

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

NBA-handreiking 1112
Persoonsgerichte onderzoeken
6 oktober 2010

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

NBA-handreiking 1112 Persoonsgerichte onderzoeken

NBA-handreiking 1112:	Persoonsgerichte onderzoeken
Van toepassing op:	Iedere Accountant-Administratieconsulent en iedere registeraccountant
Onderwerp:	Persoonsgerichte onderzoeken
Datum:	6 oktober 2010
Status:	NBA-handreiking, geen dwingende bepalingen. Wanneer in de tekst het woord 'dient' of een synoniem daarvan wordt gebruikt, betreft het een verwijzing naar wettelijke of overige verplichtingen.
Relevante regelgeving:	<ul style="list-style-type: none">• Verordening gedragscode (VGC);• NV COS inclusief het daarin opgenomen Stramien voor assurance-opdrachten.

Persoonsgerichte onderzoeken voor Accountant-Administratieconsulenten/ registeraccountants

Inhoudsopgave

1 Inleiding	4
2 Doelstelling en toepassingsgebied van deze NBA-handreiking	5
2.1 Doelstelling van deze NBA-handreiking	5
2.2 Toepassingsgebied van deze NBA-handreiking	5
3 Samenloop van een assurance-opdracht of een aan assurance verwante opdracht met een persoonsgericht onderzoek voor dezelfde cliënt	7
3.1 Inleiding	7
3.2 Samenloop van een assurance-opdracht met een persoonsgericht onderzoek voor dezelfde cliënt	7
3.3 Samenloop van een aan assurance verwante opdracht met een persoonsgericht onderzoek voor dezelfde cliënt	7
3.4 Documentatie bedreigingen en getroffen waarborgen	7
4 Wetgeving	8
4.1 Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft)	8
4.2 Wet bescherming persoonsgegevens (Wbp)	8
4.3 Wet particuliere beveiligingsorganisaties en recherchebureaus (Wpbr)	8
5 Algemene uitgangspunten betreffende de uitvoering van persoonsgerichte onderzoeken	9
5.1 Algemeen	9
5.2 Hoer en wederhoor	9
5.3 Proportionaliteits-, subsidiariteits- en fair play beginsel	10
5.4 Interviews	10
5.5 Bedreigingen en te treffen waarborgen bij de uitvoering van een persoonsgericht onderzoek	10
5.6 Voorbeelden van bedreigingen en mogelijke waarborgen	11

1 Inleiding

In deze NBA-handreiking wordt onder een persoonsgericht onderzoek verstaan de aan een accountant verleende opdracht waarvan het object bestaat uit het functioneren, handelen of nalaten van handelen van een (rechts)persoon, voor de uitvoering waarvan werkzaamheden met een verifiërend karakter worden verricht, onder andere bestaande uit het verzamelen en analyseren van al dan niet financiële gegevens en het rapporteren van de uitkomsten.

Uit het gebruik van het woord personen kan worden afgeleid dat niet alleen het functioneren, handelen of nalaten van handelen van natuurlijke personen, maar ook het functioneren, handelen of nalaten van handelen van rechtspersonen object van een persoonsgericht onderzoek kan zijn. Daarmee onderscheidt een dergelijk onderzoek zich van de controle of beoordeling van een financiële verantwoording van een rechtspersoon, waarvan het object van onderzoek bestaat uit de financiële uitkomsten van het handelen van een rechtspersoon.

De bij een persoonsgericht onderzoek uit te voeren werkzaamheden hebben veelal ten minste gedeeltelijk een verifiërend karakter. Desondanks is een persoonsgericht onderzoek niet aan te merken als een assurance-opdracht of een aan assurance verwante opdracht, maar als een overige opdracht, bedoeld in de Verordening gedragscode (VGC).

In één opdracht kan een persoonsgericht onderzoek samenlopen met werkzaamheden met een assurance-karakter als bedoeld in het Stramien voor assurance-opdrachten. In de opdrachtbevestiging en in de schriftelijke rapportage zal de accountant de werkzaamheden met een assurance-karakter duidelijk scheiden van het persoonsgericht onderzoek. Hij zal dat doen door in de opdrachtbevestiging en in zijn rapportage afzonderlijke paragrafen te gebruiken. Aldus wordt duidelijk welk deel betrekking heeft op het persoonsgericht onderzoek en welk deel op de assurance-opdracht.

Gedurende de periode dat de inmiddels ingetrokken gedragsrichtlijn persoonsgerichte accountantsonderzoeken van kracht was, is een aantal malen tegen een accountant naar aanleiding van een door hem uitgevoerd persoonsgericht onderzoek een tuchtklacht ingediend. Omdat deze uitspraken dateren uit de tijd van de inmiddels ingetrokken GBR-1994 en eveneens ingetrokken gedragsrichtlijn, heeft deze jurisprudentie formeel geen betekenis meer voor de praktijkuitoefening vanaf 1 januari 2007, de datum van in werking treden van de Verordening gedragscode (VGC). Desondanks verdient het aanbeveling in voorkomende gevallen deze jurisprudentie te raadplegen.

Een NBA-handreiking heeft, anders dan de ingetrokken gedragsrichtlijn, niet de status van beroepsreglementering. Dat neemt niet weg dat de accountant, die de aanwijzingen in deze NBA-handreiking niet toepast, erop voorbereid moet zijn dat van hem op enig moment kan worden gevraagd uit te leggen op welke wijze door hem is voldaan aan de basisprincipes, verplichtingen en essentiële werkzaamheden uit wet- en regelgeving, die nader zijn behandeld in de NBA-handreiking.

Van iedere accountant, ongeacht of hij werkzaam is als openbaar accountant, intern accountant, overheidsaccountant of als accountant in business, mag daarom worden verwacht dat hij bij de uitvoering van een persoonsgericht onderzoek kennisneemt van deze NBA-handreiking.

Met de term accountant wordt in deze NBA-handreiking bedoeld de als openbaar accountant, intern accountant, overheidsaccountant of accountant in business werkzame Accountant-Administratieconsulent of registeraccountant.

2 Doelstelling en toepassingsgebied van deze NBA-handreiking

2.1 Doelstelling van deze NBA-handreiking

Met deze NBA-handreiking wordt onder meer beoogd:

- een positieve bijdrage te leveren aan de kwaliteit van de dienstverlening bij de uitvoering van een persoonsgericht onderzoek;
- duidelijkheid te scheppen voor alle bij een persoonsgericht onderzoek betrokken partijen;
- te bereiken dat de accountant op een adequate wijze rekening houdt met de belangen van een betrokkene; en
- te voorkomen dat de bij een persoonsgericht onderzoek betrokken partijen onnodig reputatieschade oplopen.

2.2 Toepassingsgebied van deze NBA-handreiking

2.2.1 Fundamentele beginselen, bedreigingen en waarborgen

Zoals hiervoor is aangegeven, is een persoonsgericht onderzoek voor de regelgeving een overige opdracht. Dat houdt in dat een dergelijk onderzoek kan worden uitgevoerd door de openbaar accountant, de intern accountant, de overheidsaccountant en de accountant in business.

Bij het aanvaarden en het uitvoeren van een persoonsgericht onderzoek is met name deel A van de VGC van belang en dan speciaal het daarin opgenomen conceptueel raamwerk.

Dit raamwerk bestaat uit het inventariseren van bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen en het zo nodig treffen van waarborgen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Schematisch kunnen de fundamentele beginselen en de in de VGC vermelde categorieën van bedreigingen als volgt worden weergegeven.

	Bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen als gevolg van:				
	Eigen belang	Zelftoetsing	Belangenbehartiging	Vertrouwdheid	Intimidatie
Fundamentele beginselen: Integriteit	Door de accountant uit te voeren analyse, waarin hij vaststelt of: <ul style="list-style-type: none"> • hij bij de aanvaarding van, uitvoering van en rapportering over een persoonsgericht onderzoek wordt geconfronteerd met een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de naleving van de fundamentele beginselen; en • hij een dergelijke onderkende bedreiging door het treffen van waarborgen kan wegnemen of kan terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Op grond van het bepaalde in artikel A-100.2 van de VGC legt de accountant iedere bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, de naar aanleiding daarvan getroffen waarborgen en zijn conclusies vast.				
Objectiviteit					
Deskundigheid en zorgvuldigheid					
Geheimhouding					
Professioneel gedrag					

De accountant die een persoonsgericht onderzoek uitvoert, zal bij het aanvaarden en uitvoeren hiervan zich voortdurend de vraag moeten stellen of er sprake is van een bedreiging voor de naleving van de genoemde fundamentele beginselen en zo ja of deze wel of niet van te verwaarlozen betekenis is. Indien dat het geval is, zal de accountant beoordelen of hij door het treffen van waarborgen deze bedreiging weg kan nemen of terug kan brengen tot een aanvaardbaar niveau.

In [paragraaf 5.5](#) is aan de hand van de bij de aanvaarding en uitvoering van een persoonsgericht onderzoek veelal te onderscheiden aandachtspunten, te weten opdracht aanvaarding, planning, uitvoering rapportering documentatie en honorering, aandacht besteed aan de fundamentele beginselen, de bedreigingen die daarbij een rol kunnen spelen en de mogelijk te treffen waarborgen.

2.2.2 *Persoonsgericht onderzoek, opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en (aanvullend) onderzoek bedoeld in Standaard 240 en 250*

Een persoonsgericht onderzoek kan niet worden uitgevoerd in de vorm van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden, bedoeld in Standaard 4400. De belangrijkste reden daarvan is dat in paragraaf 9 van Standaard 4400 als een verplichting is voorgeschreven, dat de accountant overeenstemming moet bereiken met de belanghebbenden die een exemplaar van het rapport van feitelijke bevindingen zullen ontvangen over de overeengekomen werkzaamheden en de voorwaarden van de opdracht.

Dit voorschrift geldt niet voor een persoonsgericht onderzoek. Weliswaar zal ook in een persoonsgericht onderzoek de opdrachtgever een zekere inspraak hebben in de aard en omvang van de uit te voeren werkzaamheden, maar die inspraak is van een andere aard en gaat veel minder ver dan bij een Standaard 4400 opdracht.

Overigens kan in bepaalde gevallen een rapportage inzake een persoonsgericht onderzoek ook aan derden, die niet betrokken zijn geweest bij het bepalen van de aard en omvang van de uit te voeren werkzaamheden, worden verstrekt. Hierbij kan worden gedacht aan een rapportage die wordt ingebracht in een rechtszaak of wordt verstrekt aan een verzekeringsmaatschappij.

Het (aanvullende) onderzoek bedoeld 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 in Standaard 250, "Het belang van wet- en regelgeving bij de controle van financiële overzichten" is geen persoonsgericht onderzoek.

Een dergelijk (aanvullend) onderzoek maakt namelijk onderdeel uit van een assurance-opdracht. Een dergelijk onderzoek moet worden uitgevoerd in de situatie dat de accountant tijdens zijn controlewerkzaamheden wordt geconfronteerd met aanwijzingen voor fraude of voor overtredingen van wet- en regelgeving. Doel van dit (aanvullend) onderzoek is om aard en omvang van een redelijk vermoeden van fraude vast te stellen in het licht van de controle van de (financiële) verantwoording.

Het in deze NBA-handreiking bedoelde persoonsgerichte onderzoek is een zelfstandig onderzoek waarvoor altijd een afzonderlijke opdracht nodig is. Dat neemt niet weg dat de in Standaard 240 en Standaard 250 bedoelde (aanvullende) werkzaamheden, inhoudelijk veel gelijkenis vertonen met het in deze NBA-handreiking bedoelde persoonsgerichte onderzoek,

Het verdient daarom aanbeveling dat de accountant, die dergelijke (aanvullende) werkzaamheden uitvoert, kennisneemt van deze NBA-handreiking. Hierbij is van belang er rekening mee te houden dat de in Standaard 240 en Standaard 250 bedoelde werkzaamheden aanleiding kunnen geven tot een persoonsgericht onderzoek.

3 Samenloop van een assurance-opdracht of een aan assurance verwante opdracht met een persoonsgericht onderzoek voor dezelfde cliënt

3.1 Inleiding

Het kan voorkomen dat een opdrachtgever van een assurance- of een aan assurance verwante opdracht aan de voor deze opdracht verantwoordelijke accountant verzoekt een persoonsgericht onderzoek uit te voeren, waarvan het object een relatie heeft met de entiteit die tevens het object is van een assurance- of een aan assurance verwante opdracht. Dit verzoek kan ook worden gedaan aan een collega van genoemde accountant, die werkzaam is bij of verbonden is aan hetzelfde accountantskantoor of aan het netwerk waartoe het accountantskantoor behoort.

Een zelfde verzoek kan worden gedaan aan de voor een assurance- of aan assurance verwante opdracht verantwoordelijke accountant of een collega van hem die werkzaam is bij of verbonden is aan dezelfde accountantsafdeling,

3.2 Samenloop van een assurance-opdracht met een persoonsgericht onderzoek voor dezelfde cliënt

Indien er sprake is van de samenloop van een assurance-opdracht met een persoonsgericht onderzoek voor dezelfde cliënt, zal de voor de assurance-opdracht en de voor het persoonsgericht onderzoek verantwoordelijke accountant beoordelen of deze samenloop leidt tot een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen van de VGC en van de onafhankelijkheidsbepalingen opgenomen in artikel B1-290.1 respectievelijk B2-290.1 van de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften en met name hoofdstuk 5 van deze nadere voorschriften.

Indien deze beoordeling tot de conclusie leidt dat de samenloop van beide opdrachten leidt tot een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de naleving van de fundamentele beginselen of de onafhankelijkheidsvoorschriften, zal de accountant bepalen of het mogelijk is deze bedreiging door het treffen van waarborgen weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien dat niet mogelijk blijkt, is er sprake van een onaanvaardbare samenloop van werkzaamheden. De accountant(s) (zullen) bepalen welke van beide opdrachten niet kan worden aanvaard. Hierbij is van belang dat het tussentijds opzeggen van een reeds aangevangen assurance-opdracht niet altijd tot de mogelijkheden behoort.

3.3 Samenloop van een aan assurance verwante opdracht met een persoonsgericht onderzoek voor dezelfde cliënt

Indien er sprake is van een samenloop van een aan assurance verwante opdracht met een persoonsgericht onderzoek voor dezelfde cliënt, zal de voor de aan assurance verwante opdracht verantwoordelijke en de voor het persoonsgericht onderzoek verantwoordelijke accountant beoordelen of deze samenloop leidt tot een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen. Indien deze beoordeling tot de conclusie leidt dat de samenloop van beide opdrachten leidt tot een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de naleving van de fundamentele beginselen. De accountant(s) zal(zullen) bepalen of het mogelijk is deze bedreiging door het treffen van waarborgen weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien dat niet mogelijk blijkt, is er sprake van een onaanvaardbare samenloop van werkzaamheden en zal door de accountant(s) worden bepaald welke van beide opdrachten niet kan worden aanvaard.

3.4 Documentatie bedreigingen en getroffen waarborgen

Zoals in [paragraaf 2.2](#) is aangegeven zal de accountant op grond van het bepaalde in artikel A-100.2 van de VGC iedere bij de aanvaarding en uitvoering van een persoonsgericht onderzoek onderkende bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de naleving van de fundamentele beginselen en de naar aanleiding daarvan getroffen waarborgen moeten vastleggen. Dat geldt dus ook voor de hiervoor bedoelde bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis, die aan de orde kunnen komen bij de bedoelde samenloop van opdrachten.

4 Wetgeving

Hierna is aandacht besteed aan de relatie tussen de uitvoering van een persoonsgericht onderzoek en een drietal wetten.

4.1 Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft)

In artikel 1, eerste lid, onderdeel a-11, van de Wwft is bepaald dat deze wet van toepassing is op de externe registeraccountant, de externe accountants-administratieconsulent of de belastingadviseur, voor zover deze zijn beroepsactiviteiten uitoefent, dan wel een natuurlijke persoon, rechtspersoon of vennootschap, voor zover die anderszins zelfstandig onafhankelijk beroeps- of bedrijfsmatig daarmee vergelijkbare activiteiten verricht.

De aan het einde van genoemd artikel opgenomen bepaling, luidende 'dan wel een natuurlijke persoon, rechtspersoon of vennootschap, voor zover die anderszins zelfstandig onafhankelijk beroeps- of bedrijfsmatig daarmee vergelijkbare activiteiten verricht', heeft tot consequentie dat de niet als openbaar accountant werkzame Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant, die zelfstandig en onafhankelijk beroeps- of bedrijfsmatig werkzaamheden verricht, die vergelijkbaar zijn met de beroepsactiviteiten van een openbaar accountant, ten aanzien van die activiteiten eveneens onderworpen is aan de Wwft.

De consequentie van deze uitleg is dat de Wwft van toepassing is op persoonsgerichte onderzoeken die worden uitgevoerd door de openbaar accountant en door de accountant in business, voor zover laatstgenoemde deze opdrachten zelfstandig en onafhankelijk beroeps- of bedrijfsmatig verricht. Er vindt nog overleg plaats met de wetgever over de vraag of specifieke forensische onderzoeken onder de vrijstelling van artikel 1 lid 2 van de Wwft vallen.

Dat betekent dat de Wwft niet van toepassing is op de intern accountant, de overheidsaccountant en op de in loondienst werkzame accountant in business die bij zijn werkgever een persoonsgericht onderzoek uitvoert.

Inmiddels is er een consultatie-wetsontwerp met wijzigingen van de Wwft openbaar gemaakt. Door NIVRA en NOvAA is hierop gereageerd.

4.2 Wet bescherming persoonsgegevens (Wbp)

Bij de uitvoering van een persoonsgericht onderzoek zal de accountant rekening houden met het bepaalde in de Wbp. Bij persoonsgerichte onderzoeken worden vaak bijzondere persoonsgegevens vastgelegd/verwerkt. In dit verband is het belangrijk dat de bepalingen van de Wbp worden nageleefd.

Vergunninghoudende particuliere beveiligingsorganisaties en recherchebureaus zijn verplicht een (privacy)gedragscode in te voeren, conform het door de minister daartoe vastgestelde model. Het verdient aanbeveling dat de accountant bij de uitvoering van een persoonsgericht onderzoek zich op de hoogte stelt van de inhoud van deze gedragscode en zo veel mogelijk daarnaar handelt.

4.3 Wet particuliere beveiligingsorganisaties en recherchebureaus (Wpbr)

Door het NIVRA is in 2008 aan het Ministerie van Justitie de vraag gesteld of een organisatorische eenheid waarbij accountants werkzaam zijn of waaraan deze zijn verbonden en deze accountants verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van een persoonsgericht onderzoek, moet worden aangemerkt als een in de Wpbr bedoeld recherchebureau.

Deze vraag is door het Ministerie beantwoord door te verwijzen naar hetgeen de minister als voorlopig standpunt hierover heeft geantwoord op Kamervragen die dezelfde strekking hadden als de vraag van het NIVRA. Uit het antwoord van de minister blijkt dat deze wet niet van toepassing is op persoonsgerichte onderzoeken die worden uitgevoerd door entiteiten waarin accountants belast zijn met een persoonsgericht onderzoek.

5 Algemene uitgangspunten betreffende de uitvoering van persoonsgerichte onderzoeken

5.1 Algemeen

In een persoonsgericht onderzoek verricht een accountant werkzaamheden met een verifiërend karakter, bestaande uit het verzamelen en analyseren van al dan niet financiële gegevens en het rapporteren van de uitkomsten. Het object van een dergelijke opdracht is het functioneren, het handelen of nalaten van handelen van een betrokkene, te weten een (rechts)persoon, niet zijnde de opdrachtgever(s) die onderwerp is van het persoonsgericht onderzoek. De betrokkene zal door de accountant of de opdrachtgever schriftelijk worden geïnformeerd over het op hem gerichte onderzoek, tenzij de omstandigheden zich hiertegen verzetten. Hierbij is mede relevant dat deze betrokkene niet de mogelijkheid heeft om via de opdrachtformulering het doel, de aard en de omvang van het onderzoek te beïnvloeden. Het is daarom vrijwel altijd in het belang van zowel de kwaliteit van het door de accountant uit te voeren onderzoek als van het handhaven van de juiste omgangsvormen tussen de accountant en de betrokkene dat laatstgenoemde de gelegenheid krijgt in de vorm van hoor en wederhoor een bijdrage te leveren aan het onderzoek.

5.2 Hoor en wederhoor

Onder hoor wordt verstaan het in het kader van een onderzoek aan betrokkene(n) en /of derde(n) mondeling of schriftelijk vragen om informatie al dan niet aan de hand van overgelegde documenten. Onder wederhoor wordt verstaan het in de gelegenheid stellen van een betrokkene kennis te nemen van en te reageren op de bevindingen uit een op hem betrekking hebbend persoonsgericht onderzoek.

Wederhoor heeft twee aspecten, namelijk:

- 1 Het op grond van het fundamentele beginsel integriteit en objectiviteit op een adequate wijze rekening houden met de belangen van een betrokkene. Op grond hiervan zal de accountant en dan met name in de situatie dat de opdrachtgever het toepassen van wederhoor verbiedt, voorafgaande aan de aanvaarding van de opdracht beoordelen of het noodzakelijk is de betrokkene de mogelijkheid van wederhoor te bieden. Indien de accountant tot het oordeel komt dat hij, zonder het toepassen van wederhoor, niet adequaat rekening kan houden met de belangen van de betrokkene en dientengevolge zijn opdracht niet in overeenstemming met de daaraan te stellen eisen kan uitvoeren, zal hij dat aan de opdrachtgever bekend maken en afhankelijk van de reactie daarop handelen. In [paragraaf 5.5](#) is hieraan aandacht besteed. Indien de betrokkene om welke reden dan ook te kennen geeft van de mogelijkheid tot wederhoor geen gebruik te maken zal de accountant veelal de betrokkene verzoeken hem dat schriftelijk te bevestigen. De accountant evalueert de mogelijke consequenties daarvan voor de uitvoering van de opdracht en de rapportering daarover.
- 2 De voor de accountant geldende eis, dat voldaan wordt aan het bepaalde in hoofdstuk A-130 van de VGC ter zake van deskundigheid en zorgvuldigheid en professioneel gedrag. Dat betekent dat indien de accountant ook zonder het toepassen van wederhoor op een adequate wijze aan genoemde eisen kan voldoen, het niet noodzakelijk is wederhoor toe te passen. Wederhoor is dus geen doel of verplichting op zich, maar een dikwijls belangrijke waarborg voor het wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau van een bedreiging van niet te verwaarloosbare betekenis voor het naleven van de fundamentele beginselen.

In de praktijk wordt een accountant soms geconfronteerd met de situatie waarin hij heeft beslist dat wederhoor noodzakelijk is maar de betrokkene hiervoor veel tijd neemt. Dat kan ertoe leiden dat het onderzoek van de accountant een ongewenste vertraging oploopt, als gevolg waarvan de belangen van de opdrachtgever en/of overige betrokkene(n) onevenredig worden geschaad. Dit kan bijvoorbeeld aan de orde zijn indien het handelen van de betrokkene, waarnaar onderzoek wordt gedaan, wordt voortgezet of indien door de vertraging in het onderzoek bepaalde deadlines, bijvoorbeeld het uitbrengen van de jaarrekening, dreigen te worden overschreden. In een dergelijke situatie zal de accountant de belangen van het onderzoek en van de betrokkene tegen elkaar afwegen.

Dit kan ertoe leiden dat de accountant beslist niet te wachten op de uitkomsten van het geplande wederhoor. In dat geval zal de accountant de betrokkene daarvan veelal in kennis stellen.

5.3 Proportionaliteits-, subsidiariteits- en fair play beginsel

Het proportionaliteitsbeginsel houdt in dat de door de accountant gehanteerde onderzoeksmethode in een redelijke verhouding behoort te staan tot het doel van de opdracht.

Het subsidiariteitsbeginsel betekent dat van de accountant mag worden verwacht dat hij die onderzoeksmethode kiest die zo min mogelijk bezwarend voor betrokkene(n) en derden is.

Het fair-playbeginsel houdt in dat de accountant bij zijn onderzoek geen gebruik mag maken van bedrog, listen, trucs of valse beloften.

Gesteld kan worden dat indien de accountant zich houdt aan de in de VGC opgenomen fundamentele beginselen, waarbij met name kan worden gedacht aan het fundamenteel beginsel integriteit en professioneel gedrag, hij zich tevens houdt aan het proportionaliteits-, het subsidiariteits- en het fair-playbeginsel. Het is daarom van belang dat de accountant bij het plannen en uitvoeren van een persoonsgericht onderzoek zich bewust is van deze beginselen.

5.4 Interviews

Veelal zal een onderdeel van een persoonsgericht onderzoek bestaan uit het afnemen van interviews. Indien het de bedoeling is dat de accountant van het interview een opname maakt, zal hij dat voorafgaande aan het interview aan de geïnterviewde bekend maken. In dit verband is het van belang op te merken dat een interview, waaraan de betrokkene of een ander niet behoeft mee te werken, van een geheel andere aard is dan het afnemen van een strafrechtelijk verhoor, waartoe de accountant geen bevoegdheid heeft. De accountant zal voorafgaande aan het interview de geïnterviewde hierop een toelichting geven.

Om de resultaten van een interview te optimaliseren, zal de accountant er zo mogelijk toe besluiten de persoon waarmee het interview plaatsheeft, tijdig te informeren over het doel van het onderzoek, de bedoeling van het interview en de onderwerpen die de accountant voornemens is te bespreken.

Het is van belang dat de persoon waarmee het interview plaatsheeft ervan in kennis wordt gesteld dat de accountant weliswaar een geheimhoudingsplicht heeft, maar geen verschoningsrecht. Daarom zal aan de geïnterviewde worden medegedeeld, dat het niet uitgesloten is dat hetgeen hij aan de accountant mededeelt door deze op enig moment bekend zal moeten worden gemaakt. Hierbij kan worden gedacht aan een voor de accountant geldende spreekplicht tegenover de Rechter-commissaris.

De accountant zal van het interview veelal een schriftelijk verslag maken dat na het interview, aan de geïnterviewde ter goedkeuring/bevestiging zal worden aangeboden.

5.5 Bedreigingen en te treffen waarborgen bij de uitvoering van een persoonsgericht onderzoek

Bij een persoonsgericht onderzoek worden de volgende aandachtspunten onderscheiden waarin de accountant de hiervoor aangegeven analyses zal toepassen.

- 1 Opdrachtaanvaarding
- 2 Planning
- 3 Uitvoering
- 4 Rapportering
- 5 documentatie
- 6 Honorering

Hierna is een aantal voorbeelden gegeven van bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen waarmee de accountant bij een door hem uit te voeren persoonsgericht onderzoek kan worden geconfronteerd en van de waarborgen, die hij kan treffen om deze bedreigingen weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Bij deze voorbeelden is een aantal malen het niet accepteren van de opdracht als een waarborg genoemd. Hiermee is aangegeven dat het niet

accepteren van een opdracht een mogelijkheid is om ter zake van deze opdracht niet met enige bedreiging voor het naleven van de fundamentele beginselen te worden geconfronteerd.

5.6 Voorbeelden van bedreigingen en mogelijke waarborgen

De accountant zal bij het kennismaken van deze voorbeelden zich ervan bewust zijn dat de aard van de persoonsgerichte onderzoeken in de praktijk zeer gevarieerd kan zijn. De consequentie daarvan is dat de soorten bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen van niet te verwaarlozen betekenis, waarmee de accountant bij de uitvoering van dergelijke opdrachten kan worden geconfronteerd, ook zeer gevarieerd zijn. Dat geldt tevens voor de in aanmerking komende waarborgen, die een dergelijke bedreiging kunnen wegnemen of kunnen terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. De hierna vermelde bedreigingen en mogelijk in aanmerking komende waarborgen, zijn daarom slechts voorbeelden en dientengevolge geen limitatieve opsomming.

5.6.1 Opdrachtaanvaarding

Bedreiging	Fundamenteel beginsel	Mogelijk te treffen waarborgen
Het aangaan van een relatie met een entiteit, zijn eigenaar, zijn bestuur, die zelf dan wel door de aard van de door hen uitgeoefende activiteiten, mogelijk in relatie kunnen worden gebracht met discutabele aangelegenheden, zoals onwettige activiteiten.	Integriteit en professioneel gedrag	<ul style="list-style-type: none"> a Onderzoek naar de integriteit van de potentiële cliënt; b Verkrijgen van kennis over het verleden en de reputatie van de potentiële cliënt, de eigenaar en de aan de potentiële cliënt verbonden leidinggevenden; c Verkrijgen van kennis van de aard en omvang van de bedrijfsactiviteiten van de potentiële cliënt; d Niet accepteren van de opdracht.
De opdrachtgever wenst een beperking aan te brengen in de aard en/of omvang van de uit te voeren werkzaamheden.	Deskundigheid en zorgvuldigheid	<ul style="list-style-type: none"> a Overleg met de opdrachtgever, dat ertoe leidt dat hij geen beperkingen aanbrengt; b Indien hij daartoe niet bereid is, nogmaals beoordelen, zo nodig na overleg met een collega, of desondanks de opdracht kan worden aanvaard; c Niet accepteren van de opdracht.
Opdrachtgever weigert zijn toestemming om betrokkene in te lichten.	Integriteit, deskundigheid en zorgvuldigheid en professioneel gedrag	<ul style="list-style-type: none"> a Vaststellen of de argumenten die de opdrachtgever hiervoor heeft al dan niet leiden tot een onaanvaardbare bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen; b Vaststellen of zonder het inlichten van de betrokkene het uitvoeren van de opdracht zal leiden tot een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen van niet te verwaarlozen betekenis, die door het treffen van waarborgen al dan niet kan worden weggenomen of kan worden teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau; c Wijzigen van de opdrachtvoorwaarden, waardoor de opdracht alsnog is te aanvaarden; d Niet accepteren van de opdracht.
De opdracht heeft kennelijk een onaanvaardbare reden,	Integriteit en professioneel gedrag	<ul style="list-style-type: none"> a Wijzigen van de opdrachtvoorwaarden, waardoor de opdracht alsnog is te aanvaarden;

Bedreiging	Fundamenteel beginsel	Mogelijk te treffen waarborgen
zoals een evident niet gerechtvaardigd belang of een naar algemene maatstaven onbehoorlijke doelstelling.		b Niet accepteren van de opdracht.
Niet zeker is of de opdracht op een voldoende objectieve wijze kan worden uitgevoerd, bijvoorbeeld op grond van een te grote mate van vertrouwden of vertrouwen als gevolg van een familierelatie of een nauwe persoonlijke of zakelijke relatie met de potentiële cliënt, zijn eigenaar, zijn bestuur of de betrokkene.	Objectiviteit	a Geen deel uitmaken van het opdrachtteam; b Beëindigen van de financiële en zakelijke relaties die de bedreiging veroorzaken; c Uitgevoerde werkzaamheden onderwerpen aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling; d Bespreken van de kwestie met de personen die bij de cliënt belast zijn met de governance; e Niet accepteren van de opdracht.
Accountant beschikt niet over de vereiste deskundigheid voor de uitvoering van de opdracht.	Deskundigheid en zorgvuldigheid	a Alsnog verwerven van de voor de uitvoering van de opdracht vereiste kennis; b Inschakelen van medewerkers die over de vereiste deskundigheid beschikken; c Inschakelen van externe deskundigen; d Niet accepteren van de opdracht.
De opdrachtgever wenst niet dat de benaming van een forensisch onderzoek wordt gehanteerd, omdat dit dan op zich al (te) beschadigend kan zijn.	Integriteit en professioneel gedrag	a Bespreken van de kwestie met de personen die bij de cliënt belast zijn met de governance; b Niet accepteren van de opdracht.

5.6.2 Planning

Bedreiging	Fundamenteel beginsel	Mogelijk te treffen waarborgen
Cliënt wenst een onrealistische doorlooptijd van de opdracht.	Deskundigheid en zorgvuldigheid en professioneel gedrag	a Overleg met de opdrachtgever, dat ertoe leidt dat hij alsnog instemt met de minimaal vereiste doorlooptijd van de opdracht; b Meer middelen en menskracht inzetten; c Teruggeven van de opdracht.
Beperkte of geen mogelijkheden om de noodzakelijk geachte werkzaamheden uit te voeren.	Deskundigheid en zorgvuldigheid en professioneel gedrag	a Beoordelen of de opdracht desondanks aan de bedoeling van de opdrachtgever voldoet; b Beoordelen of de beperking in de aard en omvang van het onderzoek leidt tot een uitvoering van de opdracht die desondanks voldoet aan de daaraan te stellen eisen; c Teruggeven van de opdracht.
Cliënt wenst de kosten te beperken tot een maximum bedrag	Deskundigheid en zorgvuldigheid en professioneel gedrag	a Overleg met de opdrachtgever; b Teruggeven van de opdracht.

5.6.3 Uitvoering van de opdracht

Bedreiging	Fundamenteel beginsel	Mogelijk te treffen waarborgen
Medewerker van de opdrachtgever, dan wel extern ingehuurde medewerker neemt deel aan de uitvoering van het onderzoek.	Objectiviteit en deskundigheid en zorgvuldigheid	<ul style="list-style-type: none"> a Invloed van de medewerker op de planning, uitvoering en rapportering van de opdracht maximaal beperken; b Bepalen welke werkzaamheden door of in bijzijn medewerker kunnen worden uitgevoerd. c Beoordelen van de objectiviteit en deskundigheid van de medewerker; d Diepgaande review door een voldoende deskundige persoon van de werkzaamheden van de betrokken medewerker.
Betrokkene weigert zijn medewerking te verlenen.	Professioneel gedrag	<ul style="list-style-type: none"> a Beoordelen of de beperking in de aard en omvang van het onderzoek als gevolg van de weigering leidt tot een uitvoering van de opdracht die desondanks voldoet aan de daaraan te stellen eisen; b Uitvoeren van aanvullende werkzaamheden; c Wijzigen van de opdracht; d Van de weigering van de betrokkene melding maken in de rapportage; e Eventuele beperkingen als gevolg van het niet medewerken kenbaar maken in de rapportage. f Teruggeven van de opdracht.
De voorgenomen onderzoeksmethode staat niet in een redelijke verhouding tot het doel en/of zal worden toegepast op een wijze die mogelijk te bezwarend is voor de betrokkene(n) en derden, als gevolg waarvan mogelijk niet wordt voldaan aan de eisen ten aanzien van proportionaliteit en subsidiariteit.	Integriteit, professioneel gedrag en deskundigheid en zorgvuldigheid	<ul style="list-style-type: none"> a Inwinnen van juridisch advies; b Onderzoeksmethode aanpassen; c Teruggeven van de opdracht.
Geïnterviewde weigert het schriftelijke verslag van het met hem gehouden interview van commentaar te voorzien.	Integriteit en professioneel gedrag	<ul style="list-style-type: none"> a Beoordelen of de weigering leidt tot een wezenlijke beperking in de voor het onderzoek benodigde informatie; b Indien de beperking niet wezenlijk is, zo nodig in de rapportage melding maken van zowel de weigering als van de consequenties daarvan voor het uitgevoerde onderzoek; c Indien de beperking wel wezenlijk is, beoordelen of de opdracht desondanks kan worden uitgevoerd; d Indien ondanks de wezenlijke beperkingen

Bedreiging	Fundamenteel beginsel	Mogelijk te treffen waarborgen
		<p>de uitvoering van de opdracht toch kan worden voortgezet, beoordelen welke consequenties dit heeft voor de rapportage. Hierbij kan onder meer worden gedacht aan:</p> <ul style="list-style-type: none"> • vermelden in de rapportage van de weigering tot medewerking; • uitsluitend rapporteren van geconstateerde feiten; • vermelden in het rapport dat als gevolg van de weigering mogelijk niet alle relevante feiten bekend zijn; <p>e Indien als gevolg van een wezenlijke beperking de opdracht niet kan worden uitgevoerd in overeenstemming met de daaraan te stellen eisen, het beëindigen van de opdracht, dan wel in overleg met de opdrachtgever bezien of een andersluidende opdracht kan worden verstrekt.</p> <p>Terzijde wordt opgemerkt dat voor de toepassing van de regelgeving een andersluidende opdracht als een nieuwe opdracht wordt gezien en daarom ook als zodanig zal worden behandeld.</p>
<p>Betrokkene weigert gebruik te maken van de hem geboden mogelijkheid van wederhoor of is daartoe niet in staat.</p>	<p>Integriteit en professioneel gedrag</p>	<p>a Informatie verzamelen waaruit blijkt dat betrokkene daartoe inderdaad niet in staat is;</p> <p>b Beoordelen of het niet plaatsgevonden wederhoor leidt tot een wezenlijke beperking in de voor het onderzoek benodigde informatie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Indien de beperking niet wezenlijk is, in de rapportage melding maken van het feit dat en waarom geen wederhoor heeft plaatsgehad en van de consequenties daarvan voor het uitgevoerde onderzoek; • Indien de beperking wel wezenlijk is, beoordelen of de opdracht desondanks kan worden uitgevoerd op een wijze die voldoet aan de daaraan te stellen eisen; • Indien ondanks de wezenlijke beperkingen de uitvoering van de opdracht toch kan worden voortgezet, beoordelen welke consequenties dit heeft voor de rapportage. Hierbij kan onder meer worden gedacht aan: <ul style="list-style-type: none"> ○ vermelden in de rapportage van het niet plaatsgevonden wederhoor en de reden daarvan; ○ uitsluitend rapporteren van geconstateerde feiten; ○ vermelden in het rapport dat als gevolg van het niet plaatsgevonden

Bedreiging	Fundamenteel beginsel	Mogelijk te treffen waarborgen
		<p>wederhoor mogelijk niet alle relevante feiten bekend zijn;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Indien als gevolg van een wezenlijke beperking de opdracht niet kan worden uitgevoerd in overeenstemming met de daaraan te stellen eisen, het beëindigen van de opdracht, dan wel in overleg met de opdrachtgever bezien of een andersluidende opdracht kan worden verstrekt. <p>Terzijde wordt opgemerkt dat voor de toepassing van de regelgeving een andersluidende opdracht als een nieuwe opdracht wordt gezien en ook als zodanig behandelen.</p>

5.6.4 Rapportering

Bedreiging	Fundamenteel beginsel	Mogelijk te treffen waarborgen
Opdrachtgever wenst tijdens de uitvoering van de opdracht van de bevindingen op de hoogte te worden gesteld, dan wel accountant acht het noodzakelijk om opdrachtgever tijdens de uitvoering van de opdracht te informeren, bijvoorbeeld om hem in de gelegenheid te stellen direct maatregelen te treffen.	Integriteit, objectiviteit en professioneel gedrag	<p>a Beoordelen of de reden van de opdrachtgever om tussentijds op de hoogte te worden gesteld valide is;</p> <p>b Schriftelijk tussentijds informeren;</p> <p>c In tussentijdse informatie benadrukken dat onderzoek niet is afgerond en dat de gerapporteerde bevindingen dus nog kunnen wijzigen;</p> <p>d Met opdrachtgever overeenkomen wat hij wel en niet met de tussentijdse informatie mag doen.</p>
Risico dat (concept) rapportage door opdrachtgever voor andere doeleinden wordt gebruikt dan bij de opdrachtbevestiging is afgesproken.	Integriteit en professioneel gedrag	<p>a In (concept) rapportage nadrukkelijk het doel van de opdracht aangegeven;</p> <p>b Zowel bij de aanvaarding van de opdracht als in de (concept) rapportage zelf melding maken van het feit dat de opdrachtgever de (concept)rapportage niet zonder toestemming van de accountant aan anderen mag verstrekken;</p> <p>c Zowel bij de aanvaarding van de opdracht als in de (concept)rapportage melding maken van het feit dat het de opdrachtgever niet is toegestaan al dan niet met bronvermelding uit de (concept)rapportage te citeren dan wel te laten citeren.</p>
Risico dat de rapportage niet goed is te begrijpen zonder kennis te nemen van gegevens die niet in de rapportage zijn opgenomen dan wel niet eraan zijn toegevoegd.	Integriteit en professioneel gedrag	<p>Erop toezien dat de rapportage:</p> <ul style="list-style-type: none"> • voldoende duidelijk is; • een zelfstandig leesbaar stuk is; en • geen verkeerde verwachtingen schept.

Bedreiging	Fundamenteel beginsel	Mogelijk te treffen waarborgen
Risico dat de accountant in zijn (concept) rapportage mededelingen doet die tot niet door hem bedoelde juridische consequenties kunnen leiden.	Deskundigheid en zorgvuldigheid	<ul style="list-style-type: none"> a In (concept) rapportage nadrukkelijk het doel van de opdracht aangegeven; b Het uitsluitend rapporteren van geconstateerde feiten en de voor de interpretatie van die feiten relevante omstandigheden en regelgeving; c (Concept) rapportage laten beoordelen door een door de accountant aangezochte ter zake kundige jurist.
Rapport voldoet niet aan algemene beginselen van bewijsrecht	Integriteit en professioneel gedrag	Erop toezien dat de rapportage hier aan voldoet.
Risico dat rapport buiten de invloed van opdrachtgever om in de openbaarheid komt	Integriteit en professioneel gedrag	Overleg met opdrachtgever hierover en bepalen welke maatregelen zullen worden genomen (juridisch advies, informeren betrokkenen genoemd in rapport)

5.6.5 Documentatie.

Bedreiging	Fundamenteel beginsel	Mogelijk te treffen waarborgen
Documentatie die geen toereikende vastlegging is van de uitvoering van de werkzaamheden zoals die in de planning zijn voorzien.	Deskundigheid en zorgvuldigheid	Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van het dossier voorafgaande aan het uitbrengen van de (concept) rapportage door een accountant die niet betrokken is bij de uitvoering van de opdracht.
Vastlegging die onvoldoende is voor het opdrachtteam om de vereiste verantwoordelijkheid te dragen voor de uitgevoerde werkzaamheden.	Deskundigheid en zorgvuldigheid	Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van het dossier voorafgaande aan het uitbrengen van de (concept) rapportage door een accountant die niet betrokken is bij de uitvoering van de opdracht.

5.6.6 Honorering

Bedreiging	Fundamenteel beginsel	Mogelijk te treffen waarborgen
Opdrachtgever wenst een resultaat afhankelijke beloning, mogelijk zelfs in de vorm van een no-cure-no-pay beloning, waarbij de hoogte van de beloning geheel of gedeeltelijk afhankelijk wordt gesteld van de aard en omvang van de bevindingen van het persoonsgerichte	Integriteit, objectiviteit en professioneel gedrag	<p>Beoordelen of een dergelijke honorering aanvaardbaar is:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zo nee, opdracht weigeren; • zo ja: <ul style="list-style-type: none"> ○ Een voorafgaande aan de uitvoering van de opdracht getekende opdrachtbevestiging, waarin de grondslag van het honorarium is vermeld; ○ In de rapportage melding maken van de grondslag van het honorarium;

Bedreiging	Fundamenteel beginsel	Mogelijk te treffen waarborgen
onderzoek.		<ul style="list-style-type: none">○ Een adequaat beleid en procedures met betrekking tot kwaliteitsbeheersing; of○ Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van het dossier voorafgaande aan het uitbrengen van de (concept) rapportage door een accountant die niet betrokken is bij de uitvoering van de opdracht.

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



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