

## **Praktijkhandreiking 1107**

# **Declaratieomvang**

Vastgesteld in de bestuursvergadering van 16 december 2009

**PRAKTIJKHANDREIKING DECLARATIEOMVANG**

Praktijkhandreiking 1107		
		Herzien:
Datum:	16 december 2009	
Onderwerp:	Onafhankelijkheid; declaratieomvang; verhouding assurance-opdrachten - overige dienstverlening	
Van toepassing op:	Openbaar accountants die betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht	
Status:	Praktijkhandreiking (Bevat geen grondslagen en essentiële werkzaamheden)	
Relevante regelgeving	Paragraaf 3.2.1 Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant (NVO openbaar accountant)	

***Inleiding***

In de praktijk bestaat onduidelijkheid over de uitleg van de volgende passage in de toelichting op paragraaf 3.2.1 van de NVO openbaar accountant:

*“Met name indien de vergoedingen voor overige dienstverlening meer bedragen dan de vergoedingen voor de assuranceopdracht moeten waarborgen worden getroffen. Daartoe behoort in ieder geval de beoordeling van de voor de assurancecliënt uitgevoerde werkzaamheden door een partner die niet betrokken is bij enige assuranceopdracht of overige dienstverlening voor die assurancecliënt.”*

De bewoording “in ieder geval” in deze passage heeft aanleiding gegeven tot verschillen in interpretatie. Eén interpretatie is dat altijd een beoordeling van de voor de assurance-cliënt uitgevoerde werkzaamheden door een partner die niet betrokken is bij enige assurance-opdracht of overige dienstverlening voor die assurance-cliënt moet plaatsvinden, en dat in aanvulling daarop nog andere waarborgen zouden kunnen worden getroffen. Een andere interpretatie is dat deze beoordeling één van de mogelijk te treffen waarborgen is. In deze praktijkhandreiking wordt aangegeven welke interpretatie het NIVRA heeft beoogd.

***Raamwerk NVO openbaar accountant***

De NVO openbaar accountant zijn een uitwerking van de fundamentele beginselen in de Verordening gedragscode (VGC). Het beoordelen van een bedreiging vindt plaats volgens het volgende conceptueel raamwerk, zoals uiteengezet in de VGC:

1. evalueren of de situatie aanleiding geeft tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de uitvoering van een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant;
2. indien sprake is van een bedreiging, beoordelen wat de aard en het belang van deze bedreiging is. Hierbij wordt rekening gehouden met alle kwalitatieve en kwantitatieve aspecten die van invloed zijn op deze bedreiging;

3. indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, de waarborgen treffen die nodig zijn om de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, de naar aanleiding daarvan getroffen waarborgen en de conclusie worden vastgelegd.

### **Analyse van de bedreiging**

Het feit dat in enig jaar het totaal van de vergoedingen voor assurance-opdrachten minder bedraagt dan het totaal van de vergoedingen voor overige dienstverlening die van dezelfde cliënt worden ontvangen leidt tot een bedreiging als gevolg van eigenbelang doordat hierdoor de schijn kan ontstaan dat de accountant financieel afhankelijk is van de cliënt. Aspecten die in aanmerking kunnen worden genomen bij de analyse of deze bedreiging al dan niet van een niet te verwaarlozen betekenis is, zijn onder meer:

- de declaratieomvang voor overige dienstverlening in relatie tot de declaratieomvang voor de assurance-opdracht(en);
- de aard van de overige dienstverlening;
- de persoon, dan wel netwerkorganisatie door wie de overige dienstverlening is verricht;
- de vraag of incidenteel dan wel structureel minder wordt ontvangen voor de assurance-opdracht(en) dan voor overige dienstverlening.

Indien uit deze analyse blijkt dat sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, dient een openbaar accountant adequate waarborgen te treffen om de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau.

### **Te treffen waarborgen**

Op grond van het conceptueel raamwerk wordt het aan de professionele oordeelsvorming van de openbaar accountant overgelaten welke waarborg hij treft bij een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis. Welke waarborg in een bepaalde situatie adequaat is, hangt immers af van de specifieke omstandigheden. De bewoording “in ieder geval” is dan ook bedoeld om aan te geven dat een beoordeling van de voor de assurance-cliënt uitgevoerde werkzaamheden door een partner die niet betrokken is bij enige assurance-opdracht of overige dienstverlening voor die assurance-cliënt altijd een mogelijke waarborg is. Er kan echter ook een andere waarborg worden gekozen, mits deze er toe leidt dat de bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis wordt weggenomen of teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

Uitsluitend bij wijze van voorbeeld worden de volgende andere waarborgen genoemd:

- een beperkte kwaliteitsbeoordeling, specifiek gericht op de elementen van de assurance-opdracht(en) die beïnvloed zouden kunnen zijn als gevolg van de bedreiging voortvloeiend uit eigenbelang;
- een bespreking met het toezichthoudend orgaan van de assurance-cliënt van onder meer de aard van de overige dienstverlening en de declaratieomvang daarvan in relatie tot de assurance-opdracht(en)<sup>1</sup>;
- het laten beoordelen van de situatie door een accountant van buiten de accountantspraktijk (met name binnen kleinere accountantspraktijken);
- het bespreken van de situatie en vragen van advies bij het NIVRA/de NOvAA en op basis van de desbetreffende adviezen handelen.

### **Reikwijdte**

Voor een controleopdracht van de jaarrekening geldt dat bij de beoordeling van de situatie niet alleen rekening moet worden gehouden met de door de accountantspraktijk ten behoeve van de controlecliënt verrichte werkzaamheden en de daarvoor in rekening gebrachte vergoedingen, maar eveneens met de door:

1. *andere onderdelen van het netwerk* van de accountantspraktijk aan de controlecliënt in rekening gebrachte vergoedingen voor verrichte assurance-opdrachten en overige dienstverlening;
2. de accountantspraktijk en door andere onderdelen van haar netwerk aan de *met de controlecliënt verbonden derden* in rekening gebrachte vergoedingen voor verrichte assurance-opdrachten en overige dienstverlening.

Dit geldt niet voor overige assurance-opdrachten.

De werkzaamheden verricht door of ten behoeve van de onder 1) en 2) genoemde entiteiten mogen immers<sup>ii</sup> ook niet tot een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant leiden.

De in rekening gebrachte vergoedingen voor voornoemde werkzaamheden die zijn verricht door buiten Nederland gevestigde onderdelen van het netwerk behoeven alleen in de beoordeling te worden meegenomen voor zover deze werkzaamheden bekend zijn.

i Of deze waarborg effectief is hangt uiteraard ook af van de kwaliteit van het toezichthoudende orgaan.

ii De reikwijdte van de NVO openbaar accountant wordt bepaald door de aard van de opdracht. Bij een controleopdracht van de jaarrekening moet een ruimere kring van personen en entiteiten op de aanwezigheid van eventuele bedreigingen voor de onafhankelijkheid worden beoordeeld dan bij overige assurance-opdrachten.

## Bijlage

### Relevante alinea's uit paragraaf 3.2.1 Declaratie omvang

*“Andere declaratierelevaties  
[.....]*

De onafhankelijkheid van de bij een assuranceopdracht betrokken openbaar accountant kan met name in het geding komen, indien aanzienlijke vergoedingen van een assurancecliënt worden verkregen voor overige dienstverlening. De openbaar accountant dient daarom de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid te beoordelen aan de hand van de aard van de geleverde overige dienstverlening, de verschillende vergoedingen die in het kader van de dienstverlening worden gefactureerd en het antwoord op de vraag hoe deze zich verhouden tot de totale vergoedingen die ontvangen worden door de accountantspraktijk.

*Met name indien de vergoedingen voor overige dienstverlening meer bedragen dan de vergoedingen voor de assuranceopdracht moeten waarborgen worden getroffen. Daartoe behoort in ieder geval de beoordeling van de voor de assurancecliënt uitgevoerde werkzaamheden door een partner die niet betrokken is bij enige assuranceopdracht of overige dienstverlening voor die assurancecliënt.”*

(laatste twee alinea's van de toelichting op paragraaf 3.2.1 NVO openbaar accountant)