

Green paper

MORAAL VERSUS WET

Over morele dilemma's van
controlerend accountants
bij hun dagelijkse
praktijkuitoefening

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants


NBA

November 2021

Dit document bevat bladwijzers en hyperlinks



Adobe Acrobat bladwijzers - toetsencombinatie "Ctrl-b"



tekst is een interne document- of externe hyperlink

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



© 2021 Koninklijke NBA

Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar worden gemaakt in enige vorm of op enige wijze dan ook, zonder voorafgaande toestemming.

INHOUD

VOORWOORD.....	4
1 INLEIDING.....	6
2 CONTEXT EN DILEMMA'S.....	7
2.1 THEORETISCHE ACHTERGRONDEN.....	7
2.2 MORELE DILEMMA'S UIT DE PRAKTIJK.....	8
3 VERKENNINGEN IN DE PRAKTIJK.....	11
3.1 KERNPUNTEN UIT DE INTERVIEWS MET STAKEHOLDERS.....	11
3.2 SAMENVATTING VAN DE INTERVIEWS MET STAKEHOLDERS.....	13
4 HANDVATTEN VOOR DE ACCOUNTANT.....	15
BIJLAGE	
1 ONDERZOEKSVERANTWOORDING.....	17
2 MOREEL INTERVISIEMODEL ACCOUNTANTS IN BUSINESS.....	18



VOORWOORD

Controlerend accountants worden bij de uitoefening van hun beroep regelmatig geconfronteerd met morele dilemma's. Want wat doe je als controlerend accountant, in een situatie dat een cliënt weliswaar conform wet- en regelgeving handelt, maar dat dit mogelijk op gespannen voet staat met de maatschappelijke moraal?

Moraal versus wet. Wat zijn de verwachtingen van stakeholders hierover? En hoe moet de accountant hier mee omgaan met het oog op zijn of haar publieke rol? Daar gaat deze green paper over.

Deze publicatie dient als aanzet tot een debat met stakeholders over morele dilemma's. Een discussiestuk met een open uitnodiging om te reageren op het document zelf én op de aan het eind van elk hoofdstuk gestelde vragen. Deze reacties vormen belangrijke input voor een vervolgpublishing (white paper), waarin conclusies worden getrokken en concrete aanbevelingen worden gedaan aan het accountantsberoep.

Voorafgaand aan het schrijven van deze paper is gesproken met een aantal stakeholders over hun visie op morele dilemma's waarmee controlerend accountants geconfronteerd worden. De uitkomsten van deze gesprekken zijn opgenomen in deze green paper, zodat een ieder zich hieraan kan spiegelen en een eigen mening kan vormen.

Na de inleiding schetsen we in hoofdstuk 2 eerst de theoretische achtergrond en geven we voorbeelden van morele dilemma's. Vervolgens gaan we in hoofdstuk 3 in op de reacties van stakeholders op deze dilemma's en op hun verwachtingen over hoe de accountant hiermee om zou moeten gaan. Tot slot geven wij in Hoofdstuk 4 enkele suggesties voor controlerend accountants over hoe om te gaan met morele dilemma's. Deze handvatten moeten vooral gezien worden als mogelijkheden en niet als oplossingen.

Wij merken op dat in deze green paper bewust is gekozen voor de controlerend accountant, omdat deze een nadrukkelijke publieke functie heeft. Mogelijk dat in een later stadium andere accountantsgroepen (denk aan accountants actief in de samenstel – en/of adviespraktijk, interne accountants, overheidsaccountants en accountants in business) aan bod komen. Wel nodigen wij alle accountantsgroepen (en stakeholders) uit te reageren.

Wij nodigen u van harte uit om te reageren op dit document en de bij de hoofdstukken gestelde vragen. Is onze analyse juist en volledig, of heeft u hierop aanvullingen? Ook zijn wij geïnteresseerd in adviezen hoe dilemma's (voor zover deze bestaan) te adresseren. Uw reactie kunt u tot 31 december 2021 met ons delen via consultaties@nba.nl of - al dan niet anoniem - **via de enquête** waarin de vragen uit de hoofdstukken ook zijn opgenomen.

Dank alvast voor uw medewerking.

NBA-Adviescollege voor Beroepsreglementering, Subcommissie Ethiek

November 2021

er.
dilemma

difficult

between

two

options

1 INLEIDING

OVER DEZE PUBLICATIE

De NBA wil met deze publicatie duidelijk maken met welke dilemma's accountants geconfronteerd worden en inzicht geven én krijgen in wat het maatschappelijk verkeer in deze situaties van hen verwacht.

De NBA streeft daarbij drie doelen na:

- 1 het vergroten van inzicht in de dilemma's waarmee de controlerend accountant te maken kan krijgen;
- 2 het starten van een dialoog met stakeholders over hoe de accountant hiermee zou moeten omgaan; en
- 3 het aanbieden van handvatten aan accountants hoe om te gaan met morele dilemma's.

VOORAFGAAND ONDERZOEK

Deze green paper is een vervolg op een door de NBA gehouden onderzoek waarin stakeholders een aantal dilemma's kregen voorgelegd met het verzoek hun visie hierop te geven én ook op de rol van de controlerend accountant hierbij.

Deze dilemma's zijn ontleend aan de praktijk, waarbij geprobeerd is diverse invalshoeken te adresseren.

Om snel met elkaar in gesprek te kunnen gaan, had het onderzoek een beperkte omvang en een korte doorlooptijd.

Hierdoor kent het onderzoek beperkingen in reikwijdte en diepgang (zie de bijlage met de onderzoeksverantwoording).

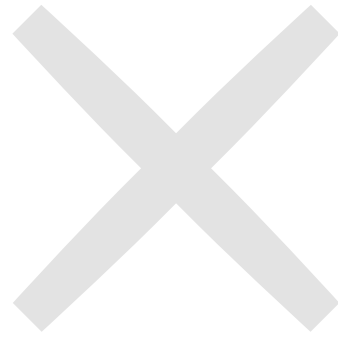
CENTRALE ONDERZOEKSVRAAG

Centrale onderzoeksvraag in zowel deze publicatie als het eerdere onderzoek is de volgende:

Hoe verwacht het maatschappelijk verkeer dat een controlerend accountant handelt in situaties die conform wet- en regelgeving zijn, maar mogelijk op gespannen voet staan met de moraal?

Om deze centrale onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden, zijn de volgende deelvragen opgesteld, die in de verschillende hoofdstukken worden beantwoord:

- 1 Wat zijn de verwachtingen bij morele dilemma's en met welke morele dilemma's worden controlerend accountants geconfronteerd bij de controle van de jaarrekening? (Hoofdstuk 2)
- 2 Wat zijn de opvattingen van stakeholders ten aanzien van het handelen van de controlerend accountant bij morele dilemma's? (Hoofdstuk 3)
- 3 Welke mogelijke handvatten zijn er voor de controlerend accountant om met de morele dilemma's om te gaan? (Hoofdstuk 4)



2 CONTEXT EN DILEMMA'S

Dit hoofdstuk beschrijft de theoretische achtergronden die zijn gebruikt bij het eerdere onderzoek en behandelt dilemma's uit de praktijk, die zijn voorgelegd aan een aantal stakeholders.

2.1 THEORETISCHE ACHTERGRONDEN

Deze green paper richt zich op de controlerend accountant. De rol van de controlerend accountant is het toetsen aan de vastgestelde norm en het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid dat het getoetste object aan de vastgestelde norm voldoet. Maar wanneer het getoetste object aan de normen voldoet, wil dit nog niet zeggen dat de inhoud ook maatschappelijk en moreel acceptabel is.

Wat maatschappelijk en moreel geaccepteerd is, is niet altijd eenduidig en hangt af van uit welk perspectief je het bekiijkt. Daarbij komt dat de moraal in de loop van de jaren verandert. Er zijn zaken die vandaag de dag maatschappelijk geaccepteerd worden, maar die dat over twee jaar niet meer zijn.

In het verlengde hiervan kan gesteld worden dat in de relatie tussen de accountant en het maatschappelijk verkeer (samenleving), 'De leer van het gewekte vertrouwen' van Limperg uit 1933 een belangrijke rol speelt. Limperg (grondlegger van het accountantsberoep) ziet vertrouwen als de essentie van de accountantscontrole. De accountant is de vertrouwenspersoon van het maatschappelijk verkeer. Vertrouwen is het uitgangspunt voor het werk dat de accountant moet uitvoeren. 'De leer van het gewekte vertrouwen' stelt dat de accountant verplicht is om de werkzaamheden zo uit te voeren dat de verwachtingen, die bij het maatschappelijk verkeer worden opgewekt, niet beschaamd worden. Omgekeerd geldt hetzelfde, de accountant mag geen grotere verwachtingen opwekken dan door de werkzaamheden zijn gerechtvaardigd.

Als door het maatschappelijk verkeer meer van de accountant wordt verwacht dan de accountant op basis van de werkzaamheden kan waarmaken, is sprake van een verwachtingskloof. Bij een moreel dilemma kan het zijn dat het maatschappelijk verkeer meer van de accountant verwacht dan deze, gezien de wettelijke taken en de hieraan verbonden werkzaamheden, kan waarmaken. Dan is sprake van een verwachtingskloof tussen de accountant en het maatschappelijk verkeer.

Accountants gaan verschillend om met een moreel dilemma. De wijze waarop een individu een beeld vormt over een moreel dilemma kan worden uitgelegd met behulp van vier dimensies, de 'Ruit van waarden' (Van Es, 2015). Deze dimensies komen tot uitdrukking in de volgende figuur.





Hoe morele dilemma's ontstaan, wordt beïnvloed door:

- persoonlijke waarden: die van de accountant als persoon;
- professionele/beroepsethische waarden: de ethiek van de beroepsgroep, zoals opgenomen in de beroepsregels van de accountant;
- organisatie-waarden: de waarden van de werkgever van de accountant, zoals opgenomen in een organisatiecode en 'ongeschreven' regels;
- publieke waarden: de maatschappelijke waarden. Deze worden vooral in het publieke debat gevormd.

Deze green paper richt zich voornamelijk op de publieke waarden. Wat zijn de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer bij diverse morele dilemma's en het handelen van accountants?

Steeds vaker onderkennen NBA-leden een spanningsveld tussen moraal en wet. Dit betreft situaties waar de (letterlijke) naleving van de wet tot uitkomsten leidt die:

- moreel als ongewenst (kunnen) worden ervaren;
- strijdig met de geest van de wet (kunnen) worden geacht; of
- volgens het maatschappelijk verkeer niet leiden tot wat is bedoeld of wordt verwacht.

Dergelijke morele dilemma's hebben niet alleen te maken met het (mogelijk niet) naleven van (de geest van) wet- en regelgeving, maar ook met ethiek. In deze situaties spelen veelal de publieke waarden een grote rol.

2.2 MORELE DILEMMA'S UIT DE PRAKTIJK

In deze paragraaf beschrijven we zeven voorbeelden van dilemma's waar accountants mee geconfronteerd worden in hun controlepraktijk. Enkele van deze dilemma's stonden de afgelopen jaren in de actualiteit of staan dat nog steeds. Per dilemma hebben we de morele aspecten zoveel mogelijk geplaatst tegenover de wettelijke aspecten.

Dilemma kinderarbeid

Deze casus betreft een wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening van een grote onderneming. Deze onderneming heeft ook dochterondernemingen in het buitenland. Tijdens de controle komt de controlerend accountant erachter dat een dochteronderneming gebruikmaakt van kinderarbeid. In Nederland is dit verboden, maar in het betreffende land is het volgens de wet wel toegestaan. De ondernemingsleiding geeft aan dat zij door middel van het inkomen voor de kinderen bijdraagt aan de verbetering van de leefomstandigheden aldaar, en het daarom niet als een bezwaar/probleem ziet.

Dilemma belastingontwijking

Ook hier betreft het een wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening van een grote onderneming. Tijdens de controle van de jaarrekening stelt de accountant vast dat de effectieve belastingdruk van de onderneming (slechts) 7% is. Dit is het gevolg van de gewijzigde fiscale structuur gedurende het afgelopen boekjaar. Het effectieve tarief is bij een ongewijzigde structuur gelijk aan het nominale tarief van 25%. Het verschil wordt voor een belangrijk deel verklaard door een ingewikkelde constructie om belastingen te ontwijken. Voor deze wijze van verlagen van de belastingdruk is de laatste tijd bijzondere aandacht vanuit de politiek en het maatschappelijk verkeer, waarin deze als niet wenselijk wordt gekwalificeerd.

Dilemma afkomen van hoge resultaten bij subsidie

Deze casus betreft de wettelijke controle van een geconsolideerde jaarrekening van een grote onderneming die significante subsidiestromen ontvangt. De resultaten die worden behaald met de door de subsidie gefinancierde activiteiten, worden afgeroomd door een buiten de subsidiabele instelling verbonden derde partij (buiten de consolidatiekring maar wel verbonden; de voordelen komen toe aan dezelfde belanghebbenden). Door het opvoeren van hoge(re) kosten wordt de maximale subsidie ontvangen. De accountant constateert dat deze hogere kosten binnen de regels vallen die door de subsidieverstrekker zijn bepaald, omdat deze van derden afkomstig zijn. Als deze binnen de onderneming zouden zijn verantwoord, dan was alleen kostprijs toegestaan die significant lager is dan het gehanteerde tarief door de derde.

Dilemma ploff BV's

Dit geval betreft een wettelijke controle van de geconsolideerde jaarrekening van een grote onderneming. Deze onderneming heeft veel dochterondernemingen in Nederland en is financieel gezond. Tijdens de controle komt de accountant erachter dat een dochteronderneming, waar verder geen activiteiten in plaatsvinden, failliet is gegaan. Hierdoor kon een grote belastingschuld niet meer worden voldaan. De Belastingdienst heeft aangegeven dat zij de vordering niet meer kan incasseren. Er is geen sprake van onbehoorlijk bestuur. Twee jaar geleden, toen de accountant voor het eerst de controle van de onderneming op zich nam, deed een nagenoeg identiek faillissement zich ook al voor. Hierbij heeft de Belastingdienst ook al 'achter het net gevist'. Het bestuur van de onderneming vindt het jammer voor de Belastingdienst, maar is van mening dat dit bij het ondernemen hoort, business cases komen nu eenmaal niet altijd uit.

Dilemma faciliterende betalingen

In Nederland gelden strikte regels hoe om te gaan met, of wanneer iets beschouwd wordt als een *facilitating payment*. In andere regio's/culturen worden dergelijke transacties als gebruikelijk en noodzakelijk beschouwd. De onderneming in Nederland heeft een transactie afgesloten met een partij in een dergelijke regio, waarbij onzekerheid is over de aard van enkele betalingen. De transactie is van groot belang voor de onderneming. Nader onderzoek wees uit dat sprake was van *facilitating payment*.

Dilemma NOW-regeling

De NOW-regeling is snel tot stand gekomen. Daarbij is gekozen voor een praktische benadering die vooral toeziet op een snelle uitkering van de NOW-subsidie. Het gevolg is dat niet alle voorzienbare situaties zijn geadresseerd, dan wel dat gemaakte keuzes niet voor iedere ondernemer goed dan wel hetzelfde uitpakken. De accountant is controlerend accountant van de jaarrekening. Bij het verzoek tot definitieve vaststelling van de subsidie komt de accountant tot de ontdekking dat de ondernemer de regels ruim uitlegt en het beleid aanpast zodat, binnen de regels, een zo optimaal mogelijke aanvraag tot stand komt.

Dilemma ontwijken deponeringsplicht

Uitsluitend met het doel om de deponeringsplicht te ontwijken wordt een holding BV geliquideerd. De eigenaren richten vervolgens een nieuw moederbedrijf op, dat zich op haar beurt aansprakelijk stelt voor de onderliggende BV's. Op deze wijze blijft de onderneming binnen de uiterlijke termijn voor deponering van de 'oude holding BV' en start een nieuwe termijn voor het nieuwe moederbedrijf. Zo hoeft men niet te consolideren en te deponeren als (middel-) groot. De woordvoerder van de eigenaren wijst erop dat door deze constructie de privacy van de aandeelhouders optimaal en in continuïteit kan worden beschermd. De woordvoerder benadrukt daarbij dat geen wet- en regelgeving wordt overtreden.



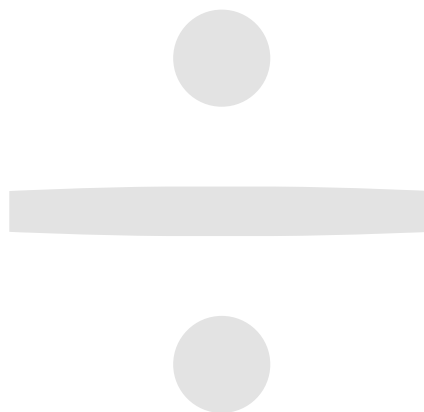
Eerder genoemde dilemma's zijn voorgelegd aan diverse stakeholders, waarbij verzocht is om een reactie op de onderstaande vragen.

Graag vernemen wij ook uw reactie op onderstaande vragen. Dat kan per e-mail: consultaties@nba.nl of door het **invullen van de enquête**. Dat laatste kan ook anoniem.

VRAGEN VOOR STAKEHOLDERS BIJ DE DILEMMA'S:

- 1 Herkent u het geschetste dilemma vanuit uw achtergrond? Kunt u zich voorstellen dat dit een dilemma is voor de controlerend accountant?
- 2 Kunt u aangeven wie de belanghebbenden zijn in/bij dit dilemma? Op welke wijze moet de controlerend accountant bij de afwegingen rekening houden met deze belanghebbenden?
- 3 Zou de accountant in de controleverklaring over de jaarrekening consequenties aan de dilemma's mogen verbinden? Of moet deze zich in de controleverklaring beperken tot het vaststellen van het naleven van wet- en regelgeving?
- 4 Zou de accountant als mogelijke consequentie het niet aanvaarden/continueren van de controle-opdracht moeten overwegen?
- 5 Dient het dilemma (in het kader van transparantie) door de gecontroleerde te worden vermeld in de verslaglegging en/of rapportering? En zo ja waar? Zo niet, waarom niet?
- 6 Wat verwacht u in dit geval (bij dit dilemma) van de controlerend accountant en waarom?
- 7 Welke verwachting heeft u ten aanzien van de wijze waarop de accountant omgaat met het vraagstuk in de management letter en/of het accountantsverslag? Op welke wijze kan/moet een constatering, vraagstuk of dilemma gerapporteerd worden aan de onderneming en/of haar governance-organen?
- 8 Kunt u zich nog andere dilemma's voorstellen waar de accountant mee te maken kan krijgen?

Van de interviews is een verslag gemaakt dat is afgestemd met de geïnterviewden. De uitkomsten van de interviews zijn samengevat in hoofdstuk 3.



3 VERKENNINGEN IN DE PRAKTIJK

Het Adviescollege voor Beroepsreglementering (in dit geval: Subcommissie Ethiek) van de NBA heeft in het najaar 2020 verschillende stakeholders geïnterviewd. Tijdens deze interviews zijn de dilemma's en de vragen, zoals in paragraaf 2.2 beschreven, aan de orde gesteld. Niet alle dilemma's zijn daarbij met iedere stakeholder besproken.

De volgende stakeholders die (relatief) dicht tegen het accountantsberoep aan staan, zijn als vertegenwoordigers van het 'maatschappelijk verkeer' geïnterviewd:

- Nederlandse Vereniging van Banken (NVB)
- Belastingdienst
- Vereniging van Effectenbezitters (VEB)
- Vereniging Nederlandse Ondernemingen en het Nederlands Christelijk Werkgeversverbond (VNO-NCW)

In paragraaf 3.1 worden de kernpunten uit de interviews per dilemma weergegeven, met aan het eind een aantal algemene opmerkingen. In enkele gevallen is de gedachtegang over hoe een stakeholder tegen een dilemma aankijkt, ook van toepassing bij andere dilemma's. Paragraaf 3.2 bevat een samenvatting.

3.1 KERNPUNTEN UIT DE INTERVIEWS MET STAKEHOLDERS

Ten aanzien van dilemma Kinderarbeid

- Een stakeholder geeft aan dat hier sprake is van een brede maatschappelijke groep belanghebbenden ('het maatschappelijk verkeer', aandeelhouders, bestuurders, leden governance-orgaan, leveranciers, vermogensverschaffers en niet in de laatste plaats de kinderen zelf). De stakeholders wijzen op het risico van reputatieschade voor de onderneming.
- Voor guidance wordt gewezen op de internationale richtlijnen van de VN (guidance principles on business and human rights) en OESO-richtlijnen op het gebied van onder andere mensenrechten, werkgelegenheid en arbeidsverhoudingen, waarin ook expliciet wordt ingegaan op de onwenselijkheid van kinderarbeid. Dit is geen wetgeving, maar veel ondernemingen ondersteunen deze richtlijnen wel. Het is daarmee voor de onderneming geen vrijblijvende zaak.
- Van de accountant mag verwacht worden dat deze niet uitsluitend toetst aan wet- en regelgeving, maar ook zaken signaleert die niet in overeenstemming zijn met goed/ethisch ondernemerschap en/of als maatschappelijk ongewenst worden beschouwd. Bijvoorbeeld: ontwikkelingen rondom maatschappelijk verantwoord ondernemen kunnen ertoe leiden dat het maatschappelijk verkeer nu verwacht dat de accountant andere werkzaamheden verricht dan enkele jaren geleden.
- De accountant dient dit soort zaken te bespreken met het bestuur en het governance-orgaan van de onderneming en in de management letter en/of het accountantsverslag te adresseren. Als deze organen niet bereid zijn hun gedrag op dit punt te veranderen, is het voorstelbaar dat de accountant als ultieme consequentie de opdracht niet continueert. Het afbreken van een lopende opdracht wordt als ongewenst beschouwd vanwege andere maatschappelijke belangen.



- Dergelijke zaken dienen niet in de controleverklaring tot uitdrukking te worden gebracht. Wel zou de accountant dit soort zaken kunnen melden bij de algemene vergadering, als de accountant gebruikmaakt van zijn/haar spreekrecht. Iets dat een stakeholder als zeer wenselijk beschouwt.

Ten aanzien van dilemma Belastingontwijking

- Zolang organisaties binnen de wet- en regelgeving opereren, wordt dit niet echt gezien als een dilemma voor de controle-rend accountant. Wel wordt aangegeven dat het goed zou zijn om ook te kijken naar de geest/bedoeling van de wet.
- Het dilemma rondom belastingontwijking is een elementair issue dat het streven naar lange-termijn-waardecreatie van de onderneming kan ondergraven. Zeker als binnen de onderneming sprake is van een verdienmodel dat hierop is gericht.
- Stakeholders zijn van mening dat in de management letter aandacht moet worden besteed aan zaken als belastingontwijking en de 'tone at the top'. Een stakeholder geeft aan dat deze informatie, al dan niet via de management letter, ook beschikbaar zou moeten zijn voor de aandeelhouders.

Ten aanzien van dilemma Plof BV's

- Stakeholders geven aan dat ze een dergelijke casus zeker als een mogelijk dilemma zien. Gezien de casus wordt de Belastingdienst als belangrijkste stakeholder benoemd.
- Het is belangrijk dat de accountant niet wegstijgt, maar bij vragen en/of onduidelijkheden juist doorvraagt. De accountant moet doorvragen totdat het gehele feitencomplex duidelijk is. Het is van belang dat dergelijke zaken voldoende worden vastgelegd in het controledossier. En dat de uitkomsten in de managementletter worden opgenomen, zodat de directie voldoende is geïnformeerd.
- Als uit het onderzoek (controlewerkzaamheden) door de accountant blijkt dat de wet- en regelgeving is nageleefd, heeft deze wijze van handelen geen consequenties voor de strekking van de controleverklaring.

Ten aanzien van dilemma Facilitating Payments

- Een stakeholder wenst, zeker op dit onderwerp, transparantie van de accountant over het risico-inschattingsproces en de specifieke uitgevoerde controlewerkzaamheden.
- Het verkrijgen van informatie over facilitating payments is voor accountants moeilijk. De mogelijkheden om informatie te verkrijgen zijn voor accountants anders dan bijvoorbeeld voor opsporingsinstanties. Het is voor een accountant in deze een lastige uitdaging om uit te zoeken of de prestatie op de factuur overeenkomt met de werkelijkheid.
- Als uit de controlewerkzaamheden door de accountant blijkt dat de wet- en regelgeving is nageleefd, heeft dit geen gevolgen voor de controleverklaring.
- Als sprake is van facilitating payments, moet de controlerend accountant allereerst de bevindingen hieromtrent afstemmen met de directie en het governance-orgaan. Door opname in de managementletter wordt de verantwoordelijkheid over de aard van deze betalingen neergelegd bij de directie van de vennootschap.
- De accountant zou hierover tevens inzicht kunnen bieden in de uitgebreide controleverklaring. Dit kan vervolgens door de algemene vergadering nader worden ingekleurd, waar de accountant van geheimhouding is ontheven. Met andere woorden: neem de aandeelhouders mee in het verhaal van de audit. Het is van belang dat de accountant aangeeft hoe tot het oordeel is gekomen. Dit is wellicht belangrijker dan de uiteindelijke conclusie.

Ten aanzien van dilemma NOW-regeling

- Het anders of ruimer uitleggen van de regels is een herkenbaar dilemma. De stakeholders geven aan dat het gesprek met de vennootschap moet worden aangegaan, als 'te scherp aan de wind wordt gezeild'.
- De accountant mag niet meewerken aan een te ruime uitleg van de regels rondom de NOW-regeling. Gezien de maatschappelijke betrokkenheid bij dit dilemma, is de accountant echt een vertrouwenspersoon van het maatschappelijk verkeer. Door de snelheid waarmee de NOW-regeling tot stand is gekomen, zijn de mazen in de wet groter. Hierin dient de accountant de poortwachtersfunctie centraal te stellen. Van accountants wordt geen rekbaarheid in de uitleg van de regels verwacht.
- Verwacht wordt dat de accountant zelf vaststelt of de interpretatie van de onderneming acceptabel is. Tevens heeft de accountant een waarschuwende functie richting de directie, als de directie op de grens van het toelaatbare acteert.

Ten aanzien van dilemma Deponeringsplicht

Stakeholders geven aan dat:

- het een herkenbaar dilemma is;
- het dilemma een strijdigheid oplevert met het doel en de strekking van de wet;
- de accountant dit aan de orde zou moeten stellen bij de directie.

Algemene opmerkingen van stakeholders

Verder gaven de stakeholders de volgende, niet direct aan de eerdergenoemde dilemma's toe te schrijven, opmerkingen mee:

- Men verwacht dat de accountant voldoende controle-informatie verzamelt, om het gehele feitencomplex duidelijk te krijgen. Stakeholders geven hierbij aan dat het heel belangrijk is dat de accountant niet wegstijgt, maar bij vragen en/of onduidelijkheden juist doorvraagt. De accountant moet net zolang doorvragen totdat het gehele feitencomplex duidelijk is. De meeste stakeholders verwachten primair dat de accountant een professioneel-kritische instelling hanteert bij de uitvoering van de opdracht en een hiermee corresponderend dossier aanlegt.
- Er is sprake van een morele plicht voor de accountant. Als de accountant eenmaal iets heeft gezien, dan moet deze de misstand bespreken met in eerste instantie de directie en in tweede instantie het governance-orgaan. Zogenaamde 'onderbuikgevoelens' zou de accountant bespreekbaar moeten maken bij de directie en het met de governance belaste orgaan.
- Van de accountant mag worden verwacht dat deze niet uitsluitend toetst aan wet- en regelgeving, maar ook zaken signaleert die niet in overeenstemming zijn met goed/ethisch ondernemerschap en/of als maatschappelijk ongewenst worden beschouwd. Dit zou al in de fase van opdrachtaanvaarding aan de orde moeten komen. Dit heeft ook een relatie met de fundamentele beginselen waaraan de accountant zich dient te houden.
- Aandeelhouders verwachten een gedegen controle, met transparantie over de uitgevoerde werkzaamheden. Accountants van beursgenoteerde bedrijven gebruiken als verdediging 'standaard' de verwachtingskloof bij kritische vragen. Zij stellen dan dat het maatschappelijk verkeer niet begrijpt wat accountants conform wet- en regelgeving moeten doen en daardoor te veel van accountants verwacht. In veel casuïstiek gaat het echter niet om te hoge verwachtingen, maar om ondermaatse prestaties.

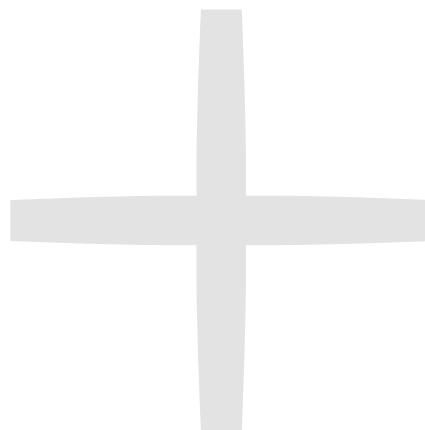
3.2 SAMENVATTING VAN DE INTERVIEWS MET STAKEHOLDERS

Op basis van de uitkomsten van de gesprekken met stakeholders kunnen op hoofdlijnen de volgende zaken (samengevat) worden genoemd:

- 1 De meeste stakeholders geven aan dat ze zich herkennen in de genoemde dilemma's voor controlerend accountants. Daarbij worden door een aantal stakeholders de volgende aandachtspunten benoemd:
 - a het adequater invulling geven aan de professioneel-kritische instelling door de accountant;
 - b het door de accountant meer acteren op morele 'onderbuikgevoelens';
 - c de accountant moet niet alles willen 'pareren' door te verwijzen naar de verwachtingskloof;
 - d de accountant moet inzichtelijker (controleerbaar) en open rapporteren in de uitgebreide controleverklaring en daarbij meer aandacht besteden aan fraude en onderkende risico's.
- 2 De accountant moet meer specifieke aandacht schenken aan de belanghebbenden die worden onderkend en daarover meer specifiek rapporteren (rekening houdend met wet- en regelgeving en gesignaleerde risico's).
- 3 Indien wordt vastgesteld dat gehandeld is in strijd met de wet- en regelgeving, moet de accountant dit tenminste in de management letter vermelden en bespreekbaar maken bij het bestuur. Zo nodig zal de accountant hierover moeten rapporteren aan het governance-orgaan. Hier heeft de accountant een maatschappelijke rol.
- 4 In de aanvaarding/continuering van de opdracht zal de accountant, meer dan nu, aandacht moeten schenken aan goed, integer en ethisch ondernemerschap. Toch hoeft de accountant een eenmaal aanvaarde opdracht niet (altijd) tussentijds te beëindigen.
- 5 Als sprake is van maatschappelijk ongewenst gedrag of misstanden, moet de accountant zich meer durven uitspreken. In eerste instantie via de bestuurder, vervolgens in de richting van het governance-orgaan en zo nodig op de algemene vergadering.







4 HANDVATTEN VOOR DE ACCOUNTANT

Uit de vorige hoofdstukken kan worden afgeleid dat 'de moraal' niet altijd eenduidig is en verschilt per situatie. Desondanks (of zelfs daarom) wordt in dit hoofdstuk geprobeerd enkele handvatten te bieden voor de accountant bij het omgaan met morele dilemma's.

Deze **handvatten** moeten gezien worden als **mogelijke oplossingsrichting** en niet als de (enige) mogelijke keuze dan wel als dé oplossing. Deze opsomming is niet limitatief, maar dient ter gedachtevorming. Aandachtspunten bij de oplossingsrichtingen zijn onder andere: het (wettelijk) mandaat van de accountant, geheimhouding versus openbaar belang, objectiviteit en normenkader.

U bent van harte uitgenodigd om eventuele suggesties of aanvullingen te delen. De vragen aan het eind van dit hoofdstuk kunnen helpen bij uw reflectie.

SAMEN KOM JE VERDER

Het is raadzaam om bij constatering van een (mogelijk) moreel dilemma, zoals ook bij andere complexe vraagstukken veelal plaatsvindt, overleg te hebben binnen het controleteam, met bureau vaktechniek, met de compliance officer of andere collega's. Door samen het (mogelijke) morele dilemma te bespreken, ontstaan wellicht ook andere inzichten en (mogelijke) oplossingsrichtingen. Ook kan contact worden opgenomen met een van de vertrouwenspersonen van de NBA.

ONS ETHISCH KOMPAS

Iedere accountant heeft de beroepseed afgelegd. Door het afleggen van de eed, verplicht de accountant zich tot het naleven van de wet- en regelgeving die op het beroep van toepassing is. In de eed belooft/verklaart de accountant de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) na te leven en te handelen in het algemeen belang. Handelen in het algemeen belang is een onderscheidend kenmerk van het accountantsberoep. Deze verantwoordelijkheid hangt samen met de rol van accountants als vertrouwenspersoon van het maatschappelijk verkeer. Het ethisch kompas, zoals verwoord in de VGBA, dient een accountant dan ook als uitgangspunt te gebruiken in het afwegen van belangen bij een moreel dilemma. Op welke wijze de accountant inhoud geeft aan deze verantwoordelijkheid is mede afhankelijk van de persoonlijke waarden van de accountant.

Ter illustratie van het ethisch kompas merken wij op dat de NBA in Alert 42 Impact Coronavirus op accountantswerkzaamheden de accountant vraagt relaties waar mogelijk te helpen. De NBA wijst daarbij wel expliciet op naleving van de ethische beginselen uit de VGBA. Ook is in de communicatie door de NBA rondom de NOW-regeling aangegeven dat accountants ook de geest van de regeling in acht moeten nemen; dit aspect komt ook terug in de beantwoording van FAQ's.



CREËREN VAN BEWUSTWORDING

De moraal verandert in de loop van de jaren. Dit noodzaakt ertoe dat de accountant zich bewust moet zijn van de morele dilemma's van vandaag de dag. Liefst ook die van morgen, maar het is onrealistisch om die tijdig en volledig in beeld te krijgen. Om de bewustwording te bevorderen, kunnen het volgen van (interne) trainingen of het bijwonen van intervisiebijeenkomsten helpen. Ook tijdens bijvoorbeeld de pre-audit meetings binnen het controleteam kunnen (mogelijke) morele dilemma's bij een klant een vast agendapunt vormen. Hierdoor staat het team voorafgaand aan een controle al stil bij (mogelijke) morele dilemma's.

DILEMMA MODEL

In de Bijlage is het moreel intervisiemodel van de NBA opgenomen. Dit intervisiemodel is ontwikkeld op de Nyenrode Business Universiteit en wordt geadviseerd aan Accountants in Business om te gebruiken in situaties waarin een morele afweging wordt verwacht. Ook de Werkgroep Ethiek van de Nederlandse Vereniging van Banken heeft een dilemmamodel opgesteld, om inzichtelijk te maken welke belangen voorgaan en welke belangen wel of niet beschadigd worden door een bepaalde keuze. Deze voorbeelden van modelmatig denken kunnen bijdragen aan de besluitvorming rondom morele dilemma's.

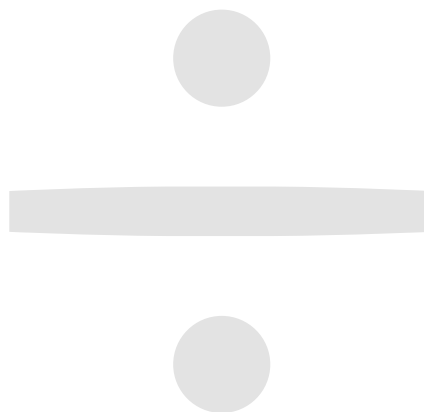
BESPREKEN MET EN RAPPORTEREN AAN DIRECTIE EN GOVERNANCE-ORGANEN

De accountant kan of moet (dit is afhankelijk van het dilemma) de dilemma's ook bespreken met (in eerste instantie) de directie en vervolgens, afhankelijk van het dilemma en de uitkomsten van het gesprek met de directie, met het governance-orgaan. Tot slot kan de accountant het dilemma ook in de management letter en het accountantsverslag tot uitdrukking brengen.

Graag vernemen wij uw reactie op deze vragen. Dat kan per e-mail: consultaties@nba.nl of door het **invullen van de enquête**. Dat laatste kan ook anoniem.

VRAGEN VOOR STAKEHOLDERS OVER DE HANDVATTEN VOOR ACCOUNTANTS:

- 1 Kunt u zich vinden in de voorgestelde handvatten voor de accountants?
- 2 Mist u nog mogelijke handvatten?
- 3 Moeten morele dilemma's in het dossier worden vastgelegd/uitgewerkt? En zo ja, op welke wijze?



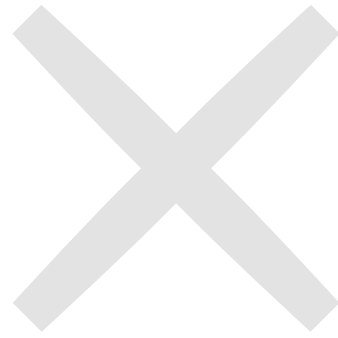
BIJLAGE 1

ONDERZOEKSVERANTWOORDING

De NBA benadrukt dat dit geen wetenschappelijke paper betreft en dat zij niet pretendeert volledig te zijn. De analyse is gebaseerd op beschikbare (wetenschappelijke) literatuur. Het green paper moet dan ook worden geïnterpreteerd als een discussiestuk. Ook worden er geen conclusies getrokken.

Deze green paper richt zich alleen op de controlerend accountant die geconfronteerd wordt met morele dilemma's. Aan het eind van de hoofdstukken 2, 3 en 4 zijn enkele vragen aan stakeholders opgenomen. De reacties op het green paper worden verwerkt in een white paper.





BIJLAGE 2

MOREEL INTERVISIEMODEL ACCOUNTANTS IN BUSINESS

In het morele intervisiemodel voor accountants in business - ontwikkeld door Nyenrode Business Universiteit - komen een aantal elementen voor die behulpzaam kunnen zijn bij het komen tot een oordeel over wat te doen dan wel te laten bij morele dilemma's. De volgende elementen komen hierbij aan de orde: relevante feiten, interne procedures, relevante beroepsethische aspecten, fundamentele beginselen die van toepassing zijn en mogelijke alternatieve handelingswijzen.

Hoewel in eerste instantie bedoeld voor accountants in business, bevat dit model ook belangrijke handvatten voor controlerend accountants.

Het morele intervisiemodel van Nyenrode bestaat uit zes vragen:

1. Welke beslissing moet ik nemen?

Beschrijf de problematiek vanuit een persoonlijk perspectief en geef nauwkeurig aan welke handeling wordt overwogen (iets niet doen kan in voorkomende gevallen ook een handeling zijn). Formuleer de vraag als volgt: Behoor ik X te doen/na te laten?

2. Wie zijn de belanghebbenden?

Maak een inventarisatie van alle partijen, individuen en instanties van wie rechten of belangen bij de beslissing in het geding zijn.

3. Wat zeggen de beroepsregels, bedrijfscodes of andere bindende voorschriften?

Zijn er kaders die behulpzaam kunnen zijn bij de beslissing, bijvoorbeeld beroepsregels, bedrijfscodes of bepalingen die voortkomen uit richtlijnen of wettelijke kaders?

4. Welke argumenten kunnen worden aangevoerd?

Om een positie te bepalen – iets doen of nalaten – moet men argumenten kunnen geven die ook voor anderen overtuigend kunnen zijn. Ook moet men aandacht besteden aan de argumenten die tegen het standpunt kunnen worden ingebracht; niet om ze volledig onschadelijk te maken, maar wel om te laten zien dat ze in de overweging zijn meegenomen en om in de conclusie aan te kunnen geven hoe men recht wil doen aan de tegenargumenten. Noteer in twee kolommen:

1. De argumenten om X wel te doen.
2. De argumenten om X niet te doen.

5. Wat is de conclusie?

Zijn eenmaal de argumenten voor en tegen uitgewisseld en gewogen, dan kan en moet er een duidelijke conclusie worden geformuleerd. Geef aan welke argumenten hierbij de doorslag hebben gegeven. U mag een creatieve oplossing formuleren waarmee recht wordt gedaan aan zoveel mogelijk argumenten (voor én tegen). Onderzoek daarbij of er mogelijkheden zijn om de schade te verminderen die bepaalde belanghebbenden ondervinden. Deze schade is terug te vinden in het rijtje argumenten dat als minder zwaarwegend is beoordeeld.

6. Doe ik het ook?

Sta ik achter mijn conclusie? Kan ik mezelf in de spiegel blijven aankijken? Kan ik het uitleggen?
Ga ik het daadwerkelijk doen?

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

NBA

Antonio Vivaldistraat 2
1083 HP Amsterdam
Postbus 7984
1008 AD Amsterdam

T 020 301 03 01
E nba@nba.nl
I www.nba.nl

