

Een robuust stelsel

Integriteit, betrouwbaarheid en onafhankelijkheid als basis voor het professionele handelen staan hoog op de maatschappelijke agenda. Wat deze normen precies betekenen wordt steeds meer verankerd in codes en wet- en regelgeving. Het bedrijfsleven heeft 'Tabaksblad' en voor het accountantsberoep staat een herziening van de gedrags- en beroepsregels op de rol. Een vooruitblik.

BARBARA MAJOOR*

de Openbaar accountant

Voor het accountantsberoep is codificatie van gedragsnormen niet nieuw. Van ouds-

her vormen gedragsnormen een van de peilers waaraan accountants hun bestaansrecht in de maatschappij ontleenen.

Voor velen is de belangrijkste gedragsnorm vervat in de bepaling van artikel 5 van de Gedrags- en beroepsregels accountants (GBA): 'Een accountant onthoudt zich van al hetgeen schadelijk is voor de eer van de stand'. Deze bepaling komt er op neer dat een accountant integer, eerlijk, objectief en betrouwbaar moet zijn. De huidige ontwikkelingen in het (internationale) accountantsberoep hebben echter geleid tot vragen en kritische kanttekeningen of accountants zich nog wel voldoende bewust zijn van het belang van deze gedragsnormen als fundament voor hun beroepsuitoefening.

Code of Ethics

Dit vermeende onvoldoende besef heeft de wetgever doen besluiten om de gedragsnormen wettelijk te verankeren. In onder andere het concept Wet toezicht op het Accountantsberoep en het concept van de Achtste EG-richtlijn hebben gedragsbepalingen derhalve een prominente plaats gekregen. De Achtste EG-richtlijn sluit voor de gedragsnormen nadrukkelijk aan bij de internationale standards van de IFAC en in het bijzonder de Code of Ethics voorzover het om gedragsregels gaat.

Tegen deze achtergrond is het een logische stap dat de beroepsorganisaties zich hebben

uitgesproken om de uit 1967 daterende GBA te herijken en te laten aansluiten bij de Code of Ethics van de IFAC. Het NIVRA en NOvAA hebben hiertoe gezamenlijk een werkgroep benoemd, die naar verwachting na de zomer van 2004 een eerste concept zal publiceren. In principe wordt de Code of Ethics in zijn geheel overgenomen en vervalt de gehele GBA. Dit heeft een aantal consequenties.

Principle based

De aansluiting bij de Code of Ethics betekent in de eerste plaats dat de huidige structuur van de GBA wordt verlaten en daarvoor in de plaats een principle based-benadering wordt geïntroduceerd. Een principle based-benadering wil zeggen dat elke situatie uniek is en de accountant, op basis van een evaluatie van mogelijke bedreigingen en waarborgen, een juiste gedragslijn moet bepalen voor de desbetreffende situatie. Deze gedragslijn kan er in het uiterste geval toe leiden dat een accountant moet besluiten om een bepaalde opdracht/dienstverlening niet uit te voeren, terug te geven dan wel zich uit een bepaalde situatie terug te trekken. Maar in vele gevallen zal daarvan geen sprake zijn en is het toereikend een aantal waarborgen te treffen.

Voordelen

Op het eerste gezicht lijkt zo'n benadering wellicht minder strak en robuust dan een gebod-/verbodbenadering, zoals in de huidige GBA. Dit is echter maar schijn. Een principle based-benadering wordt gekaderd door strikte basis-





Bij een principle based-benadering moet de professional binnen een kader van strikte basisgedragsnormen handelen op basis van zijn eigen verantwoordelijkheid.

FOTO: HOLLANDINBEELD

gedragsnormen, waarbinnen de professional op basis van zijn eigen verantwoordelijkheid zorgvuldig moet handelen. Een dergelijke benadering heeft belangrijke voordelen boven een pure gebod-/verbodbenadering, die met regelgeving vooral achter de feiten aanloopt. “Als het kalf verdrongen is dempt men de put.” Een principle based-benadering heeft dat nadeel niet omdat elke situatie moet worden getoetst aan de basisgedragsnormen, die universeel zijn. Dat voorkomt dat eventueel grensverkennend gedrag wordt uitgelokt.

Alle groepen accountants

De basisnormen: integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, geheimhouding, en professionele opstelling - in de code als beginselen aangeduid - zijn voor alle accountants dezelfde, ongeacht hun functie in de maatschappij. Met name het NIVRA kent een pluriforme samenstelling en omvat, anders dan veel andere (buitenlandse) beroepsorganisaties, diverse groepen accountants: werkzaam in het bedrijfsleven als controller of CFO (zogenoemde accountants in business), bij een interne accountantsdienst, de overheid of in het openbare beroep. De vraag rijst of de normen voldoende onderscheidend zijn uitgewerkt voor deze pluriforme groepen accountants.

Differentiatie wenselijk?

De Code of Ethics kent een nadere uitwerking van de basisnormen voor openbare accountants en accountants in business. Anders dan in Nederland vallen ook interne en overheidsaccountants onder die laatste categorie. De nadere uitwerking voor de accountants in business betreft aspecten zoals financiële belangen in de eigen organisatie - bijvoorbeeld als gevolg van een aandelenoptieregeling voor het personeel - en de naleving van de basisnorm geheimhouding in relatie tot het rapporteren aan externe instanties, bijvoorbeeld als de eigen organisatie is betrokken bij frauduleus handelen en/of witwassen van gelden. Met name interne en overheidsaccountants stellen de vraag of deze uitwerking wel in voldoende mate de specifieke aspecten van hun beroepsuitoefening afdekt. De functie-uitoefening van deze twee beroepsgroepen heeft veel overeenkomsten met die van een openbaar accountant. Dat pleit er eerder voor om deze groepen te laten aansluiten bij de uitwerking voor de openbaar accountant, met uitzondering van de basisnorm onafhankelijkheid. Waar nodig kan eventueel een specifieke lokale aanpassing of aanvulling worden gemaakt.

Onafhankelijkheid basisnorm?

Voor een openbare accountantsfunctie is, behalve de voor alle accountants geldende basisnormen, ook onafhankelijkheid een basisbeginsel. Onafhankelijkheid in wezen en schijn is onmisbaar om de openbare functie - controleur ten behoeve van het maatschappelijk verkeer - te kunnen vervullen. Bij controleopdrachten staat deze eis buiten elke discussie. Maar ook voor andere opdrachten waarbij zekerheid wordt toegevoegd, zoals een rapportage over de betrouwbaarheid van het interne beheersingssysteem of een mededeling over het voldoen aan de bepalingen van een subsidieregeling, is onafhankelijkheid een logisch vereiste.

Voor andere soorten opdrachten, die niet in combinatie met een controleopdracht worden uitgevoerd, is deze eis minder vanzelfsprekend, met name voor opdrachten waarbij geen zekerheid (assurance) wordt toegevoegd, zoals een advies over de keuze van een software-pakket voor de financiële administratie. Ook bij samenstellingsopdrachten is in beginsel de vraag aan de orde of onafhankelijkheid als basisnorm vereist zou moeten zijn.

Onafhankelijkheid bij assurance

De Code of Ethics kiest een heel zuivere benadering en benoemt onafhankelijkheid tot basisnorm voor openbare accountants bij assurance-opdrachten. Dat betekent dat een accountant bij de uitvoering van zo'n opdracht verplicht is zich in een zodanige positie te plaatsen dat de onafhankelijkheid van zijn optreden niet kan worden aangetast door belangen van derden. De Code of Ethics spreekt in dit verband over bedreigingen die eventueel kunnen worden gemitigeerd door waarborgen zoals hiervoor besproken. Kenmerkend voor deze benadering is dat de basisnorm van onafhankelijkheid met name is gekoppeld aan de aard van de dienstverlening en minder aan de kwalificatie 'openbaar accountant' zoals in de huidige GBA het geval is.

Keerzijde

Deze koppeling met de aard van de dienstverlening is een waardevolle aanvulling op de huidige GBA. Enerzijds vanwege pluriformiteit aan dienstverlening die de huidige samenleving van openbare accountants vraagt, en anderzijds vanwege de (terecht) zeer strikte onafhankelijkheidsvereisten voor openbaar accountants in hun rol als controlerend accountant (of in het spraakgebruik van de Code of Ethics: 'verschafter van zekerheid bij objecten van

Principle Based-benadering: een voorbeeld

Situatie:

Een accountant of een van zijn gezinsleden krijgt van een opdrachtgever en/of zakelijke relatie een persoonlijke attentie aangeboden. Zo'n aanbod geeft aanleiding tot een bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen. Een bedreiging voor de objectiviteit als gevolg van eigenbelang ontstaat als men in de verleiding is om cadeaus te aanvaarden. Bovendien kan de objectiviteit in het gedrang komen door intimidatie, als de geveer er op zinspeelt de gift openbaar te maken.

Evaluatie van bedreigingen

De betekenis van deze bedreigingen hangt af van de aard en de waarde van het aanbod en de bedoeling die eraan ten grondslag ligt. Als er sprake is van op een open wijze aangeboden attentie die een redelijk denkende en ter zake kundige derde, die over alle relevante informatie beschikt, als onbelangrijk zal beschouwen, dan mag de accountant concluderen dat deze attentie past in het normale zakendoen, zonder de specifieke intentie om besluitvorming te beïnvloeden of informatie te verkrijgen. De accountant mag in zo'n geval in het algemeen concluderen dat er geen sprake is van een bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen. Als daarentegen sprake is van andere dan onmiskenbaar onbelangrijke bedreigingen, dan dient de accountant zo'n attentie niet te aanvaarden.

Waarborgen

Een waarborg om de bedreigingen zorgvuldig te evalueren kan zijn om deze situatie te bespreken met een senior functionaris binnen de eigen kantoororganisatie.

onderzoek'). Op deze wijze kunnen de onafhankelijkheidsvoorschriften specifiek worden toegesneden op de behoeften van het maatschappelijk verkeer. Concreet betekent dit dat de reikwijdte van de huidige 'Nadere voorschriften voor onafhankelijkheid' wordt uitgebreid tot alle assurance-dienstverlening, met enige differentiatie voor de diverse soorten. Zo worden bijvoorbeeld specifieke eisen gesteld aan controleopdrachten en in het bijzonder aan controles voor public interest entities (PIE's). De keerzijde is echter dat aan opdrachten die niet als assurance-opdracht worden gekwalificeerd en niet in combinatie met een controle-opdracht worden uitgevoerd, geen specifieke onafhankelijkheidseisen worden gesteld.

Andere dienstverlening

De vraag rijst nu of, vanuit de specifieke Nederlandse omstandigheden, ook voor bepaalde niet-assurance-werkzaamheden, de basisnorm van onafhankelijkheid van toepassing moet zijn, met name bij samenstellingsopdrachten en specifiek overeengekomen werkzaamheden. Gegeven de omstandigheid dat het maatschappelijk verkeer aan een samenstellingsverklaring een bepaalde mate van zekerheid ontleent, lijkt het logisch dat ook daar de basisnorm van onafhankelijkheid van toepassing wordt verklaard. Ten aanzien van specifiek overeengekomen werkzaamheden kan een zelfde redenering worden gevolgd. In de Nederlandse RAC 920 'opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie' is immers nadrukkelijk als aanvulling toegevoegd dat in de rapportage zekerheid kan worden verstrekt over de onderzochte aspecten.

De NIVRA-NOvAA-werkgroep zal de komende maanden over deze en andere kwesties een standpunt formuleren.

Deze bespreking is een eerste kennismaking met enkele aspecten van de Code of Ethics. Een vollediger bespreking van de gehele code is echter belangrijk. In een volgend artikel zal meer in detail worden ingegaan op de wijze waarop de beroepsregels die in de huidige (te vervallen) GBA staan over met name het verklaringenstelsel in de beroepsvoorschriften worden verankerd en de herziening van de voorschriften over het werken onder gemeenschappelijke naam en de voorwaarden die aan de samenwerking met andere beroepsbeoefenaren worden gesteld. ■

Noot

Barbara Majoor is directeur KPMG Accountants.

Voorschriften voor persoonlijke onafhankelijkheid en overige dienstverlening

