



de **Openbaar**
accountant

Eerste gebruikerservaringen VGC

Code alleen is niet



Barbara Majoor (rechts) en Denise Marinus.

‘Met het ontwikkelen van de omgang met ethische dilemma’s kun je niet vroeg genoeg beginnen.’

FOTO: SIMONE VAN ES

genoeg

De nieuwe gedragscode VGC moet accountants in staat stellen om ethische dilemma’s beter te onderkennen en vervolgens adequate waarborgen te treffen.

De eerste gebruikerservaringen laten zien dat hiervoor wel meer nodig is dan alleen de code zelf.

BARBARA MAJLOOR EN DENISE MARINUS*

De komst van de nieuwe Verordening Gedragscode heeft voor veel opschudding gezorgd in de beroepsgroep. De nieuwe gedragscode is per 1 januari 2007 in werking getreden, maar de gemoederen zijn nog steeds niet bedaard. Naast kritiek op de definities - sommigen vinden de definitie van openbaar accountant te breed - zou het taalgebruik in de code te wollig zijn en zou ten opzichte van de oude gedrags- en beroepsregels (GBR) veel aan duidelijkheid zijn ingeleverd.

Dat is stevige kritiek. Een belangrijke doelstelling van een gedragscode is immers dat deze aan gebruikers (de accountants) en maatschappelijke verkeer duidelijkheid verschaft over de gedragsnormen die het beroep zich zelf oplegt.

Gebruikerservaringen

Welke duidelijkheid qua normstelling beoogt de VGC te verschaffen?

De VGC benoemt vijf fundamentele beginselen - integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag - en schrijft een verplichte handelwijze voor op basis waarvan accountants in hun dagelijkse handelen moeten beoordelen of er sprake is van een bedreiging van die beginselen, en indien nodig adequate waarborgen moeten treffen.

De eerste gebruikerservaringen laten zien dat vooral de handelwijze die de code voorstaat om met ethische vraagstukken om te gaan (het zogenoemde conceptueel raamwerk; artikel A-100.5 VGC) op zijn zachts gezegd ‘lastig’ is. ▶

Gebruikers met kennis van de VGC doen het niet beter dan gebruikers met alleen GBR-kennis.

De gebruikerservaringen betreffen een onderzoek onder twee groepen studenten van NIVRA-Nyenrode in de laatste fase van hun opleiding. Eén groep studenten kreeg voorafgaand aan de uitwerking van drie casussen de gelegenheid kennis te nemen van de code, de andere groep kreeg die niet. Aangezien de code op het tijdstip van het onderzoek nog niet openbaar was kon deze groep ook niet op andere wijze kennis hebben gekregen van de code.

Elke deelnemende student moest per casus aangeven:

- of er sprake was van een ethisch dilemma,
- zo ja, welke bedreiging(en) voor de naleving van de fundamentele beginselen werden onderkend
- welke waarborgen hiervoor in beginsel konden worden getroffen.

De belangrijkste onderzoeksvraag betrof uiteindelijk of studenten met kennis van de code beter dan studenten zonder voorkennis in staat zouden zijn om aan te geven van welke fundamentele beginselen de naleving potentieel in het geding was, en de waarborgen te benoemen die de bedreiging zouden kunnen wegnemen.

Document onvoldoende

Zowel voor het signaleren van bedreigingen als voor het treffen van waarborgen blijkt er geen significant verschil te bestaan tussen de twee groepen.

De conclusie lijkt ondubbelzinnig. De Verordening Gedragscode is als document niet voldoende om de verplichte handelwijze die de code voorschrijft bij ethische vraagstukken toe te kunnen passen. Ook al zou deze benadering niet onbekend moeten zijn, aangezien deze ook al onderdeel vormde van de oude nadere voorschriften voor onafhankelijkheid, uit het onderzoek blijkt dat gebruikers een en ander niet gemakkelijk 'oppakken'. Ze doen het niet beter dan gebruikers met alleen GBR-kennis. Dat is wellicht ook niet zo verwonderlijk. De GBR bevatte weliswaar verboden en geboden, maar geen verplichtingen voor de wijze waarop de professional met ethische dilemma's moest omgaan.

Toepassing van de VGC op praktijkcasussen

	Zonder kennis	Met kennis
Casus 1 Aanvaarden van een opdracht		
Percentage van de respondenten dat ethisch dilemma heeft onderkend (n=30).	70	73
Aantal bedreigingen aanwezig	4	4
Gemiddeld aantal bedreigingen juist onderkend	<1	<1
Aantal waarborgen te benoemen	5	5
Gemiddeld aantal waarborgen juist benoemd	<1	<1

Casus 2 Honoraria en andere vergoedingen		
Percentage van de respondenten dat ethisch dilemma heeft onderkend (n=30).	87	90
Aantal bedreigingen aanwezig	2	2
Gemiddeld aantal bedreigingen juist onderkend	<1	<1
Aantal waarborgen te benoemen	6	6
Gemiddeld aantal waarborgen juist benoemd	<1	<1

Casus 3 Marketing van professionele diensten		
Percentage van de respondenten dat ethisch dilemma heeft onderkend (n=30).	93	87
Aantal bedreigingen aanwezig	2	2
Gemiddeld aantal bedreigingen juist onderkend	<1	<1
Aantal waarborgen te benoemen	6	6
Gemiddeld aantal waarborgen juist benoemd	<1	<1

Aantal malen waarin de algemene term 'onafhankelijkheid' ten onrechte als bedreiging is onderkend

	Foutief benoemd (andere bedreiging) n=30
Casus 1 Aanvaarden van een opdracht	6
Casus 2 Honoraria en andere vergoedingen	17
Casus 3 Marketing van professionele diensten	5

En daar wringt de schoen: accountants voelen wel aan als er een ethisch dilemma speelt, maar vallen vervolgens in de oude structuur van de GBR. En dan is het niet zo vreemd dat er kritiek ontstaat op een nieuwe werkwijze. Als oude structuren wegvallen is een natuurlijke reactie dat er onzekerheid ontstaat. De respondenten met VGC-kennis blijken nog onvoldoende in staat om op basis van de handvatten die de code biedt zelfstandig een evaluatie te maken van de dilemma's en bedreigingen, en op basis daarvan waarborgen te benoemen.

Onzekerheid

Neem bijvoorbeeld het feit dat het volgens de VGC, in tegenstelling tot onder de GBR, niet noodzakelijk is om op elk stuk dat van een registeraccountant afkomstig is te melden dat dit stuk niet is gecontroleerd (als geen verklaring is toegevoegd en/of geen andere functie is

vermeld). Dat roept onzekerheid op in situaties waarin een RA bijvoorbeeld penningmeester is van een stichting en de jaarstukken aan de bank toestuurt. De nieuwe code schrijft in zo'n situatie geen strakke regel voor, maar zegt wel dat de betrokken accountant moet beoordelen of een fundamenteel beginsel in gevaar zou kunnen komen.

Dan moet er worden afgewogen of vanuit het perspectief van een 'redelijk goed geïnformeerde derde' een situatie zou kunnen ontstaan op grond waarvan deze derde denkt dat de accountant de fundamentele beginselen niet heeft nageleefd. Deze afweging is lastig, zo blijkt uit gesprekken met (toekomstige) accountants die met de GBR zijn opgevoed. Onze persoonlijke mening is overigens dat het maatschappelijk verkeer (in casu de bank) in deze casus in redelijkheid tot de conclusie moet komen dat de betrokken accountant geen zekerheid verschaft zoals dat het geval is



Verplichte cursus

De cursussen van de NOvAA en het NIVRA geven de accountants de mogelijkheid hun denkpatroon inzake de omgang met ethische dilemma's bij te schaven. Tijdens de cursussen komen diverse praktijksituaties aan bod. Met de gedragscode bij de hand kunnen de accountants daarover discussiëren. De voorbeelden in de code kunnen op deze manier als leidraad dienen voor de uitwerking van de praktijkvoorbeelden, met als effect dat de code gaat leven en ook in de dagelijkse praktijk zijn weg gaat vinden.

Vaktechnische bijeenkomsten op de accountantskantoren zijn bij uitstek geschikt.

als een verklaring is toegevoegd. De accountant kan derhalve niet zonder meer worden aangesproken op de beginselen 'deskundigheid en zorgvuldigheid' en 'objectiviteit' conform de maatstaven die gelden bij een controleopdracht.

Discussie noodzakelijk

Deze ervaring maakt wel duidelijk dat er om de wijze waarop met dilemma's moet worden omgegaan echt onder de beroepsgroep te laten leven, meer nodig is dan alleen de code zelf. Bij een klassikale bespreking van de cases kwamen de studenten al pratend en discussiërend veel meer tot de kern van de problematiek. Dat stemt tot nadenken. Op zichzelf is het niet zo verrassend dat de conclusie luidt dat de omgang van accountants met gedragsnormen niet automatisch zal wijzigen met de inwerkingtreding van de VGC. De nieuwe code introduceert namelijk geen heel andere

Voor het veranderen van gedragspatronen is discussie noodzakelijk.

gedragsnormen dan die al onder de GBR bestonden. Maar het toont wel aan dat voor het veranderen van gedragspatronen discussie noodzakelijk is.

In dat verband zijn de verplichte cursussen die de NOvAA en het NIVRA in 2007 organiseren voor afgestudeerde accountants uiterst belangrijk. Op basis van het onderzoek lijkt het van essentieel belang dat daarbij uitvoerig wordt stilgestaan op welke wijze de VGC als naslagwerk gebruikt moet worden, zodat deze in de praktijk een effectief hulpmiddel wordt. Een dergelijke cursus zou overigens ook in het curriculum van de accountantsopleiding niet misstaan. Met het ontwikkelen van de omgang met ethische dilemma's kun je immers niet vroeg genoeg beginnen.

Doorlopend proces

Het is tevens belangrijk om duidelijk stil te staan bij de bespreking van de inhoud van de

fundamentele beginselen, zodat iedereen bekend wordt met de concrete betekenis hiervan. Uit ons onderzoek kwam namelijk naar voren dat vrij makkelijk wordt oversprongen met het benoemen van de beginselen die in het geding zijn. Zo werd vrij algemeen de term 'onafhankelijkheid' gebruikt als er eigenlijk - zoals ook uit de toelichting door de betrokken studenten kon worden afgeleid - sprake was van een bedreiging van andere beginselen zoals integriteit en/of van objectiviteit (zie kader).

Het ontwikkelen van ethisch gedrag is een doorlopend proces. Het zou daarom goed zijn om een dergelijke cursus jaarlijks te herhalen zodat accountants hun omgang met ethische dilemma's kunnen blijven bijschaven en aanpassen aan de veranderende maatschappelijke denkbeelden. Hierbij is ook een rol weggelegd voor de werkgevers. Vaktechnische bijeenkomsten op de accountantskantoren zijn bij uitstek geschikt om onderling discussies te voeren over ethische dilemma's waarmee collega's worden geconfronteerd. Op deze manier wordt een cultuur geschapen waarin ethiek en zorgvuldige omgang met dilemma's een vooraanstaande plaats innemen. ■

Noot

* Barbara Majoor is hoogleraar aan Nyenrode Business Universiteit, partner bij het Department of Professional Practice van KPMG, en lid van de International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA) van de IFAC. Denise Marinus is auditor bij ABN AMRO en lid van de Adviescommissie NIVRA Young Professionals.