

Nieuwe Gedrags- en beroepscode is aanstaande

Internationaler, specifieker en dwingender

Een nieuwe Gedrags- en beroepscode zal naar verwachting nog dit jaar de oude regels vervangen. Doel: een betere internationale aansluiting, duidelijkheid voor het maatschappelijk verkeer, en meer toegesneden op rollen en werkzaamheden. Enkele uitgangspunten en specifieke onderwerpen.

BARBARA MAJOOR*

de **Openbaar**
accountant

De code is een antwoord op de toegenomen maatschappelijke aandacht voor de professionele integriteit van het accountantsberoep. De belangrijkste gedragsnorm in de code betreft de integriteit van de accountant. De lezer die verwacht de letterlijke woorden van artikel 5 over de 'eer van de stand' te vinden, zal echter tevergeefs zoeken. De inhoud van dit gezichtsbepalende artikel van de huidige GBA, waarin de maatschappelijke verantwoordelijkheid van de accountant tot uitdrukking komt, is echter zeker niet verloren gegaan in de code. Als eerste basisbeginsel voor alle RA's en AA's, ongeacht of en welke werkzaamheden zij verrichten, geldt dat ze zich moeten onthouden van alle activiteiten die het beroep in diskrediet kunnen brengen. Twee andere basisbeginselen leggen aan alle

accountants de verplichting op om in hun beroepsmatig en zakelijk handelen eerlijk en oprecht op te treden en zich te houden aan de voor hen relevante wet- en regelgeving. Deze basisbeginselen vormen samen een belangrijke pijler onder het optreden van accountants en zijn voor het publiek een waarborg dat zij accountants kunnen aanspreken op hun integriteit.

Toegankelijker

Een tweede belangrijke doelstelling van de code is om de gedragsnormen ook buiten het beroep toegankelijk en transparant te maken. Daarom is er per artikel een uitgebreide toelichting die ingaat op de wijze waarop de code moet worden geïnterpreteerd en toegepast. Ook de *principle based*-structuur, die is geba- ►

nieuwe Gedrags en beroepscode



seerd op het uitgangspunt dat voor elke bedreiging passende waarborgen moeten gelden, draagt bij aan deze doelstelling (zie voor een toelichting op deze structuur 'de Accountant', juni 2004).

Bovendien benoemt de code een aantal voor het publiek zeer herkenbare onderwerpen die in de huidige GBA niet of slechts impliciet aan de orde komen. Voorbeelden daarvan zijn de bepalingen over giften, het aanvaarden en continueren van opdrachten, samenwerking tussen accountants (onder andere interne en externe accountants) en financiële belangen (zoals opties) voor accountants die niet in de openbare praktijk werkzaam zijn.

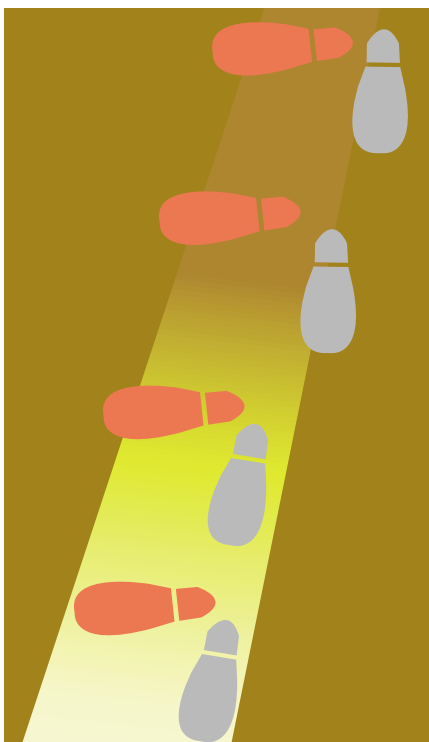
Maar ook voor een aantal bestaande onderwerpen is de regelgeving meer op de huidige praktijk toegesneden. Zo is 'Het vermijden van belangenverstremgeling', een onderwerp dat in de huidige GBA met name in verband wordt gebracht met artikel 9 waarin is geregeld hoe te handelen indien een bijzonder belang wordt vertegenwoordigd, in de code in een bredere context geplaatst (zie kader).

Internationale aansluiting

De code bevat geen regels meer over de uitoefening van het beroep, zoals over de verplichte bewoordingen van de verklaring. Deze zullen worden opgenomen in andere regelgeving, zoals Nadere voorschriften. Hiermee wordt aangesloten bij het internationale raamwerk van regelgeving van de International Federation of Accountants (IFAC), dat ook in andere Europese landen en door de Europese Commissie wordt gevolgd, en dat naar verwachting ook zal worden ondersteund door de aanstaande Nederlandse toezichthouder (AFM). In het IFAC-raamwerk zijn alle regels voor de beroepsuitoefening opgenomen in de International Standards. In Nederland worden deze tot op heden als Richtlijn voor de Accountantscontrole geïmplementeerd.

'Gemeenschappelijke naam'

Ook de nieuwe definities van 'accountantsorganisatie' en van 'organisaties waarmee wordt samengewerkt' sluiten aan bij de internationale benadering. Deze laatste behoren tot het netwerk van de accountantsorganisatie.



Afhankelijk van de uitgeoefende werkzaamheden zijn additionele bepalingen van toepassing.

In de definitie van een netwerk is echter niet langer de naam bepalend, zoals in de huidige regeling van 'gemeenschappelijke naam' wel het geval is, maar materiële criteria zoals het gemeenschappelijk gebruik van professionele hulpmiddelen. Professionele hulpmiddelen zijn onder andere: (controle)handboeken, trainingsfaciliteiten, vaktechnische bureaus, e-mail en internetsystemen, kwaliteitsmaatregelen en ondersteunende systemen voor onder meer de financiële administratie. Dit heeft als consequentie dat de huidige regelgeving die samenhangt met de 'gemeenschappelijke naam' zal worden vervangen door onder meer nadere voorschriften over de inrichting en interne beheersing van een accountantsorganisatie of organisaties binnen haar netwerk.

Vijf basisnormen

Een belangrijke invalshoek van de huidige GBA betreft de indeling naar functies. In de code heeft dit onderscheidend kenmerk voor het van toepassing zijn van de diverse hoofd-

Belangenverstremgelingen en conflicterend belang

De accountant moet bij de acceptatie van een opdracht, en verder periodiek, vaststellen dat geen sprake is van een conflicterend belang tussen verschillende bij de opdracht desbetreffende partijen. Dit onderwerp speelt vooral voor de openbaar accountant, bijvoorbeeld als deze door onderneming X (opdrachtgever) wordt gevraagd een onderzoek uit te voeren waarbij ook een andere onderneming Z is betrokken, zoals bij een due diligence-onderzoek. Als zo'n accountant, of een collega van hem tevens de controlerend accountant is van onderneming Z, dan is sprake van een mogelijk conflicterend belang. De nieuwe code schrijft in zo'n situatie voor dat de accountant dit potentiële conflicterende belang evalueert en vaststelt of er adequate waarborgen getroffen kunnen worden. In dit geval zouden de diverse betrokken partijen er bijvoorbeeld minimaal in moeten toestemmen dat de betrokken accountant de opdracht uitvoert.

Resultaatafhankelijke beloning bij controlecliënten?

Soort opdracht	Controle	Niet-controle-assurance-opdracht	Niet-assurance-opdracht (overige dienstverlening)
	Niet toegestaan	Niet toegestaan	Toegestaan mits geen bedreiging voor naleving van de basisbeginselen.

stukken aan betekenis ingeboet. De code richt zich primair op de titeldrager en of sprake is van professionele dienstverlening.

In eerste instantie geldt dat elke accountant (titeldrager), ongeacht of en welke werkzaamheden hij/zij verricht, moet voldoen aan dezelfde vijf basisnormen: integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag. Een aantal groepen accountants krijgt hierdoor op het eerste gezicht te maken met meer regelgeving. Ook een accountant in ruste, in het onderwijs of een belastingadviseur met een RA/AA-titel, moeten bijvoorbeeld voldoen aan alle basisnormen. Hierbij kan niet op basis van het 'vermelden van een andere functie' (artikel 6 GBA) worden bepaald dat bepaalde basisnormen niet van toepassing zijn.

Werkterrein

Dit lijkt wellicht een aanzienlijke verzwarening van de regelgeving, maar in de toepassing van de basisbeginselen wordt nadrukkelijk de relatie gelegd met het werkterrein van de accoun-



In de definitie van een netwerk is niet langer de naam bepalend, maar materiële criteria.

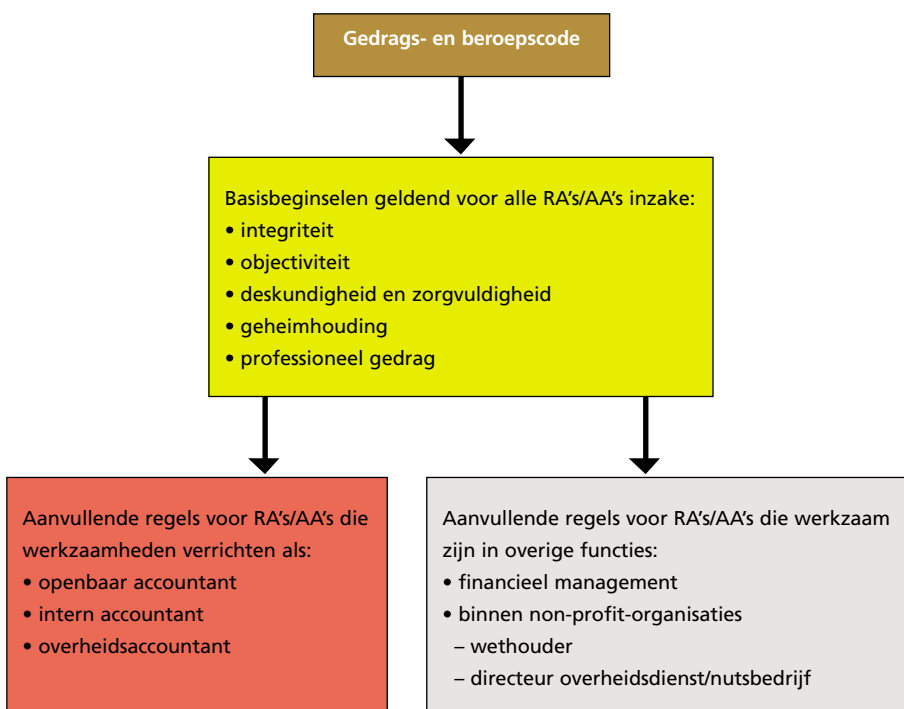
tant. De basisbeginselen zijn alleen van toepassing op werkzaamheden die als professionele dienstverlening worden gekwalificeerd. Professionele dienstverlening wordt in brede zin gedefinieerd als diensten die accountantsdeskundigheid en -vaardigheden vereisen, inclusief controle, belasting, advies, administratieve en overige financiële dienstverlening. De toepassing van de basisbeginselen moet worden ingevuld vanuit de aard van de werkzaamheden. Zo heeft bijvoorbeeld voor een RA/AA, die tevens belastingadviseur is het beginsel van 'deskundigheid en zorgvuldigheid' een andere inhoud dan voor de controlerend accountant. Voor accountants met een beroep dat primair geen relatie heeft met het vakgebied, bijvoorbeeld een politieke functie, zal de deskundigheids- en zorgvuldigheidseis zoals geformuleerd in de code alleen van toepassing zijn op die activiteiten die specifieke accountantsdeskundigheid en vaardigheden vereisen.

Additionele bepalingen

Daarnaast zijn additionele bepalingen van toepassing voor accountants die een specifiek werkterrein hebben. Zo worden afzonderlijk de beroepsgroepen van openbaar accountant, intern accountant en overheidsaccountant onderkend. Ook bij de bepaling van welke titeldrager als openbaar accountant moet worden aangemerkt is doorslaggevend of professionele dienstverlening wordt verricht en niet op voorhand de functie waarin wordt opgetreden (zoals controlerend accountant, consultant of belastingadviseur).

Tot slot wordt de groep accountants onderscheiden die werkzaam zijn in het bedrijfsleven, maar niet in bovengenoemde beroepsgroepen, de zogenoemde 'accountants in business'. Dit betreft een grote verscheidenheid aan beroepen, van financieel directeur in een profit- of non-profit-organisatie en politieke functies, tot functies bij toezichthoudende instanties zoals de Algemene Rekenkamer, NMA of AFM. Ook deze groep krijgt te maken met specifieke bepalingen, bijvoorbeeld inzake het opstellen van en rapporteren over informatie en ten aanzien van financiële belangen. Ook deze additionele bepalingen zijn voor een aantal regels gebonden aan de aard van de

Structuur nieuwe gedrags- en beroepscode



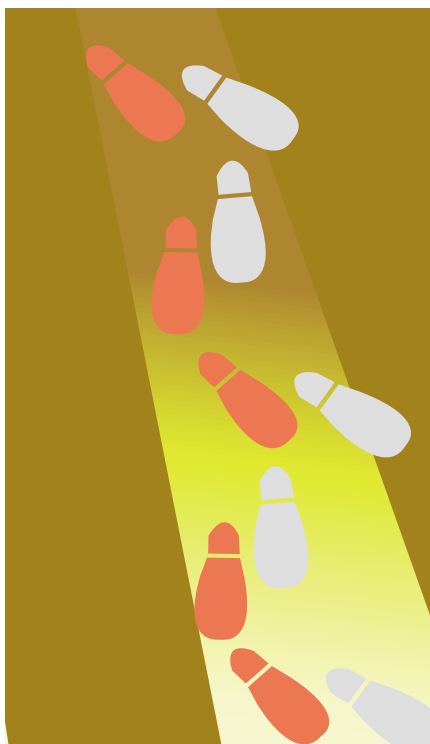
werkzaamheden. Zo worden de onafhankelijkheidsbepalingen voor de openbaar accountant specifiek gekoppeld aan het uitvoeren van assurance-opdrachten. Dit uitgangspunt kan worden toegelicht aan de hand van de regels voor resultaatafhankelijke beloningen.

Resultaatafhankelijke beloningen

Onder de huidige GBA (artikel 24 lid 5) zijn afspraken in de zin van *no cure no pay* of andere resultaatafhankelijke beloningen niet toegestaan, ook niet in het kader van advieswerkzaamheden (belastingadviezen, adviezen ter zake van fusie en overname van bedrijven). Dergelijke beloningsvormen zouden de onpartijdigheid en onafhankelijkheid van de openbare accountant zodanig aantasten - op zijn minst in schijn - dat zij verwerpelijk zijn (zie GBA-verklaard, 2004).

In de code wordt deze strikte visie gedeeltelijk losgelaten, met name voor dienstverlening die niet als een assurance-opdracht wordt gekwalificeerd. In de code wordt onderkend dat resultaatafhankelijke beloningen soms worden gehanteerd voor bepaalde typen niet-assurance-opdrachten, waarbij van de accountant en/of degene met wie hij in een netwerkorganisatie optreedt, wordt verlangd dat hij net zoals zijn concurrenten een honorarium accepteert dat (deels) afhankelijk is van het resultaat.

Een dergelijke beloningswijze kan in principe een bedreiging betekenen van de naleving van de basisbeginselen, vooral door het mogelijk bovenmatig behartigen van het eigenbelang. De code staat, in lijn met de Nadere voorschriften voor onafhankelijkheid, een dergelijke



Voor niet-assurance-opdrachten is resultaatafhankelijke beloning aanvaardbaar, mits er waarborgen worden toegepast.

beloningsvorm voor assurance-opdrachten niet toe, aangezien de objectiviteit en onafhankelijkheid daarbij moeten zijn gewaarborgd.

Voor niet-assurance-opdrachten is resultaatafhankelijke beloning echter wel aanvaardbaar, mits er waarborgen worden toegepast die het risico van kwaliteitbedreiging door het mogelijk bovenmatig behartigen van het eigenbelang mitigeren. Een belangrijke waarborg is dat de beloning niet afhankelijk mag zijn van een jaarrekeningpost waarover de

accountant zelf, of een van zijn collega's, in het kader van de jaarrekeningcontrole een oordeel moet vormen. Andere waarborgen regelen onder andere dat deze afspraken voor alle betrokken partijen transparant en schriftelijk moeten worden vastgelegd.

Belangrijke stap

De introductie van deze code, ter vervanging van de huidige GBA, betekent een belangrijke stap in het proces van vernieuwing van de beroepsreglementering. Een proces dat vrijwel alle onderdelen van het bouwwerk van beroepsreglementering raakt en zeker enige flexibiliteit van de beroepsgroep zal vragen om zich in deze nieuwe jas thuis te voelen. De code vormt de basis van het bouwwerk waarin de normen voor het handelen van de accountant zijn verankerd, en speelt op adequate wijze in op de maatschappelijke ontwikkelingen. ■

Noot

* Barbara Majoor is directeur bij het Department of Professional Practice van KPMG en verbonden aan de accountantsopleiding van de Faculty NIVRA-Nyenrode.

Planning en commentaar

De nieuwe Gedrags- en beroepscode gaat de oude GBR-1994 en GBAA (GBA) vervangen. De Werkgroep Herziening GBA is nu bezig met de afronding van de in dit artikel beschreven conceptcode. Na goedkeuring door de besturen van de beroepsorganisaties zal het concept in het voorjaar van 2005 worden gezonden aan alle leden en andere betrokken instanties, zoals de Autoriteit Financiële Markten en het ministerie van Financiën.

Ook zullen bijeenkomsten met de leden worden georganiseerd waarin de code wordt besproken. De intentie is om de definitieve verordening ter vaststelling voor te leggen aan de Ledenvergadering van 2005, waarna de code een feit zal zijn.