantsverklaring te verstrekken bij verkorte financiële overzichten, tenzij de accountant een accountantsverklaring heeft afgegeven bij de jaarlijkse financiële overzichten op basis waarvan de verkorte financiële overzichten zijn opgesteld.**
21. Verkorte financiële overzichten worden aanzienlijk minder gedetailleerd gepresenteerd dan jaarlijks gecontroleerde financiële overzichten. Daarom is het noodzakelijk, dat bij dergelijke financiële overzichten op een duidelijke wijze het verkorte karakter wordt aangegeven en dat de lezer erop wordt gewezen dat voor het verkrijgen van een duidelijker beeld van de grootte en de samenstelling van het vermogen en het resultaat, de verkorte financiële overzichten in samenhang met de meest recente gecontroleerde financiële overzichten van de entiteit moeten worden gelezen. Daarin zijn alle toelichtingen die volgens de van toepassing zijnde stelsel van grondslagen voor financiële verslaggeving zijn vereist, opgenomen.
22. Het is noodzakelijk dat verkorte financiële overzichten zijn voorzien van een duidelijk opschrift dat aangeeft op basis van welke gecontroleerde financiële overzichten zij zijn samengesteld, bijvoorbeeld "Verkorte financiële informatie gebaseerd op de gecontroleerde financiële overzichten over de verslagjaar 20XX".
23. Verkorte financiële overzichten bevatten niet alle informatie welke is vereist op grond van grondslagen voor de verslaggeving die bij de gecontroleerde financiële overzichten zijn gehanteerd. Derhalve worden door de accountant bij het geven van een oordeel over de verkorte financiële overzichten de woorden "getrouw beeld" niet gebruikt.
24. **De accountantsverklaring inzake verkorte financiële overzichten dient de volgende basiselementen te bevatten, in het algemeen in deze volgorde:**

- a. opschrift;
- b. geadresseerde;
- c. een aanduiding van de gecontroleerde financiële overzichten waarop de verkorte financiële overzichten zijn gebaseerd;
- d. een verwijzing naar de datum van de accountantsverklaring bij de onverkorte financiële overzichten en de soort accountantsverklaring die daarbij is afgegeven;
- e. een oordeel of de in de verkorte financiële overzichten opgenomen informatie in overeenstemming is met de gecontroleerde financiële overzichten waaraan deze zijn ontleend. Indien de accountant bij de volledige financiële overzichten een andere dan goedkeurende accountantsverklaring heeft verstrekt, maar toch met de presentatie van de verkorte financiële overzichten kan instemmen, dient in de accountantsverklaring de vermelding te worden opgenomen dat de verkorte financiële overzichten consistent zijn met de onverkorte financiële overzichten maar, dat zij ontleend zijn aan financiële overzichten waarbij een andere dan een goedkeurende accountantsverklaring is verstrekt;
- f. een vermelding of een verwijzing naar de plaats in de verkorte financiële overzichten waar is uiteengezet dat voor het verkrijgen van een duidelijker inzicht in de financiële gang van zaken en de financiële positie en de reikwijdte van de uitgevoerde controle de verkorte financiële overzichten dienen te worden gelezen in samenhang met de onverkorte financiële overzichten en de daarbij verstrekte accountantsverklaring;
- g. datum van de accountantsverklaring;
- h. adres van de accountantspraktijk of de accountantsafdeling; en
- i. ondertekening (*naam accountant met vermelding naam accountantspraktijk of accountantsafdeling*).

Specifieke aspecten publieke sector

1. Sommige van de opdrachten die binnen de private sector als "bijzondere controleopdrachten" worden aangemerkt zijn binnen de publieke sector niet bijzonder. Zo zijn verklaringen bij financiële overzichten die zijn opgesteld op basis van specifieke regelgeving anders dan de algemeen aanvaardbare grondslagen voor financiële verslaggeving in het algemeen binnen de publieke sector meer regel dan uitzondering. Hiermee moet rekening worden gehouden en aan de accountant moeten aanwijzingen worden gegeven inzake zijn of haar verantwoordelijkheid voor

de beoordeling dat de grondslagen van verslaggeving niet tot misleidende informatie zullen leiden.

2. Een factor die ook in aanmerking moet worden genomen is dat rapporten van accountants werkzaam binnen de publieke sector in het algemeen, op grond van de Wet Openbaarheid van Bestuur, openbare documenten zijn en dat het derhalve niet mogelijk is de verspreidingskring van de rapporten te beperken tot specifieke gebruikers.

<i>Inleiding</i>	1
<i>Toezicht en verantwoordelijkheid instelling, toezichthouder en openbaar accountant</i>	2 - 3
<i>Meldingsplicht van de openbaar accountant</i>	4 - 5
<i>Verantwoordelijkheid van de openbaar accountant voor de melding</i>	6 - 7
<i>Deskundigheid</i>	8
<i>Opdrachtbevestiging</i>	9
<i>Werkzaamheden van de openbaar accountant</i>	10 - 11
<i>Melding aan de Toezichthouder</i>	12

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent de wettelijke meldingsplicht van de openbaar accountant die de jaarrekening¹ en/of de financiële rapportage ten behoeve van de toezichthouder (in vervolg 'toezichtrapportage') controleert van een financiële instelling die onder toezicht staat ('instelling')².

Deze Standaard heeft uitsluitend betrekking op situaties waarin de openbaar accountant een opdracht uitvoert tot het controleren van de jaarrekening en/of toezichtrapportage. Voor het uitvoeren van specifieke opdrachten bij financiële instellingen, ook wanneer deze samenvallen met de opdracht tot controle van de jaarrekening en/of toezichtrapportage, zijn de bepalingen van Standaard 4400, "Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie" van kracht.

Toezicht en verantwoordelijkheid instelling, toezichthouder en openbaar accountant

2. Met 'toezicht' wordt bedoeld het extern toezicht zoals dat is geregeld in de voor de instelling geldende wet- en regelgeving. In het kader van de meldingsplicht zijn thans de volgende wetten relevant: Wet toezicht kredietinstellingen (Wtk) 1992, Wet toezicht beleggingsinstellingen (Wtb), Wet toezicht effectenverkeer (Wte) 1995, Pensioenwet (PW), Wet toezicht verzekeringsbedrijf (Wtv) 1993 en Wet toezicht natura-uitvaartverzekeringsbedrijf (Wtn).
3. In het kader van de relatie tussen de instelling, de toezichthouder en de openbaar accountant worden de volgende verantwoordelijkheden onderscheiden:
 - Het bestuur van de instelling is verantwoordelijk voor de bedrijfsvoering en de externe rapportage (jaarrekening en/of toezichtrapportage) daarover, waarbij onder meer de eisen van wet- en regelgeving in acht moeten worden genomen, zie hiervoor ook Standaard 250, "Het belang van wet- en regelgeving bij de controle van financiële overzichten".
 - De toezichthouder is verantwoordelijk voor de uitoefening van het toezicht.

¹ In het kader van deze richtlijn is bewust gekozen voor het gebruik van de term "jaarrekening" in plaats van "(een volledige set van) financiële overzichten (voor algemene doeleinden) om een duidelijke onderscheid te creëren met de gebruikte term "toezichtrapportage". Feitelijk zijn beide rapportages voorbeelden van financiële overzichten.

² 1. De meldingsplicht, en ook deze Standaard, geldt mutatis mutandis voor de openbaar accountant die genoemde taken uitvoert bij een instelling die 'uit zeggenschapsband voortvloeiende nauwe banden heeft' met de financiële instelling waarvoor hij deze taken uitoefent. Wanneer dezelfde openbaar accountant bijvoorbeeld functioneert bij een bank en bij haar niet-financiële dochtermaatschappij, en de dochtermaatschappij, waaraan bijvoorbeeld een omvangrijke lening is verstrekt die oninbaar dreigt te worden, dreigt failliet te gaan, dan zou dit kunnen leiden tot een melding aan De Nederlandsche Bank.

- De openbaar accountant is verantwoordelijk voor de controle van de jaarrekening en/of toezichtrapportage. Bij de controle van de jaarrekening en/of toezichtrapportage van een onder toezicht staande financiële instelling gaat de openbaar accountant na of de instelling aan de voor de controle relevante wet- en regelgeving heeft voldaan, voor zover dat in het kader van de controle van de jaarrekening en/of toezichtrapportage relevant is. De openbaar accountant legt zijn bevindingen vast in zijn accountantsrapportage.

De relatie tussen de instelling en haar openbaar accountant is een contractuele relatie, waarbij wettelijke bepalingen van belang kunnen zijn. In dit kader verstrekt de instelling de opdracht aan de openbaar accountant. De openbaar accountant richt zijn accountantsrapportage aan de instelling. **De openbaar accountant dient deze, indien dit zo is overeengekomen³, ter kennis van de toezichthouder te brengen.**

Meldingsplicht van de openbaar accountant

4. Voor de openbaar accountant die de jaarrekening en/of toezichtrapportage controleert van de instelling bestaat (op basis van de in paragraaf 2 van deze Standaard genoemde wetten) de wettelijke verplichting om zo spoedig mogelijk na het verkrijgen van een deugdelijke grondslag bepaalde omstandigheden aan de toezichthouder te melden. De verplichting om 'zo spoedig mogelijk' te melden laat de openbaar accountant de ruimte om overleg met het bestuur van de instelling te plegen alvorens hij tot melding overgaat. De omstandigheden die gemeld moeten worden zijn vastgelegd in de wetten genoemd in paragraaf 2 van deze Standaard en betreffen de omstandigheden waarvan de openbaar accountant bij de controle van de jaarrekening en/of toezichtrapportage kennis heeft gekregen die:
 - in strijd zijn met eisen die voor het verkrijgen van de vergunning zijn gesteld;
 - in strijd zijn met de bij of krachtens desbetreffende toezichtswet opgelegde verplichtingen;
 - het voortbestaan van de instelling bedreigen;
 - leidt tot weigering van het afgeven van een goedkeurende verklaring omtrent de getrouwheid of tot het maken van voorbehouden.
5. De controle van de jaarrekening en/of toezichtrapportage is gericht op de getrouwheid daarvan en om die reden bestaat geen zekerheid dat de toezichthouder alle voor hem belangrijke omstandig-

³ Voorbeelden van de hier bedoelde overeenkomsten zijn de zogenaamde tripartiete overeenkomsten tussen instelling, openbaar accountant en toezichthouder, waarin onder meer de toezending van relevante stukken is geregeld.

heden (tijdig) krijgt gemeld. Het controleren van de jaarrekening en/of toezichtrapportage is niet gericht op het ontdekken van omstandigheden met betrekking tot niet-financiële aangelegenheden zodat hij die ook niet (tijdig) zal melden. Omstandigheden van zeer ondergeschikt belang behoeven niet te worden gemeld.

Verantwoordelijkheid van de openbaar accountant voor de melding

6. De openbaar accountant ontleent zijn verantwoordelijkheid voor het melden van omstandigheden aan de toezichthouder aan de wettelijke meldingsplicht en dient daarbij de regels voor geheimhouding die zijn opgenomen in Hoofdstuk A-140 van de Verordening Gedragscode in acht te nemen. Bij het melden op basis van de wettelijke meldingsplicht wordt de openbaar accountant geacht niet in strijd met Hoofdstuk A-140 van de VGC te handelen.
7. De openbaar accountant die op grond van de wettelijke meldingsplicht tot melding is overgegaan, is volgens de wetten genoemd in paragraaf 2 van deze Standaard niet aansprakelijk voor schade die een derde dientengevolge lijdt, tenzij aannemelijk wordt gemaakt dat, gelet op alle feiten en omstandigheden niet tot melding had mogen worden overgegaan.

Deskundigheid

8. De openbaar accountant dient zich ervan te overtuigen dat hij over voldoende deskundigheid beschikt omtrent de relevante wet- en regelgeving, alvorens hij de opdracht tot controle van de jaarrekening en/of toezichtrapportage aanvaardt.

Opdrachtbevestiging

9. Omdat de verplichting voor de openbaar accountant tot melding aan de toezichthouder voortvloeit uit de opdracht tot controle van de jaarrekening en/of toezichtrapportage, dient de openbaar accountant in de opdrachtbevestiging de aard van de meldingsplicht uiteen te zetten en te vermelden dat de werkzaamheden niet zijn gericht op een systematische vaststelling dat aan wet- en regelgeving wordt voldaan.

Werkzaamheden van de openbaar accountant

10. De werkzaamheden van de accountant bij de controle van de jaarrekening en/of de toezichtrapportage worden op basis van de opdrachtbevestiging uitgevoerd in overeenstemming met de Standaarden en de wet- en regelgeving die geldt voor de instelling. De openbaar accountant behoeft op grond van de meldingsplicht geen andere werkzaamheden te verrichten dan de werkzaamheden die op grond van de opdracht tot controle van de jaarrekening en/of de toezicht-

rapportage zullen worden uitgevoerd. Per type financiële instelling is een lijst met attentiepunten⁴ opgesteld die bij de uitvoering van de controle van de jaarrekening en/of de toezichtrapportage door de openbaar accountant in aanmerking moet worden genomen.

11. De openbaar accountant dient zich bij de uitvoering van zijn werkzaamheden af te vragen of hij kennis heeft gekregen van omstandigheden die aan de toezichthouder moeten worden gemeld. De openbaar accountant zal dit met het bestuur van de instelling bespreken en dit formeel laten bevestigen door in een paragraaf in de bevestigingsbrief bij de jaarrekening en/of toezichtrapportage te laten opnemen dat het bestuur de openbaar accountant volledig op de hoogte gesteld heeft van omstandigheden die aanleiding geven tot melding en tevens van invloed kunnen zijn op de jaarrekening en/of toezichtrapportage. Hiervoor wordt verwezen naar Standaard 580, "Bevestigingen van het bestuur van de entiteit".

Melding aan de Toezichthouder

12. De openbaar accountant dient, mede voor het verkrijgen van een deugdelijke grondslag, de inhoud van zijn voorgenomen melding kenbaar te maken aan de instelling. Alvorens hij de melding doet stelt hij de instelling in de gelegenheid deze melding zelf te verrichten. Deze verplichting laat onverlet de wettelijke eis om zo spoedig mogelijk tot melding van de in paragraaf 4 van deze Standaard bedoelde omstandigheden over te gaan.

⁴ Genoemde lijst is tot stand gekomen in overleg met de externe toezichthouders. Deze lijsten zijn op de website van het Koninklijk NIVRA en de NOvAA opgenomen.

<i>Inleiding</i>	1 - 2
<i>Doel van een beoordelingsopdracht</i>	3
<i>Algemene uitgangspunten van een beoordelingsopdracht</i>	4 - 7
<i>Reikwijdte van een beoordelingsopdracht</i>	8
<i>Beperkte mate van zekerheid</i>	9
<i>Opdrachtvoorwaarden</i>	10 - 12
<i>Planning</i>	13 - 15
<i>Door anderen verrichte werkzaamheden</i>	16
<i>Documentatie</i>	17
<i>Uit te voeren werkzaamheden en onderbouwing</i>	18 - 22A
<i>Conclusies en rapportering</i>	23 - 28
<i>Bijlage: Voorbeelden van detailprocedures die zouden kunnen worden uitgevoerd bij een beoordelingsopdracht met betrekking tot een jaarrekening</i>	

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent de vaktechnische verantwoordelijkheid van de accountant¹ ten aanzien van de uitvoering van een opdracht tot beoordeling van een financieel overzicht en omtrent de vorm en inhoud van de verklaring die de accountant in het kader van een dergelijke opdracht geeft.
2. Deze Standaard heeft betrekking op de beoordeling van financiële overzichten. Deze Standaard is, voor zover mogelijk, overeenkomstig van toepassing op opdrachten tot beoordeling van financiële of van andere informatie. Aanwijzingen die in andere Standaarden zijn opgenomen kunnen voor de accountant bij het toepassen van deze Standaard mogelijk van dienst zijn.

Doel van een beoordelingsopdracht

3. Het doel van een beoordeling van een financieel overzicht is de accountant in staat te stellen om, op basis van werkzaamheden die niet die zekerheid verschaffen die bij een controleopdracht is vereist, te kunnen mededelen dat hem niets is gebleken op grond waarvan de accountant zou moeten concluderen dat het financiële overzicht niet is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde grondslagen voor financiële verslaggeving (negatief geformuleerde beperkte mate van zekerheid).

Algemene uitgangspunten van een beoordelingsopdracht

4. De accountant dient te voldoen aan de regelgeving zoals opgenomen in de VGC. De beroepsregels stellen eisen aan de accountant ten aanzien van:
 - a. onafhankelijkheid;
 - b. integriteit;
 - c. objectiviteit;
 - d. deskundigheid en zorgvuldigheid;
 - e. geheimhouding; en

¹ Het begrip accountant wordt in alle Standaarden gehanteerd bij het omschrijven van zowel assurance- als daaraan verwante opdrachten die uitgevoerd kunnen worden. Een dergelijke verwijzing is niet bedoeld in te houden dat een accountant die overige assurance- of aan assurance verwante opdrachten verricht tevens wordt geacht de controlerend accountant van de entiteit te zijn.

- f. professioneel gedrag.
5. De accountant dient de beoordelingsopdracht in overeenstemming met deze Standaard uit te voeren.
 6. De accountant dient de beoordelingsopdracht te plannen en uit te voeren met een professioneel-kritische instelling en te onderkennen dat zich omstandigheden kunnen voordoen die ertoe leiden dat het te onderzoeken financiële overzicht onjuistheden van materieel belang bevat.
 7. Om in de beoordelingsverklaring de (negatief geformuleerde) beperkte mate van zekerheid te kunnen uitspreken, dient de accountant voornamelijk door het inwinnen van inlichtingen en het uitvoeren van cijferanalyses voldoende onderbouwing te verkrijgen om conclusies te kunnen trekken.

Reikwijdte van een beoordelingsopdracht

8. Met "reikwijdte van een beoordelingsopdracht" wordt bedoeld de beoordelingswerkzaamheden die in de gegeven omstandigheden nodig worden geacht om het doel van de beoordelingsopdracht te bereiken. **De werkzaamheden die nodig zijn om een beoordelingsopdracht te kunnen uitvoeren dienen door de accountant te worden bepaald op grond van de voorschriften in deze Standaard, de voorschriften van relevante beroepsorganisaties, bepalingen in wet- en regelgeving, alsmede voor zover van toepassing de opdrachtvoorwaarden en de rapporteringsvoorschriften.**

Beperkte mate van zekerheid

9. Een beoordelingsopdracht verschaft een beperkte mate van zekerheid dat de beoordeelde informatie geen onjuistheden van materieel belang bevat. De conclusie van de accountant wordt in negatief geformuleerde bewoordingen weergegeven.

Opdrachtvoorwaarden

10. **Er dient tussen de accountant en de opdrachtgever overeenstemming te bestaan over de opdrachtvoorwaarden.** Deze worden in een schriftelijke opdrachtbevestiging of op een andere passende wijze, bijvoorbeeld in een contract vastgelegd.
11. Een opdrachtbevestiging kan nuttig zijn bij het plannen van de beoordelingswerkzaamheden. Het is zowel in het belang van de entiteit als van de accountant dat de accountant de opdrachtgever een bevestiging met de belangrijkste voorwaarden van de opdracht doet toekomen. Door de schriftelijke opdrachtbevestiging wordt de aanvaarding van de opdracht door de accountant bekrachtigd. Tevens wordt met de opdrachtbevestiging beoogd misverstanden over het doel en de reikwijdte van de opdracht, de omvang van de verantwoordelijkheid van de accountant en de wijze van rapportering te voorkomen.

12. Onderwerpen die in de opdrachtbevestiging worden opgenomen zijn:
- Het doel van de uit te voeren opdracht.
 - De verantwoordelijkheid van het bestuur voor het financiële overzicht.
 - De reikwijdte van de beoordelingsopdracht, inclusief de verwijzing naar deze Standaard.
 - De vrije toegang tot alle vastleggingen, documentatie en andere vereiste informatie in het kader van de beoordelingsopdracht.
 - Een voorbeeld van de beoordelingsverklaring die naar verwachting zal worden uitgebracht.
 - Het gegeven dat gezien de aard van opdracht niet mag worden verwacht dat eventuele onjuistheden, onwettig handelen of andere onrechtmatigheden, zoals bijvoorbeeld fraude of verduisteringen, worden ontdekt.
 - Een vermelding dat geen accountantscontrole wordt toegepast en dat derhalve geen accountantsverklaring omtrent de getrouwheid wordt verstrekt. Ter benadrukking van dit punt en ter voorkoming van misverstanden kan de accountant ook overwegen vast te leggen dat een beoordelingsopdracht niet in de plaats kan treden van een controleopdracht, vereist op grond van wettelijke of contractuele bepalingen.

Planning

13. **De accountant dient de werkzaamheden zodanig te plannen dat de opdracht doeltreffend kan worden uitgevoerd.**
14. **Ten behoeve van het plannen van de beoordelingswerkzaamheden dient de accountant kennis omtrent de activiteiten van de entiteit te verwerven dan wel zijn kennis te actualiseren, die mede omvat de organisatie van de entiteit, de administratieve systemen, haar operationele kenmerken en de aard van de posten in het financiële overzicht (bijvoorbeeld bezittingen, schulden, opbrengsten en kosten).**
15. De accountant wordt geacht inzicht te hebben in voornoemde aangelegenheden en in andere aangelegenheden die voor het financiële overzicht van belang zijn, zoals kennis van de productie- en distributiemethoden van de entiteit, producten, de vestigingsplaatsen en de verbonden partijen. De accountant heeft deze kennis nodig om van belang zijnde inlichtingen te kunnen inwinnen, toereikende beoordelingswerkzaamheden vast te stellen en om zich een oordeel te vormen omtrent de verkregen antwoorden en overige informatie.

Door anderen verrichte werkzaamheden

16. Als de accountant gebruik maakt van de werkzaamheden van een andere accountant of een andere deskundige dient de accountant vast te stellen dat de verrichte werkzaamheden in het kader van het doel van de beoordelingsopdracht toereikend zijn.

Documentatie

17. De accountant dient de werkzaamheden die belangrijk zijn voor het geven van inzicht in de onderbouwing van de beoordelingsverklaring vast te leggen en wel op zodanige wijze dat kan worden vastgesteld dat de opdracht is verricht in overeenstemming met deze Standaard.

Uit te voeren werkzaamheden en onderbouwing

18. De accountant dient de aard, de tijdsfasering en de omvang van de specifieke beoordelingswerkzaamheden vast te stellen op basis van zijn vakkundig oordeel. Bij deze oordeelsvorming zijn van belang:
- Verworven kennis bij de uitvoering van controle- of beoordelingsopdrachten van financiële overzichten van voorafgaande perioden.
 - Kennis omtrent de activiteiten van de entiteit alsmede van de verslaggevingsgrondslagen en van de toepassingen daarvan die in de bedrijfstak waar de entiteit werkzaam is aanvaardbaar zijn.
 - De administratie van de entiteit.
 - De mate waarin een bepaalde post is beïnvloed door de oordeelsvorming van het bestuur van de entiteit.
 - Het materieel belang van de transacties en posten.
19. **De accountant dient bij het bepalen van het materieel belang dezelfde overwegingen toe te passen als bij een controleopdracht.** Hoewel het risico dat onjuistheden niet ontdekt worden bij een beoordelingsopdracht groter is dan bij een controleopdracht, wordt het oordeel of iets van materieel belang is bepaald op basis van de informatie waarover de accountant rapporteert en de behoeften van degenen die zich baseren op deze informatie en niet op grond van het niveau van de verstrekte zekerheid.
20. De werkzaamheden inzake een beoordelingsopdracht omvatten in het algemeen:

- Het verkrijgen van inzicht in de activiteiten van de entiteit en van de bedrijfstak waarin de entiteit werkzaam is.
- Het informeren naar de door de entiteit gehanteerde grondslagen voor waardering en resultaatbepaling.
- Het inwinnen van inlichtingen over de procedures die de entiteit volgt bij het vastleggen, rubriceren en samenvatten van de transacties, het samenvoegen van de informatie ten behoeve van de opname in het financiële overzicht en de procedures aangaande het opstellen van het financiële overzicht.
- Het inwinnen van inlichtingen betreffende alle van materieel belang zijnde beweringen in het financiële overzicht.
- Het toepassen van cijferanalyse gericht op het opsporen van relaties en van individuele posten in het financiële overzicht met een ongebruikelijk karakter. Deze cijferanalyse omvat mede:
 - De vergelijking van het financiële overzicht met het financiële overzicht van voorgaande perioden;
 - De vergelijking van het financiële overzicht met de begrote resultaten en de geprognosticeerde financiële positie;
 - Het bestuderen van de onderlinge samenhang van de posten in het financiële overzicht waarvan verwacht wordt dat zij een voorzienbaar patroon volgen, op grond van de ervaringen bij de entiteit of de normen in de bedrijfstak.

Bij het toepassen van deze cijferanalyse houdt de accountant rekening met de verschillende oorzaken die hebben geleid tot aanpassingen in het financiële overzicht van voorafgaande perioden.

- Het informeren naar de besluiten van vergaderingen van aandeelhouders, directie en (commissies uit de) raad van commissarissen en van andere vergaderingen die van invloed kunnen zijn op het financiële overzicht.
- Het kritisch lezen van het financiële overzicht teneinde te beoordelen of dit, de informatie die de accountant tot zijn beschikking heeft in aanmerking nemend, is opgesteld op basis van de aangegeven grondslagen van waardering en resultaatbepaling.

- Het kennis nemen van eventuele rapporten van andere accountants, die betrokken zijn geweest bij de controle of bij de beoordeling van financiële overzichten van onderdelen van een groep.
- Het inwinnen van inlichtingen bij personen die verantwoordelijkheid dragen voor financiële en administratieve zaken, over bijvoorbeeld:
 - De volledigheid van de vastlegging van transacties;
 - Het voldoen van het financiële overzicht aan daarin vermelde grondslagen voor waardering en resultaatbepaling;
 - Veranderingen in de activiteiten van de onderneming of in de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling of de toepassing daarvan;
 - Bijzondere zaken die naar voren zijn gekomen bij de hiervoor genoemde punten;
 - Het verkrijgen van een schriftelijke bevestiging van het bestuur van de entiteit.

De bijlage bij deze Standaard geeft een overzicht van mogelijke werkzaamheden die veelal worden uitgevoerd. Het overzicht is niet limitatief en evenmin is bedoeld dat alle genoemde werkzaamheden bij elke beoordelingsopdracht moeten worden uitgevoerd.

21. **De accountant dient navraag te doen naar gebeurtenissen na de einddatum van de periode, die mogelijk tot aanpassing van het financiële overzicht of opname in de toelichting kunnen leiden.** De accountant draagt geen verantwoordelijkheid voor het verrichten van werkzaamheden om dergelijke gebeurtenissen die plaatsvinden na de datering van zijn rapport te identificeren.
22. **Indien de accountant redenen heeft om aan te nemen dat de informatie waarop de beoordeling zich richt wellicht onjuistheden van materieel belang zou kunnen bevatten, dient hij in zodanige mate aanvullende of meer uitgebreide werkzaamheden te verrichten dat hij in staat is tot de uitspraak te komen van een negatief geformuleerde beperkte mate van zekerheid of tot de constatering dat een aangepaste formulering van het oordeel in de beoordelingsverklaring noodzakelijk is.**
- 22A. ***Indien de accountant bij de beoordelingsopdracht signalen van fraude en/of onwettig handelen ontdekt, dient hij met betrekking tot deze signalen overeenkomstig hetgeen in Standaard 240, "De verantwoordelijkheid van de accountant voor het onderkennen van het risico van fraude in het kader van de controle van financiële overzichten" en Standaard 250, "Het belang van wet- en regelgeving bij de controle van financiële overzichten" is voorgeschreven te handelen. De accountant houdt hierbij rekening met de aard en reikwijdte van de opdracht.***

Conclusies en rapportering

23. De beoordelingsverklaring dient een duidelijk schriftelijke mededeling met een (negatief geformuleerde) beperkte mate van zekerheid te bevatten. De accountant dient zijn conclusies die zijn getrokken op grond van de bij de beoordelingsopdracht verkregen informatie (zekerheid) te beoordelen en te wegen. Dit proces vormt de basis voor het verstrekken van de (negatief geformuleerde) beperkte mate van zekerheid.
24. Op grond van de uitkomsten van zijn werkzaamheden dient de accountant te beoordelen of hem informatie ter kennis is gekomen die voor hem aanleiding is te concluderen dat het financiële overzicht niet in overeenstemming is met de van toepassing zijn de grondslagen voor de financiële verslaggeving.
25. De verklaring inzake de beoordeling van een financieel overzicht omschrijft de reikwijdte van de opdracht teneinde de lezer in staat te stellen de aard van de verrichte werkzaamheden te begrijpen en duidelijk te maken dat geen accountantscontrole heeft plaatsgevonden en dat daarom geen accountantsverklaring wordt gegeven.
26. De verklaring inzake de beoordeling van een financieel overzicht dient de volgende elementen te bevatten, in het algemeen in onderstaande volgorde:
 - a. opschrift;
 - b. geadresseerde;
 - c. inleidende paragraaf waarin opgenomen:
 - de identificatie van het financiële overzicht waarop de beoordelingsopdracht betrekking heeft;
 - de vermelding van de verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit en de verantwoordelijkheid van de accountant;
 - d. paragraaf, waarin de aard van de beoordeling wordt omschreven, alsmede:
 - de verwijzing naar algemeen aanvaarde Standaard en met betrekking tot beoordelingsopdrachten;
 - de vermelding dat een beoordelingsopdracht hoofdzakelijk beperkt is tot het inwinnen van inlichtingen en het uitvoeren van cijferanalyses;

- de vermelding dat door de aard en omvang van de werkzaamheden deze slechts kunnen resulteren in een beperkte mate van zekerheid omtrent de getrouwheid van het financiële overzicht en dat deze mate van zekerheid lager is dan die welke aan een accountantsverklaring kan worden ontleend;
 - e. conclusie van de accountant (negatief geformuleerd);
 - f. datum van de beoordelingsverklaring;
 - g. adres van de accountant; en
 - h. ondertekening (naam accountant met vermelding naam accountantspraktijk).
27. In de beoordelingsverklaring dient de accountant:
- a. in zijn conclusie te verwoorden dat op basis van de werkzaamheden hem niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat het financiële overzicht niet in overeenstemming met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving is; of
 - b. indien hem is gebleken dat het financiële overzicht niet in overeenstemming is met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving, de aangelegenheden die daarvan de oorzaak zijn te omschrijven alsmede de draagwijdte van het effect daarvan op het financiële overzicht, tenzij dit onmogelijk is en:
 - (I) naast de negatief geformuleerde beperkte mate van zekerheid tevens de bedenking tot uitdrukking te brengen; of
 - (II) indien het effect van een bedenking tegen het financiële overzicht van zodanig wezenlijke betekenis is dat de accountant tot het oordeel is gekomen dat een beoordelingsverklaring met beperking niet toereikend is om het misleidende of onvolledige karakter van het financiële overzicht tot uitdrukking te brengen, een afkeurende beoordelingsverklaring te geven dat het financiële overzicht niet in overeenstemming is met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving; of
 - c. indien er sprake is van een beperking van materieel belang in de beoordeling, deze beperking te omschrijven en:
 - (I) tot uitdrukking te brengen dat er sprake is van een beperking met betrekking tot het negatief geformuleerde oordeel als gevolg van de impact van mogelijke aanpassingen

die anders hadden kunnen worden ontdekt als er geen sprake was geweest van een beperking van de scope van de werkzaamheden; of

- (II) indien het effect van de beperking van wezenlijke betekenis is tot uitdrukking te brengen dat geen enkele zekerheid wordt verstrekt .

28. De accountant dient zijn beoordelingsverklaring te dateren op de datum waarop hij zijn beoordeling heeft voltooid, hetgeen mede inhoudt dat er werkzaamheden worden verricht met betrekking tot gebeurtenissen die zich voordoen tot het moment van datering van het rapport. Aangezien de accountant de verantwoordelijkheid draagt voor zijn rapportering aangaande het door het bestuur van de entiteit opgemaakte financiële overzicht, dient de accountant zijn beoordelingsverklaring niet eerder te dateren dan de datum waarop het bestuur van de entiteit het financiële overzicht heeft opgemaakt.

Bijlage: Voorbeelden van detailprocedures die zouden kunnen worden uitgevoerd bij een beoordelingsopdracht met betrekking tot een jaarrekening

1. De werkzaamheden voor het inwinnen van inlichtingen en het uitvoeren van cijferanalyses die uitgevoerd worden bij een beoordelingsopdracht met betrekking tot de financiële overzichten worden op basis van vakkundige oordeelsvorming van de accountant vastgesteld. Het hiernavolgende overzicht van werkzaamheden dient uitsluitend ter illustratie. Dit overzicht is niet limitatief; noch is bedoeld dat alle genoemde werkzaamheden bij elke beoordelingsopdracht moeten worden uitgevoerd. Dit overzicht is niet bedoeld als een beoordelingsprogramma of checklist ten behoeve van het uitvoeren van de opdracht.

Algemeen

2. Bespreek de voorwaarden en de reikwijdte van de opdracht met de opdrachtgever en met de medewerkers die de werkzaamheden gaan uitvoeren.
3. Stel een opdrachtbevestiging op waarin de voorwaarden en de reikwijdte van opdracht worden uiteengezet.
4. Verkrijg inzicht in de activiteiten van de entiteit en het administratieve systeem alsmede in de wijze waarop financiële overzichten worden opgesteld.
5. Informeer of alle financiële informatie
 - a. volledig;
 - b. tijdig; en
 - c. na de vereiste autorisatieprocedures wordt vastgelegd.
6. Verkrijg de saldibalans en stel vast dat deze aansluit met het grootboek en de financiële overzichten.
7. Neem de resultaten van eerdere controles en beoordelingsopdrachten inclusief de op grond daarvan nodig geachte correcties in overweging.
8. Informeer of er belangrijke veranderingen in de entiteit ten opzichte van het voorgaande jaar hebben plaatsgevonden (bijvoorbeeld veranderingen in de eigendomsverhoudingen of wijzigingen in de vermogensstructuur).
9. Informeer naar de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling en beoordeel of:

- a. zij in overeenstemming zijn met de van toepassing zijnde grondslagen (bijvoorbeeld Nederlandse of internationale standaarden);
 - b. zij dienovereenkomstig zijn toegepast; en
 - c. zij op consistente wijze zijn toegepast en, zo dat niet geval is, ga dan na of wijzigingen in de (toepassing van de) grondslagen in voldoende mate zijn toegelicht.
10. Lees de notulen van de vergaderingen van aandeelhouders, van het bestuur en van andere relevante lichamen om die zaken te identificeren die belangrijk zouden kunnen zijn voor de beoordelingsopdracht.
 11. Informeer of de tijdens de vergaderingen van aandeelhouders, het bestuur en van andere relevante lichamen genomen besluiten die van invloed zijn op de financiële overzichten, op toereikende wijze in de financiële overzichten zijn verwerkt.
 12. Informeer of er transacties hebben plaatsgevonden met verbonden partijen en op welke wijze dergelijke transacties zijn verwerkt en of zij toereikend zijn toegelicht.
 13. Informeer naar het bestaan van voorwaardelijke verplichtingen.
 14. Informeer naar eventuele plannen om belangrijke activa of activiteiten af te stoten.
 15. Bestudeer de financiële overzichten en bespreek deze met het bestuur van de entiteit.
 16. Beoordeel de toereikendheid van de toelichting bij de financiële overzichten alsmede de toereikendheid van de indeling en de presentatie.
 17. Vergelijk de resultaten zoals die in de financiële overzichten zijn weergegeven met die uit vergelijkbare voorgaande perioden, en met de aanwezige budgetten en prognoses.
 18. Verkrijg en beoordeel de verklaringen voor eventuele ongebruikelijke fluctuaties en afwijkingen in de financiële overzichten.
 19. Beoordeel het effect van niet-gecorrigeerde fouten in de financiële overzichten, zowel afzonderlijk als gezamenlijk. Breng het bestuur van de entiteit op de hoogte van de fouten en stel vast welke invloed de niet-gecorrigeerde fouten op het beoordelingsrapport zullen hebben.
 20. Vraag een schriftelijke bevestiging bij de financiële overzichten.

Liquide middelen

21. Ga na of afstemming van het grootboek met de banksaldi is gemaakt; informeer of oude of ongewone saldi met personeel bestaan.
22. Informeer naar overboekingen tussen diverse soorten liquide middelen gedurende de perioden kort voor en na de balansdatum.
23. Informeer of er enige beperkingen zijn ten aanzien van de opvraagbaarheid van liquide middelen.

Debiteuren

24. Informeer naar de administratieve voorschriften voor het boeken van debiteuren en stel vast of er kortingen worden gegeven.
25. Bestudeer het overzicht van debiteuren en stel vast of het totaal aansluit met de saldbalans.
26. Verkrijg en beoordeel verklaringen voor belangrijke wijzigingen in de posten vergeleken met voorgaande perioden of met de verwachtingen.
27. Vraag naar een saldijst uitgesplitst naar ouderdom. Informeer naar de reden voor ongebruikelijk grote posten, creditsaldi of enige andere ongebruikelijke saldi en vraag naar de inbaarheid van de debiteuren.
28. Bespreek met het bestuur van de entiteit de indeling van de debiteuren inclusief langlopende posten, netto-creditsaldi en de in de financiële overzichten opgenomen te vorderen bedragen van aandeelhouders, commissarissen, en andere verbonden partijen.
29. Informeer naar de wijze van bepaling van de voorziening van dubieuze debiteuren en beoordeel deze op aanvaardbaarheid.
30. Informeer of er vorderingen op debiteuren in onderpand zijn gegeven, ter financiering zijn overgedragen of verdisconteerd.
31. Informeer naar de procedures die een correcte periode-afbakening met de verkooptransacties en de retouren verzekeren.
32. Informeer of er posten met betrekking tot goederen in consignatie zijn en zo ja, of er correcties zijn gemaakt om deze transacties te corrigeren en in de voorraad zijn opgenomen.

33. Informeer of er na de balansdatum belangrijke creditnota's zijn verzonden die betrekking hebben op verkopen tijdens de verslagperiode en ga na of met die posten ultimo verslagperiode is rekening gehouden.

Vorraden

34. Bekijk de voorraadlijst en stel vast of:
- het totaal overeenstemt met het saldo in de saldibalans; en
 - of de lijst is gebaseerd op een voorraadopname.
35. Informeer naar de wijze van voorraadopname.
36. Indien per balansdatum geen voorraadopname heeft plaatsgevonden, informeer of:
- een permanente voorraadadministratie wordt bijgehouden en/of periodiek afstemming plaatsvindt met de werkelijke voorraad; en
 - of een geïntegreerd kostprijsstelsel wordt gehanteerd en of dit stelsel in het verleden betrouwbare informatie heeft opgeleverd.
37. Bespreek de correcties die zijn gemaakt naar aanleiding van de laatstgehouden voorraadopname.
38. Informeer naar de afgrensprocedures met betrekking tot voorraadmutaties.
39. Ga na wat de waarderingsgrondslag is van iedere voorraadcategorie en in het bijzonder die ten aanzien van de eliminatie van intercompanywinsten. Ga na of de voorraad wordt gewaardeerd tegen kostprijs of lagere marktwaarde.
40. Beoordeel de consistentie waarmee voorraadwaarderingsmethoden zijn toegepast, waaronder de aspecten als kosten van materiaal, arbeid en overhead.
41. Vergelijk bedragen van belangrijke voorraadcategorieën met die uit voorgaande perioden en met verwachtingen voor de komende periode. Informeer naar belangrijke fluctuaties en verschillen.
42. Vergelijk de omloopsnelheid van de voorraad met die uit voorgaande perioden.
43. Informeer over de methoden die worden gebruikt voor het identificeren van slecht lopende en oude voorraden en of dergelijke voorraden zijn gewaardeerd tegen opbrengstwaarde.

44. Informeer of er voorraden zijn die bij de opdrachtgever in consignatie liggen en zo ja of correcties zijn aangebracht zodat deze goederen niet in de voorraadadministratie zijn opgenomen.
45. Informeer of er voorraden als onderpand zijn gegeven, op andere locaties zijn opgeslagen of in consignatie bij derden liggen en ga na of dergelijke transacties op een juiste wijze in de administratie zijn verwerkt.

Beleggingen (inclusief groepsmaatschappijen en genoteerde effecten)

46. Vraag naar een overzicht van de beleggingen per balansdatum en ga na of het totaal aansluit met de saldibalans.
47. Informeer naar de waardingsgrondslagen die zijn toegepast.
48. Vraag bij het bestuur van de entiteit naar de actuele waarden van de beleggingen en beoordeel of er mogelijke realisatieproblemen bestaan.
49. Beoordeel of de winsten en verliezen uit beleggingen op een juiste wijze in de administratie zijn verwerkt.
50. Informeer naar de wijze van indeling in lange- en korte-termijnbeleggingen.

Materiële vaste activa en afschrijvingen

51. Vraag naar een overzicht van materiële vaste activa waarin zijn opgenomen de aanschaffingswaarde en geaccumuleerde afschrijvingen en stel vast of het overzicht aansluit met de saldibalans.
52. Informeer naar de toegepaste afschrijvingsmethoden en de voorschriften ten aanzien van het activeren of het opnemen als kosten van onderhoud. Beoordeel of de materiële vaste activa onderhevig zijn geweest aan belangrijke en naar verwachting blijvende waardedalingen.
53. Bespreek met het bestuur van de entiteit de bij- en afboekingen van de materiële vaste activa en de wijze waarop winsten en verliezen bij verkoop of buiten gebruikstelling worden geboekt. Informeer of al dergelijke transacties zijn vastgelegd.
54. Informeer naar de consistentie van de afschrijvingsmethoden en -percentages en vergelijk de afschrijvingen met voorgaande perioden.
55. Informeer of er mogelijk pandrecht op materiële vaste activa bestaat.

56. Bespreek of lease-contracten correct in de financiële overzichten zijn weergegeven, conform de algemene aanvaarde waarderingsgrondslagen.

Vooruitbetaalde kosten, immateriële activa en overige activa

57. Vraag naar overzichten die de aard van deze posten aangeven en bespreek met het bestuur van de entiteit de aanvaardbaarheid van activering daarvan.
58. Informeer naar de waarderingsgrondslagen, de rubricering en de afschrijvingsmethode van deze posten.
59. Vergelijk de saldi van vooruitbetaalde kosten en de hierop betrekking hebbende kostenrekeningen met die van voorgaande perioden en bespreek belangrijke fluctuaties met het bestuur van de entiteit.
60. Bespreek de indeling in posten op lange en korte termijn met het bestuur van de entiteit.

Leningen

61. Verkrijg een overzicht van de leningen en stel vast of het totaal aansluit met de saldibalans.
62. Informeer of er leningen zijn waarbij het bestuur van de entiteit niet heeft voldaan aan de voorwaarden van de leningsovereenkomst en zo ja, of een en ander toereikend in de financiële overzichten is verwerkt.
63. Beoordeel de redelijkheid van interestkosten in vergelijking met het saldo van de leningen.
64. Doe navraag of er ten behoeve van de leningen zekerheden zijn gesteld.
65. Informeer of bij de leningen onderscheid is gemaakt tussen korte en lange termijnposten.

Crediteuren

66. Informeer naar de wijze van vastleggen van crediteuren en ga na waar de vennootschap recht heeft op kortingen.
67. Verkrijg en beoordeel de verklaringen voor belangrijke fluctuaties in posten vergeleken met voorgaande boekjaren en met de verwachtingen.
68. Verkrijg een overzicht van crediteuren en stel vast of het totaal aansluit met de saldibalans.

69. Informeer of saldi worden aangesloten met opgave van crediteuren en vergelijk deze met voorgaande saldi. Vergelijk de omloopsnelheid met voorgaande perioden.
70. Beoordeel of er belangrijke niet geregistreerde schulden kunnen bestaan.
71. Informeer of schulden aan aandeelhouders, commissarissen en andere verbonden partijen apart zijn toegelicht.

Voorzieningen

- A. *Vraag een overzicht van de voorzieningen en stel vast of dit overzicht aansluit met de saldibalans.*
- B. *Beoordeel de grondslagen voor de bepaling van de voorzieningen en de consistente toepassing hiervan.*
- C. *Beoordeel de omvang van en de mutaties in de voorzieningen.*
- D. *Beoordeel of voor alle in aanmerking komende posten een voorziening is gevormd.*

Overlopende kosten en voorwaardelijke schulden

72. Verkrijg een overzicht van de overige schulden en stel vast of het totaal aansluit met de saldibalans.
73. Vergelijk belangrijke totalen van hierop betrekking hebbende kostenrekeningen met vergelijkbare posten uit voorgaande perioden.
74. Informeer naar de bevoegdheden voor het aangaan van dergelijke schulden, de betalingsvoorwaarden en het voldoen aan de voorwaarden, het verstrekte onderpand en de indeling.
75. Informeer naar de methoden om overige schulden vast te stellen.
76. Informeer naar de aard van de bedragen met betrekking tot voorwaardelijke schulden en verplichtingen.
77. Informeer of er actuele of voorwaardelijke schulden bestaan die niet zijn vastgelegd in de financiële overzichten. Zo ja, bespreek met het bestuur van de entiteit of hiervoor voorzieningen moeten worden opgenomen dan wel of een vermelding in de toelichting bij de financiële overzichten nodig is.

Vennootschapsbelasting en overige belastingen

78. Informeer bij het bestuur van de entiteit of er feiten of omstandigheden zijn, waaronder begrepen meningsverschillen met de belastingautoriteiten, die een belangrijk effect kunnen hebben op de belastingpositie van de vennootschap.
79. Beoordeel de belastingpost aan de hand van het resultaat van de vennootschap van het desbetreffende verslagperiode.
80. Informeer naar de toereikendheid van de geboekte latente en actuele belastingverplichtingen inclusief de posten betreffende voorgaande boekjaren.

Gebeurtenissen na balansdatum

81. Vraag bij het bestuur van de entiteit de laatste tussentijdse financiële overzichten op en vergelijk deze met de financiële overzichten die beoordeeld wordt en met die van vergelijkbare perioden uit het voorgaande jaar.
82. Informeer naar gebeurtenissen na balansdatum die een materieel effect op de financiële overzichten kunnen hebben en in het bijzonder of er:
 - a. belangrijke verplichtingen of onzekerheden zijn ontstaan na de balansdatum;
 - b. enige belangrijke veranderingen in het aandelenkapitaal, leningen op lange termijn of werkkapitaal hebben plaatsgevonden tot de datum van de beoordeling; en
 - c. enige ongewone wijzigingen in de financiële overzichten zijn aangebracht gedurende de periode tussen de balansdatum en de datum van de beoordeling.

Beoordeel of het nodig is de financiële overzichten of de toelichting aan te passen

83. Verkrijg en lees de notulen van vergaderingen (van aandeelhouders, bestuur, commissarissen en andere relevante lichamen) die na de balansdatum hebben plaatsgevonden.

Aansprakelijkheidstellingen

84. Informeer bij het bestuur van de entiteit of de vennootschap te maken heeft met rechtszaken - lopend dan wel in gang gezet- waarin zij zal worden aangesproken. Beoordeel het effect daarvan op de financiële overzichten en de toereikendheid van de toelichting.

Eigen vermogen

85. Verkrijg en beoordeel een overzicht van de transacties die hebben plaatsgevonden binnen de posten van het eigen vermogen waaronder nieuwe emissie, eigen inkoop en dividenden.
86. Informeer of er bepaalde restricties zijn ten aanzien van de uitkeerbaarheid van de ingehouden winst of andere posten van het eigen vermogen.

Resultatenrekening

87. Vergelijk de resultaten met die van voorgaande perioden en met de verwachtingen voor de lopende perioden. Bespreek belangrijke fluctuaties met het bestuur van de entiteit.
88. Bespreek of de belangrijke verkopen en kosten in de juiste perioden zijn verantwoord.
89. Beoordeel bijzondere en ongebruikelijke posten.
90. Beoordeel en bespreek met het bestuur van de entiteit de relatie tussen verwante posten in de verlies- en winstrekening en beoordeel de aanvaardbaarheid daarvan in de context van soortgelijke relaties in voorgaande perioden en met andere informatie die de accountant ter beschikking staat

<i>Inleiding</i>	1 - 3
<i>Algemene uitgangspunten voor de beoordeling van tussentijdse financiële informatie</i>	4 - 6
<i>Doel van een opdracht tot het beoordelen van tussentijdse financiële informatie</i>	7 - 9
<i>Overeenstemming over de opdrachtvoorwaarden</i>	10 - 11
<i>Uit te voeren werkzaamheden bij het beoordelen van tussentijdse financiële informatie</i>	12 - 29
<i>Het evalueren van afwijkingen</i>	30 - 33
<i>Bevestigingen van het bestuur</i>	34 - 35
<i>De verantwoordelijkheid van de accountant voor additionele informatie</i>	36 - 37
<i>Communicatie</i>	38 - 42
<i>Rapporteren over de aard, reikwijdte en uitkomsten van de beoordeling van tussentijdse financiële informatie</i>	43 - 63
<i>Documentatie</i>	64
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1 - 3

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent de vaktechnische verantwoordelijkheid van de accountant ten aanzien van de uitvoering van een opdracht tot beoordeling van tussentijdse financiële informatie van een controlecliënt, omtrent de werkzaamheden die de accountant bij een dergelijke beoordelingsopdracht verricht en omtrent de vorm en inhoud van de verklaring.
2. In het kader van deze Standaard wordt onder 'tussentijdse financiële informatie' verstaan: financiële informatie die wordt opgesteld en gepresenteerd in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving¹ in de vorm van volledige of verkorte set van financiële overzichten over een periode die korter is dan de verslagperiode van de entiteit.
3. **Een accountant die de opdracht heeft aanvaard om tussentijdse financiële informatie van een entiteit te beoordelen, dient zich bij de uitvoering van deze opdracht te baseren op deze Standaard.** Door zijn controle van de jaarrekening verkrijgt de accountant kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van haar interne beheersing. Wanneer de accountant de opdracht heeft aanvaard tussentijdse financiële informatie te beoordelen, actualiseert hij zijn kennis door de inlichtingen die hij tijdens de beoordeling inwint, terwijl zijn kennis van de entiteit hem helpt bij het bepalen van de aard en omvang van de in te winnen inlichtingen, de te verrichten cijferanalyses en de andere uit te voeren beoordelingswerkzaamheden. Een accountant die de opdracht heeft aanvaard tussentijdse financiële informatie te beoordelen van een entiteit waarvan hij niet de financiële overzichten controleert, houdt zich bij zijn beoordelingswerkzaamheden aan Standaard 2400, "Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten". Aangezien de accountant in deze omstandigheden doorgaans niet beschikt over dezelfde diepgaande kennis van de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, als de controlerend accountant van de entiteit, is de beoordelend accountant genoodzaakt inlichtingen in te winnen en andere werkzaamheden uit te voeren teneinde de doelstelling van de beoordelingsopdracht te kunnen verwezenlijken.

Algemene uitgangspunten voor de beoordeling van tussentijdse financiële informatie

4. **De accountant dient te voldoen aan de ethische normen die van toepassing zijn op de controle van de jaarlijkse financiële overzichten van de entiteit.** Deze ethische normen stellen eisen aan de professionele verantwoordelijkheid van de accountant op de volgende gebieden: onafhankelijkheid, integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding, professioneel gedrag en vaktechnische normen.

¹ Bijvoorbeeld de door de International Accounting Standards Board gepubliceerde International Financial Reporting Standards.

5. **De accountant dient voor de individuele opdracht relevante procedures voor kwaliteitsbeheersing te volgen.** De aspecten van kwaliteitsbeheersing die van toepassing zijn op een individuele opdracht omvatten: de verantwoordelijkheid van het bestuur voor de kwaliteit van de opdracht, ethische normen, het aanvaarden en voortzetten van de relatie met de opdrachtgever en van specifieke opdrachten, de samenstelling van opdrachtteams, de uitvoering van de opdracht en de bewaking daarvan.
6. **De accountant dient de beoordeling te plannen en uit te voeren met een professioneel-kritische instelling en te onderkennen dat zich omstandigheden kunnen voordoen die ertoe leiden dat de tussentijdse financiële informatie omtrent het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang bevat.** Een professioneel-kritische instelling houdt in dat de accountant de deugdelijkheid van de verkregen informatie aan een kritische beoordeling onderwerpt en daarop niet blindelings vertrouwt en dat hij alert is op informatie die in tegenspraak is met of vragen oproept over de betrouwbaarheid van de documentatie of de voorstelling van zaken door het bestuur van de entiteit.

Doel van een opdracht tot het beoordelen van tussentijdse financiële informatie

7. Een opdracht tot het beoordelen van tussentijdse financiële informatie heeft tot doel de accountant in staat te stellen een conclusie te formuleren dat hem, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden, niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de tussentijdse financiële informatie niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving. De accountant wint inlichtingen in en voert cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden uit teneinde het risico van het formuleren van een onjuiste conclusie, wanneer de tussentijdse financiële informatie een afwijking van materieel belang bevat, tot een beperkt niveau te reduceren.
8. Een beoordeling van tussentijdse financiële informatie heeft duidelijk een ander doel dan een overeenkomstig de Standaarden uitgevoerde controle. Een beoordeling van tussentijdse financiële informatie biedt geen basis voor het tot uitdrukking brengen van een oordeel dat de tussentijdse financiële informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving een getrouw beeld geeft.
9. Een beoordeling is, in tegenstelling tot een controle, niet gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dat de tussentijdse financiële informatie geen afwijking van materieel belang bevat. Een beoordeling bestaat uit het inwinnen van inlichtingen, met name bij de voor financiën en de verslaggeving verantwoordelijke personen, en worden cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden uitgevoerd. Een beoordeling kan belangrijke omstandigheden die van invloed zijn op de tussentijdse financiële informatie ter kennis van de accountant brengen, maar verschaft niet alle controle-informatie die voor een controle vereist is.

Overeenstemming over de opdrachtvoorwaarden

10. **De accountant en de opdrachtgever dienen de opdrachtvoorwaarden overeen te komen.**
11. De overeengekomen opdrachtvoorwaarden worden doorgaans vastgelegd in een schriftelijke opdrachtbevestiging. Een opdrachtbevestiging helpt misverstanden te voorkomen over de aard van de opdracht en met name over het doel en de reikwijdte van de beoordeling, de verantwoordelijkheden van het bestuur en van de accountant, de te verkrijgen mate van zekerheid en de aard en vorm van de verklaring. Een opdrachtbevestiging bevat doorgaans de volgende elementen:
 - het doel van de beoordeling van tussentijdse financiële informatie;
 - de reikwijdte van de beoordeling;
 - de verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit voor de tussentijdse financiële informatie;
 - de verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit voor het invoeren en in stand houden van effectieve interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor het opstellen van tussentijdse financiële informatie;
 - de verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit om de accountant vrije toegang te verlenen tot alle financiële vastleggingen en daaraan gerelateerde informatie;
 - de toezegging van het bestuur van de entiteit dat alle mondelinge informatie die tijdens de beoordeling wordt verstrekt, alsmede alle impliciet in de documentatie en vastleggingen aanwezige informatie, schriftelijk zal worden bevestigd;
 - een voorbeeld van de vorm en inhoud van de beoordelingsverklaring die naar verwachting zal worden gegeven, inclusief de naam van de geadresseerde;
 - de toezegging van het bestuur van de entiteit om de beoordelingsverklaring op te nemen in alle documenten die de tussentijdse financiële informatie bevatten en waarin wordt aangegeven dat deze informatie door de accountant van de entiteit is beoordeeld.

De opdrachtvoorwaarden voor een beoordeling van tussentijdse financiële informatie kunnen worden gecombineerd met de opdrachtvoorwaarden voor de controle van de jaarrekening.

*Uit te voeren werkzaamheden bij het beoordelen van tussentijdse financiële informatie***Kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen**

12. De accountant dient te beschikken over kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen. Met betrekking tot het opstellen van zowel tussentijdse financiële informatie als de jaarrekening dient deze kennis voldoende te zijn om de opdracht zo te plannen en uit te voeren dat de accountant:
 - a. de aard en mate van waarschijnlijkheid kan bepalen van een mogelijke afwijking van materieel belang; en
 - b. de in te winnen inlichtingen en uit te voeren cijferanalyses en andere werkzaamheden kan bepalen op basis waarvan hij verklaart of hem omstandigheden ter kennis zijn gekomen op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de tussentijdse financiële informatie niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.
13. Zoals gesteld in Standaard 315, "Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang", beschikt een accountant die de financiële overzichten van een entiteit gedurende een of meer boekjaren heeft gecontroleerd, over voldoende kennis van de entiteit en haar omgeving (met inbegrip van de voor de totstandkoming van de jaarrekening relevante aspecten van de interne beheersing) om de controle te kunnen uitvoeren. Bij de planning van een beoordeling van tussentijdse financiële informatie actualiseert de accountant deze kennis. De accountant verkrijgt tevens voldoende kennis van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen van tussentijdse financiële informatie omdat deze mogelijk verschillen van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening.
14. De accountant gebruikt zijn kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van haar interne beheersing om te bepalen welke inlichtingen moeten worden ingewonnen en welke cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden moeten worden uitgevoerd en om te bepalen op welke specifieke gebeurtenissen, transacties of beweringen de in te winnen inlichtingen zich zullen richten, de cijferanalyses of andere beoordelingswerkzaamheden.
15. De accountant voert doorgaans de volgende werkzaamheden uit om zijn kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van haar interne beheersing te actualiseren:
 - Kennisnemen, voor zover nodig, van het dossier van de jaarrekeningcontrole van het voorgaande jaar, van de eerdere beoordelingen van tussentijdse financiële informatie in de lopende verslagperiode en van eerdere beoordelingen in dezelfde periode(n) in de vorige verslagpe-

riode. Dit stelt hem in staat eventuele effecten hiervan op de tussentijdse financiële informatie over de onderhavige periode te onderkennen.

- Vaststellen welke risico's van materieel belang, inclusief het risico dat interne beheersingsmaatregelen door het bestuur van de entiteit terzijde worden gesteld, het voorgaande jaar bij controle van de financiële overzichten naar voren zijn gekomen.
- Kennisnemen van de meest recente jaarrekening en vergelijkbare tussentijdse financiële informatie over een vergelijkbare vorige periode.
- Op basis van algemeen aanvaarde grondslagen voor tussentijdse financiële verslaggeving het materialiteitsniveau van tussentijdse financiële informatie bepalen teneinde de aard en reikwijdte van de uit te voeren werkzaamheden en de gevolgen van een afwijking te kunnen vaststellen.
- De aard vaststellen van eventuele gecorrigeerde afwijkingen van materieel belang en geconstateerde doch niet gecorrigeerde, niet-materiële afwijkingen in de financiële overzichten van het vorige jaar.
- Bepalen of zich eerder belangrijke zaken met betrekking tot de verslaggeving en verantwoording hebben voorgedaan die ook nu nog van invloed zijn, zoals materiële tekortkomingen in de interne beheersing.
- De uitkomsten doornemen van controlewerkzaamheden die eventueel zijn uitgevoerd met betrekking tot financiële overzichten over de lopende verslagperiode.
- Beoordelen van de uitkomsten van een eventuele controle van de interne accountantsfunctie en de naar aanleiding daarvan door het bestuur getroffen maatregelen beoordelen.
- Inlichtingen inwinnen bij het bestuur omtrent haar inschatting van het risico dat de tussentijdse financiële informatie een afwijking van materieel belang bevat als gevolg van fraude.
- Inlichtingen inwinnen bij het bestuur omtrent de effecten van veranderingen in de bedrijfsactiviteiten.
- Inlichtingen inwinnen bij het bestuur omtrent belangrijke wijzigingen van de interne beheersingsmaatregelen en de mogelijke effecten daarvan op het opstellen van de tussentijdse financiële informatie.

- Inlichtingen inwinnen bij het bestuur omtrent het voor het opstellen van de tussentijdse financiële informatie gevolgde proces en de betrouwbaarheid van de onderliggende administratie waarop de tussentijdse financiële informatie is afgestemd of aangesloten.
16. De accountant bepaalt de aard van eventuele beoordelingswerkzaamheden die bij andere onderdelen van de entiteit moeten worden uitgevoerd en deelt deze zo nodig mede aan andere bij de beoordeling betrokken accountants. Daarbij wordt rekening gehouden met factoren als de materialiteit van en het risico van een afwijking in de tussentijdse financiële informatie van organisatieonderdelen, alsmede met de mate waarin de interne beheersing over het opstellen van tussentijdse financiële informatie gecentraliseerd dan wel gedecentraliseerd is.
 17. **Een recent benoemde accountant die nog geen jaarrekeningcontrole overeenkomstig de Standaarden heeft uitgevoerd, dient voor de planning en uitvoering van een beoordeling van tussentijdse financiële informatie kennis te verwerven van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen van zowel de jaarrekening als de tussentijdse financiële informatie.**
 18. Deze kennis stelt de accountant in staat gericht de inlichtingen in te winnen en cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden uit te voeren die nodig zijn voor de beoordeling van tussentijdse financiële informatie overeenkomstig deze Standaard voor beoordelingsopdrachten. Om zich deze kennis eigen te maken, zal de accountant doorgaans inlichtingen inwinnen bij de vorige accountant en, waar uitvoerbaar, het dossier reviewen dat de vorige accountant heeft aangelegd over de jaarrekeningcontrole van het vorige jaar en over eventuele tussentijdse financiële informatie over het lopende boekjaar die door de vorige accountant zijn beoordeeld. Daarbij overweegt de accountant met name de volgende aspecten: de aard van eventuele gecorrigeerde onjuistheden en door de vorige accountant geaggregeerde, niet-gecorrigeerde onjuistheden, eventuele significante risico's, waaronder het risico dat interne beheersingsmaatregelen door het bestuur van de entiteit terzijde worden gesteld, alsmede aangelegenheden waarover gerapporteerd moet worden die mogelijk nog steeds van invloed zijn, zoals materiële tekortkomingen in de interne beheersing.

Inlichtingen, cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden

19. **De accountant dient inlichtingen in te winnen, met name bij personen die verantwoordelijk zijn voor aangelegenheden op het gebied van financiën en verslaggeving, en cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden uit te voeren op basis waarvan hij kan verklaren of hem iets ter kennis is gekomen op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de tussentijdse financiële informatie niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.**

20. Een beoordeling omvat doorgaans geen toetsing van de administratie door middel van inspectie, waarneming ter plaatse of bevestigingen van derden. De werkzaamheden voor het uitvoeren van een beoordeling van tussentijdse financiële informatie beperken zich eerder tot het inwinnen van inlichtingen, met name bij personen die verantwoordelijk zijn voor aangelegenheden op het gebied van financiën en verslaggeving, en het uitvoeren van cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden dan dat zij gericht zijn op het verkrijgen van overtuigende informatie met betrekking tot significante verslaggevingsaangelegenheden aangaande de tussentijdse financiële informatie. De aard en omvang van de in te winnen inlichtingen en uit te voeren cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden worden mede bepaald door de bij de accountant aanwezige kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen, de uitkomsten van de risico-inschattingen met betrekking tot de vorige controle en het door de accountant ingeschatte materialiteitsniveau met betrekking tot de tussentijdse financiële informatie.
21. De accountant voert doorgaans de volgende werkzaamheden uit:
- het doorlezen van de notulen van vergaderingen van aandeelhouders, de organen belast met governance en andere relevante commissies ter bepaling van aangelegenheden die van invloed zouden kunnen zijn op de tussentijdse financiële informatie, alsmede het inwinnen van inlichtingen over aangelegenheden die op vergaderingen zijn besproken waarvan geen notulen beschikbaar zijn en die van invloed zouden kunnen zijn op de tussentijdse financiële informatie;
 - het bepalen van de eventuele effecten van aangelegenheden die bij de vorige accountantscontrole of eerdere beoordelingen hebben geleid tot een aanpassing in de formulering van de accountants- of beoordelingsverklaring, tot correcties of tot niet-gecorrigeerde afwijkingen;
 - het zo nodig onderhouden van contact met andere accountants die belast zijn met de beoordeling van tussentijdse financiële informatie van belangrijke (groeps)onderdelen van de entiteit;
 - het inwinnen van inlichtingen bij de personen die binnen het bestuur van de entiteit verantwoordelijk zijn voor financiën en verslaggeving en, voor zover van toepassing, bij anderen omtrent de volgende onderwerpen:
 - of de tussentijdse financiële informatie is opgesteld en gepresenteerd overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.
 - of zich wijzigingen hebben voorgedaan in de grondslagen voor de financiële verslaggeving of in de toepassing daarvan.

- of nieuwe transacties de toepassing van nieuwe grondslagen voor de financiële verslaggeving noodzakelijk hebben gemaakt.
- of de tussentijdse financiële informatie bekende niet gecorrigeerde afwijkingen bevat.
- ongebruikelijke of complexe situaties die van invloed kunnen zijn op de tussentijdse financiële informatie, zoals bedrijfsovernames of afstoting van bedrijfsonderdelen.
- belangrijke aannames in verband met de waardering van activa, verplichtingen en andere vermogensbestanddelen die tegen reële waarde zijn opgenomen en de mate waarin het bestuur van plan en in staat is namens de entiteit bepaalde handelwijzen uit te voeren.
- of transacties tussen verbonden partijen op de juiste wijze zijn verwerkt en toegelicht in de tussentijdse financiële informatie.
- belangrijke wijzigingen in financiële en contractuele verplichtingen.
- belangrijke wijzigingen in de voorwaardelijke verplichtingen, waaronder begrepen verplichtingen in verband met juridische geschillen en claims.
- de naleving van kredietvoorwaarden.
- aangelegenheden waarover tijdens het uitvoeren van de beoordelingswerkzaamheden vragen zijn gerezen.
- significante transacties die hebben plaatsgevonden in de laatste paar dagen van de periode waarop de tussentijdse financiële informatie betrekking heeft, of in de eerste paar dagen van de daaropvolgende periode.
- kennis over eventuele gevallen van fraude of vermoedens van fraude die gevolgen hebben voor de entiteit waarbij betrokken zijn:
 - het bestuur;
 - medewerkers die een belangrijke functie vervullen binnen het interne beheersingssysteem, of belang kan zijn
 - anderen, in het geval dat de fraude van materieel kan zijn voor de tussentijdse financiële informatie.

- kennis over eventuele beschuldigingen van fraude of vermoedens van fraude die van invloed zijn op de tussentijdse financiële informatie van de entiteit en die door medewerkers, oud-medewerkers, analisten, toezichthouders of anderen zijn geuit.
 - kennis over gevallen waarin wet- en regelgeving daadwerkelijk of mogelijk niet is nageleefd en die van materieel belang voor de tussentijdse financiële informatie kunnen zijn.
 - het uitvoeren van cijferanalyses op de tussentijdse financiële informatie ter beoordeling van verhoudingen en afzonderlijke posten die ongebruikelijk lijken of duiden op een afwijking van materieel belang in de tussentijdse financiële informatie. Bij een cijferanalyse valt bijvoorbeeld te denken aan ratioanalyses en statistische technieken als trend- of regressieanalyse. Deze kunnen handmatig of met behulp van de computer worden uitgevoerd.
 - het doornemen van de door het bestuur opgestelde tussentijdse financiële informatie en het bepalen of hem omstandigheden bekend zijn die erop duiden dat de tussentijdse financiële informatie niet ten aanzien van alle van materieel belang zijnde aspecten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving is opgesteld.
22. De accountant kan een groot aantal van zijn beoordelingswerkzaamheden uitvoeren voorafgaande aan of tegelijk met het opstellen van de tussentijdse financiële informatie door de entiteit. Zo kan het voor de accountant bijvoorbeeld praktisch zijn om zijn kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen te actualiseren en alvast de relevante notulen te lezen voordat de periode waarop de tussentijdse financiële informatie betrekking heeft is verstreken. Tevens kan hij, door bepaalde beoordelingswerkzaamheden vroeg in de periode waarop de tussentijdse financiële informatie betrekking heeft uit te voeren, significante aangelegenheden die van invloed zijn op de tussentijdse financiële informatie in een vroeg stadium onderkennen en in aanmerking nemen.
23. De accountant die de beoordeling van tussentijdse financiële informatie uitvoert is tevens belast met de controle van de jaarrekening van de entiteit. Omdat het voor de hand ligt en doelmatig is kan hij bepaalde controlewerkzaamheden tegelijk met de beoordeling van tussentijdse financiële informatie uitvoeren. Zo is informatie uit de notulen van bestuursvergaderingen die in verband met de beoordeling van de tussentijdse financiële informatie zijn doorgenomen, tevens bruikbaar bij de jaarrekeningcontrole. Voorts kan de accountant tijdens de tussentijdse beoordeling besluiten alvast controlewerkzaamheden uit te voeren die ook voor de controle van de jaarrekening nodig zijn, bijvoorbeeld het uitvoeren van de controle van significante of ongebruikelijke transacties.

kelijke transacties die zich gedurende de verslagperiode hebben voorgedaan, zoals bedrijfsovernames, herstructureringen of transacties waarmee grote bedragen gemoeid zijn.

24. Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie vereist doorgaans geen bevestiging van de ingewonnen inlichtingen inzake juridische geschillen of claims. Het is daarom doorgaans niet nodig de juridisch adviseur van de entiteit een verzoek om inlichtingen te sturen. Direct contact met de juridisch adviseur kan echter toepasselijk zijn wanneer de accountant over informatie beschikt die erop duidt dat de tussentijdse financiële informatie niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving en hij van mening is dat de juridisch adviseur over relevante informatie beschikt.
25. **De accountant dient informatie te verkrijgen dat de tussentijdse financiële informatie overeenkomt met of aansluit op de onderliggende administratie.** Hij kan deze verkrijgen door de tussentijdse financiële informatie af te stemmen:
- op de financiële administratie, bijvoorbeeld op het grootboek of een consolidatiestaat die aansluit op de administratie; en
 - indien nodig op andere ondersteunende gegevens uit de administratie van de entiteit.
26. **De accountant dient door het inwinnen van inlichtingen te bepalen of het bestuur alle gebeurtenissen tot aan de datum van de beoordelingsverklaring heeft onderkend die een aanpassing van of een toelichting in de tussentijdse financiële informatie kunnen vereisen.** De accountant behoeft geen andere werkzaamheden uit te voeren om gebeurtenissen na de datum van de beoordelingsverklaring vast te stellen.
27. **De accountant dient door het inwinnen van inlichtingen te bepalen of het bestuur haar inschatting van de continuïteit van de entiteit heeft gewijzigd.** Indien uit deze inlichtingen of uit andere beoordelingswerkzaamheden gebeurtenissen of omstandigheden blijken die aanleiding geven tot ernstige onzekerheid omtrent de continuïteit van de entiteit, dient de accountant:
- bij het bestuur navraag te doen naar de geplande maatregelen in het licht van de gehanteerde continuïteitsveronderstelling, de haalbaarheid van deze plannen, en of het bestuur van mening is dat de resultaten van deze plannen tot verbetering van de situatie zullen leiden; en
 - te beoordelen of de in de tussentijdse financiële informatie gegeven toelichtingen omtrent deze aangelegenheden adequaat zijn.

28. Gebeurtenissen of omstandigheden die leiden tot ernstige onzekerheid over de continuïteit van de entiteit kunnen reeds op de datum van de jaarrekening hebben bestaan, dan wel blijken uit bij het bestuur ingewonnen inlichtingen of bij de uitvoering van andere beoordelingswerkzaamheden. Wanneer de accountant beschikt over informatie omtrent dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden vraagt hij het bestuur welke maatregelen zij denkt te gaan nemen, zoals de verkoop van activa, het afsluiten van kredieten, schuldsanering, verlaging of uitstel van uitgaven of het aantrekken van extra vermogen. Voorts wint de accountant inlichtingen in over de haalbaarheid van de plannen van het bestuur en of zij van mening is dat de resultaten van deze plannen tot verbetering van de situatie zullen leiden. Het is doorgaans echter niet nodig dat de accountant bevestiging zoekt van de haalbaarheid van de plannen en of de resultaten van deze plannen tot verbetering van de situatie zullen leiden.
29. **Wanneer de accountant kennisneemt van een aangelegenheid die er toe leidt dat hij zich afvraagt of een aanpassing van materieel belang moet worden gemaakt in de tussentijdse financiële informatie zodat deze ten aanzien van alle van materieel belang zijnde aspecten is opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, dient hij aanvullende inlichtingen in te winnen of andere werkzaamheden uit te voeren die hem in staat stellen een conclusie te formuleren in de beoordelingsverklaring.** Als de door hem uitgevoerde beoordelingswerkzaamheden er bijvoorbeeld toe leiden dat de accountant zich afvraagt of een belangrijke verkooptransactie wel is verantwoord in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving voert hij zodanige aanvullende werkzaamheden uit dat zijn vragen afdoende zijn beantwoord. Zo kan hij de transactievoorwaarden bespreken met de voor marketing en administratie verantwoordelijke managers of kennismaken van de verkoopovereenkomst.

Het evalueren van afwijkingen

30. **De accountant dient te evalueren of niet-gecorrigeerde afwijkingen waarvan hij kennis neemt, afzonderlijk of in totaal, van materieel belang zijn voor de tussentijdse financiële informatie.**
31. In tegenstelling tot een controleopdracht is een beoordeling niet gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dat de tussentijdse financiële informatie geen afwijking van materieel belang bevat. Afwijkingen die ter kennis van de accountant komen, waaronder ontoereikende toelichtingen, worden echter zowel afzonderlijk als in totaal geëvalueerd teneinde vast te stellen of een aanpassing van materieel belang moet worden gemaakt in de tussentijdse financiële informatie die in alle van materieel belang zijnde aspecten moet worden opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.
32. De accountant past professionele oordeelsvorming toe bij de beoordeling van het materieel belang van eventuele afwijkingen die de entiteit niet heeft gecorrigeerd. De accountant schenkt daarbij aandacht aan de aard, de oorzaak en het bedrag van de afwijkingen, aan de vraag of zij

zijn ontstaan in het voorgaande boekjaar of in de tussentijdse periode van het lopende boekjaar en aan het mogelijke effect dat de afwijkingen zouden kunnen hebben op de toekomstige tussentijdse of jaarlijkse perioden.

33. De accountant kan een minimumbedrag vaststellen en bepalen dat afwijkingen die betrekking hebben op een lager bedrag niet getotaliseerd behoeven te worden, omdat hij verwacht dat het totaal van dergelijke bedragen niet van materieel belang is voor de tussentijdse financiële informatie. De accountant houdt daarbij rekening met het feit dat bij het bepalen de materialiteit zowel kwantitatieve als kwalitatieve factoren een rol spelen en dat ook relatief geringe afwijkingen van materieel belang kunnen zijn voor de tussentijdse financiële informatie.

Bevestigingen van het bestuur

34. De accountant dient schriftelijke bevestigingen van het bestuur van de entiteit te verkrijgen dat:
- a. zij haar verantwoordelijkheid aanvaardt voor de opzet en implementatie van interne beheersmaatregelen bedoeld om fraude en het maken van fouten te voorkomen en te ontdekken;
 - b. de tussentijdse financiële informatie is opgesteld en gepresenteerd in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving;
 - c. zij van mening is dat de niet-gecorrigeerde afwijkingen die door de accountant bij diens beoordeling zijn getotaliseerd, noch afzonderlijk noch in totaal van materieel belang zijn voor de tussentijdse financiële informatie als geheel. Een overzicht van bedoelde posten is opgenomen in of gevoegd bij haar schriftelijke bevestigingen;
 - d. zij de accountant heeft geïnformeerd over alle belangrijke feiten met betrekking tot (vermoedens van) fraude die bij haar bekend zijn en die gevolgen voor de entiteit zouden kunnen hebben;
 - e. zij de accountant heeft geïnformeerd over de uitkomsten van haar inschatting van het risico dat de tussentijdse financiële informatie als gevolg van fraude een afwijkingen van materieel belang bevat;²

² In paragraaf 35 van Standaard 240, "De verantwoordelijkheid van de accountant voor het onderkennen van het risico van fraude in het kader van de controle van financiële overzichten" wordt uiteengezet dat de aard, reikwijdte en regelmaat van dergelijke risico-inschattingen van entiteit tot entiteit verschillen en dat het bestuur ofwel jaarlijks een uitgebreide risicoanalyse kan uitvoeren of dat dit in het kader van een voortdurend proces van risicobewaking kan geschieden. Voor zover de door het bestuur gedane mededelingen betrekking hebben op de tussentijdse financiële informatie zijn zij dan ook uitsluitend van toepassing op de situatie van de entiteit.

- f. zij de accountant heeft geïnformeerd over alle bekende of mogelijke gevallen waarin wetten, regels of voorschriften niet zijn nageleefd en de gevolgen daarvan bij het opstellen van de tussentijdse financiële informatie in aanmerking genomen moeten worden; en
 - g. zij de accountant heeft geïnformeerd over alle belangrijke gebeurtenissen die zich tussen de balansdatum en de datum van de beoordelingsverklaring hebben voorgedaan die een aanpassing van de tussentijdse financiële informatie nodig maken of in de toelichting moeten worden opgenomen.
35. De accountant verkrijgt zo nodig aanvullende bevestigingen van het bestuur omtrent aangelegenheden die specifiek zijn voor de entiteit of de bedrijfstak waarin zij actief is.

De verantwoordelijkheid van de accountant voor additionele informatie

36. De accountant dient kennis te nemen van de bij de tussentijdse financiële informatie gepresenteerde additionele informatie en te bepalen of er sprake is van materiële tegenstrijdigheden met de tussentijdse financiële informatie. Indien de accountant een materiële tegenstrijdigheid ontdekt, overweegt hij of de tussentijdse financiële informatie dan wel de andere informatie moet worden gewijzigd. Indien een wijziging in de tussentijdse financiële informatie moet worden aangebracht en het bestuur van de entiteit deze weigert door te voeren beoordeelt de accountant wat de gevolgen van deze weigering zijn voor de af te geven beoordelingsverklaring. Indien de andere informatie moet worden gewijzigd en het bestuur van de entiteit deze weigert door te voeren overweegt de accountant in zijn beoordelingsverklaring een extra paragraaf op te nemen waarin hij de materiële tegenstrijdigheid beschrijft, of andere maatregelen te treffen, zoals het niet afgeven van een beoordelingsverklaring of het teruggeven van de opdracht. Zo zou het bestuur in de andere informatie een methode van winstbepaling kunnen hanteren die de financiële resultaten gunstiger voorstelt dan in de tussentijdse financiële informatie. Wanneer dergelijke cijfers buitengewoon prominent worden gepresenteerd, niet duidelijk worden toegelicht of niet duidelijk zijn aangesloten op de tussentijdse financiële informatie kan dit verwarrend en mogelijk misleidend zijn.
37. Indien de accountant een aangelegenheid ter kennis komt die erop wijst dat in de andere informatie sprake zou kunnen zijn van een materieel onjuiste voorstelling van zaken dient hij deze met het bestuur van de entiteit te bespreken. Wanneer de accountant in het kader van zijn onderzoek naar materiële tegenstrijdigheden de andere informatie doorneemt kan het voorkomen dat hij daarin een materieel onjuiste voorstelling van zaken opmerkt (d.w.z. informatie die geen verband houdt met aangelegenheden in de tussentijdse financiële informatie en die onjuist is verantwoord of gepresenteerd). Wanneer hij deze aangelegenheid met het bestuur bespreekt beoordeelt hij de deugdelijkheid van de additionele informatie en de reactie van het bestuur op zijn verzoek om inlichtingen, of er een gegrond verschil van mening of beoordeling bestaat, en

of hij het bestuur moet vragen een onafhankelijke deskundige in te schakelen om een oplossing te vinden voor de kennelijk materieel onjuiste voorstelling van zaken. Indien een materieel onjuiste voorstelling van zaken een wijziging noodzakelijk maakt en het bestuur deze weigert door te voeren overweegt de accountant passende maatregelen te nemen, zoals het informeren van de organen belast met governance en het verkrijgen van juridisch advies.

Communicatie

38. **Wanneer als gevolg van het uitvoeren van een beoordeling van tussentijdse financiële informatie een aangelegenheid ter kennis van de accountant komt die ertoe leidt dat hij van mening is dat een aanpassing van materieel belang moet worden gemaakt in de tussentijdse financiële informatie zodat deze ten aanzien van alle van materieel belang zijnde aspecten moet worden opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, dient de accountant de leiding op het juiste bevoegdheidsniveau hierover zo spoedig mogelijk te informeren.**
39. **Wanneer het bestuur naar de mening van de accountant niet binnen een redelijke termijn op een juiste wijze reageert, dient de accountant de organen belast met governance te informeren.** Deze communicatie vindt zo snel mogelijk mondeling dan wel schriftelijk plaats. Bij zijn keuze voor mondelinge dan wel schriftelijke communicatie weegt de accountant factoren mee als de aard, de gevoeligheid en de significantie van de aangelegenheid waarover het overleg zal plaatsvinden en het tijdstip van het overleg. Wanneer de informatie mondeling wordt medegedeeld documenteert de accountant dit overleg.
40. **Wanneer de organen belast met governance naar de mening van de accountant niet binnen een redelijke termijn op een juiste wijze reageren, dient de accountant te overwegen:**
- a. **of hij de formulering van het oordeel in de verklaring zal aanpassen; of**
 - b. **de mogelijkheid tot het teruggeven van de opdracht; en**
 - c. **de mogelijkheid tot het beëindigen van de benoeming als controlerend accountant van de jaarrekening van de entiteit.**
41. **Wanneer als gevolg van het uitvoeren van een beoordeling van tussentijdse financiële informatie een aangelegenheid ter kennis van de accountant komt die ertoe leidt dat hij van mening is dat er sprake is van fraude of het niet naleven door de entiteit van wet- en regelgeving, dient de accountant de leiding op het juiste bevoegdheidsniveau hierover zo spoedig mogelijk te informeren.** Wat hiervoor het juiste bevoegdheidsniveau is wordt mede bepaald door de waarschijnlijkheid van samenspanning of de betrokkenheid van een lid van het bestuur. De accountant overweegt tevens of deze aangele-

genheden aan de organen belast met governance gerapporteerd moeten worden en wat de gevolgen ervan zijn voor de beoordeling.

- 41A. *Indien de accountant bij de beoordelingsopdracht van tussentijdse financiële overzichten signalen van fraude en/of onwettig handelen ontdekt, dient hij met betrekking tot deze signalen overeenkomstig hetgeen in Standaard 240, "De verantwoordelijkheid van de accountant voor het onderkennen van het risico van fraude in het kader van de controle van financiële overzichten" en Standaard 250, "Het belang van wet- en regelgeving bij de controle van financiële overzichten" is voorgeschreven te handelen. De accountant houdt hierbij rekening met de aard en reikwijdte van de opdracht.*
42. De accountant dient de organen belast met governance te informeren over aangelegenheden die voortkomen uit de beoordeling van tussentijdse financiële informatie en die van belang zijn voor de governance van de entiteit. Als gevolg van het uitvoeren van zijn beoordeling de tussentijdse financiële informatie kunnen de accountant aangelegenheden ter kennis komen die naar zijn mening zowel van belang als relevant zijn voor de organen belast met governance bij hun toezicht op het proces van financiële verslaggeving en het verstrekken van toelichtingen. De accountant informeert de organen belast met governance over dergelijke aangelegenheden.

Rapporteren over de aard, reikwijdte en uitkomsten van de beoordeling van tussentijdse financiële informatie

43. De accountant dient een schriftelijke verklaring op te stellen die de volgende elementen bevat:
- a. Een passend opschrift.
 - b. Een geadresseerde, zoals vereist door de omstandigheden van de opdracht.
 - c. Opgave van de tussentijdse financiële informatie waarop de beoordeling betrekking heeft, waaronder een opsomming van de titel van elk overzicht van de volledige of beknopte set van financiële overzichten en de datum en periode waarop de tussentijdse financiële informatie betrekking heeft.
 - d. Indien de tussentijdse financiële informatie een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden bevat die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel van financiële verslaggeving dat een getrouwe weergave beoogt, een vermelding dat het bestuur van de entiteit verantwoordelijk is voor het opstellen en de getrouwe weergave van de tussentijdse financiële informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.

- e. In andere gevallen een vermelding dat het bestuur van de entiteit verantwoordelijk is voor het opstellen en de weergave van de tussentijdse financiële informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.
- f. Een vermelding dat de accountant verantwoordelijk is voor het formuleren van een conclusie bij de tussentijdse financiële informatie op basis van de beoordeling.
- g. Een vermelding dat de beoordeling van de tussentijdse financiële informatie is uitgevoerd in overeenstemming met Standaard 2410, "Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit" en een vermelding dat een dergelijke beoordeling bestaat uit het inwinnen van inlichtingen, met name bij personen die verantwoordelijk zijn voor financiën en verslaggeving, en het uitvoeren van cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden.
- h. Een vermelding dat de reikwijdte van een beoordeling aanzienlijk geringer is dan die van een controle die is uitgevoerd in overeenstemming met Controlestandaarden en daarom de accountant niet in staat stelt zekerheid te verkrijgen dat hij kennis heeft genomen van alle aangelegenheden van materieel belang die bij een controle onderkend zouden worden, en dat om die reden geen accountantsverklaring wordt afgegeven.
- i. Indien de tussentijdse financiële informatie een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden bevat die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel van financiële verslaggeving dat een getrouwe weergave beoogt, een conclusie waarin wordt vermeld of de accountant iets ter kennis is gekomen dat erop wijst dat de tussentijdse financiële informatie geen getrouw beeld zou geven, of niet in alle aspecten van materieel belang in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving is opgesteld (wanneer een ander stelsel van financiële verslaggeving is toegepast dan de International Financial Reporting Standards dient tevens te worden verwezen naar het land of rechtsgebied waarin deze grondslagen gelden); of
- j. In andere gevallen een conclusie waarin wordt vermeld of de accountant iets ter kennis is gekomen dat erop wijst dat de tussentijdse financiële informatie niet in alle aspecten van materieel belang in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving is opgesteld (wanneer een ander stelsel van financiële verslaggeving is toegepast dan de International Financial Reporting Standards of een Nederlands verslaggevingstelsel dient tevens te worden verwezen naar het land of rechtsgebied waarin deze grondslagen gelden).
- k. De datum van de verklaring.
- l. Het adres van de accountant.

m. **De ondertekening door de accountant.**

44. In sommige rechtsgebieden kunnen wetten of regels inzake de beoordeling van tussentijdse financiële informatie bewoordingen voorschrijven voor de conclusie van de accountant die afwijken van de bewoordingen in paragraaf 43 (i) of (j) van deze Standaard. Hoewel de accountant verplicht kan zijn voorgeschreven bewoordingen te gebruiken blijven zijn verantwoordelijkheden voor het bereiken van zijn conclusie zoals beschreven in deze Standaard voor beoordelingsopdrachten dezelfde.

Afwijking van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving

45. **Wanneer de accountant een aangelegenheid ter kennis komt die ertoe leidt dat hij van mening is dat een aanpassing van materieel belang moet worden gemaakt in de tussentijdse financiële informatie zodat deze ten aanzien van alle van materieel belang zijnde aspecten wordt opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, dient de accountant een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie af te geven.**
46. Indien de accountant aangelegenheden ter kennis komen die ertoe leiden dat hij van mening is dat de tussentijdse financiële informatie een afwijking van materieel belang bevat of kan bevatten doordat wordt afgeweken van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, en het bestuur de tussentijdse financiële informatie niet corrigeert, past de accountant de formulering van de beoordelingsverklaring aan. Met de aangepaste formulering beschrijft hij de aard van de afwijking en zo mogelijk de effecten ervan op de tussentijdse financiële informatie. Indien de informatie die de accountant nodig acht voor een adequate toelichting niet in de tussentijdse financiële informatie is opgenomen past de accountant de formulering van zijn beoordelingsverklaring aan en neemt hij de noodzakelijke informatie zo mogelijk in de beoordelingsverklaring op. Een aanpassing van de formulering van de beoordelingsverklaring houdt doorgaans in dat de accountant een toelichtende paragraaf opneemt in de beoordelingsverklaring en dat hij een conclusie met beperking afgeeft.
47. Indien het effect van de geconstateerde afwijking op de tussentijdse financiële informatie zodanig materieel en wezenlijk is voor de tussentijdse financiële informatie dat de accountant van mening is dat een conclusie met beperking het misleidende of onvolledige karakter van de tussentijdse financiële informatie onvoldoende uiteenzet geeft hij een afkeurende conclusie.

Beperkingen aan de uitvoering

48. Een beperking aan de uitvoering is voor de accountant in normale omstandigheden een belemmering om de beoordeling af te ronden.

49. Wanneer de accountant niet in staat is de beoordeling af te ronden dient hij zijn redenen schriftelijk mede te delen aan het bestuur op het juiste bevoegdheidsniveau en aan de organen belast met governance en dient hij te overwegen of het in de omstandigheden gepast is een verklaring af te geven.

Door het bestuur opgelegde beperking aan de uitvoering

50. De accountant weigert een opdracht tot het beoordelen van tussentijds financiële informatie te aanvaarden indien uit de omstandigheden waaronder de opdracht moet worden uitgevoerd van tevoren duidelijk blijkt dat hij niet in staat zal zijn de opdracht af te ronden omdat er een beperking in de beoordelingswerkzaamheden zal zijn die is opgelegd door het bestuur van de entiteit.
51. Indien het bestuur een beperking oplegt aan de uitvoering van een beoordeling nadat de accountant de opdracht heeft aanvaard, verzoekt de accountant het bestuur de beperkingen weg te nemen. Wanneer het bestuur dit weigert is de accountant niet in staat de beoordeling af te ronden en een conclusie te formuleren. In die gevallen informeert de accountant het bestuur op het juiste bevoegdheidsniveau en de organen belast met governance schriftelijk omtrent de redenen waarom de beoordeling niet kan worden afgerond. Indien echter de accountant een aangelegenheid ter kennis komt die ertoe leidt dat hij van mening is dat een aanpassing van materieel belang moet worden gemaakt in de tussentijdse financiële informatie zodat deze ten aanzien van alle van materieel belang zijnde aspecten wordt opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, geeft hij hierover informatie conform de aanwijzingen in de paragrafen 38-40 van deze Standaard.
52. De accountant houdt verder rekening met zijn verplichtingen uit hoofde van wet- en regelgeving, waaronder met de vraag of hij de plicht heeft een verklaring af te geven. Indien deze verplichting bestaat onthoudt hij zich van een oordeel, en vermeldt hij in zijn beoordelingsverklaring de reden waarom de beoordeling niet kan worden afgerond. Indien echter de accountant een aangelegenheid ter kennis komt die ertoe leidt dat hij van mening is dat een aanpassing van materieel belang moet worden gemaakt in de tussentijdse financiële informatie die in alle van materieel belang zijnde aspecten moet worden opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, vermeldt hij een dergelijke aangelegenheid eveneens in zijn verklaring.

Overige beperkingen aan de uitvoering

53. Een beperking aan de uitvoering kan voortvloeien uit andere omstandigheden dan een beperking aan de uitvoering die is opgelegd door het bestuur. In de laatstgenoemde omstandigheden is de accountant gewoonlijk niet in staat de beoordeling af te ronden en een conclusie te formuleren en vindt hij aanwijzingen in de paragrafen 51-52 van deze Standaard. In uitzonderlijke gevallen kan het echter voorkomen dat de beperkingen aan de uitvoering van de werkzaamheden van de accountant duidelijk slechts betrekking hebben op één of enkele specifieke aangelegenheden die weliswaar van

materieel belang zijn, maar naar de mening van de accountant niet wezenlijk zijn voor de tussentijdse financiële informatie als geheel. In dergelijke gevallen past de accountant de formulering van zijn verklaring aan door te vermelden dat de beoordeling, met uitzondering van de aangelegenheid die is beschreven in de toelichtende paragraaf, conform deze Standaard voor beoordelingsopdrachten is uitgevoerd, en door een conclusie met beperking te formuleren.

54. De accountant kan de meest recente jaarrekening van de entiteit hebben voorzien van een accountantsverklaring met beperking vanwege een beperking aan de controlewerkzaamheden. Hij beoordeelt of deze beperking nog steeds bestaat en zo ja, de gevolgen daarvan voor de beoordelingsverklaring.

Continuïteit en ernstige onzekerheden

55. In bepaalde gevallen kan de accountant een toelichtende paragraaf aan zijn beoordelingsverklaring toevoegen om de aandacht te vestigen op een aangelegenheid die in de toelichting bij de tussentijdse financiële informatie uitgebreider aan de orde komt zonder dat deze aangelegenheid van invloed is op zijn oordeel. Een toelichtende paragraaf wordt bij voorkeur opgenomen na de oordeelparagraaf en verwijst doorgaans naar het feit dat de het geen conclusie met beperking betreft als gevolg van deze aangelegenheid.
56. **Indien voldoende toegelicht in de tussentijdse financiële informatie, dient de accountant in zijn beoordelingsverklaring een toelichtende paragraaf op te nemen om de aandacht te vestigen op een gebeurtenis of een situatie die ernstige onzekerheid doet ontstaan omtrent de continuïteitsveronderstelling.**
57. Mogelijk heeft de accountant in een eerdere accountants- of beoordelingsverklaring reeds een toelichtende paragraaf opgenomen om de aandacht te vestigen op ernstige onzekerheid omtrent de continuïteitsveronderstelling. Indien deze ernstige onzekerheid voortduurt en in de tussentijdse financiële informatie adequaat is toegelicht, past de accountant de formulering van zijn beoordelingsverklaring bij de huidige tussentijdse financiële informatie aan door een toelichtende paragraaf op te nemen waarin hij de aandacht vestigt op de voortdurende onzekerheid van materieel belang.
58. Indien aan de accountant uit ingewonnen inlichtingen of andere beoordelingswerkzaamheden blijkt dat er sprake is van ernstige onzekerheid omtrent de continuïteitsveronderstelling en dat de tussentijdse financiële informatie toereikend is toegelicht, past de accountant de formulering van zijn beoordelingsverklaring aan door een toelichtende paragraaf op te nemen.
59. **Indien er sprake is van ernstige onzekerheid omtrent de continuïteitsveronderstelling en dit in de tussentijdse financiële informatie ontoereikende is toegelicht, dient de accountant, afhankelijk**

van de situatie, een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie te formuleren. In de verklaring dient expliciet te worden vermeld dat een dergelijke ernstige onzekerheid bestaat.

60. Indien de accountant kennis neemt van een ernstige onzekerheid (anders dan een continuïteitsprobleem) waarvan de uitkomst afhankelijk is van toekomstige gebeurtenissen en die van invloed zou kunnen zijn op de tussentijdse financiële informatie, dient hij te overwegen of en hoe hij de formulering van zijn beoordelingsverklaring moet aanpassen.

Andere overwegingen

61. In de opdrachtvoorwaarden is onder andere bepaald dat het bestuur ermee instemt dat de beoordelingsverklaring wordt bijgevoegd bij alle documenten die tussentijdse financiële informatie bevatten en waarin wordt verwezen naar het feit dat deze informatie door de accountant van de entiteit is beoordeeld. Indien het bestuur de beoordelingsverklaring in het document achterwege laat overweegt de accountant juridisch advies in te winnen omtrent de in de gegeven omstandigheden te nemen stappen.
62. Indien de accountant een aanpassing in de formulering van de beoordelingsverklaring heeft aangebracht en het bestuur de tussentijdse financiële informatie publiceert zonder deze verklaring op te nemen in het gepubliceerde document, overweegt de accountant juridisch advies in te winnen omtrent de in de gegeven omstandigheden te nemen stappen en de mogelijkheid om zijn opdracht tot controle van de jaarrekening terug te geven.
63. Een tussentijds bericht dat slechts bestaat uit verkorte financiële overzichten bevat niet altijd alle informatie die in een volledige set van financiële overzichten is opgenomen, maar biedt veeleer een toelichting op de gebeurtenissen en wijzigingen die van belang zijn voor een juist begrip van de financiële positie en de prestaties van de entiteit sinds de datum waarop de laatst gecontroleerde periode is afgesloten. Dit komt omdat wordt aangenomen dat de gebruikers van de tussentijdse financiële informatie kunnen beschikken over de meest recente gecontroleerde financiële overzichten, hetgeen bij beursgenoteerde entiteiten inderdaad het geval is. In andere gevallen bespreekt de accountant met het bestuur of in de tussentijdse financiële informatie een mededeling moet worden opgenomen dat de tussentijdse financiële informatie in samenhang met de meest recente gecontroleerde financiële overzichten moet worden gelezen. Indien een dergelijke verwijzing naar de gecontroleerde financiële overzichten ontbreekt beoordeelt de accountant of de tussentijdse financiële informatie voor de gebruikers in de gegeven omstandigheden misleidend is en welke gevolgen dit heeft voor zijn beoordelingsverklaring.

Documentatie

64. De accountant dient de beoordeling zodanig te documenteren dat deze documentatie voldoende en geschikt is voor de accountant om daarop zijn conclusie te baseren en hem voorziet van infor-

matie om aan te tonen dat de beoordeling is uitgevoerd in overeenstemming met deze Standaard en de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. Op basis van de documentatie is een ervaren accountant, die niet eerder bij de opdracht betrokken is geweest, in staat zich een goed beeld te vormen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de ingewonnen inlichtingen, cijferanalyses en andere uitgevoerde beoordelingswerkzaamheden, van de verkregen informatie en van alle significante aangelegenheden die tijdens de uitvoering van de beoordeling aan de orde zijn geweest, waaronder de wijze waarop deze zijn afgehandeld.

Specifieke aspecten publieke sector

1. In paragraaf 10 van deze Standaard is bepaald dat de accountant en diens opdrachtgever de opdrachtvoorwaarden overeenkomen. In paragraaf 11 van deze Standaard wordt gesteld dat een schriftelijke opdrachtbevestiging helpt misverstanden te voorkomen over de aard van de opdracht, met name over het doel en de reikwijdte van de beoordeling, over de verantwoordelijkheden van het bestuur, over de omvang van de verantwoordelijkheden van de accountant, over de verkregen zekerheid en over de aard en vorm van de verklaring. De benoeming van een accountant voor beoordelingsopdrachten binnen de publieke sector is doorgaans op grond van wet- of regelgeving geregeld. Toch kan een schriftelijke opdrachtbevestiging waarin de in paragraaf 11 bedoelde aangelegenheden worden vastgelegd, nuttig zijn voor zowel de accountant werkzaam binnen de publieke sector als diens cliënt. Accountants werkzaam binnen de publieke sector overwegen dan ook de voorwaarden van een beoordelingsopdracht met de cliënt overeen te komen door middel van een schriftelijke opdrachtbevestiging.
2. Accountants werkzaam binnen de publieke sector zijn mogelijk verplicht naast voorgeschreven controles ook andere werkzaamheden uit te voeren, waaronder het beoordelen van tussentijdse financiële informatie. Wanneer dit het geval is kan de accountant werkzaam binnen de publieke sector zich niet aan een dergelijke verplichting onttrekken en verkeert hij daardoor niet in een positie om een beoordelingsopdracht niet te aanvaarden (zie paragraaf 50 van deze Standaard) of deze terug te geven (zie paragraaf 36 en 40(b) van deze Standaard). Het kan ook voorkomen dat de accountant werkzaam binnen de publieke sector niet in staat is zijn benoeming als controlerend accountant te beëindigen (zie paragraaf 40(c)) en 62 van deze Standaard).
3. In paragraaf 41 van deze Standaard wordt de verantwoordelijkheid van de accountant besproken wanneer hem een aangelegenheid ter kennis komt die ertoe leidt dat hij van mening is dat er sprake is van fraude of het niet naleven door de entiteit van wet- en regelgeving. De accountant werkzaam binnen de publieke sector kan in een dergelijk geval gehouden zijn op grond van wet- en regelgeving om een dergelijke aangelegenheid bij een toezichthouder of andere overheidsinstellingen te melden.

<i>Inleiding</i>	1 - 3
<i>Ethische normen</i>	4 - 5
<i>Kwaliteitsbeheersing</i>	6
<i>Het aanvaarden en voortzetten van de opdracht</i>	7 - 9
<i>Overeenstemming over de opdrachtvoorwaarden</i>	10 - 11
<i>Planning en uitvoering van de opdracht</i>	12 - 25
<i>Gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen</i>	26 - 32
<i>Het verkrijgen van assurance-informatie</i>	33 - 40
<i>Beoordeling van gebeurtenissen die optreden na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft tot aan de datum van het assurance-rapport</i>	41
<i>Documentatie</i>	42 - 44
<i>Het opstellen van het assurance-rapport</i>	45 - 53
<i>Overige verantwoordelijkheden met betrekking tot de rapportering</i>	54 - 56
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen voor en aanwijzingen te geven aan accountants in de openbare praktijk (in deze Standaard aangeduid als accountant) voor de uitvoering van assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie die vallen onder de Controlestandaarden en de Standaarden voor beoordelingsopdrachten.
2. Deze Standaard hanteert de termen 'opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid' en 'opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid' om onderscheid te maken tussen de beide soorten van assurance-opdrachten die de accountant mag uitvoeren. De doelstelling van een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid is het reduceren van het opdrachtrisico tot een aanvaardbaar laag niveau, rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht¹, als basis voor een positief geformuleerde conclusie van de accountant. De doelstelling van een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid is het reduceren van het opdrachtrisico tot een niveau dat aanvaardbaar is, rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht, maar waarbij het risico groter is dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, als basis voor een negatief geformuleerde conclusie van de accountant.

Verband met het stramien voor assurance-opdrachten en andere standaarden

3. De beroepsbeoefenaar dient te voldoen aan deze Standaard en aan andere van toepassing zijnde Standaarden voor assurance-opdrachten bij de uitvoering van een assurance-opdracht anders dan een opdracht tot controle of beoordeling van historische financiële informatie. Deze Standaard moet worden gelezen binnen de context van het "Internationale stramien voor assurance-opdrachten" (Stramien), dat de elementen en de doelstellingen van een assurance-opdracht bepaalt en omschrijft, en vaststelt op welke opdrachten de Standaarden voor assurance-opdrachten van toepassing zijn. Deze Standaard is opgesteld om te worden toegepast voor alle assurance-opdrachten behalve opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie. Andere Standaarden voor assurance-opdrachten kunnen betrekking hebben op onderwerpen die van toepassing zijn op alle objecten van onderzoek of kunnen specifiek betrekking hebben op een bepaald object van onderzoek. Hoewel de Standaarden welke van toepassing zijn op controleopdrachten en beoordelingsopdrachten niet van toepassing zijn op opdrachten die

¹ Onder de omstandigheden van de opdracht worden begrepen de opdrachtaanvaarding, waaronder de vaststelling of het een opdracht betreft tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dan wel een opdracht betreft tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid, de kenmerken van het object van onderzoek, de te hanteren criteria, de behoeften van de beoogde gebruikers, relevante kenmerken van de verantwoordelijke partij en zijn omgeving, en overige zaken zoals gebeurtenissen, transacties, voorwaarden en gebruiken die invloed van betekenis kunnen hebben op de opdracht.

vallen onder de andere Standaarden voor assurance-opdrachten kunnen zij toch aanwijzingen geven aan beroepsbeoefenaren.

Ethische normen

4. **De accountant dient te voldoen aan de vereisten van de Verordening gedragscode (VGC).**
5. De VGC verschaft een kader van beginselen dat leden van opdrachtteams, accountantspraktijken en netwerkorganisaties hanteren om bedreigingen voor hun onafhankelijkheid ² te onderkennen, de betekenis van deze bedreigingen te evalueren en, behalve wanneer ze nauwelijks enige betekenis hebben, deze bedreigingen te signaleren en waarborgen te treffen om ze te elimineren dan wel te reduceren tot een aanvaardbaar niveau zodat aan de onafhankelijkheid in wezen en in schijn geen afbreuk wordt gedaan.

Kwaliteitsbeheersing

6. **De accountant dient kwaliteitsbeheersingsmaatregelen te implementeren die toegepast worden op iedere individuele opdracht.** *Op grond van artikel 18 van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) dient een accountantsorganisatie die een vergunning heeft om wettelijke controles in de zin van de Wta te mogen uitvoeren, over een stelsel van kwaliteitsbeheersing te beschikken. Artikel 8, tweede lid, van het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) schrijft voor dat dit stelsel van kwaliteitsbeheersing procedures, beschrijvingen en standaarden voor de inrichting van een controledossier, respectievelijk voor a) het uitvoeren van een wettelijke controle en b) de begeleiding van, het toezicht op en de beoordeling van door de medewerkers uitgevoerde werkzaamheden, bevat. De procedures, beschrijven en standaarden hebben ten doel de naleving door de accountantsorganisatie van de bij en krachtens de artikelen 14 tot en met 24 van de Wta gestelde regels te waarborgen.*
De door de wetgever en de beroepsorganisatie aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing gestelde eisen zijn verspreid over de Wta, de Bta en de Verordening accountantsorganisaties. Deze eisen zijn in de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten ten dele ook van toepassing voor accountantskantoren die assurance-opdrachten anders dan wettelijke controles uitvoeren.

Het aanvaarden en voortzetten van de opdracht

7. **De accountant dient een assurance-opdracht slechts te aanvaarden (of indien van toepassing voort te zetten) indien het object van onderzoek onder de verantwoordelijkheid valt van een andere partij**

² Indien een accountant die niet werkzaam is in de openbare praktijk, zoals een interne accountant, de Standaarden voor assurance-opdrachten toepast en (a) in het accountantrapport wordt verwezen naar het "Stramien voor assurance-opdrachten" of naar deze Standaarden en (b) de accountant of leden van het opdrachtteam en wanneer van toepassing zijn personeel zijn niet onafhankelijk van de entiteit waar de assurance-opdracht wordt uitgevoerd, moeten het ontbreken van de onafhankelijkheid en de aard van de relatie tot de cliënt duidelijk in het accountantsrapport worden uiteengezet.

dan de beoogde gebruikers of de accountant. Zoals is aangegeven in paragraaf 27 van het "Stramien voor assurance-opdrachten" kan de verantwoordelijke partij wel één van de beoogde gebruikers zijn maar niet de enige. Bevestiging daarvan door de verantwoordelijke partij geeft duidelijkheid over het bestaan van de juiste relatie en legt een basis voor een eensluidende opvatting van de verantwoordelijkheid van elke partij. Een schriftelijke bevestiging is de meest geschikte vorm om het standpunt van de verantwoordelijke partij vast te leggen. Bij het ontbreken van een bevestiging van de verantwoordelijkheid overweegt de accountant:

- a. of het juist is de opdracht te aanvaarden. Het kan juist zijn de opdracht te aanvaarden indien bijvoorbeeld andere bronnen, zoals wetgeving of een contract, de verantwoordelijkheid aangeven; en
 - b. indien de opdracht wordt aanvaard, deze omstandigheden in het assurance-rapport toe te lichten.
8. **De accountant dient een assurance-opdracht slechts te aanvaarden (of indien van toepassing voort te zetten) indien er op basis van bij het voorbereidend onderzoek opgedane kennis omtrent de omstandigheden van de opdracht hem geen zaken ter kennis komen die er op wijzen dat niet aan de VGC of aan de Standaarden voor assurance-opdrachten wordt voldaan.** De accountant houdt rekening met het genoemde in paragraaf 17 van het "Stramien voor assurance-opdrachten" en aanvaardt de opdracht niet tenzij deze alle kenmerken vertoont die in die paragraaf als eis worden gesteld. Daarnaast houdt de accountant, indien de partij die hem de opdracht verstrekt (de opdrachtgever) niet dezelfde is als de verantwoordelijke partij, rekening met de gevolgen die dit heeft voor zijn toegang tot registraties, documentatie en overige informatie die hij nodig kan hebben voor de afronding van de opdracht.
9. **De accountant dient een assurance-opdracht slechts te aanvaarden (of indien van toepassing voort te zetten) indien hij er van overtuigd is dat degenen die de opdracht moeten uitvoeren gezamenlijk beschikken over de noodzakelijke professionele bekwaamheden.** Een accountant kan worden gevraagd assurance-opdrachten uit te voeren ten aanzien van een breed scala van onderwerpen. Sommige onderwerpen kunnen specialistische kennis en ervaring vereisen die uitgaan boven datgene wat in het algemeen van de individuele accountant kan worden verwacht (zie paragraaf 26 - 32 van deze Standaard).

Overeenstemming over de opdrachtvoorwaarden

10. **De accountant dient de opdrachtvoorwaarden overeen te komen met de opdrachtgever.** Om misverstanden te voorkomen worden de overeengekomen voorwaarden vastgelegd in een opdrachtbrief of een andere geschikte vorm van een overeenkomst. Indien de opdrachtgever niet dezelfde is als de verantwoordelijke partij kunnen de aard en inhoud van een opdrachtbrief of

een overeenkomst variëren. Het bestaan van een wettelijk voorschrift kan al betekenen dat aan de eis van het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden is voldaan. Zelfs in die gevallen kan een opdrachtbrief zowel voor de accountant als voor de opdrachtgever nuttig zijn.

11. **Indien een accountant, voordat hij een assurance-opdracht heeft afgerond, een verzoek krijgt tot wijziging van een assurance-opdracht in een opdracht waarbij geen zekerheid wordt verkregen of van een wijziging van een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid in een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid, dient hij de aanvaardbaarheid van dit verzoek te beoordelen en dient hij daarmee zonder een redelijke rechtvaardiging niet in te stemmen.** Een verandering in de omstandigheden die van invloed is op de informatiebehoefte van de beoogde gebruikers of een misverstand met betrekking tot de aard van de opdracht zullen in het algemeen een verzoek tot wijziging van de opdracht rechtvaardigen. Indien een dergelijke wijziging tot stand komt zal de accountant de assurance-informatie die hij voorafgaand aan die wijziging heeft verkregen niet buiten beschouwing laten.

Planning en uitvoering van de opdracht

12. **De accountant dient de opdracht zodanig te plannen dat deze op een doeltreffende manier zal worden uitgevoerd.** Planning omvat het ontwikkelen van een algehele strategie voor de reikwijdte, de diepgang, het tijdschema en de uitvoering van de opdracht, en het ontwikkelen van de detailplanning van de opdracht, bestaande uit een gedetailleerde aanpak voor aard, tijdsfasering en omvang van de procedures die moeten worden uitgevoerd om assurance-informatie te verzamelen en de onderbouwing voor de keuze daarvan. Een adequate planning draagt er aan bij de juiste aandacht te besteden aan belangrijke gebieden binnen de opdracht, mogelijke problemen tijdig te onderkennen en de opdracht op de juiste manier te organiseren en te leiden zodat deze op een doeltreffende en doelmatige wijze wordt uitgevoerd. Een adequate planning ondersteunt de accountant eveneens in het juist toewijzen van werkzaamheden aan de leden van het opdrachtteam en geeft mogelijkheden voor het geven van leiding aan en het houden van toezicht op de leden van het opdrachtteam en voor het beoordelen van hun werkzaamheden. Daarnaast draagt de planning in voorkomende gevallen bij tot de afstemming van het werk dat wordt uitgevoerd door andere beroepsbeoefenaren en deskundigen. De aard en omvang van de planningsactiviteiten zullen afhankelijk zijn van de voor de opdracht geldende omstandigheden zoals de omvang en de complexiteit van de entiteit en van eerdere ervaringen die de accountant daarmee heeft. Voorbeelden van de belangrijkste zaken waarmee rekening moet worden gehouden zijn onder andere:

- de opdrachtvoorwaarden;
- de kenmerken van het object van onderzoek en de vastgestelde criteria;
- het verloop van de opdracht en de mogelijke bronnen van assurance-informatie;

- de kennis die de accountant heeft omtrent de entiteit en haar omgeving waaronder de risico's dat de informatie over het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang vertoont;
 - het vaststellen van de beoogde gebruikers en hun behoeften alsmede de afwegingen met betrekking tot het materieel belang en de componenten van het opdrachtrisiko;
 - de behoefte aan personeel en ervaring, waaronder de aard en omvang van de betrokkenheid van deskundigen.
13. De planning is geen afgebakende fase maar meer een doorlopend en zich herhalend proces gedurende de opdracht. Ten gevolge van onverwachte gebeurtenissen, van wijzigingen in omstandigheden of van assurance-informatie die is verkregen uit de procedures voor het verzamelen van assurance-informatie, kan het nodig zijn dat de accountant de algehele strategie en de detailplanning van de opdracht herziet en op grond daarvan ook de geplande aard, tijdsfasering en omvang van de verdere procedures.
14. **De accountant dient een opdracht te plannen en uit te voeren met een professioneel-kritische instelling waarbij hij zich realiseert dat er omstandigheden kunnen bestaan die er toe leiden dat het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang bevat.** Een professioneel-kritische instelling houdt in dat de accountant de deugdelijkheid van de verkregen assurance-informatie aan een kritische beoordeling onderwerpt en daarop niet blindelings vertrouwt en dat hij alert is op assurance-informatie die in tegenspraak is met de betrouwbaarheid van de documentatie of van de voorstelling van zaken van de verantwoordelijke partij of die daarover vragen oproept.
15. **De accountant dient een zodanige kennis over het object van onderzoek en andere omstandigheden rond de opdracht te verkrijgen dat deze voldoende is om de risico's van onjuistheden van materieel belang in de informatie over het object van onderzoek te signaleren en te beoordelen en tevens voldoende is om verdere procedures voor het verzamelen van assurance-informatie op te stellen en uit te voeren.**
16. Het verkrijgen van kennis over het object van onderzoek en andere omstandigheden rond de opdracht vormt een wezenlijk onderdeel van de planning en uitvoering van de assurance-opdracht. Deze kennis geeft de accountant een referentiekader voor het toepassen van zijn deskundige oordeelsvorming gedurende de opdracht, bijvoorbeeld bij:
- het beoordelen van de kenmerken van het object van onderzoek;
 - het beoordelen van de toepasbaarheid van de criteria;

- het onderkennen van situaties waarin speciale overwegingen noodzakelijk zouden zijn, bijvoorbeeld als er aanwijzingen zijn voor fraude, en wanneer er specialistische ervaring of werkzaamheden van een deskundige vereist zijn;
 - het vaststellen en evalueren van de juistheid van de grenzen voor het kwantitatieve materieel belang (indien van toepassing) en het afwegen van de factoren voor het kwalitatieve materieel belang;
 - het ontwikkelen van de verwachte uitkomsten die gehanteerd worden indien cijferanalyses worden uitgevoerd;
 - het instellen en uitvoeren van verdere procedures voor het verzamelen van assurance-informatie om het opdrachtrisico terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau; en
 - het evalueren van de assurance-informatie, waaronder is begrepen de redelijkheid van de mondelinge en schriftelijke voorstelling van zaken door de verantwoordelijke partij.
17. De accountant maakt gebruik van zijn deskundige oordeelsvorming om te bepalen wat de omvang is van de kennis die vereist is met betrekking tot het object van onderzoek en andere omstandigheden rond de opdracht. De accountant beoordeelt of deze kennis voldoende is om een inschatting te maken van de risico's dat de informatie over het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang vertoont. De accountant heeft gewoonlijk een minder diepgaande kennis dan de verantwoordelijke partij.

Het beoordelen van de aanvaardbaarheid van het object van onderzoek

18. **De accountant dient de aanvaardbaarheid van het object van onderzoek te beoordelen.** Een aanvaardbaar object van onderzoek vertoont de kenmerken die zijn opgesomd in paragraaf 33 van het "Stramien voor assurance-opdrachten". Daarnaast stelt de accountant de kenmerken van het object van onderzoek vast die van bijzondere betekenis zijn voor de beoogde gebruikers en die in het assurance-rapport moeten worden omschreven. Zoals aangegeven in paragraaf 17 van het Stramien zal een accountant een assurance-opdracht slechts aanvaarden indien bij het voorbereidend onderzoek opgedane kennis omtrent de omstandigheden rond de opdracht er op wijst dat het object van onderzoek aanvaardbaar is. Indien de accountant na de aanvaarding van de opdracht echter tot de conclusie komt dat het object van onderzoek niet aan de te stellen eisen voldoet zal hij dit tot uitdrukking brengen door middel van een conclusie met beperking, een afkeurende conclusie of een conclusie van oordeelonthouding. In sommige gevallen overweegt de accountant de opdracht terug te geven.

Het beoordelen van de criteria op toepasbaarheid

19. **De accountant dient de van toepassing zijnde criteria te beoordelen op toepasbaarheid ten behoeve van het evalueren of het toetsen van het object van onderzoek.** Toepasbare criteria vertonen kenmerken die zijn opgesomd in paragraaf 36 van het "Stramien voor assurance-opdrachten." Zoals aangegeven in paragraaf 17 van het Stramien zal een accountant een assurance-opdracht slechts aanvaarden indien zijn voorlopige kennis omtrent de omstandigheden rond de opdracht er op wijst dat de te hanteren criteria toepasbaar zijn. Indien de accountant na de aanvaarding van de opdracht echter tot de conclusie komt dat de criteria niet toepasbaar zijn zal hij dit tot uitdrukking brengen door middel van een conclusie met beperking, een afkeurende conclusie of een conclusie van oordeelonthouding. In sommige gevallen overweegt de accountant de opdracht terug te geven.
20. Paragraaf 37 van het "Stramien voor assurance-opdrachten" geeft aan dat criteria of generiek zijn of dat zij specifiek zijn ontwikkeld. Generieke criteria zijn gewoonlijk toepasbaar indien zij in overeenstemming zijn met de behoeften van de beoogde gebruikers. Als er generieke criteria bestaan voor een object van onderzoek kunnen bepaalde gebruikers andere criteria overeenkomen ten behoeve van hun specifieke doelstellingen. Zo kunnen er bijvoorbeeld verschillende kaders als generieke criteria worden gehanteerd bij het evalueren van de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen. Bepaalde gebruikers kunnen echter een meer gedetailleerd pakket van criteria ontwikkelen dat tegemoet komt aan hun specifieke behoeften met betrekking tot bijvoorbeeld weloverwogen toezicht. In die gevallen zal het assurance-rapport:
 - a. indien dat van belang is voor de omstandigheden rond de opdracht, toelichten dat de criteria geen onderdeel uitmaken van wet- en regelgeving en niet zijn uitgevaardigd door gezaghebbende of erkende instanties van deskundigen die werken volgens een inzichtelijk proces van totstandkoming; en
 - b. vermelden dat deze criteria alleen gelden ten behoeve van de bepaalde gebruikers en hun doelstellingen.
21. Voor sommige objecten van onderzoek ligt het voor de hand dat er geen generieke criteria bestaan. In die gevallen worden specifieke criteria ontwikkeld. De accountant beoordeelt of specifiek ontwikkelde criteria kunnen leiden tot een assurance-rapport dat misleidend is voor de beoogde gebruikers. De accountant zal proberen een bevestiging te krijgen van de beoogde gebruikers of van de opdrachtgever dat de specifiek ontwikkelde criteria toepasbaar zijn voor de doelstellingen van de beoogde gebruikers. De accountant overweegt welke invloed het ontbreken van een dergelijke bevestiging heeft op de wijze waarop de toepasbaarheid van de vastgestelde criteria moet worden beoordeeld en op de informatie die omtrent de criteria in het assurance-rapport wordt verstrekt.

Materieel belang en opdrachtrisico

22. **De accountant dient bij de planning en de uitvoering van een assurance-opdracht rekening te houden met het materieel belang en het opdrachtrisico.**
23. De accountant houdt rekening met het materieel belang bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de procedures voor het verzamelen van assurance-informatie en bij het afwegen of de informatie omtrent het object van onderzoek geen onjuistheden bevat. Het overwegen van het materieel belang vereist van de accountant dat hij begrijpt en inschat welke factoren de beslissingen van de beoogde gebruikers zouden kunnen beïnvloeden. Indien bijvoorbeeld de vastgestelde criteria de mogelijkheid bieden om de informatie over het object van onderzoek op verschillende manieren weer te geven, beoordeelt de accountant op welke wijze de gekozen weergave de beslissingen van de beoogde gebruikers zou kunnen beïnvloeden. Het materieel belang wordt beoordeeld binnen de context van kwantitatieve en kwalitatieve factoren zoals het relatieve belang, de aard en de omvang van het effect van deze factoren op de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek, en van de belangen van de beoogde gebruikers. De inschatting van het materieel belang en het relatieve belang van kwantitatieve en kwalitatieve factoren zijn bij een specifieke opdracht ter beoordeling van de accountant.
24. **De accountant dient het opdrachtrisico te reduceren tot een aanvaardbaar laag niveau gezien de opdrachtomstandigheden.** Bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid reduceert de accountant het opdrachtrisico tot een aanvaardbaar laag niveau onder de omstandigheden rond een dergelijke opdracht als basis voor een positief geformuleerde conclusie van de accountant. De doelstelling van een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid is het reduceren van het opdrachtrisico tot een niveau dat aanvaardbaar is onder de omstandigheden van de opdracht, maar waarbij het risico groter is dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, als basis voor een negatief geformuleerde conclusie van de accountant. Het niveau van het opdrachtrisico van een assurance-opdracht ligt voor een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid hoger dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid op grond van verschillen in aard, tijdsfasering en omvang van de procedures voor het verzamelen van assurance-informatie. Bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid is het samenstel van aard, tijdsfasering en omvang van de procedures voor het verzamelen van assurance-informatie voor de accountant echter ten minste voldoende om een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen als basis voor een negatief geformuleerde conclusie. Om zinvol te zijn moet het verkregen niveau van zekerheid geacht worden het vertrouwen van de beoogde gebruikers in de informatie over het object van onderzoek in duidelijke mate te versterken.
25. Paragraaf 49 van het "Stramien voor assurance-opdrachten" geeft aan dat in het algemeen het opdrachtrisico bestaat uit inherent risico, intern beheersingsrisico en ontdekkingsrisico. De mate waarin de accountant aandacht besteedt aan elk van deze onderdelen wordt beïnvloed door de omstandigheden rond de opdracht, in het bijzonder door de aard van het object van onderzoek, en

door de vraag of een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dan wel een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid moet worden uitgevoerd.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen

26. **Indien bij het verzamelen en het evalueren van assurance-informatie gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van een deskundige dienen de accountant en de deskundige gezamenlijk te beschikken over adequate kennis en ervaring met betrekking tot het object van onderzoek en de criteria zodat de accountant kan vaststellen dat voldoende assurance-informatie is verkregen.**
27. Het object van onderzoek en de desbetreffende criteria van sommige assurance-opdrachten kunnen aspecten inhouden die specialistische kennis en vaardigheden vereisen bij het verzamelen en evalueren van assurance-informatie. In die gevallen kan de accountant besluiten gebruik te maken van personen uit andere beroepsgroepen, aangeduid als deskundigen, die beschikken over de vereiste kennis en vaardigheden. Deze Standaard geeft geen aanwijzingen voor het gebruikmaken van de werkzaamheden van een deskundige indien sprake is van gedeelde verantwoordelijkheid en van gezamenlijke rapportering door een accountant en één of meer deskundigen.
28. Zorgvuldigheid is een noodzakelijke professionele hoedanigheid voor alle personen, waaronder de deskundigen, die bij een assurance-opdracht zijn betrokken. Aan degenen die zijn betrokken bij assurance-opdrachten zullen verschillende verantwoordelijkheden zijn toegewezen. De mate van bekwaamheid die is vereist voor de uitvoering van deze opdrachten zal afhangen van de aard van hun verantwoordelijkheden. Omdat de deskundigen niet noodzakelijkerwijs beschikken over dezelfde bekwaamheid als de accountant met betrekking tot het uitvoeren van alle aspecten van een assurance-opdracht stelt de accountant vast dat de deskundigen in voldoende mate op de hoogte zijn van de Standaarden om de werkzaamheden die aan hen zijn toegewezen te kunnen plaatsen binnen de doelstelling van de opdracht.
29. De accountant hanteert procedures voor kwaliteitsbeheersing die gericht zijn op de verantwoordelijkheid van allen die de assurance-opdracht uitvoeren, waaronder ook de werkzaamheden van alle deskundigen die geen accountant zijn, om te waarborgen dat binnen de context van hun verantwoordelijkheden wordt voldaan aan deze Standaard en aan andere van toepassing zijnde Standaarden voor assurance-opdrachten.
30. **De accountant dient in een zodanige mate betrokken te zijn bij de opdracht en kennis te hebben van de werkzaamheden waarvoor gebruik is gemaakt van deskundigen dat deze voldoende is om de verantwoordelijkheid voor de conclusie omtrent de informatie over het object van onderzoek te kunnen aanvaarden.** De accountant beoordeelt in hoeverre het redelijk is gebruik te maken van deskundigen bij het formuleren van zijn conclusie.

31. Van de accountant wordt niet verwacht dat hij beschikt over dezelfde specialistische kennis en bekwaamheden als de deskundige. Hij heeft echter wel voldoende bekwaamheid en kennis om:
- a. de doelstellingen van de toegewezen werkzaamheden vast te stellen en aan te geven op welke wijze deze werkzaamheden betrekking hebben op de doelstelling van de opdracht;
 - b. de redelijkheid te beoordelen van de veronderstellingen, de werkwijze en de bronnen die door de deskundige worden gehanteerd; en
 - c. de redelijkheid van de bevindingen van de deskundige te beoordelen met betrekking tot de omstandigheden rond de opdracht en de conclusie van de accountant.
32. **De accountant dient toereikende assurance-informatie te verkrijgen om te kunnen vaststellen dat de door de deskundige uit te voeren werkzaamheden toereikend zijn voor de doelstelling van de assurance-opdracht.** Om te beoordelen of de assurance-informatie die door de deskundige wordt verschaft toereikend is evalueert de accountant:
- a. de vakkundige bekwaamheid, waaronder ook de ervaring, en de objectiviteit van de deskundige;
 - b. de redelijkheid van de veronderstellingen, de werkwijze en de bronnen die door de deskundige worden gehanteerd; en
 - c. de redelijkheid en de betekenis van de bevindingen van de deskundige met betrekking tot de omstandigheden rond de opdracht en de conclusie van de accountant.

Het verkrijgen van assurance-informatie

33. **De accountant dient toereikende assurance-informatie te verkrijgen waarop zijn conclusie wordt gebaseerd.** Het begrip toereikend heeft twee verschillende aspecten, namelijk voldoende en geschikt. Het aspect voldoende geeft de hoeveelheid assurance-informatie aan. Het aspect geschikt geeft de kwaliteit van de assurance-informatie aan, dat wil zeggen de relevantie en de betrouwbaarheid. De accountant maakt een afweging tussen de kosten voor het verkrijgen van assurance-informatie en het nut van de verkregen informatie. De moeilijkheidsgraad of de kostenoverwegingen mogen echter geen reden op zichzelf zijn om een procedure achterwege te laten ter verkrijging van assurance-informatie waarvoor geen alternatieven bestaan. De accountant maakt gebruik van zijn vak-kundige oordeelsvorming en heeft een professioneel-kritische instelling indien hij de kwantiteit en de kwaliteit van de assurance-informatie en de toereikendheid daarvan beoordeelt ter onderbouwing van zijn assurance-rapport.

34. Een assurance-opdracht omvat vrijwel nooit de vaststelling van de authenticiteit van de onderliggende stukken en de accountant is ook niet opgeleid om deze echtheid vast te stellen; dit wordt ook niet van hem verwacht. De accountant beoordeelt echter wel betrouwbaarheid van de informatie die als bewijsmateriaal wordt gehanteerd zoals fotokopieën, faxen, films of andere digitale informatie, waaronder als dat van belang is ook de beheersingsmaatregelen bij de totstandkoming en het onderhoud daarvan.
35. Bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid wordt de toereikende assurance-informatie verkregen als onderdeel van een zich herhalend systematisch proces waarin zijn begrepen:
- a. het verkrijgen van kennis omtrent het object van onderzoek en andere omstandigheden rond de opdracht waaronder, afhankelijk van het object van onderzoek, het verkrijgen van kennis omtrent de interne beheersingsmaatregelen;
 - b. het op basis van deze kennis inschatten van de risico's dat de informatie over het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang vertoont;
 - c. het reageren op de ingeschatte risico's, waaronder het ontwikkelen van een algehele aanpak, en het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van verdere procedures;
 - d. het uitvoeren van verdere procedures die duidelijk zijn gekoppeld aan de gesignaleerde risico's, waarbij gebruik wordt gemaakt van een combinatie van verificatie, waarnemingen ter plaatse, bevestiging, herberekening, opnieuw uitvoeren, cijferanalyse en inwinnen van inlichtingen. Deze verdere procedures omvatten gegevensgerichte werkzaamheden, waaronder het verkrijgen van bevestigende informatie vanuit bronnen die onafhankelijk zijn van de entiteit en, afhankelijk van de aard van het object van onderzoek, het testen van de daadwerkelijke doeltreffendheid van de beheersingsmaatregelen; en
 - e. het evalueren van de toereikendheid van de assurance-informatie.
- 35A. *Indien de accountant bij de assurance-opdracht signalen van fraude en/of onwettig handelen ontdekt, dient hij met betrekking tot deze signalen overeenkomstig hetgeen in Standaard 240, "De verantwoordelijkheid van de accountant voor het onderkennen van het risico van fraude in het kader van de controle van financiële overzichten" en Standaard 250, "Het belang van wet- en regelgeving bij de controle van financiële overzichten" is voorgeschreven te handelen. De accountant houdt hierbij rekening met de aard en reikwijdte van de opdracht.*

36. 'Redelijke mate van zekerheid' is minder dan absolute zekerheid. Het is vrijwel nooit realiseerbaar of uit kostenoverwegingen nuttig het opdrachtrisico tot nul reduceren als gevolg van bijvoorbeeld de volgende factoren:
- het gebruikmaken van deelwaarnemingen;
 - de inherente beperkingen van de interne beheersingsmaatregelen;
 - het feit dat veel van de assurance-informatie waarover de accountant kan beschikken, iets aannemelijk maakt maar meestal geen sluitend bewijsmateriaal verschaft;
 - het toepassen van professionele oordeelsvorming bij het verzamelen en evalueren van assurance-informatie en bij het trekken van conclusies op basis van die informatie; en
 - in sommige gevallen de kenmerken van het object van onderzoek.
37. Zowel bij opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid als bij opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid moet gebruik worden gemaakt van assurance-vaardigheden en -technieken en van het verzamelen van toereikende assurance-informatie als een onderdeel van een zich herhalend systematisch proces dat onder meer bestaat uit het verkrijgen van kennis over het object van onderzoek en over andere omstandigheden rond de opdracht. Bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid zijn aard, tijdsfasering en omvang van procedures voor het verzamelen van toereikende assurance-informatie echter met opzet beperkt ten opzichte van een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Voor sommige objecten van onderzoek kunnen er specifieke Standaarden voor assurance-opdrachten bestaan die aanwijzingen geven voor procedures voor het verzamelen van toereikende assurance-informatie voor een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid. Als er geen specifieke standaard voor assurance-opdrachten bestaat zullen de procedures voor het verzamelen van toereikende assurance-informatie afhangen van de omstandigheden rond de opdracht waaronder met name van het object van onderzoek en de behoeften van de beoogde gebruikers en de opdrachtgever, alsmede de beperkingen die worden opgelegd door de beschikbare tijd en middelen. Zowel bij opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid als bij opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid onderzoekt de accountant, indien hij iets ontdekt op grond waarvan hij zich afvraagt of een aanpassing van materieel belang in desbetreffende informatie dient te worden aangebracht, deze zaak door het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden met een zodanige diepgang dat hij in staat is daarover te rapporteren.

Bevestigingen door de verantwoordelijke partij

38. **De accountant dient, indien dit van toepassing is, bevestigingen te ontvangen van de verantwoordelijke partij.** Een schriftelijke bevestiging of een mondelinge voorstelling van zaken verlaagt de kans op misverstanden tussen de accountant en de verantwoordelijke partij. Met name vraagt de accountant aan de verantwoordelijke partij om een schriftelijke bevestiging waarin het object van onderzoek wordt geëvalueerd en wordt aangegeven in hoeverre het beantwoordt aan de vastgestelde criteria, waarbij deze bevestiging al dan niet als een bewering ter beschikking wordt gesteld aan de beoogde gebruikers. Het niet ontvangen van een schriftelijke bevestiging kan leiden tot een conclusie met beperking of een conclusie van oordeelonthouding op grond van een beperking in de reikwijdte van de opdracht. De accountant kan ook een beperking opleggen in het gebruik van het assurance-rapport.
39. Tijdens de assurance-opdracht kan de verantwoordelijke partij ongevraagd of in antwoord op een specifiek verzoek om inlichtingen bevestigingen doen aan de accountant. Indien deze bevestigingen betrekking hebben op zaken die van materiële betekenis zijn voor de evaluatie of de vaststelling van het object van onderzoek zal de accountant:
- a. een evaluatie maken van de redelijkheid ervan en van de samenhang met andere assurance-informatie die hij heeft verkregen, waaronder andere bevestigingen;
 - b. nagaan of van degenen die deze bevestigingen hebben verstrekt, verwacht mag worden dat zij op de hoogte zijn van de desbetreffende zaken; en
 - c. overtuigende assurance-informatie verkrijgen in geval van een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Ook bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid zal de accountant proberen overtuigende assurance-informatie te verkrijgen.
40. Bevestigingen door de verantwoordelijke partij kunnen niet in de plaats komen van andere assurance-informatie waarvan de accountant redelijkerwijs mag verwachten dat deze beschikbaar is. Indien het niet mogelijk is toereikende assurance-informatie te verkrijgen over een zaak die invloed van materieel belang heeft of zou kunnen hebben op de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek, terwijl deze assurance-informatie normaliter wel beschikbaar zou moeten zijn, vormt dit, zelfs indien hierover een bevestiging van de verantwoordelijke partij is verkregen, een beperking in de reikwijdte van de opdracht.

Beoordeling van gebeurtenissen die optreden na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft tot aan de datum van het assurance-rapport

41. De accountant dient de invloed op de informatie over het object van onderzoek en op het assurance-rapport te beoordelen van gebeurtenissen die optreden na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft tot aan de datum van het assurance-rapport. De mate waarin deze gebeurtenissen in aanmerking genomen dienen te worden hangt af van de invloed die deze gebeurtenissen kunnen hebben op de informatie over het object van onderzoek en op de juistheid van de conclusies van de accountant. Voor bepaalde assurance-opdrachten is een beoordeling van deze gebeurtenissen vanwege de aard van het object van onderzoek niet relevant. Indien de opdracht bijvoorbeeld vereist dat een conclusie moet worden getrokken over de juistheid van een statistische opgave op een bepaald tijdstip zullen gebeurtenissen die optreden tussen dat tijdstip en de rapporteringsdatum de conclusie niet beïnvloeden en ook niet behoeven te worden toegelicht in de opgave of in het assurance-rapport.

Documentatie

42. De accountant dient in het dossier die zaken vast te leggen die van betekenis zijn voor de verschaffing van assurance-informatie ter onderbouwing van het assurance-rapport en waaruit blijkt dat de opdracht is uitgevoerd volgens de Standaarden voor assurance-opdrachten.
43. Het dossier bevat een vastlegging van de overwegingen van de accountant aangaande alle aspecten die een vakkundige oordeelsvorming vereisen en van de conclusies die hij daaruit heeft getrokken. Wanneer er moeilijke kwesties bestaan met betrekking tot uitgangspunten of oordeelsvorming is het noodzakelijk dat de relevante feiten worden vastgelegd die de accountant bekend waren op het moment waarop de conclusies zijn getrokken.
44. Het is niet nodig en evenmin praktisch uitvoerbaar om alle zaken vast te leggen die de accountant in aanmerking neemt. Door gebruik te maken van zijn vakkundige oordeelsvorming zal de accountant bij het bepalen van de hoeveelheid documentatie die moet worden opgesteld en bewaard overwegen wat noodzakelijk is om aan een andere accountant, die niet betrokken was bij de opdracht, inzicht te verschaffen in de werkzaamheden die zijn uitgevoerd en in de grondslagen voor de belangrijkste beslissingen (zonder alle gedetailleerde aspecten van de opdracht te vermelden). Deze andere accountant zal die aspecten alleen kunnen begrijpen wanneer hij ze bespreekt met de accountant die de documentatie heeft opgesteld.

Het opstellen van het assurance-rapport

45. De accountant dient vast te stellen of hij toereikende assurance-informatie heeft verkregen ter onderbouwing van zijn conclusie die in het assurance-rapport wordt verwoord. Bij de totstandkoming van zijn conclusie houdt de accountant rekening met alle relevante assurance-informatie die hij

heeft verkregen, ongeacht of deze de informatie omtrent het object van onderzoek bevestigt dan wel daarmee in tegenspraak is.

46. **Het assurance-rapport dient schriftelijk te zijn en dient een duidelijke formulering te bevatten van de conclusie van de accountant over de informatie omtrent het object van onderzoek.**
47. Zonder een onderliggend schriftelijk rapport kunnen conclusies die mondeling of in een andere uitdrukkingvorm worden weergegeven tot misverstanden leiden. Daarom zal de accountant niet mondeling of met gebruikmaking van symbolen rapporteren zonder daarnaast een definitief schriftelijk assurance-rapport uit te brengen dat direct beschikbaar is zodra er mondeling wordt gerapporteerd of een symbool wordt gebruikt. Een symbool kan bijvoorbeeld worden gekoppeld aan een schriftelijk rapport op Internet.
48. Deze Standaard schrijft ten aanzien van de rapportering geen standaardvorm voor die voor alle assurance-opdrachten moet worden toegepast. In plaats daarvan worden in paragraaf 49 van deze Standaard de basiselementen genoemd die het assurance-rapport moet bevatten. Assurance-rapporten zijn toegesneden op de specifieke omstandigheden rond de opdracht. De accountant kiest een short-form of een long-form manier van rapporteren om een effectieve communicatie met de beoogde gebruikers mogelijk te maken. Een rapportering in short-form bestaat gewoonlijk alleen uit de basiselementen. Een rapportering in long-form bevat naast de basiselementen veelal een gedetailleerde beschrijving van de opdrachtvoorwaarden, van de criteria die zijn gehanteerd, van de bevindingen met betrekking tot bepaalde aspecten van de opdracht en in sommige gevallen ook van de aanbevelingen. Bevindingen en aanbevelingen worden duidelijk onderscheiden van de conclusie die de accountant heeft getrokken omtrent de informatie over het object van onderzoek en uit de formulering blijkt duidelijk dat zij niet bedoeld zijn om afbreuk te doen aan zijn conclusie. De accountant kan gebruik maken van opschriften, paragraafnummers, lettertypes zoals vetgedrukte gedeelten van de tekst en andere technieken om de duidelijkheid en de leesbaarheid van het assurance-rapport te vergroten.

Inhoud van het assurance-rapport

49. **Het assurance-rapport dient de volgende basiselementen te bevatten:**
 - a. **een opschrift dat duidelijk aangeeft dat het rapport³ een assurance-rapport is:** een dergelijk opschrift dient er voor om de aard van het assurance-rapport duidelijk te maken en het te onderscheiden van rapporteringen van anderen, zoals degenen die niet gebonden zijn aan dezelfde ethische normen als de accountant.

³ Zie voetnoot 2.

- b. **de geadresseerde:** uit de geadresseerde blijkt aan wie het assurance-rapport is gericht. Indien dit praktisch uitvoerbaar is wordt het rapport gericht aan alle beoogde gebruikers.
- c. **een aanduiding en een beschrijving van de informatie omtrent het object van onderzoek en, waar van toepassing, van het object zelf.** Hieronder valt bijvoorbeeld:
- het moment of de periode waarop de evaluatie of toetsing van het object van onderzoek betrekking heeft;
 - indien van toepassing de naam van de entiteit of van het onderdeel daarvan waarop het object van onderzoek betrekking heeft;
 - een uiteenzetting van de kenmerken van het object van onderzoek of de informatie daarover die de beoogde gebruikers moeten weten en van de manier waarop deze kenmerken de nauwkeurigheid van de evaluatie of de vaststelling ten opzichte van de vastgestelde criteria kunnen beïnvloeden of van de overtuigingskracht van de beschikbare assurance-informatie. Als voorbeeld kunnen worden genoemd:
 - de mate waarin de informatie omtrent het object van onderzoek wordt gezien als kwalitatief dan wel kwantitatief, objectief dan wel subjectief of historisch dan wel toekomstgericht;
 - wijzigingen in het object van onderzoek of andere omstandigheden rond de opdracht die afbreuk doen aan de vergelijkbaarheid van de informatie omtrent het object van onderzoek in opeenvolgende perioden.

Als de conclusie van de accountant is verwoord in de terminologie van de bewering van de verantwoordelijke partij, wordt deze bewering aan het assurance-rapport gehecht of geciteerd in het assurance-rapport of wordt in het assurance-rapport verwezen naar een voor de doelgroep van gebruikers toegankelijke bron.

- d. **vermelding van de criteria:** in het assurance-rapport worden de criteria vermeld ten opzichte waarvan het object van onderzoek is geëvalueerd of getoetst zodat de beoogde gebruikers kunnen weten op grond van welke criteria de accountant zijn conclusie heeft getrokken. De criteria kunnen in het assurance-rapport worden opgenomen of er kan naar worden verwezen indien ze zijn opgenomen in een bewering die door de verantwoordelijke partij is opgesteld en die beschikbaar is voor de beoogde gebruikers of indien zij op een andere plaats direct toegankelijk zijn. De accountant overweegt of het onder de gegeven omstandigheden van belang is een toelichting op te nemen over:

- de herkomst van de criteria en of zij al dan niet zijn vastgelegd in wet- en regelgeving dan wel zijn uitgevaardigd door gezaghebbende of erkende instanties van deskundigen die werken volgens een inzichtelijk proces van totstandkoming, dat wil zeggen of het generieke criteria zijn binnen de context van het object van onderzoek (en indien dat niet zo is, een beschrijving van de reden waarom ze als toepasbaar worden gezien);
 - de methoden van onderzoek indien de criteria de mogelijkheid bieden tot een keuze uit een aantal methoden;
 - alle van belang zijn de interpretaties die zijn gebruikt bij de toepassing van de criteria tijdens de uitvoering van de opdracht; en
 - eventuele wijzigingen in de gehanteerde methoden van onderzoek.
- e. **een omschrijving van elke inherente beperking, indien deze zich heeft voorgedaan, met betrekking tot het evalueren of toetsen van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria:** hoewel in bepaalde gevallen verwacht mag worden dat inherente beperkingen duidelijk zijn voor de lezers van een assurance-rapport kan het in andere gevallen beter zijn om hierop in het assurance-rapport uitdrukkelijk te wijzen. Indien een assurance-rapport bijvoorbeeld gericht is op de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen kan het nuttig zijn er op te wijzen dat de evaluatie van de effectiviteit tot nu toe geen betrekking heeft op toekomstige perioden omdat de maatregelen van interne beheersing ontoereikend kunnen worden als gevolg van gewijzigde omstandigheden of dat de mate waarin gedragslijnen of procedures worden nageleefd kan verslechteren;
- f. **indien de gehanteerde criteria voor het evalueren of toetsen van het object van onderzoek alleen beschikbaar zijn voor bepaalde beoogde gebruikers of alleen relevant zijn voor een specifieke doelstelling, een vermelding dat het gebruik van het assurance-rapport is beperkt tot deze beoogde gebruikers of tot die specifieke doelstelling:** daarnaast overweegt de accountant in het assurance-rapport er melding van te maken indien dit rapport alleen bestemd is voor bepaalde beoogde gebruikers of voor een specifieke doelstelling⁴. Dit maakt de lezers erop attent dat het rapport alleen bedoeld is voor bepaalde gebruikers of voor een specifieke doelstelling;

⁴ Indien er beperkingen gelden voor het assurance-rapport omdat het alleen bedoeld is voor de genoemde beoogde gebruikers of voor een specifieke doelstelling betekent het ontbreken van een vermelding van deze beperking met een bepaalde lezer of doelstelling nog niet dat de accountant wettelijk aansprakelijk is met betrekking tot deze lezer of deze doelstelling. Of er sprake is van wettelijke aansprakelijkheid hangt in elk afzonderlijk geval af van de juridische omstandigheden en van de geldende rechtspraak.

- g. **een vermelding waarin duidelijk wordt gemaakt wie de verantwoordelijke partij is en waarin de verantwoordelijkheden van de verantwoordelijke partij en van de accountant worden omschreven:** hiermee wordt in geval van een 'direct reporting-opdracht' aan de beoogde gebruikers medegedeeld dat de verantwoordelijke partij verantwoordelijk is voor het object van onderzoek en in geval van een 'assertion based-opdracht'⁵ voor de informatie daarover en dat de accountant verantwoordelijk is voor het onafhankelijk verstrekken van een conclusie omtrent de informatie over het object van onderzoek;
- h. **een vermelding dat de opdracht is uitgevoerd volgens de Standaarden voor assurance-opdrachten:** indien er een specifieke Standaard bestaat voor het object van onderzoek kan in deze Standaard de eis zijn opgenomen dat er specifiek naar wordt verwezen;
- i. **een samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden:** deze samenvatting zal de beoogde gebruikers in staat stellen te onderkennen wat de aard is van de zekerheid die het assurance-rapport inhoudt. Standaard 700, "De accountantsverklaring bij een volledige set van financiële overzichten" en Standaard 2400, "Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten", hoewel van toepassing op controle- respectievelijk beoordelingsopdrachten geeft duidelijke aanwijzingen voor de vorm van een dergelijke samenvatting.

Indien er geen specifieke Standaard voor assurance-opdrachten bestaat die aanwijzingen geeft voor procedures ten behoeve van het verzamelen van informatie omtrent een bepaald object van onderzoek zal in deze samenvatting een meer gedetailleerde omschrijving van de uitgevoerde werkzaamheden zijn opgenomen.

Omdat bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid een goed begrip van de aard, de tijdsfasering en de omvang van procedures die zijn uitgevoerd voor het verzamelen van assurance-informatie wezenlijk is voor het onderkennen van de zekerheid die wordt gegeven in negatief geformuleerde bewoordingen zal de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden:

- (i) gewoonlijk gedetailleerder zijn dan bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en de beperkingen vermelden voor de aard, de tijdsfasering en de omvang van procedures die zijn uitgevoerd voor het verzamelen van assurance-informatie. Het kan zinvol zijn aan te geven welke procedures niet zijn uitgevoerd die gewoonlijk wel worden uitgevoerd bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid; en
- (ii) vermelden dat de procedures die zijn uitgevoerd voor het verzamelen van assurance-informatie beperkter zijn dan bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke

⁵ Zie paragraaf 10 van het "Stramien voor assurance-opdrachten" voor een uiteenzetting van het verschil tussen een direct reporting-opdracht en een assertion based-opdracht.

mate van zekerheid en dat ten gevolge daarvan er minder zekerheid wordt verkregen dan bij een dergelijke opdracht.

- j. **De conclusie van de accountant:** indien de informatie over het object van onderzoek betrekking heeft op een aantal aspecten kan een afzonderlijke conclusie worden geformuleerd voor elk van deze aspecten. Als niet al deze conclusies gebaseerd zijn op hetzelfde niveau van procedures voor het verzamelen van assurance-informatie worden zij weergegeven in bewoordingen die passen bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate dan wel een beperkte mate van zekerheid.

Indien van toepassing dient de conclusie van de accountant de beoogde gebruikers te informeren over de context waarin zij moet worden gelezen: in deze conclusie kan bijvoorbeeld zijn vermeld: "Deze conclusie is getrokken op basis van en is onderworpen aan de inherente beperkingen die elders in dit onafhankelijke assurance-rapport zijn genoemd." Dit kan bijvoorbeeld nuttig zijn indien het rapport een uiteenzetting bevat van bijzondere kenmerken van het object van onderzoek waarop de beoogde gebruikers attent dienen te zijn.

Bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dient de conclusie positief te worden geformuleerd: bijvoorbeeld: "Wij zijn van oordeel dat de interne beheersingsmaatregelen volgens de criteria XYZ in alle van materieel belang zijnde opzichten effectief zijn" of "Wij zijn van oordeel dat de bewering van de *verantwoordelijke partij* dat de interne beheersingsmaatregelen volgens de criteria XYZ in alle materiële opzichten effectief zijn, in overeenstemming is met de werkelijkheid."

Bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid dient de conclusie negatief te worden geformuleerd: bij voorbeeld: "Op grond van onze in dit rapport beschreven werkzaamheden is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen volgens de criteria XYZ niet in alle materiële opzichten effectief zijn" of "Op grond van onze in dit rapport beschreven werkzaamheden is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de bewering van de *verantwoordelijke partij* dat de interne beheersingsmaatregelen volgens de criteria XYZ in alle materiële opzichten effectief zijn, niet in overeenstemming is met de werkelijkheid."

Indien de accountant een andere dan goedkeurende conclusie formuleert dient het assurance-rapport een duidelijke omschrijving te bevatten van alle daarvoor geldende redenen: (zie ook de paragrafen 51 tot en met 53 van deze Standaard).

- k. **de datum van het assurance-rapport:** hierdoor weten de beoogde gebruikers dat de accountant rekening heeft gehouden met de invloed van gebeurtenissen die zijn opgetreden tot die datum op de informatie omtrent het object van onderzoek en op het assurance-rapport;

- i. de naam en de vestigingsplaats van de accountantspraktijk en/of van de accountant, wat normaliter de plaats inhoudt waar de accountantspraktijk is gevestigd die verantwoordelijk is voor de opdracht: hierdoor weten de beoogde gebruikers welke persoon en/of welke accountantspraktijk de verantwoordelijkheid voor de opdracht op zich neemt.
50. De accountant kan zijn assurance-rapport uitbreiden met overige informatie en uiteenzettingen die niet als doel hebben afbreuk te doen aan zijn conclusie. Voorbeelden daarvan zijn: gedetailleerde informatie over de eigenschappen en de ervaring van hem en anderen die bij de opdracht zijn betrokken, toelichting op het materialiteitsniveau, bevindingen omtrent bijzondere aspecten van de opdracht en aanbevelingen. Of deze informatie al dan niet wordt opgenomen hangt af van haar betekenis voor de behoeften van de beoogde gebruikers. Extra informatie wordt duidelijk gescheiden van de conclusie van de accountant en op een zodanige manier verwoord dat zij daaraan geen afbreuk doet.

Conclusies met beperking, afkeurende conclusies en conclusies van oordeelonthouding

51. De accountant dient geen goedkeurende conclusie te verstrekken indien de volgende situaties zich voordoen en de accountant van mening is dat het effect daarvan van materieel belang is of kan zijn:
- a. er is een beperking in de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant, dat wil zeggen dat de omstandigheden een belemmering vormen voor de accountant om de noodzakelijke assurance-informatie te verkrijgen die het opdrachtrisico tot gewenste niveau reduceert of dat de verantwoordelijke partij dan wel de opdrachtgever een beperking oplegt die dit belemmert. In dat geval dient de accountant een conclusie met beperking of een conclusie van oordeelonthouding te verstrekken;
 - b. in gevallen waarin de conclusie van de accountant;
 - (i) is geformuleerd conform een bewering van de verantwoordelijke partij en deze bewering niet in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming is met de werkelijkheid; of
 - (ii) zodanig is geformuleerd dat deze direct betrekking heeft op het object van onderzoek en op de criteria en de informatie omtrent het object van onderzoek afwijkingen van materieel belang vertoont ⁶, dient de accountant een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie te verstrekken; of

⁶ In een dergelijke direct reporting-opdracht, waar de informatie over het object van onderzoek alleen wordt verwoord in de conclusie van de accountant en waar zijn conclusie is dat het object van onderzoek niet in alle materiële opzichten voldoet aan de criteria, wordt bijvoorbeeld: "Naar ons oordeel is het

- c. na de aanvaarding van de opdracht blijkt dat de criteria niet toepasbaar zijn of dat het object van onderzoek zich niet leent voor een assurance-opdracht. De accountant dient dan:
- (i) een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie te verstrekken indien de niet toepasbare criteria of het oneigenlijke object van onderzoek naar alle waarschijnlijkheid misleidend zijn voor de beoogde gebruikers; of
 - (ii) in alle andere gevallen een conclusie met beperking of een conclusie van oordeelonthouding te verstrekken.
52. De accountant dient een conclusie met beperking te verstrekken indien het effect van een bepaalde zaak niet zodanig van materieel belang of van invloed is dat een afkeurende conclusie of een conclusie van oordeelonthouding is vereist. In een conclusie met beperking wordt het woord "uitgezonderd" gebruikt voor het effect op datgene waarop de beperking betrekking heeft.
53. In de gevallen waarin de goedkeurende conclusie van de accountant wordt geformuleerd over een bewering van de verantwoordelijke partij en in die bewering is aangegeven en goed omschreven dat de informatie omtrent het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang bevat zal de accountant:
- a. een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie verstrekken die direct gericht is op het object van onderzoek of op de criteria; of
 - b. indien in de opdrachtvoorwaarden specifiek vereist is dat een conclusie moet worden geformuleerd die betrekking heeft op de bewering van de verantwoordelijke partij, weliswaar een goedkeurende conclusie verstrekken maar in het assurance-rapport een toelichtende paragraaf opnemen waarin hij specifiek naar deze voorwaarden verwijst.

Overige verantwoordelijkheden met betrekking tot de rapportering

54. De accountant dient rekening te houden met overige verantwoordelijkheden voor de rapportering waaronder de noodzaak om informatie uit te wisselen met de organen die belast zijn met governance, over relevante zaken die van belang zijn voor governance en die uit de assurance-opdracht naar voren komen.

stelsel van interne beheersing, met uitzondering van [...], in alle materiële opzichten effectief volgens de criteria XYZ" gezien als een beperking.

55. In deze Standaard voor assurance-opdrachten wordt onder "governance" verstaan de rol van degenen aan wie het toezicht op, de beheersing van en de aansturing van een verantwoordelijke partij is toevertrouwd⁷. De organen belast met governance zijn gewoonlijk verantwoordelijk voor het waarborgen dat een entiteit haar doelstellingen verwezenlijkt en voor de verslaggeving aan belanghebbenden. Indien de opdrachtgever niet dezelfde is als de verantwoordelijke partij is het veelal niet passend om direct over de verantwoordelijke partij te communiceren met deze partij of met degenen die zijn belast met governance.
56. In deze Standaard voor assurance-opdrachten worden met "belangrijke zaken met betrekking tot governance" die zaken bedoeld die naar voren komen uit de assurance-opdracht en die volgens de accountant belangrijk zijn voor degenen die belast zijn met governance. Tot de relevante zaken die van belang zijn voor governance behoren alleen die zaken die de accountant zijn gebleken tijdens de uitvoering van de assurance-opdracht. Indien de opdrachtvoorwaarden dit niet specifiek vereisen is de accountant niet verplicht procedures op te zetten met als specifieke doelstelling het signaleren van zaken die van belang zijn voor governance.

Specifieke aspecten publieke sector

1. Deze Standaard voor assurance-opdrachten is van toepassing voor alle accountants werkzaam binnen de publieke sector die onafhankelijk zijn van de entiteit waarvoor zij assurance-opdrachten uitvoeren. Indien accountant binnen de publieke sector niet onafhankelijk zijn van de entiteit waarvoor zij een assurance-opdracht uitvoeren dient deze Standaard te worden toegepast met een speciale verwijzing naar de aanwijzingen in voetnoot 2.

⁷ In veel landen zijn grondslagen ontwikkeld waarnaar verwezen kan worden bij het opzetten van gedragsregels voor governance. Deze grondslagen zijn vaak gericht op beursgenoteerde ondernemingen; ze kunnen echter ook dienstig zijn bij het verbeteren van de governance in andere soorten entiteiten. Er bestaat niet een exclusief model voor een goede governance. De structuur en gedragsregels daarvan verschillen van land tot land.

<i>Inleiding</i>	1 - 7
<i>De door de accountant verstrekte zekerheid inzake toekomstgerichte financiële informatie</i>	8 - 9
<i>Opdrachtaanvaarding</i>	10 - 12
<i>Kennis van de bedrijfsactiviteiten</i>	13 - 15
<i>Periode van de toekomstgerichte financiële informatie</i>	16
<i>Onderzoekswerkzaamheden</i>	17 - 25
<i>Presentatie en toelichting</i>	26
<i>Rapportering inzake een onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie</i>	27 - 33

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven inzake opdrachten voor het onderzoeken van en het rapporteren over toekomstgerichte financiële informatie. Dit omvat mede de werkzaamheden met betrekking tot het onderzoeken van veronderstellingen op basis van best mogelijke schattingen (verder aangeduid als schattingen) of op basis van hypothesen. Deze Standaard heeft geen betrekking op het onderzoeken van toekomstgerichte financiële informatie die in algemeen beschrijvende termen is gesteld, zoals die onder meer voorkomt in het jaarverslag, ofschoon veel van de hierna opgenomen procedures ook voor een dergelijk onderzoek van toepassing kunnen zijn.
2. **In een opdracht tot onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie dient de accountant toereikende informatie te verkrijgen teneinde vast te stellen dat:**
 - a. **De aan de toekomstgerichte financiële informatie ten grondslag liggende, door het bestuur gemaakte schattingen, niet onredelijk zijn en in geval van hypothesen deze aansluiten op het doel van de informatieverstrekking;**
 - b. **De toekomstgerichte financiële informatie op een juiste wijze is gebaseerd op de veronderstellingen;**
 - c. **De toekomstgerichte financiële informatie op een juiste wijze is gepresenteerd en alle veronderstellingen van materieel belang toereikend zijn toegelicht met inbegrip van een duidelijke vermelding of het schattingen of hypothesen betreft; en**
 - d. **De toekomstgerichte financiële informatie is opgesteld op dezelfde basis als de jaarrekening, met toepassing van aanvaardbare grondslagen van waardering en resultaatbepaling.**
3. Onder "toekomstgerichte financiële informatie" wordt verstaan financiële informatie welke is gebaseerd op verwachtingen omtrent toekomstige gebeurtenissen en mogelijke acties van een entiteit. Deze informatie is naar zijn aard uiterst subjectief waarbij het maken van afwegingen een belangrijke rol speelt. Toekomstgerichte financiële informatie wordt onderscheiden in prognoses en projecties of een combinatie van beide; bijvoorbeeld prognoses voor de termijn van een jaar, aangevuld met een projectie over 5 jaar.
4. Onder "prognose" wordt verstaan die toekomstgerichte financiële informatie welke is gebaseerd op veronderstellingen omtrent toekomstige gebeurtenissen waarvan het bestuur verwacht dat deze zullen plaatsvinden en de op grond daarvan te nemen acties, voor zover bekend op het moment dat de informatie wordt opgesteld (schattingen).

5. Onder "projectie" wordt verstaan die toekomstgerichte financiële informatie welke is gebaseerd op:
- Hypotheses omtrent toekomstige gebeurtenissen en door het bestuur te nemen acties, waarvan niet vaststaat dat ze daadwerkelijk zullen plaatsvinden, zoals in het geval van entiteiten die zich in een aanloopfase bevinden of overwegen een belangrijke wijziging in de aard van de bedrijfsactiviteiten aan te brengen; of
 - Een combinatie van schattingen en hypotheses.
6. Toekomstgerichte financiële informatie kan voorkomen in de vorm van financiële overzichten of een of meer elementen van financiële overzichten. De informatie kan zijn opgesteld:
- als een intern instrument voor het bestuur van de entiteit, bijvoorbeeld bij de voorbereiding van een investeringsbeslissing; of
 - voor verspreiding onder derden, bijvoorbeeld:
 - Een emissieprospectus om mogelijke beleggers te informeren over toekomstverwachtingen;
 - Een toekomstparagraaf in het jaarverslag gericht op aandeelhouders, regelgevende instanties en andere geïnteresseerden;
 - Een document ten behoeve van financiers dat bijvoorbeeld een overzicht van verwachte kasstromen kan bevatten.
7. Het bestuur van de entiteit is verantwoordelijk voor de opstelling en de presentatie van de toekomstgerichte financiële informatie, inclusief de beschrijving en toelichting van de daaraan ten grondslag liggende veronderstellingen. De accountant kan worden gevraagd de toekomstgerichte financiële informatie te onderzoeken en daarover te rapporteren, teneinde de geloofwaardigheid ten aanzien van de informatie te vergroten. Dit is onafhankelijk van de vraag of de toekomstgerichte financiële informatie bedoeld is voor gebruik door derden of voor intern gebruik.

De door de accountant verstrekte zekerheid inzake toekomstgerichte financiële informatie

8. Toekomstgerichte financiële informatie heeft betrekking op gebeurtenissen en acties die zich nog niet hebben voorgedaan en zich wellicht ook nooit zullen voordoen. Hoewel er wel gegevens aanwezig kunnen zijn ter onderbouwing van de veronderstellingen, waarop de toekomstgerichte finan-

ciële informatie is gebaseerd, zijn dergelijke gegevens in het algemeen eveneens toekomstgericht en derhalve speculatief van aard in tegenstelling tot de gegevens die normaliter beschikbaar zijn voor de controle van retrospectief gerichte financiële informatie. De accountant is daarom ook niet in staat een oordeel uit te spreken of de uitkomsten zoals weergegeven in de toekomstgerichte financiële informatie daadwerkelijk behaald zullen worden.

9. Verder zal het voor de accountant moeilijk zijn om, gegeven de aard van de gegevens die beschikbaar zijn, bij de beoordeling van de veronderstellingen waarop de toekomstgerichte financiële informatie is gebaseerd, zodanige zekerheid te verkrijgen dat een positief geformuleerd oordeel aangaande de veronderstellingen kan worden verstrekt. Dientengevolge verstrekt de accountant, indien hij in het kader van deze Standaard rapporteert over de aanvaardbaarheid van de door het bestuur van de entiteit opgestelde veronderstellingen, in het algemeen slechts een beperkte mate van zekerheid. Het staat de accountant echter vrij om, indien hij naar zijn oordeel voldoende mate van onderbouwing heeft verkregen, een positief geformuleerd oordeel aangaande de veronderstellingen te verstrekken.

Oprachtaanvaarding

10. De accountant zal bij zijn beslissing omtrent de aanvaardbaarheid van de opdracht tot onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie de volgende overwegingen betrekken:
 - Het beoogde gebruik van de toekomstgerichte financiële informatie.
 - De verspreidingskring van de toekomstgerichte financiële informatie (al dan niet beperkt).
 - De aard van de aan de toekomstgerichte financiële informatie ten grondslag liggende veronderstellingen, namelijk of het schattingen of hypothesen betreft.
 - De elementen, die in de toekomstgerichte financiële informatie opgenomen zullen worden.
 - De periode waarop de toekomstgerichte financiële informatie betrekking heeft.
11. **De accountant dient de opdracht niet te aanvaarden, of dient de opdracht terug te geven, indien de veronderstellingen op voorhand niet realistisch zijn of indien hij van mening is dat de toekomstgerichte financiële informatie niet geschikt is voor het beoogde gebruik.**
12. **De accountant en de opdrachtgever dienen overeenstemming te bereiken over de voorwaarden van de opdracht.** Het is zowel in het belang van de entiteit als van de accountant dat laatstgenoemde aan de opdrachtgever een opdrachtbevestiging stuurt, ter voorkoming van eventuele misverstanden omtrent inhoud en uitvoering van de opdracht. De opdrachtbevestiging bevat

de punten die zijn opgenomen onder paragraaf 10 van deze Standaard en stipuleert de verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit voor de veronderstellingen en voor het verstrekken aan de accountant van alle relevante informatie en basisgegevens die aan de veronderstellingen ten grondslag liggen.

Kennis van de bedrijfsactiviteiten

13. **De accountant dient voldoende kennis van de bedrijfsactiviteiten te verwerven teneinde in staat te zijn te beoordelen of rekening is gehouden met alle relevante omstandigheden die voor het opstellen van de toekomstgerichte financiële informatie van belang zijn.** De accountant zal ook inzicht moeten verkrijgen in het proces van totstandkoming van de toekomstgerichte financiële informatie bij de entiteit, bijvoorbeeld door de volgende aspecten te beoordelen:
- De interne beheersingsmaatregelen over de processen voor de opstelling van toekomstgerichte financiële informatieverzorging en de deskundigheid en ervaring van de personen die belast zijn met de opstelling daarvan.
 - De aard van de documentatie die door de entiteit is vervaardigd ter onderbouwing van de veronderstellingen.
 - De mate waarin gebruik is gemaakt van statistische en wiskundige technieken of computertoepassingen.
 - De methoden die zijn gebruikt voor de opstelling en toepassing van de veronderstellingen.
 - De nauwkeurigheid waarmee in voorgaande perioden toekomstgerichte financiële informatie is opgesteld en de redenen van belangrijke afwijkingen die daarna zijn gebleken.
14. **De accountant dient te beoordelen in welke mate het steunen op de historische financiële informatie van de entiteit gerechtvaardigd is.** De accountant zal kennis van de historische financiële informatie van de entiteit moeten bezitten om te beoordelen of de toekomstgerichte financiële informatie is opgesteld conform de grondslagen die bij de historische financiële informatie worden gebruikt en om als maatstaf te dienen bij de beoordeling van de door het bestuur van de entiteit gemaakte veronderstellingen. De accountant zal bijvoorbeeld nagaan of de historische financiële informatie is gecontroleerd of beoordeeld en of er bij de opstelling daarvan algemeen aanvaardbare grondslagen van waardering en resultaatbepaling zijn gebruikt.
15. Indien de bij de voorgaande historische financiële informatie verstrekte accountantsverklaring of de beoordelingsverklaring anders dan goedkeurend van aard was, of indien de entiteit zich in een

aanloopfase bevindt, houdt de accountant rekening met deze factoren en het effect daarvan op het onderzoek van de toekomstgerichte financiële informatie.

Periode van de toekomstgerichte financiële informatie

16. **De accountant dient de periode waarop de toekomstgerichte financiële informatie betrekking heeft te beoordelen.** Aangezien de veronderstellingen meer speculatief worden als de lengte van de periode toeneemt, zal in dat geval het vermogen van het bestuur van de entiteit om betrouwbare schattingen te maken afnemen. De periode mag niet langer zijn dan de tijdsperiode waarvoor redelijkerwijze nog veronderstellingen kunnen worden geformuleerd. Het navolgende geeft een aantal factoren aan die voor de beoordeling door de accountant van de periode van de toekomstgerichte financiële informatie van belang zijn:
- De doorlooptijd van belangrijke bedrijfsprocessen. Bijvoorbeeld in geval van een belangrijk bouwproject zal de periode die nodig is om het project uit te voeren bepalend kunnen zijn voor de periode waarvoor toekomstgerichte financiële informatie wordt opgesteld.
 - De mate van betrouwbaarheid van de veronderstellingen. Als de entiteit bijvoorbeeld een nieuw product introduceert zal de periode waarop de toekomstgerichte financiële informatie betrekking heeft relatief kort kunnen zijn en in segmenten worden verdeeld, zoals weken en maanden. Anderzijds, als de enige activiteit van de entiteit is het verhuren van een activum gedurende een langere termijn, kan een relatief lange periode aanvaardbaar zijn.
 - De behoefte van de gebruikers. Toekomstgerichte financiële informatie kan bijvoorbeeld worden opgesteld in verband met de aanvraag van een lening voor de periode die nodig is om voldoende middelen voor de terugbetaling te genereren. Anderzijds kan de informatie zijn opgesteld ten behoeve van toekomstige beleggers in nieuwe obligaties om de aanwending van de verkregen middelen aan te geven.

Onderzoekswerkzaamheden

17. **Bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de uit te voeren werkzaamheden, dient de accountant de volgende factoren in zijn overwegingen te betrekken:**
- a. de kans op onjuistheden van materieel belang;
 - b. de opgedane kennis bij eerdere opdrachten;

- c. **de bekwaamheid van het bestuur van de entiteit in het opstellen van toekomstgerichte financiële informatie;**
 - d. **de mate waarin de toekomstgerichte financiële informatie beïnvloed is door subjectieve factoren van de kant van het bestuur van de entiteit; en**
 - e. **de toereikendheid en betrouwbaarheid van de onderliggende gegevens.**
18. De accountant beoordeelt de herkomst en de betrouwbaarheid van de gegevens die ten grondslag liggen aan de schattingen van het bestuur van de entiteit. Toereikende informatie over de onderbouwing van dergelijke veronderstellingen kan worden ontleend aan interne en/of externe bronnen, met inbegrip van een beoordeling van de veronderstellingen in het licht van historische gegevens. Tevens moet worden beoordeeld of de veronderstellingen zijn gebaseerd op plannen die passen binnen de mogelijkheden van de entiteit.
19. Indien hypothesen worden gebruikt beoordeelt de accountant of er rekening is gehouden met alle belangrijke implicaties daarvan. Indien bijvoorbeeld wordt verwacht dat de omzet zal stijgen boven de huidige productiecapaciteit van de entiteit, moet in de toekomstgerichte financiële informatie ook aandacht worden besteed aan de noodzakelijke investering voor uitbreiding van de productiecapaciteit of de kosten van andere oplossingen om de beoogde verkopen te realiseren zoals bijvoorbeeld het uitbesteden van een deel van de productie.
20. Hoewel het niet beslist noodzakelijk is onderbouwing te verkrijgen van de hypothesen zal de accountant wel vaststellen, dat deze passen binnen de doelstelling van de toekomstgerichte financiële informatie en er geen reden is om aan te nemen dat deze duidelijk onrealistisch zijn.
21. De accountant overtuigt zich ervan dat de veronderstellingen van het bestuur van de entiteit op een juiste wijze in de toekomstgerichte financiële informatie zijn verwerkt, bijvoorbeeld door het opnieuw uitvoeren van berekeningen en het beoordelen van de interne consistentie van de informatie. Hieronder wordt verstaan het vaststellen dat de voorgenomen acties van het bestuur van de entiteit op elkaar aansluiten en dat de berekening van bedragen waarbij dezelfde gegevens worden gehanteerd, zoals rentepercentages, op een consistente wijze is geschied.
22. De accountant richt zijn aandacht op de vraag in welke mate onderdelen die bijzonder gevoelig zijn voor variaties, een effect van materieel belang hebben op de uitkomsten van de toekomstgerichte financiële informatie. Dit zal de omvang van de door de accountant te verrichten werkzaamheden beïnvloeden. Eveneens heeft dit effect op de beoordeling door de accountant van de aanvaardbaarheid en de toereikendheid van de toelichting bij de toekomstgerichte financiële informatie.

23. Als de accountant de opdracht heeft een of meer elementen van de toekomstgerichte financiële informatie te onderzoeken, bijvoorbeeld een afzonderlijk opgenomen deel van een financieel overzicht, is het van belang dat hij tevens de samenhang met het geheel beoordeelt.
24. Voor zover in de toekomstgerichte financiële informatie gegevens zijn opgenomen die betrekking hebben op een verstreken deel van de lopende verslagperiode, beoordeelt de accountant in welke mate er ten aanzien van de historische informatie werkzaamheden moeten worden verricht. Deze werkzaamheden zullen variëren afhankelijk van de omstandigheden, bijvoorbeeld de mate waarin de periode waarop de toekomstgerichte financiële informatie betrekking heeft inmiddels al is verstreken.
25. **De accountant dient van het bestuur van de entiteit een schriftelijke bevestiging te verkrijgen aangaande het beoogde gebruik van de toekomstgerichte financiële informatie, de volledigheid van de belangrijkste veronderstellingen en het aanvaarden van de verantwoordelijkheid voor de inhoud van de toekomstgerichte financiële informatie.**

Presentatie en toelichting

26. Bij het beoordelen van de presentatie van en de toelichting op de toekomstgerichte financiële informatie zal de accountant, in aanvulling op de specifieke wettelijke bepalingen, andere voorschriften en professionele regelgeving, moeten vaststellen dat:
 - a. presentatie van de toekomstgerichte financiële informatie gericht is op het beoogde doel en niet misleidend is;
 - b. de grondslagen van waardering en resultaatbepaling op een duidelijke wijze in de toelichting bij de toekomstgerichte financiële informatie zijn uiteengezet;
 - c. de veronderstellingen op een toereikende wijze in de toelichting bij de toekomstgerichte financiële informatie zijn uiteengezet. Het moet duidelijk zijn of de veronderstellingen betrekking hebben op schattingen of op hypothesen. Als de veronderstellingen betrekking hebben op onderdelen die van materieel belang zijn en die in hoge mate onzeker zijn, is het vereist dat deze onzekerheid en de daaruit voortvloeiende onzekerheid ten aanzien van de uitkomsten toereikend zijn uiteengezet;
 - d. de datum vermeld is waarop de toekomstgerichte financiële informatie werd opgesteld. Het bestuur van de entiteit moet bevestigen dat de veronderstellingen tot op die datum aanvaardbaar zijn, zelfs al zouden de onderliggende gegevens in een eerdere tijdsperiode zijn verzameld;

- e. indien in de toekomstgerichte financiële informatie bepaalde uitkomsten zijn weergegeven in de vorm van een reeks, de onderbouwing daarvan duidelijk is aangegeven en die reeks niet op grond van bevooroordeelde of misleidende motieven is opgenomen; en
- f. eventuele wijzigingen in de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling sedert de laatst uitgebrachte financiële overzichten zijn toegelicht, tezamen met de redenen voor de wijziging en het effect daarvan op de toekomstgerichte financiële informatie.

Rapportering inzake een onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie

27. Het rapport inzake een onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie dient de volgende elementen te bevatten:
- a. het opschrift;
 - b. de geadresseerde;
 - c. de identificatie van de toekomstgerichte financiële informatie;
 - d. een verwijzing naar algemeen aanvaarde standaarden met betrekking tot het onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie;
 - e. de vermelding dat het bestuur van de entiteit verantwoordelijk is voor de toekomstgerichte financiële informatie, met inbegrip van de veronderstellingen waarop deze is gebaseerd;
 - f. een vermelding van het doel van de toekomstgerichte financiële informatie en/of de beperkte verspreidingskring;
 - g. een negatief dan wel positief geformuleerde assurance mededeling met betrekking tot de vraag of de veronderstellingen een redelijke basis vormen voor de toekomstgerichte financiële informatie;
 - h. een oordeel in welke mate de toekomstgerichte financiële informatie op een aanvaardbare wijze gebaseerd is op de als uitgangspunt gekozen veronderstellingen en de presentatie ervan in overeenstemming is met de van toepassing zijnde grondslagen;
 - i. een toereikend omschreven 'waarschuwing' omtrent de realiseerbaarheid van de in de toekomstgerichte financiële informatie opgenomen uitkomsten;

- j. de datum van het onderzoeksrapport, welke de datum van het voltooiën van de werkzaamheden dient te zijn;
 - k. het adres van de accountant; en
 - l. de ondertekening (naam accountant met vermelding naam accountantspraktijk).
28. Een dergelijk rapport bevat:
- Een vermelding dat op grond van het onderzoek naar de onderbouwing van de veronderstellingen, de accountant niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de veronderstellingen geen redelijke basis vormen voor de toekomstgerichte financiële informatie.
 - Een oordeel of de toekomstgerichte financiële informatie op een juiste wijze op basis van de veronderstellingen is opgesteld en de presentatie in overeenstemming is met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving.
 - Een vermelding dat:
 - de werkelijke uitkomsten naar alle waarschijnlijkheid zullen afwijken van de voorspelling, aangezien de veronderstelde gebeurtenissen zich veelal niet zullen voordoen zoals verwacht en de afwijking daarvan van materieel belang kan zijn. Als de toekomstgerichte financiële informatie is weergegeven in de vorm van een reeks zal worden vermeld dat er geen zekerheid bestaat dat de werkelijke uitkomsten daadwerkelijk binnen de aangegeven schaal zullen vallen, en
 - als het een projectie betreft, de toekomstgerichte financiële informatie is opgesteld voor (doel vermelden) en dat daarbij gebruik is gemaakt van een samenstel van veronderstellingen, inclusief hypothesen waarvan niet vaststaat dat deze daadwerkelijk zullen plaatsvinden. Derhalve worden de lezers erop gewezen dat de toekomstgerichte financiële informatie niet bruikbaar is voor een ander dan het aangegeven doel.
29. -
30. -

31. Indien de accountant van mening is dat de presentatie en toelichting van de toekomstgerichte financiële informatie niet toereikend zijn, dient de accountant al naar gelang de omstandigheden een onderzoeksrapport met beperking of een afkeurend onderzoeksrapport inzake de toekomstgerichte informatie te verstrekken of de opdracht terug te geven.
Een voorbeeld daarvan kan zijn een onvoldoende toelichting over de invloed van wijzigingen in de veronderstellingen die van grote betekenis zijn voor de uitkomsten.
32. Indien de accountant van mening is dat één of meer belangrijke veronderstellingen géén redelijke basis vormen voor de toekomstgerichte financiële informatie omdat deze niet adequaat zijn, of door de aard van de gehanteerde hypothesen, dient hij een afkeurend onderzoeksrapport inzake de toekomstgerichte informatie te geven of de opdracht terug te geven.
33. Indien het onderzoek wordt beïnvloed door omstandigheden die het uitvoeren van één of meer door de accountant noodzakelijk geachte procedures onmogelijk maken, dient de accountant of de opdracht terug te geven of zich van een oordeel te onthouden en te vermelden omtrent welke aangelegenheid onzekerheid bestaat en welke oorzaken en/of omstandigheden tot deze onzekerheid hebben geleid.

<i>Inleiding</i>	1 - 2
<i>Doelstelling</i>	3
<i>Definities</i>	4
<i>Vereisten</i>	5 - 39
<i>Toepassingsgerichte aanwijzingen</i>	T1 - T67

Inleiding

Reikwijdte van deze Standaard (Ref: par. T1 - T2)

1. Deze Standaard ondersteunt de accountant bij het uitvoeren van een assurance-opdracht inzake een maatschappelijk verslag. Deze Standaard is van toepassing op zowel assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen die zijn gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid (korthedshalve: een controleopdracht) als op assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen die zijn gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid (korthedshalve: een beoordelingsopdracht). Een mengvorm van beide soorten opdrachten is eveneens aanvaardbaar. In het laatste geval dient een duidelijke identificatie van de beide delen plaats te vinden.
Aangezien deze Standaard van toepassing is op zowel controleopdrachten als beoordelingsopdrachten is, indien noodzakelijk, in de paragrafen expliciet de verschillen tussen de vereisten en de toelichting daarop weergegeven.
2. Het doel van een assurance-opdracht inzake een maatschappelijk verslag is dat een accountant onderzoekt of de informatie in het maatschappelijk verslag voldoet aan de van toepassing zijnde verslaggevingscriteria. De optiek van de beoogde gebruikers van het maatschappelijk verslag staat bij dit soort assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen centraal.

Doelstelling

3. De doelstelling van de accountant is het verkrijgen van een deugdelijke grondslag voor zijn conclusie dat het maatschappelijk verslag een betrouwbare en toereikende weergave vormt van het beleid van de verslaggevende entiteit ten aanzien van maatschappelijk verantwoord ondernemen, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de entiteit op dat gebied in een verslagperiode.

Definities

4. In deze Standaard wordt verstaan onder (par. T 3 - T 10):
Externe materiedeskundige: een materiedeskundige van buiten de eigen entiteit
Beoogde (groepen van) gebruikers: de belanghebbenden bij de gedragingen van de entiteit en de inhoud van het maatschappelijk verslag van die entiteit.
Gerechtigde informatiebehoefte: de informatie die door representatieve vertegenwoordigers van beoogde gebruikers (groepen) kan worden verlangd op grond van wetten, algemeen aanvaarde verslaggevingsrichtlijnen, jurisprudentie of afspraken die tussen de verslaggevende entiteit en beoogde gebruikers (groepen) zijn gemaakt.

Maatschappelijk verslag¹: een publicatie over een verslagperiode waarin een verslaggevende entiteit beoogde gebruikers informeert en verantwoording aflegt over het beleid van de verslaggevende entiteit ten aanzien van maatschappelijk verantwoord ondernemen, en van de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de entiteit op dat gebied.

Verslaggevende entiteit een entiteit die verantwoordelijk is voor het opstellen en het openbaar maken van een maatschappelijk verslag en die een assurance-opdracht verstrekt aan een accountant met betrekking tot het maatschappelijk verslag.

Verslaggevingscriteria: de verslaggevingscriteria zijn de benchmarks die worden gebruikt voor het evalueren of toetsen van het maatschappelijk verslag, waaronder, voor zover van belang die voor de beginselen die door de verslaggevende entiteit bij het opstellen daarvan in acht worden genomen.

Vereisten

Algemeen en opdrachtaanvaarding

Opdrachtbevestiging (Ref. par. T11 - T17)

5. Voorafgaand aan het aanvaarden van de assurance-opdracht dient de accountant vast te stellen dat:
 - a. hij onafhankelijk van de opdrachtgever is;
 - b. de opdracht rationeel is;
 - c. hij voldoet aan de vereisten van deskundigheid met betrekking tot de opdracht;
 - d. de verwachting gerechtvaardigd is dat het bestuur van de verslaggevende entiteit integer is;
 - e. de verwachting gerechtvaardigd is dat de door de verslaggevende entiteit gehanteerde verslaggevingscriteria toepasbaar ('suitable') zijn;
 - f. de verwachting gerechtvaardigd is dat toereikende assurance-informatie kan worden verkregen voor het doel van de opdracht.

¹ In de praktijk wordt een maatschappelijk verslag ook wel een duurzaamheidsverslag genoemd, Corporate Responsibility Report, Sustainability Report of Triple Bottom Line Report. In navolging van de Handreiking van de RJ hanteert deze Standaard de term 'maatschappelijk verslag'. De publicatie van het maatschappelijk verslag kan op verschillende manieren plaatsvinden. Deze Standaard gaat ervan uit dat dit gebeurt als een zelfstandige leesbare verantwoording (een 'stand alone' verslag). Indien publicatie op een andere wijze volgens algemeen aanvaarde criteria plaatsvindt zijn de aanwijzingen naar analogie toepasbaar.

6. De accountant dient de assurance-opdracht zowel te richten op de juistheid als op de volledigheid van de in het maatschappelijk verslag opgenomen informatie. Het is de accountant toegestaan beperkingen die betrekking kunnen hebben op de aspecten juistheid en/of volledigheid te aanvaarden. Deze beperkingen dienen in het verslag te zijn toegelicht en kunnen betrekking hebben op beperkingen in het verslag dan wel in het onderzoek.
7. De accountant dient bij het aanvaarden van de opdracht met het bestuur van de verslaggevende entiteit afspraken te maken over de wijze waarop zal worden gehandeld indien negatieve bevindingen uit het onderzoek naar voren komen.
8. Indien een opdrachtgever een controleopdracht tijdens de uitvoering ervan wil wijzigen in een beoordelingsopdracht dient de accountant na te gaan of de redenen daarvoor acceptabel en rationeel zijn. Het is de accountant niet toegestaan een dergelijke wijziging te accepteren wanneer deze is bedoeld om een negatieve conclusie of een onthouding van een conclusie te voorkomen.
9. De accountant dient zodanige maatregelen te treffen dat hij de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de uitvoering van het onderzoek kan dragen. Indien hij externe materiedeskundigen inschakelt, dient hij dit in de schriftelijke opdrachtbevestiging vast te leggen. De ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant komt tot uitdrukking in het door hem ondertekenen van het assurance-rapport. Indien hij interne materiedeskundigen inschakelt, kunnen deze met de accountant het assurance-rapport mede ondertekenen.
10. **De accountant dient in de opdrachtbevestiging vast te leggen dat hij alle relevante bevindingen, die voor het bestuur van de verslaggevende entiteit respectievelijk de organen belast met governance van belang zijn, tijdig schriftelijk aan de betrokkenen rapporteert.**
11. **De accountant dient in de opdrachtbevestiging vast te leggen dat hij bij aanwijzingen van fraude volgens de geldende regelgeving voor accountants zal handelen.**

Beoordelen van de verslaggevingscriteria (Ref. par. T18 - T24)

12. De accountant dient te beoordelen of de door de bestuur van de entiteit gekozen algemeen aanvaarde en specifiek ontwikkelde verslaggevingscriteria toepasbaar zijn. Indien de keuzes van de criteria naar zijn oordeel niet of niet in voldoende mate toepasbaar zijn, dient hij de opdracht niet te aanvaarden dan wel dit in het assurance-rapport te vermelden.
13. De accountant dient het besluitvormingsproces van het bestuur van de entiteit omtrent de keuze van de informatie en de diepgang ervan in het verslag (verslaggevingsmaterialiteit) te beoordelen en minimaal vast te stellen dat het verslag niet misleidend is of kan zijn als gevolg van onder- of overbelichting van bepaalde groepen van beoogde gebruikers en/of onderwerpen

en/of informatie over deze onderwerpen en dat wordt voldaan aan de gerechtvaardigde informatie-behoefte van de beoogde gebruikers.

Deskundigheid (Ref: par. T25)

14. De accountant dan wel het assurance-team dient te beschikken over de voor het uitvoeren van de assurance-opdracht benodigde deskundigheid, te weten kennis, ervaring en vaardigheden in de volgende gebieden:
 - a. 'controle';
 - b. 'materie inzake het onderzoeksobject';
 - c. management- en informatiesystemen;
 - d. externe verslaggeving en verslaggevingsrichtlijnen en relevante maatschappelijke en politieke 'issues'.

15. De accountant dient een assurance team met voldoende ervaring en vaardigheden op de hiervoor genoemde kennisgebieden samen te stellen, dat in staat is de vereiste assurance-informatie te identificeren en te verzamelen. Het assurance-team kan multidisciplinair zijn met daarin opgenomen personen uit andere beroepsgroepen (materiedeskundigen). De accountant dient een zodanig inzicht in de relevante onderwerpen van het maatschappelijk verslag te hebben dat hij zijn verantwoordelijkheid als leider van een assurance team kan dragen.

Samenwerken met externe materiedeskundigen (Ref: par. T26 - T27)

16. Indien de accountant gebruik maakt van een externe materiedeskundige dient hij te handelen conform Standaard 620, "Gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen".

17. Indien de accountant gebruik maakt van een externe materiedeskundige dient hij met hem overeen te komen dat zij met elkaar over de planning en uitvoering van de opdracht overleggen en dat de materiedeskundige zijn bevindingen schriftelijk aan de accountant rapporteert. De accountant dient de werkzaamheden van de materiedeskundige en de uitkomsten daarvan te beoordelen.

Samenwerken met de interne accountantsfunctie

18. Indien de accountant gebruik maakt van een bij de verslaggevende entiteit functionerende interne accountant dient hij te handelen conform Standaard 610, "Gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne accountantsfunctie".

Risicoanalyse (Ref: par. T28 - T35)

19. De accountant dient een goed inzicht te verkrijgen in de branche waarin de verslaggevende entiteit werkzaam is en in de kenmerken van de entiteit zelf, inclusief de belangrijke bedrijfsrisico's met betrekking tot het maatschappelijk verantwoord ondernemen en de verslaggeving daaromtrent.
20. De accountant dient een goed inzicht te verkrijgen in de corporate governance, de interne beheersingsomgeving en de beheersingsactiviteiten. Hij dient een zodanig inzicht in de interne beheersingsomgeving te verkrijgen dat dit voldoende is om de integriteit van het bestuur, de toezichthouders en de uitvoerende functionarissen in de entiteit vast te kunnen stellen, alsmede van de houding van organen die zijn belast met governance waaromtrent in het maatschappelijk verslag verantwoording wordt afgelegd.
21. De accountant dient een inschatting van het inherente risico en het interne beheersingsrisico van de verslaggevende entiteit te maken, die is gericht op de factoren die van materieel belang kunnen zijn voor de inhoud van het maatschappelijk verslag.

Systeemgerichte werkzaamheden (Ref: par. T36 - T43)

22. De accountant dient te beoordelen of de relevante informatiesystemen aan de daaraan te stellen eisen voldoen. Indien zij daaraan niet voldoen, dient hij na te gaan of hij door het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden in staat is toereikende assurance-informatie te verkrijgen. Indien dat niet het geval is, dient hij na te gaan wat daarvan de invloed op zijn assurance-rapport is.
23. *Controleopdrachten:* Indien de accountant op de interne beheersingsmaatregelen kan en wil steunen, dient hij de effectiviteit van de werking daarvan vast te stellen.
Beoordelingsopdrachten: De toetsing van de effectiviteit van de werking van de interne beheersingsmaatregelen behoort niet tot de werkzaamheden van een beoordelingsopdracht.

Gegevensgerichte werkzaamheden (Ref: par. T44 - T46)

24. Ongeacht het vastgestelde niveau van inherent risico en intern beheersingsrisico dient de accountant bepaalde gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren,
Controleopdrachten: Hierbij worden voornamelijk de volgende typen van werkzaamheden onderscheiden:
 - a. het inwinnen van inlichtingen;
 - b. cijferanalyse (cijferbeoordelingen en verbandcontroles);

- c. verificatie van informatie met documenten en andere primaire bronnen van assurance-informatie;
- d. detailcontroles.

De accountant bepaalt de omvang en de tijdsfasering van deze maatregelen op basis van verkregen inzicht in de systemen en zijn vakkundige oordeelsvorming.

Beoordelingsopdrachten: Hierbij worden voornamelijk de volgende typen van werkzaamheden onderscheiden:

- a. het inwinnen van inlichtingen;
- b. cijferanalyse (cijferbeoordelingen en verbandcontroles);
- c. afstemmen van informatie met documenten.

Indien de accountant redenen heeft aan te nemen dat de informatie waarop de beoordeling zich richt onjuistheden van materieel belang bevat, dient hij die aanvullende werkzaamheden te verrichten die voor het vormen van zijn vakkundige oordeelsvorming noodzakelijk zijn

Totaalbeeld maatschappelijk verslag (Ref: par. T47)

- 25. De accountant dient het totaalbeeld van het maatschappelijk verslag te evalueren. Daarbij dient hij in ieder geval vast te stellen dat de verstrekte informatie niet misleidend is, het verslag qua inhoud evenwichtig is en de behandelde onderwerpen duidelijk en toereikend zijn toegelicht.

Bijzonderheden voor multi-locaties (Ref: par. T48 - T49)

- 26. Voor de planning en de uitvoering van de werkzaamheden voor multi-locatie-organisaties dient de accountant te overwegen onderscheid aan te brengen tussen de relevantie van groepsonderdelen en locaties op basis van hun aard of omvang en/of hun specifieke risico's.

Verkrijgen van aanvullende assurance-informatie (Ref: par. T50)

- 27. De accountant dient een schriftelijke mededeling van het bestuur te verkrijgen waarin deze haar verantwoordelijkheid voor de inhoud van het maatschappelijk verslag bevestigt en verklaart dat zij het verslaggevingsbeleid van de entiteit en de gehanteerde criteria toereikend acht en dat alle informatie die naar haar mening van materieel belang is voor de beoogde gebruikers in het verslag is opgenomen.

28. Indien de entiteit over een Raad van Commissarissen beschikt, dient de accountant in het gesprek met deze Raad te vragen naar haar visie inzake het verslaggevingsbeleid van de entiteit, de gehanteerde verslaggevingscriteria en de toereikendheid van het maatschappelijk verslag als geheel.
29. Indien het bestuur van de verslaggevende entiteit weigert een schriftelijke mededeling af te geven dan wel de Raad van Commissarissen weigert een gesprek met de accountant aan te gaan aangaande het maatschappelijk verslag, dient de accountant de consequenties hiervan voor de strekking van zijn conclusie na te gaan.
30. De accountant dient vast te stellen dat in het maatschappelijk verslag duidelijk is aangegeven welke onderdelen van het maatschappelijk verslag zijn gecontroleerd, welke zijn beoordeeld en welke buiten de opdracht zijn gebleven.
31. De accountant dient alle informatie die gelijktijdig met het maatschappelijk verslag openbaar wordt gemaakt kritisch te lezen. Hierbij dient hij vast te stellen dat deze informatie niet in tegenpraak is met het maatschappelijk verslag.

Documentatie

32. De accountant dient alle belangrijke overwegingen en beslissingen voor het accepteren van de opdracht, het eventueel wijzigen van de opdracht, het plannen van de werkzaamheden en zijn bevindingen die zijn verkregen bij de uitvoering van die werkzaamheden in zijn dossier vast te leggen conform Standaard 230, "Controledocumentatie".

Het assurance-rapport (Ref: par. T51 - T67)

33. De accountant dient aan te geven welke onderdelen van het maatschappelijk verslag zijn gecontroleerd, welke zijn beoordeeld en welke buiten de opdracht zijn gebleven. Het assurance-rapport dient een aantal verplichte basiselementen te bevatten.
34. Indien er sprake is van een beperking in het onderzoek dan wel in het verslag, dient de accountant dit in zijn assurance-rapport tot uitdrukking te brengen, en te verwijzen naar de in het maatschappelijk verslag opgenomen motivering van het bestuur van de entiteit.
35. Indien de accountant in de loop van de uitvoering van de opdracht tot de conclusie komt dat hij de gehanteerde verslaggevingscriteria niet toepasbaar acht, dient hij dit in zijn assurance-rapport tot uitdrukking te brengen.
36. Indien de accountant in het assurance-rapport melding maakt van de inschakeling van externe materiedeskundigen dan dient hij daaraan toe te voegen dat hij de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de gehele opdracht draagt.

37. Bij een beoordelingsopdracht dient de accountant aan te geven dat de werkzaamheden beperkter zijn dan die bij een controleopdracht, waardoor bij dit onderzoek door hem minder zekerheid wordt gezocht en verkregen dan bij een controleopdracht.
38. Bij een combinatie van een controle- en een beoordelingsopdracht mag geen alomvattende conclusie worden geformuleerd.

Specifieke aspecten publieke sector

39. Indien een assurance-opdracht wordt uitgevoerd door accountants die niet onafhankelijk zijn van de entiteit waarvoor zij de opdracht uitvoeren (interne accountants of accountants in de publieke sector), dient de accountant deze Standaard toe te passen met een speciale verwijzing naar de aanwijzingen in de voetnoten 2 en 4 van Standaard 3000, "Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie".

Toepassingsgerichte aanwijzingen

Het maatschappelijk verslag (Ref: par. 1 - 2)

- T1. Deze standaard kent parallellen met en verschillen ten opzichte van de controle van historische financiële informatie. Deze verschillen hebben vooral betrekking op de volgende zaken.
 - a. De kwantitatieve informatie waarover in een maatschappelijk verslag wordt gerapporteerd wordt veelal niet gemeten in uniforme (geld)eenheden maar in eenheden die onafhankelijk van elkaar zijn (bijvoorbeeld performance-indicatoren over de emissie van kooldioxide en performance-indicatoren over het screenen van leveranciers en contractors ten aanzien van hun eerbiediging van de mensenrechten).
 - b. De kwantitatieve informatie waarover in een maatschappelijk verslag wordt gerapporteerd is meestal niet te ontleen aan een sluitend registratiesysteem. Het systeem van dubbel boekhouden dat in verschillende opzichten bepalend is voor de aanpak van de controle van historische financiële informatie ontbreekt hierbij vaak. Een sluitende waardekringloop is veelal niet aanwezig en de registraties zijn dikwijls 'stand-alone'.
 - c. Naast de kwantitatieve informatie is de kwalitatieve informatie (bijvoorbeeld beleid en management) van minstens even groot belang.
 - d. Niet voor alle onderwerpen die in een maatschappelijk verslag aan de orde worden gesteld, bestaan interne systemen voor risicobeheersing en informatieverzameling die vergelijkbaar zijn met die voor historische financiële informatie. Eventueel aanwezige systemen voor risi-

- cobeheersing en informatieverzameling bevatten veelal minder waarborgen voor volledigheid en juistheid dan een systeem voor de historische financiële verslaggeving.
- e. Een maatschappelijk verslag is gericht op een aanzienlijk bredere en minder homogene groep van beoogde gebruikers dan de historische financiële informatie. De beoogde gebruikers (groepen) van een maatschappelijk verslag kunnen onderling sterk verschillende gebruiksdoelen en verwachtingen ten aanzien van de omvang en de diepgang van de te ontvangen gerechtvaardigde informatiebehoefte hebben.
 - f. De verslaggevingscriteria voor maatschappelijke verslagen zijn van veel recentere datum en minder ver ontwikkeld dan die voor historische financiële informatie.
 - g. Een wettelijke controleplicht voor maatschappelijke verslagen bestaat nog niet.
- T2. Het vorenstaande leidt, in vergelijking met de controle van historische financiële informatie tot de volgende kenmerken van de controle c.q. de beoordeling van een maatschappelijk verslag.
- a. Er gelden specifieke deskundigheidseisen. De vereiste kennis, ervaring en vaardigheden bij het onderzoeken van een maatschappelijk verslag maakt dat veelal wordt samengewerkt in multidisciplinaire teams.
 - b. De keuzes van de verslaggevende entiteit met betrekking tot de inhoud van het maatschappelijk verslag nemen een belangrijker plaats in dan bij historische financiële informatie. De accountant is alert op de consistentie van de keuzes die door de verslaggevende entiteit worden gemaakt.
 - c. Het kan economisch rationeel zijn bepaalde onderwerpen buiten de controle of de beoordeling van het maatschappelijk verslag te houden, zoals onderwerpen die alleen tegen onverantwoord hoge kosten zouden kunnen worden gecontroleerd of beoordeeld.
 - d. De opdracht kent grotere vaktechnische en economische beperkingen. Dit vereist dat deze beperkingen in het assurance-rapport duidelijk uiteengezet moeten worden ter vermindering van een verwachtingskloof.
 - e. De risicobenadering als onderdeel van de werkzaamheden blijft belangrijk, maar krijgt voor een deel een andere invulling door de explicietere aandacht voor de belangen van de verschillende groepen van beoogde gebruikers.
 - f. Omdat relatief veel informatie in een maatschappelijk verslag kwalitatief van aard is, zal voor die informatie de nadruk op interviews, de toetsing op deze informatie van de sys-

temen van interne beheersing, het beoordelen van de integriteit van de voor die informatie verantwoordelijke functionarissen, de evaluatie van de naleving van gedragscodes en dergelijke liggen.

- g. De rapportering van de conclusies in het assurance-rapport kan (vooralsnog) niet tot uniforme teksten worden gestandaardiseerd.

Definities (Ref: par. 4)

- T3. De beoogde gebruikers staan centraal voor de verslaggevende entiteit en voor de accountant. Deze Standaard hanteert daarbij de volgende begrippen:
- beoogde gebruikers (groepen);
 - gerechtvaardigde informatiebehoeften;
 - representatieve vertegenwoordigers van beoogde gebruikers (groepen).

Beoogde gebruikers (groepen)

- T4. De verslaggevingscriteria moeten zijn opgesteld vanuit het oogpunt van beoogde gebruikers. De verslaggevingscriteria moeten ook invulling geven aan de rol van beoogde gebruikers (groepen) in relatie tot de verslaggevende entiteit.
- T5. De verslaggevende entiteit kan zelf eveneens een periodieke en geformaliseerde beoogde gebruikersdialoog voeren, maar er zijn ook andere bronnen denkbaar voor het voldoen aan de 'gerechtvaardigde informatiebehoeften van beoogde gebruikers' zoals de normale communicatie van de entiteit met beoogde gebruikers en andere belanghebbenden via haar website of de afhandeling van klachten. De Ondernemingsraad kan dienen als een belangrijke bron voor het definiëren van de informatiebehoeften van de werknemers. Visies van beoogde gebruikers en andere belanghebbenden kunnen ook blijken via de Raad van Commissarissen en uit de media.
- T6. Het doel van de afstemming van de informatie op de beoogde gebruikers kan worden bereikt door als denkkader een volgende indeling in zes gebruikersgroepen te hanteren hetgeen ten dele een substituuat is voor een formele beoogde gebruikersdialoog:
- a. leveranciers van goederen en diensten (de inkoopmarkt), inclusief eventuele partners op de inkoopmarkt bij het gezamenlijk inkopen van goederen en diensten;

- b. medewerkers van de verslaggevende entiteit;
 - c. afnemers en finale gebruikers van geleverde goederen en diensten (de verkoopmarkt);
 - d. belanghebbenden bij de invloed die de verslaggevende entiteit heeft op de sociale aspecten binnen de samenleving;
 - e. belanghebbenden bij de invloed die de verslaggevende entiteit heeft op het milieu;
 - f. financieel en economisch belanghebbenden, zoals aandeelhouders en andere kapitaalverschaffers.
- T7. Een beoogde gebruiker kan in meerdere van vorenstaande groepen vallen. Bijvoorbeeld, een werknemer heeft belangen bij het maatschappelijk verslag als lid van de groepen b, d en e. De groeipdeling maakt het gemakkelijk het volledigheidstoets eenvoudig en praktisch toe te passen.
- T8. Voor de toets op de volledigheid zijn de volgende drie vragen van belang.
- a. Is het verslag op alle zes groepen van beoogde gebruikers van het maatschappelijk verslag gericht?
 - b. Worden voor elk van de zes groepen van beoogde gebruikers van het maatschappelijk verslag de relevante onderwerpen behandeld om een verantwoord beeld te verkrijgen, rekening houdend met de tendensen in het te presenteren materiaal?
 - c. Wordt per onderwerp ten minste de relevante informatie verschaft om een verantwoord beeld van die onderwerpen te verkrijgen?

Als aan deze volledigheidseis niet is voldaan, kan dit gevolgen hebben voor het assurance-rapport.

Gerechtigde informatiebehoeften

- T9. Ten behoeve van het vaststellen dat is voldaan aan de gerechtigde informatiebehoeften van de beoogde gebruikers kunnen de volgende werkzaamheden worden verricht:
- vaststellen dat de verslaggevingscriteria die de entiteit hanteert naar doel en inhoud worden nageleefd;
 - uitvoeren van de toets op de volledigheid van het verslag;

- nagaan of intern en extern bronnen van informatie over belangen van beoogde gebruikers beschikbaar zijn die ook tot verwerking in het maatschappelijk verslag zouden dienen te leiden, waartoe ook navraag bij de Raad van Commissarissen behoort;
- beoordelen of de interne afhandeling van meldingen van 'klokkenluiders' en/of externe klachten adequaat is en vaststellen van het eventuele effect daarvan op de inhoud van het maatschappelijk verslag.

Representatieve vertegenwoordigers van beoogde gebruikers(groepen)

T10. Het begrip 'representatieve vertegenwoordiger van beoogde gebruikers (groepen)' is bedoeld om aan te geven dat het materialiteitsbeginsel meeweegt. 'Extreme eisen' aan de entiteit voor wat de inhoud van het maatschappelijk verslag betreft, behoeven door haar niet te worden gehonoreerd. Het is aan te bevelen dat een entiteit zich ook in een dergelijk geval zo veel mogelijk verantwoordt over haar gedrag en daarbij rekening houdt met de visies van alle betrokken partijen. Transparantie in de verslaggeving is voor iedere belanghebbende van belang.

Algemeen en opdrachtaanvaarding

Opdrachtbevestiging (Ref. par. 5 - 11)

- T11. De accountant overlegt bij de aanvaarding van de opdracht met het bestuur van de verslaggevende entiteit over de wijze waarop laatstgenoemde van plan is invulling te geven aan de verslaggevingscriteria. Dit overleg heeft tot doel eventuele verschillen van opvatting inzake het verslaggevingsbeleid en/of de relevantie, volledigheid en mate van nauwkeurigheid van bepaalde onderwerpen vooraf weg te nemen.
- T12. Bij de opdrachtaanvaarding wordt vastgelegd dat negatieve bevindingen zo spoedig mogelijk schriftelijk worden gemeld aan het bestuur van de verslaggevende entiteit en tevens aan de Raad van Commissarissen.
- T13. Indien het bestuur na afronding van de opdracht besluit tot het afzien van het openbaar maken van een assurance-rapport dat negatieve conclusies of voorbehouden bevat, dan overweegt de accountant de assurance-opdracht in volgende jaren niet te continueren. Het primaire doel van de opdracht blijft immers dat derden op de hoogte worden gesteld van alle belangrijke bevindingen uit het onderzoek.
- T14. Het in de opdrachtbevestiging vermelden van het gebruikmaken van deskundigen die behoren tot de organisatie van de accountant (interne materiedeskundigen) is niet verplicht, maar verdient wel aanbeveling.

- T15. Tijdens de uitvoering van de opdracht kan zowel de accountant als de opdrachtgever tot de conclusie komen dat een beperking van de opdracht noodzakelijk is. Deze beperking van de opdracht kan betrekking hebben op zowel onderdelen uit de opdracht als de gehele opdracht. De accountant pleegt in dit geval met de opdrachtgever overleg over de mate van de beperking om ervoor te zorgen dat de opdracht als geheel acceptabel en rationeel blijft. De accountant accepteert tussentijdse beperkingen in de opdracht niet indien deze naar zijn mening geheel of hoofdzakelijk worden ingegeven met het doel negatieve conclusies of voorbehouden in het assurance-rapport te voorkomen. Algemene aanwijzingen voor deze situatie zijn gegeven in het Stramien en in Standaard 3000.
- T16. Beperkingen die door de accountant kunnen worden geaccepteerd, zijn:
- a. Beperkingen in het verslag: bijvoorbeeld het verslag strekt zich (nog) niet uit over de relevante groepen van beoogde gebruikers of (nog) niet over alle landen waarin de entiteit actief is, of het verslag bevat (nog) niet alle prestatie-indicatoren die voor de beoogde gebruikers relevant zijn.
 - b. Beperkingen in het onderzoek: bijvoorbeeld bepaalde onderwerpen en prestatie-indicatoren worden wel in het verslag opgenomen, maar intern (nog) niet voldoende beheerst en om die reden wordt het in het overleg tussen accountant en opdrachtgever (nog) niet rationeel geacht de desbetreffende informatie te controleren of te beoordelen.
- T17. De voorwaarden voor het accepteren van deze vormen van beperkingen zijn dat:
- a. die beperkingen in het verslag door het bestuur van de verslaggevende entiteit op duidelijke wijze worden aangegeven en gemotiveerd en waarbij waar het mogelijk is, wordt aangeduid hoe hiermee in de toekomst zal worden omgegaan;
 - b. naar het oordeel van de accountant sprake blijft van een rationele opdracht ten behoeve van beoogde gebruikers, waarbij laatstgenoemden, door de beperkingen, redelijkerwijze niet misleid worden of kunnen worden.

Beoordelen van de verslaggevingscriteria (Ref: par. 12 - 13)

- T18. Een assurance-opdracht bevat een aantal essentiële elementen en een daarvan is het beschikbaar zijn van "toepasbare criteria" (suitable criteria) (zie Stramien, de paragrafen 34 - 38). De accountant beoordeelt in het kader van de beslissing tot het aanvaarden van de opdracht de van toepassing zijnde verslaggevingscriteria.

- T19. De vijf kenmerken die het Stramien voor assurance-opdrachten voor de toepasbaarheid ('suitability') van verslaggevingscriteria bevat, zijn relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid.
- T20. Onder de richtlijnen² die beschikbaar zijn voor maatschappelijke verslagen bevinden zich de 'Handreiking voor Maatschappelijke verslaggeving' die is opgesteld door de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ), de Sustainability Reporting Guidelines van het Global Reporting Initiative (GRI-Richtlijnen), Standaarden van de World Business Council on Sustainable Development (WBCSD), Standaarden van het Institute for Social and Ethical Accountability (ISEA). De RJ heeft bij de opstelling van de Handreiking gebruik gemaakt van de GRI-Richtlijnen (versie 2002). De GRI "Sustainability Reporting Guidelines" zijn uitgevaardigd door een gezaghebbende en erkende instantie van deskundigen, komen tot stand via een inzichtelijk multistakeholderproces en zijn voor iedereen beschikbaar.
- T21. Het bestuur van de verslaggevende entiteit is verantwoordelijk voor het kiezen van toepasbare ('suitable') verslaggevingscriteria. Indien de verslaggevende entiteit andere verslaggevingscriteria dan de GRI-'Sustainability Reporting Guidelines' als normenkader voor de inhoud van haar maatschappelijk verslag kiest, wordt de accountant aanbevolen in samenhang met de 'Handreiking voor Maatschappelijke verslaggeving' van de RJ de GRI-'Sustainability Reporting Guidelines' (deel 1 'Defining Report Content, Quality and Boundary' en deel 2 voor zover het om de 'Standard Disclosures' gaat) als toetsingskader voor zijn oordeel over de toepasbaarheid ('suitability') van desbetreffende andere verslaggevingscriteria te hanteren. In dat geval is de vakkundige oordeelsvorming van de accountant als deskundige op het gebied van externe verslaggeving van doorslaggevend belang.
- T22. De verslaggevingscriteria vormen de belangrijkste basis voor de vaststelling van de 'gerechtvaardigde informatiebehoefte' van de beoogde gebruikers en daardoor voor de inhoud van het maatschappelijk verslag. Daarnaast is het de verantwoordelijkheid van het bestuur andere bronnen die aanvullende eisen stellen aan de inhoud van het maatschappelijk verslag, zoals branche-afspraken, convenanten met de overheid, in ogenschouw te nemen. De door het bestuur van de verslaggevende entiteit gemaakte keuzes en de gehanteerde verslaggevingsgrondslagen worden beschreven in het verslaggevingsbeleid. In zowel de Handreiking Maatschappelijke Verslaggeving van de Raad voor de Jaarverslaggeving als de 'Sustainability Reporting Guidelines' van Global Reporting Initiative wordt informatie gevraagd over het verslaggevingsbeleid.
- T23. De accountant beoordeelt de aanvaardbaarheid van het verslaggevingsbeleid. Bij de beoordeling van het verslaggevingsbeleid verkrijgt de accountant bijvoorbeeld inzicht in:
- het proces voor het vaststellen van de afbakening en grenzen van de verslaggevende entiteit;

² De criteria voor maatschappelijke verslagen zijn nog in een stadium van ontwikkeling.

- het proces van de dialoog met interne en externe belanghebbenden;
- de inzichtelijkheid van de gemaakte keuzes in te rapporteren onderwerpen en te hanteren methodologie en de transparantie over eventuele beperkingen in de onderwerpen of de betrouwbaarheid ervan;
- de consistentie van het verslaggevingsbeleid.

T24. Wanneer informatie die van belang kan worden geacht voor bepaalde groepen van beoogde gebruikers ontbreekt, geeft de verslaggevende entiteit daarvoor een adequate motivering in het maatschappelijk verslag. Een argument kan zijn een noodzakelijk geachte en door de accountant als argument aanvaarde geheimhouding van gevoelige informatie.

Deskundigheid (Ref: par. 14 - 15)

T25. De deskundigheid van de accountant voor het onderzoeken van een maatschappelijk verslag bestaat uit de volgende elementen.

Controlekennis

- Kennis van en ervaring met het geven van assurance bij andere dan historische financiële informatie in het algemeen en op het gebied van maatschappelijke verslagen in het bijzonder, inclusief de toepassing van de daarvoor geldende assurance standaarden van IFAC respectievelijk Koninklijk NIVRA.
- Een algemeen inzicht in assurance-standaarden van niet-accountantsorganisaties, zoals de AA1000 Assurance Standard van het Institute of Social and Ethical Accountability ("AccountAbility").
- Kennis van de branche.
- Bekendheid met de maatschappelijke omgeving van de verslaggevende entiteit.

Materiekennis

- Kennis van het milieu en van de technische risico's op dat gebied.
- Kennis van de sociale en economische aspecten die in het maatschappelijk verslag aan de orde (behoren te) komen.

- Kennis van de geldende milieu-, sociale en/of arbeidswetgeving en van branchegwijze, nationale en/of internationale afspraken, regels, conventies en/of protocollen.
- Kennis van duurzaamheidsrisico's in de keten, bijbehorende relevante richtlijnen en wereldwijde ontwikkelingen.

Kennis van management- en informatiesystemen

- Algemeen inzicht in relevante managementsystemen, zoals milieuzorgsystemen, of systemen voor de arbozorg, en de daarvoor geldende normen zoals ISO 14001 respectievelijk SA 8000;
- Kennis van en ervaring met het beoordelen van de toereikendheid van interne informatiesystemen voor het verzamelen van en rapporteren over de bedoelde informatie, inclusief de aspecten van interne beheersing.

Kennis van externe verslaggeving en verslaggevingsrichtlijnen en relevante maatschappelijke en politieke 'issues'

- Kennis van de relevante richtlijnen voor externe verslaggeving, zoals de Handreiking van de Raad voor de Jaarverslaggeving inzake maatschappelijke verslaggeving, de GRI-Richtlijnen en vergelijkbare andere nationale of internationale verslaggevingregels en -aanbevelingen.
- Inzicht in de belangrijke maatschappelijke en politieke 'issues' die actueel zijn op het terrein van maatschappelijk verantwoord ondernemen, nationaal en/of internationaal.
- Inzicht in de opvattingen, visies en belangen van beoogde gebruikers en hun gerechtvaardigde informatiebehoeften.
- Bekendheid met de maatschappelijke omgeving van de verslaggevende entiteit.

Samenwerken met externe materiedeskundigen (Ref: par. 16 - 17)

- T26. De ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant staat voorop. Bij het gebruikmaken van een externe materiedeskundige communiceert de accountant zijn ongedeelde verantwoordelijkheid ook voor de uitvoering van de werkzaamheden gedaan door de externe materiedeskundige met het bestuur van de entiteit.
- T27. Het verdient aanbeveling dat de accountant in het assurance-rapport melding maakt van de inbreng van de externe materiedeskundige ten aanzien van de betrokken onderdelen van de opdracht. Dit kan bijvoorbeeld plaatsvinden bij de beschrijving van de werkzaamheden. Deze vermelding is zinvol

voor de beoogde gebruikers van het assurance-rapport en kan de geloofwaardigheid van de conclusies verhogen. Deze vermelding doet geen afbreuk aan de ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant jegens de beoogde gebruikers van het assurance-rapport en zij tast evenmin de strekking van het assurance-rapport aan. Indien de inbreng van een externe materiedeskundige in het assurance-rapport wordt vermeld, wordt daaraan toegevoegd dat de accountant de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de hele opdracht draagt en wordt het assurance-rapport alleen door de accountant ondertekend.

Risicoanalyse (Ref. par. 19 - 21)

- T28. De accountant past bij de assurance-opdracht inzake het maatschappelijk verslag in beginsel dezelfde begrippen, methoden en technieken toe als bij de onderzoeken van historische financiële informatie. De begrippen die bij de uitvoering in het bijzonder relevant zijn, zijn vastgelegd in Standaard 300 tot en met 330 inzake risico-inschatting en het inspelen op ingeschatte risico's.
- T29. Bij veel verslaggevende entiteiten die een assurance-opdracht inzake hun maatschappelijk verslag geven, fungeert tevens een accountant die de jaarrekening controleert. In het overleg van de accountant met de andere binnen de verslaggevende entiteit functionerende accountants bespreekt hij de kwaliteit van de corporate governance, de beheersingsomgeving en de beheersingsactiviteiten binnen de entiteit. Voorts neemt hij kennis van de significante elementen uit de risicoanalyse en de bevindingen van de accountant die de jaarrekening controleert en de interne accountant voor zover die van belang (kunnen) zijn voor het onderzoek van het maatschappelijk verslag.
- T30. Het voeren van overleg tussen de accountant en de accountant die de jaarrekening controleert, neemt niet weg dat de accountant die het maatschappelijk verslag controleert of beoordeelt in alle gevallen volledig verantwoordelijk blijft voor de uitvoering van zijn onderzoek. Bij de opdracht aanvaarding wordt met de opdrachtgever overeengekomen dat informatie-uitwisseling tussen beide accountants kan plaatsvinden, waarvoor de opdrachtgever schriftelijk toestemming geeft.
- T31. Indien de accountant de jaarrekening controleert en daarnaast ook het maatschappelijk verslag controleert of beoordeelt, ligt het voor de hand bij de risicoanalyse voor de assurance-opdracht inzake het maatschappelijk verslag tevens de risicoanalyse die wordt uitgevoerd ten behoeve van de controle van de jaarrekening te betrekken. Als gevolg daarvan zal de accountant onderzoeken welke aspecten voor het onderzoeken van het maatschappelijk verslag een verdergaande risicoanalyse noodzakelijk maken.
- T32. Bronnen voor het verkrijgen van inzicht in de branche en in de kenmerken van de entiteit zelf inclusief de belangrijke bedrijfsrisico's kunnen de lokale of centrale compliance-functionarissen en de lokale of centrale milieuoördinatoren zijn. Bronnen kunnen tevens zijn de relevante

wetten, regels, gedragscodes en standaarden voor zover die van belang zijn voor de inhoud van het maatschappelijk verslag. Tevens zijn voor dit doel van belang de interne beleidsdocumenten en de interne gedragscodes. Verder kan informatie over de branche en de entiteit worden verkregen uit studierapporten en informatie die vrij beschikbaar zijn via internet. Veel wetten, regels, gedragscodes en standaarden die op dit terrein mondiaal van kracht zijn, zijn beschikbaar via internet.

- T33. De inschatting van het inherente risico wordt onder meer beïnvloed door de volgende factoren:
- de omvang en de complexiteit van de verslaggevende entiteit, haar bedrijfsprocessen en de mogelijke effecten daarvan op het milieu en de samenleving (bijvoorbeeld milieurisico's als gevolg van gebruikte grondstoffen, energie, water en de invloed op de biodiversiteit);
 - het bestaan van meerdere vestigingen of vestigingen in verschillende landen of in gebieden met verschillende culturen, wettelijke bepalingen, rechtspraak en dergelijke;
 - de gevoeligheid van informatie in de percepties van enerzijds de verslaggevende entiteit en anderzijds de beoogde gebruikers. Uiteenlopende belangen kunnen leiden tot het risico van meningsverschillen van mening over onder meer de volledigheid van de verstrekte informatie;
 - de perceptie van de beoogde gebruikers met betrekking tot de directe en de indirecte economische invloeden op beoogde gebruikers en de economische systemen. Opgemerkt wordt dat vooral de indirecte invloeden niet altijd nauwkeurig zijn te bepalen;
 - de mate waarin bij de bepaling van de informatie is gebruik gemaakt van beoordelingen en schattingen.
- T34. Bij het verkrijgen van het inzicht in de interne beheersingsomgeving gaat de accountant de betrokkenheid van het bestuur van de verslaggevende entiteit na voor wat maatschappelijk verantwoord ondernemen betreft en daarmee voor het handhaven van het juiste evenwicht tussen het bereiken van de financiële doelstellingen en bredere economische, sociale en milieugevolgen van de beslissingen die daartoe binnen de verslaggevende entiteit worden genomen. De accountant stelt daarbij vast dat de ondernemingsstrategie, de business principles, de daarop gebaseerde gedragscodes, de houding van het hoogste bestuur en het bewustzijn binnen de entiteit met elkaar in overeenstemming zijn. De accountant gaat tevens na of procedures bestaan voor het verzamelen en verwerken van maatschappelijke informatie. Aspecten hierbij zijn onder meer:

- de manier waarop deze vormen van maatschappelijke informatie door het verantwoordelijk management worden beheerst (worden bijvoorbeeld ISO 14001 en SA 8000 gehanteerd³;
- de wijze waarop verantwoordelijkheden aan functionarissen van de verslaggevende entiteit voor het beheersen van de maatschappelijk belangrijke punten worden toegewezen;
- de wijze waarop invulling aan wet- en regelgeving op milieu en sociaal gebied, inclusief vereisten voor de verslaggeving, verordeningen en internationale verdragen (bijvoorbeeld Kyoto protocol, universele verklaring van de rechten van de mens), gedragscodes voor het tegengaan van onethisch handelen, branche conventies inzake de (vrijwillige) verslaggeving over het milieu (zoals de Responsible Care programma's in de chemische industrie) is gegeven;
- de wijze waarop interne functionarissen of afdelingen die specifiek zijn belast met het leveren van een bijdrage aan de beheersingsomgeving, zoals Interne Accountants, Operational Auditors en/of Compliance Officers opereren.

T35. Interne beheersingsrisico's ontstaan onder meer doordat:

- interne beheersingsmaatregelen in de opzet van het interne beheersingssysteem ontbreken;
- bestaande interne beheersingsmaatregelen niet worden nageleefd;
- intern belangrijke afwijkingen niet tijdig worden gesignaleerd;
- meetsystemen kunnen uitvallen of niet zijn voorbereid op het verrichten van metingen tijdens buitengewone omstandigheden (zoals bij incidenten of bij het opstarten van een fabriek), wat kan leiden tot onvolledigheid van de beschikbare milieugegevens;
- het bestuur van de verslaggevende entiteit de juiste toepassing van belangrijke interne procedures van beheersing omzeilt of negeert door 'overtuiging' van betrokken functionarissen, bijvoorbeeld:

³ ISO geeft normen voor kwaliteit (ISO 9000-serie) en milieu (14000-serie). SA 8000 is uitgebracht door de mensenrechtenorganisatie Social Accountability International (SAI) en bevat normen voor de rechten van werknemers. In deze normen zijn de eisen die zijn vastgelegd in conventies van de International Labour Organisation (ILO) begrepen.

- Signalering van ongewenste situaties krijgt op een hoger niveau binnen de entiteit onvoldoende follow-up omdat bekend is dat toezichthouders bepaalde afwijkingen boven de (emissie)norm gedogen.
- Gevoelige informatie wordt bewust achtergehouden.

Systemgerichte werkzaamheden (Ref: par. 22 - 23)

T36. De accountant kan de opzet van de informatiesystemen en de interne beheersingsmaatregelen beoordelen door middel van interviews met het hoogste niveau van management dat verantwoordelijk is voor het financiële, het milieu- en het sociale beleid van de verslaggevende entiteit alsmede het kennisnemen van de beschrijvingen van de interne beheersingsmaatregelen dienaangaande. Hierbij geeft hij aandacht aan de wijze waarop het bestuur van de verslaggevende entiteit met maatschappelijk verantwoord ondernemen en de verslaggeving op dat gebied omgaat, alsmede aan het interne toezicht op de naleving van geldende wetten, regels, gedragscodes en standaarden. Bevindingen vanuit interviews worden zo veel mogelijk onderbouwd met de beschrijvingen van de interne beheersingsmaatregelen.

Controleopdrachten: De accountant richt zich bij controleopdrachten in eerste instantie op de opzet en het bestaan van de beleidsuitgangspunten en de beheersingsmaatregelen die de bestuur van de verslaggevende entiteit voor haar eigen functioneren hanteert ('key managerial controls') inclusief een beoordeling van de onvervangbare interne beheersingsmaatregelen. In aansluiting op het onderzoek van de 'key managerial controls' bepaalt hij in welke mate hij de opzet en het bestaan van andere interne beheersingsmaatregelen in het onderzoek betreft.

Beoordelingsopdrachten: De accountant richt zich bij beoordelingsopdrachten alleen op het beoordelen van de opzet van de beleidsuitgangspunten en de beheersingsmaatregelen die de bestuur van de verslaggevende entiteit voor haar eigen functioneren hanteert ('key managerial controls') inclusief een beoordeling van de onvervangbare interne beheersingsmaatregelen.

T37. *Controleopdrachten:* De accountant kan het bestaan van de informatiesystemen en de relevante interne beheersingsmaatregelen vaststellen door middel van lijncontroles. Bij een controleopdracht toetst de accountant ook de werking van de relevante interne beheersingsmaatregelen.

Beoordelingsopdrachten: De uitvoering van een beoordelingsopdracht omvat in het algemeen geen toetsing van de werking van de relevante interne beheersingsmaatregelen.

T38. De interne beheersingssystemen voor de informatie van het maatschappelijk verslag zijn in de praktijk dikwijls minder ver ontwikkeld dan die voor de beheersing van financiële informatie. Het gevolg hiervan is in zijn algemeenheid dat in die gevallen het systeemonderzoek een beperktere betekenis voor het geheel van de werkzaamheden heeft dan bij de jaarrekeningcontrole. Indien dit bij een concrete opdracht aan de orde is, gaat de accountant na of en in hoeverre gegevensgerichte werkzaamheden toereikende assurance-informatie kunnen opleveren. Indien dit niet in voldoende

mate het geval blijkt te zijn, zal een ander assurance-rapport dan een goedkeurend assurance-rapport zonder toelichtende paragraaf worden verstrekt.

- T39. Het is van belang dat adequate systemen voor het verzamelen van de informatie voor het maatschappelijk verslag, inclusief een toereikende mate van interne beheersing daarvan bestaan. Voor welke vormen van informatieverzameling deze interne beheersing noodzakelijk is, hangt af van de gerechtvaardigde informatiebehoefte, de materialiteit ervan en de daaraan verbonden risico's.
- T40. Indien de accountant van oordeel is dat de interne beheersingsmaatregelen van zodanige kwaliteit zijn dat hij daarvan bij de uitvoering van zijn werkzaamheden gebruik wil en kan maken, zal hij onderzoek doen om een zodanig inzicht te verkrijgen in opzet en bestaan van deze maatregelen dat hij in staat is een inschatting van het interne beheersingsrisico te maken. Voorbeelden van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot onderwerpen voor het maatschappelijk verslag zijn het beschikbaar zijn van procedures voor:
- het uitoefenen van toezicht op de naleving van algemene wetten en regels, milieu- en/of arbowetgeving en de naleving van business principles en gedragsregels al dan niet door aparte compliance officers;
 - het uitvoeren van interne audits in het kader van ISO 14000 en SA 8000 en de monitoring van de effecten daarvan in de praktijk;
 - het beschikbaar hebben van goede 'audit trails';
 - het uitvoeren van interne cijferbeoordeling en verbandscontroles van kwantiteiten productie en/of energieverbruik, afvalproductie en emissies, waarbij voor zover dat mogelijk is, wordt gebruikgemaakt van de verbanden met de financiële administratie;
 - het nemen van monsters door erkende laboratoria of deskundig eigen personeel.
- T41. De mate van diepgang van inzicht in de hiervoor genoemde maatregelen is afhankelijk van de specifieke doelstelling van het verslag en de groepen van beoogde gebruikers. Bij een maatschappelijk verslag dat vooral op lokale of regionale beoogde gebruikers (groepen) is gericht, kunnen bijvoorbeeld de uitkomsten van lokale ISO-audits en/of SA-audits belangrijker zijn dan bij een mondiaal verslag van een internationaal opererende entiteit.
- T42. De werkzaamheden die zijn genoemd in paragraaf T 40 omvatten onder meer interviews met het hoogste niveau van management dat verantwoordelijk is voor het milieu- en het sociale beleid van de verslaggevende entiteit, waarbij aandacht aan het interne toezicht op de naleving van

geldende wetten, regels, gedragscodes en dergelijke wordt gegeven. Waar dat nodig is, worden ook interviews gehouden met functionarissen binnen de entiteit die geen directe belanghebbenden zijn bij de uitkomsten van het onderzoek, zoals R&D-functionarissen.

T43. Indien de accountant concludeert dat hij geen gebruik kan maken van de interne beheersingsmaatregelen gaat hij na wat het effect hiervan op aard, tijdsfasering en omvang van te verrichten gegevensgerichte werkzaamheden c.q. op de aard van het assurance-rapport is.

Gevegensgerichte werkzaamheden (Ref: par. 24)

T44. Een aanzienlijk deel van de informatie in het maatschappelijk verslag is doorgaans kwalitatief van aard (bijvoorbeeld informatie omtrent de strategie van de entiteit, haar beleid en gedragsregels en haar relatie met groepen van beoogde gebruikers). Voor dit soort informatie verkrijgt de accountant assurance-informatie door gebruik te maken van een combinatie van technieken, die veelal inhouden:

- het houden van interviews met het hoogste niveau van management dat verantwoordelijk is voor het milieu- en het sociale beleid van de verslaggevende entiteit en met degenen die met het interne toezicht, respectievelijk het zelfstandig beoordelen van de aanvaardbaarheid van de aldus verkregen informatie zijn belast;
- het kennismaken van interne en externe documenten en het verifiëren bij controleopdrachten en het afstemmen bij beoordelingsopdrachten dat deze documenten en gegevens een goede onderbouwing geven van de informatie die in het maatschappelijk verslag is opgenomen en de reikwijdte van het onderzoek, bijvoorbeeld beleidsdocumenten of informatie op internet;
- het kennismaken van de notulen van de vergaderingen van het bestuur, de Raad van commissarissen en van andere vergaderingen die van belang zijn voor de inhoud van het maatschappelijk verslag, zoals vergaderingen met betrekking tot de uitvoering van het human resource- en sociaal beleid.

T45. Voorbeelden van cijferanalyses zijn:

- cijferbeoordelingen van prestaties in relatie tot beschikbare normen of geformuleerde doelstellingen en trendanalyses van gegevens;
- vergelijkingen met gegevens van brancheleden;
- het vaststellen van het bestaan van een verband tussen financiële gegevens en de gegevens in het maatschappelijk verslag (bijvoorbeeld het verband tussen de hoeveelheid verbruikt aardgas en de hoeveelheid uitstoot van kooldioxide).

T46. Voorbeelden van detailcontroles zijn:

- het bij controleopdrachten onderzoeken van documentatie en gegevens die de desbetreffende informatie onderbouwen (verificatiewerkzaamheden) of bij beoordelingsopdrachten het afstemmen met de desbetreffende informatie. Deze documentatie en gegevens kunnen bestaan uit zowel externe als interne documenten. Verificatie met behulp van externe documentatie kan relatief vaak bij de controle van het aspect 'milieu' in het maatschappelijk verslag worden gehanteerd. Voorbeelden zijn het onderzoeken van nota's of servicecontracten van milieudiensten waaruit aard, tijdstip en omvang van de door derden verrichte werkzaamheden blijken (bijvoorbeeld facturen voor vuilafvoer). Voorbeelden inzake interne documentatie zijn het afstemmen met van notulen en het vergelijken van de uitkomsten van emissieregistraties met gegevens die zijn opgenomen in openbaar gemaakte stukken van de verslaggevende entiteit (bijvoorbeeld via internet of gedeponneerd bij toezichthouders) en dergelijke;
- het onderzoeken van de juiste toepassing van vastgestelde technieken en formules bij het meten van de relevante informatie (bijvoorbeeld formules om de hoeveelheid zware metalen in geloosd afvalwater te berekenen);
- het onderzoeken van een tijdige invoer van belangrijke gegevens in systemen;
- het opnieuw berekenen en/of het opnieuw uitvoeren van metingen van belangrijke emissies in de lucht of de productie van gevaarlijke afvalstoffen.

Totaalbeeld maatschappelijk verslag (Ref: par. 25)

T47. Om het totaalbeeld van het maatschappelijk verslag te evalueren, is het over het algemeen zinvol dat de accountant gericht mediaonderzoek verricht. Dit is vooral van belang als een toets op de volledigheid van de in het maatschappelijk verslag behandelde onderwerpen.

Bijzonderheden voor multi-locaties (Ref: par. 26)

T48. De assurance-opdracht inzake een maatschappelijk verslag van een groep van ondernemingen die bestaat uit regionaal gespreide vestigingen en/of verschillende juridische entiteiten of business units, hierna samengevat onder de term multi-locaties, brengt enkele bijzonderheden met zich mee. Deze bijzonderheden hangen ten dele samen met verschillen in cultuur, wettelijke bepalingen en rechtspraak. Daarnaast zijn er bijzonderheden die samenhangen met de structuur van de entiteit, waarbij kan worden gedacht aan:

- de mate van centralisatie van bevoegdheden;

- het beschikbaar zijn van centrale richtlijnen;
- de interne beheersing van de lokale processen;
- het beschikbaar zijn van centrale en decentrale compliance-functionarissen.

De genoemde bijzonderheden kunnen betrekking hebben op het maatschappelijk verslag als geheel en op onderdelen daarvan.

T49. De keuze van de afzonderlijk te onderzoeken groepsonderdelen hangt af van het geheel van de omstandigheden, zoals:

- de aard en de vergelijkbaarheid van de bedrijfsprocessen;
- de effectiviteit van de interne beheersingsomgeving, in het bijzonder de directe betrokkenheid van het centrale management bij de monitoring van de voor het maatschappelijk verslag relevante activiteiten bij de desbetreffende groepsonderdelen;
- de kwaliteit van de lokale interne beheersingsmaatregelen.

Verkrijgen van aanvullende assurance-informatie (Ref: par. 27 - 31)

T50. Een schriftelijke mededeling ('letter of representation') van het bestuur van de verslaggevende entiteit is ter bevestiging dat aan de accountant geen relevante informatie is onthouden en dat zich na afloop van de verslagperiode tot aan het moment van het afgeven van de schriftelijke mededeling geen gebeurtenissen hebben voorgedaan waarvan de gevolgen ten onrechte niet in het maatschappelijk verslag zijn verwerkt. De visie van de Raad van Commissarissen aangaande de aspecten met betrekking tot het maatschappelijk verslag kunnen onder meer worden vastgelegd in de notulen van het gesprek dat de accountant met de Raad heeft, welke notulen de accountant in zijn dossier opneemt.

Het assurance-rapport (Ref: par. 33 - 38)

T51. De basiselementen van een assurance-rapport zijn:

- a. opschrift;
- b. geadresseerde;
- c. aanduiding en beschrijving van het object van onderzoek;

- d. vermelding van de verslaggevingscriteria;
- e. beperking bij het onderzoek;
- f. verantwoordelijkheden van de verantwoordelijke partij en de accountant;
- g. verwijzing naar het gebruik van deze assurance-standaard;
- h. samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden;
- i. conclusie van de accountant;
- j. datum van het assurance-rapport;
- k. naam en vestigingsplaats van de accountantsorganisatie en/of de accountant.

T52. In de voorbeeldteksten zijn drie voorbeelden van assurance-rapporten opgenomen. De bewoordingen van deze voorbeelden zijn niet verplicht, maar hebben alleen ten doel enige vormen van rapportering te illustreren. Zij omvatten evenmin alle situaties die denkbaar zijn.

Opschrift

T53. In het opschrift van het assurance-rapport geeft duidelijk weer wat de strekking is van de uiteindelijke conclusie. Bij een conclusie met beperking kan dat zijn: 'assurance-rapport met beperking bij het maatschappelijk verslag van entiteit XYZ'.

Geadresseerde

T54. Het assurance-rapport wordt bij voorkeur geadresseerd aan de beoogde gebruikers van het maatschappelijk verslag of desgewenst aan de belanghebbenden van de verslaggevende entiteit.

Aanduiding en beschrijving van het object van onderzoek

T55. Een goede identificatie en beschrijving van de onderwerpen opgenomen in het object van onderzoek, is van bijzonder belang indien:

- een beperking in het onderzoek is opgetreden;
- sommige onderdelen van het verslag zijn gecontroleerd en andere onderdelen beoordeeld;

- een geïntegreerd financieel en maatschappelijk verslag waarbij de financiële informatie niet onder de assurance-opdracht valt, is uitgebracht.

T56. Tevens wordt vermeld of de opdracht is uitgevoerd als een controleopdracht dan wel als een beoordelingsopdracht. De werkzaamheden die worden verricht bij het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid zijn gericht op het vaststellen van de plausibiliteit van informatie en zijn geringer in diepgang dan die worden verricht bij het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid.

Vermelding van de verslaggevingscriteria

T57. Indien de in het concrete geval gehanteerde verslaggevingscriteria niet algemeen als normatief worden geaccepteerd, vormt de accountant zijn conclusie over de toepasbaarheid (suitability) ervan. Indien de accountant deze criteria niet toepasbaar acht (niet 'suitable'), dan verstrekt hij een ander dan goedkeurend assurance-rapport.

Beperkingen bij het onderzoek

T58. Indien de inhoud van het maatschappelijk verslag beperkt is dan wordt in het assurance-rapport verwezen naar de pagina's van het maatschappelijk verslag waarin de motivering voor de beperkte behandeling in het verslag wordt gegeven.

T59. Ook kan het voorkomen dat sprake is van een beperking van het onderzoek. Dit kan het geval zijn als niet het gehele verslag object van het onderzoek is geweest. Bijvoorbeeld, de informatie over werkgelegenheidsaspecten van een voorgenomen sluiting van een concernonderdeel kan niet toereikend worden gecontroleerd omdat deze geheel is gebaseerd op ruwe schattingen van het bestuur van de entiteit. De beschrijving van deze beperking in het onderzoek geschiedt bij voorkeur onder verwijzing in het assurance-rapport naar een uiteenzetting daaromtrent in de tekst van het maatschappelijk verslag. De beperkingen kunnen ook geheel in het assurance-rapport worden beschreven.

T60. Indien toekomstgerichte informatie in het verslag is opgenomen dan wordt vermeld of deze informatie al dan niet onderdeel uitmaakt van de assurance-opdracht. Indien dit wel het geval is dan kan dit slechts betrekking hebben op de beoordeling van de redelijkheid van de aan de toekomstgerichte informatie ten grondslag liggende veronderstellingen. Dit wordt in voorkomende gevallen tot uitdrukking gebracht in het assurance-rapport door middel van een negatief geformuleerde mededeling met betrekking tot de vraag of de veronderstellingen een redelijke basis voor de toekomstgerichte informatie vormen.

Verantwoordelijkheden van de verantwoordelijke partij en de accountant

- T61. De verantwoordelijkheid van het bestuur van de verslaggevende entiteit en de accountant worden expliciet in het assurance-rapport vermeld.

Verwijzingen naar het gebruik van deze assurance-standard

- T62. In het assurance-rapport geeft de accountant aan dat de werkzaamheden uitgevoerd zijn naar Nederlands recht waaronder begrepen de Standaard 3410N Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen.

Samenvatting van de werkzaamheden, inclusief de inschakeling van materiedeskundigen

- T63. Voor de wijze van verwijzen naar de werkzaamheden van de accountant zijn voorbeelden in de voorbeeldteksten gegeven. Indien materiedeskundigen zijn ingeschakeld, wordt dit bij voorkeur in het assurance-rapport vermeld. Bij het gebruikmaken van interne materiedeskundigen wordt de keuze van vermelding bepaald door de kantoorprocedures van de accountant. Indien het een externe materiedeskundige betreft, voegt de accountant toe dat hij de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de hele opdracht draagt.

Conclusie van de accountant - goedkeurend

- T64. Bij een controleopdracht wordt de conclusie in positieve bewoordingen geformuleerd. Een goedkeurend assurance-rapport kan worden verstrekt indien het onderzoek tot de conclusie heeft geleid dat het maatschappelijk verslag als geheel voldoet aan alle daaraan te stellen eisen. Ofschoon de bewoording van de conclusie vormvrij is, wordt aangedrongen een van de twee onderstaande formuleringen te hanteren. Het gebruik van de term 'getrouw beeld' wordt ten eerste ontraden⁴.

Voorbeeld 1: goedkeurende conclusie bij een controleopdracht

'Op grond van ons onderzoek concluderen wij dat het verslag in alle van materieel belang zijnde opzichten een betrouwbare en toereikende weergave van het beleid van XYZ NV ten aanzien van maatschappelijk verantwoord ondernemen bevat, en van de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties op dat gebied in het verslagjaar, in overeenstemming met de van toepassing zijnde verslaggevingscriteria <naam gehanteerde criteria>'⁵

⁴ Het gebruik van de term "getrouw beeld" voor de formulering van de conclusies in het assurance-rapport wordt ten sterkste ontraden omdat deze term voor de rapportering van een oordeel van de accountant bij jaarrekeningen wordt gereserveerd. De term heeft een algemeen geaccepteerde betekenis, doch alleen in die context.

⁵ Deze verslaggevingscriteria kunnen algemeen aanvaard zijn of specifiek voor het maatschappelijk zijn ontwikkeld. De criteria moeten voldoen aan de vijf kenmerken die het Stramien: noemt relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid.

Voorbeeld 2: goedkeurende conclusie bij een controleopdracht

'Op grond van ons onderzoek concluderen wij dat in overeenstemming met de van toepassing zijnde verslaggevingscriteria <naam gehateerde criteria> ⁶ :

- de grondslagen van de verslaggeving aanvaardbaar zijn en consistent zijn toegepast;*
- de beschreven gebeurtenissen gedurende de verslagperiode hebben plaatsgevonden en volledig, juist en tijdig zijn weergegeven;*
- de verstrekte informatie in alle van belang zijnde opzichten volledig, juist en toereikend is weergegeven.'*

Conclusie van de accountant - goedkeurend met toelichtende paragraaf

T65. Onder omstandigheden kan in een toelichtende paragraaf worden gewezen op informatie in het maatschappelijk verslag die van groot belang is voor de juiste interpretatie van het algehele beeld dat met het maatschappelijk verslag wordt opgeroepen. Dit kan bijvoorbeeld nodig zijn als de interne informatiesystemen in de eerste jaren van de rapportering nog niet toereikend zijn om tot een goedkeurend oordeel te komen, mits dit feit op duidelijke wijze is uiteengezet door de verslaggevende entiteit.

Conclusie van de accountant - niet goedkeurend

T66. De accountant die een maatschappelijk verslag onderzoekt, kan niet altijd tot een volledig goedkeurende conclusie komen. Op basis van de vakkundige oordeelsvorming van de accountant wordt een conclusie met beperkingen, een conclusie van oordeelonthouding of een afkeurende conclusie geformuleerd.

Conclusie van de accountant - beoordelingsverklaring

T67. Bij een beoordelingsopdracht wordt de conclusie in negatieve bewoordingen geformuleerd. Een goedkeurend assurance-rapport kan worden verstrekt indien het onderzoek niet tot de conclusie heeft geleid dat het maatschappelijk verslag als geheel niet voldoet aan alle daaraan te stellen eisen. Ofschoon de bewoording van de conclusie vormvrij is wordt erop aangedrongen een van de twee onderstaande formuleringen te hanteren. De keuze van de te hanteren bewoording is afhankelijk van de gerechtvaardigde informatiebehoefte van de beoogde gebruikers.

⁶ Deze verslaggevingscriteria kunnen algemeen aanvaard zijn of specifiek voor het maatschappelijk zijn ontwikkeld. De criteria moeten voldoen aan de vijf kenmerken die het Stramien: noemt relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid.

Het verdient aanbeveling dat de accountant bij een beoordelingsopdracht in de paragraaf met betrekking tot de reikwijdte van het onderzoek expliciet aangeeft de beperkte doelstelling van een beoordelingsopdracht ten opzichte van een controleopdracht.

Voorbeeld 3: goedkeurende conclusie bij een beoordelingsopdracht

'Op grond van ons onderzoek hebben wij geen reden te concluderen dat het verslag in alle van materieel belang zijnde opzichten geen betrouwbare en toereikende weergave van het beleid van XYZ NV ten aanzien van maatschappelijk verantwoord ondernemen bevat, en van de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties op dat gebied in het verslagjaar, in overeenstemming met de van toepassing zijnde verslaggevingscriteria <naam gehanteerde criteria>⁷.

Voorbeeld 4: goedkeurende conclusie bij een beoordelingsopdracht

'Op grond van ons onderzoek hebben wij geen reden te concluderen dat in overeenstemming met de van toepassing zijnde verslaggevingscriteria <naam gehanteerde criteria> ⁸ :

- de grondslagen van de verslaggeving niet aanvaardbaar zijn en niet consistent zijn toegepast;*
- de beschreven gebeurtenissen gedurende de verslagperiode niet hebben plaatsgevonden en niet volledig, juist en tijdig zijn weergegeven;*
- de verstrekte informatie niet in alle van belang zijnde opzichten volledig, juist en toereikend is weergegeven.'*

⁷ Deze verslaggevingscriteria kunnen algemeen aanvaard zijn of specifiek voor het maatschappelijk zijn ontwikkeld. De criteria moeten voldoen aan de vijf kenmerken die het Stramien: noemt relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid.

⁸ Deze verslaggevingscriteria kunnen algemeen aanvaard zijn of specifiek voor het maatschappelijk zijn ontwikkeld. De criteria moeten voldoen aan de vijf kenmerken die het Stramien: noemt relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid.

<i>Inleiding</i>	1 - 3
<i>Doel van de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden</i>	4 - 6
<i>Algemene uitgangspunten inzake een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden</i>	7 - 8
<i>Vaststellen van de opdrachtvoorwaarden</i>	9 - 12
<i>Planning</i>	13
<i>Documentatie</i>	14
<i>Uit te voeren werkzaamheden en onderbouwing</i>	15 - 16
<i>Rapportering</i>	17 - 18
<i>Specifieke aspecten publieke sector</i>	1 - 2

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent de vaktechnische verantwoordelijkheid van de accountant ten aanzien van de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie, en omtrent de vorm en inhoud van het rapport dat de accountant in het kader van een dergelijke opdracht uitbrengt.
2. Deze Standaard is van toepassing op opdrachten aangaande financiële informatie. Deze Standaard kan echter eveneens nuttige aanwijzingen geven voor onderzoeken met betrekking tot niet-financiële informatie, vooropgesteld dat de accountant voldoende kennis bezit van het onderhavige object en er redelijke normen bestaan waarop de bevindingen kunnen worden gebaseerd. Aanwijzingen die in andere standaarden zijn opgenomen kunnen voor de accountant bij het toepassen van deze Standaard van dienst zijn.
3. Een opdracht tot het verrichten van specifieke werkzaamheden omvat veelal het uitvoeren van bepaalde werkzaamheden met betrekking tot afzonderlijke aspecten van financiële gegevens (bijvoorbeeld crediteuren, debiteuren, aankopen bij verbonden partijen en de verkopen en resultaten van een onderdeel van de entiteit), een deel van de financiële overzichten (bijvoorbeeld de balans) of zelfs een volledige set van financiële overzichten.

Doel van de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden

4. Het doel van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden is het door de accountant verrichten van die werkzaamheden die hij en de entiteit en mogelijke andere belanghebbenden zijn overeengekomen en het rapporteren over de feitelijke bevindingen.
5. Aangezien de accountant alleen maar verslag doet van de feitelijke bevindingen uit hoofde van de overeengekomen werkzaamheden wordt geen zekerheid verschaft. In plaats daarvan zullen de gebruikers van het rapport zich zelf een oordeel moeten vormen betreffende de werkzaamheden en bevindingen die door de accountant in het rapport zijn weergegeven en hun eigen conclusies moeten trekken uit de door de accountant verrichte werkzaamheden.
6. Het rapport is uitsluitend bestemd voor partijen waarmee de te verrichten werkzaamheden zijn overeengekomen, aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden, de resultaten onjuist kunnen interpreteren.

Algemene uitgangspunten inzake een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden

7. **De accountant dient te voldoen aan de regelgeving zoals opgenomen in de VGC.** De beroepsregels stellen eisen aan de accountant ten aanzien van:
- integriteit;
 - objectiviteit;
 - deskundigheid en zorgvuldigheid;
 - geheimhouding; en
 - professioneel gedrag.

Onafhankelijkheid is voor overeengekomen specifieke opdrachten geen vereiste, hoewel de voorwaarden voor de doelstelling van een opdracht als ook nationale voorschriften als eis kunnen stellen dat de accountant voldoet aan de bepalingen van onafhankelijkheid zoals die in de VGC zijn opgenomen. Ingeval de accountant niet onafhankelijk is wordt dit feit in het Rapport van feitelijke bevindingen opgenomen.

8. **De accountant dient de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden in overeenstemming met deze Standaard en met de voorwaarden van de opdracht uit te voeren.**

Vaststellen van de opdrachtvoorwaarden

9. **De accountant dient er zeker van te zijn dat er met de vertegenwoordigers van de entiteit en, in het algemeen, met de belanghebbenden die een exemplaar van het rapport met de feitelijke bevindingen zullen ontvangen, duidelijk overeenstemming bestaat over de overeengekomen werkzaamheden en de voorwaarden van de opdracht.** De onderwerpen die onder meer aan de orde komen zijn:
- De aard van de opdracht met inbegrip van het gegeven dat de werkzaamheden niet worden uitgevoerd in het kader van een controle- of een beoordelingsopdracht en dat derhalve geen zekerheid wordt verstrekt.
 - De omschreven doelstelling van de opdracht.
 - De aanduiding van de financiële informatie waarop de overeengekomen specifieke werkzaamheden uitgevoerd zullen worden.

- De aard, de tijdsfasering en de omvang van de uit te voeren specifieke werkzaamheden.
 - De te verwachten vorm van het rapport van feitelijke bevindingen.
 - Beperkingen in de verspreiding van het rapport met de feitelijke bevindingen. Indien een dergelijke beperking in strijd is met wettelijke voorschriften accepteert de accountant de opdracht niet.
10. Onder bepaalde omstandigheden, bijvoorbeeld als de te verrichten werkzaamheden zijn vastgesteld door een regelgevende instantie, vertegenwoordigers uit de bedrijfstak en vertegenwoordigers van het accountantsberoep, zal de accountant niet in de gelegenheid zijn om de werkzaamheden met alle partijen die het rapport zullen ontvangen te bespreken. In dergelijke situaties kan de accountant overwegen om bijvoorbeeld de uit te voeren werkzaamheden te bespreken met de meest aangewezen vertegenwoordigers van de betrokken partijen, of de van belang zijnde correspondentie van betrokken partijen te beoordelen of deze partijen een ontwerp toe te zenden van het soort rapport dat uitgebracht zal worden.
11. Het is zowel in het belang van de opdrachtgever als van de accountant dat de accountant de opdrachtgever een bevestiging met de belangrijkste voorwaarden van de opdracht doet toekomen. Door middel van de opdrachtbevestiging wordt de acceptatie van de opdracht door de accountant bevestigd. Tevens wordt met de opdrachtbevestiging beoogd misverstanden over de doelstelling en de reikwijdte van de opdracht, de omvang van de verantwoordelijkheid van de accountant en de wijze van rapportering te voorkomen.
12. De onderwerpen die onder meer in de opdrachtbevestiging worden opgenomen zijn:
- Een opsomming van de uit te voeren werkzaamheden zoals die tussen partijen zijn overeengekomen.
 - Een bepaling dat de verspreiding van het rapport van feitelijke bevindingen beperkt is tot de belanghebbenden met wie de uit te voeren werkzaamheden zijn overeengekomen.
- Daarnaast kan de accountant overwegen om een ontwerp van een rapport met feitelijke bevindingen aan de opdrachtbevestiging bij te voegen.

Planning

13. **De accountant dient de werkzaamheden zodanig te plannen dat de opdracht doeltreffend wordt uitgevoerd.**

Documentatie

14. De accountant dient datgene vast te leggen wat van belang is voor de onderbouwing van het rapport van feitelijke bevindingen en voor het aantonen dat de opdracht is verricht in overeenstemming met deze Standaard en de voorwaarden van de opdracht.

Uit te voeren werkzaamheden en onderbouwing

15. De accountant dient de overeengekomen specifieke werkzaamheden uit te voeren en de verkregen informatie als basis voor het rapport van feitelijke bevindingen te gebruiken.
16. De werkzaamheden die in een opdracht van specifieke overeengekomen werkzaamheden worden toegepast kunnen bestaan uit:
 - Het inwinnen van inlichtingen en uitvoeren van cijferanalyse.
 - Het narekenen, vergelijken of andere accuratesse controles van administratieve bewerkingen.
 - Waarnemingen ter plaatse.
 - Verificatiewerkzaamheden.
 - Het verkrijgen van bevestigingen van derden.

Rapportering

17. Het rapport omtrent overeengekomen specifieke werkzaamheden moet voldoende gedetailleerd een beschrijving van het doel en van de overeengekomen werkzaamheden geven, teneinde de lezer in staat te stellen de aard en de reikwijdte van de uitgevoerde werkzaamheden te begrijpen.
18. Het rapport van feitelijke bevindingen dient te bevatten:
 - a. opschrift;
 - b. geadresseerde (dit zal doorgaans de opdrachtgever zijn die de accountant heeft aangetrokken om de overeengekomen specifieke werkzaamheden uit te voeren);
 - c. identificatie van de specifieke financiële of niet-financiële informatie waarop de overeengekomen specifieke werkzaamheden toegepast zijn;

- d. de vermelding dat de met de ontvanger overeengekomen werkzaamheden zijn uitgevoerd;
- e. de vermelding dat de opdracht is uitgevoerd overeenkomstig Standaard 4400: Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie;
- f. indien van toepassing, de vermelding dat de accountant niet onafhankelijk van de entiteit is;
- g. de beschrijving van het doel waarvoor de overeengekomen specifieke werkzaamheden zijn uitgevoerd;
- h. de beschrijving van de uitgevoerde specifieke werkzaamheden;
- i. de beschrijving van de feitelijke bevindingen van de accountant waaronder voldoende details van de gevonden fouten en afwijkingen;
- j. de vermelding dat geen controle- of beoordelingsopdracht is uitgevoerd en dat derhalve geen zekerheid wordt verstrekt;
- k. de vermelding dat indien de accountant aanvullende werkzaamheden, een controle- of een beoordelingsopdracht zou hebben uitgevoerd, wellicht andere onderwerpen zouden zijn geconstateerd die voor rapportering in aanmerking zouden zijn gekomen;
- l. de vermelding dat de verspreiding van het rapport is beperkt tot degenen met wie de uit te voeren werkzaamheden zijn overeengekomen;
- m. de mededeling (indien van toepassing) dat het rapport alleen betrekking heeft op de gespecificeerde elementen, posten, onderwerpen of de aangegeven financiële en niet-financiële informatie en dat het onderhavige financiële overzicht van de entiteit als geheel niet onder de reikwijdte van het rapport valt;
- n. datum van het rapport;
- o. adres van de accountant; en
- p. ondertekening (naam accountant met vermelding naam accountantspraktijk).

Specifieke aspecten publieke sector

1. De verspreiding van het rapport in het kader van een opdracht binnen de publieke sector kan niet alleen beperkt zijn tot die partijen met wie de uit te voeren werkzaamheden zijn overeengekomen, maar kan ook, onder andere op grond van de Wet Openbaarheid van Bestuur, beschikbaar moeten zijn voor een bredere kring van entiteiten of een breder publiek (bijvoorbeeld een parlementair onderzoek naar een specifieke entiteit binnen de publieke sector of departement).
2. Eveneens wordt opgemerkt dat de inhoud van mandaten binnen de publieke sector in zeer belangrijke mate kan variëren en derhalve voorzichtigheid in acht moet worden genomen bij het vaststellen of er sprake is van opdrachten, die daadwerkelijk "overeengekomen specifieke werkzaamheden" betreffen of van opdrachten waarvan verwacht wordt dat zij als een controle van financiële informatie worden uitgevoerd, zoals een onderzoek naar doelmatigheid.

<i>Inleiding</i>	1 - 3
<i>Doel van een samenstellingsopdracht</i>	4
<i>Algemene uitgangspunten inzake een samenstellingsopdracht</i>	5 - 6
<i>Vaststellen van de opdrachtvoorwaarden</i>	7 - 8
<i>Planning</i>	9
<i>Documentatie</i>	10
<i>Uit te voeren werkzaamheden</i>	11 - 16A
<i>Verantwoordelijkheid van de leiding</i>	17
<i>Rapportering</i>	18

Inleiding

1. Deze standaard voor aan assurance verwante opdrachten heeft ten doel grondslagen en werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent de vaktechnische verantwoordelijkheid van de accountant bij de uitvoering van opdrachten tot het samenstellen van een financieel overzicht¹ en omtrent de vorm en inhoud van de rapportage die de accountant in het kader van dergelijke opdrachten uitbrengt.
2. In deze standaard wordt verstaan onder:
 - Administratieve dienstverlening: de overige opdracht waarbij een accountant een rechtspersoon ondersteunt bij het uitvoeren van de werkzaamheden zoals bedoeld in artikel 10 lid 1 van BW2.

Voor niet-rechtspersonen zoals de eenmanszaak betreft dit vergelijkbare werkzaamheden.

- Financieel overzicht: een gestructureerde weergave van de aan de administratie ontleende financiële informatie, gewoonlijk voorzien van bijbehorende toelichtingen, met het doel inzicht te geven in de economische middelen of verplichtingen van de entiteit op een bepaald tijdstip of de wijzigingen daarin over een bepaalde periode, overeenkomstig de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving. De term kan betrekking hebben op een volledige set van financiële overzichten (veelal een jaarrekening). Er kan echter ook sprake zijn van een afzonderlijk financieel overzicht zoals een balans of een staat van baten en lasten met de daarbij behorende toelichtingen. Het begrip financieel overzicht maakt deel uit van het begrip financiële informatie, zoals opgenomen in onderdeel a van de in de Verordening gedragscode opgenomen definities.

Een belastingaangifte c.q. de bijlagen daarbij worden in het kader van deze standaard niet aangemerkt als een financieel overzicht.

- jaarrekening: een complete set van financiële overzichten over een boekjaar volgens het toegepaste verslaggevingsstelsel. Voor rechtspersonen betreft de jaarrekening de informatie bedoeld in artikel 10 lid 2 van BW2, waaronder ook begrepen de jaarrekening zoals gedefinieerd in titel 9 BW2.

Voor niet-rechtspersonen zoals de eenmanszaak, of de personenvennootschap, betreft dit vergelijkbare verantwoordingen.

¹ Daar waar in deze standaard verwezen wordt naar een financieel overzicht kan ook gelezen worden een combinatie van financiële overzichten

- samenstellen: het opstellen van een financieel overzicht op basis van de criteria zoals opgenomen in een verslaggevingsstelsel aan de hand van door de entiteit aangeleverde financiële informatie;

De 'opdracht tot het samenstellen van financiële informatie' zoals opgenomen in de definities van de VGC omvat tevens de 'opdracht tot het samenstellen van een financieel overzicht'

3. Hoewel deze standaard niet ten doel heeft grondslagen en werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent de vaktechnische verantwoordelijkheid van een accountant bij de uitvoering van een andersoortige opdracht, zoals administratieve dienstverlening of het samenstellen van een ander overzicht dan een financieel overzicht, kan de accountant bij de uitvoering van een dergelijke andersoortige opdracht desgewenst en voor zover relevant gebruik maken van deze standaard. De opdracht inzake het aan een entiteit verstrekken van beperkte hulp bij het opstellen van een financieel overzicht (bijvoorbeeld bij de keuze van een aanvaardbare waarderingsgrondslag) wordt niet als een samenstellingsopdracht aangemerkt.

Doel van een samenstellingsopdracht

4. Voor de accountant is het doel van een samenstellingsopdracht het verzamelen, verwerken, rubriceren en samenvatten van financiële informatie tot een financieel overzicht, waarbij de accountant wordt ingeschakeld vanwege zijn deskundigheid op het gebied van verslaggeving, en niet vanwege zijn deskundigheid op controlegebied. Dit houdt in het algemeen in het omzetten van gedetailleerde gegevens in een hanteerbare en begrijpelijke vorm zonder dat vereist wordt dat de beweringen die aan de informatie ten grondslag liggen, waaronder de beweringen dat de informatie juist en volledig is, worden gecontroleerd of beoordeeld. De uit te voeren werkzaamheden zijn er niet op gericht en stellen de accountant niet in staat enige zekerheid omtrent de getrouwheid van een financieel overzicht te verschaffen. De gebruikers van een samengesteld financieel overzicht kunnen echter enige toegevoegde waarde ontleen aan de betrokkenheid van de accountant, aangezien hij verplicht is de werkzaamheden met professionele deskundigheid en zorgvuldigheid uit te voeren.

Algemene uitgangspunten inzake een samenstellingsopdracht

5. **De accountant dient te voldoen aan de regelgeving zoals opgenomen in de Verordening gedragscode.** De gedragscode stelt eisen aan de accountant ten aanzien van:
 - a. integriteit;
 - b. objectiviteit;
 - c. deskundigheid en zorgvuldigheid;

- d. geheimhouding; en
- e. professioneel gedrag.

Onafhankelijkheid is geen vereiste voor het uitvoeren van een samenstellingsopdracht.

6. **De accountant die toestaat dat zijn betrokkenheid bij een door hem samengesteld financieel overzicht aan een derde partij kenbaar wordt gemaakt, dient bij dit financieel overzicht een samenstellingsverklaring uit te brengen.**

Een accountant wordt geacht betrokken te zijn bij een samengesteld financieel overzicht indien hij rapporteert omtrent dat samengesteld financieel overzicht of indien hij toestaat dat zijn naam in professioneel opzicht in verband wordt gebracht met dat financieel overzicht. Indien de accountant niet op deze wijze betrokken is, kunnen derden niet uitgaan van verantwoordelijkheid van de accountant. Indien de accountant merkt dat een partij zijn naam op oneigenlijke wijze gebruikt in verband met een samengesteld financieel overzicht, eist hij dat deze partij dit gedrag beëindigt. De accountant beoordeelt tevens welke andere stappen hij moet nemen, zoals het op de hoogte stellen van alle hem bekende derde partijen van het oneigenlijke gebruik van zijn naam, of het inwinnen van juridisch advies.

Indien de accountant niet toestaat dat zijn betrokkenheid bij een door hem samengesteld financieel overzicht aan een derde partij kenbaar wordt gemaakt is paragraaf 18 niet van toepassing.

Vaststellen van de opdrachtvoorwaarden

7. **De accountant dient zich ervan te overtuigen dat er tussen de opdrachtgever en hem overeenstemming bestaat over de voorwaarden van de opdracht.** De onderwerpen die daarbij onder meer aan de orde kunnen komen zijn:
- a. de aard van de opdracht, met inbegrip van het feit dat het geen controle of beoordelingsopdracht betreft en dat door de aard van de werkzaamheden geen zekerheid omtrent de getrouwheid wordt verstrekt;
 - b. het feit dat, gezien de aard van de opdracht, niet mag worden verwacht, dat eventuele onjuistheden, onwettig handelen of andere onrechtmatigheden, zoals fraude of verduisteringen worden ontdekt;
 - c. de door de entiteit te verstrekken gegevens;
 - d. het feit dat de leiding van de entiteit verantwoordelijk is voor de volledigheid en juistheid van de aan de accountant verstrekte gegevens en voor de volledigheid en juistheid van het aan de hand daarvan samengestelde financiële overzicht;

- e. de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling van het samengesteld financieel overzicht en het gegeven dat deze grondslagen alsmede mogelijke afwijkingen daarvan afzonderlijk zullen worden vermeld in het financieel overzicht;
 - f. het verwachte gebruik en de verspreiding van het samengestelde overzicht;
 - g. de vorm en inhoud van de rapportage die met betrekking tot het samengestelde financieel overzicht zal worden uitgebracht indien de betrokkenheid van de accountant kenbaar wordt gemaakt.
8. Een opdrachtbevestiging is een nuttig hulpmiddel bij het plannen van een samenstellingsopdracht. Het is zowel in het belang van de opdrachtgever als van de accountant dat de accountant de opdrachtgever een bevestiging met de belangrijkste voorwaarden van de opdracht doet toekomen. Door een schriftelijke opdrachtbevestiging wordt de aanvaarding van de opdracht door de accountant bekrachtigd. Tevens wordt met de opdrachtbevestiging beoogd misverstanden te voorkomen over de doelstelling en de reikwijdte van de opdracht, de aard van de verantwoordelijkheid van de accountant en de wijze van rapportering. Daarnaast kan de accountant in de opdrachtbevestiging aangeven welke additionele werkzaamheden hij eventueel zal uitvoeren.

Planning

9. **De accountant dient zijn werkzaamheden zodanig te plannen dat de opdracht doeltreffend wordt uitgevoerd.**

Documentatie

10. **De accountant dient de aangelegenheden vast te leggen die van belang zijn om aan te kunnen tonen dat de opdracht is verricht in overeenstemming met deze standaard en de voorwaarden van de opdracht.**

Uit te voeren werkzaamheden

11. **De accountant dient een globaal beeld te verkrijgen van de bedrijfsactiviteiten inclusief de inrichting van de administratie van de entiteit. Voorts dient hij bekend te zijn met de gebruikelijke grondslagen van waardering en resultaatbepaling van de bedrijfstak waarin de entiteit werkzaam is. Dit geldt evenzeer voor de opzet en inhoud van een financieel overzicht dat in de gegeven omstandigheden passend is.**
12. Om een financieel overzicht te kunnen samenstellen wordt van de accountant verwacht dat hij een globaal inzicht heeft in de aard van de activiteiten van de entiteit, de wijze waarop de administratie

is ingericht en in de waarderings- en resultaatbepalingsgrondslagen waarop het financieel overzicht zal worden gebaseerd. Gewoonlijk bezit de accountant deze kennis van zaken uit hoofde van zijn ervaring met de entiteit of verkrijgt hij deze kennis door het inwinnen van inlichtingen.

- 12a. *De accountant presenteert de door de entiteit aangeleverde financiële informatie in een financieel overzicht en licht dit toe op basis van het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel.*
13. Tenzij elders in deze standaard vermeld, hoeft de accountant niet:
 - a. bij de leiding van de entiteit inlichtingen in te winnen om de betrouwbaarheid en volledigheid van de verstrekte informatie vast te stellen;
 - b. de maatregelen van interne beheersing te beoordelen of te toetsen;
 - c. verkregen informatie te verifiëren; en
 - d. ontvangen toelichtingen te verifiëren.
14. **Indien de accountant constateert dat de door de leiding van de entiteit verstrekte gegevens onjuist, onvolledig of anderszins onbevredigend zijn, dient de accountant te overwegen om de in paragraaf 13 genoemde werkzaamheden alsnog uit te voeren en de leiding van de entiteit aanvullende informatie te vragen. Indien de leiding van de entiteit weigert deze informatie te verstrekken, dient de accountant zijn opdracht terug te geven en de opdrachtgever op de hoogte te stellen van de redenen van de teruggave van de opdracht.**
15. **De accountant dient een door hem samengesteld financieel overzicht door te lezen en een afweging te maken of dit overzicht toereikend van opzet en vrij van afwijkingen van materieel belang lijkt te zijn.** In dit verband zijn onder afwijkingen ook begrepen:
 - a. onjuiste hantering van de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving;
 - b. het niet vermelden van de grondslagen voor de financiële verslaggeving en de bekend geworden afwijkingen daarvan; en
 - c. het niet vermelden van andere belangrijke zaken die de accountant heeft geconstateerd.

De van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving en de bekend geworden afwijkingen daarvan dienen in het financieel overzicht te worden vermeld, maar de effecten daarvan hoeven niet te worden gekwantificeerd.

16. Indien de accountant afwijkingen van materieel belang constateert, dient hij met de opdrachtgever te overleggen over de noodzakelijke aanpassingen. Indien deze aanpassingen niet worden aangebracht en het financieel overzicht daardoor als misleidend kan worden aangemerkt, dient de accountant zijn opdracht terug te geven.
- 16A. *Indien de accountant bij de uitvoering van een samenstellingsopdracht op signalen van fraude of onwettig handelen stuit, dient hij te handelen overeenkomstig hetgeen is voorgeschreven in Standaard 240, "De verantwoordelijkheid van de accountant in verband met fraude in het kader van de controle van financiële overzichten" en Standaard 250, "Het belang van wet- en regelgeving bij de controle van financiële overzichten". De accountant dient hierbij rekening te houden met de aard en reikwijdte van de samenstellingsopdracht.*

Verantwoordelijkheid van de leiding

17. De accountant dient van de leiding van de entiteit een bevestiging te ontvangen dat zij verantwoordelijk is voor de toereikende presentatie van het financieel overzicht en van de goedkeuring van het financieel overzicht. Een dergelijke bevestiging kan worden verkregen door een bevestigingsbrief van de leiding van de entiteit, die betrekking heeft op de juistheid en volledigheid van de onderliggende gegevens en van de verstrekking aan de accountant van alle van materieel belang zijnde en relevante gegevens.

Rapportering

18. In de samenstellingsverklaring dient het volgende te zijn opgenomen: ²
- a. opschrift;
 - b. geadresseerde;
 - c. de vermelding dat de opdracht is uitgevoerd in overeenstemming met Nederlands recht, waaronder de standaard met betrekking tot samenstellingsopdrachten;

² Het kan voor de accountant gewenst zijn te refereren naar het speciale doel of de partij waarvoor het financieel overzicht is bestemd. Als alternatief of als aanvulling kan de accountant uit voorzorg een passage opnemen om te voorkomen dat de rapportage voor andere doeleinden wordt gebruikt dan is afgesproken.

- d. identificatie van het financiële overzicht met de opmerking dat deze is gebaseerd op van de leiding van de entiteit verkregen informatie;
- e. de vermelding dat de leiding van de entiteit verantwoordelijk is voor het financiële overzicht dat door de accountant is samengesteld;
- f. de mededeling dat geen zekerheid omtrent de getrouwheid wordt verstrekt;
- g. indien van toepassing, een paragraaf waarin de aandacht gevestigd wordt op de toelichting op van materieel belang zijnde afwijkingen van de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving;
- h. datum van de samenstellingsverklaring;
- i. adres van de accountant; en
- j. ondertekening (naam accountant met vermelding van zijn titel en de naam van de accountantspraktijk).

<i>Inleiding</i>	1 - 7
<i>Doel van de opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten</i>	8 - 9
<i>Algemene uitgangspunten inzake een opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten</i>	10 - 16
<i>Vaststellen van de opdrachtvoorwaarden</i>	17 - 20
<i>Planning</i>	21
<i>Documentatie</i>	22 - 24
<i>Uit te voeren werkzaamheden</i>	25
<i>Rapportering</i>	26 - 29
<i>Verspreiding van het rapport</i>	30

Inleiding

1. Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent de vaktechnische verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar ten aanzien van de uitvoering van een opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten.
2. Bij opdrachten tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten levert de beroepsbeoefenaar adviesdiensten met betrekking tot een voorgenomen transactie van een opdrachtgever, in het algemeen met een derde partij. Voorbeelden van transacties zijn: kapitaalmarkttransacties, uitgifte/verkoop of koop van aandelen, overname of verkoop van ondernemingen of onderdelen daarvan, het verstrekken of ontvangen van financieringen, herfinancieringen, securisaties, fusies, allianties en soortgelijke activiteiten.
3. Transactiegerelateerde adviesdiensten zijn geen assurance-opdrachten en geen aan assurance verwante opdrachten. Informatie verkregen ten behoeve van het adviesproces wordt niet gecontroleerd of beoordeeld als bedoeld in het Stramien voor Assurance-opdrachten.
4. De opdracht tot uitvoering van een transactiegerelateerde adviesdienst kan samenlopen met werkzaamheden met een assurance-karakter als bedoeld in het Stramien voor Assurance-opdrachten. **In de opdrachtbevestiging en in de schriftelijke rapportage dient de accountant werkzaamheden met een assurance-karakter duidelijk te scheiden van adviesdiensten.** In de opdrachtbrief door ten minste gebruik te maken van afzonderlijke paragrafen en in de rapportage door het gebruik van afzonderlijke secties.
5. Een opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten kan elementen bevatten die voldoen aan de definitie van assurance-opdrachten, maar hoeft daarmee niet te voldoen aan de vereisten van de Standaarden zolang voor de oordelen, standpunten of uitspraken waaraan een gebruiker zekerheid zou kunnen ontleen, elk van de onderstaande punten geldt:
 - a. Deze oordelen, standpunten of uitspraken zijn slechts van ondergeschikte betekenis binnen de gehele opdracht;
 - b. Het gebruik van elk schriftelijk rapport dat wordt verstrekt, is uitdrukkelijk beperkt tot personen die hiervoor geautoriseerd zijn op grond van een overeenkomst tussen de opdrachtgever en de beroepsbeoefenaar (geautoriseerde gebruikers) De geautoriseerde gebruikers worden geïdentificeerd in het rapport of worden geïdentificeerd in een specifieke overeenkomst;
 - c. Op grond van een schriftelijke afspraak met de geautoriseerde gebruikers is de opdracht niet bedoeld als een assurance-opdracht; en

- d. De opdracht wordt in het rapport van de beroepsbeoefenaar niet aangemerkt als een assurance-opdracht.
6. Bij opdrachten tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten maakt de beroepsbeoefenaar gebruik van zijn vaktechnische vaardigheden, opleiding, ervaring, kennis van het adviesproces en zijn waarnemingen tijdens de door hem uitgevoerde adviesdiensten.
 7. Het adviesproces is een analytisch proces, dat bestaat uit (een combinatie van) activiteiten onder andere met betrekking tot:
 - a. Het bepalen van de doelstelling van de opdracht;
 - b. Het verzamelen, analyseren en interpreteren van de voor de transactie relevante informatie;
 - c. Het definiëren van risico's en mogelijkheden;
 - d. Het evalueren van alternatieven;
 - e. Het ontwikkelen van aanbevelingen inclusief een advies over de te nemen stappen;
 - f. Het communiceren van de uitkomsten, en soms implementatie en follow-up.

Doel van de opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten

8. Het primaire doel van een opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten is het ondersteunen van de geautoriseerde gebruiker bij aspecten van het besluitvormingsproces inzake een voorgenomen transactie. Met de opdrachtgever kunnen ook andere transactie-ondersteunende diensten worden overeengekomen.
9. Voorbeelden van transactiegerelateerde adviesdiensten zijn:
 - a. Transactie-evaluatie of due diligence ondersteuning, al dan niet geïnitieerd door de verkoper, uitgebreid of beperkt van opzet;
 - b. Assistentie bij het opstellen en analyseren van waarderingsmodellen of prognoses;
 - c. Bedrijfswaarderingen, inclusief conclusies met betrekking tot waarden;
 - d. Het ondersteunen bij het ontwikkelen van een businessplan;

- e. Assistentie bij het opstellen of het analyseren van koop- of verkoopcontracten met name gericht op afrekeningmechanismen of op specifieke boekhoudkundige aspecten met betrekking tot garanties.
- f. Assistentie bij openbare biedingen;
- g. Assistentie van een verkoper of verkrijger van financiering bij het verstrekken van informatie aan kopers of financiers en advisering omtrent optimalisatie van dit proces (opstellen Informatie Memoranda, opzetten datarooms);
- h. Strategische en commerciële analyses;
- i. Ondersteunen bij onderhandelingen;
- j. Assistentie bij herfinancieringen en herstructureringen; en
- k. Advisering inzake en begeleiden van integratieprocessen.

Een transactiegerelateerde adviesopdracht omvat niet een oordeel over de vraag of een voorgenomen transactie voldoet aan de door geautoriseerde gebruikers gestelde criteria, of de beslissing om al dan niet een transactie voort te zetten. De verantwoordelijkheid voor deze afwegingen berust uitsluitend bij de geautoriseerde gebruikers.

Algemene uitgangspunten inzake een opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten

- 10. **Indien een cliënt, waarvoor de accountantspraktijk de wettelijke controle van de financiële overzichten uitvoert, tevens een opdracht verstrekt tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten, dient deze laatstgenoemde opdracht eerst te worden geaccepteerd na overleg met de voor de wettelijke controle verantwoordelijke accountant.**
- 11. **De beroepsbeoefenaar dient de opdracht tot het verlenen van een transactiegerelateerde adviesdienst in overeenstemming met deze Standaard en met de overeengekomen voorwaarden van de opdracht uit te voeren.** De reikwijdte van de te verrichten werkzaamheden kan tijdens de uitvoering ervan worden aangepast conform de paragrafen 20 en 25 van deze Standaard.
- 12. **De beroepsbeoefenaar dient te voldoen aan de regelgeving zoals opgenomen in de Verordening Gedragscode ('VGC').** De hierin opgenomen regels stellen eisen aan de accountant ten aanzien van:
 - a. Integriteit;

- b. Objectiviteit;
 - c. Deskundigheid en zorgvuldigheid;
 - d. Geheimhouding; en
 - e. Professioneel gedrag.
13. Bij het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten vertegenwoordigt de beroepsbeoefenaar het bijzondere belang van de cliënt tenzij het tegendeel uitdrukkelijk wordt vermeld. Ondanks het vertegenwoordigen van een bijzonder belang blijft de eis van objectiviteit (artikel A-100.4b VGC) onverkort van kracht.
14. Het bijzondere belang van een verkrijgende partij (koper, financier) is tegengesteld aan het belang van de aandeelhouders van de doelonderneming ('target'). Als gevolg van reeds eerder of simultaan door de beroepsbeoefenaar in opdracht van target uitgevoerde werkzaamheden kan met betrekking tot de beroepsbeoefenaar belast met de transactiegerelateerde dienstverlening ten behoeve van koper, de schijn van beperking van de onafhankelijkheid ontstaan: 'conflicterend belang'. Het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten is in de situatie van schijn van conflicterende belangen alleen toegestaan met instemming van betrokken partijen. Indien deze instemming wordt verkregen, overweegt de beroepsbeoefenaar de toepassing van de waarborgen in artikel 16.
15. Indien meerdere partijen afzonderlijk een potentiële verkrijging van de doelonderneming ('target') overwegen bestaat tussen de potentiële verkrijgende partijen onderling een concurrerend belang. Indien de beroepsbeoefenaar meerdere cliënten vertegenwoordigt, die een concurrerend belang hebben, draagt de beroepsbeoefenaar zorg voor adequate waarborgen om de bedreigingen daarvan tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. Deze bestaan ten minste uit:
- a. Het informeren van de cliënt over mogelijke concurrerende belangen of over de activiteiten die een concurrerend belang zouden kunnen vormen in algemene zin. (Daar het verstrekken van namen van cliënten op zichzelf reeds een schending van de geheimhoudingsplicht kan betekenen, dient dit te worden vermeden);
 - b. Het inzetten van onafhankelijke serviceteams.
16. De beroepsbeoefenaar overweegt de noodzaak van toepassing van onder andere de volgende nadere waarborgen:

- a. Procedures die voorkomen dat anderen, werkzaam voor dezelfde beroepsbeoefenaar toegang kunnen krijgen tot vertrouwelijke informatie. Deze procedures kunnen bestaan uit fysiek scheiden van opdrachtteams en beveiliging van informatie tegen ongeautoriseerde toegang;
- b. Duidelijke richtlijnen aan het opdrachtteam met betrekking tot de beveiliging en de geheimhouding van gegevens;
- c. Ondertekening van een geheimhoudingsverklaring door alle bij de dienstverlening betrokken medewerkers;
- d. Periodieke beoordeling door een collega van de beroepsbeoefenaar, die bij geen van de desbetreffende cliënten en opdrachten is betrokken, van de juiste toepassing van de waarborgen.

Vaststellen van de opdrachtvoorwaarden

17. **De beroepsbeoefenaar dient met de opdrachtgever overeenstemming te bereiken over de doelstelling van de te verrichten werkzaamheden en de opdrachtvoorwaarden.** Veelal bestaat vooraf onduidelijkheid ten aanzien van de aard, detaillering en kwaliteit van de ter beschikking gestelde informatie. De omschrijving van de uit te voeren adviesdiensten kan derhalve globaal van aard zijn.
18. **De overeenstemming dient schriftelijk te worden vastgelegd.** Het is in het belang zowel van de opdrachtgever als van de beroepsbeoefenaar dat de beroepsbeoefenaar de opdrachtgever een bevestiging met de belangrijkste voorwaarden van de opdracht doet toekomen. De opdrachtbevestiging beoogt misverstanden te voorkomen over de doelstelling en de reikwijdte van de opdracht, de omvang van de verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar en de wijze van rapportering.
19. **De onderwerpen die in de opdrachtbevestiging worden opgenomen dienen minimaal de volgende elementen te bevatten:**
 - a. **De aard van de transactiegerelateerde adviesdienst, met referentie aan deze Standaard, conform welke de werkzaamheden worden uitgevoerd;**
 - b. **Het feit dat de adviesdiensten niet worden uitgevoerd in het kader van een assuranceopdracht en dat derhalve geen zekerheid wordt verstrekt omtrent de getrouwheid van de informatie;**

- c. Indien van toepassing, beperkingen in de onafhankelijkheid van de netwerkorganisatie ten opzichte van (belanghebbenden in) de doelonderneming ('target');
 - d. Het optreden als partijdeskundige;
 - e. De overeengekomen doelstelling van de adviesopdracht;
 - f. De verantwoordelijkheid van de opdrachtgever voor het vaststellen van de informatiebehoefte en de noodzakelijke ondersteuning;
 - g. De aard en omvang van de verwachte uit te voeren adviesdiensten, of een overzicht van het verwachte adviesproces;
 - h. Het tijdstip van uitvoering en de basis voor de bepaling van het honorarium;
 - i. De te verwachten vorm van de rapportage, of indien van toepassing het ontbreken van een rapportage;
 - j. Beperkingen in en condities met betrekking tot de verspreiding van het rapport;
 - k. Eventuele tussentijdse aanpassing van de opdrachtbevestiging.
20. Gedurende de dienstverlening of op grond van de resultaten daarvan kan de opdrachtgever verzoeken om aanvullende informatie of ondersteuning. **Belangrijke veranderingen in de oorspronkelijke aard en omvang van de opdracht gedurende het onderzoek dienen schriftelijk te worden vastgelegd in een gewijzigde of aanvullende opdrachtbevestiging of in de rapportage.** Het is aan de opdrachtgever en andere gebruikers (zie paragraaf 27 van deze Standaard) om de toereikendheid van de overeengekomen werkzaamheden te beoordelen.

Planning

21. De beroepsbeoefenaar dient de adviesdiensten zodanig te plannen dat de opdracht effectief wordt uitgevoerd.

Documentatie

22. De beroepsbeoefenaar dient datgene vast te leggen wat van belang is om aan te tonen dat de opdracht is verricht in overeenstemming met deze Standaard en met de voorwaarden van de opdracht.

23. De inhoud van het (eventuele) rapport en alle over de dienstverlening gevoerde correspondentie vormen een wezenlijk onderdeel van de vastlegging van de werkzaamheden.
24. Het dossier wordt zodanig opgebouwd dat een beroepsbeoefenaar met ervaring op het gebied van transactiegerelateerde dienstverlening, die niet bij de opdracht betrokken is geweest, de zorgvuldigheid van de uitvoering van de adviesopdracht kan beoordelen. Adviezen gebaseerd op ervaring met transacties, kennis van relevante markten en risicofactoren in het algemeen behoeven geen gedetailleerde documentatie.

Uit te voeren werkzaamheden

25. De beroepsbeoefenaar voert de overeengekomen werkzaamheden uit rekening houdend met eventuele aanpassingen conform artikel 20.
De beroepsbeoefenaar licht de cliënt tijdig in indien uitvoering van deze werkzaamheden niet mogelijk blijkt.
De beroepsbeoefenaar voert op basis van zijn kennis en ervaring, waar mogelijk in overleg met de opdrachtgever, die werkzaamheden uit die naar zijn oordeel het door de opdrachtgever met de opdracht beoogde doel op effectieve wijze benaderen.

Rapportering

26. Gedurende de uitvoering van een adviesopdracht kan de beroepsbeoefenaar zowel schriftelijk als mondeling rapporteren en adviseren. De samenvatting van mondelinge adviezen worden in het dossier vastgelegd. Met name bij transacties waarvan het niet waarschijnlijk is dat die succesvol worden afgerond kan, in overleg met de opdrachtgever, worden besloten schriftelijke rapportages achterwege te laten. Ook lenen bepaalde vormen van adviesdiensten, zoals het opzetten van een dataroom, zich niet voor schriftelijke rapportages. **Voordat schriftelijk wordt gerapporteerd, dient een geaccordeerde opdrachtbevestiging van de opdrachtgever te zijn ontvangen.**
27. **Bij de schriftelijke rapportage dient de beroepsbeoefenaar de rapportage inzake een adviesopdracht op duidelijke wijze te onderscheiden van een assurance-rapport.** Om gebruikers niet in verwarring te brengen zal in een rapport dat geen assurance-rapport is bijvoorbeeld worden vermeden:
 - a. De indruk te wekken dat het rapport is opgesteld in overeenstemming met de Standaarden;
 - b. Het opnemen van uitspraken of het gebruik van woorden zoals "assurance", "controle", "accountantsopinie", "accountantsoordeel" of "review" in een zodanige context dat deze redelijkerwijs zouden kunnen worden opgevat als een conclusie die is bedoeld om het

vertrouwen van de beoogde gebruikers, in de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria te versterken.

28. Teneinde de gebruikers in staat te stellen de aard en omvang van de uitgevoerde adviesdiensten te beoordelen, dient, ingeval een schriftelijk rapport wordt uitgebracht, dit rapport mede te bevatten:
- a. Opschrift;
 - b. Geadresseerde (dit zal doorgaans de opdrachtgever zijn die de beroepsbeoefenaar heeft aangetrokken om de overeengekomen adviesdiensten uit te voeren);
 - c. De beschrijving van het doel waarvoor de opdracht tot het verlenen van de transactiegerelateerde adviesdienst is uitgevoerd;
 - d. De vermelding dat de opdracht is uitgevoerd conform de voorwaarden van de opdracht en overeenkomstig de Standaard met betrekking tot transactiegerelateerde adviesdiensten;
 - e. Een kopie van de opdrachtbevestiging of een samenvatting van de daarin opgenomen opdracht en eventuele belangrijke wijzigingen daarin;
 - f. De aard van de opdracht met inbegrip van het gegeven dat de adviesdiensten niet worden uitgevoerd in het kader van een assurance-opdracht en dat derhalve geen zekerheid wordt verstrekt omtrent de getrouwheid van de informatie;
 - g. In de opdrachtbevestiging genoemde adviesdiensten die niet werden uitgevoerd onder opgaaf van redenen voor het niet uitvoeren daarvan;
 - h. Een beschrijving van de bevindingen;
 - i. De vermelding van de beperkingen in en condities met betrekking tot de verspreiding van het rapport;
 - j. Datum van het rapport;
 - k. Naam en adres van de beroepsbeoefenaar.
29. Het is de verantwoordelijkheid van de geautoriseerde gebruikers om te beoordelen of de uitgevoerde adviesdiensten in het perspectief van het geheel van hen ter beschikking staande informatie en hun

risicoperceptie aan de door hen te stellen eisen voldoen en, indien gewenst, aanvullend onderzoek (te doen) uitvoeren. De beroepsbeoefenaar dient zich te onthouden van een dergelijk oordeel.

Verspreiding van het rapport

30. Het is de beroepsbeoefenaar slechts toegestaan op verzoek van de opdrachtgever inzage in het rapport te verschaffen aan andere gebruikers, indien vooraf de voorwaarden voor inzage (waaronder in ieder geval begrepen een beperking van verdere verspreiding) met de opdrachtgever en met de andere gebruikers zijn overeengekomen en de gebruikers inzicht is gegeven in de omvang van de uitgevoerde adviesdiensten.

Slotbepalingen

Inwerkingtreding

De Nadere voorschriften controle- en overige standaarden treden in werking op 1 juli 2007. De nadere voorschriften zijn niet van toepassing op opdrachten die overeengekomen zijn voor 1 juli 2007 tenzij deze opdrachten betrekking hebben op de controle, beoordeling of samenstelling van historische financiële overzichten met betrekking tot perioden die aflopen na 15 december 2007.

Citeertitel

De Nadere voorschriften controle- en overige standaarden worden aangehaald als: NV COS.

Overige regelgeving

RKB₁ Verantwoording

<i>Inleiding</i>	1 - 5
<i>Definities</i>	6
<i>Elementen van een kwaliteitsbeheersingssysteem</i>	7 - 8
<i>De verantwoordelijkheid van de leiding voor de kwaliteit binnen de accountantsorganisatie</i>	9 - 13
<i>Ethische normen</i>	14 - 27
<i>Het aanvaarden en voortzetten van de relaties met de opdrachtgevers en van specifieke opdrachten</i>	28 - 35
<i>Het personeelsbeleid</i>	36 - 45
<i>De uitvoering van de opdrachten</i>	46 - 73
<i>De bewaking</i>	74 - 93
<i>Dossiervorming</i>	94 - 97
<i>Ingangsdatum</i>	98
<i>Specifieke overheidsaspecten</i>	1 - 4

Dit betreft de versie van RKB₁ welke is ingegaan op 15 juni 2005. Na de implementatie van de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance verwante opdrachten is RKB₁ alleen nog van toepassing op de accountantsafdelingen. Gezien de verwachting dat ook voor accountantsafdelingen specifieke Nadere voorschriften geïmplementeerd zullen worden zijn de bewoordingen van RKB₁ niet aangepast aan de nieuwe regelgeving per 1 januari 2007.

Inleiding

1. Deze Richtlijn voor de Kwaliteitsbeheersing heeft ten doel grondbeginselen en essentiële procedures vast te stellen en aanwijzingen te geven met betrekking tot de verantwoordelijkheden van accountantsorganisaties voor hun kwaliteitsbeheersingssysteem ten aanzien van assurance- en daaraan verwante opdrachten. Deze Richtlijn voor de Kwaliteitsbeheersing moet worden gelezen in samenhang met de GBA.
2. Aanvullende richtlijnen en aanwijzingen betreffende de verantwoordelijkheden van het personeel van accountantsorganisaties met betrekking tot kwaliteitsbeheersingsprocedures ten aanzien van bepaalde soorten opdrachten zijn opgenomen in andere uitingen. Zo stelt Richtlijn voor de Accountantscontrole 220 "Kwaliteitsbeheersing met betrekking tot controleopdrachten betreffende historische financiële informatie" bijvoorbeeld grondbeginselen vast en geeft aanwijzingen met betrekking tot kwaliteitsbeheersingsprocedures voor controleopdrachten.
3. **De accountantsorganisatie dient een zodanig systeem van kwaliteitsbeheersing op te zetten dat een redelijke mate van zekerheid bestaat, dat de organisatie en haar personeel voldoen aan de vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen en dat de door de organisatie of haar voor opdrachten verantwoordelijke partners afgegeven rapporten onder de gegeven omstandigheden juist zijn.**
4. Een kwaliteitsbeheersingssysteem bestaat uit gedragslijnen die zijn opgezet om de in paragraaf 3 beschreven doelen te bereiken en uit de noodzakelijke procedures om deze gedragslijnen te implementeren en de naleving daarvan te bewaken.
5. Deze Richtlijn voor de Kwaliteitsbeheersing geldt voor alle accountantsorganisaties. De aard van de gedragslijnen en de procedures die door individuele organisaties worden ontwikkeld om aan deze Richtlijn voor de Kwaliteitsbeheersing te voldoen is afhankelijk van verschillende factoren zoals de omvang en de bedrijfskenmerken van de organisatie en de vraag of deze al dan niet deel uitmaakt van een netwerk.

Definities

6. De in deze Richtlijn voor de Kwaliteitsbeheersing gehanteerde begrippen hebben de volgende betekenis:
- a. "Voor de opdracht verantwoordelijke partner". De partner of andere accountant binnen de accountantsorganisatie die verantwoordelijk is voor de opdracht, voor de uitvoering daarvan en voor het rapport dat namens de accountantsorganisatie wordt afgegeven en aan wie voorzover noodzakelijk de vereiste bevoegdheden zijn toegekend door een beroepsorganisatie of een wettelijke of regelgevende instantie¹;
 - b. "Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling". Een proces opgezet om voorafgaand aan het afgeven van het rapport een objectieve evaluatie te verkrijgen van de belangrijkste standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen en de eindoordelen die zijn gevormd ter formulering van het rapport;
 - c. "Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar". Een partner, een andere persoon binnen de accountantsorganisatie, een voldoende gekwalificeerde externe persoon of een team samengesteld uit dergelijke personen, met toereikende ervaring, bevoegdheid en het gezag om de belangrijkste standpunten, die het opdrachtteam heeft ingenomen en de eindoordelen die zijn gevormd ter formulering van het rapport, objectief te kunnen evalueren;
 - d. "Opdrachtteam". Het personeel dat de opdracht uitvoert, alsmede deskundigen die door de accountantsorganisatie in verband met de opdracht zijn aangetrokken;
 - e. "Accountantsorganisatie". Een eenmanspraktijk, een maatschap of een rechtspersoon van accountants. *In Nederland wordt onder "accountantsorganisatie" tevens verstaan een interne accountantsdienst, voorzover deze assurance- en daaraan verwante opdrachten uitvoert;*
 - f. "Inspectie". Met betrekking tot afgeronde opdrachten, procedures opgezet om vast te stellen dat opdrachtteams voldoen aan de gedragslijnen voor kwaliteitsbeheersing en de kwaliteitsbeheersingsprocedures;
 - g. "Beursgenoteerde onderneming". Een huishouding waarvan de aandelen, schuldbewijzen of overige effecten aan een erkende effectenbeurs zijn genoteerd, of overeenkomstig de voorschriften van een erkende effectenbeurs of een ander gelijkwaardig lichaam worden verhandeld;

¹ Deze optie anticipeert op toekomstige situaties.

- h. "Bewaking". Een proces dat voortdurende aandacht voor en evaluatie van het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie omvat met daarin opgenomen een periodieke inspectie van een selectie uit de afgeronde opdrachten en dat is opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat het kwaliteitsbeheersingssysteem effectief functioneert;
- i. "Netwerkorganisatie". Een huishouding onder gemeenschappelijk beheer, gemeenschappelijke eigendom of gemeenschappelijke leiding met de accountantsorganisatie of een huishouding die een redelijk denkende en terzake kundige derde met kennis van alle relevante informatie redelijkerwijs zou beschouwen als onderdeel (in nationaal of internationaal verband) van de accountantsorganisatie;
- j. "Partner". Een persoon met de bevoegdheid om namens de accountantsorganisatie verbintenissen aan te gaan betreffende de uitvoering van opdrachten op het gebied van de professionele dienstverlening;
- k. "Personeel". De partners en de overige beroepsbeoefenaren;
- l. "Vaktechnische richtlijnen". De richtlijnen met betrekking tot de kwaliteitsbeheersing, de accountantscontrole, assurance- en daaraan verwante opdrachten; en de geldende ethische normen;
- m. "Redelijke mate van zekerheid". In de context van deze richtlijn: een hoge, maar niet absolute mate van zekerheid;
- n. "Overige beroepsbeoefenaren". Beroepsbeoefenaren die geen partner zijn, alsmede deskundigen die in dienst van de accountantsorganisatie zijn; en
- o. "Voldoende gekwalificeerde externe persoon". Een persoon buiten de accountantsorganisatie met de capaciteiten en bekwaamheden om als een voor de opdracht verantwoordelijke partner te handelen, bijvoorbeeld een partner van een andere accountantsorganisatie of een werknemer (met voldoende ervaring) die behoort tot een beroepsorganisatie, waarvan de leden controle- en beoordelingsopdrachten betreffende historische financiële informatie of andere assurance- en daaraan verwante opdrachten mogen uitvoeren of tot een organisatie, die belangrijke diensten verleent op het gebied van de kwaliteitsbeheersing.

Elementen van een kwaliteitsbeheersingssysteem

7. Het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures te bevatten gericht op de volgende aspecten:
 - a. De verantwoordelijkheid van de leiding voor kwaliteit binnen de accountantsorganisatie.
 - b. Ethische normen.
 - c. Het aanvaarden en voortzetten van de relatie met opdrachtgevers en van specifieke opdrachten.
 - d. Het personeelsbeleid.
 - e. De uitvoering van de opdrachten.
 - f. De bewaking.

8. De gedragslijnen voor kwaliteitsbeheersing en de kwaliteitsbeheersingsprocedures dienen te worden vastgelegd en bekend te worden gemaakt aan het personeel van de accountantsorganisatie. In dergelijke mededelingen worden de gedragslijnen voor kwaliteitsbeheersing en kwaliteitsbeheersingsprocedures toegelicht alsmede de te bereiken doelen waartoe zij zijn opgezet. Daarbij wordt ook benadrukt dat iedereen een persoonlijke verantwoordelijkheid voor de kwaliteit draagt en dat wordt verwacht dat men aan deze gedragslijnen en procedures voldoet. In aansluiting hierop is de accountantsorganisatie zich bewust van het belang van een goede terugkoppeling over het kwaliteitsbeheersingssysteem van de zijde van het personeel. Daarom wordt het personeel aangemoedigd zijn zienswijze of bedenkingen over aspecten van de kwaliteitsbeheersing kenbaar te maken.

De verantwoordelijkheid van de leiding voor de kwaliteit binnen de accountantsorganisatie

9. De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om een interne bedrijfscultuur te bevorderen, gebaseerd op de erkenning dat kwaliteit essentieel is bij de uitvoering van opdrachten. Dergelijke gedragslijnen en procedures dienen als eis te stellen dat het bestuur de eindverantwoordelijkheid aanvaardt voor het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie.

10. De leiding van de accountantsorganisatie en haar voorbeeldfunctie zijn in belangrijke mate van invloed op de interne bedrijfscultuur van de accountantsorganisatie. Het bevorderen van een kwaliteitsgerichte interne bedrijfscultuur is afhankelijk van duidelijke, logische en regelmatig terugkerende

maatregelen en signalen van de zijde van alle leidinggevende niveaus van de accountantsorganisatie, waarbij de nadruk wordt gelegd op de gedragslijnen voor kwaliteitsbeheersing en de kwaliteitsbeheersingsprocedures van de accountantsorganisatie en de noodzaak om:

- a. Werkzaamheden te verrichten die in overeenstemming zijn met de vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen; en
- b. Rapporten af te geven die onder de gegeven omstandigheden juist zijn.

Dergelijke maatregelen en signalen bevorderen een bedrijfscultuur waarin werkzaamheden van hoge kwaliteit worden gewaardeerd en beloond. Ze worden bekendgemaakt door middel van interne cursussen, vergaderingen, formele en informele gesprekken, intentieverklaringen, nieuwsbrieven of werkinstructies. Ze worden opgenomen in de interne documentatie en het cursusmateriaal van de accountantsorganisatie en in de beoordelingsprocedures voor partners en overige beroepsbeoefenaren om de visie van de organisatie inzake het belang van kwaliteit en de wijze waarop kwaliteit bereikt kan worden te ondersteunen en te versterken.

11. Van bijzonder belang is dat de leiding van de accountantsorganisatie de noodzaak erkent dat de zakelijke strategie van de organisatie ondergeschikt moet zijn aan de allesbepalende eis, dat de organisatie kwaliteit moet leveren bij het uitvoeren van al haar opdrachten. Daartoe:
 - a. Richt de accountantsorganisatie de verantwoordelijkheden van de leiding zo in dat commerciële overwegingen geen afbreuk doen aan de kwaliteit van de werkzaamheden;
 - b. Worden de gedragslijnen en procedures van de accountantsorganisatie betreffende prestatiebeoordeling, salariering en promotie (met inbegrip van prestatiebeloningsystemen) van het personeel zo opgezet dat daaruit blijkt dat de accountantsorganisatie zich bovenal gebonden acht om kwaliteit te leveren; en
 - c. Besteedt de accountantsorganisatie voldoende middelen aan de ontwikkeling, ondersteuning en vastlegging van haar gedragslijnen voor kwaliteitsbeheersing en de kwaliteitsbeheersingsprocedures.
12. **Elk van de personen aan wie operationele verantwoordelijkheid voor het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie is opgedragen aan het bestuur van de organisatie dient toereikende ervaring en bekwaamheid te bezitten, alsmede de noodzakelijke bevoegdheid en het gezag om die verantwoordelijkheid te kunnen dragen.**
13. Toereikende ervaring en bekwaamheid stellen de verantwoordelijke persoon of personen in staat om kwaliteitsbeheersingsproblemen te onderkennen en te doorgronden en om de juiste gedrags-

lijnen en procedures te ontwikkelen. De noodzakelijke bevoegdheid en het gezag stelt de persoon of personen in staat om deze gedragslijnen en procedures daadwerkelijk te implementeren.

Ethische normen

14. **De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de organisatie en haar personeel voldoen aan de van kracht zijnde ethische normen.**
15. Ethische normen met betrekking tot assurance- en daaraan verwante opdrachten omvatten in het algemeen de delen A en B van de Code van de IFAC aangevuld met nationale beroepsethische normen van meer stringente aard. In de IFAC-code zijn de grondbeginselen van de beroepsethiek vastgesteld. Deze zijn:
 - a. Integriteit;
 - b. Objectiviteit;
 - c. Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid;
 - d. Geheimhouding; en
 - e. Professioneel gedrag.
16. Deel B van de IFAC-code bevat een raamwerk betreffende onafhankelijkheid bij assurance-opdrachten, rekening houdend met bedreigingen voor de onafhankelijkheid, waarborgen die kunnen worden ingebouwd en het openbaar belang.
17. In de gedragslijnen en procedures van de accountantsorganisatie wordt de nadruk gelegd op de fundamentele principes op basis van de uitgangspunten: (a) het leiderschap van de organisatie (b) opleiding en training (c) de bewaking en (d) een procedure ter behandeling van gevallen, waarbij niet aan de normen wordt voldaan. Onafhankelijkheid bij assurance-opdrachten is zo belangrijk, dat het afzonderlijk wordt behandeld in de paragrafen 18-27 hierna. Deze paragrafen moeten in samenhang met de IFAC-code worden gelezen.

Onafhankelijkheid

18. **De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de organisatie, haar personeel en indien van toepassing anderen die moeten voldoen aan de onafhankelijkheidsvoorschriften (waaronder des-**

kundigen die door de organisatie zijn aangetrokken en personeel van netwerkorganisaties) hun onafhankelijkheid handhaven, voorzover dit is vereist op grond van de IFAC code en nationale ethische normen. Dergelijke gedragslijnen en procedures dienen de accountantsorganisatie in staat te stellen om:

- a. Haar onafhankelijkheidsvoorschriften bekend te maken aan het personeel en indien van toepassing aan anderen die aan die eisen moeten voldoen; en
 - b. Omstandigheden en relaties te onderkennen en te onderzoeken die de onafhankelijkheid bedreigen en de juiste maatregelen te treffen om deze bedreigingen weg te nemen dan wel terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau door het inbouwen van waarborgen of indien dit juist wordt geacht door de opdracht terug te geven.
19. Dergelijke gedragslijnen en procedures dienen als eis te stellen:
- a. Dat voor de opdracht verantwoordelijke partners de accountantsorganisatie voorzien van belangrijke informatie over de opdracht, waaronder de reikwijdte van de dienstverlening, om de organisatie in staat te stellen om de volledige invloed van het aanvaarden van deze opdracht op de onafhankelijkheidsvoorschriften te onderzoeken;
 - b. Dat het personeel de accountantsorganisatie onmiddellijk inlicht over omstandigheden en relaties die bedreigingen voor de onafhankelijkheid doen ontstaan, zodat de juiste acties kunnen worden ondernomen; en
 - c. Dat belangrijke informatie wordt verzameld en bekendgemaakt aan het daartoe bevoegde personeel, zodat:
 - (i) De accountantsorganisatie en haar personeel op eenvoudige wijze kan bepalen of zij de onafhankelijkheidsvoorschriften naar behoren toepassen;
 - (ii) De accountantsorganisatie haar onafhankelijkheidsinformatie kan bijhouden en vernieuwen; en
 - (iii) De accountantsorganisatie de juiste acties kan ondernemen met betrekking tot gesignaleerde bedreigingen voor de onafhankelijkheid.
20. De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat ze wordt ingelicht over overtredingen van de onafhankelijkheidsvoorschriften en om haar in staat te stellen de juiste maatregelen te treffen

om dergelijke situaties op te lossen. De gedragslijnen en procedures dienen te bevatten voor:

- a. Allen die moeten voldoen aan onafhankelijkheidsvoorschriften, inhoudende dat zij de accountantsorganisatie onmiddellijk moeten inlichten over overtredingen van de onafhankelijkheidsvoorschriften die zij opmerken;
 - b. De accountantsorganisatie, inhoudende dat zij gesignaleerde overtredingen van deze gedragslijnen en procedures onmiddellijk bekendmaakt aan:
 - (i) De voor de opdracht verantwoordelijke partner die tezamen met de accountantsorganisatie de overtreding moet afhandelen; en
 - (ii) Andere belangrijke functionarissen binnen de accountantsorganisatie en degenen die moeten voldoen aan de onafhankelijkheidsvoorschriften en de juiste acties moeten ondernemen; en
 - c. Het indien noodzakelijk zo snel mogelijk bekendmaken binnen de accountantsorganisatie door de voor de opdracht verantwoordelijke partner en de andere onder (b) (ii) vermelde personen van de maatregelen die zijn getroffen om de zaak op te lossen, zodat de organisatie kan bepalen of nog verdere maatregelen dienen te worden getroffen.
21. Aanwijzingen aangaande bedreigingen voor de onafhankelijkheid en waarborgen, alsmede de toepassingen daarvan in specifieke omstandigheden zijn opgenomen in hoofdstuk 8 van de IFAC-code.
22. Een accountantsorganisatie die kennis neemt van een overtreding van de onafhankelijkheidsvoorschriften en -procedures maakt belangrijke informatie daarover onmiddellijk bekend aan voor opdrachten verantwoordelijke partners, anderen binnen de organisatie voorzover zij er belang bij hebben en indien van toepassing aan deskundigen die door de organisatie zijn aangetrokken en personeel van netwerkorganisaties, opdat zij de juiste maatregelen kunnen treffen. Het treffen van de juiste maatregelen door de accountantsorganisatie of de voor de opdracht verantwoordelijke partner omvat het inbouwen van de juiste waarborgen om de bedreigingen voor de onafhankelijkheid weg te nemen dan wel terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau of het teruggeven van de opdracht. In aanvulling hierop zorgt de accountantsorganisatie er voor dat personeel dat onafhankelijk moet zijn hiertoe wordt opgeleid.
23. Ten minste één keer per jaar dient de accountantsorganisatie een schriftelijke bevestiging te ontvangen van het personeel van de accountantsorganisatie dat op grond van de IFAC-code en de Nadere Voorschriften inzake Onafhankelijkheid onafhankelijk moet zijn, inhoudende dat zij voldoen aan de onafhankelijkheidsvoorschriften en -procedures.

24. Een schriftelijke bevestiging mag op papier of elektronisch worden afgegeven. Door een bevestiging te vragen en de juiste acties te ondernemen na kennis te hebben genomen van overtredingen van de onafhankelijkheidsvoorschriften, geeft de accountantsorganisatie blijk van het belang dat zij aan de onafhankelijkheid hecht en maakt zij deze zaak actueel en zichtbaar voor haar personeel.
25. De IFAC-code besteedt aandacht aan de bedreiging door een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen die kan ontstaan indien hetzelfde leidinggevende personeel gedurende een lange periode wordt ingezet bij een assurance-opdracht en aan de waarborgen die kunnen worden ingebouwd om een dergelijke bedreiging te bestrijden.
Daartoe dient de accountantsorganisatie gedragslijnen en procedures op te zetten:
- a. **Waar in criteria worden vermeld ter bepaling van de noodzaak van waarborgen om de bedreiging door een grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen in het geval dat hetzelfde leidinggevende personeel gedurende een lange periode wordt ingezet bij een assurance-opdracht; en**
 - b. **Waar in voor alle controles van jaarrekeningen van beursgenoteerde ondernemingen wordt voorgeschreven dat de voor de opdracht verantwoordelijke partner wordt gewisseld na een aangegeven periode conform de IFAC-code en de nationale ethische normen van meer stringente aard.**
26. De inzet van hetzelfde leidinggevende personeel bij assurance-opdrachten gedurende een lange periode kan een bedreiging door een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen doen ontstaan of op andere wijze de kwaliteit van de uitvoering van de opdracht aantasten. Daarom stelt de accountantsorganisatie criteria op ter bepaling van de noodzaak om waarborgen in te bouwen om deze bedreiging te bestrijden. Bij het bepalen van geschikte criteria neemt de accountantsorganisatie zaken in aanmerking als (a) de aard van de opdracht, alsmede in hoeverre het openbaar belang daarbij betrokken is en (b) de lengte van de periode dat het leidinggevend personeel reeds bij de opdracht betrokken is. Voorbeelden van waarborgen zijn wisseling van het leidinggevend personeel of het stellen van de eis dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling plaatsvindt.
27. De IFAC-code stelt dat de bedreiging door een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen bijzonder belangrijk is bij de controle van jaarrekeningen van beursgenoteerde ondernemingen. Voor deze controles stelt de IFAC-code als eis dat de voor de opdracht verantwoordelijke partner na een vooraf omschreven periode, die in het algemeen niet langer mag zijn dan zeven jaar, wordt gewisseld, en worden hierop gerichte richtlijnen en aanwijzingen uitgevaardigd. Via nationale voorschriften kunnen kortere periodes worden vastgesteld.

Het aanvaarden en voortzetten van de relaties met de opdrachtgevers en van specifieke opdrachten

28. De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen voor het aanvaarden en voortzetten van de relatie met opdrachtgevers en specifieke opdrachten, die zijn opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat zij alleen relaties en specifieke opdrachten zal aanvaarden en voortzetten indien:
- a. Zij de integriteit van de opdrachtgever heeft beoordeeld en geen informatie heeft verkregen die tot de conclusie leidt dat de opdrachtgever onvoldoende integer is;
 - b. Zij de deskundigheid bezit om de opdracht uit te voeren en de capaciteiten, tijd en middelen daartoe bezit; en
 - c. Zij kan voldoen aan de ethische normen.

Alvorens een opdracht van een nieuwe opdrachtgever te aanvaarden, bij het beslissen of een bestaande opdracht zal worden voortgezet en bij het overwegen of een nieuwe opdracht voor een bestaande opdrachtgever zal worden aanvaard, dient de accountantsorganisatie de informatie te verkrijgen die zij in de gegeven omstandigheden noodzakelijk acht. Indien knelpunten zijn onderkend en de accountantsorganisatie toch besluit de relatie met de opdrachtgever of de specifieke opdracht te aanvaarden of voort te zetten, moet de organisatie vastleggen hoe de knelpunten zijn opgelost.

29. Met betrekking tot de integriteit van een opdrachtgever beoordeelt de accountantsorganisatie bijvoorbeeld de volgende aspecten:
- De identiteit en de zakelijk reputatie van de belangrijkste eigenaren van de huishouding van de opdrachtgever, leidinggevende functionarissen op sleutelposities, de verbonden partijen en de organen belast met governance.
 - De aard van de bedrijfsactiviteiten, alsmede de bedrijfscultuur.
 - Informatie over de houding van de belangrijkste eigenaren van de huishouding, leidinggevende functionarissen op sleutelposities en de organen belast met governance inzake onderwerpen als het niet te goeder trouw interpreteren van financiële verslaggevingsregels en de interne beheersingsomgeving.
 - De vraag of de opdrachtgever overdreven aandacht heeft voor het zo laag mogelijk houden van de declaraties van de accountantsorganisatie.
 - Aanwijzingen dat onaanvaardbare beperkingen in de controle voorkomen.

- Aanwijzingen dat de opdrachtgever betrokken zou kunnen zijn bij het witwassen van geld of andere criminele activiteiten.
- De redenen om de accountantsorganisatie aan te stellen en geen gebruik meer te maken van de diensten van de voorgaande accountantsorganisatie.

De hoeveelheid kennis die een accountantsorganisatie heeft met betrekking tot de integriteit van een opdrachtgever zal in het algemeen groter worden naarmate de relatie met die opdrachtgever voortduurt.

30. Informatie over dergelijke zaken die de accountantsorganisatie verkrijgt, kan bijvoorbeeld afkomstig zijn van:
- Collegiaal overleg met gelijktijdig optredende of vroegere dienstverleners van professionele accountantsdiensten bij de opdrachtgever overeenkomstig de IFAC-code en besprekingen met andere derden.
 - Het inwinnen van inlichtingen bij ander personeel van de accountantsorganisatie of derden zoals bankiers, juridisch adviseurs en kenners van de bedrijfstak.
 - Achtergrondonderzoek via relevante databases.
31. Bij het overwegen of de accountantsorganisatie de capaciteiten, bekwaamheid, tijd en middelen bezit om een nieuwe opdracht te aanvaarden van een nieuwe of bestaande opdrachtgever, onderzoekt de organisatie de specifieke eisen van de opdracht en de bestaande profielen van de partners en de overige beroepsbeoefenaren op elk relevant niveau. Aspecten die de accountantsorganisatie in aanmerking neemt, betreffen de vraag of:
- Personeel van de accountantsorganisatie specifieke kennis heeft van de desbetreffende bedrijfstakken of onderwerpen;
 - Personeel van de accountantsorganisatie ervaring heeft met de desbetreffende door wet- of regelgeving gestelde eisen, of in staat is de noodzakelijke vaardigheden en kennis daarvoor op effectieve wijze te verwerven;
 - De accountantsorganisatie voldoende personeel met de noodzakelijke capaciteiten en bekwaamheden in dienst heeft;
 - Zo nodig deskundigen kunnen worden ingezet;

- Personen die voldoen aan de criteria en geschiktheidsvereisten om opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen uit te voeren ter beschikking zijn, voorzover van toepassing op de opdracht; en
 - Of de accountantsorganisatie in staat is om de opdracht uit te voeren binnen de rapporteringstermijn.
32. De accountantsorganisatie overweegt ook of het accepteren van een opdracht van een nieuwe of bestaande opdrachtgever een belangen tegenstelling in wezen of schijn kan doen ontstaan. Als een potentiële belangen tegenstelling wordt gesignaleerd, overweegt de accountantsorganisatie of het juist is om de opdracht te aanvaarden.
33. Bij het nemen van de beslissing om een relatie met een opdrachtgever voort te zetten wordt rekening gehouden met belangrijke zaken die zich hebben voorgedaan tijdens de lopende of vorige opdrachtperiodes, en hun gevolgen voor de voortzetting van de relatie. Zo kan een opdrachtgever bijvoorbeeld zijn bedrijfsactiviteiten hebben uitgebreid naar een bedrijfstak, waarvoor de accountantsorganisatie de noodzakelijke kennis of deskundigheid mist.
34. **Indien de accountantsorganisatie informatie verkrijgt die haar genoodzaakt zou hebben om de opdracht te weigeren als die informatie eerder beschikbaar was geweest, dienen de gedragslijnen en procedures aangaande voortzetting van de opdracht en de relatie met de opdrachtgever te bepalen dat in aanmerking dient te worden genomen:**
- a. **De vaktechnische en juridische verantwoordelijkheden die onder deze omstandigheden gelden, alsmede of er een verplichting voor de accountantsorganisatie bestaat om aan de persoon of personen, die de accountantsorganisatie hebben benoemd verslag uit te brengen of in bepaalde gevallen aan regelgevende instanties te melden; en**
 - b. **De mogelijkheid om de opdracht terug te geven, eventueel in combinatie met het verbreken van de relatie met de opdrachtgever.**
35. Gedragslijnen en procedures met betrekking tot het teruggeven van de opdracht, eventueel in combinatie met het verbreken van de relatie met de opdrachtgever, richten zich op de volgende onderwerpen:
- Het bespreken met leidinggevend van de huishouding van de opdrachtgevers op het daartoe bevoegde niveau en met de organen belast met governance van de juiste maatregelen die de accountantsorganisatie zou kunnen treffen, gebaseerd op de van belang zijnde feiten en omstandigheden.

- Als de accountantsorganisatie besluit dat het terecht is om de opdracht terug te geven, het bespreken met leidinggevendenden van de huishouding van de opdrachtgever op het daartoe bevoegde niveau en met de organen belast met governance van het teruggeven van de opdracht, eventueel in combinatie met het verbreken van de relatie met de opdrachtgever, en de redenen om de opdracht terug te geven.
- De overweging of er eisen van vaktechnische, regelgevende of wettelijke aard voor de accountantsorganisatie bestaan om te blijven functioneren of om het teruggeven van de opdracht, eventueel in combinatie met het verbreken van de relatie met de opdrachtgever te melden aan regelgevende en toezichthoudende instanties.
- Het in het dossier opnemen van belangrijke onderwerpen, consultaties, eindoordelen, en de grondslag daarvoor.

Het personeelsbeleid

36. De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat zij voldoende personeel in dienst heeft met de capaciteiten, bekwaamheid en binding met ethische grondslagen, die noodzakelijk zijn om haar opdrachten uit te kunnen voeren in overeenstemming met de vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen en om de organisatie of de voor opdrachten verantwoordelijke partner in staat te stellen rapporten af te geven die onder de gegeven omstandigheden juist zijn.
37. Dergelijke gedragslijnen en procedures richten zich op de volgende aspecten van het personeelsbeleid:
 - Personeelswerving;
 - Prestatiebeoordeling;
 - Capaciteiten;
 - Deskundigheid;
 - Loopbaanontwikkeling;
 - Promotie;
 - Salariëring; en

- Inschatting van de personeelsbehoefte.

Door zich op deze aspecten te richten is de accountantsorganisatie in staat om in te schatten hoeveel personen met welke kenmerken nodig zijn voor haar opdrachten. Het proces van personeelswerving van de accountantsorganisatie omvat procedures, waardoor de organisatie integere personen kan selecteren, die het vermogen hebben om de capaciteiten en bekwaamheden te verwerven, die noodzakelijk zijn om werkzaamheden voor de accountantsorganisatie uit te voeren.

38. Capaciteiten en bekwaamheden kunnen worden ontwikkeld door een verscheidenheid van methoden, waaronder:
- Vaktechnische opleiding.
 - Voortdurende vaktechnische ontwikkeling, waaronder training.
 - Werkervaring.
 - Begeleiding door meer ervaren collega's, bijvoorbeeld andere leden van het opdrachtteam.
39. Of de deskundigheid van het personeel van de accountantsorganisatie voortdurend op peil blijft, is voor een belangrijk deel afhankelijk van een goed afgestemd niveau van voortdurende vaktechnische ontwikkeling, waardoor de personeelsleden hun deskundigheid en capaciteiten in stand kunnen houden. De accountantsorganisatie legt daarom in haar gedragslijnen en procedures de nadruk op voortdurende training voor alle niveaus van de accountantsfuncties en verschaft de noodzakelijke trainingsfaciliteiten en overige hulp om het personeel in staat te stellen om de vereiste capaciteiten en bekwaamheden in stand te houden. Indien geen interne vaktechnische - en trainingsfaciliteiten beschikbaar zijn of om andere redenen, kan de accountantsorganisatie voor dat doel gebruikmaken van een voldoende gekwalificeerde externe persoon.
40. De procedures van de accountantsorganisatie met betrekking tot prestatiebeoordeling, salariering en promotie besteden ruime aandacht aan de ontwikkeling en het instandhouden van de deskundigheid en de binding met ethische grondslagen. In het bijzonder zal de accountantsorganisatie:
- a. het personeel bewust maken van de verwachtingen van de organisatie met betrekking tot prestaties en ethische grondslagen;
 - b. het personeel voorzien van evaluatie en advies over het functioneren, de groei binnen de functie en de loopbaanontwikkeling; en

- c. het personeel duidelijk maken dat promotie naar functies met een grote verantwoordelijkheid onder meer afhankelijk is van de kwaliteit van de prestaties en het zich houden aan ethische grondslagen en dat het niet voldoen aan de gedragslijnen en procedures van de accountantsorganisatie kan resulteren in disciplinaire maatregelen.
41. De omvang en specifieke omstandigheden van de accountantsorganisatie zullen van invloed zijn op de structuur van haar prestatiebeoordelingsproces. Vooral kleinere accountantsorganisaties zullen veelal op minder formele wijze de prestaties van hun medewerkers evalueren.

Samenstelling van opdrachtteams

42. **De accountantsorganisatie dient de verantwoordelijkheid voor elke opdracht op te dragen aan een voor de opdracht verantwoordelijke partner. De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen, die voorschrijven dat:**
- a. de identiteit en de rol van de voor de opdracht verantwoordelijke partner worden bekendgemaakt aan leidinggevende functionarissen op sleutelposities van de huishouding van de opdrachtgever en de organen belast met governance;
 - b. de voor de opdracht verantwoordelijke partner over de juiste capaciteiten, bekwaamheden, bevoegdheid en het gezag beschikt en voldoende tijd heeft om zijn taak uit te voeren; en
 - c. de verantwoordelijkheden van de voor de opdracht verantwoordelijke partner duidelijk worden gedefinieerd en besproken met die partner.
43. De gedragslijnen en procedures bevatten systemen om toezicht te houden op de werkdruk en beschikbaarheid van de voor opdrachten verantwoordelijke partners om deze personen in staat te stellen voldoende tijd te besteden aan het adequaat invulling geven aan hun verantwoordelijkheden.
44. **Daarnaast dient de accountantsorganisatie de geschikte overige beroepsbeoefenaren aan te stellen met de noodzakelijke capaciteiten, bekwaamheden en voldoende tijd om opdrachten in overeenstemming met de vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen uit te voeren, en om de organisatie of haar voor opdrachten verantwoordelijke partners in staat te stellen rapporten af te geven die onder de gegeven omstandigheden juist zijn.**
45. De accountantsorganisatie stelt procedures vast om de capaciteiten en bekwaamheden van de overige beroepsbeoefenaren te beoordelen. De capaciteiten en bekwaamheden die in aanmerking

worden genomen bij het samenstellen van opdrachtteams en bij het bepalen hoe zwaar het toezicht moet zijn, zijn de volgende:

- Inzicht in en praktische ervaring met soortgelijke opdrachten qua aard en complexiteit verkregen door de juiste training en deelname aan dergelijke opdrachten.
- Inzicht in de vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen.
- De juiste vaktechnische kennis, waaronder kennis van de van belang zijnde informatietechnologie.
- Kennis van de belangrijke bedrijfstakken waarin de huishoudingen van de opdrachtgevers werkzaam zijn.
- Het vermogen om vakkundige oordeelsvorming toe te passen.
- Inzicht in de gedragslijnen en procedures van de accountantsorganisatie met betrekking tot kwaliteitsbeheersing.

De uitvoering van de opdrachten

46. **De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de opdrachten worden uitgevoerd in overeenstemming met de vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen, en dat de organisatie of haar voor opdrachten verantwoordelijke partners rapporten afgeven die onder de gegeven omstandigheden juist zijn.**
47. Door middel van haar gedragslijnen en procedures tracht de accountantsorganisatie een constante kwaliteit bij de uitvoering van de opdrachten tot stand te brengen. Hierbij worden veelal handboeken in geschreven of elektronische vorm, softwaretoepassingen of andere vormen van dossiervorming gebruikt, en op de bedrijfstak of de specifieke huishouding gericht instructiemateriaal. Zaken waaraan aandacht moet worden besteed, zijn:
- De wijze waarop opdrachtteams worden geïnstrueerd ten aanzien van de opdracht waarbij zij worden ingezet, om inzicht te verkrijgen in het doel van hun werkzaamheden.
 - Maatregelen ter naleving van de voor de opdracht van toepassing zijnde richtlijnen.
 - Maatregelen op het gebied van toezicht binnen de opdracht, training van de overige beroepsbeoefenaren en begeleiding.

- Methoden om de uitgevoerde werkzaamheden, de belangrijke standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen en de vorm van het rapport dat wordt afgegeven, te beoordelen.
 - Een juiste vastlegging van de uitgevoerde werkzaamheden en van de tijdsfasering en de omvang van de kwaliteitsbeoordeling.
 - Maatregelen om alle gedragslijnen en procedures actueel te houden.
48. Het is van belang dat alle leden van het opdrachtteam inzicht hebben in het doel van de werkzaamheden, die zij uitvoeren. Goed teamwork en de juiste training zijn noodzakelijk om minder ervaren leden van het opdrachtteam een duidelijk inzicht te verschaffen in het doel van de werkzaamheden.
49. Toezicht omvat:
- Het volgen van de voortgang van de opdracht.
 - Het vaststellen of de individuele leden van het opdrachtteam, rekening houdend met hun capaciteiten en bekwaamheden, voldoende tijd hebben om hun werk uit te voeren, of zij hun instructies begrijpen en of de werkzaamheden worden uitgevoerd in overeenstemming met de gekozen aanpak van de opdracht.
 - Het zich richten op belangrijke kwesties, die zich voordoen tijdens de uitvoering van de opdracht, het bepalen hoe belangrijk deze zijn en het dienovereenkomstig aanpassen van de gekozen aanpak.
 - Het signaleren van zaken, die zich lenen voor consultatie of voor nadere beschouwing door meer ervaren leden van het opdrachtteam tijdens de uitvoering van de opdracht.
50. Reviewverantwoordelijkheden worden zo geregeld dat meer ervaren leden van het opdrachtteam, waaronder de voor de opdracht verantwoordelijke partner, een review uitvoeren op de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door minder ervaren teamleden. In het kader van de review wordt vastgesteld of:
- a. De werkzaamheden zijn uitgevoerd overeenkomstig de vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen;
 - b. Er zich belangrijke zaken hebben voorgedaan die nadere beschouwing noodzakelijk maken;

- c. De juiste consultaties hebben plaatsgevonden en de daaruit voortvloeiende eindoordelen zijn vastgelegd en overgenomen;
- d. De noodzaak bestaat om de aard, tijdsfasering en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden te herzien;
- e. De eindoordelen die zijn gevormd, worden onderbouwd met de uitgevoerde werkzaamheden en op de juiste wijze zijn vastgelegd;
- f. De verkregen informatie toereikend genoeg is om het rapport te onderbouwen; en
- g. Het doel van de in het kader van de opdracht uitgevoerde werkzaamheden is bereikt.

Consultatie

- 51. **De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat:**
 - a. **Over moeilijke of omstrede zaken de juiste consultaties hebben plaatsgevonden;**
 - b. **Voldoende middelen ter beschikking zijn, zodat de juiste consultaties kunnen plaatsvinden;**
 - c. **De aard en reikwijdte van dergelijke consultaties worden vastgelegd; en**
 - d. **Eindoordelen voortkomend uit consultaties worden vastgelegd en overgenomen.**
- 52. Consultatie omvat discussie op het juiste vaktechnische niveau met personen in of buiten de accountantsorganisatie, die specialistische deskundigheid bezitten om een moeilijke of omstrede zaak op te lossen.
- 53. Consultatie vindt plaats door gebruik te maken van zowel de juiste onderzoeksbronnen als de totale op ervaring en vaktechniek gebaseerde deskundigheid, die bij de accountantsorganisatie aanwezig is. Consultatie is een hulpmiddel om de kwaliteit te bevorderen en brengt de toepassing van vak-kundige oordeelsvorming op een hoger plan. De accountantsorganisatie tracht een cultuur tot stand te brengen waarin consultatie wordt gezien als een kracht en die het personeel stimuleert om advies in te winnen in moeilijke of omstrede zaken.
- 54. Effectieve consultatie bij andere beroepsbeoefenaren vereist dat aan degenen aan wie advies wordt gevraagd alle belangrijke feiten worden voorgelegd die hen in staat kunnen stellen om onderbouwd

advies over vaktechnische, ethische of andere zaken te verstrekken. De procedures betreffende consultatie stellen als eis dat consultatie plaatsvindt bij personen die de juiste kennis, senioriteit en ervaring bezitten binnen de accountantsorganisatie (of indien van toepassing daarbuiten) over belangrijke vaktechnische, ethische en andere zaken en dat de eindoordelen voortkomend uit consultaties op de juiste wijze worden vastgelegd en overgenomen.

55. Een accountantsorganisatie die genoodzaakt is om extern advies in te winnen, bijvoorbeeld een organisatie zonder de juiste interne onderzoeksbronnen kan gebruikmaken van adviesdiensten van (a) andere accountantsorganisaties, (b) beroepsorganisaties en regelgevende instanties, of (c) commerciële organisaties die belangrijke diensten op het gebied van de kwaliteitsbeheersing leveren. Alvorens gebruik te maken van deze diensten, overweegt de accountantsorganisatie of de externe dienst aanbieder voldoende gekwalificeerd is voor dat doel.
56. De vastlegging van consultaties bij andere beroepsgenoten over moeilijke of omstreden zaken wordt goedgekeurd door zowel de persoon op wiens verzoek consultatie plaatsvond als de persoon die is geconsulteerd. De vastlegging is voldoende compleet en gedetailleerd om inzicht te verkrijgen in:
 - a. De kwestie waarvoor consultatie plaatsvond; en
 - b. De resultaten van de consultatie, waaronder alle genomen beslissingen, de basis daarvoor en de wijze waarop de beslissingen zijn uitgevoerd.

Verschillen van inzicht

57. **De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen voor het behandelen en het oplossen van verschillen van inzicht binnen het opdrachtteam, met de personen bij wie advies is ingewonnen en indien van toepassing tussen de voor de opdracht verantwoordelijke partner en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar. De eindoordelen die zijn gevormd, dienen te worden vastgelegd en overgenomen.**
58. Dergelijke procedures stimuleren het in een vroeg stadium signaleren van verschillen van inzicht, verschaffen duidelijke richtsnoeren voor de opeenvolgende stappen die daarna moeten worden genomen en stellen als eis dat vastleggingen worden vervaardigd over de verschillen van inzicht en de wijze waarop de eindoordelen die zijn gevormd worden overgenomen. **Het rapport dient niet te worden afgegeven voordat de zaak is opgelost.**
59. Een accountantsorganisatie die gebruikmaakt van de diensten van een voldoende gekwalificeerde externe persoon om een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren, realiseert zich dat verschillen van inzicht kunnen ontstaan en stelt procedures vast om dergelijke verschillen van

inzicht op te lossen, bijvoorbeeld door raadpleging van een andere beroepsbeoefenaar of accountantsorganisatie, of een beroepsorganisatie of regelgevende instantie.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

60. De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die als eis stellen dat voor daarvoor in aanmerking komende opdrachten een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling plaatsvindt, waarin een objectieve evaluatie plaatsvindt van de belangrijke standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen en de eindoordelen die zijn gevormd bij het formuleren van het rapport. Dergelijke gedragslijnen dienen:
- a. Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voor alle controles van beursgenoteerde ondernemingen voor te schrijven;
 - b. Criteria te vermelden aan de hand waarvan alle andere assurance- en daaraan verwante opdrachten dienen te worden geëvalueerd om te beoordelen of een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling dient te worden uitgevoerd; en
 - c. Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voor te schrijven voor alle opdrachten die voldoen aan de onder (b) vastgestelde criteria.
61. De gedragslijnen en procedures van de accountantsorganisatie dienen als eis te stellen dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is afgerond voordat het rapport wordt afgegeven.
62. Criteria die de accountantsorganisatie in aanmerking neemt bij het bepalen welke opdrachten behalve controleopdrachten betreffende de jaarrekening van beursgenoteerde ondernemingen onderwerp moeten zijn van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, zijn:
- De aard van de opdracht, alsmede de mate waarin het openbaar belang daarbij betrokken is.
 - Het signaleren van ongebruikelijke omstandigheden of risico's ten aanzien van een opdracht of groep opdrachten.
 - De omstandigheid dat wet- of regelgeving een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voorschrijft.
63. De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen, waarin zijn opgenomen:

- a. De aard, tijdsfasering en omvang van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling;
- b. Criteria om op te kunnen treden als opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar; en
- c. Dossiervormingsvereisten voor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

Aard, tijdstip en omvang van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

64. Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling omvat in het algemeen een bespreking met de voor de opdracht verantwoordelijk partner, een onderzoek van de jaarrekening of andere financiële informatie die object van het onderzoek is en van het rapport en in het bijzonder de juistheid daarvan. Het omvat ook het onderzoeken van geselecteerde dossierstukken die betrekking hebben op de belangrijke standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen en de eindoordelen die zijn gevormd. De omvang van het onderzoek hangt af van de complexiteit van de opdracht en het risico dat het rapport onder de gegeven omstandigheden niet juist zou zijn. Het onderzoek beperkt de verantwoordelijkheden van de voor de opdracht verantwoordelijke partner niet.
65. Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling met betrekking tot de controle van de jaarrekening van een beursgenoteerde onderneming omvat het in aanmerking nemen van:
 - De evaluatie door het opdrachtteam van de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie met betrekking tot de opdracht.
 - Belangrijke risico's die tijdens het uitvoeren van de opdracht zijn gesignaleerd en de reactie op deze risico's.
 - De standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen, in het bijzonder met betrekking tot materieel belang en belangrijke risico's.
 - De vraag of de juiste consultatie heeft plaatsgevonden over zaken die betrekking hebben op verschillen van inzicht of andere moeilijke of omstreden zaken en de eindoordelen die uit deze consultaties zijn voortgevloeid.
 - Het belang en de presentatie van gecorrigeerde en niet gecorrigeerde afwijkingen die tijdens het uitvoeren van de opdracht zijn gesignaleerd.
 - De zaken die besproken zijn met de leiding van de huishouding en de toezichthoudende organen en indien van toepassing met anderen zoals regelgevende instanties.

- De vraag of de voor het onderzoek geselecteerde dossierstukken de werkzaamheden met betrekking tot belangrijke standpunten die het controleteam heeft ingenomen goed weergeven en de eindoordelen die zijn gevormd, onderbouwen.
- De juistheid van het af te geven rapport.

Oprachtgerichte kwaliteitsbeoordeling met betrekking tot andere opdrachten dan de controle van de jaarrekening van beursgenoteerde ondernemingen kan afhankelijk van de situatie alle of slechts bepaalde aandachtspunten omvatten.

66. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar verricht het onderzoek tijdig op daartoe geschikte momenten tijdens de uitvoering van de opdracht, zodat belangrijke zaken onmiddellijk kunnen worden opgelost conform de wens van de onderzoeker en voordat het rapport wordt afgegeven.
67. Indien de kwaliteitsbeoordelaar aanbevelingen doet die niet worden geaccepteerd door de voor de opdracht verantwoordelijke partner en de zaak is niet opgelost naar tevredenheid van de onderzoeker, wordt het rapport niet afgegeven alvorens de zaak is opgelost door het voldoen aan de procedures van de accountantsorganisatie betreffende het afhandelen van verschillen van inzicht.

Criteria om op te kunnen treden als opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar

68. **De gedragslijnen en procedures van de accountantsorganisatie dienen zich te richten op de benoeming van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar en vast te stellen onder welke voorwaarden zij kunnen worden benoemd. Hierbij worden in aanmerking genomen:**
- a. **De vaktechnische kwalificaties die vereist zijn om deze rol te vervullen, alsmede de noodzakelijke ervaring, bevoegdheid en het gezag; en**
 - b. **De mate waarin bij een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar advies kan worden ingewonnen over de opdracht zonder dat de objectiviteit van de onderzoeker wordt aangetast.**
69. De gedragslijnen en procedures betreffende de vaktechnische kwalificaties van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar richten zich op de vaktechnische deskundigheid, ervaring, bevoegdheid en het gezag die noodzakelijk zijn om deze rol te vervullen. Wat onder toereikende vaktechnische deskundigheid, ervaring, bevoegdheid en het gezag moet worden verstaan, hangt af van de bij de opdracht behorende omstandigheden. Bovendien moet de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, die een onderzoek met betrekking tot een controle van de jaarrekening van een beursgenoteerde onderneming moet uitvoeren, een persoon zijn die toereikende ervaring, bevoegdheid en het gezag bezit om te kunnen fungeren als partner die verantwoordelijk is voor de controle van de jaarrekening van beursgenoteerde ondernemingen.

70. De gedragslijnen en procedures zijn opgezet om de objectiviteit van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar te waarborgen. Dit houdt in dat de onderzoeker:
- a. Niet wordt geselecteerd door de voor de opdracht verantwoordelijke partner;
 - b. Niet op andere wijze deelneemt aan de uitvoering van de opdracht zolang het onderzoek duurt;
 - c. Geen beslissingen neemt die het opdrachtteam moet nemen; en
 - d. Niet is onderworpen aan andere overwegingen die zijn objectiviteit zouden kunnen aantasten.
71. De voor de opdracht verantwoordelijke partner kan tijdens de uitvoering van de opdracht de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar consulteren. Een dergelijke consultatie behoeft geen belemmering te vormen voor het optreden als opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar. Als de invloed van de aard en de omvang van de consultaties echter belangrijk wordt, moet er zowel door het opdrachtteam als door de onderzoeker voor worden gewaakt dat de objectiviteit van de onderzoeker gehandhaafd blijft. Als dit niet mogelijk is, wordt een andere persoon binnen de accountantsorganisatie of een voldoende gekwalificeerde externe persoon aangesteld om de rol van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar of de persoon die het advies heeft gevraagd over te nemen. De gedragslijnen van de accountantsorganisatie voorzien in de vervanging van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar indien zijn vermogen om een objectief onderzoek uit te voeren aangetast kan zijn.
72. Als binnen eenmanspraktijken of kleine accountantsorganisaties wordt gesignaleerd dat opdrachten zijn aanvaard, waarbij opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen moeten worden uitgevoerd, kunnen voldoende gekwalificeerde externe personen worden aangetrokken. Een andere mogelijkheid is dat eenmanspraktijken of kleine accountantsorganisaties gebruikmaken van de diensten van andere accountantsorganisaties voor de uitvoering van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen. Indien de accountantsorganisatie voldoende gekwalificeerde externe personen aantrekt, moet zij de in de paragrafen 68 - 71 vermelde vereisten en aanwijzingen volgen.

Documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

73. De gedragslijnen en procedures betreffende de dossiervorming van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling dienen als eis te stellen dat dossiervorming plaatsvindt waarin wordt vastgelegd dat:

- a. De procedures, die zijn vereist op grond van de gedragslijnen van de accountantsorganisatie met betrekking tot opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, zijn uitgevoerd;
- b. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is afgerond voordat het rapport is afgegeven; en
- c. De onderzoeker geen onopgeloste zaken kent waarvan hij de indruk heeft dat de belangrijke standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen en de eindoordelen die zij hebben gevormd niet juist waren.

De bewaking

74. De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de gedragslijnen en procedures met betrekking tot het systeem van kwaliteitsbeheersing relevant en adequaat zijn, effectief werken en binnen de beroepsuitoefening worden nageleefd. In dergelijke gedragslijnen en procedures dient te worden opgenomen, dat voortdurend aandacht moet worden besteed aan en evaluatie moet plaatsvinden van het systeem van kwaliteitsbeheersing, en dat een periodieke inspectie van een selectie uit afgeronde opdrachten moet plaatsvinden.
75. Het doel van het bewaken van de naleving van de gedragslijnen voor kwaliteitsbeheersing en de kwaliteitsbeheersingsprocedures is om een evaluatie te verkrijgen van:
 - a. Het voldoen aan de vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen;
 - b. De vraag of het kwaliteitsbeheersingssysteem juist is opgezet en effectief is geïmplementeerd; en
 - c. De vraag of de gedragslijnen voor kwaliteitsbeheersing en de kwaliteitsbeheersingsprocedures op de juiste wijze worden toegepast zodat de rapporten die door de accountantsorganisatie of haar voor opdrachten verantwoordelijke partners worden afgegeven onder de gegeven omstandigheden juist zijn.
76. De accountantsorganisatie draagt de verantwoordelijkheid voor het bewakingsproces op aan een of meer partners of andere personen met een zodanig toereikende ervaring en bevoegdheid binnen de organisatie dat zij die verantwoordelijkheid op zich kunnen nemen. De bewaking van het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie wordt uitgevoerd door bekwame personen en omvat zowel de juiste opzet als de effectiviteit van de werking van het kwaliteitsbeheersingssysteem.

77. Blijvende aandacht voor en evaluatie van het kwaliteitsbeheersingssysteem omvat de volgende zaken:
- Analyse van:
 - Nieuwe ontwikkelingen binnen vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen en de wijze waarop deze voorzover relevant zijn verwerkt in de gedragslijnen en de procedures van de accountantsorganisatie;
 - De geschreven bevestigingen dat wordt voldaan aan de onafhankelijkheidsvoorschriften en -procedures;
 - De voortdurende vaktechnische ontwikkeling, waaronder training; en
 - De beslissingen met betrekking tot het aanvaarden en voortzetten van de relatie met opdrachtgevers en specifieke opdrachten.
 - Het vaststellen, dat corrigerende maatregelen moeten worden getroffen en verbeteringen moeten worden aangebracht in het systeem, waaronder het terugkoppelen naar de gedragslijnen en procedures met betrekking tot opleiding en training.
 - Het bekendmaken aan de betrokken personeelsleden van de accountantsorganisatie dat tekortkomingen zijn gesignaleerd in het systeem, het inzicht in het systeem of de naleving ervan.
 - Bijsturing door daarin gespecialiseerd personeel van de accountantsorganisatie, zodat de noodzakelijke aanpassingen van de gedragslijnen voor kwaliteitsbeheersing en de kwaliteitsbeheersingsprocedures onmiddellijk worden aangebracht.
78. De inspectie van een selectie uit afgeronde opdrachten wordt in het algemeen cyclisch uitgevoerd. Tot de opdrachten die worden geselecteerd voor inspectie behoort tenminste een opdracht van elke voor opdrachten verantwoordelijke partner per inspectiecyclus, die in het algemeen niet langer is dan drie jaar. De wijze waarop de inspectiecyclus wordt georganiseerd, waaronder het selectietijdstip van individuele opdrachten hangt van vele factoren af, waaronder:
- De omvang van de accountantsorganisatie.
 - Het aantal en de geografische spreiding van de vestigingen.
 - Het resultaat van de voorafgaande kwaliteitsbewakingsprocedures.

- Het bevoegdheidsniveau van zowel het personeel als de kantoren (bijvoorbeeld of individuele kantoren bevoegd zijn om hun eigen inspecties uit te voeren dan wel of alleen het hoofdkantoor dit kan doen).
 - De aard en complexiteit van de beroepsuitoefening en de organisatie van de accountantsorganisatie.
 - De risico's die zijn verbonden met de opdrachtgevers en specifieke opdrachten van de accountantsorganisatie.
79. Het inspectieproces omvat de selectie van individuele opdrachten waarvan bepaalde kunnen worden geselecteerd zonder eerdere kennisgeving aan het opdrachtteam. Degenen die de opdrachten inspecteren zijn niet betrokken bij het uitvoeren van de opdracht of de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Bij het bepalen van de reikwijdte van de inspectie, kan de accountantsorganisatie rekening houden met de reikwijdte of de eindoordelen van een onafhankelijk extern inspectieprogramma. Een onafhankelijk extern inspectieprogramma kan echter niet het eigen interne bewakingsprogramma van de accountantsorganisatie vervangen.
80. Kleine accountantsorganisaties en eenmanspraktijken kunnen gebruik maken van voldoende gekwalificeerde externe personen of een andere accountantsorganisatie om opdrachtgerichte inspecties en andere kwaliteitsbewakingsprocedures uit te voeren. Een andere mogelijkheid is dat zij afspraken maken om samen te werken met vergelijkbare organisaties om bewakingsactiviteiten te ontwikkelen.
81. **De accountantsorganisatie dient het effect van tekortkomingen die zijn opgemerkt als gevolg van het bewakingsproces te evalueren en te bepalen of deze tekortkomingen:**
- a. losstaande gevallen zijn, die er niet noodzakelijk op wijzen dat het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie onvoldoende is om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen, dat het voldoet aan de vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen en dat de door de organisatie of haar voor opdrachten verantwoordelijke partners afgegeven rapporten onder de gegeven omstandigheden juist zijn; of
 - b. systematische, zich herhalende of andere belangrijke tekortkomingen zijn, die een snelle corrigerende actie vereisen.
82. **De accountantsorganisatie dient tekortkomingen die zijn opgemerkt als bevinding van het bewakingsproces en aanbevelingen voor de juiste correctie-actie bekend te maken aan de desbetreffende partners en ander personeel.**

83. De evaluatie door de accountantsorganisatie van elke soort tekortkoming dient te resulteren in aanbevelingen met betrekking tot een of meer van de volgende acties:
- a. Het treffen van corrigerende maatregelen met betrekking tot een bepaalde opdracht of een bepaald personeelslid;
 - b. Het bekendmaken van de bevindingen aan degenen, die verantwoordelijk zijn voor training en vaktechnische ontwikkeling;
 - c. Het aanbrengen van wijzigingen in de gedragslijnen voor kwaliteitsbeheersing en de kwaliteitsbeheersingsprocedures; en
 - d. Het nemen van disciplinaire maatregelen tegen degenen, die niet voldoen aan de gedragslijnen en procedures van de accountantsorganisatie, in het bijzonder tegen degenen die dat herhaaldelijk doen.
84. In het geval dat de uitkomsten van de kwaliteitsbewakingsprocedures aangeven dat een rapport onjuist zou kunnen zijn of dat procedures ten onrechte niet zijn gehanteerd bij de uitvoering van de opdracht, dient de accountantsorganisatie te bepalen welke verdere actie de juiste is om te kunnen voldoen aan de geldende vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen. Ook dient het inwinnen van juridisch advies te worden overwogen.
85. Ten minste een keer per jaar dient de accountantsorganisatie de uitkomsten van de bewaking van haar kwaliteitsbeheersingssysteem bekend te maken aan de voor opdrachten verantwoorde-lijke partners en andere belangrijke personen binnen de organisatie, waaronder het bestuur. Een dergelijke bekendmaking dient de accountantsorganisatie en deze personen in staat te stellen om voorzover noodzakelijk snel de juiste maatregelen te kunnen treffen, dit in overeenstemming met hun omschreven rollen en verantwoordelijkheden. De bekendgemaakte informatie dient het volgende te omvatten:
- a. Een beschrijving van de uitgevoerde kwaliteitsbewakingsprocedures.
 - b. De eendoordelen die naar aanleiding van de kwaliteitsbewakingsprocedures zijn gevormd.
 - c. Indien van belang, een beschrijving van de systematische, zich herhalende of andere belangrijke onvolkomenheden en de maatregelen die zijn getroffen om deze tekortkomingen op te lossen of aan te passen.

86. De rapportage van gesignaleerde tekortkomingen aan andere personen dan de betrokken voor opdrachten verantwoordelijke partners bevat in het algemeen niet de aanduiding van de desbetreffende specifieke opdrachten, tenzij een dergelijke aanduiding noodzakelijk is voor een correcte decharge van de verantwoordelijkheden van de andere personen.
87. Sommige accountantsorganisaties opereren als onderdeel van een netwerk en mogen uit oogpunt van consistentie bepaalde - of alle kwaliteitsbewakingsprocedures implementeren op netwerkbasis. Indien accountantsorganisaties binnen een netwerk optreden met gebruikmaking van gemeenschappelijke gedragslijnen en procedures met betrekking tot de bewaking die zijn opgezet om te voldoen aan deze Richtlijn voor de Kwaliteitsbeheersing, en deze organisaties steunen op dat bewakingssysteem:
- a. Maakt het netwerk tenminste een keer per jaar de totale reikwijdte, de omvang en de uitkomsten van het bewakingsproces bekend aan daartoe gerechtigde personen behorende tot accountantsorganisaties binnen het netwerk;
 - b. Maakt het netwerk onmiddellijk alle gesignaleerde onvolkomenheden in het kwaliteitsbeheersingssysteem bekend aan daartoe gerechtigde personen behorende tot de betrokken netwerkorganisatie of organisaties, zodat de noodzakelijke maatregelen kunnen worden genomen; en
 - c. Voor opdrachten verantwoordelijke partners behorende tot accountantsorganisaties binnen het netwerk mogen steunen op de uitkomsten van het bewakingsproces dat binnen het netwerk is geïmplementeerd, tenzij de organisaties of het netwerk anders adviseren.
88. Adequate dossiervorming over de bewaking:
- a. Vermeldt de kwaliteitsbewakingsprocedures, waaronder de procedure om afgeronde opdrachten te selecteren ter inspectie;
 - b. Legt de evaluatie vast van:
 - (i) Het voldoen aan de vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen;
 - (ii) De vraag of het kwaliteitsbeheersingssysteem juist is opgezet en effectief is geïmplementeerd; en
 - (iii) De vraag of de gedragslijnen voor kwaliteitsbeheersing en de kwaliteitsbeheersingsprocedures op de juiste wijze worden toegepast zodat de rapporten die door de ac-

countantsorganisatie of haar voor opdrachten verantwoordelijke partners worden afgegeven onder de gegeven omstandigheden juist zijn; en

- c. Signaleert de tekortkomingen die zijn opgemerkt, evalueert hun effect en vermeldt de basis waarop al dan niet maatregelen worden getroffen en welke.

Klachten en beschuldigingen

- 89. **De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de volgende zaken op de juiste wijze worden behandeld:**
 - a. **Klachten en beschuldigingen dat de door de accountantsorganisatie uitgevoerde werkzaamheden niet voldoen aan de vaktechnische richtlijnen en de door de wet- en regelgeving gestelde eisen; en**
 - b. **Beschuldigingen dat niet wordt voldaan aan het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie.**
- 90. Klachten en beschuldigingen (waarbij die welke van zeer gering belang zijn buiten beschouwing worden gelaten) kunnen in of buiten de accountantsorganisatie ontstaan. Deze kunnen worden ingediend door personeel van de organisatie, opdrachtgevers of derden. Deze kunnen in behandeling worden genomen door leden van het opdrachtteam of ander personeel van de accountantsorganisatie.
- 91. Als onderdeel van dit proces stelt de accountantsorganisatie duidelijk omschreven communicatielijnen voor personeel van de organisatie vast waardoor alle bedenkingen kunnen worden gemeld op een wijze, waarbij personeelsleden zich kunnen uitspreken zonder angst voor represailles te hoeven hebben.
- 92. De accountantsorganisatie onderzoekt dergelijke klachten en beschuldigingen volgens de vastgestelde gedragslijnen en procedures. Op het onderzoek wordt toezicht gehouden door een partner met toereikende ervaring, bevoegdheid en het gezag binnen de accountantsorganisatie die niet op andere wijze betrokken is bij de opdracht. Het onderzoek omvat indien noodzakelijk het inwinnen van juridisch advies. Kleine accountantsorganisaties en eenmanspraktijken kunnen gebruikmaken van de diensten van een voldoende gekwalificeerde externe persoon of een andere accountantsorganisatie om het onderzoek uit te voeren. De klachten, de beschuldigingen en de reacties daarop worden vastgelegd.

93. Indien de resultaten van de onderzoeken duiden op tekortkomingen in de opzet of werking van de gedragslijnen voor kwaliteitsbeheersing en de kwaliteitsbeheersingsprocedures van de accountantsorganisatie of het niet voldoen aan het kwaliteitsbeheersingssysteem van de organisatie door één of meer personen, neemt de organisatie gepaste maatregelen zoals besproken in paragraaf 83.

Dossiervorming

94. **De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die eisen dat adequate vastleggingen worden vervaardigd om aan te tonen dat elk onderdeel van haar kwaliteitsbeheersingssysteem op de juiste wijze werkt.**
95. De wijze waarop dergelijke zaken worden vastgelegd wordt bepaald door de accountantsorganisatie. Grote organisaties kunnen bijvoorbeeld elektronische databases gebruiken om zaken als onafhankelijkheidsbevestigingen, uitvoeringsevaluaties en de bevindingen van de bewakingsinspecties vast te leggen. Kleinere accountantsorganisaties kunnen eenvoudiger methoden gebruiken zoals handmatige aantekeningen, checklists en formulieren.
96. Factoren die in aanmerking moeten worden genomen bij het kiezen van vorm en inhoud van de vastleggingen, die informatie verschaffen over de werking van elk onderdeel van het kwaliteitsbeheersingssysteem zijn:
- De omvang van de accountantsorganisatie en het aantal vestigingen.
 - Het bevoegdheidsniveau van zowel het personeel als de vestigingen.
 - De aard en complexiteit van de beroepsuitoefening en de inrichting van de accountantsorganisatie.
97. De accountantsorganisatie bewaart haar dossiers zo lang, dat degenen die kwaliteitsbewakingsprocedures uitvoeren voldoende tijd krijgen om te evalueren dat de accountantsorganisatie voldoet aan haar systeem van kwaliteitsbeheersing, of de dossiers worden voor een langere periode bewaard als de wet- of regelgeving dit voorschrijven.

Ingangsdatum

98. Kwaliteitsbeheersingssystemen overeenkomstig deze richtlijn voor de kwaliteitsbeheersing moeten zijn opgesteld op 15 juni 2005. Accountantsorganisaties overwegen welke overgangsmaatregelen noodzakelijk zijn voor lopende opdrachten op deze datum.
RKB1 is niet ingevoerd door de NOvAA.

Specifieke overheidsaspecten

1. Bepaalde termen in deze Richtlijn zoals "voor de opdracht verantwoordelijke partner" en "accountantsorganisatie" dienen zo te worden gelezen dat ze ook betrekking hebben op het overheidsequivalent. Voor het begrip "beursgenoteerde onderneming" bestaat met kleine uitzonderingen echter geen overheidsequivalent, hoewel er controles kunnen voorkomen van bijzonder belangrijke overheidshuishoudingen, die onderworpen zijn aan de voor beursgenoteerde ondernemingen geldende voorschriften met betrekking tot verplichte roulering van de voor de opdracht verantwoordelijke partner (of het equivalent daarvan) en kwaliteitsbeoordeling. Er zijn geen vaste objectieve criteria waarop het bepalen van de belangrijkheid van de huishouding dient te worden gebaseerd. Een inschatting van dit belang dient echter een evaluatie van alle voor de gecontroleerde huishouding relevante factoren te omvatten. Tot deze factoren behoren de bedrijfsgrootte, de complexiteit, het commerciële risico, de aandacht van het parlement of de media en het aantal en de soort aandeelhouders, dat bij het bedrijf betrokken is.
2. Paragraaf 70 van Richtlijn voor de Kwaliteitsbeheersing 1 stelt dat "De gedragslijnen en procedures van de accountantsorganisatie zijn opgezet om de objectiviteit van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar te waarborgen". Subparagraaf a geeft als voorbeeld dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar niet wordt geselecteerd door de voor de opdracht verantwoordelijke partner. In veel landen bestaat echter een apart wettelijk voorgeschreven orgaan (rekenkamer) dat optreedt in een rol die gelijkwaardig is aan die van de "voor de opdracht verantwoordelijke partner" en dat de algehele verantwoordelijkheid heeft voor controles binnen de overheid. Onder dergelijke omstandigheden dient de opdrachtgerichte beoordelaar te worden geselecteerd met inachtneming van de vereiste onafhankelijkheid.
3. In de overheidsfeer kunnen accountants worden benoemd volgens wettelijk voorgeschreven procedures. Daarom is het mogelijk dat overwegingen bij het aanvaarden en voortzetten van de relaties met de opdrachtgevers en van specifieke controleopdrachten, zoals beschreven in de paragrafen 28-35 van deze Richtlijn, niet van toepassing zijn.
4. Op soortelijke wijze kan de onafhankelijkheid van de overheidsaccountants zijn gewaarborgd door wettelijk voorgeschreven maatregelen met als consequentie dat het onwaarschijnlijk is dat bepaalde bedreigingen voor de voor de onafhankelijkheid, die qua aard worden behandeld in de paragrafen 18-27 van deze Richtlijn zich zullen voordoen.



Koninklijk Nederlands Instituut
van Registeraccountants

Antonio Vivaldistraat 2-8
Postbus 7984
1008 AD Amsterdam
T 020 301 03 01
F 020 301 03 02
E nivra@nivra.nl
I www.nivra.nl



NEDERLANDSE ORDE VAN
ACCOUNTANTS-ADMINISTRATIECONSULENTEN

Koninginnegracht 5
Postbus 84291
2508 AG Den Haag
Telnr.: 070-3383600
Faxnr.: 070-3512836
Internet: www.novaa.nl
E-mail: novaa@novaa.nl