

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

**NBA-handreiking 1127**

# **Opdrachten uitgevoerd ter ondersteuning bij (potentiële) geschillen**

Juni 2014

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants

The logo for the Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) consists of a thick black horizontal bar above the letters 'NBA' in a bold, sans-serif font.

**NBA**

## NBA-handreiking 1127 Opdrachten uitgevoerd ter ondersteuning bij (potentiële) geschillen

NBA-handreiking 1127:	<b>Opdrachten uitgevoerd ter ondersteuning bij (potentiële) geschillen</b>
Van toepassing op:	Accountants die opdrachten uitvoeren ter ondersteuning bij (potentiële) geschillen.
Onderwerp:	Opdrachten uitgevoerd ter ondersteuning bij (potentiële) geschillen.
Datum:	Juni 2014
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"><li>• VGBA</li><li>• NBA-handreiking 1111 <i>Onderscheid tussen overige opdrachten enerzijds en assurance- en aan assurance verwante opdrachten anderzijds.</i></li></ul>

## Opdrachten uitgevoerd ter ondersteuning bij (potentiële) geschillen.

### Inhoudsopgave

<b>1</b>	<b>Inleiding</b>	<b>4</b>
<b>2</b>	<b>Soorten opdrachten</b>	<b>5</b>
<b>3</b>	<b>Zorgvuldigheid en transparantie bij andere opdrachten</b>	<b>9</b>
<b>4</b>	<b>Aandachtspunten</b>	<b>10</b>
4.1	Onafhankelijkheid/objectiviteit	10
4.2	Tendenties	10
4.3	Interpretaties	10
4.4	Alternatieven	10
4.5	Reikwijdte van de opdracht	10
4.6	Object van onderzoek	10
4.7	Betrouwbaarheid van de informatie	10
4.8	Inconsistenties	11
4.9	Hoor- en wederhoor	11
4.10	Deel-rapportage	11
4.11	Blanco rapportage	11
4.12	Assurance van ondergeschikt belang	11
<b>5</b>	<b>Voorbeelden</b>	<b>12</b>

## 1 Inleiding

Deze NBA-handreiking is toepasbaar in die gevallen waarin de accountant weet dan wel redelijkerwijs kan vermoeden dat zijn product zal worden gebruikt in een geschil. Bijvoorbeeld wanneer de accountant wordt gevraagd om assurance te geven bij (niet) financiële informatie of om als partijdeskundige een bepaald standpunt te ondersteunen. Deze handreiking gaat niet in op situaties waarin de accountant wordt gevraagd als getuige deskundige op te treden op verzoek van een rechtbank.

De aanleiding van deze handreiking is dat de Accountantskamer zich in meerdere zaken heeft uitgesproken over opdrachtvorm en rapportering van de accountant bij diens optreden in geschillen<sup>1</sup>. Een rode draad in deze uitspraken is dat de Accountantskamer zich richt op de bewoordingen van de accountant in zijn rapportage en de inhoud daarvan en niet primair op de vorm van de opdracht.

Zoals blijkt uit de in deze context door de Accountantskamer gedane uitspraken, verwacht deze dat de accountant op een heldere, transparante en evenwichtige wijze rapporteert. Bezien vanuit de eisen van '*vakbekwaamheid en zorgvuldigheid*' en '*objectiviteit*' houdt dit in dat wat de accountant rapporteert feitelijk juist behoort te zijn. Dat wil zeggen onderbouwd met informatie die naar zijn aard en omvang voldoende en geschikt is om als basis voor de rapportage te kunnen fungeren en zo kan bijdragen aan de objectieve waarheidsvinding door een rechterlijke autoriteit<sup>2</sup>. Deze verwachting baseert de rechter op de taak van een accountant in het maatschappelijk verkeer, zijn specifieke vakbekwaamheid en zijn verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Onder andere de uitspraken van de Accountantskamer van: 27 januari 2014, 13/1328 Wtra AK, ECLI:NL:TACAKN:2014:10; 16 december 2013, 13/1085 en 13/1146 Wtra AK, ECLI:NL:TACAKN:2013:72; 22 november 2013, 12/2807 Wtra AK, ECLI:NL:TACAKN:2013:65; 11 november 2013, 13/1008 Wtra AK, ECLI:NL:TACAKN:2013:62; 19 maart 2013, 12/915 Wtra AK, ECLI:NL:TACAKN:2013:YH0359; 19 augustus 2013, 13/829 Wtra AK, ECLI:NL:TACAKN:2013:19; 19 juli 2013, 12/2295 Wtra AK, ECLI:NL:TACAKN:2013:15; 12 juli 2013 12/870 Wtra AK en 12/871 Wtra AK, ECLI:NL:TACAKN:2013:11; 19 maart 2013, 12/915 Wtra AK, ECLI:NL:TACAKN:2013:YH0359; 8 maart 2013, 12/602 Wtra AK en 12/603 Wtra Ak, ECLI:NL:TACAKN:2013:79; 25 februari 2011; 10 / 463 Wtra AK, ECLI:NL:TACAKN:2011:YH0144;

<sup>2</sup> Vergelijk ook uitspraak van de Accountantskamer van 25 februari 2011, 10 / 463 Wtra AK, ECLI:NL:TACAKN:2011:YH0144

<sup>3</sup> Uitspraak van de Accountantskamer van 25 februari 2011, 10 / 463 Wtra AK, ECLI: NL: TACAKN:2011: YH0144 en

## 2 Soorten opdrachten

Bij het uitvoeren van een opdracht moet een accountant zich houden aan de fundamentele beginselen (normen) uit de VGBA. Deze normen zijn uitgewerkt in een aantal, niet uitputtende, opdrachtvormen in de NV COS. In de NV COS is echter geen specifieke opdrachtvorm opgenomen voor situaties waarbij de accountant ondersteuning geeft bij een (potentieel) geschil.

Een aantal soorten opdrachten die in de NV COS zijn uitgewerkt, kunnen hiervoor in aanmerking komen. De soorten die het meest passend lijken zijn hieronder uitgewerkt en betreffen:

- Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie<sup>4</sup> (Standaard 3000);
- Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden<sup>5</sup> (Standaard 200-900);
- Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie<sup>6</sup> (Standaard 4400);
- Overige (advies)opdrachten (niet uitgewerkt in een specifieke Standaard)<sup>7</sup>.

Het voorgaande is overigens geen limitatieve opsomming. Zie hiertoe ook Stramien voor Assurance-opdrachten paragrafen 12-16.

De relevante feiten en omstandigheden zullen altijd leidend zijn voor het bepalen van de opdrachtvorm, waarbij het kan gebeuren dat geen van de genoemde uitwerkingen passend zijn en de accountant terugvalt op de fundamentele beginselen uit de VGBA.

Onderstaand stappenplan brengt de relevante verschillen tussen deze opdrachten in kaart als hulpmiddel bij het kiezen van de meest passende opdrachtvorm in geval van een opdracht ter ondersteuning bij (potentiële) geschillen. In het stappenplan zijn tevens aandachtspunten per opdrachtvorm opgenomen. Het stappenplan is eerst in een stroomschema weergegeven waarna het in detail wordt uitgewerkt.

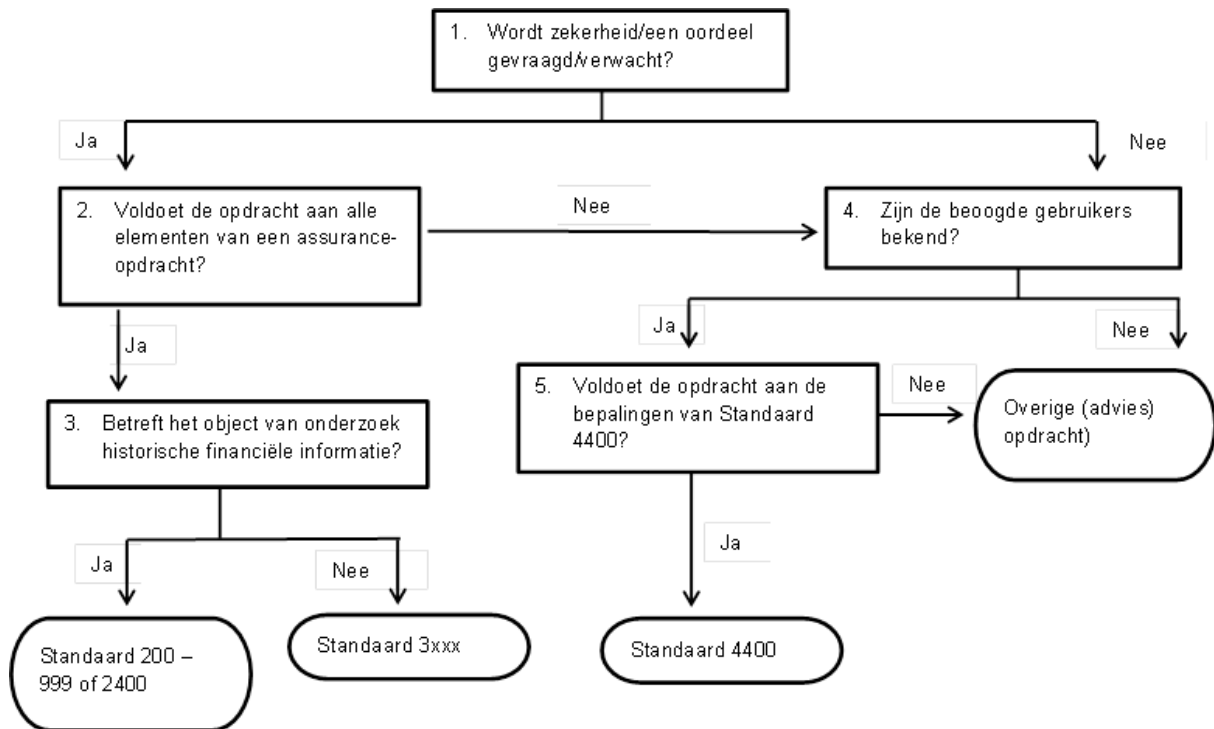
---

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> Een bijzondere controleopdracht is een opdracht waarbij een accountant een oordeel formuleert over een financieel overzicht dat is opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden.

<sup>6</sup> Een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie 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.

<sup>7</sup> Overige (advies)opdrachten zijn een soort restcategorie van opdrachten die niet het karakter hebben van een assurance-opdracht of een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden. Voor overige opdrachten is geen specifieke standaard opgenomen in de NV COS en valt de accountant terug op de fundamentele beginselen uit de VGBA.



Vraag 1: Wordt zekerheid/een oordeel gevraagd/verwacht?

Let op:

Wordt assurance gevraagd dan wel kan redelijkerwijs worden verwacht dat gebruikers zekerheid ontlenen aan de rapportage van de accountant dan wel leidt de rapportage tot conclusies of bewoordingen die concluderend van aard zijn, dan is sprake van een assurance-opdracht.

De Accountantskamer heeft zich meerdere malen erover uitgesproken dat het etiket dat de accountant op de opdracht plakt niet bepalend is voor het toetsingskader en dat bepaalde opdrachten niet zonder meer onder Standaard 4400 hadden mogen worden uitgevoerd. De volgende inhoudelijke aspecten zijn van doorslaggevend belang voor de aard van de opdracht: wat is het doel van de opdracht, wat zijn de feitelijk uitgevoerde werkzaamheden, hoe luiden de gebruikte bewoordingen in de rapportage en nemen ook andere personen / instanties kennis van de rapportage?

Het gebruik van Standaard 3000 wordt op basis van uitspraken van de Accountantskamer aanbevolen als aan de opdracht, gezien de doelstelling en/of de uitwerking daarvan, aspecten van assurance niet ontzegd kunnen worden.

- Ja ⇒ Ga naar vraag [2](#)
- Nee ⇒ Ga naar vraag [4](#)

Vraag 2: Voldoet de opdracht aan alle elementen van een assurance-opdracht?

Let op:

De elementen van een assurance-opdracht volgens het 'Stramien voor Assurance-opdrachten' zijn:

- de betrokkenheid van drie partijen, namelijk een accountant, een verantwoordelijke partij en de beoogde gebruikers;
- een geschikt object van onderzoek;
- toepasbare criteria;
- toereikende assurance-informatie; en
- 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.

Indien niet aan alle elementen van een assurance-opdracht wordt voldaan, kan de opdracht niet als assurance-opdracht worden aanvaard. In het geval assurance wordt verwacht is het aanvaarden van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden ook niet wenselijk. De accountant draagt er in dat geval zorg voor dat alsnog aan alle kenmerken van een assurance-opdracht wordt voldaan of hij aanvaardt de opdracht niet.

- Het aanwezig zijn van toepasbare criteria kan een aandachtspunt zijn evenals de volledigheid daarvan. Zie paragraaf 36 van het Stramien voor Assurance-opdrachten voor de kenmerken van toepasbare criteria

- Ja ⇒ Ga naar vraag [3](#)
- Nee ⇒ Ga naar vraag [4](#)

*Vraag 3: Betreft het object van onderzoek historisch financiële informatie?*

- Ja ⇒ Standaard 200 - 900
- Nee ⇒ Standaard 3000

*Vraag 4: Zijn de beoogde (vertegenwoordigers van) gebruikers bekend?*

- Ja ⇒ Ga naar vraag [5](#)
- Nee ⇒ Overige (advies)opdracht

*Vraag 5: Voldoet de opdracht aan de bepalingen van Standaard 4400?*

*Let op:*

- In het geval assurance wordt verwacht is het aanvaarden van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden niet wenselijk.
- De accountant dient er zeker van te zijn dat er met de vertegenwoordigers van de entiteit en, in het algemeen, met alle belanghebbenden die een exemplaar van het rapport met de feitelijke bevindingen zullen ontvangen, overeenstemming bestaat over de overeengekomen werkzaamheden en de voorwaarden van de opdracht, waaronder het feit dat geen assurance wordt geuit, zie Standaard 4400.9.
- 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, zie Standaard 4400.17.
- Aangezien de accountant alleen verslag doet van de feitelijke bevindingen uit hoofde van de overeengekomen werkzaamheden wordt geen zekerheid geuit<sup>8</sup> en bevat de rapportage geen bewoordingen die de suggestie van zekerheid oproepen. Zie verder Standaard 4400 met name de paragrafen 5, 17 en 18.
- Roept de rapportage niet meer verwachtingen op dan gerechtvaardigd is op basis van de opdrachtvorm en de uitgevoerde werkzaamheden?

- Ja ⇒ Standaard 4400
- Nee ⇒ overige (advies)opdracht

*Let op:*

- In het geval assurance wordt verwacht is het aanvaarden van een overige advies opdracht niet wenselijk

### **Samenvatting/conclusie**

Als assurance gevraagd/verwacht wordt, voert de accountant een assurance-opdracht uit (Standaard 200 - 900, Standaard 3000). Als niet aan alle voorwaarden voor een assurance-opdracht wordt voldaan, kan de opdracht niet worden uitgevoerd. Indien assurance wordt verwacht kan dan ook geen

<sup>8</sup> Zie Standaard 4400 paragraaf 4 en 5.

opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden (Standaard 4400) worden uitgevoerd.

Indien geen assurance gevraagd/verwacht wordt en aan de voorwaarden voor een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden wordt voldaan, legt de accountant goed uit dat hij geen overall conclusie zal rapporteren, maar wel zijn specifieke bevindingen. Uitgangspunt bij overeengekomen specifieke werkzaamheden is immers dat de opdrachtgever, in overleg met de gebruiker, de door de accountant te verrichten werkzaamheden bepaalt gegeven de kennis die zij hebben van de omstandigheden bij de onderneming. Daarmee bepalen de opdrachtgever en de gebruiker en niet de accountant de reikwijdte van de werkzaamheden welke niet toereikend hoeft te zijn om tot een overall conclusie te kunnen leiden. De accountant kan alleen feitelijk rapporteren over de uitkomsten van zijn werkzaamheden maar komt niet tot een overall conclusie. De gebruiker, die de reikwijdte mede bepaald heeft op grond van de hem bekende omstandigheden, kan wel conclusies verbinden aan de uitkomsten van de werkzaamheden en een bepaalde mate van zekerheid ontlene aan de door de accountant uitgevoerde werkzaamheden. Als op voorhand niet duidelijk is wie de beoogde gebruikers zijn van het rapport, kan een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden niet worden uitgevoerd.

Het kan ook zijn dat de werkzaamheden van de accountant niet het karakter hebben van een assurance-opdracht of een opdracht voor overeengekomen specifieke werkzaamheden. Dit valt in de categorie overige opdrachten.

De Accountantskamer geeft aan dat van een accountant verwacht wordt dat hij met zijn rapportage bijdraagt aan de objectieve waarheidsvinding, ongeacht de aard van de opdracht en de gehanteerde bewoordingen. Welke opdrachtvorm ook gekozen wordt, de fundamentele beginselen van de VGBA zijn altijd van toepassing. Verder maakt de accountant in zijn rapportage de gehanteerde veronderstellingen duidelijk en geeft hij de impact aan als deze veranderen om zo bij te dragen aan de objectieve waarheidsvinding.



### 3 Zorgvuldigheid en transparantie bij andere opdrachten

Zoals uit het bovenstaande blijkt zal het niet altijd mogelijk zijn om een assurance-opdracht uit te voeren terwijl de rechter toch graag wil weten wat een accountant er van vindt. Wat kan een accountant doen hij als partijdeskundige tot steun kan zijn?

Dit kan door er voor te zorgen dat de onzekerheid die er toe leidt dat de accountant geen assurance kan verstrekken inzichtelijk wordt. De rechter kan dit dan betrekken bij zijn oordeelsvorming.

Denk bijvoorbeeld aan de situatie dat een accountant een waardebeoordeling moet beoordelen. Regelmatig worden kasstromen dan contant gemaakt tegen een bepaalde rentevoet. Deze rentevoet heeft vaak een grote invloed op de uitkomst. De accountant kan aangeven dat hij deze rentevoet acceptabel vindt. Maar het belangrijkste is dat hij in zijn rapport duidelijk maakt wat de invloed kan zijn van een andere rentevoet en dat het best mogelijk is dat deze rentevoet ook als reëel wordt aangemerkt.

Hetzelfde kan bij overeengekomen specifieke werkzaamheden. Paragraaf 6 van Standaard 4400 stelt:

*“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.”*

Los van de vraag of het dan een opdracht volgens Standaard 4400 is of een overige opdracht mag een accountant best de uitkomsten van een soortgelijke opdracht laten inbrengen in een geschil mits zeker is dat de resultaten juist geïnterpreteerd kunnen worden.

Zorgvuldigheid en transparantie zijn dus de kernwaarden wanneer de uitkomsten van een niet assurance opdracht wordt ingebracht in een geschil. Hiermee kan hij invulling geven aan de fundamentele beginselen vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, integriteit en objectiviteit. Om na te gaan of de accountant hieraan voldoet kan hij bijvoorbeeld gebruik maken van Standaard 3000 om na te gaan hoe deze standaard invulling geeft aan deze fundamentele beginselen. Daarmee wordt het geen assurance-opdracht, maar wordt de opdracht wel net zo zorgvuldig en transparant uitgevoerd.

## 4 Aandachtspunten

Zoals eerder aangegeven zijn de relevante feiten en omstandigheden altijd leidend voor het bepalen van de opdrachtvorm, waarbij het kan gebeuren dat geen van de genoemde uitwerkingen passend zijn en de accountant terugvalt op de fundamentele beginselen uit de VGBA. Bijgaand een aantal aandachtspunten bij het uitwerken van de opdracht.

### 4.1 Onafhankelijkheid/objectiviteit

Bij assurance-opdrachten (Standaard 200-900, Standaard 3000) voldoet de accountant aan de vereisten van de VGBA en de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO). Bij aan-assurance verwante opdrachten (Standaard 4400) en overige opdrachten geeft de accountant aan of hij wel of niet als onafhankelijk van de opdrachtgever kan worden aangemerkt. De vereisten van de ViO kunnen hiervoor als referentiekader gebruikt worden. Het is in dat kader tevens van belang om aan de gebruiker duidelijk te maken of sprake is van een partij standpunt. Hierbij geldt overigens dat ook bij een partijstandpunt de accountant zich in het maken van zijn afwegingen niet ongepast zal laten beïnvloeden.

### 4.2 Tendenties

Welke tendenties doen zich mogelijk voor in de verantwoording van de cliënt of in de rapportage van de accountant? Zijn door de werkzaamheden van de accountant de tendenties geneutraliseerd dan wel is voor de gebruiker duidelijk welke tendenties zich in de verantwoording en/of rapportage voordoen?

### 4.3 Interpretaties

Indien er relevante alternatieve interpretaties van de feiten mogelijk zijn dan die van de cliënt en de accountant, is dat dan voor de gebruiker duidelijk<sup>9</sup>?

### 4.4 Alternatieven

Indien de cliënt/accountant bij de onderbouwing van zijn verantwoording/rapportage keuzes heeft gemaakt uit relevante alternatieven, blijkt dan uit de verantwoording/rapportage het bestaan van deze alternatieven, alsook hoe de cliënt/accountant daarmee is omgegaan?

### 4.5 Reikwijdte van de opdracht

Blijkt uit de rapportage duidelijk wat de reikwijdte van de opdracht is geweest, als ook de uitgevoerde werkzaamheden en uitkomsten daarvan inclusief eventuele voor de objectieve waarheidsvinding relevante beperkingen daarin?

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.

### 4.6 Object van onderzoek

Blijkt uit de rapportage op welke informatie de accountant zich heeft gebaseerd en of deze volledig is?

### 4.7 Betrouwbaarheid van de informatie

Geeft de rapportage voldoende inzicht in de mate van betrouwbaarheid van de informatie die ten grondslag ligt aan de rapportage, inclusief eventuele voor de objectieve waarheidsvinding relevante beperkingen daarin<sup>10</sup>?

---

<sup>9</sup> Voor controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden, is dit uitgewerkt in Standaard 800.10.

<sup>10</sup> De betrouwbaarheid van informatie neemt bijvoorbeeld toe als deze is verkregen vanuit verschillende bronnen of die van verschillende aard is. Bevestigende informatie bijvoorbeeld verkregen vanuit een bron die onafhankelijk is van de entiteit is doorgaans betrouwbaarder dan informatie die intern door de entiteit is gegenereerd, zoals de administratie, notulen van vergaderingen of een bevestiging van het management (zie naar analogie ook Standaard 500.A8).

#### 4.8 Inconsistenties

Indien de accountant bij de onderbouwing van zijn rapportage informatie heeft onderkend uit meerdere bronnen die onderling inconsistent is, blijkt dan uit de rapportage het bestaan van deze inconsistentie, alsook hoe de accountant daarmee is omgegaan?

#### 4.9 Hoor- en wederhoor

Geeft de rapportage voldoende inzicht in het al dan niet toepassen van hoor- en wederhoor door de accountant alsmede de overwegingen daarbij en de mogelijke consequenties van het niet toepassen van hoor- en wederhoor? Hoor en wederhoor is veelal verplicht, tenzij dit absoluut niet noodzakelijk is om een deugdelijke grondslag te verkrijgen.

#### 4.10 Deel-rapportage

Bij het uitbrengen van een deel-rapportage bestaat het risico dat slechts een deel van de voor de rechtsvinding relevante informatie wordt belicht. De kans bestaat dat zo in feite een partijstandpunt wordt gegeven. In gevallen waarin de accountant weet dan wel redelijkerwijs vermoedt dat de rapportage moet worden aangevuld of gecorrigeerd om de rechter in staat te stellen zijn oordeel voor de rechtsvinding te vormen, zal de accountant dit expliciet in de rapportage vermelden of geeft hij zijn opdracht terug.

#### 4.11 Blanco rapportage<sup>11</sup>

Bij het uitbrengen van een blanco rapportage bestaat het risico dat de opdrachtgever in een juridische procedure vermeldt dat de blanco rapportage door een accountant is uitgebracht om de betrouwbaarheid en objectiviteit van dat rapport te versterken. Om die reden is het uitbrengen van een blanco rapportage af te raden.

#### 4.12 Assurance van ondergeschikt belang

Indien wordt gevraagd om deskundige oordelen, standpunten of uitspraken waaraan een gebruiker zekerheid zou kunnen ontleen, behoeven opdrachten die wel kunnen voldoen aan de definitie niet volgens het Stramien voor Assurance opdrachten te worden uitgevoerd 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 de opdracht wordt in het rapport van de accountant aangemerkt als niet zijnde een assurance-opdracht.

---

<sup>11</sup> Uitspraak van de Accountantskamer van 30 augustus 2013, 13/305 Wtra AK, ECLI: NL: TACAKN:2013:31

## 5 Voorbeelden

Hieronder volgt een aantal praktijkvoorbeelden ter illustratie van het voorgaande.

- 1 In de situatie van een echtscheiding is een accountant in het kader van de boedelscheiding door één van de partijen gevraagd de hoogte van bestaande zakelijke Nederlandse banktegoeden bij bank A te bevestigen.
  - Voor de beeldvorming en objectieve waarheidsvinding is het essentieel te benoemen wat de bron voor de onderbouwing van de accountantsrapportage is geweest. Een voorbeeld voor het kunnen onderbouwen van de hoogte van bestaande zakelijke Nederlandse banktegoeden is een originele schriftelijke bevestiging van bank A, rekening houdend met algemeen aanvaarde procedures voor het verkrijgen van bevestigingen<sup>12</sup>. Mocht de accountant zijn rapportage over de hoogte van de banktegoeden echter louter baseren op bijvoorbeeld gegevens uit het grootboek, dan is het relevant expliciet te vermelden dat de accountant geen onderzoek heeft gedaan naar de betrouwbaarheid van de in het grootboek opgenomen gegevens noch naar de daaraan ten grondslag liggende onderbouwingen. Tevens is het relevant daarbij te benoemen dat als 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. Het kan ook essentieel zijn te benoemen dat de accountant geen onderzoek heeft gedaan naar het bestaan van eventuele andere vermogensbestanddelen zoals contant geld of buitenlandse banktegoeden. Ook het bestaan van eventuele beslaglegging of verpanding op bestaande banktegoeden is hier mogelijk relevant. Het verwoorden van de inherente beperkingen ten aanzien van de volledigheid van de Nederlandse banktegoeden kan relevant zijn in het kader van de rechterlijke objectieve waarheidsvinding en het vermijden van een situatie waarin de accountant het proces door een (te) eenzijdige rapportage zou belemmeren.
  - Er kan een dispuut zijn tussen partijen over de verwerkingswijze van onvoorziene posten bij het opmaken van een eindafrekening. De accountant heeft van één van de partijen de opdracht ontvangen om te ondersteunen bij het aandragen van argumenten die ervoor pleiten om deze incidentele posten buiten de berekening te houden. De accountant maakt in dit geval duidelijk dat zijn opdracht zich heeft gericht op het aandragen van argumenten die pleiten voor het partijstandpunt. Aangezien rechtspraak berust op objectieve waarheidsvinding die door de rapportage van de accountant, ook als hij een partijbelang dient, niet mag worden belemmerd door een (te) eenzijdige rapportering is het tevens van belang te vermelden dat er ook argumenten bestaan die pleiten om deze onvoorziene posten wel te verwerken in de eindafrekening, maar dat deze argumenten buiten de reikwijdte van de rapportering zijn gebleven<sup>13</sup>. Het gegeven voorbeeld veronderstelt dat sprake is van een rationele opdracht, waarbij er meer argumenten pleiten voor het uitsluiten van de onvoorziene posten bij het opmaken van de eindafrekening dan argumenten die ervoor pleiten de onvoorziene posten in de berekeningswijze te betrekken. Als de accountant op voorhand weet dat sprake is van een te eenzijdige, op het standpunt/belang van de opdrachtgever/cliënt, toegespitste rapportage die de objectieve waarheidsvinding belemmert zal hij deze opdracht niet aanvaarden. Mochten deze omstandigheden pas blijken gedurende de opdrachttuitvoering, dan kan de accountant overwegen hierover juridisch advies in te winnen.
- 2 In de situatie van een schadeclaim is een accountant door één van de partijen gevraagd de schade te berekenen. De accountant maakt een berekening op basis van een looptijd van 5 jaar en een rentepercentage van 3%. Voor de beeldvorming en objectieve waarheidsvinding is het essentieel dat de accountant de relevante alternatieve scenario's benoemt bijvoorbeeld door aan te geven dat andere looptijden en/of rentepercentages ook aanvaardbaar zijn en dat deze leiden tot andere uitkomsten.

<sup>12</sup> Hoewel standaard 505 *Externe bevestigingen* formeel niet van toepassing is op overige opdrachten, biedt deze standaard in onderhavig geval aanknopingspunten om te komen tot voldoende en geschikte informatie om de rapportage te onderbouwen.

<sup>13</sup> Het gegeven voorbeeld veronderstelt dat sprake is van een rationele opdracht, waarbij er meer argumenten pleiten voor het uitsluiten van de onvoorziene posten bij het opmaken van de eindafrekening dan argumenten die ervoor pleiten de onvoorziene posten in de berekeningswijze te betrekken. Als de accountant op voorhand weet dat sprake is van een te eenzijdige, op het standpunt/belang van de opdrachtgever/cliënt, toegespitste rapportage die de objectieve waarheidsvinding belemmert zal hij deze opdracht niet aanvaarden. Mochten deze omstandigheden pas blijken gedurende de opdrachttuitvoering kan de accountant overwegen hierover juridisch advies in te winnen.

Een accountant wordt door het stichtingsbestuur gevraagd van een aantal bestedingen te beoordelen of deze in overeenstemming zijn met de doelomschrijving van een stichting. In een door een donateur later aangespannen procedure wordt de rapportage van de accountant door de stichting gebruikt om de besteding van de donaties te onderbouwen. Het document wordt daarmee voor een ander doel gebruikt dan waar het oorspronkelijk voor was bedoeld. Daardoor kunnen er mogelijk passages niet zijn opgenomen die voor de onderbouwing van de besteding van de donaties relevant zijn. Het zou bijvoorbeeld voor de objectieve waarheidsvinding noodzakelijk kunnen zijn om expliciet op te merken dat de doelomschrijving van de stichting relatief vaag is en hoe daar bij de interpretatie daarvan mee om is gegaan. In de eerdere beperkte(re) kring was een dergelijke toelichting mogelijk niet noodzakelijk gelet op de kennis van het bestuur van de Stichting met de doelomschrijving. Dit speelt in het bijzonder indien de klager en het bestuur over de interpretatie van de doelomschrijving van mening verschillen. Ook kan het zijn dat de klager en het bestuur van mening verschillen over de aard, omvang en diepgang van de werkzaamheden. Daarnaast kan het bijvoorbeeld zo zijn dat de klager slechts één specifieke uitgave betwist, die mogelijk onder de materialiteitsgrenzen van de accountant zijn gebleven. De rapportage kan dan misleidend zijn voor dit doel en is dan in de bestaande vorm niet geschikt voor dit gebruik.

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](mailto:nba@nba.nl)  
[www.nba.nl](http://www.nba.nl)