

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

## **NBA-handreiking 1131 Toepassing ViO**

04 maart 2025

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



## NBA-handreiking 1131 Toepassing ViO

NBA-handreiking 1131	<b>Toepassing ViO</b>
Van toepassing op:	Alle accountants
Onderwerp:	Assurance-opdrachten waarop op basis van de gedrags- en beroepsregels van de NBA de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden van toepassing zijn.
Datum:	04-maart-2025
Status:	NBA-handreiking, geen dwingende bepalingen. Wanneer in de tekst het woord 'dient' of een synoniem daarvan wordt gebruikt, betreft het een verwijzing naar wettelijke of overige verplichtingen.
Relevante regelgeving:	Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO)

## NBA-handreiking 1131 Toepassing ViO

### Inhoudsopgave

<b>1</b>	<b>Inleiding</b>	<b>4</b>
<b>2</b>	<b>Samenloop van een assurance-opdracht met een non-assurancedienst</b>	<b>7</b>
2.1	Inleiding	7
2.2	Het begrip non-assurancedienst	7
2.3	Stroomschema samenloop dienstverlening bij niet oob	7
2.4	De maatregelen die mogelijk zijn om in geval van een bedreiging de onafhankelijkheid te waarborgen	17
2.5	Vastlegging	17
2.6	Samenloop van dienstverlening en de natuurlijke adviesfunctie	18
2.7	Uitwerking voorbeelden samenloop van dienstverlening	18
<b>3</b>	<b>Langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke</b>	<b>53</b>
3.1	Inleiding	53
3.2	Het begrip langdurige betrokkenheid	53
3.3	Langdurige betrokkenheid en de onafhankelijkheid	54
3.4	Het begrip senior-teamlid	54
3.5	Het evalueren van de bedreiging na zeven jaar betrokkenheid	54
3.6	Het identificeren en beoordelen van een bedreiging	55
3.7	Maatregelen die mogelijk zijn om de onafhankelijkheid te waarborgen	55
3.8	De onafhankelijke kwaliteitsbeoordeling als effectieve maatregel	56
<b>4</b>	<b>Geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid</b>	<b>57</b>
4.1	Inleiding	57
4.2	Wat zijn geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid?	57
4.3	Hoe kan een accountant bedreigingen identificeren en beoordelen?	58
4.4	Voor wie is de regel van toepassing?	58
4.5	Wie vallen onder de term “bij een verantwoordelijke entiteit betrokken persoon”?	59
4.6	Hoe dient de accountant om te gaan met een combinatie van zakelijke en niet-zakelijke uitingen van gastvrijheid?	59
4.7	Welke maatregelen zijn mogelijk om het ontstaan van een omstandigheid die leidt tot een bedreiging te voorkomen?	59

## 1 Inleiding

Op 1 januari 2014 is de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) in werking getreden. In tegenstelling tot de Nadere voorschriften onafhankelijkheid die tot die datum golden, zijn in de ViO alleen normen opgenomen en geen voorbeelden. De Toelichting op de ViO<sup>1</sup> (Toelichting) geeft uitleg bij de normen in de ViO. Deze NBA-handreiking bevat ter ondersteuning een aantal voorbeelden van de toepassing van de normen uit de ViO, met name het toetsingskader, in een aantal praktijksituaties. De handreiking bevat geen nieuwe of aanvullende normen ten opzichte van de ViO. In de praktijk zullen zich vele situaties voordoen die niet als voorbeeld zijn opgenomen in deze handreiking.

Tussen 1 januari 2014 en 1 januari 2024 hebben belangrijke wijzigingen plaatsgevonden in de ViO. De volgende wijzigingen zijn essentieel voor het waarborgen van de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten en zijn nader uitgewerkt in de wijzigingen van deze handreiking:

- Per 17 juni 2016: artikelen 20 en 27 ViO
- Per 1 januari 2020: artikel 28 ViO
- Per 1 januari 2022: artikel 5 ViO
- Per 1 januari 2024: artikelen 18, 18a, 20 en 20a

Voor meer uitleg over deze wijzigingen wordt verwezen naar de Toelichting op de ViO. Daarnaast hebben per januari 2024 ook wijzigingen plaatsgevonden in de ViO met betrekking tot groepscontroles (artikelen 1. 3a, 9 en 10). Deze wijzigingen zullen worden nader uitgewerkt in NBA-handreiking Groepscontroles die de NBA momenteel voorbereidt.

### Relatie tussen de ViO, Toelichting op de ViO en de handreiking

De handreiking kan niet los gezien worden van de ViO en de Toelichting. Deze handreiking is met de grootste zorgvuldigheid opgesteld. Mochten er desalniettemin discrepanties zijn met de ViO, dan is de ViO leidend.

### Toetsingskader en vastleggingen

De handreiking geeft voor enkele specifieke omstandigheden zoals die zich in de praktijk kunnen voordoen weer hoe de accountant het toetsingskader toepast zoals beschreven in paragraaf [2.3](#) van de ViO. Hierbij zijn voorbeelden beschreven van mogelijke bedreigingen voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht. In vergelijkbare omstandigheden kan een accountant concluderen dat sprake is van meer of andere bedreigingen dan weergegeven in deze handreiking.

Bij het identificeren en beoordelen van omstandigheden en bij het vaststellen of sprake is van een bedreiging, past de accountant professionele oordeelsvorming toe. Dat de accountant zich laat leiden door het eigen oordeel is echter niet voldoende. De accountant houdt ook rekening met hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde naar alle waarschijnlijkheid zou vinden (artikel 5, onderdeel c, ViO), gezien de omstandigheden die de accountant (en derhalve ook de genoemde derde) weet of behoort te weten.

Een onderzoekende geest (artikel 5, onderdeel a, ViO) is daarbij essentieel. Dit houdt in dat de accountant een nieuwsgierige en kritische houding aanneemt, waarbij de accountant zichzelf voortdurend vragen stelt en de informatie en omstandigheden grondig onderzoekt. De accountant onderzoekt de relevantie, de bron en de volledigheid van de informatie om een professioneel oordeel te kunnen vormen over de vraag of de onafhankelijke uitvoering is gewaarborgd. Dit omvat het

---

<sup>1</sup> De Toelichting op de ViO is geen onderdeel van de ViO, maar is van waarde door het geven van uitleg over de bepalingen en het weergeven van de totstandkomingsgeschiedenis.

onderzoeken of er nieuwe informatie beschikbaar is, of er sprake is van gewijzigde omstandigheden, en of de informatie vrij is van vooringenomenheid of eigenbelang.

Daar waar de ViO op voorhand bepaalt dat sprake is van een bedreiging die leidt tot een verbod of waartegen een (al dan niet specifieke) maatregel moet worden genomen, is sprake van een onweerlegbare veronderstelling dat de derde de situatie tenminste als zodanig zal taxeren. De accountant moet altijd alert blijven op de noodzaak tot verder onderzoek of andere acties om ervoor te zorgen dat de professionele oordeelsvorming van de accountant gebaseerd is op een volledig en correct beeld van de omstandigheden.

In de situatie dat sprake is van een verbodsbepaling in de ViO waarbij samenloop van dienstverlening niet is toegestaan zal de eindverantwoordelijke accountant de assurance-opdracht mogelijk tussentijds moeten beëindigen. Volgens het ViO-toetsingskader kan de accountant ook artikel 7 ViO toepassen zodra de accountant een overtreding detecteert. Ook zou artikel 15 ViO van toepassing kunnen zijn. In geval van beëindiging van een wettelijke jaarrekeningcontrole alsook de wettelijke voorgeschreven<sup>2</sup> assurance-onderzoeken van de duurzaamheidsrapportering, moet dit ook aan de AFM worden gemeld.

In artikel 12 ViO is opgenomen welke vastleggingsvereisten van toepassing zijn met betrekking tot het waarborgen van de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht indien sprake is van een geïdentificeerde bedreiging.

Verdere uitleg over het toetsingskader en de vastleggingsvereisten is opgenomen in de Toelichting (artikelen 5 t/m 8 en 12).

### **Eindverantwoordelijke accountant, accountantseenheid en accountantsnetwerk**

In deze handreiking worden de begrippen (eindverantwoordelijke) accountant, accountantseenheid en accountantsnetwerk gehanteerd. De uitleg van deze begrippen is ontleend aan de definities zoals opgenomen in artikel 1 ViO.

De accountant die het assurance-rapport ondertekent, is eindverantwoordelijk voor de uitvoering van de betreffende assurance-opdracht en zal de onafhankelijke uitvoering van die assurance-opdracht moeten waarborgen.

Bedreigingen voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht ontstaan niet alleen vanuit betrekkingen van het assurance-team met de verantwoordelijke partij. Ook bijvoorbeeld accountants buiten het assurance-team kunnen, door hun eigen doen of nalaten of dat van personen in hun persoonlijke omgeving, de mate waarin een assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd, beïnvloeden.

Daarnaast kunnen betrekkingen die de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk waarvan de accountantseenheid deel uitmaakt met de verantwoordelijke partij onderhoudt een onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht bedreigen. Bij het waarborgen van de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht houdt de eindverantwoordelijke accountant derhalve ook rekening met betrekkingen van dergelijke personen en entiteiten.

### **Maatregelen**

De accountant dient zelf te beoordelen of de voorbeelden van maatregelen die in deze handreiking worden genoemd toereikend zijn om een door hem geïdentificeerde bedreiging weg te nemen. Afhankelijk van de bedreiging kan het zijn dat geen maatregelen mogelijk zijn, een combinatie van

---

<sup>2</sup> Momenteel zijn er geen wettelijk voorgeschreven assurance-onderzoeken van de duurzaamheidsrapportering. Het voorstel voor de invoering daarvan is op het moment van schrijven in behandeling bij de Tweede Kamer. Dit wetsvoorstel bevat een meldingsplicht voor de tussentijdse opdrachtbeëindiging van het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering.

maatregelen noodzakelijk is, dan wel maatregelen passend zijn die niet in deze handreiking zijn genoemd. Ook hier is de toetssteen de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde. In bepaalde gevallen is in de ViO een specifieke maatregel voorgeschreven. Daar is sprake van de onweerlegbare veronderstelling dat de derde dit de aangewezen maatregel zal vinden.

Zie voor een nadere omschrijving van de in deze handreiking gehanteerde begrippen de definities in artikel 1 ViO.

## 2 Samenloop van een assurance-opdracht met een non-assurancedienst

### 2.1 Inleiding

Hoofdstuk 4 van de ViO geeft aan wanneer een non-assurancedienst een bedreiging vormt voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht waarbij een (al dan niet specifieke) maatregel nodig is of de uitvoering van een assurance-opdracht niet is toegestaan (verbod). Aan de hand van enkele in de praktijk voorkomende voorbeelden wordt in dit hoofdstuk nader uitgewerkt hoe samenloop met andere dienstverlening de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht kan bedreigen. Daarnaast wordt ingegaan op maatregelen die bij een dergelijke bedreiging die niet leidt tot een verbod, kunnen worden genomen.

#### ***Organisaties van openbaar belang.***

De in dit hoofdstuk opgenomen voorbeelden zijn van toepassing op assurance-opdrachten bij een verantwoordelijke entiteit die geen organisatie van openbaar belang is (hierna: niet-oob) en op assurance-opdrachten anders dan een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang (hierna: oob) of een beursgenoteerde onderneming niet-oob (artikel 13 ViO) en alle assurance-opdrachten conform de titel van paragraaf 4.3 van de ViO. De voorbeelden gaan evenmin in op de samenloop van een wettelijke controle met een niet-controledienst bij een oob. Hiervoor wordt verwezen naar artikel 24b van de Wta en artikel 16 ViO.

### 2.2 Het begrip non-assurancedienst

Een non-assurancedienst is elke vorm van dienstverlening die niet voldoet aan de definitie van assurance-opdracht zoals verwoord in artikel 1 van de ViO. Voorbeelden van non-assurancediensten zijn:

- administratieve dienstverlening;
- fiscale dienstverlening;
- ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem;
- dienstverlening op het gebied van waardebeoordeling;
- dienstverlening op het terrein van interne controle;
- juridische dienstverlening;
- bemiddeling bij werving van hoger kader;
- corporate finance-advisering.
- advisering of ondersteuning op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving.

Het is geen vereiste dat sprake is van een aparte opdrachtbevestiging voor de non-assurancedienst. De aard van de geleverde werkzaamheden en niet de formele afspraken hierover zijn bepalend. Teneinde een juiste inschatting te kunnen maken of sprake is van een bedreiging van de onafhankelijkheid is het van belang dat de accountant inzicht heeft in de aard en omvang van de non-assurancedienst alsmede die van het assurance-object (Zie Par. [2.3](#) en [2.4](#)).

### 2.3 Stroomschema samenloop dienstverlening bij niet oob

Wanneer de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk een non-assurancedienst verleent aan een verantwoordelijke entiteit waar de accountantseenheid een assurance-opdracht uitvoert, kan dit leiden tot een bedreiging als gevolg van:

- zelftoetsing;
- eigenbelang;
- vertrouwelijkheid;
- belangenbehartiging; of
- een combinatie van het bovenstaande.

In deze en volgende paragrafen zal verder ingegaan worden hoe verschillende factoren van invloed kunnen zijn op de aard en de omvang van een eventuele bedreiging. De ViO geeft aan hoe gehandeld moet worden in een situatie van een bedreiging. In de praktijk zal de ene keer moeten worden beoordeeld of een assurance-opdracht wel kan worden aanvaard als al een non-assurancedienst wordt of is uitgevoerd.

De andere keer zal moeten worden gezien of naast de uitvoering van een bestaande assurance-opdracht een non-assurancedienst kan worden aanvaard.

In iedere praktijksituatie moet de eindverantwoordelijke accountant een aantal stappen doorlopen teneinde vast te stellen of samenloop van dienstverlening al dan niet is toegestaan.

Vanuit hoofdstuk 4 van de ViO zijn de volgende stappen opgesteld:

- Stap 1:** De accountant beoordeelt of de non-assurancedienst invloed op het assurance-object heeft of kan hebben.
- Stap 2a:** De accountant beoordeelt in hoeverre de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk beslissingen neemt namens de verantwoordelijke entiteit of anderszins participeert in het besluitvormingsproces van de verantwoordelijke entiteit.
- Stap 2b:** De accountant beoordeelt in hoeverre de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk namens de verantwoordelijke entiteit rapporteert aan de met governance belaste personen over aangelegenheden met betrekking tot het assurance-object.
- Stap 2c:** De accountant beoordeelt in hoeverre de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk een fiscale dienst verleent of een fiscale transactie voorstelt waaraan geen pleitbaar standpunt ten grondslag ligt.
- Stap 3:** De accountant beoordeelt in hoeverre de invloed die de non-assurancedienst op het assurance-object heeft of kan hebben, materieel is.
- Stap 4a:** De accountant beoordeelt in hoeverre sprake is van subjectiviteit in of niet-routinematigheid van de non-assurancedienst.
- Stap 4b:** De accountant beoordeelt in hoeverre de non-assurancedienst leidt tot een bedreiging uit hoofde van belangenbehartiging.
- Stap 4c:** De accountant beoordeelt in hoeverre de effectiviteit van de non-assurancedienst afhangt van een verwerkingswijze in het assurance-object, waarbij bij het assurance-team twijfel bestaat of deze verwerkingswijze passend is. Deze stap komt 2 keer voor in het stroomschema. Enerzijds nadat is vastgesteld dat de invloed die de non-assurancedienst op het assurance-object heeft of kan hebben, materieel is, Anderzijds nadat is vastgesteld dat de invloed die de non-assurancedienst op het assurance-object heeft of kan hebben, niet materieel is
- Stap 5:** De accountant bepaalt of de assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers wordt uitgevoerd.

Telkens wanneer sprake is van samenloop van dienstverlening dient de eindverantwoordelijke accountant deze stappen te doorlopen. Daartoe is onderstaand stroomschema opgesteld, waarbij is aangegeven wanneer samenloop van dienstverlening al dan niet is toegestaan.

In geval van samenloop van dienstverlening zal de uitkomst van het doorlopen van het stroomschema leiden tot één van drie volgende opties:

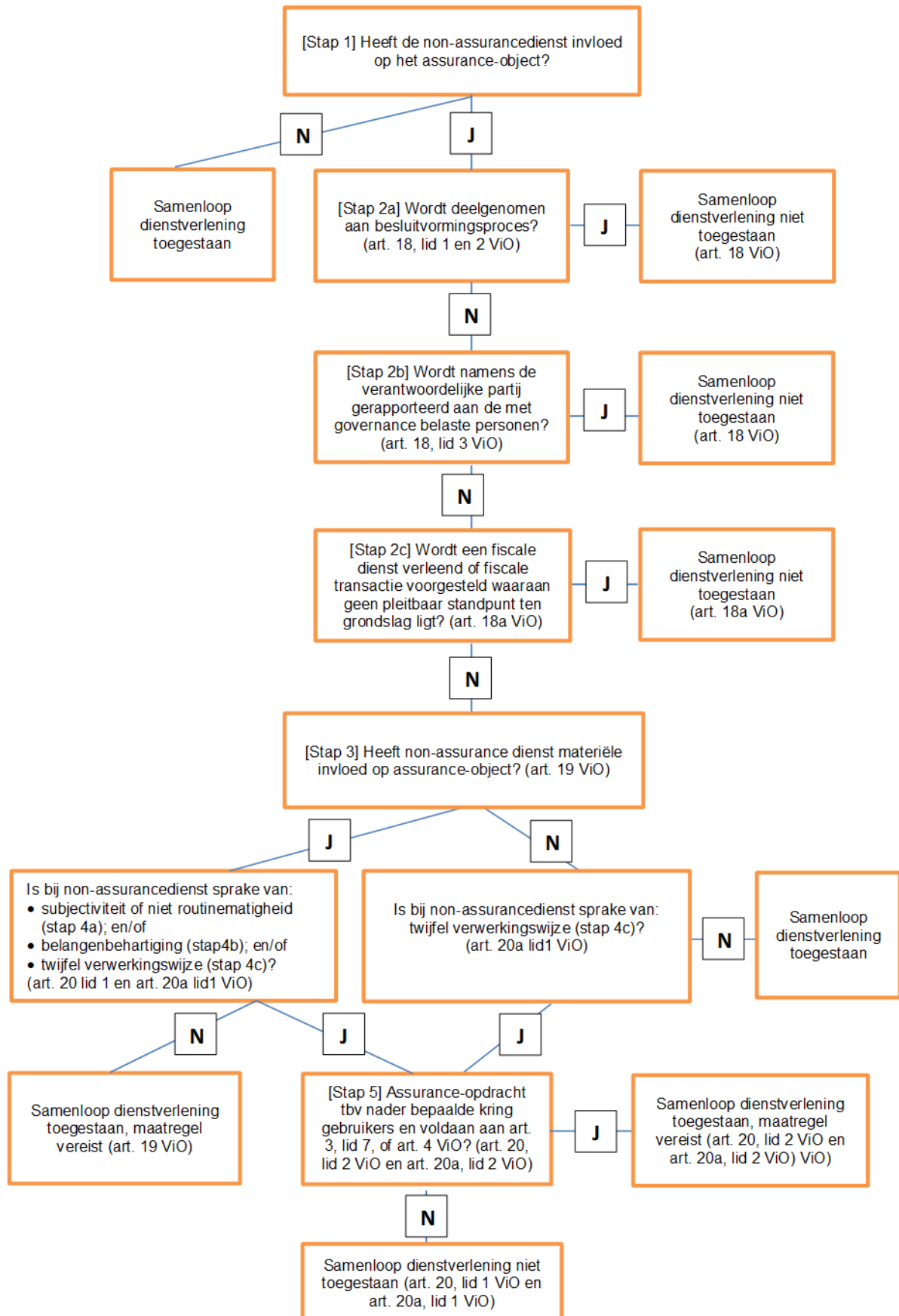
- 1 samenloop dienstverlening is toegestaan;
- 2 samenloop dienstverlening is niet toegestaan (verboden); of
- 3 samenloop dienstverlening is toegestaan waarbij een of meer, al dan niet specifiek voorgeschreven, maatregelen zijn vereist.

Indien uit het stroomschema blijkt dat maatregelen zijn vereist, kunnen dit door de accountant nader te bepalen maatregelen zijn (bijvoorbeeld artikel 19 ViO). Bij nader te bepalen maatregelen zal de



accountant zich steeds moeten afvragen of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde de beoogde maatregelen aanvaardbaar en toereikend zal vinden.

### Stroomschema Samenloop Dienstverlening bij niet oob



### **Randvoorwaarden**

Bij (overwegingen tot) acceptatie of start van de uitvoering van de non-assurancedienst is het niet altijd mogelijk alle toekomstige ontwikkelingen en effecten in te schatten. Van de eindverantwoordelijke accountant wordt, in lijn met de ViO, verwacht dat als uitgangspunt wordt gehanteerd wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht (artikel 5 ViO). Bovendien zal ook gedurende de uitvoering van de non-assurancedienst moeten worden bezien of zich ontwikkelingen of effecten voordoen die de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht kunnen bedreigen. Zo nodig zullen (tussentijds) maatregelen moeten worden genomen, bijvoorbeeld door het aanpassen van de non-assurancedienst als dit mogelijk en toereikend is. Een uiterste maatregel is het tussentijds opzeggen van een van de opdrachten. Het is raadzaam om op de eventuele noodzaak van dergelijke maatregelen te anticiperen. Dit kan bijvoorbeeld door in de (algemene) opdrachtvoorwaarden een beding op te nemen dat het treffen van maatregelen mogelijk maakt als deze noodzakelijk zijn om aan de ViO te kunnen voldoen.

### **Toelichting per stap**

#### **Stap 1: Heeft de non-assurancedienst invloed op het assurance-object?**

Een bedreiging uit samenloop van dienstverlening kan ontstaan als de non-assurancedienst invloed heeft op het assurance-object of op de informatie die daaraan ten grondslag ligt. Voorbeelden hiervan zijn het voeren van een administratie die de basis is voor een verantwoordingsobject of het opstellen van een waarderingsrapport dat door de directie gebruikt wordt om de waardering van een deelneming in de jaarrekening te bepalen.

Is geen sprake van invloed van de non-assurancedienst op het assurance-object, dan is hoofdstuk 4 van de ViO niet van toepassing en kan samenloop van dienstverlening in beginsel plaatsvinden. Indien wel sprake is van invloed op het assurance-object dan zal de accountant stap 2 uitvoeren.

#### **Stap 2: Deelname aan het besluitvormingsproces**

Het management van een verantwoordelijke entiteit verricht vele activiteiten met als doel de entiteit zodanig aan te sturen dat de belangen van de stakeholders worden gediend. Het is niet mogelijk elke verantwoordelijkheid die bij het management ligt nader te specificeren. Onder deze verantwoordelijkheden vallen in ieder geval het nemen van belangrijke beslissingen over de aankoop, de strategische aanwending en de beheersing van personele, financiële, fysieke en immateriële middelen.

#### **Stap 2a:**

Op grond van artikel 18 ViO is het niet toegestaan een assurance-opdracht uit te voeren bij een verantwoordelijke entiteit waar de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk beslissingen neemt namens de verantwoordelijke entiteit of participeert in het besluitvormingsproces van de verantwoordelijke entiteit die direct of indirect van invloed zijn, respectievelijk van invloed is op het assurance-object. Dit betekent dat betrokkenheid bij besluitvorming die normaliter door het management van de verantwoordelijke entiteit zou moeten plaatsvinden en waarvoor het management ook de verantwoordelijkheid draagt, niet is toegestaan.

Om een dergelijke betrokkenheid te voorkomen is het noodzakelijk dat het management ook daadwerkelijk over voldoende kennis en ervaring beschikt om die verantwoordelijkheid te dragen en de afwegingen die ten grondslag liggen aan de besluitvorming en het gevormde besluit te maken of te doorgronden. Hierbij is het mogelijk dat het management ondersteund wordt door deskundigen.

De accountant dient zich te realiseren dat gebrek aan kennis bij de verantwoordelijke entiteit meebrengt dat de accountant al snel betrokken is of lijkt te zijn bij het besluitvormingsproces.

De accountant zal in het geval van gebrek aan kennis bij de verantwoordelijke entiteit moeten beoordelen of maatregelen mogelijk zijn om te voorkomen dat de accountant bij het besluitvormingsproces betrokken raakt of lijkt te raken. Van belang is dat de verantwoordelijke entiteit uiteindelijk zelfstandig de beslissing neemt.

#### Stap 2b:

Het is ook niet toegestaan om namens de verantwoordelijke entiteit te rapporteren aan de met governance belaste personen van de verantwoordelijke entiteit over aangelegenheden met betrekking tot het assurance object.

Artikel 18 lid 3 gaat over het namens de verantwoordelijke entiteit en niet als accountant rapporteren aan de met governance belaste personen. Het gaat hier om een functie waarin invloed op het assurance-object kan worden uitgeoefend. In de praktijk zal dit betekenen dat het verboden is namens het management of het bestuur te rapporteren.

Onder aangelegenheden met betrekking tot het assurance-object vallen zowel aangelegenheden 'over' het assurance-object als aangelegenheden die betrekking hebben op het assurance-object, zoals bijvoorbeeld het rapporteren over tussentijdse cijfers.

#### Stap 2c:

In artikel 18a ViO zijn aanvullend regels gesteld voor de betrokkenheid bij het verlenen van een fiscale dienst of het voorstellen van een fiscale transactie door de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk en aan de dienst of transactie geen pleitbaar standpunt ten grondslag ligt. Als de fiscale dienst of de voorgestelde fiscale transactie geen invloed heeft op het assurance-object is dit artikel niet van toepassing. De ViO verbiedt als de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk aan die entiteit een fiscale dienst verleent of heeft verleend of een transactie voorstelt of heeft voorgesteld waaraan geen pleitbaar standpunt ten grondslag ligt. Samenloop van dienstverlening heeft als risico dat een eventueel controversieel fiscaal advies of controversiële voorgestelde transactie waar geen pleitbaar standpunt aan ten grondslag ligt in het eigen netwerk wordt goedgekeurd. Daarbij is sprake van een bedreiging uit hoofde van zelftoetsing en dat is niet wenselijk.

Het blijft echter wel mogelijk een assurance-opdracht te verrichten bij een verantwoordelijke entiteit waarin fiscalisten van buiten de accountantseenheid en buiten het eigen netwerk transacties adviseren of voorstellen doen waaraan geen pleitbaar standpunt ten grondslag ligt. In dat geval is namelijk geen sprake van een bedreiging uit hoofde van zelftoetsing.

Een pleitbaar standpunt ontstaat als er op het moment van het doen van de aangifte aan de hand van bijvoorbeeld de rechtsbronnen, jurisprudentie, literatuur en gewoonterecht die de belastingrechter gebruikt om diens beslissing over het belastinggeschil te nemen, verschillende interpretaties of toepassingen van het recht mogelijk zijn. In dit geval mogen dergelijke standpunten worden ingenomen, omdat de interpretatiewijze algemeen geaccepteerd is. Als een ruling met de Belastingdienst is overeengekomen zal (veelal) sprake zijn van een pleitbaar standpunt. De accountant zal zelfstandig moeten vaststellen dat het pleitbaar standpunt is toegepast bij het fiscaal advies of transactie. De accountant zal zich dus ervan moeten overtuigen dat de betrokken fiscalist een pleitbaar standpunt heeft bij het fiscaal advies of transactie. Dit kan de accountant doen door in een overleg met de betrokken fiscalist de onderbouwing te zien van het pleitbare standpunt en/of door het inschakelen van een andere fiscalist. Ook het beoordelen van het fiscaal dossier behoort tot de mogelijkheden. Een goede vastlegging hiervan is onderdeel van het proces, en als de accountant fiscale stukken (dossierstukken en/of jurisprudentie) gaat beoordelen, moet de accountant zich daarbij ook de vraag stellen of zijn deskundigheid daartoe toereikend is.

Fiscaal adviseurs die aangesloten zijn bij bijvoorbeeld het NOB worden geacht zich aan de 'tax principles' te houden. Dit houdt in dat een ingenomen fiscaal standpunt ten minste pleitbaar moet zijn. De accountant kan echter niet volstaan met verwijzen naar dit lidmaatschap van de adviseur, maar zal zelfstandig moeten vaststellen dat het pleitbaar standpunt is toegepast.

#### *Toelichtende voorbeelden bij Stap 2*

De accountant zou wel een bijdrage kunnen leveren aan het besluitvormingsproces door het management, door een objectieve weergave van de verschillende mogelijkheden voor te leggen aan het management van de verantwoordelijke entiteit zodat deze een besluit kan nemen. Ter illustratie de volgende voorbeelden:

- Een complexe belastingstructuur met een pleitbaar standpunt: Als de accountantsorganisatie een fiscale dienst verleent waarbij één of meerdere complexe belastingstructuur (of belastingstructuren) wordt geadviseerd die van invloed is op het assurance object, en een duidelijke en pleitbare juridische basis voor dat advies bestaat, vormt dit geen bedreiging voor de onafhankelijkheid. Het gaat er om dat de accountant een objectieve weergave geeft van de meerdere opties in de belastingstructuren zodat het management zelfstandig een besluit kan nemen (artikel 18 ViO).
- Een impairment test voor de goodwill in de jaarrekening: Ook hier zullen de uitgangspunten door de verantwoordelijke entiteit bepaald moeten worden. De vraag is in hoeverre de verantwoordelijke entiteit in staat is zelfstandig een keuze te maken tussen de diverse uitgangspunten en een beslissing te nemen en ook daadwerkelijk een eigen keuze gemaakt heeft. Heeft de verantwoordelijke entiteit onvoldoende begrip van deze materie dan is sprake van een bedreiging van de onafhankelijkheid van de accountant omdat de verantwoordelijke entiteit in dat geval leunt of lijkt te leunen op de werkzaamheden van de accountant. Betrokkenheid bij de besluitvorming is in deze situatie dan aan de orde en dus is samenloop van dienstverlening niet toegestaan (artikel 18 ViO). Een mogelijke oplossing is in deze situatie dat de verantwoordelijke entiteit een deskundige van buiten de (netwerk)organisatie inschakelt om deze te ondersteunen bij de besluitvorming.

De accountant zal zich te allen tijde moeten afvragen wat een objectieve derde zou kunnen vinden. In geval van een bedreiging als gevolg van betrokkenheid bij besluitvorming zal de accountant altijd moeten kunnen uitleggen en aantonen aan die derde welke maatregelen de accountant heeft genomen om te voorkomen dat de accountant bij de besluitvorming betrokken werd.

Indien wordt deelgenomen aan het besluitvormingsproces en / of sprake is van betrokkenheid bij dit proces, zonder dat er sprake is van een pleitbaar standpunt, dan is op grond van artikel 18 ViO en artikel 18a ViO samenloop van dienstverlening niet toegestaan. In de situatie dat sprake is van een verbodsbepaling in de ViO waarbij samenloop van dienstverlening niet is toegestaan zal de eindverantwoordelijke accountant de assurance-opdracht mogelijk tussentijds moeten beëindigen. Volgens het ViO-toetsingskader kan de accountant ook artikel 7 ViO toepassen zodra de accountant een overtreding detecteert. Ook zou artikel 15 ViO van toepassing kunnen zijn. In geval van beëindiging van een wettelijke jaarrekeningcontrole alsook de wettelijke voorgeschreven assurance-onderzoeken van de duurzaamheidsrapportering, moet dit ook aan de AFM worden gemeld.

Indien de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is bij het besluitvormingsproces en / of fiscale dienstverlening (zonder dat er sprake is van een pleitbaar standpunt), dient de accountant verder te gaan met Stap 3.

#### **Stap 3: Materiële invloed**

Wanneer sprake is van materiële invloed op het assurance-object, is onder de ViO altijd sprake van een bedreiging. De Toelichting (toelichting bij artikel 19 ViO) beschrijft materiële invloed als:

*“Bij het beoordelen of sprake is van materiële invloed neemt de eindverantwoordelijke accountant het effect (kwantitatief of kwalitatief) in ogenschouw dat de non-assurancedienst heeft of kan hebben op het assurance-object. Als de uitkomsten van een non-assurancedienst een zodanige impact kunnen hebben op het assurance-object dat redelijkerwijs kan worden verwacht dat beslissingen die gebruikers op basis van het assurance-object nemen daardoor worden beïnvloed, heeft de non-assurancedienst materiële invloed”.*

Dit betekent onder meer dat als de non-assurancedienst resulteert in het assurance-object zelf, dan wel in een materiële post in het assurance-object, sprake is van materiële invloed. Dit kan worden geïllustreerd aan de hand van een tweetal voorbeelden. Het opstellen (= non-assurancedienst) van de jaarrekening resulteert in het assurance-object zelf en heeft dus materiële invloed. Als de post pensioenvoorziening (als onderdeel van een te controleren jaarrekening) een materiële omvang heeft, dan heeft de berekening van de pensioenvoorziening (= non-assurancedienst) materiële invloed. Vanwege deze materiële invloed zullen in deze situaties minimaal maatregelen getroffen moeten worden ter beperking of het wegnemen van de bedreiging van het risico van zelftoetsing.

De accountant zal bij de afwegingen de volgende aspecten, in onderstaande volgorde, betrekken:

- 1 Zijn de aard en de omvang van de non-assurancedienst bekend?
- 2 Zijn de aard en de omvang van het assurance-object bekend?
- 3 Resulteert de non-assurancedienst in het gehele assurance-object of in een materieel onderdeel van het assurance object?

Bij een bevestigende conclusie bij het derde punt is sprake van materiële invloed. Voorbeelden hiervan zijn:

- het opstellen van de jaarrekening als non-assurancedienst in combinatie met de jaarrekening als assurance-object; hier is sprake van materiële invloed;
- het uitvoeren van een waardering van de post goodwill in de jaarrekening van de verantwoordelijke entiteit als non-assurancedienst; de goodwill is (in dit voorbeeld) een materiële post in de jaarrekening, ook als bij de uitkomst van de waardering blijkt dat geen sprake is impairment van de goodwill; in deze situatie is sprake van materiële invloed, de uitkomst van de non-assurancedienst is hierbij niet relevant (zie ook Toelichting bij artikel 19 ViO). Voor wat betreft de omvang gaat het dus om de mate waarin de non-assurancedienst (impairmenttest) heeft bijgedragen aan besluiten die in het assurance-object worden verwerkt;
- het bepalen van de voorziening incurant van de post voorraden; de post voorraden is (in dit voorbeeld) een materiële post binnen de jaarrekening als assurance-object; hier is sprake van materiële invloed;
- het bepalen van de voorziening oninbaarheid debiteuren als non-assurancedienst, de post debiteuren is (in dit voorbeeld) een materiële post binnen de jaarrekening als assurance-object; in dit geval is dus sprake van materiële invloed.

Zoals hierboven reeds is aangegeven zullen in de situatie van materiële invloed derhalve minimaal maatregelen getroffen moeten worden waarmee de bedreiging van het risico van zelftoetsing wordt weggewomen. Ook hier is de toetssteen de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde (artikel 5 ViO). Zal die derde de voorgenomen maatregel(en) toereikend vinden?

In geval sprake is van materiële invloed zal in de volgende stap(pen) nog beoordeeld moeten worden of sprake is van onder andere subjectiviteit of niet-routinematigheid (Stap 4a), belangenbehartiging (Stap 4b), of twijfel over de verwerkingwijze (stap 4c). Als dat niet het geval is, is samenloop van dienstverlening op grond van artikel 19 ViO mogelijk, mits maatregelen een of meerdere worden getroffen (Zie Par. [2.4](#)).

In geval er geen sprake is van materiële invloed zal in de volgende stap nog wel beoordeeld moeten worden of sprake is van twijfel verwerkingwijze (Stap 4c). Als dat niet het geval is, is samenloop van dienstverlening op grond van artikel 20a ViO mogelijk.

#### Stap 4a: Subjectief of niet-routinematig

Indien de Stappen 2 en 3 zijn doorlopen en vast is komen te staan dat bij de non-assurancedienst geen sprake is van betrokkenheid bij de besluitvorming, maar dat de non-assurancedienst van materiële invloed is op het assurance-object, zal vervolgens nog beoordeeld moeten worden of de dienstverlening subjectief of niet-routinematig is. Uit de Toelichting ViO (artikel 20 ViO) valt op te maken dat sprake zal zijn van een non-assurancedienst die subjectief of niet-routinematig is als de dienstverlener bij het uitvoeren van de non-assurancedienst zelfstandig keuzes moet maken uit beschikbare aanvaardbare alternatieven. Het gaat hierbij om de zelfstandige keuze uit de verschillende methoden en technieken en niet om de keuze uit de uitgangspunten en of variabelen (=besluitvormingsproces). Bijvoorbeeld als de accountant gevraagd wordt een waardebeoordeling uit te voeren van een deelneming van een verantwoordelijke entiteit in het kader van de bepaling van de post deelnemingen in de jaarrekening, dan zullen de uitkomsten naar alle waarschijnlijkheid materieel verschillen als ook andere partijen gevraagd worden deze waardebeoordeling uit te voeren. Voor de waardebeoordeling kunnen diverse methoden worden gebruikt die kunnen leiden tot diverse uitkomsten. Hierbij is derhalve sprake van subjectiviteit en daarom is samenloop van dienstverlening verboden (artikel 20 ViO).

Als in geval van bijvoorbeeld de pensioenberekening ten behoeve van de jaarrekening de verantwoordelijke entiteit de uitgangspunten vooraf zelfstandig heeft bepaald (rekenrente, sterftetafel, etc.), dan zou de pensioenberekening zelf routinematig worden omdat ook andere partijen op basis van dezelfde uitgangspunten naar alle waarschijnlijkheid tot dezelfde uitkomst zullen komen. In deze situatie zullen alle partijen naar alle waarschijnlijkheid dezelfde methode toepassen. In deze situatie is geen sprake van subjectiviteit of niet-routinematigheid.

Ook hier is de toetssteen de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde (artikel 5 ViO). Als de materie in hoge mate specialistisch is en van de verantwoordelijke entiteit redelijkerwijs niet mag worden verwacht dat deze over voldoende kennis beschikt, zal de objectieve derde sneller geneigd zijn te denken dat de keuzes niet door de verantwoordelijke entiteit zelf zijn gemaakt waardoor sprake is van subjectiviteit. Het verbod van artikel 20 ViO is dan van toepassing.

In de situatie dat sprake is van een verbodsbepaling in de ViO waarbij samenloop van dienstverlening niet is toegestaan zal de eindverantwoordelijke accountant de assurance-opdracht mogelijk tussentijds moeten beëindigen. Volgens het ViO-toetsingskader kan de accountant ook artikel 7 ViO toepassen zodra de accountant een overtreding detecteert. Ook zou artikel 15 ViO van toepassing kunnen zijn. In geval van beëindiging van een wettelijke jaarrekeningcontrole alsook de wettelijke voorgeschreven assurance-onderzoeken van de duurzaamheidsrapportering, moet dit ook aan de AFM worden gemeld.

In de Toelichting ViO wordt de impairmentberekening voor materiële vaste activa aangehaald als voorbeeld van subjectiviteit. In deze situatie bepaalt de verantwoordelijke entiteit zelfstandig de uitgangspunten maar zullen de uitkomsten materieel van elkaar kunnen verschillen als deze berekening door meerdere deskundigen wordt uitgevoerd. Voor de impairmentberekening kunnen diverse methoden worden gebruikt die kunnen leiden tot diverse uitkomsten.

#### Stap 4b: Belangenbehartiging

Als een non-assurancedienst materiële invloed op het assurance-object heeft én belangenbehartiging meebrengt, dan is het verboden daarnaast een assurance-opdracht bij de verantwoordelijke entiteit uit te voeren. De Toelichting ViO (Toelichting artikel 20 ViO) beschrijft belangenbehartiging als:

*“Belangenbehartiging is het, namens de verantwoordelijke entiteit, naar derden toe verdedigen, innemen of uitdragen van standpunten, waardoor zodanige vereenzelviging met de belangen van de verantwoordelijke partij plaatsvindt of lijkt plaats te vinden dat hierdoor een onaanvaardbaar risico bestaat dat het oordeel of conclusie over het assurance-object wordt of kan worden beïnvloed.”*

Voorbeelden van belangenbehartiging zijn het optreden namens de verantwoordelijke entiteit in een juridische procedure, het handelen in aandelen van de verantwoordelijke entiteit en het werven van personeel op sleutelposities voor de verantwoordelijke entiteit.

#### Stap 4c: Twijfel verwerkingwijze

Ook wanneer geen sprake is van materiële invloed op het assurance-object, kan onder de ViO toch sprake zijn van een bedreiging. Het kan voorkomen dat de effectiviteit van een advies waarbij sprake is van materiële invloed op het assurance-object afhangt van de verwerkingwijze in het assurance-object. Hieraan ligt het uitgangspunt ten grondslag dat bepaalde vormen van dienstverlening altijd sprake is van zelftoetsing. Het materialiteitscriterium speelt hier geen rol. Artikel 20a ViO bevat daarom een verbod op samenloop van dienstverlening indien er sprake is van een verwerkingwijze in het assurance-object waarbij het assurance-team betwijfelt of deze verwerkingwijze passend is, én sprake is van invloed op het assurance-object.

Als het assurance-team twijfelt of de verwerkingwijze passend is gezien het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel en er is, zoals in Stap 1 bepaald, sprake van invloed op het assurance-object, dan leidt dit tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid waartegen geen passende maatregelen mogelijk zijn. Het verbod van artikel 20a ViO is dan van toepassing. In de situatie dat sprake is van een verbodsbepaling in de ViO waarbij samenloop van dienstverlening niet is toegestaan zal de eindverantwoordelijke accountant de assurance-opdracht mogelijk tussentijds moeten beëindigen. Volgens het ViO-toetsingskader kan de accountant ook artikel 7 ViO toepassen zodra de accountant een overtreding detecteert. Ook zou artikel 15 ViO van toepassing kunnen zijn. In geval van beëindiging van een wettelijke jaarrekeningcontrole alsook de wettelijke voorgeschreven assurance-onderzoeken van de duurzaamheidsrapportering, moet dit ook aan de AFM worden gemeld.

#### Stap 5: Nader bepaalde kring van gebruikers

Als een assurance-opdracht niet onafhankelijk wordt uitgevoerd ten opzichte van het assurance-object of van de verantwoordelijke persoon, kan de gebruiker van het assurance-rapport onvoldoende vertrouwen op de kwaliteit daarvan. Of dit laatste ook geldt als een assurance-opdracht niet eveneens onafhankelijk wordt uitgevoerd van de verantwoordelijke entiteit, hangt af van de doelstelling van de gebruiker.

Bij een samenloop van dienstverlening van een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers en het opstellen van de jaarrekening is het verbod van de artikelen 20 en 20a, eerste lid, van de ViO niet van toepassing, als voldaan is aan de specifieke vereisten gesteld assurance-opdrachten ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers (artikel 3, zevende lid, onderdelen a en b, of artikel 4 ViO). Voorwaarde is wel dat maatregelen zijn of worden genomen die de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht waarborgen tegen de bedreigingen die met de non-assurancedienst gepaard gaan als gevolg van materiële invloed (artikel 19 ViO) en subjectiviteit of een van de andere in artikelen 20 en 20a, tweede lid, genoemde eigenschappen.

Zijn geen maatregelen genomen of zijn deze niet afdoende, dan zal een assurance-opdracht alsnog moeten worden geweigerd of beëindigd (artikel 6, derde lid, aanhef en onderdeel b, ViO)<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Na de eerstvolgende herziening van de ViO zal dit in hoofdstuk 4 of artikel 8 zijn geregeld.



De eindverantwoordelijke accountant zal over het toepassen van dit verlichte regime vooraf moeten overleggen met de gebruikers van het assurance-rapport van buiten de verantwoordelijke entiteit of daaraan verbonden derde(n) als de accountant niet onafhankelijk is van die entiteit en toch gevraagd wordt een assurance-opdracht uit te voeren. Als de accountant op grond van dit overleg besluit de opdracht uit te voeren, zal de nader bepaalde kring van gebruikers van buiten de verantwoordelijke entiteit of daaraan verbonden derde(n) voorafgaand aan de uitvoering van de assurance-opdracht hiermee moeten instemmen. Dit kan alleen als de groep van externe gebruikers dusdanig concreet is dat ieder van de externe gebruikers individueel te identificeren en benaderen is door de opdrachtgever, de verantwoordelijke partij, de eindverantwoordelijke accountant en de accountantseenheid. De eindverantwoordelijke accountant moet in het assurance-dossier vastleggen dat instemming is verleend (artikel 12, onderdelen d en f, ViO). Het wordt aanbevolen om deze instemming schriftelijk te verkrijgen.

## **2.4 De maatregelen die mogelijk zijn om in geval van een bedreiging de onafhankelijkheid te waarborgen**

Voorbeelden van eventuele maatregelen als sprake is van een bedreiging als gevolg van samenloop van dienstverlening zijn:

- het scheiden van teams en verantwoordelijkheden door bijvoorbeeld:
  - het inzetten van specialisten voor de non-assurancedienst die geen onderdeel zijn van het assurance-team;
  - het ter ondersteuning van het assurance-team inzetten van een adviseur of specialist die niet betrokken was bij de non-assurancedienst;
  - de non-assurancedienst laten uitvoeren door een apart team en onder de eindverantwoordelijkheid van een ander dan de eindverantwoordelijke accountant voor de assurance-opdracht;
- de assurance-werkzaamheden die betrekking hebben op de posten of stromen waarop de non-assurancedienst materiële invloed uitoefent door een onafhankelijke kwaliteitsbeoordelaar laten beoordelen;
- de verantwoordelijke entiteit intern een persoon laten aanwijzen die de verantwoordelijkheid draagt voor de implementatie en uitvoering van de adviezen die voortvloeien uit de non-assurancedienst;
- bij fiscale advisering, vooroverleg met de Belastingdienst als dit tenminste resulteert in afstemming en door de Belastingdienst bevestigd wordt.

Als de eindverantwoordelijke accountant de onafhankelijkheid niet kan waarborgen, weigert of beëindigt de accountant de assurance-opdracht. Er zijn, zoals aangegeven, omstandigheden waarbij volgens de ViO altijd sprake is van een verbod om een assurance-opdracht samen met een non-assurancedienst uit te voeren (zie stroomschema).

## **2.5 Vastlegging**

De accountant moet in staat zijn, desgevraagd, naar derden verantwoording af te leggen omtrent de uitkomst van de analyse over geïdentificeerde en beoordeelde bedreigingen voor een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht. Als sprake is van een bedreiging, dient de accountant de getroffen maatregelen vast te leggen.

De eindverantwoordelijke accountant neemt in geval van een bedreiging in ieder geval het volgende in het assurance-dossier op:

- de aard en omvang van elke geïdentificeerde en beoordeelde bedreiging;
- de met betrekking tot die bedreiging genomen maatregel(en);
- de onderbouwde conclusie hoe de getroffen maatregel(en) de onafhankelijke uitvoering waarborgt, respectievelijk waarborgen.

Indien de assurance-opdracht uitgevoerd wordt ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers zal de instemming worden opgenomen in het dossier.

## **2.6 Samenloop van dienstverlening en de natuurlijke adviesfunctie**

Communicatie tussen de eindverantwoordelijke accountant en de verantwoordelijke entiteit is een belangrijk onderdeel van het assurance-proces om tot een oordeel over het assurance-object te kunnen komen. De accountant bepaalt echter zelf hoe de accountant een assurance-opdracht uitvoert. De assurance-werkzaamheden die de accountant op het assurance-object heeft verricht en de deskundigheid waarover de accountant voor deze opdracht moet beschikken, stellen de accountant in staat ook een natuurlijke adviesfunctie te vervullen die ligt op het terrein van het signaleren van zaken die de aandacht van de verantwoordelijke entiteit moeten hebben en het geven van adviezen daaromtrent. Deze signalerings- en adviesfunctie is een logische uitkomst van de werkzaamheden van de accountant bij huishoudingen waar de accountant assurance verleent.

Bij het uitvoeren van de assurance-werkzaamheden kan de accountant immers kennis krijgen van tal van situaties waar verbetering mogelijk of noodzakelijk is, of waar acties kunnen of moeten worden ondernomen om risico's te verkleinen. Het dient het maatschappelijk verkeer deze onder de aandacht te brengen van de verantwoordelijke entiteit, mogelijk vergezeld van een advies tot verbetering. Deze signalerings- en adviesfunctie vormt het natuurlijk complement van de assurance-functie. Hierbij valt te denken aan het signaleren en adviseren omtrent:

- tekortkomingen in de interne en externe verslaggeving of informatievoorziening (zoals ten aanzien van het van toepassing zijnde normenstelsel, de verslaggevingsstandaarden of de toelichtingsvereisten);
- hiaten in het systeem van interne beheersing;
- de integriteit van de gegevensbewerking;
- onvoldoende verzekering van de continuïteit van de gegevensverwerking;
- onvoldoende verzekering van de continuïteit van de organisatie;
- financieringsproblemen, verzekeringsproblemen en dergelijke;
- voorstellen tot correctieboekingen.

Deze signaleringen en adviezen leiden alleen tot een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht, wanneer beslissingen naar aanleiding van gegeven adviezen omtrent de genoemde onderwerpen door de accountant worden genomen en deze beslissingen invloed hebben op het assurance-object (artikel 18 ViO).

Het schrijven en uitbrengen van het accountantsverslag en een management letter wordt, voor zover het gaat om bevindingen uit de assurance-werkzaamheden, beschouwd als een normaal onderdeel van het assurance-proces, respectievelijk behorend bij de natuurlijke adviesfunctie. Verzoeken tot het uitvoeren van mogelijk hieruit volgende (aanvullende) werkzaamheden dienen uiteraard in het licht van de ViO te worden beoordeeld.

## **2.7 Uitwerking voorbeelden samenloop van dienstverlening**

Het is van groot belang dat de accountant beseft dat het onmogelijk is hier een overzicht te geven van wel en niet toegestane combinaties van een assurance-opdracht en een non-assurancedienst. Iedere combinatie die zich voordoet of dreigt voor te doen moet door de eindverantwoordelijke accountant worden beoordeeld aan de hand van de specifieke omstandigheden van de casus. In de volgende sub-paragrafen zal uitgewerkt worden hoe de hiervoor beschreven uitgangspunten uitwerken in de diverse praktijkvoorbeelden.

### **2.7.1 Administratieve dienstverlening**

De verantwoordelijke entiteit is verantwoordelijk voor het opstellen en getrouw weergeven van het assurance-object of de rapportage daaromtrent in overeenstemming met het van toepassing zijnde

normenstelsel. Indien de accountantseenheid administratieve diensten met betrekking tot het assurance-object verleent aan de verantwoordelijke entiteit, kan een bedreiging uit hoofde van zelftoetsing ontstaan. Administratieve dienstverlening kent in de praktijk vele aanduidingen. De formele aanduiding hiervan is niet van belang voor het beoordelen of sprake is van een bedreiging. De inhoud en aard van de uitgevoerde werkzaamheden blijven bepalend en kunnen via het stroomschema in paragraaf [2.3](#) worden gewogen.

Hierna wordt in een subparagraaf [2.7.1.1](#) aandacht besteed aan het opstellen van de jaarrekening als veel voorkomende vorm van administratieve dienstverlening. Daarna is subparagraaf [2.7.1.2](#) toegespitst op de overige vormen van administratieve dienstverlening.

#### 2.7.1.1 Opstellen jaarrekening

##### Stap 1: Heeft de non-assurancedienst invloed op het assurance-object?

In deze subparagraaf gaat het om het opstellen van de jaarrekening als onderdeel van de assurance-opdracht. Met het opstellen van de jaarrekening wordt niet bedoeld de werkzaamheden die samenhangen met Standaard 4410 (samenstellingsopdracht) van de NV COS en waarbij een samenstellingsverklaring wordt afgegeven door de accountant. In de situatie van opstellen van de jaarrekening als onderdeel van de assurance-opdracht bestaat de bedreiging uit het risico van zelftoetsing. Omdat het opstellen van de jaarrekening direct het assurance-object raakt, is het antwoord op de in Stap 1 gestelde vraag 'ja' en dient de accountant over te gaan tot Stap 2.

##### Stap 2a: Wordt deelgenomen aan het besluitvormingsproces?

Er is bijvoorbeeld sprake van betrokkenheid van de eindverantwoordelijke accountant bij het besluitvormingsproces als de accountant aangeeft of bepaalt welke waarderingsgrondslagen gehanteerd (moeten) worden bij het opstellen van de jaarrekening. In deze situatie bestaat er in geval van assurancewerkzaamheden ten aanzien van die jaarrekening een bedreiging als gevolg van zelftoetsing en is op basis van artikel 18 ViO samenloop van dienstverlening niet toegestaan.

In onderstaande voorbeeldsituaties zal in het algemeen wel sprake zijn van deelname aan het besluitvormingsproces:

- in het kader van de non-assurancedienst het administratief verwerken van transacties en journaalposten ten aanzien van die transacties die niet door de verantwoordelijke entiteit zijn geclassificeerd en geaccordeerd;
- de jaarrekening wordt opgesteld aan de hand van de saldibalans afkomstig van de verantwoordelijke entiteit. De saldibalans is niet geaccordeerd en de classificaties ('mappings'), waarderingsgrondslagen en schattingen, alsmede de toelichtingen zijn niet door het management gekozen en aangeleverd.

De accountant gaat na hoe de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde (artikel 5 ViO) tegen de situatie aan zou kijken. In geval van een bedreiging als gevolg van betrokkenheid bij besluitvorming zal de accountant altijd moeten kunnen uitleggen en aantonen aan die derde dat de accountant niet bij de besluitvorming betrokken is geweest. Zijn bijvoorbeeld de hiervoor genoemde transacties of saldibalans niet geaccordeerd door de verantwoordelijke entiteit, dan zal de derde dit kunnen uitleggen als betrokkenheid bij de besluitvorming. De accountant zal dan dus moeten kunnen aantonen dat de bedoelde transacties of saldibalans vooraf werden geaccordeerd door de verantwoordelijke entiteit.

Hieruit blijkt dat het belangrijk is dat de beweringen in het assurance-object afkomstig zijn van en worden onderbouwd door het management van de verantwoordelijke entiteit. De accountant kan, naast of in het kader van een assurance-opdracht, dus niet zelf de beweringen creëren of aanpassen.

Indien wordt deelgenomen aan het besluitvormingsproces, dan is op grond van artikel 18 ViO samenloop van dienstverlening niet toegestaan. Indien de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is bij het besluitvormingsproces, dient de accountant verder te gaan met Stap 2b.

#### Stap 2b: Wordt gerapporteerd aan de met governance belaste personen?

Indien de jaarrekening door de accountant wordt opgesteld, vervolgens wordt gerapporteerd aan de met governance belaste personen namens het management, is sprake van een bedreiging voor de onafhankelijkheid. Dit komt omdat de accountant in dit geval optreedt in een rol die normaal gesproken door het management van de verantwoordelijke entiteit vervuld zou moeten worden, waardoor een onaanvaardbaar risico van zelftoetsing ontstaat.

Indien namens de verantwoordelijke partij gerapporteerd wordt aan de met governance belaste personen, dan is op grond van artikel 18 lid 3 ViO samenloop van dienstverlening niet toegestaan. Indien de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is bij het besluitvormingsproces en niet rapporteert namens het management aan de met governance belaste personen, dient de accountant verder te gaan met Stap 3.

#### Stap 2c:

In het kader van het opstellen van de jaarrekening speelt de Stap 2c (fiscale dienstverlening) gewoonlijk geen rol en deze is daarom hier niet nader toegelicht.

#### Stap 3: Heeft de non-assurancedienst materiële invloed op het assurance-object?

In deze paragraaf hebben wij het over de jaarrekening als assurance-object. Het opstellen van de jaarrekening resulteert in het assurance-object zelf. Daarom heeft deze non-assurancedienst per definitie materiële invloed op het assurance-object. In de situatie van het opstellen van een jaarrekening met gebruikmaking van een geautomatiseerd proces via een rapportgenerator op basis van een volledig door de verantwoordelijke entiteit uitgewerkte kolommenbalans, is dus ook sprake van materiële invloed. Op welke wijze het opstellen gebeurt (rapportgenerator, handmatig etc.) is echter niet relevant. Ook het opstellen van consolidatie-overzichten (inclusief eliminatieposten) en op basis daarvan de jaarrekening opstellen, leidt tot invloed van materiële omvang.

Indien sprake is van materiële invloed, gaat de accountant verder naar Stap 4a. In Stap 4a zal nog beoordeeld moeten worden of sprake is van subjectiviteit of niet-routinematigheid. Als dat niet het geval is, is samenloop van het opstellen met de controle van de jaarrekening op grond van artikel 19 ViO mogelijk, mits maatregelen worden getroffen (zie hierna).

#### Stap 4a: Is bij de non-assurancedienst sprake van subjectiviteit of niet-routinematigheid?

Als de bij het opstellen van de jaarrekening gehanteerde uitgangspunten in belangrijke mate worden ondersteund door algemeen aanvaarde uitgangspunten, wetgeving of jurisprudentie zal minder snel sprake zijn van een subjectief of niet-routinematig karakter. Omdat sprake is van materiële invloed (zie Stap 3) dienen in deze laatste situatie nog wel maatregelen te worden getroffen (terugvallen op artikel 19 ViO). Indien wel sprake is van subjectiviteit of niet-routinematigheid dan is samenloop van dienstverlening niet toegestaan, tenzij sprake is van een nader bepaalde kring van gebruikers en voldaan wordt aan specifieke voorwaarden zoals verwoord in Stap 5.

#### Stappen 4b en 4c:

In het kader van het opstellen van de jaarrekening spelen de Stappen 4b (Belangenbehartiging) en 4c (Twijfel verwerkingswijze) gewoonlijk geen rol en deze zijn daarom hier niet nader toegelicht.

#### Stap 5: Nader bepaalde kring van gebruikers

Bij een samenloop van dienstverlening van een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers en het opstellen van de jaarrekening is het verbod van artikel 20, eerste lid, ViO niet van toepassing, als voldaan is aan de specifieke vereisten gesteld aan assurance-opdrachten ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers (artikel 3, zevende lid, onderdelen a en b, of artikel 4 ViO). Voorwaarde is wel dat maatregelen zijn of worden genomen die de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht waarborgen tegen de bedreigingen die met de non-assurancedienst gepaard gaan als gevolg van materiële invloed (artikel 19 ViO) en subjectiviteit of een van de andere in artikel 20, tweede lid, genoemde eigenschappen. Zijn geen maatregelen genomen of zijn deze niet afdoende, dan zal een assurance-opdracht alsnog moeten worden geweigerd of beëindigd (artikel 6, derde lid, aanhef en onderdeel b, ViO).

Voor een nadere toelichting hierop wordt verwezen naar de toelichting bij Stap 5 in paragraaf [2.3](#) van deze handreiking.

### *Maatregelen*

Maatregelen die moeten worden getroffen indien sprake is van materiële invloed op de jaarrekening (het assurance-object) en geen sprake is van subjectiviteit of niet-routinematigheid, kunnen onder meer zijn:

- gescheiden opdrachtteams onder leiding van verschillende eindverantwoordelijke professionals met verschillende verantwoordelijkheden voor het opstellen van de jaarrekening en het uitvoeren van de assurance-opdracht;
- uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB).

#### *2.7.1.2 Overige administratieve dienstverlening*

##### **Stap 1: Heeft de non-assurancedienst invloed op het assurance-object?**

Voorbeelden van overige administratieve dienstverlening zijn:

- het verzorgen van de salarisadministratie;
- het bijhouden van een activa-register;
- het voeren van de debiteuren- of crediteurenadministratie;
- het doen van boekingen in het systeem van de verantwoordelijke entiteit.

Administratieve dienstverlening kan ook in de vorm van detachering plaatsvinden. In de situatie van administratieve dienstverlening bestaat de bedreiging uit het risico van zelftoetsing. In de praktijk doen zich veel situaties voor waarin de administratieve dienstverlening raakvlakken heeft met het assurance-object. Indien administratieve dienstverlening direct of indirect het assurance-object raakt, is het antwoord op de gestelde vraag 'ja' en volgt logischerwijs Stap 2.

##### **Stap 2a: Wordt deelgenomen aan het besluitvormingsproces?**

Bij het verlenen van een administratieve dienst kunnen beslissingen worden genomen ten behoeve van de verantwoordelijke entiteit of kan op andere wijze worden geparticipeerd in het besluitvormingsproces van de verantwoordelijke entiteit. Dit doet zich bijvoorbeeld voor in de volgende situaties:

- de accountant stelt, op verzoek van de verantwoordelijke entiteit, de balans en resultatenrekening op, op basis van de door de verantwoordelijke entiteit verstrekte saldibalans. De accountant merkt op dat geen voorziening voor de vorderingen op debiteuren is getroffen. Op verzoek van de verantwoordelijke entiteit berekent de accountant de hoogte van de naar de mening van de accountant benodigde voorziening debiteuren en neemt deze op in de door de accountant opgestelde balans en resultatenrekening. Het management van de verantwoordelijke entiteit neemt deze voorziening over zonder vragen of overleg;
- de accountant schrijft de continuïteitsparagraaf in de jaarrekening, in plaats van dat deze door de directie van de verantwoordelijke entiteit wordt opgesteld;

- een netwerkonderdeel van de accountantseenheid voert de personeels- en salarisadministratie van de verantwoordelijke entiteit. Hierbij worden onder meer beoordelingen van werknemers 'vertaald' naar de aan de werknemers toe te kennen beloningen in de vorm van tantièmes en salarisverhogingen. Deze uitkomsten worden via de salarisadministratie verwerkt in de aan de werknemers uit te betalen salarissen en bonussen. Het management van de verantwoordelijke entiteit speelt in dit proces geen rol, deze rol wordt gespeeld door het netwerkonderdeel;
- de accountantseenheid verzorgt de financiële administratie van de verantwoordelijke entiteit en stelt uiteindelijk ook de saldibalans op.

De hiervoor genoemde betrokkenheid bij het besluitvormingsproces heeft tot gevolg dat op grond van artikel 18 van de ViO de samenloop van dienstverlening niet is toegestaan.

Voorbeelden waarbij normaliter geen sprake is van deelname aan het besluitvormingsproces zijn:

- de accountantseenheid verzorgt de salarisadministratie van de verantwoordelijke entiteit aan de hand van door de entiteit aangeleverde data;
- het berekenen van de afschrijving aan de hand van de door de verantwoordelijke entiteit vastgestelde afschrijvingsregels en een door de entiteit verstrekte opgave van de aanwezige activa.

Correcties van afwijkingen of aanpassingen, volgend uit de assurance-opdracht, vallen hier uiteraard niet onder, mits de accountant zich ervan heeft verzekerd dat het management van de verantwoordelijke entiteit de correctie van afwijkingen of aanpassingen heeft begrepen en geaccordeerd.

Mocht de eindverantwoordelijke accountant oordelen dat de accountant buiten de besluitvorming blijft, dan zal de accountant zich wel moeten afvragen of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit ook zo zal zien. Indien de eindverantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is bij het besluitvormingsproces en dat niet de indruk wordt gewekt dat die betrokkenheid er is, dient de accountant verder naar Stap 2b te gaan.

#### Stap 2b: Wordt gerapporteerd aan de met governance belaste personen?

Indien de accountant enige vorm van overige administratieve dienstverlening uitvoert, zoals het opstellen van de balans en resultatenrekening, het schrijven van de continuïteitsparagraaf, het uitvoeren van de personeels- en salarisadministratie, of het verzorgen van de financiële administratie en vervolgens rapporteert over deze aangelegenheden aan de met governance belaste personen namens het management van de verantwoordelijke entiteit, ontstaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid. Dit komt omdat de accountant in deze situatie optreedt in een rol die normaal gesproken door het management van de verantwoordelijke entiteit vervuld zou moeten worden. Hierdoor ontstaat een onaanvaardbaar risico van zelftoetsing.

Indien namens de verantwoordelijke partij gerapporteerd wordt aan de met governance belaste personen, dan is op grond van artikel 18 lid 3 ViO samenloop van dienstverlening niet toegestaan. Indien de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is bij het besluitvormingsproces en niet rapporteert namens het management aan de met governance belaste personen, dient de accountant verder te gaan met Stap 3.

#### Stap 2c:

In het kader van overige administratieve dienstverlening speelt Stap 2c (fiscale dienstverlening) gewoonlijk geen rol en is deze daarom hier niet nader toegelicht.

### Stap 3: Heeft de non-assurancedienst materiële invloed op het assurance-object?

Als de administratieve dienst kwantitatief of kwalitatief belangrijke invloed heeft op informatie die van belang is voor de beslissingen van de gebruiker van het assurance-object, is sprake van materiële invloed. Er hoeft echter niet bij elke vorm van administratieve dienstverlening sprake te zijn van (materiële) invloed op het assurance-object. Voorbeelden zijn:

- het bijhouden van een activa-register zal materiële invloed hebben als het register zijn weerslag krijgt in een voor de jaarrekening als assurance-object materiële post of wanneer de in het register opgenomen activa als onderpand dienen voor bijvoorbeeld een belangrijke financiering;
- het voeren van de projectadministratie van een gesubsidieerd specifiek project hoeft geen materiële invloed te hebben op de jaarrekening van de verantwoordelijke entiteit maar kan wel materiële invloed hebben op het verantwoordingsdocument rondom de subsidie waarbij een assurance-rapport moet worden verstrekt;
- het voeren van de salarisadministratie zal het verstrekken van een assurance-rapport bij een maatschappelijk verslag bijvoorbeeld niet beïnvloeden, tenzij belangrijke HR-informatie in dit maatschappelijk verslag is opgenomen waaraan de salarisadministratie ten grondslag ligt.

Indien geen sprake is van materiële invloed, is samenloop van dienstverlening toegestaan. In geval wel sprake is van materiële invloed, zal in Stap 4a beoordeeld moeten worden of bij de non-assurancedienst sprake is van subjectiviteit of niet-routinematigheid. Als dat laatste niet het geval is, is samenloop van administratieve dienstverlening met de controle van de jaarrekening op grond van artikel 19 ViO mogelijk, mits maatregelen worden getroffen (zie hierna). Is wel sprake is van subjectiviteit of niet-routinematigheid, dan is de in dit voorbeeld beschreven samenloop van dienstverlening niet toegestaan.

### Stap 4a: Is bij de non-assurancedienst sprake van subjectiviteit of niet-routinematigheid?

Voorbeelden van situaties waarbij sprake is van subjectiviteit of niet-routinematigheid zijn:

- wanneer de non-assurancedienst bestaat uit het opstellen van een prognose en het bepalen van het model waarop de prognose is gebaseerd, is het waarschijnlijk dat twee partijen tot een materieel verschillende prognose kunnen komen;
- het voeren van de salarisadministratie van een grote groep werknemers zonder bijzondere salarisposten kan mogelijk als routinematig kwalificeren, terwijl het voeren van de salarisadministratie voor een groep werknemers met vele variabele salariscomponenten en bijvoorbeeld ingewikkelde pensioengrondslagen eerder als niet-routinematig zal kwalificeren.

Uit de voorbeelden blijkt dat de mate waarin door de dienstverlener keuzes moeten worden gemaakt een belangrijke invloed heeft op het subjectieve of niet-routinematige karakter van de non-assurancedienst. Als de gehanteerde uitgangspunten in belangrijke mate worden ondersteund door algemeen aanvaarde uitgangspunten, wetgeving of jurisprudentie zal minder gauw sprake zijn van een subjectief of niet-routinematig karakter.

### Stappen 4b tot en met 5:

In het kader van overige administratieve dienstverlening spelen de Stappen 4b (Belangenbehartiging), 4c (Twijfel verwerkingswijze) en 5 (Assuranceopdracht t.b.v. een nader bepaalde kring van gebruikers) gewoonlijk geen rol en deze zijn daarom hier niet nader toegelicht.

### *Maatregelen*

Maatregelen die moeten worden getroffen indien sprake is van materiële invloed op het assurance-object, terwijl de vragen in Stap 4 ontkennend worden beantwoord, kunnen onder meer zijn:

- gescheiden opdrachtteams onder leiding van verschillende eindverantwoordelijke professionals voor de administratieve dienstverlening en het uitvoeren van de assurance-opdracht;

- uitvoeren van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen (OKB) met specifieke aandacht voor de risico's die voortkomen uit de bedreiging.

## **2.7.2 Fiscale dienstverlening**

Onder fiscale dienstverlening valt een breed scala aan diensten. Hierbij valt te denken aan het verzorgen van belastingaangiften, het opstellen van fiscale berekeningen ten behoeve van een assurance-object, fiscale advisering en ondersteuning bij het oplossen van fiscale geschillen. Soms zullen verschillende van deze werkzaamheden bij dezelfde verantwoordelijke entiteit worden verricht, al dan niet in combinatie.

In veel praktijksituaties heeft fiscale dienstverlening als non-assurancedienst betrekking op (onderdelen) van het assurance-object. Dit zal in veel gevallen de jaarrekening zijn. In sommige situaties zal historische informatie die wordt gebruikt bij fiscale dienstverlening de gecontroleerde jaarrekening zijn en de daaraan ten grondslag liggende informatie.

Het verlenen van fiscale diensten in combinatie met een assurance-opdracht kan leiden tot bedreigingen. Hieronder worden vier veel voorkomende vormen van fiscale dienstverlening nader uitgewerkt.

### *2.7.2.1 Het verzorgen van een belastingaangifte*

#### **Stap 1: Heeft de non-assurancedienst invloed op het assurance-object?**

Het verzorgen van een belastingaangifte is het opstellen van een aangifte in concept ter goedkeuring van en het indienen van die aangifte namens de verantwoordelijke entiteit. Het verzorgen van een belastingaangifte (meestal vennootschapsbelasting) is gebaseerd op historische informatie en bestaat in beginsel uit het analyseren en presenteren van deze informatie op grond van bestaande wetgeving en jurisprudentie. Doorgaans zal er geen invloed zijn op het assurance-object. Is het antwoord op de gestelde vraag echter toch 'ja', dan dient de accountant Stap 2 uit te voeren.

#### **Stap 2a: Wordt deelgenomen aan het besluitvormingsproces?**

Vooropgesteld wordt dat het management van de verantwoordelijke entiteit de verantwoordelijkheid op zich neemt voor de aangifte en voor belangrijke inschattingen die ten behoeve van de aangifte zijn gemaakt. De accountant kan de verantwoordelijke entiteit hierbij ondersteunen. De verantwoordelijke entiteit dient de aangifte zelf in nadat de accountant de verantwoordelijke entiteit heeft ondersteund of geeft de accountant/het accountantskantoor een machtiging om de aangifte in te dienen.

De accountant dient zich te realiseren dat een gebrek aan fiscale kennis bij de verantwoordelijke entiteit meebrengt dat de accountant al snel geacht wordt betrokken te zijn bij het besluitvormingsproces of de accountant wekt dan de indruk bij de besluitvorming betrokken te zijn.

De accountant zal in het geval van een gebrek aan fiscale kennis bij de verantwoordelijke entiteit moeten beoordelen of maatregelen mogelijk zijn om te voorkomen dat de accountant zelf bij het besluitvormingsproces betrokken raakt of lijkt te zijn. De accountant zal zich af moeten vragen hoe de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit zal zien.

In geval van een bedreiging als gevolg van betrokkenheid bij besluitvorming zal de accountant aan die derde altijd moeten kunnen uitleggen en aantonen welke maatregelen de accountant heeft genomen om te voorkomen dat de accountant bij de besluitvorming betrokken werd.

Indien wordt deelgenomen aan het besluitvormingsproces, dan is op grond van artikel 18 ViO samenloop van dienstverlening niet toegestaan. Indien de accountant heeft vastgesteld dat de



accountant niet betrokken is of lijkt te zijn bij het besluitvormingsproces, dient de accountant verder naar Stap 2b te gaan.

### Stap 2b: Wordt gerapporteerd aan de met governance belaste personen?

Indien de accountant in het kader van het verzorgen van een belastingaangifte namens het management van de verantwoordelijke entiteit opstelt en rapporteert aan de met governance belaste personen over aangelegenheden met betrekking tot het assurance-object, ontstaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid.

Een voorbeeld van een situatie waarin de accountant rapporteert aan de met governance belaste personen kan onder andere zijn dat de accountant de fiscale aangifte presenteert aan de raad van commissarissen of auditcommissie namens het management.

Het rapporteren namens de verantwoordelijke entiteit aan de met governance belaste personen valt onder artikel 18 lid 3 ViO en is daarmee niet toegestaan omdat de accountant in functies verkeert waarin invloed op het assurance-object kan worden uitgeoefend (zie ook uitleg bij stap 1).

Indien namens de verantwoordelijke partij gerapporteerd wordt aan de met governance belaste personen, dan is op grond van artikel 18 lid 3 ViO samenloop van dienstverlening niet toegestaan. Indien de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is bij het besluitvormingsproces en niet rapporteert namens het management aan de met governance belaste personen, dient de accountant verder te gaan met Stap 2c.

### Stap 2c: Wordt een fiscale dienst of fiscale transactie voorgesteld waaraan geen pleitbaar standpunt ten grondslag ligt?

De accountant moet ook beoordelen of de door de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk verzorgde belastingaangifte de posities die in de aangifte worden ingenomen een pleitbaar standpunt hebben. Een pleitbaar standpunt is een standpunt dat:

- gebaseerd is op een pleitbare uitleg van het recht; en
- in die zin dat de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte naar objectieve maatstaven gemeten redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze uitleg en daarmee de door de belastingplichtige gedane aangifte juist was.

Indien de verzorgde belastingaangifte geen pleitbaar standpunt heeft, ontstaat een onaanvaardbaar risico van zelftoetsing en belangenbehartiging. In een dergelijk geval is op grond van artikel 18a ViO samenloop van dienstverlening niet toegestaan.

De accountant zal zelfstandig moeten vaststellen dat het pleitbaar standpunt is toegepast bij het fiscaal advies of transactie. De accountant zal zich dus ervan moeten overtuigen dat de betrokken fiscalist een pleitbaar standpunt heeft bij het fiscaal advies of transactie. Dit kan de accountant doen door in een overleg met de betrokken fiscalist de onderbouwing te zien van het pleitbare standpunt en/of door het inschakelen van een andere fiscalist. Ook het beoordelen van het fiscaal dossier behoort tot de mogelijkheden. Een goede vastlegging hiervan is onderdeel van het proces, en als de accountant fiscale stukken (dossierstukken en/of jurisprudentie) gaat beoordelen, moet de accountant zich daarbij ook de vraag stellen of zijn deskundigheid daartoe toereikend is.

Fiscaal adviseurs die aangesloten zijn bij bijvoorbeeld het NOB worden geacht zich aan de 'tax principles' te houden. Dit houdt in dat een ingenomen fiscaal standpunt ten minste pleitbaar moet zijn. De accountant kan echter niet volstaan met verwijzen naar dit lidmaatschap van de adviseur, maar zal zelfstandig moeten vaststellen dat het pleitbaar standpunt is toegepast..

Als de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de verzorgde belastingaangifte een pleitbaar standpunt heeft, kan de accountant verder gaan met Stap 3.

### Stap 3: Heeft de non-assurancedienst materiële invloed op het assurance-object?

In de meeste praktijksituaties zal de aangifte plaatsvinden nadat de controle van de jaarrekening is afgerond. Hierbij gaat het meestal om de aangifte vennootschapsbelasting of inkomstenbelasting. Hieruit volgt dat het verzorgen van de belastingaangifte (= de non-assurancedienst) niet resulteert in het gehele assurance-object of in een materieel onderdeel van het assurance-object.

Hierdoor levert het verzorgen van de belastingaangifte in combinatie met het uitvoeren van de controle van de jaarrekening gewoonlijk geen bedreiging op voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht, omdat de belastingaangifte niet resulteert in (een materieel post van) de jaarrekening.

Het reageren op door de Belastingdienst gestelde aanvullende vragen of verzoeken om aanvullende informatie leidt doorgaans niet tot een bedreiging, voor zover dit zich beperkt tot het enkele doorgeven van antwoorden of informatie die van de verantwoordelijke entiteit afkomstig zijn.

Deze paragraaf heeft ook betrekking op het verzorgen van een suppletieaangifte, gesteld dat de correcties uit de administratie van de verantwoordelijke partij volgen.

Indien geen sprake is van materiële invloed, is samenloop van dienstverlening toegestaan. In geval wel sprake is van materiële invloed, zal in Stap 4 beoordeeld moeten worden of bij de non-assurancedienst sprake is van subjectiviteit of niet-routinematigheid. Als dat niet het geval is, is samenloop van het verzorgen van de fiscale aangifte met het uitvoeren van de assurance-opdracht op grond van artikel 19 ViO mogelijk, mits maatregelen worden getroffen (zie hierna).

### Stap 4a: Is bij non-assurancedienst sprake van subjectiviteit of niet-routinematigheid?

Als de gehanteerde uitgangspunten die in de aangifte worden gehanteerd in belangrijke mate worden ondersteund door algemeen aanvaarde uitgangspunten, wetgeving of jurisprudentie, dan zal minder gauw sprake zal zijn van een subjectief of niet-routinematig karakter van de aangifte. Indien wel sprake is van subjectiviteit of niet-routinematigheid dan is de samenloop niet toegestaan.

### Stappen 4b tot en met 5:

In het kader van het verzorgen van de belastingaangifte spelen de Stappen 4b (Belangenbehartiging), 4c (Twijfel verwerkingwijze) en 5 (Assuranceopdracht t.b.v. een nader bepaalde kring van gebruikers) gewoonlijk geen rol en deze zijn daarom hier niet nader toegelicht.

### *Maatregelen*

Bij Stap 3 is aangegeven dat in meest voorkomende gevallen bij het verzorgen van een belastingaangifte geen sprake zal zijn van materiële invloed. Om deze reden zal het niet nodig zijn maatregelen te treffen.

Indien op basis van de voorgaande stappen wel maatregelen getroffen moeten worden, dan zouden dit onder meer de volgende maatregelen kunnen zijn:

- gescheiden opdrachtteams onder leiding van verschillende eindverantwoordelijke professionals met verschillende verantwoordelijkheden voor het verzorgen van de fiscale aangifte en het uitvoeren van de assurance-opdracht;
- uitvoeren van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen (OKB) met specifieke aandacht voor de risico's die voortkomen uit de bedreiging.

### 2.7.2.2 *Het opstellen van fiscale berekeningen*

#### Stap 1: Heeft de non-assurancedienst invloed op het assurance-object?

Het opstellen van fiscale berekeningen ten behoeve van een assurance-object kan leiden tot een bedreiging als gevolg van zelftoetsing.

Voorbeelden van fiscale berekeningen zijn:

- berekening van de acute en latente posities vennootschapsbelasting in de jaarrekening;
- berekening van de suppletie omzetbelasting;
- berekening van de af te dragen loonheffing en sociale lasten.

De berekeningen (=non-assurancedienst) kunnen betrekking hebben op (onderdelen van) het assurance-object. In de praktijk kan het assurance-object de jaarrekening zijn. Indien de non-assurancedienst betrekking heeft op het assurance-object, dient de accountant Stap 2 uit te voeren.

#### Stap 2a: Wordt deelgenomen aan het besluitvormingsproces?

De accountant blijft buiten het besluitvormingsproces als de verantwoordelijke entiteit expliciet de verantwoordelijkheid neemt voor het vooraf vaststellen van de variabelen en de uitgangspunten waarop de fiscale berekeningen zullen zijn gebaseerd (toets aan artikel 18 ViO; zie ook paragraaf [2.3](#) van deze handreiking, toelichting bij Stap 2). Hierbij gaat de accountant tevens na hoe de derde bedoeld in artikel 5 ViO dit ziet.

#### Stap 2b: Wordt gerapporteerd aan de met governance belaste personen?

Indien de accountant in het kader van het opstellen van fiscale berekeningen namens het management van de verantwoordelijke entiteit rapporteert aan de met governance belaste personen over aangelegenheden met betrekking tot het assurance-object, ontstaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid. Dit komt omdat de accountant in dit geval optreedt in een rol die normaal gesproken door het management van de verantwoordelijke entiteit vervuld zou moeten worden, waardoor een onaanvaardbaar risico van zelftoetsing ontstaat.

Voorbeelden van situaties waarin de accountant rapporteert aan de met governance belaste personen zijn onder andere dat de accountant de uitkomsten van de fiscale berekeningen presenteert aan de raad van commissarissen of auditcommissie namens het management.

Het rapporteren namens de verantwoordelijke entiteit aan de met governance belaste personen valt onder artikel 18 lid 3 ViO en is daarmee niet toegestaan omdat de accountant in functies verkeert waarin invloed op het assurance-object kan worden uitgeoefend.

Indien namens de verantwoordelijke partij gerapporteerd wordt aan de met governance belaste personen, dan is op grond van artikel 18 ViO samenloop van dienstverlening niet toegestaan. Indien de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is bij het besluitvormingsproces en niet rapporteert namens het management aan de met governance belaste personen, dient de accountant verder te gaan met Stap 2c.

#### Stap 2c: Wordt een fiscale dienst of fiscale transactie voorgesteld waaraan geen pleitbaar standpunt ten grondslag ligt?

De accountant moet ook beoordelen of de door de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk verzorgde fiscale berekening een pleitbaar standpunt heeft. Een pleitbaar standpunt is een standpunt dat:

- gebaseerd is op een pleitbare uitleg van het recht; en

- in die zin dat de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte naar objectieve maatstaven gemeten redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze uitleg en daarmee de door de belastingplichtige gedane aangifte juist was.

Indien de opgestelde fiscale berekening geen pleitbaar standpunt heeft, ontstaat een onaanvaardbaar risico van zelftoetsing en belangenbehartiging. In een dergelijk geval is op grond van artikel 18a ViO samenloop van dienstverlening niet toegestaan.

De accountant zal zelfstandig moeten vaststellen dat het pleitbaar standpunt is toegepast bij het fiscaal advies of transactie. De accountant zal zich dus ervan moeten overtuigen dat de betrokken fiscalist een pleitbaar standpunt heeft bij het fiscaal advies of transactie. Dit kan de accountant doen door in een overleg met de betrokken fiscalist de onderbouwing te zien van het pleitbare standpunt en/of door het inschakelen van een andere fiscalist. Ook het beoordelen van het fiscaal dossier behoort tot de mogelijkheden. Een goede vastlegging hiervan is onderdeel van het proces, en als de accountant fiscale stukken (dossierstukken en/of jurisprudentie) gaat beoordelen, moet de accountant zich daarbij ook de vraag stellen of zijn deskundigheid daartoe toereikend is.

Fiscaal adviseurs die aangesloten zijn bij bijvoorbeeld het NOB worden geacht zich aan de 'tax principles' te houden. Dit houdt in dat een ingenomen fiscaal standpunt ten minste pleitbaar moet zijn. De accountant kan echter niet volstaan met verwijzen naar dit lidmaatschap van de adviseur, maar zal zelfstandig moeten vaststellen dat het pleitbaar standpunt is toegepast.

Als de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de verzorgde fiscale berekening een pleitbaar standpunt heeft, kan de accountant verder gaan met Stap 3.

### Stap 3: Heeft de non-assurancedienst materiële invloed op het assurance-object?

De berekening van de fiscale positie in de jaarrekening heeft invloed op de jaarrekening. De fiscale positie kan een belangrijke post voor gebruikers van de jaarrekening zijn en er zal in dat geval sprake zijn van kwantitatief of kwalitatief materiële invloed. Hierbij kan het gaan om elke vorm van belasting, zoals de loonbelasting, omzetbelasting of vennootschapsbelasting. De fiscale positie vormt een onderdeel van de post belastingen in de jaarrekening. Indien de post belastingen een materiële post is binnen de jaarrekening als assurance-object, dan is sprake van materiële invloed. Indien geen sprake is van materiële invloed, is samenloop van dienstverlening toegestaan. Is wel sprake van materiële invloed, dan zal in Stap 4a nog beoordeeld moeten worden of *bij de non-assurancedienst* sprake is van subjectiviteit of niet-routinematigheid. Als dat niet het geval is, is samenloop van het opstellen van fiscale berekeningen met de controle van de jaarrekening op grond van artikel 19 ViO alleen mogelijk als maatregelen worden getroffen (zie hierna).

### Stap 4a: Is bij de non-assurancedienst sprake van subjectiviteit of niet-routinematigheid?

De subjectiviteit van de fiscale berekening zal mede afhangen van de fiscale wetgeving die aan de berekening ten grondslag ligt en de specifieke omstandigheden die voor de verantwoordelijke entiteit gelden. We merken op dat de uitgangspunten die ten grondslag liggen aan de fiscale berekening door de verantwoordelijke entiteit zijn bepaald (dit is beoordeeld bij Stap 2).

Toch kunnen de uitkomsten van de berekeningen verschillen als gevolg van bijvoorbeeld interpretatie van de regelgeving. Voorbeelden hiervan zijn:

- een berekening die uitgaat van een interpretatie die in de fiscale literatuur onderwerp van discussie is, zal eerder als subjectief worden aangemerkt dan een berekening waaraan een ruling met de Belastingdienst ten grondslag ligt;
- bij fiscale wetgeving die reeds lange tijd ongewijzigd is met duidelijke jurisprudentie zal minder gauw sprake zijn van subjectiviteit dan bij nieuw ingevoerde belastingregels;
- een berekening die is opgesteld op basis van duidelijke regelgeving, tarieven en percentages zal niet snel als subjectief worden betiteld;

- de inschatting van het deel van het verrekenbaar verlies dat wordt aangesproken of de keuze of en tegen welke disconteringsvoet de vordering contant moet worden gemaakt (in het licht van de berekening van een latente VPB-vordering) zal snel als subjectief worden aangemerkt.

Indien de berekening uit meerdere delen bestaat, is het van belang om te beoordelen of het subjectieve deel van de berekening materiële invloed heeft op de totale uitkomst van de berekening. Als dit niet het geval is en er is verder geen sprake van subjectiviteit, kan geconcludeerd worden dat voor wat betreft de totale berekening geen sprake is van subjectiviteit als bedoeld in artikel 20, eerste lid, van de ViO. Indien wel sprake is van subjectiviteit of niet-routinematigheid dan is samenloop niet toegestaan.

#### Stappen 4b tot en met 5:

In het kader van het opstellen van fiscale berekeningen spelen de Stappen 4b ( Belangenbehartiging), 4c (Twijfel verwerkingwijze) en 5 (Assuranceopdracht t.b.v. een nader bepaalde kring van gebruikers) gewoonlijk geen rol en deze zijn daarom hier niet nader toegelicht.

#### Maatregelen

Maatregelen die moeten worden getroffen indien sprake is van materiële invloed op het assurance-object, terwijl de vragen in Stap 4 ontkennend worden beantwoord, kunnen onder meer zijn:

- gescheiden opdrachtteams onder leiding van verschillende eindverantwoordelijke professionals voor het opstellen van de fiscale berekeningen en het uitvoeren van de assurance-opdracht;
- uitvoeren van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen (OKB) met specifieke aandacht voor de risico's die voortkomen uit de bedreiging.

#### 2.7.2.3 Fiscale advisering

##### Stap 1: Heeft de non-assurancedienst invloed op het assurance-object?

Het geven van fiscaal advies kan leiden tot een bedreiging als gevolg van zelftoetsing. Voorbeelden van fiscale advisering zijn het adviseren:

- over de wijze waarop de verantwoordelijke entiteit haar activiteiten op een fiscaal effectieve manier kan organiseren;
- over de fiscale verwerking van transacties die reeds hebben plaatsgevonden;
- over veranderingen die de verantwoordelijke entiteit moet of kan doorvoeren naar aanleiding van nieuwe of gewijzigde belastingwetgeving;
- over transfer pricing; of
- over fiscale vestiging.

De advisering (=non-assurancedienst) heeft in de meest voorkomende praktijksituaties betrekking op (onderdelen van) het assurance-object. Dit zal in de meeste gevallen de jaarrekening zijn en om deze reden is dit ook zo uitgewerkt in deze subparagraaf.

Indien het antwoord op de bovengenoemde vraag positief is dan en volgt logischerwijs Stap 2.

##### Stap 2a: Wordt deelgenomen aan het besluitvormingsproces?

De accountant kan het advies voorleggen en toelichten in de vorm van een aantal opties (een range aan mogelijkheden) waaruit de verantwoordelijke entiteit geacht wordt de eigen keuze te maken. Er kan bijvoorbeeld sprake zijn van een advies omtrent de belastingberekening in het kader van de fiscale positie in de jaarrekening. De vraag is in hoeverre de verantwoordelijke entiteit daadwerkelijk een eigen keuze maakt. Dit is voor een groot deel afhankelijk van het begrip omtrent de materie de verantwoordelijke entiteit (zie Hoofdstuk 2.3, toelichting Stap 2). Als de accountantseenheid, na gedegen evaluatie, tot de conclusie komt dat door het geven van het gevraagde fiscaal advies geen

bedreiging ontstaat, dan zal dit advies in beginsel geen beletsel vormen om daaropvolgende vragen van de verantwoordelijke entiteit of bijvoorbeeld de Belastingdienst te beantwoorden. Indien de accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is, of lijkt te zijn, bij het besluitvormingsproces, dient de accountant verder naar Stap 2b te gaan.

#### Stap 2b: Wordt gerapporteerd aan de met governance belaste personen?

Indien de accountant in het kader van het fiscale advies namens het management van de verantwoordelijke entiteit rapporteert aan de met governance belaste personen over aangelegenheden met betrekking tot het assurance-object, ontstaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid. Dit komt doordat de accountant dan een rol vervult die normaliter door het management van de verantwoordelijke entiteit vervuld zou moeten worden, waardoor een onaanvaardbaar risico van zelftoetsing en belangenbehartiging ontstaat.

Voorbeelden van situaties waarin de accountant rapporteert aan de met governance belaste personen zijn onder andere dat de accountant de uitkomsten van het fiscale advies presenteert aan de raad van commissarissen of auditcommissie namens het management.

Het rapporteren namens de verantwoordelijke entiteit aan de met governance belaste personen valt onder artikel 18 lid 3 ViO en is daarmee niet toegestaan, omdat de accountant in functies verkeert waarin invloed op het assurance-object kan worden uitgeoefend.

Indien namens de verantwoordelijke partij gerapporteerd wordt aan de met governance belaste personen, dan is op grond van artikel 18 ViO samenloop van dienstverlening niet toegestaan.

Indien de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is bij het besluitvormingsproces en niet rapporteert namens het management aan de met governance belaste personen, dient de accountant verder te gaan met Stap 2c.

#### Stap 2c: Wordt een fiscale dienst of fiscale transactie voorgesteld waaraan geen pleitbaar standpunt ten grondslag ligt?

De accountant moet ook beoordelen of het fiscale advies gebaseerd is op een pleitbaar standpunt.

Een pleitbaar standpunt is een standpunt dat:

- gebaseerd is op een pleitbare uitleg van het recht; en
- in die zin dat de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte naar objectieve maatstaven gemeten redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze uitleg en daarmee de door de belastingplichtige gedane aangifte juist was.

Indien het fiscale advies geen pleitbaar standpunt heeft, ontstaat een onaanvaardbaar risico van zelftoetsing en belangenbehartiging. In een dergelijk geval is op grond van artikel 18a ViO samenloop van dienstverlening niet toegestaan.

De accountant zal zelfstandig moeten vaststellen dat het pleitbaar standpunt is toegepast bij het fiscaal advies of transactie. De accountant zal zich dus ervan moeten overtuigen dat de betrokken fiscalist een pleitbaar standpunt heeft bij het fiscaal advies of transactie. Dit kan de accountant doen door in een overleg met de betrokken fiscalist de onderbouwing te zien van het pleitbare standpunt en/of door het inschakelen van een andere fiscalist. Ook het beoordelen van het fiscaal dossier behoort tot de mogelijkheden. Een goede vastlegging hiervan is onderdeel van het proces, en als de accountant fiscale stukken (dossierstukken en/of jurisprudentie) gaat beoordelen, moet de accountant zich daarbij ook de vraag stellen of zijn deskundigheid daartoe toereikend is.

Fiscaal adviseurs die aangesloten zijn bij bijvoorbeeld het NOB worden geacht zich aan de 'tax principles' te houden. Dit houdt in dat een ingenomen fiscaal standpunt ten minste pleitbaar moet zijn.

De accountant kan echter niet volstaan met verwijzen naar dit lidmaatschap van de adviseur, maar zal zelfstandig moeten vaststellen dat het pleitbaar standpunt is toegepast. Indien de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat het fiscale advies gebaseerd is op een pleitbaar standpunt, kan de accountant verder gaan met Stap 3.

### Stap 3: Heeft de non-assurancedienst materiële invloed op het assurance-object?

Een fiscaal advies heeft invloed op het assurance-object (jaarrekening), als het advies (uiteindelijk) de weerslag vindt in het assurance-object. Als het advies kwantitatief of kwalitatief zodanige invloed heeft, of kan hebben op het assurance-object dat redelijkerwijs kan worden verwacht dat dit de beslissingen van de gebruiker van de jaarrekening beïnvloedt of kan beïnvloeden, is in beginsel sprake van materiële invloed (Zie Par. 2.3 van deze handreiking, toelichting bij Stap 3). Bijvoorbeeld indien de accountant adviseert omtrent de aftrekbaarheid van de rente van een lening en de aftrekbare rente is een materiële post in de jaarrekening, dan is sprake van materiële invloed.

Andere voorbeelden van materiële invloed op het assurance-object (jaarrekening) zijn een advies over de toepassing van de verleggingsregeling BTW die een materiële af te dragen BTW-positie in de jaarrekening beïnvloedt of advisering over de afdracht sociale lasten die van invloed is op de in een opgave inleenpersoneel opgenomen loonsom.

Indien geen sprake is van materiële invloed, zal in stap 4c nog beoordeeld moeten worden of sprake is van twijfel over de verwerkingswijze. Is dat niet het geval, dan is samenloop van dienstverlening toegestaan op grond van artikel 20a ViO. In geval wel sprake is van materiële invloed, zal in Stap 4 nog beoordeeld moeten worden of sprake is van subjectiviteit of niet-routinematigheid (Stap 4a) of twijfel verwerkingswijze (Stap 4c). Als dat niet het geval is, is samenloop van de fiscale advisering met het uitvoeren van de assurance-opdracht op grond van artikel 19 ViO mogelijk mits maatregelen worden getroffen (zie hierna).

### Stap 4a: Is bij de non-assurancedienst sprake van subjectiviteit of niet-routinematigheid?

Een fiscaal advies dat duidelijk ondersteund wordt door fiscale wetgeving, wetsgeschiedenis, literatuur, jurisprudentie of waarover afstemming met de Belastingdienst plaatsvindt (vooroverleg) of heeft plaatsgevonden, kwalificeert in beginsel niet als subjectief of niet-routinematig. We merken op dat de keuze die ten grondslag liggen aan de fiscale advisering door de verantwoordelijke entiteit zijn bepaald (zie Stap 2). Toch kunnen de uitkomsten binnen de advisering verschillen als gevolg van bijvoorbeeld interpretatie van de regelgeving. Wanneer de toepassing of interpretatie van fiscale wetgeving meer dan verwaarloosbaar onderhevig is aan oordeelsvorming van de adviseur, zal eerder sprake zijn van een niet-routinematig of subjectief advies. Indien wel sprake is van subjectiviteit of niet-routinematigheid dan is samenloop op grond van artikel 20 ViO niet toegestaan.

### Stap 4c: Twijfel verwerkingswijze

Het kan voorkomen dat de in een fiscaal advies voorgeschreven verwerkingswijze kracht wordt bijgezet door een bepaalde verwerkingswijze in het assurance-object (jaarrekening).

Als het assurance-team twijfelt of de geadviseerde verwerkingswijze kan worden gehanteerd in het assurance-object, bijvoorbeeld omdat dit niet past binnen het voor de jaarrekening geldende verslaggevingsstelsel, kan druk ontstaan op de eindverantwoordelijk accountant om deze verwerkingswijze toch te accepteren. Als de fiscaal adviseur bijvoorbeeld adviseert een vordering fiscaal op nihil te waarderen zal het als volwaardig beschouwen van diezelfde vordering in de jaarrekening afbreuk kunnen doen aan het acceptatievermogen van de inspecteur. Deze zal mogelijk minder genegen zijn om akkoord te gaan met de door de fiscaal adviseur voorgestelde verwerkingswijze. De druk die op de accountant kan worden uitgeoefend vormt een bedreiging voor de onafhankelijkheid die niet kan worden weggenomen door een maatregel. Samenloop is dan op grond van artikel 20a ViO niet toegestaan.

### Stappen 4b en 5:

In het kader van fiscale advisering spelen de Stappen 4b (Belangenbehartiging) en 5 (Assuranceopdracht t.b.v. een nader bepaalde kring van gebruikers) gewoonlijk geen rol en deze zijn daarom hier niet nader toegelicht.

### **Maatregelen**

Maatregelen die moeten worden getroffen indien sprake is van (materiële) invloed op het assurance-object (jaarrekening), terwijl de vragen in Stap 4 ontkennend worden beantwoord, kunnen onder meer zijn:

- gescheiden opdrachtteams onder leiding van verschillende eindverantwoordelijke professionals voor de fiscale advisering en het uitvoeren van de assurance-opdracht;
- uitvoeren van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) met specifieke aandacht voor de risico's die voortkomen uit de bedreiging.

#### 2.7.2.4 *Bijstand in een fiscale procedure*

##### Stap 1: Heeft de non-assurancedienst invloed op het assurance-object?

Een bedreiging uit hoofde van belangenbehartiging of zelftoetsing kan ontstaan als de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk een verantwoordelijke entiteit bijstaat in het oplossen van een fiscaal geschil. Indien het verlenen van bijstand in een fiscale procedure (=non-assurancedienst) betrekking heeft op (onderdelen van) het assurance-object, is het antwoord op de gestelde vraag 'ja' en volgt logischerwijs Stap 2.

##### Stap 2a: Wordt deelgenomen aan het besluitvormingsproces?

De accountant kan in geval van bijstand in een fiscale procedure de procesopstelling en de mogelijke in te nemen standpunten voorleggen en toelichten in de vorm van een aantal opties (een range aan mogelijkheden) waaruit de verantwoordelijke entiteit geacht wordt de eigen keuze te maken. De vraag is in hoeverre de verantwoordelijke entiteit daadwerkelijk een eigen keuze maakt. Dit is voor een groot deel afhankelijk van het begrip van de verantwoordelijke entiteit.

De accountant zal zich te allen tijde moeten afvragen hoe de derde bedoeld in artikel 5 ViO hier tegenaan zal kijken. In geval van een bedreiging als gevolg van betrokkenheid bij besluitvorming zal de accountant altijd moeten kunnen uitleggen en aantonen aan die derde welke maatregelen de accountant heeft genomen om te voorkomen dat de accountant bij de besluitvorming betrokken werd.

Indien wordt deelgenomen aan het besluitvormingsproces, dan is op grond van artikel 18 ViO samenloop van dienstverlening niet toegestaan. Indien de accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is, of lijkt te zijn, bij het besluitvormingsproces, dient de accountant verder naar Stap 2b te gaan.

##### Stap 2b: Wordt gerapporteerd aan de met governance belaste personen?

Indien de accountant in het kader van de bijstand in een fiscale procedure namens het management van de verantwoordelijke entiteit rapporteert aan de met governance belaste personen over aangelegenheden met betrekking tot het assurance-object, ontstaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid. Dit komt doordat de accountant in dit geval een rol vervult die normaliter door het management van de verantwoordelijke entiteit vervuld zou moeten worden, waardoor een onaanvaardbaar risico van zelftoetsing en belangenbehartiging ontstaat.

Voorbeelden van situaties waarin de accountant rapporteert aan de met governance belaste personen zijn onder andere dat de accountant de uitkomsten van de fiscale procedure presenteert aan de raad van commissarissen of auditcommissie namens het management.



Het rapporteren namens de verantwoordelijke entiteit aan de met governance belaste personen valt onder artikel 18 lid 3 ViO en is daarmee niet toegestaan, omdat de accountant in functies verkeert waarin invloed op het assurance-object kan worden uitgeoefend.

Indien namens de verantwoordelijke entiteit gerapporteerd wordt aan de met governance belaste personen, dan is op grond van artikel 18 ViO samenloop van dienstverlening niet toegestaan.

Indien de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is bij het besluitvormingsproces en niet rapporteert namens het management aan de met governance belaste personen, dient de accountant verder te gaan met Stap 2c.

### Stap 2c: Wordt een fiscale dienst of fiscale transactie voorgesteld waaraan geen pleitbaar standpunt ten grondslag ligt?

De accountant moet ook nagaan of de bijstand in de fiscale procedure gebaseerd is op een pleitbaar standpunt. Een pleitbaar standpunt is een standpunt dat:

- gebaseerd is op een pleitbare uitleg van het recht; en
- in die zin dat de belastingplichtige ten tijde van het geven van de bijstand naar objectieve maatstaven gemeten redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze uitleg juist was.

Een pleitbaar standpunt ontstaat als er op het moment van het geven van de bijstand aan de hand van bijvoorbeeld de rechtsbronnen, jurisprudentie, literatuur en gewoonterecht die de belastingrechter gebruikt om diens beslissing over het belastinggeschil te nemen, verschillende interpretaties of toepassingen van het recht mogelijk zijn. In dit geval mogen dergelijke standpunten worden ingenomen, omdat de interpretatiewijze algemeen geaccepteerd is.

Indien de bijstand in de fiscale procedure niet gebaseerd is op een pleitbaar standpunt, ontstaat een onaanvaardbaar risico van zelftoetsing en belangenbehartiging. In een dergelijk geval is op grond van artikel 18a ViO samenloop van dienstverlening niet toegestaan.

De accountant zal zelfstandig moeten vaststellen dat het pleitbaar standpunt is toegepast bij het fiscaal advies of transactie. De accountant zal zich dus ervan moeten overtuigen dat de betrokken fiscalist een pleitbaar standpunt heeft bij het fiscaal advies of transactie. Dit kan de accountant doen door in een overleg met de betrokken fiscalist de onderbouwing te zien van het pleitbare standpunt en/of door het inschakelen van een andere fiscalist. Ook het beoordelen van het fiscaal dossier behoort tot de mogelijkheden. Een goede vastlegging hiervan is onderdeel van het proces, en als de accountant fiscale stukken (dossierstukken en/of jurisprudentie) gaat beoordelen, moet de accountant zich daarbij ook de vraag stellen of zijn deskundigheid daartoe toereikend is.

Fiscaal adviseurs die aangesloten zijn bij bijvoorbeeld het NOB worden geacht zich aan de 'tax principles' te houden. Dit houdt in dat een ingenomen fiscaal standpunt ten minste pleitbaar moet zijn. De accountant kan echter niet volstaan met verwijzen naar dit lidmaatschap van de adviseur, maar zal zelfstandig moeten vaststellen dat het pleitbaar standpunt is toegepast.

Indien de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de bijstand in de fiscale procedure gebaseerd is op een pleitbaar standpunt, kan de accountant verder gaan met Stap 3.

### Stap 3: Heeft de non-assurancedienst materiële invloed op het assurance-object?

Of sprake is van een bedreiging hangt af van de invloed die het geschil heeft of kan hebben op het assurance-object. Hierbij zijn de bedragen die met de procedure gemoeid zijn en de mogelijke wijzigingen die op basis van de definitieve uitspraak in de posten, stromen en toelichting van het assurance-object zullen worden aangebracht, relevante elementen. Als de mogelijke invloed van het geschil zodanig is dat gebruikers van het assurance-object daardoor een andere beslissing zouden kunnen nemen dan wanneer geen sprake zou zijn van dit fiscaal geschil, heeft het verlenen van procesbijstand materiële invloed.

Indien voordat de eindverantwoordelijke accountant het assurance-rapport verstrekt sprake is van een definitieve uitspraak omtrent het geschil en geen beroep meer mogelijk is, zal geen sprake meer zijn van materiële invloed op het assurance-object.

Indien geen sprake is van materiële invloed, is samenloop van dienstverlening toegestaan. In geval wel sprake is van materiële invloed, zal in Stap 4b nog beoordeeld moeten worden of sprake is van belangenbehartiging. Als dat laatste niet het geval is, is samenloop van bijstand in een fiscale procedure met het uitvoeren van de assurance-opdracht op grond van artikel 19 ViO mogelijk, mits maatregelen worden getroffen (zie hierna).

#### Stap 4b: Is bij de non-assurancedienst sprake van belangenbehartiging?

In het kader van de ViO is sprake van belangenbehartiging, indien door de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk namens de verantwoordelijke entiteit naar derden toe standpunten worden verdedigd, ingenomen of uitgedragen. Indien een zodanige vereenzelving met de belangen van de verantwoordelijke entiteit plaatsvindt of lijkt plaats te vinden dat het oordeel of de conclusie over het assurance-object wordt of kan worden beïnvloed, is sprake van een bedreiging uit hoofde van belangenbehartiging. Of sprake is van een dergelijke bedreiging hangt af van factoren als:

- of de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk het advies heeft gegeven dat onderwerp van geschil is;
- in hoeverre het onderwerp van geschil ondersteund wordt door wet- en regelgeving of jurisprudentie.

Of belangenbehartiging in de bezwaarfase voor de Belastingdienst een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht vormt en wat de consequentie daarvan is, moet worden bepaald aan de hand van de artikelen 18 en 19 ViO.

Als een geschil tussen de verantwoordelijke entiteit en de Belastingdienst eenmaal ter beoordeling van de rechterlijke macht is en (een persoon verbonden aan) de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk staat de verantwoordelijke entiteit daarin bij, is sprake van belangenbehartiging in de zin van artikel 20 van de ViO. Onder bijstaan wordt hier verstaan het namens de verantwoordelijke entiteit verdedigen en innemen van standpunten voor de rechterlijke macht. De rechterlijke macht wordt hierbij als derde beschouwd. Hierbij is niet relevant of sprake is van een besloten of openbare zitting.

Onder belangenbehartiging valt niet het beantwoorden van verzoeken om informatie, het verlenen van feitelijke verantwoording over het uitgevoerde werk of het assisteren van de verantwoordelijke entiteit bij het analyseren van het dispuut. Indien sprake is van belangenbehartiging dan is samenloop niet toegestaan.

#### Stappen 4a, 4c en 5

In het kader van bijstand in een fiscale procedure spelen de Stappen 4a (subjectief en niet-routinematig), 4c (Twijfel verwerkingswijze) en 5 (Assuranceopdracht t.b.v. een nader bepaalde kring van gebruikers) gewoonlijk geen rol en deze zijn daarom hier niet nader toegelicht.

#### *Maatregelen*

Maatregelen die moeten worden getroffen indien sprake is van materiële invloed op het assurance-object, terwijl de vragen in Stap 4 ontkennend worden beantwoord, kunnen onder meer zijn:

- de bijstand laten verlenen door professionals die geen lid zijn van het assurance-team;
- een fiscaal professional die niet betrokken was bij de belangenbehartiging ondersteuning laten leveren aan het assurance-team;

- het assurance-team advies laten inwinnen bij een fiscaal professional van buiten de accountantseenheid en het netwerk;
- uitvoeren van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) met specifieke aandacht voor de risico's die voortkomen uit de bedreiging.

### **2.7.3 Ontwerp en implementatie van een informatiesysteem**

#### Stap 1: Heeft de non-assurancedienst invloed op het assurance-object?

Deze paragraaf heeft betrekking op informatiesystemen die invloed kunnen hebben op het assurance-object (financiële en/of niet-financiële informatie). In de meeste praktijksituaties zal het assurance-object de jaarrekening zijn.

Dienstverlening met betrekking tot een informatiesysteem heeft onder andere betrekking op het ontwerp en de implementatie van hardware- en software-systemen. Voorbeelden van non-assurancediensten met betrekking tot informatiesystemen zijn:

- personeel en kennis beschikbaar stellen aan een binnen de entiteit opgerichte taskforce voor ontwerp of implementatie;
- inrichting en implementatie van het boekhoudpakket;
- ontwerp van een rapportgenerator voor managementinformatie;
- het adviseren over de implementatie van een nieuw softwarepakket;
- ondersteuning bij het ontwerpen van een interface tussen de voorraadadministratie en de financiële administratie.

Indien de uitkomsten van deze voorbeelden informatie genereren die in het assurance-object worden verwerkt kan deze vorm van dienstverlening leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht als gevolg van zelftoetsing. Het antwoord op bovengenoemde vraag is dan positief en volgt logischerwijs Stap 2.

#### Stap 2a: Wordt deelgenomen aan het besluitvormingsproces?

Bij het ontwerpen of implementeren van een informatiesysteem kan sprake zijn van deelname aan het besluitvormingsproces van de verantwoordelijke entiteit.

Omstandigheden waarin wordt deelgenomen aan het besluitvormingsproces van de verantwoordelijke entiteit doen zich bijvoorbeeld voor wanneer:

- de entiteit haar verantwoordelijkheid voor het ontwerp, de implementatie en de instandhouding van de interne beheersing niet bevestigt;
- de entiteit nalaat een competente werknemer aan te wijzen die de managementbeslissingen neemt ten aanzien van het ontwerp of de implementatie van hardware- of softwaresystemen;
- het management van de entiteit nalaat de deugdelijkheid van het ontwerp en het resultaat van de implementatie van het informatiesysteem te evalueren; of
- de entiteit niet expliciet de verantwoordelijkheid neemt voor het gebruik van het informatiesysteem en voor de data die dit systeem gebruikt en produceert. Met gebruik wordt hier bedoeld dat duidelijk is wie de gebruikers zijn en wat de taken en verantwoordelijkheden zijn van deze gebruikers alvorens het systeem in gebruik wordt genomen.

In deze situaties is sprake van betrokkenheid bij de besluitvorming en is samenloop van dienstverlening volgens artikel 18 ViO niet toegestaan. Mocht de accountant desondanks oordelen dat de accountant buiten de besluitvorming blijft, dan zal de accountant zich wel moeten afvragen of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit ook zo zal zien. Indien de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is bij het besluitvormingsproces en ook niet de indruk wekt daarbij betrokken te zijn, dient de accountant verder naar Stap 2b te gaan.

### Stap 2b: Wordt gerapporteerd aan de met governance belaste personen?

Indien de accountant in het kader van het ontwerp en de implementatie van een informatiesysteem namens het management van de verantwoordelijke entiteit rapporteert aan de met governance belaste personen over aangelegenheden met betrekking tot het assurance-object, ontstaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid. Dit komt doordat de accountant in dit geval een rol vervult die normaliter door het management van de verantwoordelijke entiteit vervuld zou moeten worden, waardoor een onaanvaardbaar risico van zelftoetsing en belangenbehartiging ontstaat.

Voorbeelden van situaties waarin de accountant rapporteert aan de met governance belaste personen zijn onder andere dat de accountant de uitkomsten van de implementatie van het informatiesysteem presenteert aan de raad van commissarissen of auditcommissie namens het management.

Het rapporteren namens de verantwoordelijke entiteit aan de met governance belaste personen valt onder artikel 18 lid 3 ViO en is daarmee niet toegestaan, omdat de accountant in functies verkeert waarin invloed op het assurance-object kan worden uitgeoefend.

Indien namens de verantwoordelijke entiteit gerapporteerd wordt aan de met governance belaste personen, dan is op grond van artikel 18 ViO samenloop van dienstverlening niet toegestaan.

Indien de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is bij het besluitvormingsproces en niet rapporteert namens het management aan de met governance belaste personen, dient de accountant verder te gaan met Stap 3.

### Stap 2c: Wordt een fiscale dienst of fiscale transactie voorgesteld waaraan geen pleitbaar standpunt ten grondslag ligt?

In het kader van het ontwerpen en implementeren van een informatiesysteem speelt Stap 2c (fiscale dienstverlening) gewoonlijk geen rol en is deze daarom hier niet nader toegelicht.

### Stap 3: Heeft de non-assurancedienst materiële invloed op het assurance-object?

Van materiële invloed op het assurance-object is sprake, indien deze systemen bijvoorbeeld:

- een significant onderdeel vormen van de interne beheersingsmaatregelen ten behoeve van financiële verslaggeving in geval van een jaarrekeningcontrole; of
- informatie genereren/verzamelen die van significante invloed is op het assurance-object of de daaraan ten grondslag liggende financiële administratie.

Indien geen sprake is van materiële invloed op het assurance-object, is samenloop van dienstverlening toegestaan. In geval wel sprake is van materiële invloed, zal in Stap 4a nog beoordeeld moeten worden of sprake is van subjectiviteit of niet-routinematigheid. Als dat niet het geval is, is samenloop van ontwerp en implementatie met de controle van de jaarrekening op grond van artikel 19 ViO mogelijk mits maatregelen worden getroffen (zie hierna).

### Stap 4a: Is bij de non-assurancedienst sprake van subjectiviteit of niet-routinematigheid?

Subjectiviteit of niet-routinematigheid kan zich ook bij deze vorm van dienstverlening voordoen. Werkzaamheden (waaronder advisering) ten aanzien van een geïntegreerd ERP-systeem in een gecompliceerde omgeving zal eerder een subjectief of niet-routinematig karakter hebben dan advisering ten aanzien van een stand-alone standaard softwarepakket. Indien wel sprake is van subjectiviteit of niet-routinematigheid is samenloop niet toegestaan op grond van artikel 20 ViO.

### Stappen 4b tot en met 5:

In het kader van het ontwerpen en implementeren van een informatiesysteem spelen de Stappen 4b (Belangenbehartiging), 4c (Twijfel verwerkingswijze) en 5 (Assuranceopdracht t.b.v. een nader bepaalde kring van gebruikers) gewoonlijk geen rol en deze zijn daarom hier niet nader toegelicht.

#### *Maatregelen*

Maatregelen die moeten worden getroffen indien sprake is van materiële invloed op het assurance-object, terwijl de vragen in Stap 4 ontkennend worden beantwoord, kunnen onder meer zijn:

- het scheiden van teams en verantwoordelijkheden onder leiding van verschillende eindverantwoordelijke professionals door bijvoorbeeld het inzetten van specialisten voor de non-assurancedienst die geen onderdeel zijn van het assurance-team;
- de verantwoordelijke entiteit intern een persoon laten aanwijzen die de verantwoordelijkheid draagt voor de implementatie en uitvoering van de adviezen.

### **2.7.4 Dienstverlening op het gebied van waardebeoordeling**

#### Stap 1: Heeft de non-assurancedienst invloed op het assurance-object?

Dienstverlening op het gebied van waardebeoordeling bestaat veelal uit het adviseren over uitgangspunten met betrekking tot toekomstige ontwikkelingen, het toepassen van toereikende methodologieën en technieken, en de combinatie van beide met als doel het berekenen van een bepaalde waarde of bandbreedte van waarden voor individuele activa, passiva of het geheel van bedrijfsactiviteiten. Het verrichten van waarderingdiensten voor een verantwoordelijke entiteit kan leiden tot een bedreiging uit hoofde van zelftoetsing. In de praktijk zal het assurance-object veelal de jaarrekening zijn.

Indien de waardebeoordeling betrekking heeft op (een deel) van het assurance-object, dan dient de accountant Stap 2 uit te voeren.

#### Stap 2a: Wordt deelgenomen aan het besluitvormingsproces?

Een belangrijk onderdeel van veel waardebeoordelingen is de keuze van geschikte uitgangspunten. Een belangrijke factor bij het beoordelen of sprake is van deelname aan het besluitvormingsproces is de mate waarin sprake is van betrokkenheid van het management van de verantwoordelijke entiteit bij het maken van een keuze met betrekking tot geschikte uitgangspunten. De accountant zou een bijdrage kunnen leveren door een objectieve weergave van de verschillende mogelijkheden voor te leggen aan het management van de verantwoordelijke entiteit zodat deze een besluit kan nemen. Hierbij zal de accountant beoordelen of deskundigheid aanwezig is bij de verantwoordelijke entiteit.

Bij bepaalde waarderingen kunnen de te hanteren uitgangspunten bij wet zijn bepaald (bijvoorbeeld belastingtarieven, afschrijvingspercentages voor belastingdoeleinden enzovoort), krachtens andere voorschriften zijn vastgesteld (bijvoorbeeld de verplichting om bepaalde rentepercentages toe te passen), of algemeen gangbaar zijn binnen de bedrijfstak van de verantwoordelijke entiteit. Mocht de accountant oordelen dat de accountant buiten de besluitvorming blijft, dan zal de accountant zich wel moeten afvragen of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit ook zo zal zien. Indien de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is of lijkt te zijn bij het besluitvormingsproces, dient de accountant verder naar Stap 2b te gaan. Bij een andere conclusie is de samenloop van dienstverlening op grond van artikel 18 ViO niet toegestaan.

#### Stap 2b: Wordt gerapporteerd aan de met governance belaste personen?

Indien de accountant in het kader van het verrichten van waarderingdiensten namens het management van de verantwoordelijke entiteit rapporteert aan de met governance belaste personen over aangelegenheden met betrekking tot het assurance-object, ontstaat een bedreiging voor de

onafhankelijkheid. Dit komt doordat de accountant in dit geval een rol vervult die normaliter door het management van de verantwoordelijke entiteit vervuld zou moeten worden, waardoor een onaanvaardbaar risico van zelftoetsing en belangenbehartiging ontstaat.

Voorbeelden van situaties waarin de accountant rapporteert aan de met governance belaste personen zijn onder andere dat de accountant de uitkomsten van de waardebeoordeling presenteert aan de raad van commissarissen of auditcommissie namens het management.

Het rapporteren namens de verantwoordelijke entiteit aan de met governance belaste personen valt onder artikel 18 lid 3 ViO en is daarmee niet toegestaan, omdat de accountant in functies verkeert waarin invloed op het assurance-object kan worden uitgeoefend.

Indien namens de verantwoordelijke entiteit gerapporteerd wordt aan de met governance belaste personen, dan is op grond van artikel 18 ViO samenloop van dienstverlening niet toegestaan.

Indien de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is bij het besluitvormingsproces en niet rapporteert namens het management aan de met governance belaste personen, dient de accountant verder te gaan met Stap 3.

#### Stap 2c: Wordt een fiscale dienst of fiscale transactie voorgesteld waaraan geen pleitbaar standpunt ten grondslag ligt?

In het kader van dienstverlening op het gebied van waardebeoordeling speelt de Stap 2c (fiscale dienstverlening) gewoonlijk geen rol en is deze daarom hier niet nader toegelicht.

#### Stap 3: Heeft de non-assurancedienst materiële invloed op het assurance-object?

Bij het beoordelen of de dienst op het gebied van waardebeoordeling van materiële invloed is op het assurance-object, is niet alleen de uitkomst van de waardebeoordeling van belang. Bij een impairment-berekening van bijvoorbeeld de goodwill kan, ook als de uitkomst is dat geen impairment hoeft te worden doorgevoerd, sprake zijn van materiële invloed als de waardering en toelichting omtrent de waardering een materieel onderdeel is van het assurance-object.

Indien geen sprake is van materiële invloed, is samenloop van dienstverlening op grond van artikel 19 ViO toegestaan. In geval wel sprake is van materiële invloed, zal in Stap 4a nog beoordeeld moeten worden of bij de non-assurancedienst sprake is van subjectiviteit of niet-routinematigheid. Als dat niet het geval is, is samenloop van dienstverlening op het gebied van waardebeoordeling met de assurance-opdracht op grond van artikel 19 ViO mogelijk mits maatregelen worden getroffen (zie hierna).

#### Stap 4a: Is bij de non-assurancedienst sprake van subjectiviteit of niet-routinematigheid?

Indien sprake is van materiële invloed, dan is bij dienstverlening op het gebied van waardebeoordeling veelal de factor "subjectief of niet-routinematig karakter" bepalend in de afweging of de accountant met een verbodssituatie te maken heeft.

Indien de te hanteren technieken en methoden gebaseerd zijn op algemeen aanvaarde normen of zelfs (wettelijk) zijn voorgeschreven is niet of nauwelijks sprake van subjectiviteit. In dergelijke omstandigheden zal het resultaat van door meerdere ter zake kundige derden verrichte waardebeoordelingen zo niet identiek, dan toch niet materieel verschillend zijn. In deze situatie is samenloop van dienstverlening toegestaan.

Als de voor het assurance-object materiële waardering in belangrijke mate subjectief is, steunt de eindverantwoordelijke accountant zodanig op aannames die door de accountantseenheid zijn gemaakt, dat geen maatregelen mogelijk zijn om de onafhankelijke uitvoering van de assurance-

opdracht te waarborgen. In dit geval is de samenloop van dienstverlening niet toegestaan op grond van artikel 20 ViO.

### Stappen 4b tot en met 5

In het kader van dienstverlening op het gebied van waardebepaling spelen de Stappen 4b (Belangenbehartiging), 4c (Twijfel verwerkingswijze) en 5 (Assuranceopdracht t.b.v. een nader bepaalde kring van gebruikers) gewoonlijk geen rol en deze zijn daarom hier niet nader toegelicht.

#### *Maatregelen*

Maatregelen die moeten worden getroffen indien sprake is van materiële invloed op het assurance-object, terwijl de vragen in Stap 4 ontkennend worden beantwoord, kunnen onder meer zijn:

- gescheiden opdrachtteams onder leiding van verschillende eindverantwoordelijke professionals voor de dienstverlening op het gebied van waardebepaling en het uitvoeren van de assurance-opdracht;
- uitvoeren van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen (OKB) met specifieke aandacht voor de risico's die voortkomen uit de bedreiging.

### **2.7.5 Dienstverlening op het terrein van interne beheersing door de openbaar accountant**

#### Stap 1: Heeft de non-assurancedienst invloed op het assurance-object?

De reikwijdte en doelstelling van de interne beheersingsfunctie variëren afhankelijk van de omvang en structuur van de onderneming en de vereisten van de directie van de verantwoordelijke entiteit en de personen belast met governance. Voor de duidelijkheid, het gaat hierbij niet om werkzaamheden die in het kader van de assurance-opdracht worden uitgevoerd (beoordelen effectiviteit van de interne beheersing). De assurance-opdracht betreft in de praktijk meestal de jaarrekeningcontrole.

Voorbeelden van interne beheersingswerkzaamheden zijn:

- Het toezicht houden op de maatregelen van interne beheersing (beoordelen van beheersingsmaatregelen, toezicht houden op de werking en aanbevelingen doen ter verbetering);
- het onderzoeken van financiële en operationele informatie (beoordelen van de wijze waarop financiële en operationele informatie is geïdentificeerd, gemeten, geclassificeerd en gerapporteerd alsmede het specifiek onderzoeken van individuele onderwerpen aan de hand van gegevensgerichte testwerkzaamheden van stromen, standen en procedures);
- het beoordelen van het economisch effect, de effectiviteit en de efficiency van operationele activiteiten waaronder niet-financiële activiteiten van de verantwoordelijke entiteit;
- het beoordelen van het voldoen aan wet- en regelgeving en overige externe vereisten alsmede aan het bedrijfsbeleid en overige interne vereisten.

Indien de dienstverlening op het terrein van interne beheersing betrekking heeft op (een deel) van het assurance-object, dan dient de accountant naar Stap 2 van het stroomschema te gaan.

#### Stap 2a: Wordt deelgenomen aan het besluitvormingsproces?

Door een belangrijk deel van de interne beheersingswerkzaamheden voor de verantwoordelijke entiteit te verrichten neemt het risico toe dat de medewerkers van de accountantseenheid die deze dienst leveren taken en verantwoordelijkheden van het management van de entiteit uitvoeren.

Omstandigheden waarin het kan zijn dat je als accountant deelneemt aan het besluitvormingsproces doen zich bijvoorbeeld voor wanneer:

- de verantwoordelijke entiteit niet haar verantwoordelijkheid bevestigt voor het ontwerp, de implementatie en de instandhouding van de interne beheersing;
- de verantwoordelijke entiteit nalaat een competente werknemer aan te wijzen die verantwoordelijk is voor de interne beheersing;

- het management van de verantwoordelijke entiteit nalaat de deugdelijkheid van de interne controlewerkzaamheden en de bevindingen die hieruit voortvloeien te evalueren;
- het management van de verantwoordelijke entiteit de aanbevelingen die voortvloeien uit de geleverde interne controlewerkzaamheden niet evalueert; of
- het management van de verantwoordelijke entiteit niet de besluiten neemt over welke aanbevelingen die voortvloeien uit de interne controlewerkzaamheden, worden geïmplementeerd.

De hiervoor genoemde betrokkenheid van de accountant bij het besluitvormingsproces heeft tot gevolg dat op grond van artikel 18 van de ViO de samenloop van dienstverlening in die gevallen niet is toegestaan. Mocht de eindverantwoordelijke accountant oordelen dat de accountant buiten de besluitvorming blijft, dan zal de accountant zich wel moeten afvragen of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit ook zo zal zien. Indien de eindverantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is bij het besluitvormingsproces en dat niet de indruk wordt gewekt dat die betrokkenheid er is, dient de accountant verder naar Stap 2b te gaan.

#### Stap 2b: Wordt gerapporteerd aan de met governance belaste personen?

Indien de accountant in het kader van de dienstverlening op het terrein van interne beheersing namens het management van de verantwoordelijke entiteit rapporteert aan de met governance belaste personen over aangelegenheden met betrekking tot het assurance-object, ontstaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid. Dit komt doordat de accountant in dit geval een rol vervult die normaliter door het management van de verantwoordelijke entiteit vervuld zou moeten worden, waardoor een onaanvaardbaar risico van zelftoetsing en belangenbehartiging ontstaat.

Voorbeelden van situaties waarin de accountant rapporteert aan de met governance belaste personen zijn onder andere dat de accountant de uitkomsten van de werkzaamheden omtrent de interne beheersing aan de raad van commissarissen of auditcommissie namens het management.

Het rapporteren namens de verantwoordelijke entiteit aan de met governance belaste personen valt onder artikel 18 lid 3 ViO en is daarmee niet toegestaan, omdat de accountant in functies verkeert waarin invloed op het assurance-object kan worden uitgeoefend.

Indien namens de verantwoordelijke entiteit gerapporteerd wordt aan de met governance belaste personen, dan is op grond van artikel 18 ViO samenloop van dienstverlening niet toegestaan.

Indien de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is bij het besluitvormingsproces en niet rapporteert namens het management aan de met governance belaste personen, dient de accountant verder te gaan met Stap 3.

#### Stap 2c: Wordt een fiscale dienst of fiscale transactie voorgesteld waaraan geen pleitbaar standpunt ten grondslag ligt?

In het kader van dienstverlening op het terrein van interne beheersing speelt stap 2c (fiscale dienstverlening gewoonlijk geen rol en is daarom hier niet nader toegelicht).

#### Stap 3: Heeft de non-assurancedienst materiële invloed op het assurance-object?

Als de accountant de interne beheersingswerkzaamheden gaat gebruiken voor de assurance-opdracht, zal veelal worden geconcludeerd dat sprake is van een kwantitatieve of kwalitatieve materiële invloed op het assurance-object. In de meeste gevallen zullen de interne beheersingswerkzaamheden betrekking hebben op activiteiten die direct of indirect betrekking hebben op het assurance-object. In de praktijk is dit veelal de jaarrekening. Indien geen sprake is van materiële invloed, is samenloop van dienstverlening op grond van artikel 19 ViO toegestaan. In geval wel sprake is van materiële invloed, zal in de Stap 4a nog beoordeeld moeten worden of bij de non-assurancedienst sprake is van subjectiviteit of niet-routinematigheid. Als dat niet het geval is, is



samenloop van dienstverlening op het gebied van waardebeoordeling met de controle van de jaarrekening op grond van artikel 19 ViO mogelijk mits maatregelen worden getroffen (zie hierna).

#### Stap 4a Is bij de non-assurancedienst sprake van subjectiviteit of niet-routinematigheid?

In hoeverre sprake is van een subjectief of niet-routinematig karakter van de dienstverlening op het terrein van de interne beheersing zal samenhangen met de mate van oordeelsvorming die met de werkzaamheden gepaard gaat. Nagaan of de verplichte autorisatie gezet is zal bijvoorbeeld minder gauw een subjectief of niet-routinematig karakter hebben dan nagaan of bij de autorisatie de juiste afwegingen worden gemaakt. Indien sprake is van subjectiviteit of niet-routinematigheid is samenloop niet toegestaan op grond van artikel 20 ViO.

#### Stappen 4b tot en met 5:

In het kader van dienstverlening op het terrein van interne beheersing spelen de Stappen 4b (Belangenbehartiging), 4c (Twijfel verwerkingswijze) en 5 (Assuranceopdracht t.b.v. een nader bepaalde kring van gebruikers) gewoonlijk geen rol en zijn daarom hier niet nader toegelicht.

#### Maatregelen

Maatregelen die moeten worden getroffen indien sprake is van materiële invloed op het assurance-object, terwijl de vragen in Stap 4 ontkennend worden beantwoord, kunnen onder meer zijn:

- gescheiden opdrachtteams onder leiding van verschillende eindverantwoordelijke professionals voor de dienstverlening op het terrein van interne beheersing en het uitvoeren van de assurance-opdracht;
- uitvoeren van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen (OKB) met specifieke aandacht voor de risico's die voortkomen uit de bedreiging.

### 2.7.6 Juridische dienstverlening

#### Stap 1: Heeft de non-assurancedienst invloed op het assurance-object?

Onder juridische dienstverlening worden activiteiten verstaan zoals onder andere het opstellen van contracten, bijstaan bij gerechtelijke procedures (zowel litigation support als het zelfstandig optreden bij een gerechtelijke procedure), juridische ondersteuning of advies bij de uitvoering van een transactie en ondersteuning van de interne juridische afdeling van een verantwoordelijke entiteit. Juridische dienstverlening aan de verantwoordelijke entiteit kan leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht als gevolg van belangenbehartiging of zelftoetsing. In veel gevallen is pas sprake van een bedreiging, als de juridische werkzaamheden zich op een of andere manier vertalen in of ten behoeve zijn van het assurance-object of een onderdeel daarvan. In situaties waarin sprake is van invloed op het assurance-object dient de accountant Stap 2 uit te voeren.

#### Stap 2a: Wordt deelgenomen aan het besluitvormingsproces?

Van deelname in het besluitvormingsproces is sprake als een aan de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk verbonden jurist bij de verantwoordelijke entiteit een positie bekleedt waarin de accountant verantwoordelijk is voor de juridische zaken van de verantwoordelijke entiteit. We hebben het hier over een Legal Counsel als adviseur van het management van de verantwoordelijke entiteit op het gebied van juridische zaken. In dit geval zal, in geval van de juridische dienstverlening bij een geschil waarvan de uitkomst doorwerkt in het assurance-object, volgens artikel 18 van de ViO sprake zijn van een verbod op het uitvoeren van de assurance-opdracht. De accountant zal zich te allen tijde moeten afvragen wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde zou kunnen vinden. In geval van een bedreiging als gevolg van betrokkenheid bij besluitvorming zal de accountant altijd moeten kunnen uitleggen en aantonen aan die derde welke maatregelen de accountant heeft genomen om te voorkomen dat de accountant bij de besluitvorming betrokken werd.

Indien de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is, of lijkt te zijn bij het besluitvormingsproces, dient de accountant verder naar Stap 2b te gaan.

#### Stap 2b: Wordt gerapporteerd aan de met governance belaste personen?

Indien de accountant in het kader van juridische dienstverlening namens het management van de verantwoordelijke entiteit rapporteert aan de met governance belaste personen over aangelegenheden met betrekking tot het assurance-object, ontstaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid. Dit komt doordat de accountant in dit geval een rol vervult die normaliter door het management van de verantwoordelijke entiteit vervuld zou moeten worden, waardoor een onaanvaardbaar risico van zelftoetsing en belangenbehartiging ontstaat.

Voorbeelden van situaties waarin de accountant rapporteert aan de met governance belaste personen zijn onder andere dat de accountant de uitkomsten van juridische procedures of adviezen presenteert aan de raad van commissarissen of auditcommissie namens het management.

Het rapporteren namens de verantwoordelijke entiteit aan de met governance belaste personen valt onder artikel 18 lid 3 ViO en is daarmee niet toegestaan, omdat de accountant in functies verkeert waarin invloed op het assurance-object kan worden uitgeoefend.

Indien namens de verantwoordelijke entiteit gerapporteerd wordt aan de met governance belaste personen, dan is op grond van artikel 18 ViO samenloop van dienstverlening niet toegestaan.

Indien de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is bij het besluitvormingsproces en niet rapporteert namens het management aan de met governance belaste personen, dient de accountant verder te gaan met Stap 3.

#### Stap 2c: Wordt een fiscale dienst of fiscale transactie voorgesteld waaraan geen pleitbaar standpunt ten grondslag ligt?

In het kader van juridische dienstverlening speelt Stap 2c (fiscale dienstverlening) gewoonlijk geen rol en is daarom hier niet nader toegelicht.

#### Stap 3: Heeft de non-assurancedienst materiële invloed op het assurance-object?

De uitkomst van de juridische dienstverlening kan invloed hebben op het assurance-object. Denk hierbij bijvoorbeeld aan het bijstaan in een gerechtelijke procedure die in de jaarrekening wellicht moet leiden tot het vormen van een voorziening of tot een kwalitatieve toelichting onder bijvoorbeeld de niet uit de balans blijvende rechten en verplichtingen. De aard en de omvang van de non-assurance dienstverlening is dan zodanig dat hier sprake is van materiële invloed. Indien geen sprake is van materiële invloed, is samenloop van dienstverlening op grond van artikel 19 ViO toegestaan. In geval wel sprake is van materiële invloed, zal in Stap 4b nog beoordeeld moeten worden of bij de non-assurancedienst sprake is van belangenbehartiging. Als dat laatste niet het geval is, is samenloop van dienstverlening op het gebied van waardebepaling met de assurance-opdracht op grond van artikel 19 ViO mogelijk, mits maatregelen worden getroffen (zie hierna).

#### Stap 4b: Is bij de non-assurancedienst sprake van belangenbehartiging

Door juridische dienstverlening treedt de accountantseenheid op namens de verantwoordelijke entiteit. Hierdoor is bij deze vorm van dienstverlening vaak sprake van belangenbehartiging. Voorbeelden van belangenbehartiging zijn het namens de verantwoordelijke entiteit onderhandelen over contractvoorwaarden of het bijstaan van de verantwoordelijke entiteit in een gerechtelijke procedure. Op grond van artikel 20 ViO is hier sprake van een verbodssituatie.

### Stappen 4a, 4c en 5:

In het kader van juridische dienstverlening spelen de Stappen 4a (subjectief en niet-routinematig), 4c (Twijfel verwerkingswijze) en 5 (Assuranceopdracht t.b.v. een nader bepaalde kring van gebruikers) gewoonlijk geen rol en zijn daarom hier niet nader toegelicht.

### Maatregelen

Maatregelen die moeten worden getroffen indien sprake is van materiële invloed op het assurance-object, terwijl de vragen in Stap 4 ontkennend worden beantwoord, kunnen onder meer zijn:

- gescheiden opdrachtteams onder leiding van verschillende eindverantwoordelijke professionals voor de juridische dienstverlening en het uitvoeren van de assurance-opdracht;
- een jurist die niet betrokken was bij de belangenbehartiging ondersteuning laten leveren aan het assurance-team;
- het assurance-team advies laten inwinnen bij een jurist van buiten de accountantseenheid en het netwerk;
- uitvoeren van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) met specifieke aandacht voor de risico's die voortkomen uit de bedreiging

## **2.7.7 Bemiddeling bij werving en selectie van hoger kader voor een verantwoordelijke entiteit**

### Stap 1: Heeft de non-assurancedienst invloed op het assurance-object?

Dienstverlening op het gebied van werving en selectie kan leiden tot bedreigingen voor de onafhankelijkheid uit hoofde van vertrouwelijkheid, eigenbelang en zelftoetsing. Daarbij speelt mee wat de beoogde functie is van de kandidaten. Als het gaat om de functie van bestuurder en toezichthouder, of van een andere functie van waaruit invloed op het assurance-object kan worden uitgeoefend, dan is er een relatie met het assurance-object en sprake van een bedreiging. Als bijvoorbeeld de eindverantwoordelijk accountant door deze vorm van dienstverlening betrokken is bij de werving en selectie van een financieel directeur kan dit afbreuk doen aan de kritische houding die de eindverantwoordelijke accountant heeft of lijkt te hebben bij beweringen die in het kader van de controle van de jaarrekening door de financieel directeur worden gedaan. In dit kader raakt de dienstverlening het assurance-object en dient de accountant naar Stap 2 te gaan.

### Stap 2a: Wordt deelgenomen aan het besluitvormingsproces?

Voorbeelden waarbij bemiddeling bij werving en selectie leidt tot betrokkenheid bij de besluitvorming:

- het onderhandelen met kandidaten namens de verantwoordelijke entiteit;
- besluiten nemen over het aannemen van kandidaten.

In deze voorbeelden heeft deze betrokkenheid van de accountant bij het besluitvormingsproces tot gevolg dat op grond van artikel 18 van de ViO de samenloop van dienstverlening in die gevallen niet is toegestaan. De accountant zal zich te allen tijde moeten afvragen wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde zou kunnen vinden. In geval van een bedreiging als gevolg van betrokkenheid bij de besluitvorming zal de accountant altijd moeten kunnen uitleggen en aantonen aan die derde welke maatregelen de accountant heeft genomen om te voorkomen dat de accountant bij de besluitvorming betrokken werd.

Indien de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is of lijkt te zijn bij het besluitvormingsproces, dient de accountant verder naar Stap 2b te gaan.

### Stap 2b: Wordt gerapporteerd aan de met governance belaste personen?

Indien de accountant in het kader van bemiddeling bij werving en selectie van hoger kader namens het management van de verantwoordelijke entiteit rapporteert aan de met governance belaste personen over aangelegenheden met betrekking tot het assurance-object, ontstaat een bedreiging

voor de onafhankelijkheid. Dit komt doordat de accountant in dit geval een rol vervult die normaliter door het management van de verantwoordelijke entiteit vervuld zou moeten worden, waardoor een onaanvaardbaar risico van zelftoetsing en belangenbehartiging ontstaat.

Voorbeelden van situaties waarin de accountant rapporteert aan de met governance belaste personen zijn onder andere dat de accountant de voortgang van de werving en selectie, de aanbeveling van kandidaten, of de uiteindelijke selectie van kandidaten presenteert aan de raad van commissarissen of auditcommissie namens het management.

Het rapporteren namens de verantwoordelijke entiteit aan de met governance belaste personen valt onder artikel 18 lid 3 ViO en is daarmee niet toegestaan, omdat de accountant in functies verkeert waarin invloed op het assurance-object kan worden uitgeoefend.

Indien namens de verantwoordelijke entiteit gerapporteerd wordt aan de met governance belaste personen, dan is op grond van artikel 18 ViO samenloop van dienstverlening niet toegestaan.

Indien de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is bij het besluitvormingsproces en niet rapporteert namens het management aan de met governance belaste personen, dient de accountant verder te gaan met Stap 3.

#### Stap 2c: Wordt een fiscale dienst of fiscale transactie voorgesteld waaraan geen pleitbaar standpunt ten grondslag ligt?

In het kader van dienstverlening op het gebied van werving en selectie voor hoger personeel speelt stap 2c (fiscale dienstverlening) gewoonlijk geen rol en is deze daarom hier niet nader toegelicht.

#### Stap 3: Heeft de non-assurancedienst materiële invloed op het assurance-object?

Materiële invloed op het assurance-object ontstaat als deze vorm van dienstverlening toeziet op de werving, selectie of het nagaan van referenties van kandidaten voor een functie:

- als bestuurder of met governance belaste persoon; of
- van waaruit op andere wijze invloed van betekenis kan worden uitgeoefend op het assurance-object.

In geval sprake is van materiële invloed, is samenloop van dienstverlening op het gebied van bemiddeling bij werving en selectie op grond van artikel 19 ViO alleen mogelijk als maatregelen worden getroffen (zie hierna). Indien geen sprake is van materiële invloed, is samenloop van dienstverlening toegestaan.

#### Stappen 4a tot en met 5

In het kader van dienstverlening op het gebied van werving en selectie voor hoger personeel spelen de stappen 4a (subjectiviteit of niet-routinematigheid), 4b (Belangenbehartiging), 4c (Twijfel verwerkingwijze) en 5 (Assuranceopdracht t.b.v. een nader bepaalde kring van gebruikers) gewoonlijk geen rol en deze zijn daarom hier niet nader toegelicht.

#### *Maatregelen*

Maatregelen die moeten worden getroffen indien sprake is van materiële invloed op het assurance-object, kunnen onder meer zijn:

- gescheiden opdrachtteams onder leiding van verschillende eindverantwoordelijke professionals voor dienstverlening op het gebied van werving en selectie voor hoger personeel en het uitvoeren van de assurance-opdracht;
- uitvoeren van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) met specifieke aandacht voor de risico's die voortkomen uit de bedreiging.

## 2.7.8 Corporate finance dienstverlening

### Stap 1: Heeft de non-assurancedienst invloed op het assurance-object?

Onder corporate finance-diensten worden diensten verstaan zoals:

- het ondersteunen van een verantwoordelijke entiteit bij de ontwikkeling van bedrijfsstrategieën;
- het ondersteunen van een verantwoordelijke entiteit bij het zoeken naar of het in contact brengen van de verantwoordelijke entiteit met mogelijke financieringsbronnen die aan de eisen en criteria van de verantwoordelijke entiteit voldoen;
- het verlenen van structureringsadvies;
- het verzamelen en analyseren van bedrijfs-, markt- en financiële gegevens met betrekking tot een mogelijke acquisitie door de verantwoordelijke entiteit, waaronder:
  - het uitvoeren van een waardebeoordeling noodzakelijk ter onderbouwing van een eventuele biedprijs;
  - het adviseren omtrent de biedprijs o.b.v. eerdere bevindingen;
  - (ondersteunen bij) het opstellen van een biedingsbrief;
- ondersteuning bij de onderhandelingen waaronder:
  - voorbereiding en bepaling onderhandelingsstrategie;
  - het assisteren bij onderhandelingen tussen de verantwoordelijke entiteit en een verkopende partij;
- uitvoeren van due diligence onderzoek;
- coördinatie bij opstellen van contracten in nauwe samenwerking met een externe jurist (aard, looptijd, garanties, concurrentiebeding, etc.).

Deze vorm van dienstverlening kan leiden tot bedreigingen voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht uit hoofde van belangenbehartiging en zelftoetsing. Daarnaast valt deze vorm van dienstverlening vaak samen met het opstellen van waarderingen en juridische dienstverlening. In dat geval wordt voor die onderdelen verwezen naar paragrafen 2.7.4 en 2.7.6 van deze handreiking. In veel gevallen is pas sprake van een bedreiging, als de corporate finance dienstverlening zich op een of andere manier vertaalt in of ten behoeve van het assurance-object of een onderdeel daarvan. In die situaties dient de accountant Stap 2 uit te voeren.

### Stap 2a: Wordt deelgenomen aan het besluitvormingsproces?

Een belangrijk onderdeel van corporate finance dienstverlening is de keuze van geschikte uitgangspunten. Een belangrijke factor bij het beoordelen of sprake is van deelname aan het besluitvormingsproces is de mate waarin sprake is van betrokkenheid van het management van de verantwoordelijke entiteit bij het maken van een keuze met betrekking tot geschikte uitgangspunten. De accountant zou een bijdrage kunnen leveren door een objectieve weergave van de verschillende mogelijkheden voor te leggen aan het management van de verantwoordelijke entiteit zodat deze een besluit kan nemen.

Bij bepaalde waarderingen kunnen de te hanteren uitgangspunten bij wet zijn bepaald (bijvoorbeeld belastingtarieven, afschrijvingspercentages voor belastingdoeleinden enzovoort), krachtens andere voorschriften zijn vastgesteld (bijvoorbeeld de verplichting om bepaalde rentepercentages toe te passen), of algemeen gangbaar zijn binnen de bedrijfstak van de verantwoordelijke entiteit. De accountant zal in iedere situatie waarin de corporate finance diensten worden verleend aan de hand van de feitelijke omstandigheden moeten bepalen of sprake is van deelname aan het besluitvormingsproces van de verantwoordelijke entiteit, waardoor op grond van artikel 18 samenloop van dienstverlening verboden is. Mocht de accountant oordelen dat de accountant buiten de besluitvorming blijft, dan zal de accountant zich wel moeten afvragen of een objectieve derde dit ook zo zal zien. Indien de accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is of lijkt te zijn bij het besluitvormingsproces, gaat de accountant verder naar Stap 2b.

### Stap 2b: Wordt gerapporteerd aan de met governance belaste personen?

Indien de accountant in het kader van corporate finance dienstverlening namens het management van de verantwoordelijke entiteit rapporteert aan de met governance belaste personen over aangelegenheden met betrekking tot het assurance-object, ontstaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid. Dit komt doordat de accountant in dit geval een rol vervult die normaliter door het management van de verantwoordelijke entiteit vervuld zou moeten worden, waardoor een onaanvaardbaar risico van zelftoetsing en belangenbehartiging ontstaat.

Voorbeelden van situaties waarin de accountant rapporteert aan de met governance belaste personen zijn onder andere dat de accountant de resultaten van waardebepalingen, de voorgestelde structuren voor financiering, of de uitkomsten van due diligence onderzoeken presenteert aan de raad van commissarissen of auditcommissie namens het management.

Het rapporteren namens de verantwoordelijke entiteit aan de met governance belaste personen valt onder artikel 18 lid 3 ViO en is daarmee niet toegestaan, omdat de accountant in functies verkeert waarin invloed op het assurance-object kan worden uitgeoefend.

Indien namens de verantwoordelijke entiteit gerapporteerd wordt aan de met governance belaste personen, dan is op grond van artikel 18 ViO samenloop van dienstverlening niet toegestaan.

Indien de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is bij het besluitvormingsproces en niet rapporteert namens het management aan de met governance belaste personen, dient de accountant verder te gaan met Stap 3.

### Stap 2c: Wordt een fiscale dienst of fiscale transactie voorgesteld waaraan geen pleitbaar standpunt ten grondslag ligt?

In het kader van dienstverlening op het gebied van corporate finance dienstverlening speelt Stap 2c (fiscale dienstverlening) gewoonlijk geen rol en is deze daarom hier niet nader toegelicht.

### Stap 3: Heeft de non-assurancedienst materiële invloed op het assurance-object?

Of corporate finance-diensten materiële invloed hebben op een assurance-object hangt af van de aard van de werkzaamheden waaruit de corporate finance dienstverlening bestaat en de mate waarin deze werkzaamheden bij heeft gedragen aan materiële besluiten die in het assurance-object worden verwerkt. Hierbij moet de accountant ook aandacht hebben voor het materieel belang.

Wanneer een accountantseenheid in het kader van corporate finance-diensten zich bijvoorbeeld bemoeit met de plaatsing van aandelen, zal dit kwalitatief altijd materieel zijn gezien het belang hiervan voor de verantwoordelijke entiteit.

Daarnaast kan als onderdeel van de corporate finance dienstverlening sprake zijn van purchase price allocation. Of een dergelijke vorm van corporate finance dienstverlening materiële invloed heeft op het assurance-object hangt af van kwantitatieve (zoals de hoogte van de koopprijs) en kwalitatieve elementen (bijvoorbeeld het strategisch belang van de overname).

Waar de corporate finance dienstverlening toeziet op het verzamelen en weergeven van historische gegevens is het minder waarschijnlijk dat sprake is van materiële invloed.

Als sprake is van materiële invloed dan zijn bij corporate finance dienstverlening veelal de factoren "twijfel verwerkingswijze" en "belangenbehartiging" bepalend bij het beoordelen van de bedreiging voor de onafhankelijkheid. Het subjectieve of niet-routinematige karakter is minder relevant omdat het veelal gaat om werkzaamheden die in een besluitvormingsproces van het management van de verantwoordelijke entiteit worden meegenomen.

Indien geen sprake is van materiële invloed, zal in stap 4c nog beoordeeld moeten worden of sprake is van twijfel over de verwerkingswijze. Is dat niet het geval, dan is samenloop van dienstverlening toegestaan op grond van artikel 20a ViO. In geval wel sprake is van materiële invloed, zal in Stap 4b en/of 4c nog beoordeeld moeten worden of bij de non-assurancedienst sprake is van belangenbehartiging en/of van twijfel verwerkingswijze. Als dat niet het geval is, is samenloop van dienstverlening op het gebied van corporate finance met de controle van het assurance-object op grond van artikel 19 ViO mogelijk mits maatregelen worden getroffen (zie hierna).

#### Stap 4b: Belangenbehartiging

Belangenbehartiging doet zich bijvoorbeeld voor in het hierboven gegeven voorbeeld waarbij de accountantseenheid betrokken is bij de plaatsing van aandelen. Voorbeelden van belangenbehartiging zijn het namens de verantwoordelijke entiteit onderhandelen over contractvoorwaarden bij financiering of het bijstaan van de verantwoordelijke entiteit in de onderhandelingen bij de overname van de onderneming. Op grond van artikel 20 ViO is hier sprake van een verbodssituatie.

#### Stap 4c: Is bij de non-assurancedienst sprake van verwerkingswijze?

Het kan voorkomen dat de effectiviteit van een corporate finance advies afhankelijk is van de verwerkingswijze in het assurance-object. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan een advies over het al dan niet off-balance-sheet verwerken van een sale-and-leaseback transactie waarbij het doel van de transactie is om activa off-balance-sheet te krijgen. Als het assurance-team twijfelt over de toepasbaarheid van deze verwerkingswijze zijn geen maatregelen mogelijk om de onafhankelijkheid te waarborgen en is op grond van artikel 20a ViO sprake van een verbodssituatie.

Bij stap 4c is het van belang om te benadrukken dat er sprake is van invloed op het assurance-object. Dit betekent dat niet alleen materiële vormen van invloed kunnen leiden tot een situatie waarin de verwerkingswijze in het assurance-object wordt betwijfeld door het assurance team. Hierdoor wordt de beoordeling van de invloed uitgebreider en is er een verhoogde kans op een verbodssituatie wanneer er enige vorm van twijfel bestaat over de verwerkingswijze.

Indien de accountant vaststelt dat bij de non-assurance dienst sprake is van een verwerkingswijze die het assurance-team als twijfelachtig beschouwt, kan de onafhankelijkheid niet worden gewaarborgd en is het uitvoeren van de assurance-opdracht niet toegestaan.

#### Stappen 4a en 5:

In het kader van dienstverlening op het gebied van corporate finance dienstverlening spelen de Stappen 4a (subjectiviteit of niet-routinematigheid) en 5 (Assuranceopdracht t.b.v. nader bepaalde kring van gebruikers) gewoonlijk geen rol en deze zijn daarom hier niet nader toegelicht.

#### Maatregelen

Maatregelen die moeten worden getroffen indien sprake is van (materiële) invloed op het assurance-object, terwijl de vragen in Stap 4 ontkennend worden beantwoord, kunnen onder meer zijn:

- gescheiden opdrachtteams onder leiding van verschillende eindverantwoordelijke professionals voor dienstverlening op het gebied van corporate finance dienstverlening en het uitvoeren van de assurance-opdracht;
- uitvoeren van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) met specifieke aandacht voor de risico's die voortkomen uit de bedreiging.

#### **2.7.9 Dienstverlening op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving**

De verantwoordelijke entiteit is verantwoordelijk voor het opstellen en getrouw weergeven van het assurance-object (de duurzaamheidsverslaggeving) in overeenstemming met het van toepassing zijnde normenstelsel. Dienstverlening met betrekking tot duurzaamheidsverslaggeving heeft onder andere betrekking op het adviseren en ondersteunen rondom (het totstandkomen van) de

duurzaamheidsverslaggeving. Voorbeelden van non-assurancediensten met betrekking tot duurzaamheidsverslaggeving zijn:

- personeel en kennis beschikbaar stellen aan een binnen de entiteit opgerichte taskforce voor ontwerp of implementatie;
- inrichting en implementatie van de duurzaamheidsverslaggeving;
- het adviseren over de duurzaamheidsverslaggeving;

Indien de accountantseenheid non-assurancediensten met betrekking tot duurzaamheidsverslaggeving verleent aan de verantwoordelijke entiteit, kan een bedreiging uit hoofde van zelftoetsing ontstaan.

#### Stap 1: Heeft de non-assurancedienst invloed op het assurance-object?

Wanneer de accountantseenheid betrokken is bij het opstellen van een duurzaamheidsverslag, bijvoorbeeld door data te verzamelen, te analyseren of te structureren, kan dit directe invloed hebben op het assurance-object (het duurzaamheidsverslag zelf). Aangezien het opstellen van het duurzaamheidsverslag direct het assurance-object raakt, is het antwoord op de vraag in Stap 1 'ja' en dient de accountant door te gaan naar Stap 2.

#### Stap 2a: Wordt deelgenomen aan het besluitvormingsproces?

Bij het opstellen van een duurzaamheidsverslag kan sprake zijn van deelname aan het besluitvormingsproces als de accountant beslissingen neemt over welke duurzaamheidsgegevens in het verslag moeten worden opgenomen, of over hoe deze gegevens moeten worden geanalyseerd en gepresenteerd. Dit zou een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de assurance-opdracht. Het gaat in deze situaties om niet-financiële informatie en waarbij nauwelijks sprake is van modellen of praktijkervaring met de standaarden. De cliënt heeft vaak zelf ook weinig kennis om zelfstandig een oordeel te kunnen vormen. Hierdoor kan je als accountant al snel betrokken raken bij het besluitvormingsproces. Indien de accountant betrokken is bij dergelijke besluitvormingsprocessen, is samenloop van dienstverlening op grond van artikel 18 ViO niet toegestaan. In de loop van de tijd mag verwacht worden dat er sprake is van meer ervaring met rapportering van duurzaamheidsinformatie, en ook meer kennis bij de cliënt; hierdoor kan de afweging anders worden.

Indien de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is bij het besluitvormingsproces, dient de accountant verder te gaan met Stap 2b.

#### Stap 2b: Wordt gerapporteerd aan de met governance belaste personen?

Indien de accountant namens het management van de verantwoordelijke entiteit rapporteert aan de met governance belaste personen over het duurzaamheidsverslag, ontstaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid. Dit komt omdat de accountant dan optreedt in een rol die normaliter door het management vervuld zou moeten worden, waardoor een onaanvaardbaar risico van zelftoetsing ontstaat.

Indien namens de verantwoordelijke partij gerapporteerd wordt aan de met governance belaste personen, dan is op grond van artikel 18 lid 3 ViO samenloop van dienstverlening niet toegestaan. Indien de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is bij het besluitvormingsproces en niet rapporteert namens het management aan de met governance belaste personen, dient de accountant verder te gaan met Stap 3.

#### Stap 2c: Wordt een fiscale dienst of fiscale transactie voorgesteld waaraan geen pleitbaar standpunt ten grondslag ligt?

In het kader van dienstverlening op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving speelt Stap 2c (fiscale dienstverlening) gewoonlijk geen rol en is deze daarom hier niet nader toegelicht.



### Stap 3: Heeft de non-assurancedienst materiële invloed op het assurance-object?

Het opstellen van een duurzaamheidsverslag of het adviseren daaromtrent door de accountantseenheid kan materiële invloed hebben op het assurance-object, omdat de werkzaamheden direct bijdragen aan het eindproduct dat het assurance-object vormt.

Als de accountantseenheid bijvoorbeeld verantwoordelijk is voor de verzameling en verwerking van gegevens die een substantieel deel van het verslag uitmaken, kan dit een materiële invloed hebben op het assurance-object. Omdat het resultaat van de non-assurancedienst rechtstreeks in het assurance-object terechtkomt, moet de accountant verder gaan met Stap 4.

### Stap 4a: Is bij de non-assurancedienst sprake van subjectiviteit of niet-routinematigheid?

Bij het opstellen van een duurzaamheidsverslag kan sprake zijn van subjectiviteit, bijvoorbeeld als de accountant keuzes moet maken uit verschillende methoden voor het meten van duurzaamheidsprestaties of het bepalen van de te rapporteren indicatoren. Duurzaamheidsrapportering op grond van de CSRD vormt nieuwe rapportageverplichtingen voor veel ondernemingen, wat in de beginjaren zal leiden tot subjectiviteit en niet-routinematigheid bij het samenstellen van duurzaamheidsverslagen. Indien wel sprake is van subjectiviteit of niet-routinematigheid dan is samenloop van dienstverlening niet toegestaan, tenzij sprake is van een nader bepaalde kring van gebruikers en voldaan wordt aan specifieke voorwaarden zoals verwoord in Stap 5.

### Stappen 4b en 4c:

In het kader van de dienstverlening op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving spelen 4b (Belangenbehartiging) en 4c (Twijfel verwerkingswijze) waarschijnlijk geen rol en deze zijn daarom hier niet nader toegelicht. Echter omdat er nog weinig ervaring is op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving moet de accountant wel alert zijn voor deze aspecten.

### Stap 5: Nader bepaalde kring van gebruikers

Indien het duurzaamheidsverslag enkel bedoeld is voor een nader bepaalde kring van gebruikers, en er specifieke vereisten zijn waaraan is voldaan (zoals beschreven in artikel 3, zevende lid, onderdelen a en b, of artikel 4 van de ViO), kan samenloop van dienstverlening mogelijk zijn, mits adequate maatregelen zijn genomen om de onafhankelijkheid te waarborgen. Dit zou bijvoorbeeld kunnen betekenen dat gescheiden teams worden ingezet voor het opstellen van het verslag en het uitvoeren van de assurance-opdracht.

#### *Maatregelen*

Maatregelen die moeten worden getroffen indien sprake is van (materiële) invloed op het assurance-object, terwijl de vragen in Stap 4 ontkennend worden beantwoord, kunnen onder meer zijn:

- gescheiden opdrachtteams onder leiding van verschillende eindverantwoordelijke professionals voor dienstverlening op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving dienstverlening en het uitvoeren van de assurance-opdracht;
- uitvoeren van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) met specifieke aandacht voor de risico's die voortkomen uit de bedreiging.

## **2.7.10 Data Hosting**

### Stap 1: Heeft de non-assurancedienst invloed op het assurance-object?

Deze paragraaf heeft betrekking op het leveren van IT-systeemdiensten die invloed kunnen hebben op het assurance-object (financiële en/of niet-financiële informatie). In de meeste praktijksituaties zal het assurance-object de jaarrekening zijn.

Dienstverlening met betrekking tot het IT-systeem heeft met name betrekking op data hostingdiensten die voor de cliënt worden uitgevoerd. Voorbeelden van non-assurancediensten met betrekking tot hostingdiensten zijn:

- optreden als host van het financiële of niet-financiële informatiesysteem van de verantwoordelijke entiteit;
- het bewaren of opslaan van de gegevens of records van de verantwoordelijke entiteit waarbij dergelijke gegevens of records alleen beschikbaar zijn op servers van de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk of servers van het onderdeel van het netwerk die door het onderdeel zijn gelicentieerd, zodat de gegevens of records van de verantwoordelijke entiteit anderszins onvolledig zijn;
- elektronische beveiliging of back-upservices leveren voor de gegevens of records van de klant (bijv. optreden als de bedrijfscontinuïteits- of rampenherstelprovider van de klant);
- het huisvesten van de website van de klant.

Het leveren van IT-systeemdiensten aan een cliënt kan een bedreiging van zelftoetsing opleveren wanneer er een risico bestaat dat de resultaten van de diensten de controle van de financiële verantwoording beïnvloeden waarover de accountant een oordeel zal uitspreken.

Factoren die relevant zijn bij het identificeren van een bedreiging van zelftoetsing die wordt gecreëerd door het leveren van een IT-systeemdienst aan een cliënt, en het evalueren van het niveau van een dergelijke bedreiging, zijn onder meer:

- de aard van de dienst;
- de aard van de IT-systemen van de cliënt en de mate waarin de IT-systeemdienst van invloed is op of geïntegreerd is met de boekhoudkundige gegevens, interne controles over financiële verslaggeving of financiële overzichten van de cliënt;
- de mate van vertrouwen die zal worden gesteld in de specifieke IT-systemen als onderdeel van de controle.

Indien de uitkomsten van deze voorbeelden informatie genereren die in het assurance-object worden verwerkt kan deze vorm van dienstverlening leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht als gevolg van zelftoetsing. Het antwoord op bovengenoemde vraag is dan positief en volgt logischerwijs Stap 2.

### Stap 2a: Wordt deelgenomen aan het besluitvormingsproces?

Bij het leveren van IT-systeemdiensten kan sprake zijn van deelname aan het besluitvormingsproces van de verantwoordelijke entiteit.

Omstandigheden waarin wordt deelgenomen aan het besluitvormingsproces van de verantwoordelijke entiteit doen zich bijvoorbeeld voor wanneer de accountant of het netwerk:

- Gegevens opslaat of (direct of indirect) de hosting van gegevens namens de cliënt beheert.  
Dergelijke diensten omvatten:
  - optreden als de enige toegang tot een financieel of niet-financieel informatiesysteem van de cliënt;
  - de gegevens of gegevens van de cliënt in bewaring nemen of opslaan, zodat de gegevens of gegevens van de cliënt anderszins onvolledig zijn;
  - elektronische beveiliging of back-updiensten leveren, zoals bedrijfscontinuïteit of een functie voor noodherstel, voor de gegevens of gegevens van de cliënt.
- IT-systemen van de cliënt bedient, het netwerk of de website van de cliënt, onderhoudt of bewaakt.

In deze situaties is sprake van betrokkenheid bij de besluitvorming en is samenloop van dienstverlening volgens artikel 18 ViO niet toegestaan. Mocht de accountant desondanks oordelen dat

de accountant buiten de besluitvorming blijft, dan zal de accountant zich wel moeten afvragen of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit ook zo zal zien.

Het verzamelen, ontvangen, verzenden en bewaren van gegevens die door de verantwoordelijke entiteit worden verstrekt tijdens een controle of om de levering van een toegestane dienst aan die cliënt mogelijk te maken, resulteert niet in betrokkenheid bij de besluitvorming.

Indien de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is bij het besluitvormingsproces en ook niet de indruk wekt daarbij betrokken te zijn, dient de accountant verder naar Stap 2b te gaan.

#### Stap 2b: Wordt gerapporteerd aan de met governance belaste personen?

Indien de accountant in het kader van dienstverlening met betrekking tot het IT-systeem namens het management van de verantwoordelijke entiteit rapporteert aan de met governance belaste personen over aangelegenheden met betrekking tot het assurance-object, ontstaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid. Dit komt doordat de accountant in dit geval een rol vervult die normaliter door het management van de verantwoordelijke entiteit vervuld zou moeten worden, waardoor een onaanvaardbaar risico van zelftoetsing ontstaat.

Voorbeelden van situaties waarin de accountant rapporteert aan de met governance belaste personen zijn onder andere dat de accountant de uitkomsten van dienstverlening op het gebied van het IT-systeem presenteert aan de raad van commissarissen of auditcommissie namens het management.

Het rapporteren namens de verantwoordelijke entiteit aan de met governance belaste personen valt onder artikel 18 lid 3 ViO en is daarmee niet toegestaan, omdat de accountant in functies verkeert waarin invloed op het assurance-object kan worden uitgeoefend.

Indien namens de verantwoordelijke entiteit gerapporteerd wordt aan de met governance belaste personen, dan is op grond van artikel 18 ViO samenloop van dienstverlening niet toegestaan.

Indien de verantwoordelijke accountant heeft vastgesteld dat de accountant niet betrokken is bij het besluitvormingsproces en niet rapporteert namens het management aan de met governance belaste personen, dient de accountant verder te gaan met Stap 3.

#### Stap 2c: Wordt een fiscale dienst of fiscale transactie voorgesteld waaraan geen pleitbaar standpunt ten grondslag ligt?

In het kader van dienstverlening op het gebied van IT-systeem speelt Stap 2c (fiscale dienstverlening) gewoonlijk geen rol en is deze daarom hier niet nader toegelicht.

#### Stap 3: Heeft de non-assurancedienst materiële invloed op het assurance-object?

Van materiële invloed op het assurance-object is sprake, indien het IT-systeem bijvoorbeeld:

- een significant onderdeel vormen van de interne beheersingsmaatregelen ten behoeve van financiële verslaggeving in geval van een jaarrekeningcontrole; of
- informatie genereren/verzamelen die van significante invloed is op het assurance-object of de daaraan ten grondslag liggende financiële administratie.

Indien geen sprake is van materiële invloed op het assurance-object, is samenloop van dienstverlening toegestaan. In geval wel sprake is van materiële invloed, zal in Stap 4a nog beoordeeld moeten worden of sprake is van subjectiviteit of niet-routinematigheid. Als dat niet het geval is, is samenloop van ontwerp en implementatie met de controle van de jaarrekening op grond van artikel 19 ViO mogelijk mits maatregelen worden getroffen (zie hierna).

#### Stap 4a: Is bij de non-assurancedienst sprake van subjectiviteit of niet-routinematigheid?

Subjectiviteit of niet-routinematigheid kan zich ook bij deze vorm van dienstverlening voordoen. Werkzaamheden (waaronder advisering) ten aanzien van het IT-systeem in een gecompliceerde omgeving zal een subjectief of niet-routinematig karakter hebben. Indien wel sprake is van subjectiviteit of niet-routinematigheid is samenloop niet toegestaan op grond van artikel 20 ViO.

#### Stappen 4b tot en met 5:

In het kader van dienstverlening op het gebied van IT-systeem spelen de Stappen 4b (Belangenbehartiging), 4c (Twijfel verwerkingswijze) en 5 (Assuranceopdracht t.b.v. een nader bepaalde kring van gebruikers) gewoonlijk geen rol en deze zijn daarom hier niet nader toegelicht.

#### *Maatregelen*

Maatregelen die moeten worden getroffen indien sprake is van materiële invloed op het assurance-object, terwijl de vragen in Stap 4 ontkennend worden beantwoord, kunnen onder meer zijn:

- het scheiden van teams en verantwoordelijkheden onder leiding van verschillende eindverantwoordelijke professionals door bijvoorbeeld het inzetten van specialisten voor de non-assurancedienst die geen onderdeel zijn van het assurance-team;
- de verantwoordelijke entiteit intern een persoon laten aanwijzen bij voorkeur binnen het senior management, alle managementbeslissingen neemt die de juiste verantwoordelijkheid van het management zijn met betrekking tot het ontwerp, de ontwikkeling, implementatie, werking, onderhoud, monitoring, update of upgradering van de IT-systemen.

### **3 Langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij**

#### **3.1 Inleiding**

Artikel 28 lid 1 van de ViO stelt dat bij langdurige betrokkenheid van een teamlid een maatregel vereist is om de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht te waarborgen in geval er sprake is van een bedreiging. Ieder lid van het assurance-team dat inhoudelijke bemoeienis heeft met de uitvoering van een assurance-opdracht kan een bedreiging vormen. Personen die inhoudelijke bemoeienis hebben met de uitvoering van een assurance-opdracht zijn in elk geval:

- alle personen in het opdrachtteam;
- personen die zelf vaktechnische consulten geven ten behoeve van een assurance-opdracht;
- de persoon die zelf de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uitvoert van nog niet afgeronde assurance-opdrachten; en
- de persoon die het periodiek intern kwaliteitsonderzoek uitvoert van afgeronde assurance-opdrachten.

Al die personen zijn leden van het assurance-team volgens de ViO. Personen met een leidinggevende rol binnen de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk zijn dat ook.<sup>4</sup> Dit geldt bijvoorbeeld voor een dagelijks beleidsbepaler of het hoofd personeelszaken. Dat geldt ook voor het hoofd vaktechniek. Zolang deze personen geen inhoudelijke bemoeienis hebben met de uitvoering van een assurance-opdracht, vallen zij buiten de reikwijdte van het eerste lid.

Aan de hand van enkele in de praktijk voorkomende voorbeelden wordt nader uitgewerkt hoe langdurige betrokkenheid de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht kan bedreigen. Daarnaast wordt ingegaan op de maatregelen die bij een dergelijke bedreiging kunnen worden genomen.

Deze handreiking gaat niet in op langdurige betrokkenheid van key assurance-partners bij een oob of beursgenoteerde onderneming niet-oob (zie daarvoor artikel 29 ViO).

#### **3.2 Het begrip langdurige betrokkenheid**

In de regelgeving is niet geconcretiseerd na hoeveel jaar betrokkenheid sprake is van een bedreiging. De beoordeling of al dan niet sprake is van een bedreiging is dus niet gebonden aan een vaste periode. Wel gaat de ViO ervan uit dat een onafgebroken periode van zeven jaar in ieder geval als langdurig moet worden aangemerkt (artikel 28 lid 2 ViO). Zeven jaar wordt dus als maximale periode beschouwd. Hierbij wordt met zeven jaar bedoeld zeven boekjaren of qua duur een equivalent daarvan. Van langdurige betrokkenheid kan op ieder moment sprake zijn en niet pas na de maximale periode van zeven jaar.

Voorbeelden van langdurige betrokkenheid zijn:

- een partner van een accountantspraktijk die gedurende vier jaar manager binnen het controle-team is geweest en daarna aansluitend bij de zelfde verantwoordelijke partij drie jaar als eindverantwoordelijke accountant functioneert;
- een intern accountant die gedurende zeven jaar eindverantwoordelijk is voor de controle van de interne jaarrekening van een divisie;
- een manager die gedurende zeven jaar rechtstreeks functioneert onder de eindverantwoordelijke accountant;
- een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, die na vijf jaar in deze rol heeft opgetreden, constateert dat de accountant niet meer voldoende kritisch is ten aanzien van de door het controleteam in de planningsfase gemaakte keuzes.

---

<sup>4</sup> Onderdeel b, onder 1, van de definitie van assurance-team.

Hierbij is het aantal jaar dat het teamlid binnen het team functioneert bepalend. De accountant hoeft niet zeven jaren in dezelfde functie te hebben gewerkt, een combinatie van functies moet bij elkaar worden opgeteld. Ook is het niet relevant of de langdurige betrokkenheid bij dezelfde accountantseenheid is ontstaan. Denk hierbij aan de situatie die ontstaat als een lid van het assurance-team overstapt naar een andere accountantseenheid en deze accountantseenheid verkrijgt de assurance-opdracht van een verantwoordelijke entiteit die het teamlid ook bediende bij de vorige werkgever. Indien hierdoor sprake is van een onafgebroken aantal jaren betrokkenheid, tellen de voorgaande jaren mee bij het bepalen van de langdurige betrokkenheid.

### **3.3 Langdurige betrokkenheid en de onafhankelijkheid**

Als een lid van het assurance-team langdurig betrokken is bij de uitvoering van een assurance-opdracht voor dezelfde verantwoordelijke partij, ontstaat een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering als gevolg van vertrouwdheid. Door de vertrouwdheid zal het betreffende teamlid minder alert kunnen zijn op onjuistheden of onvolkomenheden. Dat geldt ook met betrekking tot in voorgaande jaren gemaakte keuzes.

Of de accountant zal eerder geneigd kunnen zijn de toelichtingen en aannames van de verantwoordelijke partij voor waar aan te nemen. Dergelijke beïnvloeding van het oordeel is zelden opzettelijk maar zal eerder geleidelijk en onbewust ontstaan.

### **3.4 Het begrip senior-teamlid**

Artikel 28 lid 2 ViO gaat het om de langdurige betrokkenheid van een senior-teamlid. Of sprake is van een senior-teamlid hangt af van de rol die de persoon vervult binnen het assurance-team. De eindverantwoordelijke accountant wordt altijd als senior-teamlid beschouwd. Voor de overige teamleden is de inhoudelijke taak van het teamlid van belang. Voorbeelden van factoren die hierbij kunnen worden meegewogen zijn of het teamlid:

- rechtstreeks onder de eindverantwoordelijke accountant functioneert;
- betrokken is bij het bepalen van de controle-aanpak;
- voor significante onderdelen van de assurance-opdracht de uitgevoerde werkzaamheden beoordeelt;
- een belangrijk contactpersoon voor de verantwoordelijke entiteit is;
- de managementletter of het accountantsverslag schrijft.

### **3.5 Het evalueren van de bedreiging na zeven jaar betrokkenheid**

Als, volgens de eindverantwoordelijk accountant, na zeven jaar geen sprake is van een bedreiging uit hoofde van langdurige betrokkenheid, dient de accountant dit op grond van artikel 28 ViO in een memo te motiveren en dit memo door een daartoe aangewezen functionaris te laten goedkeuren. In de toelichting op artikel 28 ViO worden elementen genoemd die van belang zijn voor het beoordelen of sprake is van een bedreiging. Het is noodzakelijk aan deze elementen voor de verantwoordelijke entiteit specifieke en actuele aandacht te besteden in het memo. Uiteraard zullen hierbij ook andere factoren dan de genoemde voorbeelden in het memo worden opgenomen als deze relevant zijn. Denk bijvoorbeeld aan een wijziging in de organisatiestructuur van de verantwoordelijke entiteit.

Het is van belang te benadrukken dat deze factoren voorbeelden zijn en dat de eindverantwoordelijke accountant altijd professionele oordeelsvorming zal moeten toepassen om te beoordelen welke factoren bepalend zijn bij het onderkennen van een bedreiging. Hierbij dient de accountant rekening te houden met de vereiste onafhankelijkheid ten opzichte van de entiteit, het object en de persoon die zich verantwoordt.

Daarnaast kunnen door de accountantseenheid op organisatieniveau maatregelen worden getroffen om sjabloonmatige uitwerkingen te voorkomen. Een voorbeeld hiervan is het memo als te toetsen onderdeel opnemen in de interne kwaliteitstoets.

### **3.6 Het identificeren en beoordelen van een bedreiging**

De eindverantwoordelijke accountant dient een duidelijk inzicht te hebben in de teamopbouw en de jaren van betrokkenheid van ieder van deze teamleden. Daarnaast kan de accountant alert zijn op de scherpste waarmee de accountant zelf en het assurance-team opereren. Aanwijzingen kan de accountant vinden in:

- scherpste van de discussie tijdens de pre-audit meeting;
- het aantal controlebevindingen dat het team aan de accountant voorlegt;
- onjuistheden en onvolkomenheden met betrekking tot voorgaande jaren die aan het licht komen;
- de toonzetting van de (concept-) managementletter of het (concept-) accountantsverslag.

### **3.7 Maatregelen die mogelijk zijn om de onafhankelijkheid te waarborgen**

Welke maatregelen mogelijk zijn hangt af van de specifieke omstandigheden die met de langdurige betrokkenheid samenhangen. Omstandigheden die hierbij van invloed zijn:

- de rol van de persoon in het assurance-team;
- hoe lang de persoon al lid van het assurance-team is;
- de datum van toetreden tot het assurance-team van andere teamleden;
- eventuele wijzigingen bij de verantwoordelijke entiteit in de bemensing van voor de assurance-opdracht belangrijke posities (denk hierbij bijvoorbeeld aan leden van de Raad van Commissarissen, directieleden, bestuurders, hoofd financiën en controller);
- een toezichthoudend orgaan bij de verantwoordelijke entiteit dat actief toezicht houdt op de onafhankelijkheid van de eindverantwoordelijke accountant en de accountantseenheid;
- wijzigingen in de aard of complexiteit van de administratie of verslaglegging bij de verantwoordelijke entiteit.

Voorbeelden van mogelijke maatregelen zijn:

- een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voorafgaand aan de afgifte van het assurance-rapport, uit te voeren door een accountant die niet bij de uitvoering van de assurance-opdracht is betrokken;
- het terugtreden van de eindverantwoordelijke accountant of het senior-lid uit het assurance-team, waarna ten minste een toereikende afkoelingsperiode in acht wordt genomen voordat de accountant eventueel opnieuw betrokken is bij een assurance-opdracht voor de verantwoordelijke partij;
- een gefaseerde rotatie hanteren als sprake is van meerdere teamleden die langdurig betrokken zijn. Hierbij zal een nieuw toegetreden teamlid het werk van de nog niet geroteerde teamleden kunnen reviewen;
- een tweede accountant toevoegen aan het assurance-team, die betrokken is bij de significante planning, besluitvorming en afronding van de opdracht;
- in het geval van een intern of overheidsaccountant kan de accountantsafdeling een rotatieschema tot stand brengen waardoor langdurige betrokkenheid bij hetzelfde onderdeel van de verantwoordelijke entiteit wordt vermeden.

Ten aanzien van de afkoelingstermijn geeft de toelichting op artikel 28 ViO aan dat een termijn van twee jaar aannemelijk wordt geacht. De duur van de termijn kan bepaald worden door factoren zoals wijzigingen bij de verantwoordelijke entiteit of de rol van het teamlid binnen het assurance-team. Deze factoren kunnen een indicatie zijn om zowel een langere als kortere termijn dan twee jaar te hanteren.

Als de eindverantwoordelijke accountant niet in staat is passende maatregelen te treffen, dan weigert of beëindigt de accountant de assurance-opdracht.

### **3.8 De onafhankelijke kwaliteitsbeoordeling als effectieve maatregel**

Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is alleen effectief als maatregel, als daarin specifiek aandacht wordt besteed aan de risico's die voortkomen uit de bedreiging van langdurige betrokkenheid en vaststelt dat de assurance-opdracht onafhankelijk is uitgevoerd. Voorbeelden van aandachtsgebieden voor de onafhankelijke kwaliteitsbeoordelaar bij een bedreiging van langdurige betrokkenheid zijn:

- onderkennen, aanpak van en oordeelsvorming ten aanzien van de significante risico's;
- het afwerken van assurance-bevindingen;
- de professioneel-kritische instelling en uitgevoerde werkzaamheden van het betreffende teamlid;
- de kwaliteit van de managementletter en het accountantsverslag.

Ook kan de onafhankelijke kwaliteitsbeoordelaar aanwezig zijn bij de pre-audit meeting en de interne bespreking(en) van bevindingen.

De ViO schrijft voor dat elke maatregel passend moet zijn. Ook voor de onafhankelijke kwaliteitsbeoordelaar bestaat een risico van langdurige betrokkenheid.



## **4 Geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid**

### **4.1 Inleiding**

Hoofdstuk 6 van de ViO schrijft specifieke maatregelen voor bij geschenken of persoonlijke uitingen van gastvrijheid met een waarde boven de € 100.

Aan de hand van enkele in de praktijk voorkomende voorbeelden wordt toegelicht wanneer geschenken en uitingen van gastvrijheid de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht kunnen bedreigen. Daarnaast wordt ingegaan op maatregelen die kunnen worden genomen om de naleving van de fundamentele beginselen te waarborgen.

In principe past het verstrekken van geschenken of persoonlijke uitingen van gastvrijheid niet in een relatie tussen een accountant en de verantwoordelijke entiteit. Het ontvangen van geschenken of persoonlijke uitingen van gastvrijheid zal al snel tot een bedreiging als gevolg van eigenbelang en vertrouwdeheid leiden. Het verstrekken van geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid vormt met name een bedreiging als gevolg van vertrouwdeheid. Dat neemt niet weg dat kleine attenties bij persoonlijke aangelegenheden (verjaardag, geboorte, ziekte, etc.) meestal geen bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid.

### **4.2 Wat zijn geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid?**

De ViO kent de volgende definities:

- geschenk: iets dat men aan iemand geeft, veelal ter gelegenheid van een speciale gebeurtenis;
- persoonlijke uiting van gastvrijheid: voor een derde betaalde kosten van uitstapjes, reizen, lunches, diners en dergelijke die geen zakelijk karakter dragen.

Niet elke uitnodiging die aan een vertegenwoordiger van de verantwoordelijke entiteit wordt verstrekt zal meteen kwalificeren als een persoonlijke uiting van gastvrijheid. Wanneer bijvoorbeeld de accountantseenheid een IFRS-seminar aanbiedt aan haar klanten (of: waarop haar klanten kunnen inschrijven), is in principe geen sprake van een persoonlijke uiting van gastvrijheid maar van een zakelijke uiting. Van belang is dat het zakelijk aspect voorop staat. Hierbij geldt dat ook een in beginsel zakelijke uiting een bedreiging kan opleveren als gekozen wordt voor een invulling die niet zakelijk is. Deze situatie kan zich voordoen als voor het IFRS-seminar een zeer luxe hotel of een exotisch conferentieoord beschikbaar gesteld wordt met een overnachting of dat een golf-clinic wordt gecombineerd met het seminar. Dat niet-zakelijke deel zal worden beschouwd als een persoonlijke uiting van gastvrijheid en om die reden afzonderlijk worden beoordeeld.

Een uiting van gastvrijheid is onder de ViO persoonlijk als deze geen betrekking heeft op puur zakelijk handelen. Denk bij puur zakelijk handelen aan het aanbieden van een lunch tijdens een zakelijke bespreking, het beschikbaar stellen van hotelaccommodatie als het niet mogelijk is om thuis te overnachten of het vergoeden van reiskosten. Hierbij geldt dat ook bij een zakelijk karakter een bedreiging kan ontstaan als gekozen wordt voor een invulling die niet zakelijk is. De aard en omstandigheid zijn daarom bepalend voor het al dan niet aanwezig zijn van een bedreiging. Onderstaande voorbeelden geven aan hoe aard en omvang bepalend kunnen zijn in de afweging of sprake is van een zakelijke uiting dan wel van een persoonlijke uiting van gastvrijheid:

Voorbeelden persoonlijk	Voorbeelden zakelijk
Op kosten van de klant te gast zijn in een sponsorent die een klant heeft staan bij een evenement.	Een seminar organiseren voor commissarissen van klanten over nieuwe governance-vereisten.
Een klant gratis meenemen naar een voetbalwedstrijd of uitnodigen voor een golf clinic of haringparty.	Een ronde tafel bijeenkomst over privacywetgeving.
De klant trakteren op een diner ter afsluiting van de controle-opdracht.	Een ontbijtsessie organiseren over fiscale wijzigingen ten aanzien van de inkomstenbelasting.
Op kosten van de klant tijdens een bezoek aan een buitenlandse vestiging meegaan naar een theatervoorstelling.	Tijdens de uitvoering van werkzaamheden een lunch aangeboden krijgen van de klant in de bedrijfskantine.
Het bij een bezoek aan een buitenlandse vestiging van een klant op kosten van de klant verblijven in een zeer luxe hotel en/of dineren in een luxe restaurant.	Op kosten van de klant overnachten in een hotel vanwege een bezoek aan een buitenlandse vestiging van een klant.

Zoals de voorbeelden aangeven kunnen geschenken en uitingen van gastvrijheid in allerlei vormen, voor allerlei verschillende gelegenheden en met zeer uiteenlopende waarden voorkomen.

#### 4.3 Hoe kan een accountant bedreigingen identificeren en beoordelen?

Een geschenk of een persoonlijke uiting van gastvrijheid met een waarde van € 100, - of meer per gebeurtenis, per persoon wordt per definitie als een bedreiging aangemerkt en dient volgens de ViO te leiden tot een te treffen specifieke maatregel. Ook een geschenk of persoonlijke uiting van gastvrijheid met een lagere waarde dan € 100, - mag echter beslist geen automatisme zijn. Het kan zijn, dat ook in dat geval een maatregel nodig is vanwege bijvoorbeeld vertrouwdsheid.

Belangrijk is om bij elk geschenk of persoonlijke uiting van gastvrijheid, ongeacht de waarde daarvan, na te gaan of het geschenk of de persoonlijke uiting van gastvrijheid naar de perceptie van een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde gericht kan zijn op beïnvloeding (intimidatie) of een bedreiging van vertrouwdsheid meebrengt. De omstandigheden bij de aanbieder van een geschenk of uiting van gastvrijheid spelen daarbij een belangrijke rol: waarom wordt bijvoorbeeld iets gegeven, op welk moment wordt iets aangeboden (lopen bijvoorbeeld net besprekingen over lastige controlebevindingen), betreft het een incidenteel geval, zijn er ook andere collega's die van dezelfde relatie geschenken of uitingen van gastvrijheid ontvangen, wat is de waarde van hetgeen wordt verstrekt of aangeboden?

#### 4.4 Voor wie is de regel van toepassing?

De regel geldt voor:

- de leden van het assurance-team;
- de accountantseenheid;
- een bestuurder of interne toezichthouder van de accountantseenheid.

Geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid die zijn ontvangen of verstrekt door een ander onderdeel van het netwerk van de accountantseenheid vallen ook onder de norm van artikel 27 ViO. Op basis van het toetsingskader (artikel 5 en 6 ViO) is het daarnaast aannemelijk dat de regel ook van toepassing is op een bestuurder of toezichthouder van een ander onderdeel van het netwerk waarvan de accountantseenheid deel uitmaakt.

Andere personen werkzaam bij of verbonden aan de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk vallen niet onder de regel. Hierbij geldt wel dat de kosten gerelateerd aan het geschenk of de persoonlijke uiting van gastvrijheid niet ten laste mogen worden gebracht van de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk. Ook hier geldt dat een dergelijk geschenk of persoonlijke uiting van gastvrijheid beslist geen automatisme mag zijn. Het kan zijn, dat ook in dat geval een maatregel nodig is.

#### **4.5 Wie vallen onder de term “bij een verantwoordelijke entiteit betrokken persoon”?**

Deze term wordt in de ViO niet nader gedefinieerd. Hieronder valt eenieder die werkzaam is bij of verbonden is aan de verantwoordelijke entiteit of aan een daaraan verbonden derde (zie artikel 10, tweede lid, ViO). Voorbeelden van dergelijke personen zijn:

- een werknemer;
- een lid van de raad van commissarissen;
- een persoon die via een managementovereenkomst werkzaamheden verricht voor de verantwoordelijke entiteit.

#### **4.6 Hoe dient de accountant om te gaan met een combinatie van zakelijke en niet-zakelijke uitingen van gastvrijheid?**

Het kan voorkomen dat een evenement een zakelijk en een niet zakelijk karakter combineert. Denk hierbij bijvoorbeeld aan een zakelijke bijeenkomst die wordt afgesloten met een diner of borrel. In een dergelijk geval dient de eindverantwoordelijke accountant een inschatting te maken van de kosten die gerelateerd zijn aan het niet-zakelijke onderdeel en deze kosten te beoordelen ten opzichte van de € 100, - grens die de ViO stelt.

#### **4.7 Welke maatregelen zijn mogelijk om het ontstaan van een omstandigheid die leidt tot een bedreiging te voorkomen?**

Als sprake is van een geschenk of persoonlijke uiting van gastvrijheid met een waarde van meer dan € 100 schrijft de ViO in artikel 27 specifieke maatregelen voor.

Om de kans op bedreigingen die ontstaan uit hoofde van geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid te verkleinen is duidelijke communicatie van belang. Bij de leden van het assurance-team moet bekend zijn welk beleid de accountantseenheid voert ten aanzien van geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid. Daarnaast kan het raadzaam zijn ook bij de verantwoordelijke partij vooraf duidelijk te maken welk soort geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid wel en welke niet als passend worden beschouwd.

Mogelijke manieren om met het assurance-team en de verantwoordelijke partij communicatie te voeren zijn:

- in de pre-audit meeting aandacht geven aan geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid;
- in de opdrachtbevestiging het beleid ten aanzien van geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid opnemen.

Daarnaast bestaat de mogelijkheid om afspraken te maken die de bedreiging voorkomen. Denk hierbij bijvoorbeeld aan het delen van de rekening van een diner.

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



Mercuriusplein 3  
2132 HA Hoofddorp  
Postbus 242  
2130 AE Hoofddorp

T 088 4960 301  
E [nba@nba.nl](mailto:nba@nba.nl)  
I [www.nba.nl](http://www.nba.nl)