

Ontwerp

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten

Augustus 2008, reactietermijn sluit op 15 oktober 2008

Ontwerp

Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten

NADERE VOORSCHRIFTEN ACCOUNTANTSKANTOREN TER ZAKE VAN AAN ASSURANCE VERWANTE OPDRACHTEN

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 waarbinnen één of meer 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;

Voor deze nadere voorschriften wordt hieronder tevens begrepen iedere bij een accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden openbaar accountant.

b. medewerker: openbaar accountants en overige personen die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantskantoor en die zijn betrokken bij de uitvoering van een aan assurance verwante opdracht.

c. 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.

d. samenstellingsopdracht: de opdracht waarbij een 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.

e. opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden: de 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.

f. openbaar accountant: de registeraccountant bedoeld in de in onderdeel q van de in de Verordening gedragscode opgenomen definities.

Artikel 2

1. 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.
2. Deze nadere voorschriften hebben uitsluitend betrekking op de interne beheersing ter zake van de door of namens het accountantskantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten.

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 personen die het dagelijks beleid van het accountantskantoor bepalen erkende gemoedsbezwaren hebben 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;
- 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 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 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 uitlooptrisico'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 de door of namens het accountantskantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten in geval van ontstentenis, belet of langdurige arbeidsongeschiktheid van de voor de opdracht verantwoordelijke openbaar accountant.

Artikel 6

Het accountantskantoor treft zodanige voorzieningen dat in geval van het overlijden van een bij hem werkzame of aan hem verbonden openbaar accountant een juiste afwikkeling van de aan assurance verwante opdrachten is gewaarborgd.

Artikel 7

Het accountantskantoor houdt bij de nakoming van het bepaalde in de artikelen 8 tot en met 14 rekening met de aard en omvang van het accountantskantoor.

Artikel 8

Het accountantskantoor dient de documentatie in het kader van zijn aan assurance verwante opdrachten gedurende 7 jaar systematisch en vertrouwelijk te bewaren.

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat vanaf het moment dat het accountantskantoor ophoudt te bestaan aan deze verplichting kan worden voldaan.

Artikel 9

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 ter zake van aan assurance verwante opdrachten niet leidt tot een andere dan een beheerste en integere bedrijfsuitoefening.

Artikel 10

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de uitvoering van een aan assurance verwante opdracht te allen tijde plaatsvindt onder de verantwoordelijkheid van een openbaar accountant.

Artikel 11

1. Het accountantskantoor zorgt ervoor dat hij over voldoende middelen 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 12

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 verantwoordelijke openbaar accountant de informatie verstrekken die van belang is voor het in het eerste lid bedoelde onderzoek.

Artikel 13

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 14

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat de voor een aan assurance verwante opdracht verantwoordelijke openbaar accountant ten behoeve van de uitvoering van de opdracht zonodig advies vraagt aan een vakbekwaam persoon.

HOOFDSTUK 3 SLOTBEPALINGEN**Artikel 15**

Deze nadere voorschriften worden aangehaald als Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten .

Artikel 16

Deze nadere voorschriften treden in werking op 1 januari 2009.

Toelichting bij de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten

Hoofdstuk 1 Algemeen

Paragraaf 1 Inleiding

De Nadere voorschriften ter zake van aan assurance verwante opdrachten zijn gebaseerd op artikel B1-291.2 van de Verordening gedragscode (VGC). In dat artikel is bepaald dat het Nederlands Instituut van Registeraccountants (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 kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van een accountantskantoor ter zake van de door of namens 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 opgenomen is in de kring van beleidsbepalers op iedere 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 I (ISQC 1- Quality control for firms that perform audit and review of historical financial information, and other assurance- and related services engagements) waarbij invulling gegeven is 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.

Paragraaf 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

Per 15 juni 2005 is door de International Federation of Accountants (IFAC) ISQC-1 (ofwel RKB-1) van toepassing verklaard. De NOvAA heeft deze Richtlijn nimmer 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 (Wta), het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) 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.

Hoofdstuk 2 Artikelsgewijze 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 B1-291.3 van de VGC 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 de VGC opgenomen definities in deze nadere voorschriften herhaald.

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, bedoelde verordening, zich tot de individuele registeraccountant.

Aangezien deze nadere voorschriften in belangrijke mate voorschriften bevatten ter zake van het stelsel van kwaliteitsbeheersing richten deze nadere voorschriften zich in eerste instantie tot de openbaar accountant die het dagelijks beleid van een accountantskantoor bepaalt. Indien door of namens een accountantskantoor geen assurance-opdrachten worden uitgevoerd, is op dat kantoor niet het bepaalde in artikel B1-291.1 van toepassing en is het dus mogelijk dat het in deze nadere voorschriften bedoelde accountantskantoor geen beleidsbepaler(s) heeft die openbaar accountant is. 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 accountant is, of iedere andere openbaar accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan dat accountantskantoor.

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 is hier dus sprake 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 27 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.

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 uitlooperisico'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 uitlooperisico 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 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 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 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 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

Het stelsel van kwaliteitsbeheersing van een accountantskantoor is een onderdeel 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 (RKB-1), 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 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 documentatie inzake door of namens het kantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten gedurende 7 jaar systematisch en vertrouwelijk moet bewaren. Het accountantskantoor moet er ook voor zorgen dat als het accountantskantoor is opgehouden te bestaan, aan deze verplichting blijvend kan worden voldaan.

Artikel 9

Dit artikel bepaalt dat een accountantskantoor bij de inrichting van zijn stelsel van kwaliteitsbeheersing 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 10

In dit artikel is bepaald dat het accountantskantoor als onderdeel van het systeem van kwaliteitsbeheersing ervoor moet zorgen dat een aan assurance verwante opdracht wordt uitgevoerd onder de verantwoordelijkheid van een openbaar accountant. Dit artikel verbiedt vanzelfsprekend niet dat er bij de uitvoering van de opdracht meerdere openbaar accountants, of andere professionals zijn betrokken. Wel maakt dit artikel duidelijk dat uiteindelijk één openbaar accountant de eindverantwoordelijkheid draagt. Dat zal gewoonlijk de openbaar accountant zijn die de rapportage die als resultaat van de aan assurance verwante opdracht wordt uitgebracht ondertekent, maar andere oplossingen die een gelijke uitkomst in de zin van het kunnen dragen van de eindverantwoordelijkheid zijn mogelijk.

Artikel 11

Een accountantskantoor dient ervoor te zorgen dat het over voldoende middelen 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 12

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 van de cliënt en de dagelijks (mede)beleidsbepalers;
- de aard van de werkzaamheden van de cliënt, met inbegrip van de bedrijfsvoering;

- de houding van de eigenaren (aandeelhouders) van de cliënt en de dagelijks(mede)beleidsbepalers 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 13

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 openbaar accountant 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 14

De openbaar accountant is degene die verantwoordelijk is voort de uitvoering van een aan assurance verwante opdracht. Voor de uitvoering van de opdracht is de oordeelsvorming van de openbaar accountant op onderdelen bepalend. Vanzelfsprekend betekent dit echter niet dat hij ook 'alle wijsheid in pacht heeft'. Met name in situaties die voor de desbetreffende openbaar accountant nieuw of complex van aard zijn, mag van een vakbekwame openbaar accountant

worden verwacht dat hij advies vraagt. Het accountantskantoor moet de openbaar accountant dan ook de gelegenheid bieden om advies te vragen aan vakbekwame personen.

Daaronder kunnen ook andere deskundige personen dan accountants worden begrepen, zoals actuarissen of waarderingsdeskundigen. Deze vakbekwame personen kunnen zich binnen of buiten het accountantskantoor bevinden.

Ontwerp-Standaard

4410 Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten

Augustus 2008, reactietermijn sluit op 15 oktober 2008

Het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants,
gelet op artikel A-130.7 van de Verordening gedragscode,
gehoord de leden,
na overleg met het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten,
stelt de volgende per 1 januari 2009 in werking tredende nadere voorschriften vast:

**STANDAARD 4410 OPDRACHTEN TOT HET SAMENSTELLEN VAN FINANCIËLE
OVERZICHTEN**

Inleiding	1 - 3
Doel van een samenstellingsopdracht	4
Algemene uitgangspunten inzake een samenstellingsopdracht	5 - 6
Vaststellen van de opdrachtvoorwaarden	7 - 8
Planning	9
Documentatie	10
Uit te voeren werkzaamheden	11 - 16
Verantwoordelijkheid van de leiding	17
Rapportering	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 titel 1; 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 de VGC. Een belasting aangifte 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 titel 1, 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 zijn deskundigheid op het gebied van verslaggeving en niet zijn deskundigheid op controlegebied, aan te wenden bij het verzamelen, verwerken, rubriceren en samenvatten van financiële informatie tot een financieel overzicht.** 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 over informatie 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 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 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 aanvullend 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 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 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 dient de door de onderneming aangeleverde financiële informatie in een financieel overzicht te presenteren en toe te lichten in overeenstemming met 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 onjuistheden van materieel belang lijkt te zijn. In dit verband zijn onder onjuistheden 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 onjuistheden van materieel belang constateert, dient hij met de opdrachtgever te overleggen over de noodzakelijke aanpassingen. Indien deze aanpassingen niet worden aangebracht en een 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 COS 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 opgenomen²:**

- a. opschrift;
- b. geadresseerde;
- c. de vermelding dat de opdracht is uitgevoerd in overeenstemming met

² Het kan voor de accountant gewenst zijn te verwijzen 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.

Nederlands recht, waaronder de standaard met betrekking tot samenstellingsopdrachten;

- 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 naam accountantspraktijk).



**Koninklijk Nederlands Instituut
van Registeraccountants**

Postbus 7984
1008 AD Amsterdam
T 020 301 03 01
E nivra@nivra.nl
I www.nivra.nl