

Consultatiedocument

Voorgestelde aanpassing VAO met een Verbod op het belonen van commerciële prikkels bij wettelijke controleopdrachten

September 2011

Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

NBA Plan van Aanpak
Accountancy



01 | Inleiding

In het Plan van Aanpak van de NBA hebben de besturen van NIVRA en NOvAA, verder het bestuur, aangegeven een Verbod op commerciële prikkels zoals cross-selling en omzet als criterium voor beloning op te willen nemen in de regelgeving van de NBA. Het Adviescollege Beroepsreglementering heeft, op verzoek van het bestuur, een voorstel opgesteld voor aanpassing van de Verordening accountantsorganisaties (VAO). Via dit consultatiedocument vraagt het bestuur van de NBA de visie van belanghebbenden op dit voorstel.

Zoals aangegeven beoogt het voorstel een wijziging in de VAO. Voor wijziging van de VAO is een besluit van de beide ledenvergaderingen noodzakelijk. Het is dan ook de bedoeling van het bestuur om het definitieve voorstel in de ledenvergaderingen van december 2011 (NIVRA) en juni 2012 (NOvAA) in stemming te brengen. Voorafgaand aan de stemming in de ledenvergaderingen zullen de voorstellen formeel openbaar gemaakt worden. Artikel 19a eerste lid van de Wet op de Registeraccountants en artikel 25 eerste lid van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten vereisen dat de verordeningen die betrekking hebben op de wettelijke controle, voor zowel AA's als RA's dezelfde inhoud dienen te hebben. Om hieraan te voldoen zal bij de stemming over de wijziging in de Ledenvergadering van het NIVRA de opschortende voorwaarde gelden dat de wijzigingen pas ingaan nadat deze ook zijn goedgekeurd in de ledenvergadering van de NOvAA.

Het verbod is ingegeven vanuit de gedachte dat het maatschappelijk verkeer het anno 2012 niet toelaatbaar acht dat accountants beloond worden voor commerciële prestaties bij een controlecliënt, ongeacht welke waarborg wordt getroffen. Daarmee geeft het verbod in de VAO invul-

ling aan de toepassing van de fundamentele beginselen in de VGC. Mocht deze gedachte worden bevestigd door de consultatie en de stemming in de ledenvergadering van het NIVRA, dan kan de conclusie worden getrokken dat toepassing van de fundamentele beginselen in 2012 belonen van commerciële prikkels bij een controle cliënt onmogelijk maakt. Op grond hiervan is het bestuur voornemens om accountantsorganisaties¹ er middels een audit alert op te wijzen dat de op het verbod te baseren wijzigingen in hun beoordeling en beloningsbeleid op 1 januari 2012 van kracht zullen zijn.

Met de huidige consultatie wil het bestuur vooral nagaan of de voorgestelde regeling in voldoende mate bijdraagt aan het vertrouwen dat de accountant zijn werk in onafhankelijkheid uitvoert. Daarnaast wil het bestuur duidelijkheid krijgen of er met het voorstel een goede balans gevonden wordt tussen commerciële prikkels enerzijds, en het bedrijfsmodel van accountantsorganisaties anderzijds. Gezien de doelstelling van de consultatie is in het huidige voorstel nog geen inwerkingtredings-besluit opgenomen.

De indeling van dit consultatiedocument is als volgt:

- Inleiding
- Tekstvoorstel wijziging VAO
- Verhouding van het voorstel tot IESBA regelgeving
- Specifieke vragen

Het bestuur vraagt respondenten hun reactie uiterlijk 21 oktober 2011 per mail in te zenden. Reacties kunnen verzonden worden naar consultaties-adviescollege@nba.nl. Voor eventuele vragen met betrekking tot de consultatie kunt u contact opnemen met Friederike Boersma (020 - 301 03 01).

1 Het verbod heeft veelal niet alleen invloed op de organisatie voor wat betreft de wettelijke controle (de 'accountantsorganisatie' in de zin van de beroepsreglementering) maar ook op de organisatie ter zake van assuranceopdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet onder werkingssfeer van de Wta vallen (het 'deel' van de organisatie dat in de VGC wordt gedefinieerd als accountantskantoor en onder de regelgeving voor accountantskantoren valt). Waar hier wordt verwezen naar 'accountantsorganisatie' heeft dit ook betrekking op dat deel van de organisatie.



02 | Voorstel aanpassing VAO

Verbod op beoordeling en beloning op basis van commerciële prikkels

ARTIKEL

1. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat:
 - a. kwaliteit van de beroepsuitoefening het belangrijkste criterium is voor het beoordelen en belonen van medewerkers;
 - b. commerciële prestaties gerelateerd aan een controlecliënt geen invloed hebben op de beoordeling en beloning van de medewerkers die zijn betrokken bij de wettelijke controle van deze controlecliënt;
 - c. commerciële prestaties gerelateerd aan een controlecliënt geen invloed hebben op de beoordeling en beloning van een derde die wordt ingeschakeld bij de wettelijke controle van deze controlecliënt.
2. Het eerste lid, onderdeel c, is niet van toepassing, indien de aard en omvang van de betrokkenheid van de ingehuurd derde van te verwaarlozen betekenis is voor de uitkomsten van de wettelijke controle.
3. Het eerste lid, onderdeel b en c zijn niet bedoeld om het beoordelen en belonen in het kader van de normale carrièreontwikkeling en het zijn van partner binnen een accountantsorganisatie onmogelijk te maken.

TOELICHTING

Dit artikel betreft de implementatie van één van de door de NBA in het 'Plan van Aanpak' ('Lessen uit de kredietcrisis') d.d. november 2010 aangekondigde te treffen maatregelen. De huidige beroepsreglementering kent geen regelgeving op het gebied van het beoordelen en belonen van medewerkers, hoewel deze factoren ook van invloed kunnen zijn

op de kwaliteit van de wettelijke controle. Onderdeel a van het eerste lid van dit artikel voorziet hierin door expliciet kwaliteit als de belangrijkste grondslag voor de beoordeling en beloning te bestempelen. Onder kwaliteit wordt verstaan 'de kwaliteit van de beroepsuitoefening' zoals omschreven in de Verordening Accountantsorganisaties. Dit omvat kwaliteitsaspecten zoals de kwaliteit van de uitvoering van de controle, personeelsbeleid en het voldoen aan de gedragsregels.

Van commerciële prestatiecriteria gaan prikkels uit die ongewenste bijwerkingen kunnen hebben. Van dergelijke bijwerkingen is sprake indien het nastreven van commerciële successen ten behoeve van het eigenbelang prevaleert en ten koste gaat van de controlekwaliteit. Commerciële prestatiecriteria zetten dan de onafhankelijkheid en daarmee de objectiviteit van de bij de uitvoering van de wettelijke controle betrokken medewerkers en de in onderdeel c van het eerste lid bedoelde derde onder druk, zo niet in wezen dan toch in elk geval in schijn. Dit is niet in het belang van het maatschappelijk verkeer.

De bedreiging van de onafhankelijkheid die uit commerciële prestatiecriteria voortvloeit is van zodanige omvang dat deze met geen andere waarborg kan worden weggenomen of teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau, dan met een verbod. Het verbod in de onderdelen b en c van het eerste lid van dit artikel beoogt dan ook beoordeling en beloning op basis van commerciële prikkels bij de uitvoering van wettelijke controles weg te nemen.

Een voorbeeld van een niet-toegestaan prestatiecriterium is behaald succes met de verkoop van extra diensten aan de controlecliënt, waarbij de aard van de dienst in dit kader geen rol speelt (dus alle assurance, aan assurance verwante en overige opdrachten).

Bij beloning gaat het niet alleen om een vergoeding, financieel of in natura, maar kan ook worden gedacht aan het toekennen van een promotie direct gekoppeld aan het behalen van een commercieel succes bij een bepaalde controlecliënt. Hierbij is van belang dat de bedoelde beloning ook negatief kan zijn, bijvoorbeeld indien vooraf overeengekomen commerciële prestaties niet worden gerealiseerd.

Het verbod heeft betrekking op alle medewerkers die bij een wettelijke controle zijn betrokken, ongeacht hun functie. Dit kunnen ook andere professionals dan accountants zijn. Als commerciële prestatiecriteria ten aanzien van een andere professional wel zouden zijn toegestaan, dan leidt het eventuele nastreven van commerciële successen door die persoon eveneens tot een mogelijke bedreiging voor de onafhankelijkheid.

Het komt voor dat de accountantsorganisatie een persoon van buiten de organisatie inhuurt om deel te nemen aan een specifieke wettelijke controle. Deze persoon kan van binnen of buiten het netwerk van de accountantsorganisatie afkomstig zijn. Deze persoon mag alleen deelnemen aan de wettelijke controle, indien hij niet wordt beoordeeld en beloond op basis van commerciële successen behaald bij deze controle. Het wordt aan de accountantsorganisatie overgelaten hoe zij hierop toeziet. Een voorbeeld is het verkrijgen van een schriftelijke bevestiging van de organisatie waarvan deze persoon wordt ingehuurd. Soms is de betrokkenheid van een ingehuurde persoon bij de controle van te verwaarlozen betekenis. In dat geval valt deze persoon in beginsel buiten de reikwijdte van het verbod.

Dit verbod beoogt direct aan commerciële resultaten gerelateerde extra beloningen te verbieden, maar niet de normale carrièreontwikkeling en beloningssystematiek binnen een accountantsorganisatie te beïnvloeden. Het moet dus net als nu mogelijk blijven dat een medewerker ook beoordeeld wordt op zijn ondernemersvaardigheden, om na te gaan of hij voldoende vaardigheden heeft om op een hoger niveau te kunnen fungeren.

Daarbij zijn andere aspecten dan commercialiteit voor de normale beoordeling in het kader van de carrièrelijn minstens zo belangrijk. Te denken valt hierbij aan de kwaliteit van de werkzaamheden, de coachingsvaardigheden, leiderschapsvaardigheden, het zijn van stagemeester of communicatieve vaardigheden (om bijvoorbeeld constructief een moeilijke boodschap te brengen) of de bijdrage aan de interne organisatie bijvoorbeeld op het gebied van personeelsbeleid, permanente educatie of innovatie.

Dit verbod beoogt ook niet in te grijpen in de normale winstdelingsregeling tussen de partners (en eventueel de personeelsleden) van een accountantsorganisatie. Het feit dat extra omzet normaliter leidt tot extra marge (en winst) brengt met zich dat een partner als mede-eigenaar van de accountantsorganisatie - en in sommige gevallen de personeelsleden, indirect meedelen in die behaalde winst. Dit wordt niet geacht in strijd te zijn met het hier bedoelde verbod.

03 | Verhouding van het voorstel tot IESBA regelgeving

Extra verboden

De financiële crisis, en de Nederlandse reactie daarop in de politiek en publieke opinie, leiden tot een aantal extra verboden in de onafhankelijkheidsregels om het vertrouwen te herstellen. Dit is als volgt te verklaren:

De beroepsorganisaties NIVRA en NOvAA hebben in hun fusiedocument aangegeven dat de NBA (de beoogde nieuwe beroepsorganisatie) lid zal worden van IFAC en dus zich zal committeren om de door IAASB², IESBA³ en IAESB⁴ uitgevaardigde regelgeving te implementeren. Het Adviescollege Beroepsreglementering heeft daarbij als uitgangspunt dat waar nodig in de Nederlandse context aanpassingen worden aangebracht.

In het kader van ethische regelgeving is het Adviescollege Beroepsreglementering van mening dat aanpassingen met name nodig zijn als verboden zoals vastgelegd in de Code of Ethics onvoldoende aansluiten bij de zienswijze van de 'redelijke en goed geïnformeerde derde' - lees het redelijke maatschappelijk verkeer. Daar waar geconstateerd wordt dat in de Nederlandse situatie zaken niet toelaatbaar zijn op grond van principes is het verstandig dit ook in verboden vast te leggen in de regelgeving en daarmee duidelijkheid te verschaffen naar het maatschappelijk verkeer en de betrokken accountants.

De IESBA regeling

IESBA kent in de Code of Ethics (CoE) een beperkter verbod op het belonen van commerciële prikkels. Dit verbod luidt (B290 - 229):

A key audit partner shall not be evaluated on or compensated based on that partner's success in selling non-

assurance services to the partner's audit client. This is not intended to prohibit normal profit-sharing arrangements between partners of a firm.

Zoals gebruikelijk bij IESBA, en ook in de NBA regelgeving, is dit verbod een uitwerking van een situatie waarbij een bedreiging, in dit geval met betrekking tot onafhankelijkheid, niet tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht middels waarborgen. In dit geval is dat principe als volgt weergegeven (B290 - 228):

A self-interest threat is created when a member of the audit team is evaluated on or compensated for selling non-assurance services to that audit client.

The significance of the threat will depend on:

- *The proportion of the individual's compensation or performance evaluation that is based on the sale of such services;*
- *The role of the individual on the audit team; and*
- *Whether promotion decisions are influenced by the sale of such services.*

The significance of the threat shall be evaluated and, if the threat is not at an acceptable level, the firm shall either revise the compensation plan or evaluation process for that individual or apply safeguards to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level.

Examples of such safeguards include:

- *Removing such members from the audit team; or*
- *Having a professional accountant review the work of the member of the audit team.*

2 International Auditing and Assurance Standards Board 3 International Ethics Standards Board for Accountants
4 International Accounting Education Standards Board

Het voorstel voor de VAO wijkt op drie punten af van de IESBA regelgeving:

1. De scope van personen voor wie het verbod geldt
2. De scope van de diensten waarop het verbod betrekking heeft
3. De explicitering dat het verbod geen impact dient te hebben op het normale bedrijfsmodel van accountantsorganisaties.

Ad 1.

Het IESBA verbod heeft alleen betrekking op de key audit partner. Voor anderen, zoals bijvoorbeeld een senior-manager, geldt dat op individuele basis de afweging gemaakt moet worden of een beoordeling of beloning al dan niet leidt tot een bedreiging van de onafhankelijkheid op basis van eigen belang.

Het Adviescollege en het Bestuur zijn van mening dat het niet uit te leggen is dat anderen dan een key audit partner in het controleteam wel direct beloond zouden mogen worden voor commerciële successen in de relatie met de controlecliënt. Daarom is er - evenals in Engeland - voor gekozen de scope te verbreden tot het hele controleteam en dit in het verbod op te nemen.

Ad 2.

Het IESBA verbod beperkt zich tot de beoordeling en beloning voor non-assurance services.

Het lijkt niet goed verdedigbaar om te stellen dat hetzelfde risico van eigenbelang niet bestaat met betrekking tot de verkoop van assurance diensten, het verkrijgen van de opdracht voor de wettelijke controle, meerwerk met betrekking tot de wettelijke controle of met betrekking tot het realiseren van het budget indien deze activiteiten kunnen leiden tot een directe beloning.

Dit maakt dat er in de VAO voor gekozen is de reikwijdte van verboden diensten te verbreden, waarbij het ook verboden wordt om een accountant te beoordelen en belonen op grond van het feit dat hij een individuele wettelijke controle heeft verkregen.

Ad 3.

Zoals ook door IESBA erkend bestaat er een spanningsveld tussen het normale bedrijfsmodel bij een accountantsorganisatie en het belonen van een individueel commercieel succes. In dit kader kent het IESBA-verbod de uitzondering dat het geen betrekking heeft op de normale partner beloningen.

Door het verbreden van de reikwijdte in Nederland naar het gehele controleteam is het ook noodzakelijk expliciet te maken dat het normale beoordelingsproces en de normale carrière ontwikkeling van de teamleden niet onmogelijk gemaakt wordt door dit verbod. Zie voor een nadere uitwerking de bovenstaand in het wijzigingsvoorstel opgenomen toelichting.

Vandaar dat dit in lid 3 expliciet is gemaakt.

04 | Specifieke vragen

Uiteraard staat het een ieder vrij om in algemene zin te reageren op de geconsulteerde tekst. Het bestuur zou het echter zeer op prijs stellen als de respondenten antwoord zouden willen geven op de onderstaande specifieke vragen.

1. Bent u het eens met het in het voorstel gekozen uitgangspunt dat de regeling betrekking moet hebben op alle leden van het controleteam bij een bepaalde cliënt en niet alleen op de 'Key Audit Partner' zoals in de Code of Ethics staat?
2. Bent u het eens met het voorstel om het verbod betrekking te laten hebben op alle diensten, inclusief het verkrijgen van wettelijke controle opdrachten en niet alleen op non-assurance services zoals in de Code of Ethics staat?
3. Is lid 3 van het voorstel, om beoordeling en beloning van ondernemersvaardigheden, als onderdeel van de totale beoordeling en beloning in het kader van de carrière ontwikkeling, niet onmogelijk te maken, op een juiste wijze verwoord?
4. Leidt het voorstel tot specifieke problemen voor kleine en middelgrote accountantsorganisaties?

Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Antonio Vivaldistraat 2 - 8
1083 HP Amsterdam
Postbus 7984
1008 AD Amsterdam

T: 020 3010301
F: 020 3020302
E: nba@nba.nl
I: www.nba.nl