

Concept

Ontwerp Verordening Gedrags- en Beroepscode

voor Accountants-Administratieconsulenten/registeraccountants

CONCEPT

Ontwerp Verordening Gedrags- en Beroepscode voor Accountants-Administratieconsulenten/registeraccountants

Hoofdstuk 1 Inleiding

De ledenvergadering van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, Gelet op artikel 24, tweede lid en artikel 25, eerste lid van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten,
Stelt de volgende verordening vast:

De ledenvergadering van de orde Nederlands Instituut van Registeraccountants, Gelet op artikel 19 tweede lid en artikel 19 a van de Wet op de Registeraccountants,
Stelt de volgende verordening vast:

Werkingsfeer

De indeling van deze verordening (hierna genoemd GBC) is als volgt:

Hoofdstuk	
1	Inleiding
2	Begripsbepalingen
3	Uitgangspunten en toepassingen voor iedere Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant
4	Uitgangspunten en toepassingen voor de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant die werkzaam is als openbaar accountant, overheidsaccountant of intern accountant
5	Uitgangspunten en toepassingen voor de Accountant-Administratieconsulent / registeraccountant, die werkzaam is in een andere functie dan die van openbaar accountant, overheidsaccountant of intern accountant
6	Slotbepalingen

De hoofdstukken 1, 2, 3 en 6 zijn van toepassing op iedere Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant. Daarnaast zijn de hoofdstukken 4 en 5 van toepassing op de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant die werkzaam is in een bepaalde functie.

De verantwoordelijkheid van de Accountant-Administratieconsulent / registeraccountant

Kenmerkend voor het professioneel en zakelijk handelen van de Accountant-Administratieconsulent /registeraccountant is dat hij niet uitsluitend werkzaam is ten behoeve van zijn cliënt of zijn werkgever, maar dat hij bij ieder optreden een verantwoordelijkheid aanvaardt om te handelen in het algemeen belang.

CONCEPT

Als de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant constateert dat in een concrete situatie het belang van zijn cliënt of zijn werkgever niet overeenkomt met het algemeen belang, geeft hij aan het algemeen belang voorrang in overeenstemming met de inhoud van de GBC.

De GBC als conceptueel raamwerk

In de GBC wordt een onderscheid gemaakt tussen het ruime begrip ‘handelen’ en het minder ruime begrip ‘professioneel en zakelijk handelen’ van de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant. Op het ruime begrip is onder meer artikel 3 van de GBC van toepassing. Hierin is bepaald dat de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant zich onthoudt van elk handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt. Op het professioneel en zakelijk handelen van de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant zijn daarnaast de basisbeginselen, te weten integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag van toepassing.

De naleving van de hiervoor bedoelde beginselen kan in de praktijk in het gedrang komen. Het is onmogelijk alle situaties te beschrijven die een bedreiging vormen voor de naleving van de beginselen en aan te geven welke waarborgen daartegen kunnen worden getroffen. Bovendien verschilt de aard van de opdrachten en functies, zodat er sprake is van een verscheidenheid van soorten bedreigingen en te treffen waarborgen. Bij gedetailleerde en specifieke voorschriften bestaat het gevaar dat in de praktijk onvoldoende rekening wordt gehouden met de achtergrond en de bedoeling van de voorschriften.

Op grond hiervan heeft een conceptueel raamwerk de voorkeur boven een stelsel van gedetailleerde en specifieke regels.

De GBC biedt de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant een raamwerk voor het vaststellen en beoordelen van de bedreigingen voor de naleving van de basisbeginselen en voor het treffen van de noodzakelijke waarborgen die deze bedreigingen wegnemen, of tot een aanvaardbaar niveau reduceren.

In de GBC is onderscheid gemaakt tussen uitgangspunten en de toepassingen. Deze vormen een onlosmakelijk geheel.

In de toepassingen worden voor een aantal concrete situaties bedreigingen beschreven en de waarborgen die daartegen kunnen worden getroffen. De beschrijving van de bedreigingen en van de waarborgen is geen limitatieve opsomming van alle mogelijkheden.

De Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant past daarom de beginselen te allen tijde niet naar de letter maar naar de geest toe. Bij de in dat kader te maken beoordeling neemt de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant tevens in aanmerking hetgeen naar zijn oordeel een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde van mening zal zijn.

CONCEPT

Mogelijke bedreigingen voor de naleving van basisbeginselen en te treffen waarborgen

De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant kan worden geconfronteerd met diverse omstandigheden die leiden tot een of meer bedreigingen voor de naleving van de basisbeginselen. Deze bedreigingen vallen veelal in een van de volgende categorieën:

- *belangenverstrengeling /eigen belang*: de bedreiging die voortkomt uit een financiële of andere belangenverstrengeling tussen de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant en zijn cliënt dan wel zijn werkgever;
- *zelftoetsing*: de bedreiging die ontstaat wanneer de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant zijn eigen werkzaamheden of het resultaat van zijn eigen werkzaamheden moet beoordelen;
- *belangenbehartiging*: de bedreiging die voortkomt uit de omstandigheid dat de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant in een situatie komt te verkeren waarin hij een standpunt voor of tegen de cliënt dan wel de werkgever inneemt;
- *te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen*: de bedreiging dat de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant te veel wordt beïnvloed door de persoon en de eigenschappen van de cliënt, dan wel zijn werkgever en dientengevolge te welwillend staat tegenover de cliënt dan wel zijn werkgever; en
- *intimidatie*: de bedreiging dat de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant geïntimideerd raakt door een dreigement, een dominante persoonlijkheid of andere reële of gevreesde pressiemiddelen van de zijde van de cliënt, dan wel zijn werkgever en de angst voor de consequenties die de naleving van de basisbeginselen met zich mee kan brengen.

De aard en omvang van iedere bedreiging zijn afhankelijk van een aantal factoren, waaronder de ernst van de bedreiging, de aard van de zaak die de bedreiging veroorzaakt en de totale omgeving.

Als de bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, beoordeelt de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant of het mogelijk is waarborgen te treffen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen. Veel van de hiervoor in aanmerking komende waarborgen zijn opgenomen in de wet- en regelgeving, zijn getroffen door het beroep, of bestaan uit waarborgen in de werkomgeving.

Deze waarborgen zijn onder meer terug te vinden in de eisen die zijn gesteld aan de primaire opleiding en aan de ervaring, in de voorschriften op het gebied van permanente educatie, in de normen voor de beroepsuitoefening, in de voorschriften ter zake van corporate governance en in het stelsel van kwaliteitsbeheersing met betrekking tot het accountantskantoor en tot de professionele diensten.

Waarborgen kunnen ook gericht zijn op het aan het licht brengen van een situatie waarin sprake is van het niet naleven van de basisbeginselen. Van dergelijke waarborgen gaat ook een preventieve werking uit.

CONCEPT

Voorbeelden hiervan zijn:

- een meldingsplicht die ertoe leidt dat een vermeende inbreuk op beroepsethische normen bij de daarvoor bestemde instantie wordt gemeld;
- een in ruime kring bekend gemaakte klachtenprocedure, die het mogelijk maakt dat collega's, werkgevers en andere personen onprofessioneel of beroepsethisch gedrag kunnen melden zonder gevaar voor hun eigen positie.

De aard en omvang van de te treffen waarborgen zijn mede afhankelijk van de specifieke omstandigheden. Het uitgangspunt hierbij is hetgeen naar het oordeel van de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde aanvaardbaar vindt.

Het oplossen van mogelijke strijdigheid met de basisbeginselen

De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant die betrokken raakt bij een situatie waarin wordt gehandeld of dreigt te worden gehandeld in strijd met de basisbeginselen, beoordeelt de volgende aspecten, hetzij afzonderlijk, dan wel in hun onderlinge samenhang:

- de relevante feiten;
- de desbetreffende beroepsethische kwestie;
- de basisbeginselen die van toepassing zijn op de desbetreffende kwestie;
- de mogelijke handelwijzen en de daarmee verband houdende gevolgen.

Aan de hand van deze beoordeling stelt de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant vast wat, in overeenstemming met de basisbeginselen, de geëigende waarborgen zijn.

Wanneer uit deze beoordeling blijkt dat het niet mogelijk is het probleem op te lossen in overeenstemming met de basisbeginselen, legt de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant zo mogelijk het conflict voor aan een andere persoon die werkzaam is in de huishouding waaraan hij is verbonden of waarbij hij werkzaam is.

Wanneer het een conflict met of binnen een huishouding betreft, overweegt de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant te overleggen met degenen die belast zijn met het bestuur van of het toezicht op de huishouding of met de audit committee. Het is van belang dat de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant de gehouden besprekingen met betrekking tot een dergelijke kwestie en de genomen beslissing documenteert.

Als alle pogingen om een dergelijke kwestie op te lossen niet tot het gewenste resultaat leiden, verdient het aanbeveling dat de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant het conflict voorlegt aan de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (NOvAA)/de Orde Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) of aan een juridisch adviseur.

CONCEPT

Alvorens de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant besluit een kwestie aan een externe instantie voor te leggen, beoordeelt hij of dit al dan niet leidt tot een schending van zijn geheimhoudingsplicht.

In laatste instantie overweegt de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant of het, gegeven de omstandigheden, aanbeveling verdient:

- zich uit het opdrachtteam terug te trekken; of
- zijn betrokkenheid bij de specifieke opdracht te beëindigen; dan wel
- het accountantskantoor waarvan hij deel uitmaakt te verlaten; of
- zijn dienstbetrekking bij het accountantskantoor waar hij werkzaam is te beëindigen.

Hoofdstuk 2 Begripsbepalingen

Artikel 1

In deze GBC wordt verstaan onder:

a. accountantsafdeling: de afdeling behorende tot een onderneming, een instelling of de overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst, die ten behoeve van die onderneming, instelling of overheid en daarmee gelijk te stellen dienst verbijzonderde toetsende activiteiten verricht, waaronder begrepen het onderzoek naar en de evaluatie en bewaking van de toereikendheid en effectiviteit van de administratieve organisatie en interne beheersing en een door die onderneming, instelling of de overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst af te leggen verantwoording;

b. accountantskantoor: de organisatorische eenheid, niet zijnde een accountantsafdeling, waarbinnen één of meer openbare accountants bedrijfsmatig professionele diensten verrichten. Hieronder is begrepen de accountantsorganisatie zoals bedoeld in artikel 1 lid 1 onderdeel a van de Wet toezicht accountantsorganisaties;

c. assuranceopdracht: de opdracht waarbij de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie van of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria te versterken. Hieronder is begrepen de opdracht tot het uitvoeren van een vrijwillige of wettelijke controle zoals bedoeld in artikel 1 lid 1 onderdeel i en j van de Wet toezicht accountantsorganisaties;

d. basisbeginselen: integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag. Het in de Wet toezicht accountantsorganisaties vermelde begrip vakbekwaamheid omvat de hiervoor genoemde basisbeginselen deskundigheid en zorgvuldigheid en professioneel gedrag;

e. bestuur: het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten/ Orde Nederlands Instituut van Registeraccountants;

CONCEPT

- f. cliënt: de natuurlijke persoon of rechtspersoon die, anders dan in het kader van een gezagsverhouding, opdracht geeft tot het verrichten van een professionele dienst. Hieronder is begrepen de controlecliënt zoals bedoeld in artikel 1 lid 1 onderdeel d van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- g. gezinslid: de ouder, de echtgenoot of de partner, het financieel afhankelijke kind en de persoon met wie samen een huishouden wordt gevoerd in een met een huwelijk gelijk te stellen relatie;
- h. intern accountant: de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant die werkzaam is bij een tot een onderneming of instelling behorende accountantsafdeling;
- i. netwerkorganisatie: de in artikel 1 onderdeel c van het Besluit toezicht accountantsorganisaties bedoelde op samenwerking gerichte structuur waartoe een accountantsorganisatie of een accountantskantoor behoort, waarbij sprake is van:
- 1^o. het delen van opbrengsten en kosten; of
 - 2^o. mede-eigendom, toezicht of bestuur; of
 - 3^o. een gezamenlijk systeem van kwaliteitsbeheersing, kwaliteitsbeleid en procedures; of
 - 4^o. een gezamenlijke strategie; of
 - 5^o. een gemeenschappelijke naam; of
 - 6^o. het delen van een aanzienlijk deel van de professionele hulpmiddelen;
- j. opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie: de opdracht waarbij de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant wordt ingeschakeld om die werkzaamheden te verrichten die hij en de huishouding en mogelijke andere belanghebbenden zijn overeengekomen en te rapporteren over de feitelijke bevindingen;
- k. opdracht tot het samenstellen van financiële informatie: de opdracht waarbij de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant primair vanwege zijn deskundigheid op het gebied van verslaggeving en niet vanwege zijn controledeskundigheid wordt ingeschakeld om financiële informatie te verzamelen, te verwerken en samen te vatten;
- l. openbaar accountant: de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant die professionele diensten aanbiedt aan of verricht voor cliënten, alsmede de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant die een interne functie vervult in een accountantskantoor. Hieronder is begrepen de externe accountant zoals bedoeld in artikel 1 van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- m. overheidsaccountant: de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant die werkzaam is bij een tot de overheid of daarmee gelijk te stellen dienst behorende accountantsafdeling;

CONCEPT

n. professionele dienst: de werkzaamheden van de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant waarbij hij accountantsdeskundigheid aanwendt, waaronder begrepen kennis van verslaggeving, controle, belastingen, interne en administratieve organisatie en andere delen van de bedrijfseconomie.

Hoofdstuk 3 Uitgangspunten en toepassingen voor iedere Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant

§ 1. Algemene bepalingen

Artikel 2

Uitgangspunt

De bepalingen van dit hoofdstuk gelden voor iedere Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant.

Toepassing

De bepalingen van dit hoofdstuk zijn van toepassing op iedere Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant die in het accountantsregister is ingeschreven, ongeacht of hij wel of niet actief bij het arbeidsproces is betrokken.

Artikel 3

Uitgangspunt

De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant onthoudt zich van elk handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt.

Toepassing

Voor iedere Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant geldt dat aan het feit dat hij is ingeschreven in het accountantsregister een betekenis wordt toegekend die verder gaat dan alleen die van het deskundigheidskenmerk.

De belangrijkste reden hiervoor is dat het handelen van iedere Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant van belang is voor het maatschappelijk vertrouwen in het accountantsberoep. Tegen deze achtergrond is in dit artikel bepaald dat de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant zich onthoudt van elk handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt. Daarvoor is onder meer vereist dat hij handelt in overeenstemming met de verantwoordelijkheid die zijn functie van hem verlangt en dat hij zich houdt aan de relevante wet- en regelgeving.

Het voorgaande betekent dat iedere AA- of RA- titeldrager zich realiseert dat het recht zijn titel onder alle omstandigheden en in iedere situatie kenbaar te maken ook leidt tot verplichtingen.

CONCEPT

§ 2. Basisbeginselen

Artikel 4

Uitgangspunt

De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant neemt bij zijn professioneel en zakelijk handelen de basisbeginselen integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag in acht.

Toepassing

Voor al het professioneel en zakelijk handelen van de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant geldt dat hij zich houdt aan de basisbeginselen integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag. In de artikelen 25 en 26 van de Wet toezicht accountantsorganisaties worden als basisbeginselen genoemd integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en geheimhouding. Het in de Wet toezicht accountantsorganisaties vermelde begrip vakbekwaamheid omvat de in de GBC genoemde basisbeginselen deskundigheid en zorgvuldigheid en professioneel gedrag.

De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant kan worden geconfronteerd met omstandigheden die een bedreiging vormen voor de naleving van de basisbeginselen. De meest voorkomende categorieën van bedreigingen zijn toegelicht in hoofdstuk 1 'Inleiding'.

Artikel 5 (integriteit)

Uitgangspunt

1. De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant treedt bij zijn professioneel en zakelijk handelen eerlijk en oprecht op.
2. De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant ziet erop toe dat hij niet in verband wordt gebracht met informatie die naar zijn oordeel materieel onjuist of misleidend is, tenzij hij aan deze informatie een mededeling toevoegt waarin hij zijn bedenking tegen deze informatie tot uitdrukking brengt.

Toepassing

De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant neemt in al zijn professioneel en zakelijk handelen het basisbeginsel integriteit in acht. Hierbij is de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant zich ervan bewust dat niet integer professioneel en zakelijk handelen niet alleen schade aan hem zelf toebrengt, maar tevens aan alle Accountants-Administratieconsulenten en registeraccountants.

CONCEPT

Integriteit houdt onder meer in dat de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant in zijn professioneel en zakelijk handelen eerlijk en oprecht optreedt. De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant is zich ervan bewust dat ook het nalaten van handelen in de situatie dat handelen terecht wordt verwacht, tot overtreding van het basisbeginsel integriteit leidt. In voorkomende situaties betekent passiviteit dus het niet integer nalaten van handelen.

Wanneer de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant betrokken is bij informatie die materieel onjuist of misleidend is en hij geen afstand neemt van deze informatie, brengt dat niet alleen schade toe aan het maatschappelijk vertrouwen in de integriteit en dus in het functioneren van de betrokken Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant, maar eveneens aan het vertrouwen in het accountantsberoep als geheel.

Informatie is materieel onjuist of misleidend indien de economische beslissingen die gebruikers op basis daarvan nemen, kunnen worden beïnvloed.

De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant draagt er daarom zorg voor dat hij niet in verband wordt gebracht met informatie die naar zijn oordeel materieel onjuist of misleidend is, dan wel dat hij aan deze informatie een mededeling toevoegt waarin hij tot uitdrukking brengt dat deze informatie naar zijn oordeel niet voldoet aan de daaraan te stellen eisen.

De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant die hem toevertrouwd, al dan niet financiële informatie oneigenlijk gebruikt of manipuleert met het oog op zijn persoonlijk gewin of dat van anderen handelt in strijd met het basisbeginsel integriteit.

Artikel 6 (objectiviteit)

Uitgangspunt

De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant laat bij zijn professioneel en zakelijk handelen zijn oordeel niet beïnvloeden door vooroordelen, belangenverstremgeling of belangentegenstellingen of door een ander op hem uitgeoefende onaanvaardbare druk.

Toepassing

De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant kan met een situatie worden geconfronteerd waarin zijn objectiviteit in het gedrang komt. Een limitatieve beschrijving van de mogelijke situaties en omstandigheden waarin deze bedreiging een rol speelt en van de wijze waarop de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant hierop behoort te reageren, is niet te geven.

Te allen tijde geldt evenwel dat de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant voorkomt dat hij relaties aangaat die ertoe leiden dat zijn professionele oordeel wordt aangetast door vooroordelen, belangenverstremgeling of belangentegenstellingen of door niet acceptabele beïnvloeding door derden.

CONCEPT

In geval van een niet te verwaarlozen bedreiging van de objectiviteit treft de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant passende waarborgen, die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Daarbij is onder meer te denken aan:

- het instellen van extra toezicht op de uitvoering van de desbetreffende opdracht;
- het bespreken van de bedreiging met de cliënt of het toezichthoudende orgaan;
- het zich terugtrekken uit het opdrachtteam;
- het teruggeven van de opdracht.

Een bijzonder aspect van de bedreiging voor de naleving van het basisbeginsel objectiviteit is de situatie waarin de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant een bijzonder belang vertegenwoordigt.

Hoewel dit doorgaans reeds uit de aard van de opdracht of de dienstbetrekking blijkt, maakt de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant die een bijzonder belang vertegenwoordigt hiervan melding in zijn mededelingen.

Voor de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant die werkzaam is als openbaar accountant, overheidsaccountant of intern accountant zijn in artikel 20 nadere bepalingen opgenomen die hij in acht neemt om de situatie te vermijden waarin sprake is van een niet te verwaarlozen bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen als gevolg van een belangenverstrenghing of een belangentegenstelling. In dit artikel zijn ook voorbeelden opgenomen van de te treffen waarborgen die een onderkende bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau verminderen.

Artikel 7 (deskundigheid en zorgvuldigheid)

Uitgangspunt

1. De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant treedt bij zijn professioneel en zakelijk handelen op een deskundige en zorgvuldige wijze op in overeenstemming met de eisen zoals deze blijken uit de aan hem verstrekte opdracht of de met hem gesloten arbeidsovereenkomst en de voor hem geldende bepalingen ter zake van de beroepsuitoefening.
2. De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant draagt er zorg voor dat zijn mededeling in het kader van de uitvoering van een professionele dienst een duidelijk beeld geeft van de uitkomst van zijn werkzaamheden.
3. Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande het bepaalde in het eerste en tweede lid.
4. Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande het op peil houden van de vereiste deskundigheid van de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant ten behoeve van een verantwoorde beroepsuitoefening.

CONCEPT

Toepassing

Bij het in dit artikel voorgeschreven deskundig en zorgvuldig optreden van de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant in zijn professioneel en zakelijk handelen zijn met name leidend de eisen zoals deze blijken uit de aan hem verstrekte opdracht, de met hem gesloten arbeidsovereenkomst en de voor hem geldende bepalingen voor de beroepsuitoefening.

Deze eisen houden tevens in dat de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant erop toeziet dat hij bij ieder professioneel en zakelijk handelen de voor een deskundige en zorgvuldige uitvoering noodzakelijke middelen en tijd inzet.

Het publiek neemt doorgaans uitsluitend kennis van de mondelinge of schriftelijke mededeling van de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant omtrent de uitkomsten van door hem uitgevoerde werkzaamheden.

In lid 2 is bepaald dat de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant ervoor zorgt dat zijn mededeling een duidelijk beeld geeft van de uitkomst van zijn werkzaamheden.

Bij het deskundig en zorgvuldig professioneel en zakelijk optreden van de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant neemt hij onder meer de bepalingen terzake van de beroepsuitoefening in acht. Afhankelijk van de soort professionele dienst zullen deze bepalingen variëren.

In lid 3 is aangegeven dat het bestuur nadere voorschriften kan geven aangaande de bij de uitvoering van en de mededelingen over een professionele dienst in aanmerking te nemen bepalingen ter zake van de beroepsuitoefening.

Met het geven van deze nadere voorschriften wordt bereikt dat deze bepalingen niet alleen bekend zijn bij de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant, maar tevens beschikbaar zijn voor diegenen die kennisnemen en gebruikmaken van de uitkomst van zijn werkzaamheden. Niet alleen de hiervoor bedoelde bepalingen met betrekking tot de beroepsuitoefening van de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant, maar tevens zijn deskundigheid en zorgvuldigheid zijn een voorwaarde voor het adequaat professioneel en zakelijk handelen. Daarom is het noodzakelijk dat de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant de vereiste vak-kennis en deskundigheid verkrijgt, deze onderhoudt en in overeenstemming met de geldende regelgeving toepast.

Om te waarborgen dat de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant zijn deskundigheid op de voorgeschreven wijze onderhoudt, is in lid 4 bepaald dat het bestuur nadere voorschriften kan geven aangaande het op peil houden van de vereiste deskundigheid van de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant.

CONCEPT

In deze nadere voorschriften kan rekening worden gehouden met de functie waarin een Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant doorgaans werkzaam is. Ook kan in die nadere voorschriften worden bepaald dat de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant die als openbaar accountant, overheidsaccountant of intern accountant werkzaam is, bij het op peil houden van de van hem vereiste deskundigheid mede rekening houdt met de voor de uitvoering van specifieke opdrachten vereiste deskundigheid.

Artikel 8 (geheimhouding)

Uitgangspunt

1. De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant houdt geheim al hetgeen hem bij zijn professioneel en zakelijk handelen als geheim is toevertrouwd of wat daarbij als een vertrouwelijke aangelegenheid te zijner kennis is gekomen, voorzover bij of krachtens de wet en andere op de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant van toepassing zijnde regelgeving niet anders is vereist.
2. De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant maakt van vertrouwelijke gegevens die bij zijn professioneel en zakelijk handelen te zijner kennis zijn gekomen, niet verder of anders gebruik en geeft aan die gegevens niet verder of anders bekendheid, dan voor de vervulling van zijn taak of bij of krachtens de wet en andere op de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant van toepassing zijnde regelgeving is vereist.
3. Indien degene wiens aangelegenheid het betreft de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant ontslaat van zijn plicht tot geheimhouding, weegt de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant de belangen van alle betrokkenen zorgvuldig af alvorens hij tot bekendmaking overgaat.
4. Indien een voor de vervulling van de taak vereiste mededeling slechts kan worden gedaan door openbaarmaking ervan en degene wiens aangelegenheden het betreft daaraan niet meewerkt, houdt de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant ten aanzien van de wijze van openbaarmaking de belangen van alle betrokkenen in het oog.
5. De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant handelt niet in strijd met de plicht tot geheimhouding wanneer hij bij een opsporingsambtenaar als bedoeld in artikel 141 van het Wetboek van Strafvordering melding maakt van een redelijk vermoeden van fraude ten aanzien van een financiële verantwoording van een cliënt in het geval dat artikel 26 Wet toezicht accountantsorganisaties en de in lid 3 van dat artikel bedoelde algemene maatregel van bestuur hem niet de plicht daartoe opleggen.

CONCEPT

Toepassing

De Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant houdt zich aan zijn geheimhoudingsplicht. Hij is zich bewust van de bedreiging voor het handhaven van zijn geheimhoudingsplicht die kan ontstaan wanneer hij een langdurige relatie onderhoudt met zakelijke partners.

De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant houdt de vertrouwelijke informatie geheim die door bestaande of potentiële cliënten of werkgevers aan hem wordt verstrekt.

De Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant treft die maatregelen die ertoe leiden dat zijn medewerkers en de personen aan wie hij advies vraagt, of bij wie hij vaktechnische ondersteuning zoekt, zijn onderworpen aan dezelfde geheimhoudingsplicht als die voor hem geldt.

Na de beëindiging van de relatie van de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant met zijn cliënt of zijn werkgever blijft de geheimhoudingsplicht onverkort gelden.

Wanneer de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant van werkgever verandert of nieuwe opdrachten verwerft, is het hem wel toegestaan gebruik te maken van de bij zijn eerdere werkzaamheden verkregen kennis en opgedane ervaring, doch niet van de tijdens deze eerdere werkzaamheden verkregen vertrouwelijke informatie.

Er kunnen zich situaties voordoen waarin de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant vertrouwelijke informatie bekend moet maken of waarin deze bekendmaking weliswaar niet verplicht, maar wel legitiem is. Hierbij kan onder meer worden gedacht aan de situatie waarin:

- bekendmaking wettelijk is toegestaan en de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant door zijn cliënt of werkgever is ontheven van zijn geheimhoudingsplicht;
- bekendmaking wettelijk is verplicht, bijvoorbeeld indien:
 - in een juridische procedure de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant als getuige of deskundige wordt gehoord;
 - er sprake is van een meldingsplicht van de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant bij gebleken of vermeende schendingen van de wet;
- de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant de beroepsplicht heeft, of gerechtigd is over te gaan tot bekendmaking ongeacht of hiertoe wel of geen wettelijke verplichting bestaat. Hierbij kan onder meer worden gedacht aan de volgende omstandigheden:
 - bekendmaking op grond van vaktechnische voorschriften en beroepsethische vereisten;
 - bekendmaking in een rechtsgeding ter bescherming van de beroepsbelangen van de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant;
 - bekendmaking in het kader van de door of namens de NOvAA/ het NIVRA of een toezichthouder uitgevoerde toetsing van de kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden; of
 - bekendmaking in het kader van een verzoek van een toezichthoudende instantie tot het verstrekken van inlichtingen.

CONCEPT

Bij de beslissing om vertrouwelijke informatie al dan niet bekend te maken, betreft de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant onder meer het volgende in zijn overwegingen:

- de belangen van alle betrokkenen, inclusief die van het accountantsberoep;
- het antwoord op de vraag of de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant beschikt over alle relevante informatie en of deze informatie adequaat is onderbouwd; en
- de aard en omvang van de na bekendmaking te verwachten publiciteit en de belangen van degene op wie deze publiciteit zich naar verwachting zal richten.

In lid 5 is bepaald dat de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant zijn geheimhoudingsplicht niet overtreedt indien hij een door hem in de uitoefening van enige functie verkregen vermoeden van fraude ten aanzien van een financiële verantwoording waarbij hij in welke functie dan ook beroepsmatig is betrokken meldt bij een opsporingsambtenaar als bedoeld in artikel 141 van het Wetboek van Strafvordering en hij zich overigens houdt aan de voorschriften zoals genoemd in artikel 26 van de WTA en de in lid 3 van dat artikel bedoelde algemene maatregel van bestuur.

Artikel 9 (professioneel gedrag)

Uitgangspunt

1. De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant handelt in overeenstemming met de verantwoordelijkheid die zijn functie van hem eist en houdt zich bij zijn professioneel en zakelijk handelen aan de voor hem relevante wet- en regelgeving.
2. De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant wekt geen overtrokken verwachtingen met betrekking tot de door hem aangeboden diensten, zijn kwaliteiten en de door hem opgedane ervaring en maakt geen geringschattende verwijzingen naar, of niet onderbouwde vergelijkingen met het professioneel en zakelijk handelen van een andere Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant of een registeraccountant/Accountant-Administratieconsulent.

Toepassing

Het voorschrift van dit artikel is te zien in het licht van het meer algemeen geformuleerde artikel 3, dat betrekking heeft op alle handelingen van de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant. Dit artikel is toegespitst op het professioneel en zakelijk handelen.

Uit lid 2 volgt dat de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant weliswaar promotieactiviteiten mag ontwikkelen, maar dat hij hierbij geen overtrokken verwachtingen mag wekken omtrent de door hem aangeboden diensten, zijn kwaliteiten en de door hem opgedane ervaring. Ook maakt hij geen geringschattende verwijzingen naar, of niet onderbouwde vergelijkingen met de professionele en zakelijke werkzaamheden van een andere Accountant-Administratieconsulent of een andere registeraccountant.

CONCEPT

Deze bepalingen komen erop neer dat de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant zich onthoudt van die vormen en methoden van promotionele activiteiten met betrekking tot zichzelf en zijn werk, die het accountantsberoep in diskrediet brengen.

§ 3. Dienstbetrekking

Artikel 10

Uitgangspunt

1. Het optreden in dienstbetrekking tast de eigen vaktechnische verantwoordelijkheid van de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant niet aan.
2. De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant die in een dienstbetrekking werkzaam is, overweegt zijn dienstverband te beëindigen indien blijkt dat continuering leidt tot een niet te verwaarlozen bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen en deze bedreiging door het treffen van waarborgen niet tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht.

Toepassing

De GBC is onverkort van toepassing op de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant die in loondienst werkzaam is. Een dienstverband tast daarom de eigen vaktechnische verantwoordelijkheid van de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant niet aan.

Van de in loondienst werkzame Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant wordt daarnaast verwacht dat hij zich houdt aan de door zijn werkgever vastgestelde interne voorschriften en de daarop gebaseerde regels en procedures.

In de situatie dat deze verschillende voor hem geldende voorschriften niet strijdig met elkaar zijn, houdt de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant zich aan het geheel van de voor hem geldende regelgeving.

Als de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant met de situatie wordt geconfronteerd waarin het naleven van de door zijn werkgever vastgestelde interne voorschriften leidt tot een niet te verwaarlozen bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen, is hij zich ervan bewust dat hij gehouden is die waarborgen te treffen die de bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Wanneer blijkt dat dit niet mogelijk is, overweegt de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant zijn dienstverband te beëindigen.

CONCEPT

§ 4. Giften

Artikel 11 **Uitgangspunt**

1. De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant biedt geen giften aan, indien naar zijn mening een goed geïnformeerde en redelijk denkende derde van oordeel is dat de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant met dit aanbod beoogt in zijn eigenbelang, dat van het accountantskantoor waaraan hij is verbonden of dat van zijn werkgever, een onaanvaardbare invloed uit te oefenen op het professioneel en zakelijk handelen van de beoogde ontvanger of met dit aanbod tracht op een onaanvaardbare wijze informatie te verkrijgen.
2. De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant aanvaardt geen giften, tenzij er sprake is van een te verwaarlozen bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen.
3. De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant draagt er zorg voor dat het bepaalde in lid 1 en 2 ten aanzien van het aanbieden en aanvaarden van giften in acht wordt genomen door zijn gezinsleden.

Toepassing

In lid 1 en lid 2 is aangegeven dat het de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant onder de aldaar aangegeven omstandigheden niet is toegestaan giften aan te bieden of te aanvaarden.

Hetgeen in dit kader als giften wordt aangemerkt, moet ruim worden geïnterpreteerd. Dit betekent dat niet alleen geld en andere geschenken van stoffelijke aard hiertoe worden gerekend, maar eveneens zaken als gratis reizen, gratis verblijf in hotels, voorkeursbehandelingen en bovenmatige kortingen op bestedingen. Dit zijn voorbeelden van giften; het is dus geen limitatieve opsomming.

Het bepaalde in dit artikel richt zich niet tegen alle giften, maar uitsluitend tegen die giften die een onaanvaardbare invloed kunnen uitoefenen op het professioneel en zakelijk handelen van de beoogde ontvanger en tegen die giften waarmee de gever beoogt op een onaanvaardbare wijze informatie te verkrijgen.

Bij de beoordeling of giften wel of niet deze bedoelingen hebben, betreft de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant tevens hetgeen naar zijn oordeel een goed geïnformeerde redelijk denkende derde hierover zal beslissen.

In de situatie dat er sprake is van een onaanvaardbare bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen, weigert de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant de gift te ontvangen respectievelijk aan te bieden.

CONCEPT

Bij een onaanvaardbaar aanbod van een gift zal de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant overwegen direct nadat hem de gift is aangeboden anderen hiervan in kennis te stellen, waaronder de leiding van het accountantskantoor, zijn leidinggevende en degene die belast is met de governance bij zijn werkgever.

Giften kunnen worden aanvaard indien uit de beoordeling blijkt dat ook een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde van mening zal zijn dat de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant zonder in gewetensnood te komen de giften kan accepteren, omdat deze hem zijn aangeboden in het kader van het onderhouden van normale zakelijke relaties. In deze situatie is er geen sprake van een bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen.

In lid 3 is aangegeven dat de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant er zorg voor draagt dat het bepaalde in lid 1 en lid 2 eveneens in acht wordt genomen door zijn gezinsleden. Met deze bepaling wordt vermeden dat via gezinsleden van de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant het bepaalde in dit artikel wordt omzeild.

Hoofdstuk 4 Uitgangspunten en toepassingen voor de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant die werkzaam is als openbaar accountant, overheidsaccountant of intern accountant

§ 1 Algemeen

Artikel 12 Uitgangspunt

1. Hoofdstuk 4 geldt voor de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant die werkzaam is als openbaar accountant, als overheidsaccountant of als intern accountant.
2. De in lid 1 bedoelde Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant zorgt ervoor dat het accountantskantoor waaraan hij is verbonden of waarbij hij werkzaam is, of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is, een beleid voert dat niet strijdig is met het bepaalde in deze GBC.

Toepassing

De in hoofdstuk 4 bedoelde Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant is degene die werkzaam is als openbaar accountant, overheidsaccountant of intern accountant.

Wanneer delen van dit hoofdstuk uitsluitend van toepassing zijn op de openbaar accountant, of wel op de overheidsaccountant of wel op de intern accountant is dat expliciet aangegeven.

Voor al het professioneel en zakelijk handelen van de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant gelden de basisbeginselen zoals deze in hoofdstuk 3 zijn opgenomen. Op de openbaar accountant, de overheidsaccountant en de intern accountant zijn daarnaast de bepalingen in hoofdstuk 4 van toepassing.

CONCEPT

Op grond van het bepaalde in artikel 24 lid 2 van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten/ artikel 19 lid 2 van de Wet op de registeraccountants is deze GBC uitsluitend van toepassing op de individuele Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant. Veel van de uitgangspunten en toepassingen zoals opgenomen in deze GBC zijn echter impliciet tevens van toepassing op het accountantskantoor respectievelijk de accountantsafdeling waaraan de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant is verbonden of waar hij werkzaam is.

Met het oog daarop is in lid 2 daarom bepaald dat de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant ervoor zorgt dat het accountantskantoor waaraan hij is verbonden of waar hij werkzaam is, of de accountantsafdeling waarbij hij werkzaam is, een beleid voert dat niet strijdig is met het bepaalde in deze GBC.

In de situatie dat de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant daartoe niet in staat is, beoordeelt hij of dit leidt tot een niet te verwaarlozen bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen.

Indien uit deze beoordeling blijkt dat de bedreiging door het treffen van waarborgen niet is weg te nemen of niet tot een aanvaardbaar niveau is terug te brengen, concludeert de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant dat hij zijn verbondenheid aan respectievelijk zijn dienstbetrekking bij het accountantskantoor of de accountantsafdeling beëindigt.

Artikel 13 **Uitgangspunt**

1. De openbaar accountant treedt onafhankelijk op bij de uitvoering van een assuranceopdracht, een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie en een opdracht tot het samenstellen van financiële informatie.
2. De overheidsaccountant en de intern accountant treden onafhankelijk op van anderen dan hun werkgever bij de uitvoering van een assuranceopdracht, een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie en een opdracht tot het samenstellen van financiële informatie.
3. Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande het bepaalde in de leden 1 en 2.

Toepassing

De basisbeginselen, waaronder de eis van objectiviteit, gelden voor al het professioneel en zakelijk handelen van de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant, ongeacht de functie waarin dit handelen plaatsheeft.

CONCEPT

De Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant overweegt daarom bij al zijn professioneel en zakelijk handelen of er omstandigheden zijn die een bedreiging vormen voor de objectiviteit in zijn beroepsuitoefening als gevolg van onder meer belangen in of betrekkingen met een cliënt of degene omtrent wiens aangelegenheden een professionele dienst wordt uitgevoerd.

Objectiviteit, als geesteshouding, kan niet door derden worden vastgesteld. Daarom wordt voor assuranceopdrachten, gezien het belang daarvan voor het maatschappelijk verkeer, aan de openbaar accountant daarnaast de eis van onafhankelijkheid opgelegd, die overeenkomt met hetgeen ter zake is bepaald in artikel 25 van de Wet toezicht accountantsorganisaties.

Tenzij door de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant anders is vermeld, wordt door hem bij de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie en een opdracht tot het samenstellen van financiële informatie, geen zekerheid verstrekt. Wat dit betreft onderscheiden deze opdrachten zich nadrukkelijk van de assuranceopdracht.

Echter, in veel gevallen wordt een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie en een opdracht tot het samenstellen van financiële informatie niet uitsluitend ten behoeve van de cliënt uitgevoerd, maar nemen daarnaast ook derden kennis van de uitkomsten van de uitvoering van deze opdrachten.

Gezien het daaraan verbonden belang voor het maatschappelijk verkeer, geldt daarom ook voor deze opdrachten dat de openbaar accountant, naast de eis van objectiviteit, tevens de eis van onafhankelijkheid in acht neemt.

De overheidsaccountant en de intern accountant oefenen hun beroep uit in dienstbetrekking van de overheid of de daarmee gelijk te stellen dienst, respectievelijk in dienstbetrekking van een niet tot de overheid behorende huishouding. Gezien deze werkgever-werknemerrelatie is het ten aanzien van de hiervoor bedoelde opdrachten niet mogelijk van hen dezelfde onafhankelijkheid te eisen, zoals die terzake voor de openbaar accountant geldt.

Voor de overheidsaccountant en de intern accountant geldt daarom de eis dat zij bij de uitvoering van een assuranceopdracht, een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie en een opdracht tot het samenstellen van financiële informatie onafhankelijk optreden van anderen dan hun werkgever. Hierbij wordt als werkgever aangemerkt de persoon of het orgaan waaraan de overheidsaccountant of de intern accountant hiërarchisch ondergeschikt is en aan wie hij verantwoording verschuldigd is.

In lid 3 van dit artikel is aangegeven dat het bestuur nadere voorschriften kan geven aangaande het bepaalde in lid 1 en 2. Deze voorschriften kunnen op de vereiste onafhankelijkheid van de openbaar accountant, van de overheidsaccountant en van de intern accountant betrekking hebben.

CONCEPT

Artikel 14

Uitgangspunt

Het is de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant niet toegestaan naast de functie van openbaar accountant, overheidsaccountant of intern accountant een andere functie uit te oefenen, indien de samenloop van deze functies leidt tot een niet te verwaarlozen bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen en deze bedreiging door het treffen van waarborgen niet tot een aanvaardbaar niveau wordt teruggebracht.

Toepassing

De Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant kan de functie van openbaar accountant, overheidsaccountant of intern accountant combineren met een andere al dan niet in deeltijd uitgeoefende functie. Voorbeelden hiervan zijn de samenloop van de functie van openbaar accountant, overheidsaccountant of intern accountant met:

- een andere beroepsmatig uitgeoefende functie, zoals commissaris of hoogleraar;
- een functie waarin geen professionele diensten in de zin van de GBC worden aangeboden of verricht;
- een functie uitgeoefend als bestuurslid van een liefdadige instelling, een sportvereniging of van een kerkgenootschap.

Dit artikel stelt als voorwaarde voor een combinatie van functies dat deze samenloop niet leidt tot een bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen, tenzij deze bedreiging van een te verwaarlozen betekenis is, of in voldoende mate kan worden weggenomen door het treffen van waarborgen.

§ 2 Aanvaarden en continueren van opdrachten

Artikel 15

Uitgangspunt

De Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant aanvaardt of continueert geen opdracht tot het verrichten van een professionele dienst indien blijkt dat de uitvoering leidt tot een niet te verwaarlozen bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen en deze bedreiging door het treffen van waarborgen niet tot een aanvaardbaar niveau wordt teruggebracht.

Toepassing

Voordat de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant een opdracht aanvaardt of continueert beoordeelt hij of er sprake is van een niet te verwaarlozen bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen.

Een niet te verwaarlozen bedreiging doet zich bijvoorbeeld voor als de cliënt of de werkgever betrokken is bij witwaspraktijken of ander onwettig gedrag. Dergelijke activiteiten vormen voor de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant een bedreiging van zijn integriteit.

CONCEPT

Ook indien er bij de cliënt of de werkgever op enig moment sprake was van een niet getrouwe financiële verslaggeving doet zich een niet te verwaarlozen bedreiging voor.

De Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant beoordeelt de aard en de ernst van iedere bedreiging en, indien deze van niet te verwaarlozen betekenis is, de mogelijkheid de bedreiging door het treffen van waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Als dit niet mogelijk is, aanvaardt of continueert de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant de opdracht niet.

De beoordeling van de aanvaardbaarheid van een opdracht kan tot de conclusie leiden dat een zorgvuldige en vaktechnisch verantwoorde uitvoering van de opdracht specifieke deskundigheid en ervaring vereist.

Voordat tot aanvaarding of continuering van een opdracht wordt besloten, stelt de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant daarom vast of hij over de vereiste deskundigheid en ervaring kan beschikken.

Als uit deze beoordeling blijkt dat de noodzakelijke deskundigheid en ervaring niet direct voorhanden is, overweegt de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant of de lacune kan worden opgeheven door onder meer:

- het verwerven van inzicht in de aard en complexiteit van de activiteiten van de huishouding van de cliënt of de werkgever, in de aard en doelstelling van de opdracht en in de aan de uitvoering van de opdracht verbonden specifieke eisen en de daarvoor te verrichten werkzaamheden;
- het verwerven van kennis van de voor de uitvoering van de opdracht relevante bedrijfstak en van het object van onderzoek;
- het verwerven van kennis van de voor de uitvoering van de opdracht relevante toezichts- en verslaggevingseisen;
- het inschakelen van medewerkers die over de vereiste deskundigheid beschikken;
- het inschakelen van andere deskundigen;
- het maken van afspraken over een realistisch tijdschema voor de uitvoering van de opdracht, gegeven de specifieke eisen en benodigde deskundigheid;
- het uitvoeren van de nodige maatregelen van kwaliteitsbeheersing, gericht op de aanvaarding en de uitvoering van de opdracht.

Alvorens de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant besluit gebruik te maken van de werkzaamheden van een andere deskundige, beoordeelt hij onder meer de reputatie, de ervaring en deskundigheid van de andere deskundige, de beschikbare mensen en middelen en de voor de deskundige geldende professionele en beroepsethische normen.

CONCEPT

Hierbij betreft de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant zo mogelijk eerdere ervaring met de betrokken deskundige of van derden verkregen informatie.

Artikel 16

Uitgangspunt

De Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant aanvaardt geen opdracht alvorens hij bij de Accountant-Administratieconsulent of registeraccountant die voorheen deze opdracht uitvoerde, die inlichtingen heeft ingewonnen, die hij nodig heeft voor zijn beoordeling van de bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen.

Toepassing

Dit artikel handelt over het aanvaarden van een nieuwe opdracht, die voorheen door een andere Accountant-Administratieconsulent of registeraccountant werd uitgevoerd. Op grond van het bepaalde in artikel 15 beoordeelt de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant of er sprake is van een bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen en zo ja of deze bedreiging door het treffen van waarborgen kan worden weggenomen of tot een aanvaardbaar niveau kan worden gereduceerd.

Dit artikel bepaalt dat tot het treffen van waarborgen behoort dat bij de Accountant-Administratieconsulent of de registeraccountant die voorheen de opdracht uitvoerde, de inlichtingen worden ingewonnen die de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant nodig heeft voor zijn beoordeling of er sprake is van bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen.

Uit deze informatie kan blijken dat een onaanvaardbaar geachte bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen ten grondslag lag aan het beëindigen van de bestaande relatie. In dat geval beoordeelt de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant of hij die waarborgen kan treffen die het hem mogelijk maken de opdracht desondanks te aanvaarden. Als dat onmogelijk is, zal hij de opdracht niet aanvaarden.

Artikel 17

Uitgangspunt

De Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant aan wie de in artikel 16 bedoelde inlichtingen zijn gevraagd, verstrekt deze binnen een redelijke termijn.

Toepassing

De verplichting tot het binnen een redelijke termijn verstrekken van de in dit artikel bedoelde inlichtingen houdt in dat de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant ter zake van deze inlichtingen niet gebonden is aan zijn geheimhoudingsplicht en zich hierop ook niet kan beroepen.

CONCEPT

Voorts strekt de verplichting zich uit tot het verstrekken van de inlichtingen binnen ‘een redelijke termijn’. Hetgeen onder een redelijke termijn wordt verstaan, is in de praktijk mede afhankelijk van de specifieke omstandigheden, doch een termijn langer dan een maand zal doorgaans niet als een redelijke termijn worden aangemerkt.

Bij het verstrekken van inlichtingen houdt de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant rekening met het bepaalde in diverse wettelijke regelingen en verordeningen.

De verplichting tot het vragen en verstrekken van inlichtingen heeft niet de bedoeling de mededinging tussen Accountants-Administratieconsulenten en registeraccountants te beperken en heeft dus ook niet de bedoeling het cliënten moeilijk te maken te kiezen voor een andere Accountant-Administratieconsulent of registeraccountant. Het enige doel hiervan is de opvolgende Accountant-Administratieconsulent of registeraccountant in staat te stellen een vaktechnisch adequate beoordeling van de bedreigingen voor de naleving van de basisbeginselen uit te voeren.

Artikel 18

Uitgangspunt

De Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant aanvaardt geen opdracht tot het geven van een oordeel over de toepassing van verslaggevings-, controle- of andere vaktechnische voorschriften indien deze opdracht leidt tot een niet te verwaarlozen bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen en deze bedreiging door het treffen van waarborgen niet tot een aanvaardbaar niveau wordt teruggebracht.

Toepassing

Als de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant wordt gevraagd een opdracht te aanvaarden tot het geven van een oordeel over de toepassing van voorschriften op het terrein van de verslaggeving, de controle, of over andere vaktechnische voorschriften, beoordeelt hij of de aanvaarding van deze opdracht leidt tot een niet te verwaarlozen bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen. Dit speelt met name in de situatie van een second opinion.

De aard en omvang van deze bedreiging zijn afhankelijk van de specifieke omstandigheden die hebben geleid tot het verzoek tot het geven van een second opinion.

Als uit de beoordeling van de bedreiging blijkt dat deze van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant die waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen. Deze waarborgen bestaan onder meer uit:

- het verkrijgen van toestemming van de opdrachtgever of werkgever alvorens contact op te nemen met de fungerende Accountant-Administratieconsulent of registeraccountant;
- het informeren van de opdrachtgever of werkgever over de beperkingen die aan het te verstrekken oordeel zijn verbonden;

CONCEPT

- het aan de fungerende Accountant-Administratieconsulent of registeraccountant verstrekken van een afschrift van de naar aanleiding van de opdracht uitgebrachte mededeling.

Indien de opdrachtgever of werkgever geen toestemming geeft voor overleg met de fungerende Accountant-Administratieconsulent of registeraccountant overweegt de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant of het desondanks aanvaardbaar is de opdracht te aanvaarden.

Artikel 19 **Uitgangspunt**

De Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant betaalt en aanvaardt geen vergoeding voor het aan of door hem bezorgen van een opdracht. Het betalen en aanvaarden van een vergoeding voor de overname van een accountantspraktijk of een deel daarvan wordt niet beschouwd als het betalen of aanvaarden van een zodanige vergoeding.

Toepassing

Het betalen of aanvaarden van een vergoeding voor het aan of door de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant bezorgen van een opdracht leidt tot een niet door het treffen van waarborgen weg te nemen bedreiging voor naleving van de basisbeginselen. Daarom is in dit artikel voorgeschreven dat het betalen of aanvaarden van een dergelijke vergoeding niet is toegestaan. Een uitzondering hierop vormt het betalen of aanvaarden van een vergoeding voor de overname van een accountantspraktijk of een deel daarvan.

Opgemerkt wordt dat niet is aan te nemen dat dit artikel praktische betekenis heeft voor de overheidsaccountant en de intern accountant.

§ 3 Belangenverstrengeling en belangentegenstelling

Artikel 20 **Uitgangspunt**

De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant vermijdt iedere situatie waarin sprake is van een niet te verwaarlozen bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen als gevolg van een belangenverstrengeling of een belangentegenstelling en deze bedreiging door het treffen van waarborgen niet tot een aanvaardbaar niveau wordt teruggebracht.

Toepassing

In dit artikel is voorgeschreven dat de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant iedere situatie vermijdt waarin sprake is van een niet te verwaarlozen bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen als gevolg van belangenverstrengeling en belangentegenstelling. Hierbij is met name te denken aan een bedreiging van het basisbeginsel objectiviteit.

CONCEPT

De Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant beoordeelt of er belangen bestaan die een dergelijke bedreiging veroorzaken.

Wanneer er sprake is van een bedreiging die van niet te verwaarlozen betekenis is, beoordeelt de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant of het mogelijk is door het treffen van waarborgen de bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

De openbaar accountant wordt onder meer met een dergelijke bedreiging geconfronteerd als hij direct in concurrentie treedt met een cliënt, of deelneemt aan een samenwerkingsverband met een belangrijke concurrent van de potentiële cliënt.

Een dergelijke bedreiging kan zich ook voordoen wanneer de openbaar accountant professionele diensten verleent aan cliënten die tegengestelde belangen hebben of aan cliënten die onderling een dispuut hebben over een aangelegenheid die het onderwerp is van de professionele dienst.

De waarborgen die de openbaar accountant kan treffen zijn afhankelijk van de omstandigheden. Hiertoe behoren onder meer:

- het informeren van de cliënt over de concurrerende belangen of over de activiteiten die een belangentegenstelling kunnen vormen;
- het verkrijgen van de toestemming van de cliënt om onder die omstandigheden de professionele dienst uit te voeren;
- het informeren van alle bekende betrokken partijen dat de openbaar accountant ten aanzien van een bepaalde aangelegenheid opdrachten van meerdere partijen uitvoert en dat de belangen van die partijen terzake strijdig met elkaar zijn;
- het op de hoogte stellen van de cliënt dat de openbaar accountant een bepaalde professionele dienst niet uitsluitend voor deze cliënt verricht, maar daarnaast een soortgelijke dienst uitvoert voor een ander.

Als aanvullend te treffen waarborgen kan de openbaar accountant onder meer overwegen:

- gebruik te maken van uit verschillende personen samengesteld opdrachtteam;
- procedures in te voeren die voorkomen dat anderen, werkzaam binnen hetzelfde accountantskantoor, toegang kunnen krijgen tot bepaalde informatie. Hierbij is onder meer te denken aan het gebruikmaken van afzonderlijke opdrachtteams werkzaam op verschillende locaties en/of aan intern beveiligde archivering van de specifieke gegevens van de cliënt;
- duidelijke richtlijnen te geven aan het opdrachtteam met betrekking tot de beveiliging en de geheimhouding van specifieke gegevens;
- een geheimhoudingsverklaring te laten tekenen door de medewerkers van het accountantskantoor;
- door een senior functionaris van het accountantskantoor, die bij geen van de desbetreffende cliënten en opdrachten is betrokken, periodiek te laten beoordelen of de waarborgen juist worden toegepast.

CONCEPT

Als het niet mogelijk is om in geval van belangenverstrengeling of belangentegenstelling toereikende waarborgen te treffen die de bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen weg nemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau, concludeert de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant dat hij de desbetreffende opdracht niet kan aanvaarden.

In het geval dat de gevraagde toestemming van de cliënt om op te treden voor partijen met een tegengesteld belang niet is verkregen besluit de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant de opdracht van een van de desbetreffende cliënten niet te aanvaarden of niet te continueren.

In vergelijkbare omstandigheden kan de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant die als overheidsaccountant of als intern accountant werkzaam is soortgelijke waarborgen treffen.

§ 4 Samenwerking

Artikel 21 Uitgangspunt

De Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant, die gelijktijdig met een andere Accountant-Administratieconsulent of registeraccountant bij dezelfde huishouding een andersluidende opdracht uitvoert, verstrekt desgevraagd aan laatstgenoemde de inlichtingen die noodzakelijk zijn voor de deugdelijke uitvoering van de aan deze Accountant-Administratieconsulent, of registeraccountant opgedragen professionele dienst, mits hij daarmee niet in strijd handelt met het basisbeginsel geheimhouding.

Toepassing

De Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant kan bij dezelfde huishouding een hem opgedragen professionele dienst gelijktijdig uitvoeren met een andere Accountant-Administratieconsulent of registeraccountant aan wie een opdracht is verleend voor het uitvoeren van een andere professionele dienst.

Het is mogelijk dat deze verschillende opdrachten raakvlakken vertonen. Uitwisseling van informatie kan in dat geval een bijdrage leveren aan de effectieve uitvoering van de aan de Accountant-Administratieconsulent of registeraccountant opgedragen professionele dienst. Daarmee wordt bevorderd dat de Accountant-Administratieconsulent of registeraccountant over de juiste en volledige informatie beschikt voor de uit te voeren opdracht.

Met het oog daarop is dit artikel in de GBC opgenomen. Daarin is eveneens bepaald dat de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant de hem gevraagde inlichtingen alleen verstrekt, onder de voorwaarde dat hij daarmee niet in strijd handelt met het in artikel 8 van de GBC opgenomen basisbeginsel geheimhouding.

CONCEPT

In artikel 8 is onder meer bepaald dat de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant aan vertrouwelijke gegevens niet verder of anders bekendheid geeft dan voor de vervulling van zijn taak of bij of krachtens de wet en andere op de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant van toepassing zijnde regelgeving is vereist.

Teneinde te bereiken dat de bedoelde informatie-uitwisseling binnen het kader van de geheimhoudingsplicht mogelijk is, wordt deze in de met de cliënt of werkgever overeen te komen opdracht respectievelijk taakomschrijving expliciet opgenomen.

Als de cliënt of de werkgever van de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant daarmee niet instemt of bepaalde informatie daarvan uitsluit, beoordeelt de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant of dit leidt tot een niet aanvaardbare opdracht.

In het geval dat informatie wordt gevraagd die uitgaat boven hetgeen in de opdracht respectievelijk taakomschrijving is vastgelegd, vraagt de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant toestemming aan zijn cliënt of werkgever deze informatie te mogen verstrekken. Alvorens hij de gevraagde informatie verstrekt, weegt hij de belangen van alle betrokkenen zorgvuldig af.

§ 5 Opstellen en presenteren van informatie

Artikel 22

Uitgangspunt

1. De Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant presenteert de door hem, dan wel onder zijn verantwoordelijkheid opgestelde informatie getrouw en in overeenstemming met de relevante beroepsnormen.
2. De Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant beëindigt zijn betrokkenheid bij informatie die niet getrouw en in overeenstemming is met de relevante beroepsnormen, dan wel verstrekt bij deze informatie een mededeling waaruit blijkt dat naar zijn oordeel deze informatie niet voldoet aan de daaraan te stellen eisen.

Toepassing

In artikel 5 is vermeld dat het basisbeginsel integriteit onder meer inhoudt dat de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant erop toeziet dat hij niet in verband wordt gebracht met informatie die naar zijn oordeel materieel onjuist of misleidend is.

In aanvulling daarop bepaalt dit artikel dat de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant de door hem, dan wel onder zijn verantwoordelijkheid opgestelde informatie getrouw en in overeenstemming met de relevante beroepsnormen presenteert.

Presenteren moet in dit kader ruim worden opgevat, waarbij ook rapporteren als een vorm van presenteren wordt aangemerkt.

CONCEPT

De eisen die gelden voor de getrouw en in overeenstemming met de beroepsnormen op te stellen informatie zijn onder meer opgenomen in relevante wet- en regelgeving, zoals Titel 9 BW2, de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving, de IFRS en de comptabiliteitswet.

Artikel 23

Uitgangspunt

1. De openbaar accountant ondertekent de door hem afgegeven verklaringen en andere mededelingen met zijn eigen naam en vermeldt daarbij zijn accountants-titel en de naam van het accountantskantoor waar hij werkzaam of waaraan hij verbonden is.
2. De overheidsaccountant of de intern accountant ondertekent de door hem afgegeven verklaringen en andere mededelingen met zijn eigen naam en vermeldt daarbij zijn accountantstitel, de naam van zijn werkgever en de accountantsafdeling waar hij werkzaam is en zijn functie in die afdeling.

Toepassing

In dit artikel is bepaald dat de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant iedere door hem afgegeven verklaring of enige andere mededeling ondertekent met zijn eigen naam en daarbij melding maakt van zijn accountantstitel, te weten de titel Accountant-Administratieconsulent (AA) of registeraccountant (RA).

Als de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant als openbaar accountant werkzaam is, vermeldt hij daarbij tevens de naam van het accountantskantoor waaraan hij is verbonden of waarbij hij werkzaam is.

Voor de overheidsaccountant of de intern accountant geldt dat deze naast zijn eigen naam en zijn accountantstitel melding maakt van de naam van zijn werkgever, de accountantsafdeling en de functie die hij in die afdeling vervult.

§ 6. De beroepsuitoefening binnen een netwerkorganisatie, een accountantskantoor of een accountantsafdeling

Artikel 24

Uitgangspunt

1. In vaktechnische aangelegenheden is de zelfstandige oordeelsvorming van de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant te allen tijde gewaarborgd.

Toepassing

Dit artikel bepaalt dat de zelfstandige oordeelsvorming van de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant die werkzaam is als openbaar accountant, overheidsaccountant of intern accountant te allen tijde is gewaarborgd. Hiermee is tot uitdrukking gebracht dat de openbaar accountant ook indien hij verbonden is aan of werkzaam is bij een accountantskantoor en ongeacht of dit accountantskantoor wel of geen deel uitmaakt van een netwerkorganisatie, te allen

CONCEPT

tijde zelf verantwoordelijk is voor zijn professionele oordeel en daarop in tuchtrechtelijke zin ook persoonlijk kan worden aangesproken.

Voor de overheidsaccountant en de intern accountant die werkzaam zijn bij een accountantsafdeling geldt dit eveneens.

Dat betekent echter niet dat de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant zich niet houdt aan de binnen deze samenwerkingsverbanden bestaande vaktechnische en beroepsethische voorschriften. Voorwaarde is dat de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant vaststelt dat deze voorschriften in overeenstemming zijn met de GBC en met andere wet- en regelgeving op het terrein van de vaktechniek en de beroepsethiek.

Artikel 25

Uitgangspunt

1. De openbaar accountant is verbonden aan of is in dienstbetrekking bij een accountantskantoor dat voldoet aan de voorschriften omtrent de inrichting en interne beheersing van een accountantskantoor en van een netwerkorganisatie waarvan een accountantskantoor deel uit maakt.
2. De overheidsaccountant en de intern accountant zijn werkzaam bij een accountantsafdeling die voldoet aan de voorschriften omtrent de inrichting en interne beheersing van een accountantsafdeling.
3. Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande het bepaalde in het eerste en tweede lid.

Toepassing

In dit artikel is bepaald dat de openbaar accountant erop toeziet dat het accountantskantoor waaraan hij is verbonden of waarbij hij in dienstbetrekking is, voldoet aan de voorschriften omtrent de inrichting en interne beheersing. Hiertoe behoren ook de door de NOvAA/het NIVRA uitgevaardigde verordeningen en de daarop gebaseerde nadere voorschriften, alsmede de voorschriften voor de kwaliteitsbeheersing binnen het accountantskantoor. Deze bepaling strekt zich ook uit tot de netwerkorganisatie waartoe het accountantskantoor behoort.

Een overeenkomstige bepaling geldt voor de overheidsaccountant en de intern accountant.

§ 7 Honorarium

Artikel 26

Uitgangspunt

De openbaar accountant bepaalt het honorarium voor een door hem aangeboden of uitgevoerde professionele dienst zonder rekening te houden met een andere aan dezelfde cliënt aangeboden of mogelijk aan te bieden professionele dienst en het honorarium daarvan.

CONCEPT

Toepassing

Dit artikel schrijft voor dat de openbaar accountant voor iedere door hem aangeboden of uitgevoerde professionele dienst zijn honorarium vaststelt zonder rekening te houden met een andere aan dezelfde cliënt of aan zijn werkgever aangeboden of mogelijk aan te bieden professionele dienst en de vergoeding daarvoor.

Het is niet strijdig met de basisbeginselen indien de openbaar accountant voor eenzelfde of vergelijkbare opdracht een lager of hoger honorarium aanbiedt of in rekening brengt dan een andere openbaar accountant.

Voorwaarde is, zoals in de toepassing bij artikel 8 is bepaald, dat de openbaar accountant erop toeziet dat hij de voor de deskundige en zorgvuldige uitvoering van de professionele dienst noodzakelijke tijd en gekwalificeerde medewerkers inzet.

Opgemerkt wordt dat niet is aan te nemen dat dit artikel praktische betekenis heeft voor de overheidsaccountant en de intern accountant.

Artikel 27

Uitgangspunt

1. De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant aanvaardt geen vergoeding die afhankelijk is van de uitkomst van een professionele dienst, indien deze vergoeding leidt tot een niet te verwaarlozen bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen en deze bedreiging door het treffen van waarborgen niet tot een aanvaardbaar niveau wordt teruggebracht.
2. De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant aanvaardt geen vergoeding die afhankelijk is van de uitkomst van een assuranceopdracht, een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie en een opdracht tot het samenstellen van financiële informatie.

Toepassing

In dit artikel zijn bepalingen opgenomen betreffende het wel of niet aanvaardbaar zijn van het overeenkomen van een vergoeding die afhankelijk is van de uitkomst van een door de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant uitgevoerde professionele dienst.

Op grond van het bepaalde in lid 1 is het overeenkomen van een dergelijke vergoeding uitsluitend toegestaan wanneer er sprake is van een te verwaarlozen bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen, dan wel, wanneer deze bedreiging niet is te verwaarlozen, die waarborgen worden getroffen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

CONCEPT

Voor iedere professionele dienst geldt dat, vanwege het daarbij spelende eigenbelang, het aanvaarden van een resultaatafhankelijke vergoeding leidt tot een bedreiging voor de objectiviteit van de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant. De aard en omvang van deze bedreiging zijn afhankelijk van onder meer de volgende factoren:

- de voor de specifieke opdracht vereiste objectiviteit;
- de verhouding tussen het deel van het honorarium dat is bepaald op basis van de arbeidsinzet en het resultaatafhankelijke deel;
- de grondslag op basis waarvan het resultaatafhankelijke honorarium is bepaald; en
- het antwoord op de vraag of de uitkomst op basis waarvan het resultaatafhankelijke honorarium is bepaald, wel of niet door een onafhankelijke niet bij de opdracht betrokken persoon wordt beoordeeld.

Alvorens een resultaatafhankelijke beloning overeen te komen, beoordeelt de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant de aard en omvang van de aan deze vorm van belonen inherente bedreiging. Wanneer hieruit blijkt dat de bedreiging van een niet te verwaarlozen betekenis is, beoordeelt de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant of het mogelijk is die waarborgen te treffen die deze bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau reduceren. Bedoelde waarborgen bestaan onder meer uit:

- een schriftelijke overeenkomst met de cliënt waarin de grondslag is vastgelegd, op basis waarvan het resultaatafhankelijke (deel van het) honorarium wordt bepaald;
- de melding van de resultaatafhankelijke beloning aan de beoogde gebruikers van het werk van de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant, inclusief de grondslag op basis waarvan het resultaatafhankelijke (deel van het) honorarium wordt bepaald;
- het vastgelegde beleid en de voorgeschreven procedures met betrekking tot de kwaliteitsbeheersing;
- de beoordeling van de uitgevoerde werkzaamheden door een onafhankelijke niet bij de opdracht betrokken senior functionaris.

Als blijkt dat het treffen van afdoende waarborgen niet tot de mogelijkheden behoort, is het de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant niet toegestaan een dergelijke vorm van belonen overeen te komen.

Het tweede lid bevat het verbod op het overeenkomen van een dergelijke vergoeding in geval van een assuranceopdracht, een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie en een opdracht tot het samenstellen van financiële informatie.

De reden voor dit verbod is dat voor deze opdrachten de bedreiging die inherent is aan een dergelijke vorm van belonen nimmer kan worden weggenomen door het treffen van welke waarborgen dan ook. In het kader van de eis van onafhankelijkheid kan aan dit onderwerp tevens aandacht worden besteed in de in lid 3 van artikel 13 genoemde nadere voorschriften.

CONCEPT

Opgemerkt wordt dat niet is aan te nemen dit artikel praktische betekenis heeft voor de overheidsaccountant en de intern accountant.

§ 8 Beheer en bewaring van bezittingen van derden

Artikel 28

Uitgangspunt

De Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant houdt geen bezittingen van derden onder zich indien dit leidt tot een niet te verwaarlozen bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen en de bedreiging door het treffen van waarborgen niet tot een aanvaardbaar niveau wordt teruggebracht.

Toepassing

In dit artikel wordt gesproken over het onder zich houden van bezittingen van derden. Hieronder wordt in dit kader niet alleen verstaan het bewaren van deze bezittingen, maar tevens het beheer hiervan.

Alvorens de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant een opdracht tot het beheren of bewaren van bezittingen van derden aanvaardt, beoordeelt hij of een dergelijke opdracht strijdig is met enige wettelijke bepaling en als dit niet het geval is, of er aan de uitvoering van een dergelijke opdracht specifieke wettelijke verplichtingen zijn verbonden.

Tevens beoordeelt de Administratieconsulent/registeraccountant of, als gevolg van een eigenbelang, de uitvoering van een dergelijke opdracht leidt tot een niet te verwaarlozen bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen, zoals objectiviteit en professionaliteit.

Wanneer er sprake is van een niet te verwaarlozen bedreiging beoordeelt de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant of deze bedreiging door het treffen van waarborgen kan worden weggenomen of tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht. Tot deze waarborgen behoren onder meer:

- het naleven van alle relevante wet- en regelgeving;
- het scheiden van de aan hem toevertrouwde bezittingen van zijn persoonlijke bezittingen en van de bezittingen van de huishouding waarvan hij deel uitmaakt, of waarbij hij werkzaam is;
- het uitsluitend aanwenden van de aan hem toevertrouwde bezittingen voor het doel waarvoor deze zijn bestemd; en
- het bereid zijn te allen tijde verantwoording af te leggen over het gevoerde beheer aan de daarvoor in aanmerking komende persoon.

Ook onderzoekt de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant de herkomst van de aan hem ter bewaring aangeboden bezittingen. Hierbij betreft hij het bepaalde in de Wet Melding Ongebruikelijke Transacties (de Wet MOT) en in andere relevante wetgeving, alsmede de door toezichthouders aan de uitvoering van een dergelijke opdracht gestelde eisen.

CONCEPT

Als het niet mogelijk is de bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen met het treffen van deze en andere waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen, aanvaardt de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant de opdracht niet.

Hoofdstuk 5 Uitgangspunten en toepassingen voor de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant, die werkzaam is in een andere functie dan die van openbaar accountant, overheidsaccountant of intern accountant

§ 1 Algemeen

Artikel 29

Uitgangspunt

Hoofdstuk 5 geldt voor de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant die werkzaam is in een andere functie dan openbaar accountant, overheidsaccountant of intern accountant.

Toepassing

De in dit hoofdstuk bedoelde Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant is onder meer degene die werkzaam is als controller, administrateur, bestuurder of toezichthouder van een organisatie. Echter ook op de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant die een functie vervult waarin geen professionele diensten zoals bedoeld in deze GBC worden verricht, of die als vrijwilliger werkzaam is in een organisatie, is dit hoofdstuk van toepassing.

Voor al deze Accountants-Administratieconsulenten/ registeraccountants gelden de verplichtingen die zijn opgenomen in de hoofdstukken 3 en 5 van deze GBC, waaronder de in artikel 3 en 4 vermelde beginselen.

Dit houdt in dat de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant zich onthoudt van ieder handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt en dat hij bij zijn professioneel en zakelijk handelen de basisbeginselen integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag in acht neemt.

In hoofdstuk 5 van de GBC zijn daarnaast bepalingen opgenomen die specifiek van toepassing zijn op de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant die werkzaam is in een andere functie dan die van openbaar accountant, overheidsaccountant of intern accountant.

De Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant waarop hoofdstuk 5 van de GBC van toepassing is, zet zich in voor het bevorderen van de legitieme doelstellingen van de organisatie waarbij hij is betrokken. Hij leeft de in deze organisatie vastgestelde ethische en andere voorschriften en de daarop gebaseerde regels en procedures na.

CONCEPT

In alle gevallen geldt echter als randvoorwaarde dat hij aldus niet in strijd handelt met de voor hem geldende bepalingen van deze GBC.

De in hoofdstuk 5 bedoelde Accountants-Administratieconsulenten/registeraccountants heeft dikwijls een leidinggevende positie binnen een organisatie en is daardoor veelal in staat invloed uit te oefenen op het verloop van bepaalde gebeurtenissen en op het gedrag binnen de organisatie waarin hij werkzaam is.

Naar de geest van de basisbeginselen van deze GBC wordt van hem verwacht dat hij, indien en voorzover dat in zijn macht ligt, in die organisatie een beroepsethisch verantwoorde cultuur implementeert en handhaaft.

De Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant kan in een situatie geraken waarin de van hem verwachte loyaliteit jegens de organisatie leidt tot een bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen. Ook in die omstandigheden behoort de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant te handelen in overeenstemming met de voor hem geldende voorschriften van deze GBC.

Als gevolg van de verantwoordelijkheid van de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant jegens de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is, kan op hem druk worden uitgeoefend zich te gedragen op een wijze die strijdig is met de basisbeginselen. Hierbij is onder meer te denken aan op de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant uitgeoefende druk om:

- te handelen in strijd met wet- of regelgeving, waaronder vaktechnische of andere beroepsvoorschriften;
- medewerking te verlenen aan het manipuleren van te rapporteren resultaten;
- de waarheid geweld aan te doen of anderszins medewerking te verlenen aan misleiding of aan zwijgen op het moment dat spreken opportuun is;
- medewerking te verlenen aan het totstandkomen van materieel onjuiste of misleidende informatie in een jaarrekening, een belastingaangifte, in rapportering over het voldoen aan specifieke wettelijke voorschriften, of in een rapport uitgebracht aan de toezichthouder op het effectenverkeer.

In al zijn professioneel en zakelijk handelen is de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant daarom alert op een mogelijke bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen, te weten belangenverstremgeling, eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen en intimidatie. Daarnaast kan hij worden geconfronteerd met andere omstandigheden die een bedreiging vormen.

Als de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant wordt geconfronteerd met een niet te verwaarlozen bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen, beoordeelt hij of het mogelijk is waarborgen te treffen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

CONCEPT

Dit betreft primair de waarborgen die zijn begrepen in de wet- of regelgeving, dan wel in de maatregelen die getroffen zijn in de werkomgeving, zoals maatregelen in het kader van corporate governance, of de waarborgen die de beroepsorganisatie biedt.

De waarborgen getroffen door de wet- of regelgever of door de beroepsorganisatie bestaan onder meer uit de specifiek op de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant van toepassing zijnde wettelijke voorschriften en de door de beroepsorganisatie vastgestelde verordeningen en de daarop gebaseerde nadere voorschriften, waaronder bepalingen over de primaire opleiding en de permanente educatie. De handhaving van deze in een voorkomend geval te treffen waarborgen wordt onder meer gerealiseerd door middel van het wettelijke klachtrecht.

Voorbeelden van waarborgen al dan niet getroffen in de werkomgeving zijn:

- een adequaat systeem van interne beheersing;
- een adequate gedragscode ter zake van bedrijfsethiek en gedrag;
- adequate procedures die er in voorzien dat niet alleen de implementatie van diverse interne procedures, maar ook de wijzigingen daarin tijdig aan alle medewerkers worden gecommuniceerd;
- de bevordering van ethisch verantwoord gedrag binnen de organisatie door de voorbeeldfunctie van de leiding;
- een bij de werkgever aanwezig adequaat geformaliseerd systeem van conflicthantering;
- een adequaat systeem dat voorziet in het treffen van disciplinaire maatregelen;
- een adequaat systeem dat het mogelijk maakt dat klokkenluiders het juiste gehoor vinden voor alle bij de organisatie spelende ethische kwesties;
- een adequate procedure voor het werven van integere en deskundige medewerkers;
- een adequaat beoordelingssysteem ter zake van het functioneren van medewerkers;
- een voor medewerkers toegankelijk adequaat intern opleidingsprogramma.
- het inwinnen van advies van een collega van een onafhankelijk adviseur of van de beroepsorganisatie;
- het inwinnen van juridisch advies.

Als de bedreiging voor het naleven van de basisbeginselen niet kan worden weggenomen of tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht, kan de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant tot de conclusie komen dat hij zijn betrokkenheid bij de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is, moet beëindigen.

CONCEPT

§ 2 Opstellen en rapporteren van informatie

Artikel 30

Uitgangspunt

1. De Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant presenteert de door hem, dan wel onder zijn verantwoordelijkheid, opgestelde informatie getrouw en in overeenstemming met de relevante beroepsnormen.
2. De Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant beëindigt zijn betrokkenheid bij informatie die niet getrouw en in overeenstemming is met de relevante beroepsnormen, dan wel verstrekt bij deze informatie een mededeling waaruit blijkt dat naar zijn oordeel deze informatie niet voldoet aan de daaraan te stellen eisen.

Toepassing

De Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant is dikwijls betrokken bij het opstellen en rapporteren van informatie die openbaar wordt gemaakt, of die door andere personen binnen of buiten de organisatie waarin de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant werkzaam is, wordt gebruikt.

Presenteren moet in dit kader ruim worden opgevat, waarbij ook rapporteren als een vorm van presenteren wordt aangemerkt.

Bij deze informatie kan onder meer worden gedacht aan financiële en managementinformatie, zoals de jaarrekening, het jaarverslag, de tussentijdse verslaggeving, budgetten, meerjarenplannen, rapportages aan toezichthouders en belastingaangiften.

Ook de als onderdeel van de jaarrekeningcontrole aan de openbaar accountant te verstrekken bevestiging bij de jaarrekening maakt deel uit van deze informatie.

De bepaling in artikel 31 houdt in dat de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant erop toeziet dat informatie waarbij hij is betrokken:

- tijdig en op de juiste wijze wordt geregistreerd en gerubriceerd;
- de feiten getrouw weergeeft; en
- voorzover die informatie bedoeld is daarin inzicht te geven, op een duidelijke wijze de werkelijke aard en omvang van de bedrijfsactiviteiten en van de bezittingen en verplichtingen weergeeft.

CONCEPT

Als de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant vaststelt dat deze informatie, mede gelet op de doelstelling daarvan en de beoogde kring van gebruikers, niet voldoet aan de daaraan te stellen eisen zoals deze onder meer zijn opgenomen in Titel 9 BW2, de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving, de IFRS en de comptabiliteitswet en hij niet in staat is te bewerkstelligen dat die informatie alsnog daarmee in overeenstemming wordt gebracht, weigert hij iedere verdere betrokkenheid bij het opstellen en rapporteren van deze informatie, dan wel verstrekt hij bij deze informatie een mededeling waarin hij vermeldt dat de informatie naar zijn oordeel niet voldoet aan de daaraan te stellen eisen.

Een dergelijke mededeling is met name opportuun wanneer het risico bestaat dat degenen die van de desbetreffende informatie kennis kunnen nemen terecht mogen aannemen dat de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant hiermee heeft ingestemd.

§ 3 Financiële belangen

Artikel 31

Uitgangspunt

De Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant die op enigerlei wijze een financieel belang heeft in de organisatie van zijn werkgever of in organisaties waarmee zijn werkgever relaties onderhoudt, beoordeelt of dit belang leidt tot een bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen. Indien uit deze beoordeling blijkt dat de bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant die waarborgen die de bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Toepassing

Als de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant een financieel belang aanhoudt, kan dat onder omstandigheden leiden tot een bedreiging voor de naleving van de basisbeginselen. Hierbij wordt gedacht aan een bedreiging met betrekking tot het bovenmatig behartigen van het eigenbelang of aan een bedreiging ter zake van het schenden van de geheimhoudingsplicht.

Voorbeelden hiervan zijn de situaties waarin de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant of een van zijn gezinsleden:

- een direct of indirect financieel belang heeft in de onderneming waarbij de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant werkzaam is en de waarde van dat financiële belang kan worden beïnvloed door zijn beslissingen;
- in aanmerking komt voor een winstafhankelijke bonus ten laste van de onderneming waarbij de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant werkzaam is en de waarde van deze bonus kan worden beïnvloed door zijn beslissingen;

CONCEPT

- in aanmerking komt voor een bonus ten laste van de onderneming waarbij de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant werkzaam is en de bonus afhankelijk is van het realiseren van vooraf overeengekomen meetbare afspraken;
- direct of indirect aandelenopties bezit in de onderneming waarbij de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant werkzaam is en de waarde van deze opties kan worden beïnvloed door zijn beslissingen;
- direct of indirect aandelenopties bezit in de onderneming waarbij de Accountant-Administratieconsulent/registeraccountant werkzaam is en die opties op korte termijn kunnen worden uitgeoefend;
- in aanmerking komt voor het verkrijgen van aandelenopties in de onderneming waarbij de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant werkzaam is;
- geen of onvoldoende zekerheid heeft over de continuïteit van zijn dienstverband of zijn opdracht;
- langdurig een relatie onderhoudt met een persoon werkzaam in een ander bedrijf, die invloed kan uitoefenen op bepaalde financiële beslissingen; of
- een gift accepteert, die onmiskenbaar van niet geringe waarde is.

Bij de beoordeling van de betekenis van deze maar ook andere bedreiging neemt de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant de aard en omvang van het financiële belang in aanmerking. Als deze beoordeling tot de conclusie leidt dat er sprake is van een bedreiging die van niet te verwaarlozen betekenis is, treft de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant die waarborgen die er toe leiden dat deze bedreiging wordt weggenomen of tot een aanvaardbaar niveau wordt terug gebracht. Hierbij kan onder meer worden gedacht aan de volgende waarborgen:

- het bestaan van beleid en procedures met betrekking tot het bepalen van de hoogte en de vorm van de beloningen door een van het management onafhankelijke remuneratiecommissie;
- het melden bij de daarvoor binnen de onderneming aangestelde persoon of instantie van alle relevante financiële belangen en van alle voornemens om te handelen in aandelen of schuld-papieren uitgegeven door de onderneming waarbij de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant werkzaam is;
- het zich onderwerpen aan de interne en externe controle zoals die bestaan bij de onderneming waar de Accountant-Administratieconsulent/ registeraccountant werkzaam is;
- het inwinnen van advies bij het toezichthoudend orgaan van de onderneming of bij de beroepsorganisatie;
- het afstoten of beëindigen van het desbetreffende financiële belang.

CONCEPT

Hoofdstuk 6 Slotbepalingen

Artikel 32

De nadere voorschriften, zoals omschreven in deze GBC, worden door het bestuur slechts gegeven - de leden gehoord- na overleg met het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten/Orde Nederlands Instituut van Registeraccountants. Het bestuur geeft aan alle leden kennis van deze nadere voorschriften.

Artikel 33

Deze verordening kan worden aangehaald als Gedrags- en Beroepscode Registeraccountants bij afkorting GBC/Gedrags- en Beroepscode Accountants-Administratieconsulenten, bij afkorting GBC. Gelijkzeitig met de inwerkingtreding van deze GBC wordt ingetrokken de verordening Gedrags- en beroepsregels registeraccountants van 8 november 1973 (Stcrt 236), laatstelijk gewijzigd op 21 juni 1994 (Stcrt. 177) en de daarop gebaseerde nadere voorschriften/ de verordening Gedrags- en beroepsregels Accountants-Administratieconsulenten van(Stcrt...), laatstelijk gewijzigd op(Stcrt. ...) en de daarop gebaseerde nadere voorschriften.



**Koninklijk Nederlands Instituut
van Registeraccountants**

A.J. Ernststraat 55
Postbus 7984
1008 AD Amsterdam
T 020 301 03 01
F 020 301 03 02
E nivra@nivra.nl
I www.nivra.nl



**NEDERLANDSE ORDE VAN
ACCOUNTANTS-ADMINISTRATIECONSULENTEN**

Nieuwe Parklaan 25
Postbus 84291
2508 AG DEN HAAG
Telnr.: 070-3383600
Faxnr.: 070-3512836
Internet: www.novaa.nl
E-mail: novaa@novaa.nl