



Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten

Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten, vastgesteld in de bestuursvergadering van 16 december 2009

Het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants,

Gelet op artikel B2-290.1 van de Verordening gedragscode;

Gehoord de leden;

Na overleg met het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten;

Stelt de volgende nadere voorschriften vast:

Voor de toepassing van deze nadere voorschriften wordt verstaan onder:

- a. *aan assurance verwante opdrachten*: de opdracht, genoemd in onderdeel a van de definities in de VGC;
- b. *accountantsafdeling*: de organisatorische eenheid, genoemd in onderdeel c van de definities in de VGC;
- c. *assurance-opdracht*: de opdracht, genoemd in onderdeel g van de definities in de VGC;
- d. *assurance-team*: de intern accountants en overige personen, die zijn betrokken bij de uitvoering van een assurance-opdracht. Hiertoe behoren ten minste degenen die betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht, zoals professionals in dienst van of verbonden aan de accountantsafdeling, al dan niet afkomstig uit andere disciplines (bijvoorbeeld een jurist, een actuaris, een fiscalist, een IT-deskundige, een specialist op het gebied van het beheer van financiële middelen), degene die de kwaliteitsbeoordeling van nog niet afgeronde assurance-opdrachten uitvoert, degene die het periodiek interne kwaliteitsonderzoek van afgeronde assurance-opdrachten uitvoert en degene die vaktechnische consulten geeft of direct toezicht uitoefent ten behoeve van de assurance-opdracht;
- e. *audit charter*: de door het bestuur van de werkgever vastgestelde taakopdracht van de accountantsafdeling waarin onder andere doel, functie, bevoegdheden, verantwoordelijkheden en waarborgen ten behoeve van de onafhankelijkheid van de accountantsafdeling zijn vastgelegd;
- f. *audit-commissie*: de commissie bestaande uit leden van de Raad van Commissarissen of een soortgelijk toezichthoudend orgaan, die binnen haar taakgebied de besluitvorming van de Raad van Commissarissen voorbereidt. De audit-commissie richt zich op het bestuur van de werkgever. Hierbij besteedt zij aandacht aan bijvoorbeeld:
 - de werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen, waaronder het toezicht op de naleving van de relevante wet- en regelgeving;
 - de toepassingen van de informatie- en communicatietechnologie (ICT);
 - de financiële informatieverschaffing;
 - de naleving van de aanbevelingen en opmerkingen van de intern en openbaar accountant;
 - het functioneren van de intern en openbaar accountant;
 - het beleid met betrekking tot taxplanning;
 - de financiering;
- g. *bestuur van de werkgever*: de hoogste leiding van de werkgever;
- h. *controleopdracht van de interne jaarrekening*: het geheel van werkzaamheden die gericht zijn op het verkrijgen van een (relatief) hoge maar niet absolute mate van zekerheid omtrent de getrouwheid van een interne jaarrekening die in de accountantsverklaring in positief geformuleerde bewoordingen als 'redelijke mate van zekerheid' wordt weergegeven. Onder de interne jaarrekening is begrepen iedere op de interne jaarrekening gelijkende informatie (bijvoorbeeld tussentijdse cijfers);
- i. *controleteam*: de intern accountants en overige personen die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantsafdeling en die zijn betrokken bij de uitvoering van een controleopdracht van de interne jaarrekening. Onder overige personen wordt hetzelfde verstaan als in de definitie van assurance-team;
- j. *dagelijks beleidsbepaler*: de intern accountant, bedoeld in artikel B2-291.2 van de VGC;
- k. *direct financieel belang*: het financieel belang in de werkgever, gehouden door een persoon die zich in de positie bevindt van waaruit hij invloed kan uitoefenen op de uitkomsten van een assurance-opdracht bij die werkgever;
- l. *essentiële bestuursfunctie*: elke functie bij de werkgever waaraan verantwoordelijkheid is verbonden voor fundamentele bestuursbeslissingen van het bestuur van de werkgever, bijvoorbeeld een algemeen directeur of financieel directeur. Tot bedoelde verantwoordelijkheid behoort ten minste de bevoegdheid om invloed uit te oefenen op de keuze voor de toe te passen grondslagen voor de financiële verslaglegging en op de opstelling van de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever. Onder essentiële bestuursfunctie wordt tevens verstaan de functie die tot stand komt door



- middel van een contractuele en feitelijke regeling die een persoon in staat stelt deze bestuursfunctie op een andere manier uit te oefenen, bijvoorbeeld via een overeenkomst voor het verlenen van adviesdiensten;
- m. *gezinslid*: de persoon, bedoeld in onderdeel l van de definities in de VGC;
- n. *intern accountant*: de intern accountant, genoemd in onderdeel m van de definities in de VGC;
- o. *interne jaarrekening*: de door het bestuur van de werkgever opgemaakte (groeps-)jaarrekening, bedoeld in artikel 101 en 210 BW2, dan wel de door het bestuur van een entiteit anders dan de in genoemde artikelen bedoelde rechtspersonen opgemaakte jaarrekening. Onder de interne (groepsjaar)rekening wordt mede verstaan iedere hierop gelijkende verantwoording;
- p. *kwaliteitsbeoordeling*: de beoordeling van een daarvoor in aanmerking komende nog niet afgeronde assurance-opdracht bedoeld om te beoordelen of de intern accountant in redelijkheid tot het oordeel heeft kunnen komen, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven verklaring of rapport als resultaat van de onder zijn verantwoordelijkheid uitgevoerde assurance-opdracht;
- q. *naaste verwant*: de persoon, bedoeld in onderdeel o van de definities in de VGC;
- r. *nauwe persoonlijke relatie*: alle relaties met personen die geen gezinslid of naaste verwant van de desbetreffende persoon zijn met wie bedoelde persoon een regelmatig sociaal contact heeft;
- s. *opdrachtgever*: het bestuur van de werkgever of een andere persoon werkzaam bij of verbonden aan de werkgever die de intern accountant opdracht verstrekt tot het uitvoeren van een professionele dienst, alsmede de persoon die werkzaam is bij of is verbonden aan het object van onderzoek;
- t. *opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden*: de opdracht waarbij de intern accountant die werkzaamheden verricht die hij met de opdrachtgever is overeengekomen en waarbij hij rapporteert over feitelijke bevindingen. De ontvanger van het rapport trekt daaruit zijn eigen conclusies. Het rapport is uitsluitend bestemd voor de opdrachtgever, aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden de resultaten onjuist kunnen interpreteren;
- u. *openbaar accountant*: de registeraccountant, genoemd in onderdeel q van de definities in de VGC;
- v. *overheidsaccountant*: de registeraccountant, genoemd in onderdeel r van de definities in de VGC;
- w. *overige dienstverlening*: de opdracht niet zijnde een assurance-opdracht;
- x. *overige opdrachten*: de overige opdrachten, genoemd in onderdeel s van de definities van de VGC;
- y. *periodiek kwaliteitsonderzoek*: het periodiek onderzoek genoemd in de definities in de Verordening kwaliteitsonderzoek;
- z. *professionele dienst*: de werkzaamheden van de intern accountant waarvoor accountantsdeskundigheid of deskundigheid op aanverwante terreinen is vereist, waaronder begrepen kennis van verslaggeving, controle, belastingen, interne en administratieve organisatie en andere delen van de bedrijfseconomie. De door de intern accountant uitgevoerde professionele diensten bestaan uit assurance-opdrachten, aan assurance verwante opdrachten of overige opdrachten;
- aa. *toezichthoudend orgaan*: het van de bestuurlijke en controlestructuur van de werkgever deel uitmakend orgaan dat is belast met het uitoefenen van toezicht op het management in het belang van de werkgever en dat geheel of ten minste gedeeltelijk is samengesteld uit andere personen dan bestuursleden. Een voorbeeld van een toezichthoudend orgaan is een raad van commissarissen, een audit-commissie of een groep van directeuren die niet belast zijn met de dagelijkse leiding of externe bestuursleden;
- ab. *verbonden derde*: de entiteit, zijnde een natuurlijke persoon of rechtspersoon, die:
- a. direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is in de werkgever, indien die werkgever van materiële betekenis is voor de entiteit;
 - b. een direct financieel belang in de werkgever heeft, indien de entiteit invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van de werkgever en het financieel belang van materiële betekenis is voor de entiteit; alsmede de entiteit
 - c. waarin de werkgever direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is;
 - d. waarin de werkgever of een daarmee verbonden derde als genoemd in onderdeel c een direct financieel belang heeft waarmee invloed van betekenis kan worden uitgeoefend op het zakelijke en financiële beleid van die entiteit, en dit belang van materiële betekenis is voor de werkgever en de daarmee verbonden derde, genoemd in onderdeel c; of
 - e. die de zustersvereniging van de werkgever is, dat wil zeggen de entiteit die door dezelfde entiteit wordt beheerst als de werkgever, indien deze zustersvereniging en de werkgever beide van materiële betekenis zijn voor de entiteit die in beide feitelijk beleidsbepalend is;
- ac. *VGC*: de Verordening gedragscode;
- ad. *waardebepaling*: de overige opdracht die behelst het maken van veronderstellingen met betrekking tot toekomstige ontwikkelingen, de toepassing van bepaalde methoden en technieken en de combinatie van beide bedoeld om een zekere waarde of reeks waarden voor een activum, een passivum of voor een activiteit als geheel te berekenen;
- ae. *werkgever*: de entiteit waartoe de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden behoort, alsmede de eventuele rechtspersonen en vennootschappen die met die entiteit een groep vormen als bedoeld in artikel 2:24b BW en nader toegelicht in de richtlijn 217 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving.



1 Inleiding

Deze nadere voorschriften zijn gericht op het waarborgen van de onafhankelijkheid van de intern accountant ten opzichte van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij de eindverantwoordelijke het bestuur van de werkgever is. Waar mogelijk zijn de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant (ex artikel B1-290.1 VGC) als uitgangspunt genomen.

Het audit charter is de basis voor de inhoud van de interne accountantsfunctie bij de werkgever en de daaruit voortvloeiende werkzaamheden van de accountantsafdeling. Deze werkzaamheden bestaan uit het op verzoek van de opdrachtgever dan wel ambtshalve verrichten van professionele diensten bestaande uit assurance-opdrachten en eventueel aan assurance verwante opdrachten en overige opdrachten.

Omdat bij vrijwel iedere door de intern accountant uitgevoerde assurance-opdracht het bestuur van de werkgever de beoogde gebruiker hiervan is, en het bestuur van de werkgever in vrijwel alle gevallen een ander is dan de in eerste instantie verantwoordelijke partij van het object van onderzoek, is onafhankelijkheid jegens die in eerste instantie verantwoordelijke partij een voorwaarde voor het mogen uitvoeren van een assurance-opdracht. Daarom is in artikel B2-290.1 van de VGC bepaald dat de intern accountant die een assurance-opdracht uitvoert onafhankelijk moet zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij het de hoogste leiding van de werkgever betreft. In deze nadere voorschriften wordt in dit verband gesproken van het bestuur van de werkgever.

Deze nadere voorschriften bevatten voorschriften die een intern accountant bij het verrichten van een assurance-opdracht in acht moet nemen. Deze nadere voorschriften zijn ontleend aan de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant, die op zich zijn ontleend aan:

- a. de Aanbeveling van de Europese Commissie: Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles; en
- b. de onafhankelijkheidsvoorschriften zoals opgenomen in de Code of Ethics van IFAC.

Bij het samenstellen van deze nadere voorschriften is bovendien kennisgenomen van de inhoud van:

- a. het position paper van het Instituut van Internal Auditors Nederland: De internal auditor in Nederland;
- b. de CIMA code of ethics for professional accountants; en
- c. de ACCA guidance matters for Members in business.

1.1 Indeling

Deze nadere voorschriften hebben als uitgangspunt een raamwerk (zie hoofdstuk 2) waarin de algemene vraagstukken van de onafhankelijkheid van de intern accountant in grote lijnen uiteen zijn gezet in relatie tot de verwachtingen van degenen die direct te maken krijgen met de resultaten van het werk van een intern accountant en het publieke belang. Het raamwerk is gebaseerd op de in de VGC opgenomen fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor de intern accountant die een assurance-opdracht uitvoert daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhankelijkheid. Een belangrijk onderdeel van het raamwerk wordt gevormd door de toelichting op bedreigingen voor de naleving van de onafhankelijkheid waarmee de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan worden geconfronteerd en de toelichting op waarborgen die de intern accountant kan treffen om een bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Het raamwerk is aangevuld met een aantal specifieke eisen die de intern accountant in acht dient te nemen ten aanzien van zijn onafhankelijkheid bij de uitvoering van een assurance-opdracht en overige dienstverlening. Deze specifieke eisen bevatten regelgeving voor de toepassing van de fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende fundamentele beginsel onafhankelijkheid in specifieke situaties en bevatten enkele verbodsbepalingen waar geen andere waarborg zou voldoen. Een dergelijke benadering van de onafhankelijkheid van de intern accountant heeft de voorkeur boven gedetailleerde regels.

Om het vertrouwen van het bestuur van de werkgever en van derden, die kennis nemen van de openbaar gemaakte rapportages als resultaat van een assurance-opdracht in door de intern accountant uitgevoerde assurance-opdrachten te behouden, is het noodzakelijk dat er adequate maatregelen zijn getroffen die de onafhankelijkheid van de intern accountant waarborgen. De toereikendheid en effectiviteit van deze maatregelen zijn mede object van onderzoek bij de externe kwaliteitstoets.

In de hoofdstukken 1 tot en met 5 is aandacht besteed aan de onafhankelijkheid die de accountantsaf-



deling en de daarbij werkzame of daaraan verbonden intern accountant in acht moeten nemen bij de beoordeling van de aanvaardbaarheid van een assurance-opdracht en na aanvaarding bij de uitvoering daarvan.

In hoofdstuk 6 is aandacht besteed aan de toegestane verspreidingskring van de door de accountantsafdeling en de daarbij werkzame of daaraan verbonden intern accountant als resultaat van een uitgevoerde assurance-opdracht afgegeven verklaring.

1.2 Status

Deze nadere voorschriften bevatten voorbeelden van bedreigingen en waarborgen en specifieke eisen (met een vetgedrukt lettertype) met een toelichting en voorbeelden. De specifieke eisen dienen te worden geïnterpreteerd en toegepast in samenhang met de toelichting en de voorbeelden van bedreigingen en waarborgen, die hierbij als leidraad dienen. Het is daarom noodzakelijk de gehele tekst – inclusief de daarin opgenomen toelichting en voorbeelden – te lezen en niet alleen de vetgedrukte tekst.

2 Raamwerk voor onafhankelijkheid

In artikel B2-290.1 van de VGC is bepaald dat de intern accountant die een assurance-opdracht uitvoert onafhankelijk moet zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij het de hoogste leiding van de werkgever betreft.

In deze nadere voorschriften wordt het begrip ‘bestuur van de werkgever’ gehanteerd als invulling van het begrip ‘hoogste leiding van de werkgever’ uit de VGC. Het bestuur van de werkgever moet ervan overtuigd zijn dat de intern accountant ten opzichte van andere personen werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, onafhankelijk is. Het bestuur van de werkgever moet daarom de intern accountant zodanig faciliteren dat deze aan zijn plicht tot onafhankelijkheid kan voldoen. Een mogelijkheid hiertoe is een overeengekomen directe rapportage lijn naar de audit-commissie.

Daarom moet de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht zowel qua geesteshouding (‘in wezen’) als naar buiten toe (‘in schijn’) onafhankelijk zijn van zijn opdrachtgever en van degene die werkzaam is bij of verbonden is aan het object van de assurance-opdracht. Een intern accountant mag daarom niet betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht als er met de werkgever, de opdrachtgever of een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan het object van de assurance-opdracht specifieke financiële, zakelijke of andere relaties bestaan die naar het oordeel van een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, als onaanvaardbaar zullen worden aangemerkt.

De primaire test voor de doeltreffendheid van de wijze waarop een intern accountant door het treffen van waarborgen tracht een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid bij een specifieke assurance-opdracht weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen zal zijn of een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, tot de conclusie zal komen dat de intern accountant ten aanzien van alle zaken die bij de uitvoering van de assurance-opdracht aan hem zijn voorgelegd objectief en onafhankelijk is in zijn oordeelsvorming.

De intern accountant dient zich bewust te zijn van de inhoud en betekenis van het fundamentele beginsel objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende beginsel van onafhankelijkheid, zowel voor wat betreft de feiten als de schijn die wordt gewekt. Bij de door hem gekozen benadering dient de intern accountant rekening te houden met:

- a. de verschillende personen die, naast hemzelf, invloed kunnen uitoefenen op de desbetreffende assurance-opdracht; en
- b. alle bestaande en potentiële bedreigingen die vanuit het oogpunt van een belanghebbende afbreuk kunnen doen aan zijn onafhankelijkheid.

Op basis hiervan dient de intern accountant in ieder concreet geval waarborgen te treffen die een bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

2.1 Integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid

Voor de intern accountant die een assurance-opdracht uitvoert zijn integriteit, objectiviteit en deskundigheid en zorgvuldigheid, de belangrijkste fundamentele beginselen die aan het uitvoeren van de assurance-opdracht ten grondslag liggen. Door daarnaast onafhankelijk te zijn, ten minste op



de wijze zoals in deze nadere voorschriften is bepaald, laat de intern accountant aan het bestuur van zijn werkgever en het toezichthoudend orgaan zien dat de assurance-opdracht integer en op een objectieve wijze is uitgevoerd.

Objectiviteit (als geesteshouding) kan door een interne en externe belanghebbende niet worden vastgesteld. Integriteit kan evenmin vooraf worden beoordeeld.

De uitgangspunten en vereisten met betrekking tot de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht moet een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, in staat stellen de procedures te beoordelen die de intern accountant volgt om situaties die een bedreiging vormen voor de naleving van de objectiviteit te vermijden of op te lossen.

Een voorwaarde voor het door de intern accountant onafhankelijk kunnen uitvoeren van een assurance-opdracht is dat de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden zo hoog mogelijk in de organisatie van de werkgever wordt geïntegreerd en dat de dagelijks beleidsbepaler wordt benoemd door het bestuur van de werkgever dan wel de audit-commissie. Op die wijze wordt voor alle belanghebbenden duidelijk gemaakt dat de accountantsafdeling primair ten behoeve van en in opdracht van het bestuur van de werkgever functioneert.

Het is daarom van essentieel belang dat het bestuur van de werkgever en het toezichthoudend orgaan kennis hebben van en inzicht hebben in het beginsel onafhankelijkheid en de daarvan afgeleide voorschriften die gelden voor de intern accountant bij de uitvoering van assurance-opdrachten en kennis hebben van en inzicht hebben in de wijze waarop toezicht op de naleving daarvan wordt gehouden. Deze kennis en dit inzicht zijn cruciaal om het vertrouwen van het bestuur van de werkgever in de betrouwbaarheid van financiële en niet-financiële informatie en in het verlengde daarvan in de intern accountant te behouden.

Daarom is het belangrijk dat er overeenstemming bestaat over wat er wordt bedoeld met de onafhankelijkheid van de intern accountant, de relatie daarvan met de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit en met de mate waarin de naleving van deze voorschriften op een objectieve wijze kan worden getoetst.

Het geven van een objectief oordeel is het uiteindelijke doel van een assurance-opdracht. Door onafhankelijk te zijn van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, niet zijnde het bestuur van de werkgever, toont de intern accountant aan dat hij een assurance-opdracht objectief kan uitvoeren.

Onafhankelijkheid houdt in:

- a. onafhankelijkheid in wezen, dat wil zeggen: de geesteshouding waarbij rekening wordt gehouden met alle mogelijke overwegingen die verband houden met de specifiek uit te voeren assurance-opdracht; en
- b. onafhankelijkheid in optreden ('in schijn'), dat wil zeggen het vermijden van al die feiten en omstandigheden die dusdanig suggestief zijn dat een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, de objectiviteit van de intern accountant in twijfel zal trekken.

Het bij de uitvoering van een assurance-opdracht in acht nemen van onafhankelijkheid vereist een beoordeling waarbij vooral wordt gekeken naar de omstandigheden waarin de intern accountant zich bevindt, met name elke relatie of elk belang van enige betekenis voor zijn opdracht.

Het gebruik van het woord onafhankelijkheid zonder verdere toevoeging leidt vaak tot misvattingen, omdat dit woord de betekenis lijkt te hebben van een absolute norm waaraan de beroepsbeoefenaren moeten voldoen. Menigeen veronderstelt dan ook dat een persoon die beroepsmatig een oordeel verstrekt, vrij dient te zijn van alle economische, financiële en andere banden die de schijn van afhankelijkheid kunnen wekken. Dit is voor iedere accountant en dus ook voor de intern accountant natuurlijk onmogelijk, omdat iedereen in de maatschappij relaties onderhoudt met anderen en tot op zekere hoogte van anderen afhankelijk is.

De naleving van de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht vindt plaats via de beoordeling van de bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen en het indien noodzakelijk treffen van waarborgen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Dit vereist dat alle relevante omstandigheden waarin de intern accountant zich bevindt worden bezien in relatie tot de assurance-opdracht, in het bijzonder elk belang of elke relatie die de intern accountant heeft met betrekking tot de assurance-opdracht.



Daarnaast dient te worden gezien of een dergelijk belang of een dergelijke relatie, beschouwd vanuit het standpunt van een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, van invloed is op de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht.

Alleen op deze wijze kan de invulling van het begrip 'onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht' worden beschouwd als een concrete uitwerking van de fundamentele beginselen integriteit en objectiviteit en kan deze worden getoetst door een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle van belang zijnde informatie beschikt.

2.2 Verantwoordelijkheid voor en reikwijdte van de voorschriften

De intern accountant die betrokken is bij de uitvoering van een assurance-opdracht voldoet aan deze nadere voorschriften.

De voor de uitvoering van de assurance-opdracht verantwoordelijke intern accountant is ervoor verantwoordelijk dat iedere persoon genoemd in paragraaf 2.2.1 deze nadere voorschriften naleeft.

De voorschriften in deze regeling zijn van overeenkomstige toepassing op de intern accountant die een assurance-opdracht uitvoert waarbij het object van de assurance-opdracht of de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht niet tot de werkgever behoort.

2.2.1 Reikwijdte personen

Voor een assurance-opdracht (inclusief een controleopdracht van de interne jaarrekening) zijn deze nadere voorschriften van toepassing op:

- a. **iedere persoon die deel uitmaakt van het assurance-team; en**
- b. **iedere andere persoon dan de hiervoor genoemde persoon, werkzaam bij of verbonden aan de accountantsafdeling en die zich op grond van bepaalde omstandigheden in een positie bevindt waarin hij de uitkomsten van de assurance-opdracht kan beïnvloeden.**

2.2.2 Verantwoordelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

Het is de verantwoordelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht ten aanzien van de onafhankelijkheid de op hem van toepassing zijnde nationale wet- en regelgeving, de nationale beroepsvoorschriften alsmede hetgeen ter zake is voorgeschreven door de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden in acht te nemen.

Bij een specifieke assurance-opdracht is de verantwoordelijke intern accountant ervoor verantwoordelijk dat deze nadere voorschriften niet alleen door hemzelf worden nageleefd, maar ook door ieder ander die ten aanzien van die specifieke assurance-opdracht deze nadere voorschriften moet naleven.

Deze nadere voorschriften hebben als uitgangspunt dat het object van de assurance-opdracht binnen de werkgever is gelegen en dat de persoon die de eindverantwoordelijkheid voor het object van de assurance-opdracht draagt tot de werkgever behoort. Het komt ook voor dat een intern accountant een assurance-opdracht uitvoert met betrekking tot een object dat buiten de werkgever is gelegen en/of dat de verantwoordelijke partij geen deel uitmaakt van de werkgever. In die situaties handelt de intern accountant in overeenstemming met de deze nadere voorschriften.

2.3 Bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht

De onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan op verschillende manieren worden bedreigd onder andere als gevolg van het behartigen van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdsheid en intimidatie.

De aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht worden bepaald door het relatieve belang van elk van deze bedreigingen afzonderlijk en samen en de gevolgen daarvan voor de onafhankelijkheid van de intern accountant. Hierbij wordt rekening gehouden met de voor de desbetreffende assurance-opdracht geldende specifieke omstandigheden.

Bij de beoordeling van de aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de



intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht houdt hij tevens rekening met:

- a. **de in de afgelopen jaren aan de werkgever verleende diensten en de relaties met de werkgever vóór zijn benoeming tot intern accountant bij de werkgever; en**
- b. **de tijdens de uitvoering van de assurance-opdracht aan de werkgever verleende diensten en de met de werkgever onderhouden relaties.**

Hoe nauwkeuriger een intern accountant de aard en het belang van de bedreigingen bij de uitvoering van een assurance-opdracht kan vaststellen, hoe beter hij in staat is te beoordelen tot op welke hoogte deze bedreigingen uiteindelijk zijn onafhankelijkheid in gevaar brengen.

In artikel A-100.10 van de VGC zijn categorieën bedreigingen voor de fundamentele beginselen onderscheiden en toegelicht. Deze bedreigingen kunnen ook de onafhankelijkheid van een bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant in gevaar brengen. Het betreft de volgende bedreigingen:

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

Het relatieve belang van een bepaalde bedreiging is afhankelijk van een aantal kwalitatieve en kwantitatieve factoren, zoals de omvang van de bedreiging, de status van de degene die erbij betrokken is, de aard van de zaak die de bedreiging veroorzaakt en de totale omgeving. Bij de beoordeling van iedere bedreiging dient de intern accountant er rekening mee te houden dat in bepaalde omstandigheden verschillende soorten bedreigingen een rol kunnen spelen.

3 Stelsel van waarborgen

Verschiedende soorten waarborgen kunnen worden getroffen om een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Het gaat hierbij onder meer om verbodsbepalingen, beperkingen in de aard en soort van de dienstverlening en voorschriften voor interne communicatie en openbaarmaking. Het bestaan en de effectiviteit van de verschillende waarborgen beïnvloeden de mate waarin de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht mogelijk in het geding is.

De intern accountant maakt bij de uitvoering van een assurance-opdracht met betrekking tot elke bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die van niet te verwaarlozen betekenis is een beoordeling of de beschikbare waarborgen toereikend zijn om de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau en maakt daarvan een vastlegging. De beschikbare en relevante waarborgen hebben onder meer betrekking op:

- a. de bestuursstructuur van de werkgever (zie paragraaf 3.1.1); en
- b. de communicatie met het toezichthoudend orgaan (zie paragraaf 3.1.2).

3.1 Waarborgen in de organisatie van de werkgever

3.1.1 Bestuursstructuur van de werkgever

De intern accountant gaat na of de bestuursstructuur van de werkgever waarborgen bevat die een onderkende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid kunnen wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien deze waarborgen aanwezig zijn beoordeelt hij de wijze waarop deze functioneren. Tot bedoelde waarborgen worden onder meer gerekend:

- a. het functioneren van de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden direct onder het bestuur van de werkgever;
- b. het betrekken van de audit-commissie en de openbaar accountant bij het opstellen van het werkplan van de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en het door hen kennisnemen van de bevindingen van de intern accountant;
- c. het door de intern accountant en de openbaar accountant informeren van de audit-commissie over hun samenwerking;



- d. **het informeren van de audit-commissie over de samenloop van door de accountantsafdeling uitgevoerde assurance-opdrachten en overige dienstverlening; of**
- e. **het aanwezig zijn bij vergaderingen van de audit-commissie.**

De bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant dient rekening te houden met de beeldvorming bij het regionale, nationale, en internationale publiek. In dit opzicht speelt de bestuursstructuur van deze werkgever een belangrijke rol bij het treffen van waarborgen die een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Om te bepalen wat de aard en het belang zijn van de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht en om de omvang ervan te beoordelen, dient de intern accountant zorgvuldig na te gaan of het bestuur van de werkgever de juiste infrastructuur heeft om in het algemeen de onafhankelijkheid van de intern accountant te kunnen waarborgen. Bij de analyse van de infrastructuur kunnen de volgende zaken aan de orde komen:

- a. de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichthoudend orgaan bij het verstrekken van een controleopdracht van de interne jaarrekening aan de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
- b. de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichthoudend orgaan bij het verstrekken van een opdracht tot overige dienstverlening aan de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
- c. het door de accountantsafdeling uitoefenen van toezicht op en het communiceren over de samenloop van een assurance-opdracht en overige dienstverlening verricht door de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en de frequentie waarmee deze communicatie plaatsvindt;
- d. voldoende opgeleid en deskundig personeel; of
- e. een interne procedure die ervoor zorgt dat een objectieve beslissing kan worden genomen over het verstrekken van opdrachten tot overige dienstverlening aan de intern accountant die is belast met de controle van de interne jaarrekening.

3.1.2 Communicatie met het toezichthoudend orgaan

De bepalingen in deze paragraaf zijn verplicht bij een controleopdracht van een interne jaarrekening.

Indien bij de werkgever een toezichthoudend orgaan aanwezig is communiceert de dagelijks beleidsbepaler jaarlijks over het begrote werkplan en de mate van realisering van dat plan en over de bevindingen als resultaat van de uitgevoerde werkzaamheden.

De dagelijks beleidsbepaler laat het onderwerp onafhankelijkheid van de intern accountant op de agenda plaatsen van de vergadering van de audit-commissie waarin ook de door hem gecontroleerde interne jaarrekening wordt besproken.

De onafhankelijke positie van de intern accountant wordt dan besproken mede in relatie tot hetgeen daarover in het audit charter is bepaald. Deze bepalingen kunnen bijvoorbeeld betrekking hebben op de jaarlijks door de intern accountant af te geven schriftelijke verklaring aan de dagelijks beleidsbepaler waarin hij bevestigt dat hij zich bewust is van de voor hem geldende bedreigingen voor zijn objectiviteit en onafhankelijkheid.

Indien bij een werkgever geen toezichthoudend orgaan aanwezig is, bespreekt de intern accountant of het noodzakelijk is het voorgaande voorschrift uit te voeren en de voorgaande aanbevelingen op te volgen in overleg met het bestuur van de werkgever.

Zoals toegelicht in paragraaf 3.1.1 is ook het bestuur van de werkgever in bepaalde mate verantwoordelijk voor het waarborgen van de onafhankelijkheid van de intern accountant door middel van een toereikende bestuursstructuur. Het voeren van overleg met het toezichthoudend orgaan van de werkgever vormt een belangrijke schakel tussen de waarborgen die de intern accountant zelf heeft getroffen en die van de werkgever.

3.2 Beloning van de intern accountant

3.2.1 Financiële afhankelijkheid van de intern accountant

Het uitvoeren van een assurance-opdracht al dan niet gecombineerd met overige dienstverlening die gepaard gaat met een prestatieafhankelijke beloning van een bij deze assurance-opdracht betrokken intern accountant mag niet leiden tot een onaanvaardbare financiële afhankelijkheid van de intern accountant, in wezen of in schijn.



Er wordt geacht sprake te zijn van onaanvaardbare financiële afhankelijkheid, indien de beloning van de intern accountant in belangrijke mate afhankelijk is van de uitkomsten van zijn werkzaamheden. Dit geldt ook indien ten opzichte van gelijksoortige functies bovenmatige arbeidsvoorwaarden gelden voor de intern accountant.

In het algemeen heeft de intern accountant arbeidsvoorwaarden die in lijn zijn met soortgelijke functies binnen de organisatie. Primaire en secundaire arbeidsvoorwaarden kunnen omvatten: prestatie- en winstafhankelijke bonussen, personeelscondities voor leningen en aankopen van goederen, stock options en dergelijke.

Bonussen voor intern accountants die afhankelijk zijn van de uitkomsten en conclusies van een uitgevoerde assurance-opdracht tasten de onafhankelijkheid van de intern accountant dermate aan, dat zij verboden zijn.

Het verdient de voorkeur om transparant te zijn naar de audit-commissie en jaarlijks te rapporteren over de geldende arbeidsvoorwaarden voor de intern accountants. Daarbij dienen afwijkende arbeidsvoorwaarden ten aanzien van het geldende beleid binnen de organisatie duidelijk te worden aangegeven. Dit stelt de audit-commissie in staat om de beloning van de intern accountants en de mogelijk daaruit voortvloeiende ongewenste afhankelijkheid te beoordelen.

3.3 Langdurige betrokkenheid en interne roulatie

Deze paragraaf is verplicht voor controleopdrachten van de interne jaarrekening.

Indien een intern accountant geregeld en voor lange tijd aan de controleopdracht van hetzelfde onderdeel van de interne jaarrekening meewerkt, leidt dat tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid als gevolg van een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen.

De dagelijks beleidsbepaler beoordeelt of deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is. Indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, treft de dagelijks beleidsbepaler waarborgen om deze bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Hij deelt de door hem beoogde waarborg mee aan de audit-commissie, waarbij hij eventuele knelpunten bespreekt. Voorts rapporteert hij achteraf aan de audit-commissie omtrent de feitelijk getroffen waarborg. Indien onoverkomelijke bedreigingen ontstaan ten aanzien van de onafhankelijkheid, bespreekt de dagelijks beleidsbepaler dit met de audit-commissie en de openbaar accountant.

De dagelijks beleidsbepaler ziet er eveneens op toe dat de bedreiging voor de onafhankelijkheid die kan voortvloeien uit de langdurige betrokkenheid van andere leden van het controleteam bij de controleopdracht van hetzelfde onderdeel van interne jaarrekening wordt beoordeeld en dat, indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, adequate waarborgen worden getroffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Interne roulatie

Een voorbeeld van een waarborg is interne roulatie. Indien een lid van het controleteam wordt vervangen omdat hij reeds een lange tijd aan een bepaalde controle van de interne jaarrekening meewerkt of omdat er van een vergelijkbare, uit te grote familiariteit of te verregaand vertrouwen voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid sprake is, ziet de dagelijks beleidsbepaler erop toe dat deze persoon niet eerder bij het team wordt ingedeeld dan nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sedert de datum waarop hij is vervangen.

De dagelijks beleidsbepaler zorgt ervoor dat de controle van de interne jaarrekening naar behoren kan worden voortgezet zonder dat de onafhankelijkheid van de bij de controle van de interne jaarrekening betrokken intern accountants in het gedrang komt.

Daarom onderzoekt de dagelijks beleidsbepaler niet alleen de bedreiging voor de onafhankelijkheid die kan ontstaan bij een langdurige medewerking aan de controle van de interne jaarrekening van een intern accountant maar ook van andere leden van het controleteam alsmede de bedreiging die verband kan houden met de samenstelling van het team.

Op grond van het conceptueel raamwerk wordt het aan de professionele oordeelsvorming van de dagelijks beleidsbepaler overgelaten welke waarborg hij treft om een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Welke waarborg in een bepaalde situatie adequaat is, hangt immers af van de specifieke omstandigheden.



Voorbeelden van waarborgen zijn:

- a. interne roulatie;
- b. het binnen een redelijke periode laten beoordelen van het dossier door een intern accountant die niet bij de uitvoering van de betreffende controleopdracht van de interne jaarrekening is betrokken of door de openbaar accountant; of
- c. advies inwinnen bij het NIVRA en op basis van het advies handelen.

3.4 Periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn

De bij de uitvoering van een assurance-opdracht betrokken intern accountant leeft deze nadere voorschriften na.

De voor de uitvoering van de assurance-opdracht verantwoordelijke intern accountant is ervoor verantwoordelijk dat alle personen genoemd in paragraaf 2.2.1 gedurende de periode dat zij betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht of anderszins de uitkomsten van de assurance-opdracht kunnen beïnvloeden op de in deze nadere voorschriften voorgeschreven wijze onafhankelijk zijn van de werkgever.

Indien sprake is van een doorlopende assurance-opdracht gaat deze periode in op het moment waarop de desbetreffende medewerker in dienst treedt bij of zich verbindt aan de accountantsafdeling en eindigt op het moment waarop aan dit dienstverband een einde komt of hij niet langer anderszins aan de accountantsafdeling is verbonden.

Indien sprake is van een niet-doorlopende opdracht gaat de periode in op het moment waarop het assurance-team met de uitvoering van de niet doorlopende assurance-opdracht begint en eindigt op het moment waarop het assurance-rapport is uitgebracht.

Na een interne overplaatsing mag een intern accountant gedurende twee jaar geen assurance-opdrachten uitvoeren die betrekking hebben op zijn voorgaande functie.

Indien gedurende of na de periode waarop de interne jaarrekening betrekking heeft maar voorafgaand aan de datum van het aanvaarden van de controleopdracht van de interne jaarrekening overige dienstverlening ten behoeve van de werkgever of een met deze werkgever verbonden derde is verricht en die overige dienstverlening gedurende de periode van de controleopdracht van de interne jaarrekening verboden zou zijn, dan dient de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant er rekening mee te houden dat zijn onafhankelijkheid mogelijk kan worden bedreigd als gevolg van die overige dienstverlening. Indien deze bedreiging voor de onafhankelijkheid blijkt, dan moet de intern accountant waar nodig waarborgen treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Tot deze waarborgen behoren onder meer:

- a. het bespreken van onafhankelijkheidsaspecten met betrekking tot de overige dienstverlening met de bij de werkgever met governance belaste personen, zoals de audit-commissie;
- b. het verkrijgen van de bevestiging van de opdrachtgever dat deze verantwoordelijk is voor de uitkomsten van de overige dienstverlening;
- c. het uitsluiten van deelname aan het controleteam van personen die de overige dienstverlening hebben uitgevoerd; of
- d. het inschakelen van een andere organisatie die de uitkomsten van de overige dienstverlening beoordeelt of die de overige dienstverlening opnieuw uitvoert op dusdanige wijze dat die organisatie de verantwoordelijkheid voor de overige dienstverlening geheel op zich kan nemen.

4 Zakelijke, arbeids-, familie- en nauwe persoonlijke relaties met de werkgever

In de meeste gevallen zijn de bepalingen ten aanzien van de hiervoor aangegeven relaties hetzelfde voor controle van de interne jaarrekening als voor overige assurance-opdrachten. Indien dit niet het geval is, wordt dit expliciet aangegeven.

4.1 Zakelijke relaties met de werkgever

Waar in deze paragraaf wordt gesproken over zakelijke relaties is de arbeidsovereenkomst, inclusief de afspraken over secundaire arbeidsvoorwaarden, tussen de intern accountant en de werkgever daaronder niet begrepen. Dit geldt tevens ten aanzien van iedere andere daarop gelijkende overeenkomst tussen de intern accountant en de werkgever.

Zakelijke relaties tussen de intern accountant en de werkgever kunnen aanleiding geven tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant. In het algemeen leidt de combinatie van werkzaamheden als intern accountant met een zakelijke



relatie die niet past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de werkgever tot onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van bedoelde intern accountant en is daarom verboden.

Indien de zakelijke relatie naar het oordeel van de intern accountant wel past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de werkgever zal doorgaans de combinatie leiden tot een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van de intern accountant.

De intern accountant dient in deze situatie waarborgen te treffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Tot deze waarborgen behoort ten minste het melden van de zakelijke relatie bij de audit-commissie.

In het bijzonder bij de controle van de interne jaarrekening van een werkgever moet de bij de controle betrokken intern accountant met het toezichthoudend orgaan van de werkgever de gevallen bespreken waarin twijfel rijst over de vraag of een zakelijke relatie al dan niet past in het kader van de normale relaties tussen de intern accountant en de werkgever en wel of geen bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis vormt voor de onafhankelijkheid van de intern accountant.

Ernst van de bedreiging voor de onafhankelijkheid

Of een zakelijke relatie als een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid van de intern accountant moet worden beschouwd, hangt af van de vraag of een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, tot de slotsom zal komen dat een dergelijke relatie de uitkomst van de assurance-opdracht zal beïnvloeden.

Ongeacht welke zakelijke relatie het betreft, zijn het in de eerste plaats de door de intern accountant getroffen waarborgen die het bewijs moeten leveren dat de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid zijn onderkend en onderzocht. Waar dat passend is, moet het bewijsmateriaal ook verwijzen naar de rol van het toezichthoudend orgaan van de werkgever in dit proces. Telkens als een beslissing in verband met een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant is genomen, waarbij deze bedreiging al dan niet als ernstig wordt beschouwd, moeten de redenen die aan deze beslissing ten grondslag hebben gelegen, in het dossier worden vastgelegd.

4.2 Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie

4.2.1 Dienstverband bij de werkgever

De bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant ziet erop toe dat een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling niet in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van het object van de assurance-opdracht kan beïnvloeden.

De bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant ziet erop toe dat een medewerker van de accountantsafdeling die elders binnen de werkgever een functie vervult na beëindiging van deze functie niet wordt belast met assurance-werkzaamheden die verband houden met deze functie.

Indien een voormalig lid van het assurance-team bij de werkgever een functie buiten de accountantsafdeling aanvaardt, moet de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant erop toezien dat er geen banden van betekenis meer bestaan tussen de accountantsafdeling en de betrokken persoon. Dit houdt onder meer in dat de betrokken persoon niet meer mag deelnemen aan de bedrijfsmatige of beroepsactiviteiten van de accountantsafdeling.

Indien een intern accountant belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de interne jaarrekening voornemens is de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden te verlaten om vervolgens bij dezelfde werkgever een essentiële bestuursfunctie te gaan uitoefenen, beoordeelt hij of dit leidt tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid. Indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, beoordeelt de intern accountant of het mogelijk is deze bedreiging door het treffen van waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. Indien dit niet mogelijk is zal de intern accountant de bedoelde bestuursfunctie niet met directe ingang mogen aanvaarden.

'Dubbelfuncties'

De bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant moet tevens bijzondere aandacht besteden aan de situatie waarin hijzelf of een andere bij de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden persoon zowel een functie bij de accountantsafdeling als elders bij de werkgever vervult of, in



geval van een controleopdracht van de interne jaarrekening, eveneens bij een met deze werkgever verbonden derde.

Deze vorm van 'dubbelfuncties' leidt niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant, indien hij of de andere persoon in die andere functie geen boekhoudkundige transacties initieert of gegevens opstelt die niet door het bestuur van de werkgever zijn gecontroleerd en goedgekeurd. Dergelijke dubbelfuncties leiden evenmin tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant of van de andere persoon, indien hij in die andere functie werkzaamheden verricht waarin hij de uitkomst van de assurance-opdracht niet kan beïnvloeden. Indien de intern accountant of de andere persoon na afloop van de functie buiten de accountantsafdeling wederom bij het assurance-team wordt ingedeeld, ziet de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant erop toe dat hij of de andere persoon niet wordt belast met assurance-werkzaamheden die verband houden met de functie buiten de accountantsafdeling.

4.2.2 Vervullen van een bestuurs- of toezichthoudende functie bij de werkgever

Het is de intern accountant niet toegestaan te worden betrokken bij een assurance-opdracht indien hijzelf of een andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling lid is van het bestuur van de werkgever (bijvoorbeeld lid van de raad van bestuur) of lid is van het toezichthoudend orgaan (bijvoorbeeld de audit-commissie of raad van commissarissen) van de werkgever. Aanwezigheid bij vergaderingen van de audit-commissie of raad van commissarissen is toegestaan, mits de intern accountant niet deelneemt aan de besluitvorming.

Indien een voormalig medewerker van de accountantsafdeling een bestuurs- of toezichthoudende functie bij de werkgever gaat vervullen, past de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant het bepaalde in de vierde alinea van paragraaf 4.2.1 toe.

Aanvullende bepalingen voor werkgever waarvoor de interne jaarrekening wordt gecontroleerd

Het is de intern accountant niet toegestaan betrokken te zijn bij een controleopdracht van de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever indien hijzelf of een andere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling lid is van het bestuur van de werkgever, een andere leidinggevende positie daarbij bekleedt of deel uitmaakt van een toezichthoudend orgaan van de werkgever.

Het hiervoor bedoelde aanvaarden van een bestuurs-, toezichthoudende- of andere leidinggevende functie bij een werkgever door een van de aangegeven personen is niet de enige manier waarop een uit intimidatie en zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant kan ontstaan.

Het vervullen door de intern accountant of een andere persoon die werkzaam is bij of is verbonden aan de accountantsafdeling van een zogenoemde passieve bestuursfunctie, bijvoorbeeld in de vorm van een 'slapende' bestuursfunctie in een stichting administratiekantoor bij of ten behoeve van een werkgever, leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant die werkzaam is bij of is verbonden aan de accountantsafdeling waaraan ook de bedoelde personen zijn verbonden.

4.3 Indienstreding bij een accountantsafdeling

De bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant ziet erop toe dat een lid van het bestuur van de werkgever of een persoon die een managementpositie vervult bij de werkgever en die een functie aanvaardt bij de accountantsafdeling bij dezelfde werkgever waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, gedurende een redelijke periode na het beëindigen van bedoelde leidinggevende functie niet betrokken is bij belangrijke beslissingen met betrekking tot enige assurance-opdracht. Dit geldt eveneens voor iedere andere persoon aangesteld door of anderszins verbonden aan de werkgever, tenzij zijn verantwoordelijkheden en taken in de andere functie van geen enkele betekenis zijn voor het uitvoeren van de assurance-opdracht.

Indien een lid van het bestuur van de werkgever of een andere persoon die een managementfunctie vervult bij de werkgever een functie aanvaardt bij de accountantsafdeling van dezelfde werkgever wordt de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant te ernstig geacht om door enige andere waarborg te worden weggenomen dan door het verbod om gedurende een redelijke periode betrokken te zijn bij belangrijke beslissingen in verband met de assurance-opdracht van de werkgever.



Indien een andere persoon aangesteld door of anderszins verbonden aan de werkgever bij de accountantsafdeling een functie aanvaardt, zal de betekenis van de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant afhankelijk zijn van de verantwoordelijkheden en taken waarmee deze werknemer bij de werkgever was belast en de verantwoordelijkheden en taken die hem bij de accountantsafdeling zullen worden toevertrouwd. Indien hij bijvoorbeeld werkzaamheden verrichtte met betrekking tot de financiële administratie of posten van de interne jaarrekening waardeerde, zal de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant erop toezien dat voor deze persoon dezelfde bepalingen gelden als voor een directeur of bestuurder. Indien de werknemer daarentegen bijvoorbeeld een niet-bestuurlijke functie in een vestiging van de werkgever bekleedde, kan de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant de uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen door ervoor te zorgen dat de werkzaamheden van bedoelde werknemer als lid van het assurance-team niet op die vestiging betrekking hebben.

4.4 Persoonlijke en familierelaties

4.4.1 Gezinsleden

Een intern accountant mag geen assurance-opdracht aanvaarden indien één van zijn gezinsleden:

- a. deel uitmaakt van het bestuur van de entiteit waarbinnen het object van de assurance-opdracht is gelegen;
- b. bij de werkgever een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van de assurance-opdracht;
- c. weliswaar ten tijde van de uitvoering van de assurance-opdracht geen deel uitmaakte van het bestuur als bedoeld in onderdeel a en geen andere positie als bedoeld in onderdeel b bekleedde, maar wel deel uitmaakte van het bestuur als bedoeld in onderdeel a of een andere positie als bedoeld in onderdeel b bekleedde in de periode waarop de assurance-opdracht betrekking heeft;
- d. een op grond van het bepaalde in deze nadere voorschriften onaanvaardbaar financieel belang in de werkgever bezit; of
- e. met de werkgever een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de intern accountant.

De bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant ziet erop toe dat een persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de desbetreffende accountantsafdeling geen deel uitmaakt van het assurance-team, indien die persoon een gezinslid heeft dat voldoet aan één van de hierboven genoemde criteria.

De bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant ziet erop toe dat deze controleopdracht van de interne jaarrekening niet wordt uitgevoerd op een vestiging van de accountantsafdeling waarbij of waaraan een intern accountant die niet bij de desbetreffende controleopdracht is betrokken, werkzaam of verbonden is en een gezinslid heeft dat aan één van deze criteria voldoet.

4.4.2 Naaste verwanten

Of de relatie tussen de bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant en naaste verwanten van hem of van een ander lid van het assurance-team van invloed is op de onafhankelijkheid hangt af van een aantal factoren. In ieder geval wordt de onafhankelijkheid bedreigd indien een lid van het assurance-team een naaste verwant heeft die:

- a. deel uitmaakt van het bestuur van de entiteit waarbinnen het object van de assurance-opdracht is gelegen;
- b. bij de werkgever een zodanige andere positie bekleedt dat hij directe invloed kan uitoefenen op het object van de assurance-opdracht;
- c. een op grond van het bepaalde in deze nadere voorschriften onaanvaardbaar financieel belang in de werkgever bezit; of
- d. met de werkgever een zakelijke relatie onderhoudt, tenzij deze relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en slechts een te verwaarlozen bedreiging inhoudt voor de onafhankelijkheid van de interne accountant.

De betekenis van de bedreiging voor de onafhankelijkheid dient te worden geëvalueerd en indien deze van niet te verwaarlozen betekenis is, moeten waarborgen worden getroffen. Voorbeelden hiervan zijn onder meer:

- a. het verwijderen van de betreffende persoon uit het assurance-team;
- b. het waar mogelijk de verantwoordelijkheden binnen het assurance-team zodanig te structureren



- dat de betreffende persoon geen werkzaamheden hoeft te verrichten die vallen onder de verantwoordelijkheid van de naaste verwant;**
- c. **het opstellen van gedragsregels en procedures om zaken met betrekking tot hun persoonlijke onafhankelijkheid en objectiviteit te bespreken met leidinggevende niveaus;**
 - d. **het afstoten van (een significant deel van) het financieel belang door de naaste verwant in een zo vroeg mogelijk stadium;**
 - e. **het bespreken van de kwestie met het toezichthoudende orgaan van de opdrachtgever; of**
 - f. **het beoordelen van de uitgevoerde werkzaamheden door een intern accountant die niet is betrokken bij de assurance-opdracht of overige dienstverlening ten behoeve van de opdrachtgever.**

Indien een naaste verwant van een lid van het assurance-team een hoge bestuursfunctie bij de opdrachtgever bekleedt of in een zodanige positie verkeert dat hij directe invloed kan uitoefenen op de assurance-opdracht van de opdrachtgever kan er sprake zijn van een inbreuk op de onafhankelijkheid. Of deze inbreuk van belang is, hangt onder andere af van de volgende factoren:

- a. de positie van de naaste verwant bij de opdrachtgever; of
- b. de rol van de professional in het assurance-team.

Indien een lid van het assurance-team wetenschap heeft van het feit dat een naaste verwant een financieel belang in de opdrachtgever bezit, kan er sprake zijn van een inbreuk op de onafhankelijkheid. Of deze inbreuk van bijzonder belang is, hangt af van de aard van de relatie tussen het lid van het assurance-team en de naaste verwant en de materialiteit van het financiële belang.

4.4.3 Nauwe persoonlijke relaties

De intern accountant moet nagaan of hijzelf of een andere persoon die lid is van het assurance-team geen andere nauwe persoonlijke relaties heeft die vergelijkbare waarborgen als onder 4.4.2 genoemd vereisen.

De situatie waarin sprake is van een relevante nauwe persoonlijke relatie moet worden beoordeeld aan de hand van de kennis van de intern accountant en de betrokken persoon.

De intern accountant moet ervoor zorgen dat de betrokken persoon hem inlicht over alle feiten en omstandigheden die vereisen dat de intern accountant waarborgen treft die een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Dit kan onder meer gebeuren door van de betrokken persoon hierover jaarlijks een bevestiging te vragen.

De bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant ziet erop toe dat de personen die deel uitmaken van het assurance-team aan de hand van de door de accountantsafdeling vastgestelde gedragslijnen en procedures bepalen wie hun nauwe persoonlijke relaties zijn of lijken te zijn en vervolgens alle relevante feiten of omstandigheden met betrekking tot de werkgever melden aan de intern accountant.

4.4.4 Nadere toelichting gezinsleden, naaste verwanten en nauwe persoonlijke relaties

De bij een assurance-opdracht betrokken intern accountant beoordeelt de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die verband houdt met het feit dat hijzelf of een andere persoon die deel uitmaakt van het assurance-team een gezinslid heeft dat of een naaste verwant heeft die aan de in paragrafen 4.4.1 en 4.4.2 onder a tot en met e genoemde criteria voldoet.

Een beoordeling van eventuele bedreigingen voortvloeiend uit familie- of andere nauwe persoonlijke relaties is gebaseerd op de kennis van de intern accountant van de levensomstandigheden van alle relevante personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantsafdeling. De intern accountant betreft bij deze beoordeling de door de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden uitgevaardigde gedragslijnen en procedures die de betrokken personen ertoe verplichten omtrent hun gezinsleden en naaste verwanten mededeling te doen van alle in dit verband relevante feiten of omstandigheden. De intern accountant evalueert de verkregen informatie en gaat van alle voor een assurance-opdracht waarbij hij is betrokken relevante personen na of aan één van de bedoelde criteria is voldaan. Indien dat het geval blijkt te zijn, treft hij binnen een redelijke termijn die waarborgen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Deze waarborgen kunnen uiteenlopen van het niet aanvaarden c.q. teruggeven van de assurance-opdracht tot de verwijdering van een persoon uit het assurance-team of, in geval van een controleopdracht van de interne jaarrekening, uit de vestiging van de accountantsafdeling.



Onopzettelijke inbreuken

Er kan zich een situatie voordoen waarin de intern accountant vaststelt dat een persoon die deel uitmaakt van een assurance-team waaraan de intern accountant leiding geeft onopzettelijk geen melding heeft gedaan van een als strijdig met de onafhankelijkheidsvereisten aan te merken familiërelatie of andere nauwe persoonlijke relatie met de werkgever. Een dergelijke onopzettelijke inbreuk leidt niet tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant, mits de intern accountant:

- a. op de juiste wijze gebruik heeft gemaakt van procedures van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, die erin voorzien dat de professionals verplicht zijn onmiddellijk alle inbreuken op de onafhankelijkheidsregels te melden die het gevolg zijn van wijzigingen in hun familie- of andere persoonlijke relaties, de aanvaarding van een voor de assurance-opdracht gevoelige functie door een gezinslid of naaste verwant (dat wil zeggen alle personen genoemd in de punten a tot en met e van paragraaf 4.4.1 respectievelijk 4.4.2) of het feit dat een familielid of een naaste verwant een groot financieel belang in de werkgever heeft gekocht, geërfd of anderszins heeft verkregen;
- b. de betrokken persoon onmiddellijk uit het assurance-team verwijdt of, indien de persoon niet tot het assurance-team behoort, deze persoon uitsluit van belangrijke beslissingen in verband met de assurance-opdracht van de betrokken werkgever. Ingeval het gaat om de verwerving van een groot financieel belang moet de intern accountant, zodra de onopzettelijke inbreuk is vastgesteld, de betrokken persoon ertoe aanmanen zich zo spoedig mogelijk van het financieel belang te ontdoen; en
- c. extra zorgvuldig te werk gaat bij de beoordeling van de relevante assurance-werkzaamheden van de betrokken persoon.

5 Samenloop met overige dienstverlening

Dit hoofdstuk is uitsluitend van toepassing op controleopdrachten van de interne jaarrekening, met uitzondering van paragraaf 5.1 die ook op andere assurance-opdrachten van toepassing is.

In dit hoofdstuk wordt onder 5.1 in algemene zin behandeld de samenloop van assurance-opdrachten (waaronder controleopdrachten van de interne jaarrekening) met overige dienstverlening bij de werkgever.

Voor een aantal specifieke combinaties van een controleopdracht van de interne jaarrekening en overige dienstverlening bij een werkgever zijn aanvullende voorschriften noodzakelijk omdat vooral in deze situaties een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant kan ontstaan. In de paragrafen 5.2 tot en met 5.5 worden deze specifieke combinaties besproken. Overigens kan ook bij een assurance-opdracht met een continu karakter anders dan een controleopdracht van de interne jaarrekening (bijvoorbeeld beoordelingsopdrachten met betrekking tot de interne jaarrekening) sprake zijn van onverenigbaarheid met overige dienstverlening. De hierna volgende paragrafen gelden dan ook voor deze dienstverleningsopdrachten.

5.1 Algemeen beoordelingskader

De intern accountant leeft de geldende regels van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden na die een onafhankelijk optreden van de intern accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht in relatie tot overige dienstverlening waarborgen. Op die wijze ziet de intern accountant erop toe dat de belangen van de betrokkenen niet in gevaar worden gebracht door enig tegengesteld belang tussen de intern accountant en de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is enerzijds en de werkgever anderzijds.

De intern accountant mag geen beslissingen nemen namens of participeren in een besluitvormingsproces van zijn werkgever. Dit verbod heeft zowel betrekking op assurance-opdrachten als op de overige dienstverlening bij de werkgever.

Indien een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant die samenhangt met overige dienstverlening bij de werkgever blijft bestaan, moet deze bedreiging door het treffen van waarborgen worden weggenomen of worden teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

Ook indien er geen sprake is van betrokkenheid bij het besluitvormingsproces in de hierboven benoemde gevallen, dient bij de combinatie van een assurance-opdracht en overige dienstverlening de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant te overwegen een of meerdere van de volgende waarborgen te treffen, teneinde de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau:



- a. **het scheiden van taken en verantwoordelijkheden tussen de assurance-opdracht en de overige dienstverlening bij de werkgever; of**
- b. **overleg met een andere accountant dan wel inwinnen van advies bij de beroepsorganisatie; aanvullend bij de controleopdracht van de interne jaarrekening;**
- c. **beoordeling van de uitgevoerde controlewerkzaamheden door een intern accountant die niet betrokken is bij de desbetreffende controleopdracht van de interne jaarrekening.**

Indien van toepassing moet de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant ernaar streven de overige dienstverlening aan de werkgever of aan een met deze werkgever verbonden derde met het toezichthoudend orgaan van de werkgever te bespreken.

Het verrichten van overige dienstverlening door de intern accountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam of waaraan hij is verbonden biedt enerzijds voordelen voor zowel de werkgever als de interne gebruikers van de financiële verslaggeving, maar leidt anderzijds tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant. De voordelen zijn onder meer een efficiënte en effectieve inzet van kennis en arbeid en een grote mate van kennis van en inzicht in de huishouding.

In beginsel levert niet bij alle soorten overige dienstverlening de combinatie van overige dienstverlening met het uitvoeren van een assurance-opdracht een bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant. Voorbeelden hiervan zijn fiscale advisering en due diligence (zie paragraaf 5.4).

Ook het ontwikkelen van een trainingsprogramma voor de werkgever levert in beginsel geen potentiële bedreiging op voor de onafhankelijkheid van de intern accountant. Maar indien bijvoorbeeld de accountantsafdeling naast een assurance-opdracht ook een deel van de administratie verzorgt voor de werkgever, kan hierdoor een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de assurance-opdracht betrokken intern accountant ontstaan. Van essentieel belang blijft dat personeelsleden van de accountantsafdeling niet zijn betrokken bij het besluitvormingsproces van de werkgever.

De hiernavolgende paragrafen 5.2 tot en met 5.5 zijn uitsluitend van toepassing op de intern accountant die betrokken is bij de controleopdracht van de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever.

5.2 Administratieve dienstverlening

De bepalingen met betrekking tot administratieve dienstverlening gelden voor de samenloop van controle van de interne jaarrekening en administratieve dienstverlening bij de werkgever en voor de met de werkgever verbonden derde

5.2.1 Algemeen

Onder het begrip ‘administratieve dienstverlening’ wordt in het kader van deze nadere voorschriften mede verstaan het verzorgen van de salarisadministratie. Werkzaamheden die worden uitgevoerd door het controleteam met betrekking tot het traject van saldibalans naar interne jaarrekening worden niet onder administratieve dienstverlening verstaan. De bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant moet erop toe zien dat alle posten in dit traject met een subjectief element, zoals voorzieningen, schriftelijk en gemotiveerd aan het bestuur van de werkgever worden voorgelegd en door hem expliciet en schriftelijk worden geaccordeerd.

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan, indien de intern accountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden werkzaamheden verricht op het terrein van de administratieve dienstverlening zoals het opstellen van de interne jaarrekening. De aard en het belang van de hiermee verband houdende bedreiging hangen af van de mate van betrokkenheid bij het opstellen van de interne jaarrekening.

5.2.2 Specifieke bepalingen

Het verrichten van administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de interne jaarrekening voor verbonden derden van een werkgever is toegestaan, mits deze ondersteuning uitsluitend een technisch of routinematig karakter heeft en:

- a. **de personen die hierbij zijn betrokken geen deel uitmaken van het controleteam; en**
- b. **de personen die hierbij zijn betrokken niet zijn betrokken bij beslissingen van het management van de werkgever ten aanzien van deze ondersteuning; en**
- c. **de verbonden derden ten behoeve waarvan deze ondersteuning wordt verleend gezamenlijk van immaterieel belang in de interne jaarrekening van de werkgever zijn; of**



- d. de ondersteuning betrekking heeft op onderwerpen die gezamenlijk van immaterieel belang in de interne jaarrekening van de betrokken verbonden derde zijn.

Noodgevallen

Indien geen sprake is van een hiervoor genoemde situatie is het verrichten van administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de interne jaarrekening voor een verbonden derde van een werkgever uitsluitend toegestaan in noodgevallen of andere ongebruikelijke situaties. Als voorwaarden gelden dat het voor de verbonden derde vrijwel niet mogelijk is een andere regeling te treffen, omdat alleen de accountantsafdeling over de hulpmiddelen en noodzakelijke kennis van de systemen en boekhouding van de verbonden derde beschikt om tijdig de administratie gereed te hebben of de interne jaarrekening te kunnen samenstellen en in geval het niet verrichten van deze ondersteuning tot aanmerkelijke problemen voor de verbonden derde leidt (bijvoorbeeld indien anders wettelijke verslaggevingsvereisten niet kunnen worden nageleefd). In deze gevallen is het verlenen van deze ondersteuning toegestaan, indien:

- de personen die hierbij zijn betrokken geen deel uitmaken van het controleteam;
- de personen die hierbij zijn betrokken niet zijn betrokken bij beslissingen van het management van de werkgever ten aanzien van deze ondersteuning;
- de activiteiten slechts eenmalig voor een korte periode worden verricht; en
- aanvullende waarborgen worden overwogen, zoals het bespreken van de situatie met het toezichthoudend orgaan van de werkgever.

5.2.3 Algemene toelichting

Administratieve ondersteuning met uitsluitend een technisch of routinematig karakter aan verbonden derden van de werkgever is onder de hiervoor aangegeven voorwaarden toegestaan.

In noodgevallen of andere ongebruikelijke situaties is het onder voorwaarden ook toegestaan meer uitgebreide administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de interne jaarrekening te verrichten voor een verbonden derde van een werkgever. Een bepaalde situatie kan als een noodgeval of andere ongebruikelijke situatie worden beschouwd, indien de weigering van de accountantsafdeling om deze assistentie te verlenen in ernstige problemen voor de verbonden derde zou resulteren (bijvoorbeeld intrekking van de financiering) of zelfs zijn voortbestaan in het gedrang zou brengen. Indien deze meer uitgebreide administratieve dienstverlening plaatsheeft, dienen de overwegingen op basis waarvan is beslist dat deze dienstverlening is toegestaan te worden vastgelegd.

5.3 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan, indien hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden werkzaamheden verricht ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen die informatie genereren die uiteindelijk in de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever wordt opgenomen.

De uit deze samenloop van dienstverlening voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant als gevolg van zelftoetsing is onaanvaardbaar, indien de intern accountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden dergelijke diensten gelijktijdig verlenen, tenzij:

- het bestuur van de werkgever schriftelijk bevestigt dat het de verantwoordelijkheid voor het gehele interne controlesysteem op zich neemt;
- de intern accountant zich ervan heeft vergewist dat het bestuur van de werkgever niet voornemens is op deze werkzaamheden ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen vertrouwt om de degelijkheid van zijn interne controles en systemen voor de financiële verslaggeving te beoordelen;
- de specificaties voor het ontwerp van het informatiesysteem door het bestuur van de werkgever zijn geaccepteerd; en
- de diensten geen turn key-projecten behelzen (software-ontwerp, hardware-configuratie en de implementatie van beide), tenzij het bestuur van de werkgever uitdrukkelijk in de hiervoor reeds genoemde vereiste schriftelijke bevestiging vermeldt de verantwoordelijkheid op zich te nemen voor:
 - het ontwerp-, het implementatie- en het beoordelingsproces, inclusief alle beslissingen daaromtrent; en
 - de werking van het systeem, inclusief de door het systeem gebruikte of gegenereerde gegevens.



In deze situatie leidt het niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant indien hij of een andere medewerker van de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden als lid van een stuurgroep adviseert bij het ontwerp en de implementatie van dergelijke systemen of werkzaamheden verricht die verband houden met de beoordeling, ontwikkeling en praktische toepassing van het systeem van interne beheersing, mits geen bestuursfunctie wordt uitgeoefend.

Ook in de niet hierboven verboden gevallen moet de intern accountant nagaan of er aanvullende waarborgen nodig zijn om elke eventueel resterende, uit zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor zijn onafhankelijkheid te ondervangen.

Een waarborg die tegen deze bedreiging kan worden getroffen bestaat uit het laten verrichten van de diensten die met het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen verband houden door een team van deskundigen die geen deel uitmaken van het controleteam, dat bovendien niet onder leiding staat van de bij de controleopdracht betrokken intern accountant.

Een controleopdracht van de interne jaarrekening omvat onder meer de toetsing van de informatiesystemen (apparatuur en programmatuur) die door de werkgever worden gebruikt om de financiële informatie te verkrijgen die in de interne jaarrekening moet worden verwerkt. Indien een bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden betrokken is bij het ontwerp en de implementatie van een dergelijk financieel informatiesysteem, kan dit leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant als gevolg van zelftoetsing. In dit verband wordt erop gewezen dat de financiële informatie niet alleen de gegevens omvat die rechtstreeks in de interne jaarrekening worden opgenomen, maar ook alle andere waarderings- of materiële gegevens die aan de in de interne jaarrekening vermelde informatie ten grondslag liggen. Deze informatie wordt gegenereerd door hetzij geïntegreerde IT-systemen, hetzij een aantal autonome systemen voor onder meer de kostprijsadministratie, de loonadministratie of het kasbeheer, alsook systemen die louter fysieke aantallen opleveren, zoals sommige voorraad- en productiecontrolesystemen.

De mate van betrokkenheid van de intern accountant bij het ontwerp en de implementatie van financiële informatiesystemen kan variëren.

Het ene uiterste wordt gevormd door opdrachten waarbij de intern accountant bestuurstaken of verantwoordelijkheden op zich neemt voor het gehele project dat betrekking heeft op het ontwerpen en implementeren van financiële informatiesystemen, dan wel voor het beheer van het financieel informatiesysteem en voor de gegevens die het gebruikt of genereert. Het is evident dat de samenloop bij een werkgever van deze dienstverlening met de controle van de interne jaarrekening leidt tot een onaanvaardbaar hoge bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant.

In andere gevallen moet de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant een zorgvuldige inschatting maken van de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid die zou kunnen voortvloeien uit de samenloop van de controle van de interne jaarrekening en zijn betrokkenheid bij het ontwerp en de implementatie van systemen die bestemd zijn voor de werkgever, vooral als dit gevolgen heeft voor het algemeen belang. Hij moet in elk geval adequate waarborgen treffen die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Het risico kan bijvoorbeeld aanvaardbaar zijn, indien de rol van de intern accountant bestaat uit het verlenen van advies aan een consortium dat door de werkgever met het ontwerp of de uitvoering van het project is belast.

Ook in het geval waarin de werkgever een beperkte omvang heeft, is de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant beperkt, indien hem wordt verzocht een gebruiksklaar standaardstelsel voor het voeren van de boekhouding aan de specifieke behoeften van de bedrijfsactiviteit van deze cliënt aan te passen.

De bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant kan als onaanvaardbaar hoog worden beschouwd bij de samenloop van de controle met het uitvoeren van projecten voor het ontwerpen van op maat gemaakte systemen ten behoeve van de werkgever.

Als de intern accountant door het bestuur van de werkgever wordt gevraagd een analyse te maken van alternatieve automatiseringssystemen op basis waarvan het bestuur van de werkgever vervolgens zelf beslist welk systeem hij uiteindelijk installeert, zal dit doorgaans geen bedreiging opleveren voor de onafhankelijkheid van de intern accountant, mits de kosten en baten van de geanalyseerde systemen naar behoren zijn gemotiveerd en met het bestuur van de werkgever zijn besproken.



5.4 Diensten op het gebied van waardebeoordeling

Er bestaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant als gevolg van zelftoetsing, indien de intern accountant of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden naast de controleopdracht van de interne jaarrekening diensten verricht op het gebied van waardebeoordeling die hun weerslag vinden in de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever.

Deze bedreiging wordt als onaanvaardbaar gekwalificeerd, indien sprake is van diensten op het gebied van waardebeoordeling die van directe materiële invloed zijn op de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever en waarbij de waardering een belangrijke mate van subjectiviteit met zich meebrengt.

Indien een onaanvaardbare bedreiging van de onafhankelijkheid ontstaat die niet wordt weggenomen, communiceert de intern accountant dit tijdig met de audit-commissie (of een ander toezicht-houdend orgaan) of de openbaar accountant.

In overige situaties dient de intern accountant na te gaan welke waarborgen kunnen worden getroffen om de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. De intern accountant ziet erop toe dat in deze situatie de door de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden vastgestelde regels die erin voorzien dat een opdracht tot waardebeoordeling in het algemeen wordt uitgevoerd door een afzonderlijk team dat niet betrokken is bij de uitvoering van de controleopdracht van de interne jaarrekening van (delen van) de desbetreffende werkgever, worden opgevolgd.

Due diligence werkzaamheden in opdracht van het bestuur van de werkgever worden niet als diensten op het gebied van waardebeoordeling beschouwd. Wel geldt altijd dat de bij de controle betrokken intern accountant beoordeelt of sprake is van een bedreiging voor de onafhankelijkheid en, indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, hij waarborgen treft die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

5.5 Dienstverlening op het terrein van interne controle

Een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant als gevolg van zelftoetsing kan ontstaan indien hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden diensten verricht op het terrein van de interne controle.

Om de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant bij de combinatie van een controleopdracht van de interne jaarrekening met een dergelijke vorm van dienstverlening weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau, dient de intern accountant:

- a. na te gaan dat het bestuur, c.q. het toezichthoudend orgaan van de werkgever te allen tijde de verantwoordelijkheid blijft dragen voor:
 - het systeem van interne controle en beheersing;
 - het vaststellen van de aard, omvang, frequentie en risico's van de toe te passen interne controleprocedures; en
 - het reageren op de conclusies en bevindingen die voortvloeien uit een beoordeling of evaluatie van het systeem van interne controle en beheersing of uit de controleopdracht van de interne jaarrekening. Indien de intern accountant er niet van overtuigd is dat dit het geval is, leidt dit tot een onaanvaardbare bedreiging voor zijn onafhankelijkheid; en
- b. de werkzaamheden die zijn uitgevoerd in het kader van de controleopdracht van de interne jaarrekening te laten beoordelen door de openbaar accountant van de werkgever of door een bij de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden intern accountant die niet betrokken is geweest bij de uitvoering van genoemde controleopdracht en de interne controlewerkzaamheden.

De interne controle vormt een belangrijk onderdeel van het stelsel van interne beheersing van een entiteit. Vooral in kleine en middelgrote ondernemingen, die zich veelal geen verbijzonderde interne controlefunctionaris kunnen veroorloven of waar een dergelijke functionaris vaak bepaalde faciliteiten ontbeert (bijvoorbeeld toegang tot deskundigen op het gebied van informatietechnologie of kasbeheer), kan deelname aan de interne controle door de bij de controleopdracht van de interne jaarrekening betrokken intern accountant bevorderlijk zijn voor het vermogen van het management om controle uit te oefenen.

De combinatie van een controleopdracht van de interne jaarrekening en dienstverlening op het terrein van interne controle voor een werkgever kan in beginsel leiden tot een bedreiging voor de onafhanke-



lijkheid van de bij de controle betrokken intern accountant als gevolg van de mogelijkheid dat de intern accountant zijn eigen werk of het werk dat is uitgevoerd door zijn collega's moet beoordelen (zelftoetsing).

Er ontstaat vooral een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid, indien er naast de controleopdracht van de interne jaarrekening activiteiten worden uitgevoerd waarbij een grote mate van invloed kan worden uitgeoefend op beslissingen die zijn voorbehouden aan het bestuur van de werkgever. In dit verband kunnen met name bedreigingen ontstaan door:

- a. de mate van invloed van de overige dienstverlening op de interne controle en beheersingssystemen van de werkgever; of
- b. het ontbreken van voldoende kennis bij het bestuur van de werkgever inzake de interne controle en beheersingssystemen.

Om een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen ziet de intern accountant erop toe dat hij of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden kunnen aantonen niet betrokken te zijn bij het management van en het toezicht op de interne controle. Met betrekking tot de interne jaarrekening van (delen van) de werkgever moet de intern accountant bovendien kunnen aantonen dat hij de nodige stappen heeft ondernomen om de resultaten van de diensten op het terrein van interne controle te laten verifiëren en dat hij zich niet te veel door deze resultaten heeft laten leiden bij het bepalen van de aard, het tijdschema en de draagwijdte van zijn werkzaamheden in het kader van de controleopdracht van de interne jaarrekening. Teneinde te waarborgen dat geen onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de intern accountant ontstaat, moeten deze punten op adequate wijze worden geverifieerd door een voor de uitoefening van een controleopdracht van de interne jaarrekening bevoegde intern accountant die noch bij de desbetreffende controle, noch bij de desbetreffende interne controlewerkzaamheden betrokken is geweest.

In een organisatie waarin de interne controleafdeling verslag uitbrengt aan het toezichthoudend orgaan in plaats van aan het management zelf, vervult de interne controlefunctie een complementaire rol ten opzichte van de controleopdracht van de interne jaarrekening en kan deze afdeling bijgevolg als een afzonderlijk onderdeel van de governance-structuur worden gezien. Indien de bij de controle betrokken intern accountant in deze omstandigheden naast de controle van de interne jaarrekening interne controlewerkzaamheden heeft verricht, moet hij kunnen aantonen dat hij de aan deze combinatie van werkzaamheden verbonden bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid op adequate wijze heeft beoordeeld en de waarborgen heeft getroffen die deze bedreigingen hebben weggenomen of hebben teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

6 Assurance-rapport door de intern accountant

6.1 Inleiding

De in artikel B2-290.1 van de VGC aangegeven onafhankelijkheidseis speelt voor de intern accountant niet alleen een rol bij de aanvaarding en de uitvoering van een assurance-opdracht, maar tevens bij de rapportering hierover. In de VGC en in de hoofdstukken 1 tot en met 5 van deze nadere voorschriften zijn onder meer bepalingen opgenomen ter zake van de aanvaarding en uitvoering van een assurance-opdracht door de intern accountant. In dit hoofdstuk zijn voorschriften opgenomen met betrekking tot de rapportering naar aanleiding van een door de intern accountant uitgevoerde assurance-opdracht.

Waar in dit hoofdstuk wordt gesproken over een assurance-rapport wordt daaronder, tenzij anders aangegeven, bedoeld:

- a. een accountantsverklaring of beoordelingsverklaring bij een interne jaarrekening van (delen van) de werkgever of van een entiteit die niet behoort tot de groep van de werkgever;
- b. een accountantsverklaring of beoordelingsverklaring bij historische financiële informatie anders dan de hiervoor bedoelde interne jaarrekening van (delen van) de werkgever of van een entiteit die niet behoort tot de werkgever; of
- c. een assurance-rapport bij financiële informatie anders dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de werkgever of van een entiteit die niet behoort tot de groep van de werkgever.

Het is mogelijk dat een intern accountant gelijktijdig bij meerdere entiteiten als intern accountant werkzaam is. Iedere afzonderlijke entiteit wordt hierna aangeduid als werkgever.

6.2 De werkgever, de kring van de beoogde gebruikers van de rapportage en het object van de assurance-opdracht

Bij het bepalen of een entiteit wel of niet tot de werkgever van de intern accountant behoort, dient



de intern accountant uit te gaan van het groepsbegrip gedefinieerd in artikel 24b BW2 en uitgewerkt in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving.

6.3 Assurance-rapport bij al dan niet financiële informatie van (delen van) de werkgever

6.3.1 Assurance-rapport bij een interne jaarrekening van (delen van) de werkgever

Indien de intern accountant een assurance-rapport bij een interne jaarrekening van (delen van) de werkgever zelf verstrekt aan:

- a. de organen belast met governance bij zijn werkgever, zoals commissarissen en bestuur;
- b. een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan de werkgever; of
- c. een andere intern accountant werkzaam bij of verbonden aan de werkgever, een openbaar accountant, een overheidsaccountant of een bij of krachtens enige wet ingestelde toezichthouder, vermeldt de intern accountant in het assurance-rapport zijn naam, de naam van de accountantsafdeling, de naam van de werkgever en de mededeling dat verspreiding van het assurance-rapport zonder zijn toestemming is beperkt tot de hiervoor bedoelde organen en personen.

Het is de intern accountant niet toegestaan een assurance-rapport bij een interne jaarrekening van (delen van) de werkgever te verstrekken aan iemand buiten de hiervoor genoemde kring.

Indien de intern accountant constateert dat door of namens de hiervoor genoemde organen of personen een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de intern accountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen.

6.3.2 Assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een interne jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de werkgever

Bij het verstrekken van een assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een interne jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de werkgever aan de onder 6.3.1 genoemde kring, is het onder 6.3.1 genoemde van overeenkomstige toepassing.

Het is de intern accountant daarnaast toegestaan een assurance-rapport bij historische financiële informatie anders dan een interne jaarrekening, bij andere financiële informatie dan historische financiële informatie of bij andere dan financiële informatie van (delen van) de werkgever te verstrekken aan een persoon buiten de genoemde kring. Indien de intern accountant daartoe overgaat vermeldt hij in het assurance-rapport zijn naam, de naam van de accountantsafdeling en de naam van zijn werkgever en de mededeling dat de verspreiding van het assurance-rapport zonder zijn toestemming is beperkt tot de door hem aangewezen organen of personen.

Daarnaast ziet de intern accountant in dit geval erop toe dat:

- a. de beoogde gebruiker van het assurance-rapport heeft bevestigd dat een assurance-rapport afgegeven door een intern accountant voor hem toereikend is en uitsluitend strekt ter voorziening in zijn eigen behoefte; en
- b. de beoogde gebruiker redelijkerwijs in staat geacht kan worden de betekenis te onderkennen van een assurance-rapport afgegeven door een ander dan een openbaar accountant.

Indien de intern accountant constateert dat door of namens de hiervoor bedoelde organen of personen een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de intern accountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen.

6.4 Assurance-rapport bij financiële of niet financiële informatie van een entiteit die niet behoort tot de werkgever van de intern accountant

Indien de intern accountant een assurance-opdracht uitvoert waarvan het object niet behoort tot de werkgever, is het hem uitsluitend toegestaan zijn assurance-rapport te verstrekken aan:

- a. de organen belast met governance, zoals commissarissen en bestuur, van de werkgever en van de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort;
- b. een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan de werkgever of werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort; of
- c. een andere intern accountant werkzaam bij of verbonden aan de werkgever of werkzaam bij of verbonden aan de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort, een openbaar accountant, een overheidsaccountant of een bij of krachtens enige wet ingestelde toezichthouder.



In zijn assurance-rapport vermeldt de intern accountant zijn naam, de naam van de accountantsafdeling, de naam van de werkgever en de mededeling dat verspreiding van het assurance-rapport zonder zijn toestemming is beperkt tot de hiervoor bedoelde organen en personen.

Indien de intern accountant constateert dat door of namens de hiervoor genoemde organen of personen een door hem afgegeven assurance-rapport zonder zijn toestemming aan een ander is verstrekt, dient de intern accountant maatregelen te treffen om deze ongeoorloofde verstrekking ongedaan te maken en om herhaling hiervan te voorkomen.

Het voorgaande is schematisch als volgt weer te geven:

Een assurance-rapport mag door de intern accountant worden verstrekt aan	Interne jaarrekening		Andere objecten dan een interne jaarrekening	
	Van (delen van) de entiteit van de werkgever	Van een andere entiteit dan de werkgever	Van (delen van) de entiteit van de werkgever	Van een andere entiteit dan de werkgever
De organen belast met governance bij zijn werkgever of bij een andere entiteit waartoe het object van onderzoek behoort	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan zijn werkgever dan wel een entiteit waartoe het object van onderzoek behoort	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Een andere intern accountant werkzaam bij of verbonden aan de werkgever of bij de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Een openbaar accountant, een overheidsaccountant of een bij of krachtens enige wet ingestelde toezichthouder	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Andere personen of organen dan hiervoor bedoeld	nee (6.3.1)	nee (6.4)	ja, mits (6.3.2)	nee (6.4)

Slotbepalingen

6.5 Overgangsrecht

Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op assurance-opdrachten:

- die worden overeengekomen op of na 1 januari 2010; of
- die betrekking hebben op perioden die aanvangen op of na 1 januari 2010.

6.6 Inwerkingtreding

Deze nadere voorschriften treden in werking met ingang van 1 januari 2010.

6.7 Citeertitel

De Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten worden aangehaald als:

Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant - assurance-opdrachten, bij afkorting NVO-ia.