

# Gedagsrichtlijn inzake persoonsgerichte accountantsonderzoeken

## Algemeen

Het bestuur van het Koninklijk NIVRA heeft een Gedagsrichtlijn vastgesteld inzake accountantsonderzoeken gericht op het functioneren, het handelen of het nalaten van handelen van natuurlijke en/of rechtsperso(n)en, niet zijnde opdrachtgevers. In geval van een dergelijk accountantsonderzoek doet zich de bijzondere omstandigheid voor dat degene op wie het onderzoek is gericht, in de definitie van deze Gedagsrichtlijn 'betrokkene', niet de mogelijkheid heeft om via de opdrachtformulering het doel van het accountantsonderzoek te beïnvloeden.

Deze richtlijn valt buiten het kader van het IFAC framework en is van toepassing op alle persoonsgerichte onderzoeken. Deze richtlijn is niet van toepassing op due diligence onderzoeken of op werkzaamheden die in het kader van Richtlijn voor de Accountantscontrole (RAC) 240 worden uitgevoerd als onderdeel van de jaarrekening. Een *persoonsgericht onderzoek* mag niet worden uitgevoerd als een opdracht die valt onder RAC 920.

Met deze Gedagsrichtlijn wordt mede beoogd op adequate wijze rekening te houden met de positie van betrokkenen. Het Koninklijk NIVRA wil hiermee meer duidelijkheid scheppen voor alle partijen bij persoonsgerichte accountantsonderzoeken en levert daarmee een bijdrage aan de kwaliteit van de dienstverlening door accountants die dergelijke onderzoeken verrichten.

De leden van het Koninklijk NIVRA die optreden als accountant in de zin van artikel 2 lid 1 GBR-1994 worden geacht zich vanaf 1 april 2004 te conformeren aan dit document.

In bijzondere situaties kan een accountant het noodzakelijk achten af te wijken van de bepalingen in deze Gedagsrichtlijn. In dergelijke situaties dient de accountant het afwijken op goede gronden te kunnen rechtvaardigen. Zo zouden in geval van persoonsgerichte accountantsonderzoeken die worden uitgevoerd door of namens publiekrechtelijke instellingen, respectievelijk waarop specifieke wettelijke bepalingen van dwingendrechtelijke aard van toepassing zijn, zich omstandigheden kunnen voordoen die een afwijking van de bepalingen in deze Gedagsrichtlijn rechtvaardigen.

Bij klachten omtrent veronderstelde nalatigheid kan door de bevoegde instantie een onderzoek worden ingesteld naar de handelwijze van het betreffende lid.

## Begrippenkader

In deze Gedagsrichtlijn wordt verstaan onder:

'*Persoonsgericht Onderzoek*': een onderzoek waarbij *accountants* in het kader van een opdracht gegevens verzamelen, analyseren en/of controleren, alsmede daarover rapporteren inzake het functioneren, het handelen of nalaten van handelen van *betrokkene(n)*.

'*Accountant*': de registeraccountant die optreedt als *accountant* in de zin van artikel 2 lid 1 van de Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants 1994 (GBR-1994).

'*Opdrachtgever*': de partij die de *accountant* een opdracht verstrekt.

'*Betrokkene*': de natuurlijke persoon en/of rechtspersoon niet zijnde de opdrachtgever(s) die onderwerp van het persoonsgericht onderzoek is.

'*Derden*': de in het kader van het *persoonsgericht onderzoek* van de *accountant* relevante partijen (natuurlijke perso(o)n(en) en/of rechtsperso(o)n(en)), niet zijnde *betrokkene(n)* en opdrachtgever.

'*Derdendeskundigen*': de in het kader van het *persoonsgericht onderzoek* door de *accountant* ingeschakelde deskundigen, die al dan niet deel uitmaken van de organisatie van de *accountant*.

'*Geïnterviewde*': de *opdrachtgever*, *betrokkene* of *derde* die wordt geïnterviewd.

'*Interview*': de in het kader van het *persoonsgericht onderzoek* door de *accountant* gevoerde gesprekken met de *opdrachtgever*, *betrokkene* en/of andere *geïnterviewde*.

'*Wederhoor*': het in de gelegenheid stellen van *betrokkene* kennis te nemen van en te reageren op de bevindingen uit het *persoonsgericht onderzoek* met betrekking tot *betrokkene*.

## **Artikel 1 Aanvaarding van opdrachten**

De met de *opdrachtgever* overeen te komen opdracht bevat geen zodanige beperking ten aanzien van de uit te voeren werkzaamheden dat daardoor geen deugdelijke grondslag kan worden verkregen.

Door middel van een opdrachtbevestiging wordt de aanvaarding van de opdracht door de *accountant* schriftelijk vastgelegd. Hierin wordt er tevens op gewezen dat bij de uitvoering van de opdracht deze Gedragsrichtlijn van toepassing is.

De *accountant* onthoudt zich van het aanvaarden van een opdracht, wanneer de opdracht kennelijk geen aanvaardbare reden heeft. Hiervan is onder meer sprake bij een evident niet gerechtvaardigd belang, en/of het nastreven van een naar algemene maatstaven onbehoorlijke doelstelling, en/of geen deugdelijke grondslag kan worden verkregen, dan wel dat de opdracht niet onafhankelijk en/of onpartijdig kan worden uitgevoerd.

## **Artikel 2 Onafhankelijkheid – artikel 24 GBR-1994**

Voorzover de *accountant* optreedt als openbaar *accountant* bij een *persoonsgericht accountantsonderzoek* is hij onafhankelijk van de *opdrachtgever* en de *betrokkene*, zoals vastgelegd in artikel 24 GBR-1994.

### **Artikel 3.1 Onpartijdigheid - artikel 9 GBR-1994**

De *accountant* is onpartijdig in zijn oordeel, zoals vastgelegd in artikel 9, lid 1 GBR-1994. Dit houdt onder meer in dat de rapportage niet eenzijdig is. Daarvoor is tevens nodig dat de *accountant* zelfstandig de onderzoeksprocedure, -strategie en -stappen vaststelt.

### **Artikel 3.2 Bijzonder belang: mededelingen**

Indien de *accountant* in het kader van het *persoonsgericht onderzoek* een bijzonder belang vertegenwoordigt, is hij in navolging van artikel 9 GBR-1994 gehouden dit mondeling en/of schriftelijk mee te delen aan *betrokkene(n)* en *derden*, alsmede dit belang in de rapportage kenbaar te maken.

### **Artikel 3.3 Bijzonder belang: laten bijstaan door deskundige**

Indien de *accountant* in het kader van het *persoonsgericht onderzoek* een bijzonder belang vertegenwoordigt en de *betrokkene* naar het oordeel van de *accountant* kennelijk over onvoldoende relevante materie- en/of juridische deskundigheid beschikt, zal de *betrokkene* door de *accountant* worden aanbevolen zich te laten bijstaan door een deskundige die over relevante kennis beschikt.

## **Artikel 4 Inzet van derdendeskundigen**

De *accountant* kan, na overleg met de *opdrachtgever*, bij de uitvoering van de opdracht op onderdelen *derdendeskundigen* inschakelen, die over specifieke (andere) deskundigheid beschikken. De *accountant* dient de bekwaamheid en onpartijdigheid van de *derdendeskundigen* te beoordelen. Voorts dient de *accountant* te beoordelen of de aan de *derdendeskundigen* opgedragen werkzaamheden toereikend zijn voor de uitvoering van de opdracht van de *accountant* en of de door de *derdendeskundigen* uitgevoerde werkzaamheden toereikend zijn om als grondslag te dienen voor de rapportage van de *accountant*.

#### **Artikel 5 Geheimhoudingsplicht**

De *accountant* is gehouden aan zijn geheimhoudingsplicht op grond van artikel 10 GBR-1994. De *accountant* maakt van vertrouwelijke gegevens, die hij tijdens de uitvoering van het *persoonsgericht onderzoek* heeft verkregen, niet verder of anders gebruik en aan die gegevens geeft hij niet verder of anders bekendheid dan voor de vervulling van zijn opdracht of bij of krachtens de wet wordt vereist.

#### **Artikel 6 Verschoningsrecht**

De *accountant* informeert de *opdrachtgever* dat de in artikel 5 bedoelde geheimhoudingsplicht (anders dan in het bijzondere geval van het aanwezig zijn van een zogenaamd afgeleid verschoningsrecht) niet (tevens) inhoudt het bestaan van een wettelijk verschoningsrecht. Indien de *accountant geïnterviewden* informeert over zijn geheimhoudingsplicht is hetgeen bepaald in de voorgaande zin eveneens van toepassing.

#### **Artikel 7 Rechtmatig vergaren en/of gebruiken van gegevens**

De *accountant* onthoudt zich van het onrechtmatig vergaren van gegevens en onthoudt zich van het gebruiken van kennelijk onrechtmatig verkregen gegevens. In zijn rapportage doet de *accountant* mededeling over de wijze van het verkrijgen en/of het gebruik van de daarin opgenomen gegevens.

#### **Artikel 8 Proportionaliteit en subsidiariteit**

De *accountant* houdt bij de uitvoering van zijn werkzaamheden rekening met de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit, hier inhoudende respectievelijk dat de door hem gehanteerde onderzoeksmethode in een redelijke verhouding staat tot het doel en dat die methode wordt toegepast op een wijze die met inachtneming van het doel en de gehanteerde methode wordt geacht zo min mogelijk bezwarend ten opzichte van *betrokkene(n)* en *derden* te zijn.

#### **Artikel 9 Vrijwilligheid en/of toestemming**

Tenzij bij of krachtens wet, overeenkomst of gerechtelijk oordeel anders is bepaald, is de medewerking aan het *persoonsgericht onderzoek* gebaseerd op vrijwilligheid en/of toestemming. Hiervan wordt mededeling gedaan aan de *betrokkene(n)*. Een dergelijke mededeling wordt ook aan de andere *geïnterviewde(n)* gedaan voorzover de aard van de opdracht en/of de geheimhoudingsplicht zich daartegen niet verzetten. Een dergelijke mededeling zal in het algemeen niet kunnen worden gedaan bij algemeen informerende gesprekken.

#### **Artikel 10 Inlichten van betrokkene(n)**

De *accountant* zal na aanvaarding van de opdracht de *betrokkene(n)* zo spoedig als mogelijk is, rekeninghoudend met het belang en de aard van het *persoonsgericht onderzoek*, schriftelijk informeren omtrent het uit te voeren *persoonsgericht onderzoek* en de doelstelling daarvan. Een voorbeeld waarbij het belang van het onderzoek uitstel van het informeren rechtvaardigt, betreft de omstandigheid dat er een redelijk vermoeden bestaat dat bewijsstukken zullen worden vernietigd

#### **Artikel 11.1 Interviews**

*Interviews* worden door de *accountant* vastgelegd in zijn dossier in de vorm van gespreksaantekeningen.

Indien van een *interview* een schriftelijk verslag wordt opgesteld, biedt de *accountant* de *geïnterviewde(n)* de mogelijkheid feitelijke onjuistheden te corrigeren.

In het geval van weigering van de *geïnterviewde(n)* om in te gaan op de uitnodiging tot een *interview* of te reageren op het aangeboden verslag, wordt daarvan melding gemaakt in de rapportage onder vermelding van de omstandigheden waaronder de weigering tot stand is gekomen en de redenen waarom deze weigering heeft plaatsgevonden.

### **Artikel 11.2 Interviews met betrokkene(n)**

De *accountant* informeert voorafgaande aan een *interview* de *betrokkene(n)* over de te bespreken onderwerpen in relatie tot de aard van de uit te voeren opdracht. Indien de complexiteit van het onderzoek dit vereist, gebeurt dit informeren schriftelijk.

Van *interviews* met *betrokken(n)* wordt altijd een schriftelijk verslag opgesteld.

### **Artikel 11.3 Interviews met anderen dan de betrokkene(n)**

De *accountant* informeert de *geïnterviewde(n)* niet zijnde *betrokkene(n)* voorafgaande aan een *interview* over de te bespreken onderwerpen in relatie tot de aard van de uit te voeren opdracht, voorzover de aard van de opdracht en/of de geheimhoudingsplicht zich daartegen niet verzetten. Deze laatstgenoemde omstandigheid zal zich met name kunnen voordoen bij algemeen informerende gesprekken. Een dergelijke mededeling zal in het algemeen niet kunnen worden gedaan bij algemeen informerende gesprekken.

### **Artikel 12 Deugdelijke grondslag**

De *accountant* aanvaardt slechts opdrachten waartoe hij deskundig is. Hij kan voor de uitvoering van opdrachten *derdendeskundigen* inschakelen, waarvoor wordt verwezen naar artikel 4 van deze Gedragsrichtlijn.

De uitvoering van een opdracht kan mede afhankelijk zijn van de medewerking van *betrokkene(n)* en derde(n). Onder de omstandigheid dat de *betrokkene(n)* of *derde(n)* zijn medewerking aan het onderzoek weigert door niet in te gaan op verzoeken om informatie, dan wel indien de *betrokkene(n)* geen gebruik wenst te maken van zijn recht op *wederhoor* en dit niet leidt tot wezenlijke beperkingen in de voor het *persoonsgericht onderzoek* benodigde informatie, zal de *accountant* in zijn rapportage mededeling doen van het ontbreken van deze medewerking, alsmede van de aard en omvang van de beperkingen die dit aan zijn *persoonsgericht onderzoek* en rapportage oplegt. Indien het ontbreken van medewerking wel leidt tot een wezenlijke beperking van zijn *persoonsgericht onderzoek* en de op basis daarvan te vervaardigen rapportage, zal de *accountant* zich in zijn rapportage beperken tot bevindingen omtrent feitelijkheden waarbij hij moet aangeven dat hij mogelijk niet alle relevante feiten kent. Indien hij geen deugdelijke grondslag voor zijn rapportage kan verkrijgen, zal de *accountant* de opdracht beëindigen, dan wel een herziene opdracht overeenkomen. Herziening is aan de orde indien door een wijziging van de opdracht de herziene opdracht naar verwachting zonder wezenlijke beperkingen zal kunnen worden vervuld.

Beëindiging van de opdracht geschiedt schriftelijk onder opgaaf van de redenen die de *accountant* tot dit besluit hebben doen komen.

Een herziening van de opdracht wordt eveneens schriftelijk vastgelegd. Van deze wijziging van de opdracht wordt iedere betrokkene onverwijld schriftelijk in kennis gesteld.

*Geïnterviewden* worden in de gelegenheid gesteld aanvullende inlichtingen te verstrekken op basis van de gewijzigde opdracht, voorzover er redenen bestaan aan te nemen dat de wijziging van de opdracht zou kunnen leiden tot aanvullende inlichtingen. Tevens wordt een *betrokkene(n)* die geweigerd heeft (hebben) mee te werken aan het *persoonsgericht onderzoek*, de gelegenheid geboden alsnog medewerking aan het *persoonsgericht onderzoek* te verlenen op basis van de gewijzigde opdracht.

### **Artikel 13.1 Wederhoor**

De *accountant* onthoudt zich van het verstrekken van bevindingen over het functioneren, het handelen of het nalaten van handelen van *betrokkene(n)*, alvorens deze in de gelegenheid is (zijn) gesteld inlichtingen te geven in de vorm van *wederhoor*. Van *wederhoor* wordt steeds een schriftelijk verslag opgesteld met inachtneming van hetgeen is bepaald in artikel 11 van deze Gedragsrichtlijn. Hiervan kan worden afgeweken indien *wederhoor* door middel van schriftelijke becommentariëring van de conceptrapportage plaatsvindt, conform het gestelde in artikel 13.2 en 13.3 van deze Gedragsrichtlijn.

### **Artikel 13.2 Wederhoor: mogelijk door middel van conceptrapportage**

De procedure van wederhoor kan, nadat alle onderzoekswerkzaamheden zijn afgerond, geschieden door aan *betrokkene(n)* de voor hem relevante (gedeelten van de) conceptrapportage vertrouwelijk, ter inzage te verstrekken dan wel toe te zenden. De *accountant* maakt een keuze voor één van deze werkwijzen die in redelijke verhouding staat tot het belang van de geheimhouding van de rapportage, alsmede tot de omvang en de strekking van de rapportage. Ingeval de conceptrapportage ter inzage wordt verstrekt, wordt deze na mondelinge becommentariëring, waarvan conform artikel 11.2 van deze Gedragsrichtlijn een schriftelijk verslag wordt opgesteld, ingenomen. Ingeval de conceptrapportage wordt toegezonden ter schriftelijke becommentariëring, zal de conceptrapportage worden voorzien van een begeleidende brief waarin uitdrukkelijk wordt vermeld dat betreffende conceptrapportage slechts wordt verzonden in het kader van de procedure van *wederhoor* en dat verdere verspreiding niet is toegestaan.

### **Artikel 13.3 Wederhoor: conceptrapportage en redelijke termijn**

De *accountant* zal, in het voorkomende geval dat conform artikel 13.2 van deze Gedragsrichtlijn in het kader van *wederhoor* een conceptrapportage aan *betrokkene(n)* wordt toegezonden, deze een redelijke termijn gunnen voor het reageren op de inhoud daarvan. De tijdsduur van de redelijke termijn is afhankelijk van (1) de omvang en (2) de complexiteit van de inhoud van het conceptrapport.

### **Artikel 14 Rapportage**

De *accountant* rapporteert bij afronding van het *persoonsgericht onderzoek* schriftelijk aan de *opdrachtgever*. De *accountant* brengt geen conceptrapportages uit aan zijn *opdrachtgever*. De *accountant* beperkt zich in zijn rapportage tot geconstateerde feiten en voor de interpretatie daarvan relevante omstandigheden en regelgeving, alsmede bevindingen daaromtrent.

### **Artikel 15 Verstrekken van de rapportage aan anderen**

De *accountant* is gehouden in de opdrachtbevestiging vast te leggen dat de *opdrachtgever* de rapportage niet zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de *accountant* aan anderen verstrekt, anders dan verplicht bij of krachtens wet of gerechtelijk oordeel. Tevens legt de *accountant* vast in de opdrachtbevestiging dat de *opdrachtgever* niet zonder voorafgaande schriftelijke toestemming uit de rapportage citeert of laat citeren, al dan niet met bronvermelding. Bij het al dan niet verlenen van toestemming weegt de *accountant* de gerechtvaardigde belangen van *betrokkene(n)* zorgvuldig mee. De *accountant* meldt de *opdrachtgever* schriftelijk in de opdrachtbevestiging, in de aanbiedingsbrief bij de rapportage en in de rapportage zelf het doel waarvoor de *opdrachtgever* de rapportage mag gebruiken en de toegestane verspreidingskring.