

Een kwestie van principes

De Verordening Gedragscode
voor registeraccountants in het kort

Hoofdpijnen van de Verordening Gedragscode

Op 1 januari 2007 is de Verordening Gedragscode (VGC) in werking getreden. Een nieuwe gedragscode, die een belangrijke basis vormt voor het functioneren van registeraccountants.

Vijf principes vormen het uitgangspunt van deze code: integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag. Deze principes zijn van toepassing op alle registeraccountants. De precieze strekking en uitwerking van deze principes is afhankelijk van de rol die een registeraccountant vervult.

Het algemene uitgangspunt van de VGC is dat een registeraccountant alert moet zijn op bedreigingen van de vijf genoemde principes en indien noodzakelijk moet zorgen voor waarborgen die een bedreiging wegnemen of mitigeren. Als dit niet mogelijk is, en er is sprake van een ernstige bedreiging, dan kan de accountant de opdracht niet uitvoeren.

Deze uitgave vat de principes van de VGC samen en benoemt een aantal belangrijke specifieke bepalingen voor de verschillende beroepsgroepen.

1. Principes voor alle registeraccountants

Voor elke registeraccountant – in wat voor maatschappelijke functie dan ook – gelden vijf principes:

Integriteit

Een registeraccountant treedt in zijn beroepsmatige en zakelijke betrekkingen eerlijk en oprecht op.

Dit betekent bijvoorbeeld dat hij ¹ – in wat voor functie dan ook – de waarheid geen geweld aan doet of informatie voor eigen gewin manipuleert.

Objectiviteit

Een registeraccountant laat niet toe dat zijn professioneel of zakelijk oordeel wordt aangetast door een vooroordeel, belangentegenstelling of ongepaste beïnvloeding door een derde.

Beïnvloeding van de objectiviteit kan op velerlei manieren plaatsvinden. Voorbeelden zijn een te grote vertrouwdheid met een cliënt omdat de relatie te lang of te nauw is, een financieel belang of een intimidatie door een zeer dominante persoonlijkheid.

Specifieke eisen gelden ten aanzien van onafhankelijkheid bij de uitvoering van zgn. assurance-opdrachten, omdat die een belangrijke publieke rol vervullen.

Deskundigheid en zorgvuldigheid

Een registeraccountant houdt zijn deskundigheid en vaardigheid op het niveau dat is vereist om aan een cliënt of werkgever adequate professionele diensten te kunnen verlenen. Een registeraccountant handelt bij het verlenen van een professionele dienst zorgvuldig en in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften.

Dit betekent bijvoorbeeld dat een registeraccountant voldoende investeert in kennis en zorgt dat hij voor elke opdracht moet kunnen beschikken over een team met voldoende expertise dat voldoende tijd beschikbaar heeft om de opdracht naar behoren te vervullen. Als hij, of zijn team niet beschikt over de juiste expertise, kan hij de opdracht alleen uitvoeren door het inhuren van expertise bij een deskundige.

Geheimhouding

Een registeraccountant eerbiedigt het vertrouwelijke karakter van informatie die hij in het kader van zijn beroepsmatig en zakelijk handelen heeft verkregen. Hij maakt deze informatie zonder specifieke machtiging daartoe niet aan een derde bekend, tenzij wettelijk of beroepshalve een recht of plicht daartoe bestaat. Het is de registeraccountant niet toegestaan vertrouwelijke informatie die hij bij zijn beroepsmatig of zakelijk handelen heeft verkregen, te gebruiken om zichzelf of een derde te bevoordelen.

Dit betekent bijvoorbeeld dat een registeraccountant in zijn uitingen naar de pers, maar ook in zijn sociale netwerk, de geheimhoudingsplicht moet respecteren. Het betekent ook dat hij maatregelen moet nemen om die geheimhouding binnen zijn kantoor of afdeling te waarborgen.

Professioneel gedrag

De registeraccountant houdt zich aan de voor hem relevante wet- en regelgeving en onthoudt zich van handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt.

Dit betekent dat een registeraccountant zich onthoudt van alles wat schadelijk is voor de naam van het accountantsberoep. Daaronder valt onder meer het wekken van overdreven verwachtingen over zijn diensten

¹ Waar 'hij' staat in deze publicatie kan ook 'zij' worden gelezen.

of ervaring, het manipuleren van informatie en ook het maken van geringschattende verwijzingen naar het werk van derden.

Bedreigingen van de principes

Er zijn tal van situaties waarin de hiervoor genoemde principes in gevaar kunnen komen. De meest voorkomende 'bedreigingen' van deze principes kunnen het gevolg zijn van:

Belangenverstrengeling

Deze kan bijvoorbeeld voortkomen uit het houden van een financieel belang in de klant, de vrees om een commercieel aantrekkelijke opdrachtgever te verliezen of het uitvoeren van aanvullende dienstverlening.

Zelftoetsing

Als een accountant – bijvoorbeeld door een adviesopdracht of door andere vormen van dienstverlening – betrokken is bij beslissingen die onder de verantwoordelijkheid van het management vallen, bestaat het risico dat hij bij zijn controlewerkzaamheden geen objectief oordeel kan vellen.

Belangenbehartiging

Deze bedreiging ontstaat als de registeraccountant op zodanige wijze een standpunt verdedigt dat zijn objectiviteit in het gedrang komt. Als een accountant bijvoorbeeld betrokken raakt bij een procedure waarbij zijn kantoor een standpunt voor de cliënt inneemt, kan dat afbreuk doen aan zijn objectieve oordeel.

Vertrouwdheid

Een nauwe relatie tussen opdrachtgever en accountant kan leiden tot een teveel aan vertrouwen in de cliënt en daardoor tot onvoldoende objectiviteit.

Intimidatie

Een (vermeend) dreigement kan de naleving van de principes door de registeraccountant bedreigen. Er kan bijvoorbeeld sprake zijn van een zeer dominante persoonlijkheid van de opdrachtgever, die een eigen en objectief oordeel in het gedrang kan brengen.

2. Bepalingen voor registeraccountants die optreden als openbaar accountant

Een openbaar accountant is een registeraccountant die werkzaam is bij of verbonden aan een accountantspraktijk die assurance-opdrachten of daaraan verwante opdrachten uitvoert.

Een openbaar accountant is gehouden aan de vijf genoemde principes. Als er bedreigingen optreden, beoordeelt hij of het mogelijk is de bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Specifiek voor deze groep gelden onder meer de volgende bepalingen:

Onafhankelijkheid

Een openbaar accountant die een assurance-opdracht uitvoert is onafhankelijk van de desbetreffende assurancecliënt.

Onafhankelijkheid kent daarbij twee verschillende dimensies. Ten eerste moet een accountant onafhankelijk zijn 'in wezen'. Dat wil zeggen dat hij alleen rekening houdt met de overwegingen die verband houden met de opdracht en andere overwegingen, zoals eigenbelang en dergelijke, uitsluit. Ten tweede moet hij onafhankelijk zijn 'in schijn'. Dat wil zeggen dat hij alle feiten en omstandigheden vermijdt die kunnen suggereren dat zijn objectiviteit of integriteit in het geding is. Onafhankelijkheid wordt vooral bepaald door de omstandigheden waarin de accountant zich bevindt en de relaties en belangen die hij heeft ten aanzien van zijn opdracht. Het principe is nader uitgewerkt in Nadere Voorschriften. Daarin is onder meer geregeld welke aanvullende dienstverlening (advisering, administratieve ondersteuning etc.) al dan niet is toegestaan.

Opdrachtaanvaarding

Een openbaar accountant aanvaardt uitsluitend een opdracht als deze niet leidt tot een onaanvaardbare bedreiging van een van de vijf principes en zijn onafhankelijkheid. Afhankelijk van de aard van de opdracht neemt hij contact op met de vorige accountant om de feiten en omstandigheden te vernemen die hebben geleid tot de vervanging. De overwegingen om een cliënt al dan niet te accepteren moeten schriftelijk worden vastgelegd en dat geldt ook voor een besluit om de dienstverlening te continueren. Bij deze afwegingen staan twee zaken centraal: de integriteit van de klant en de vraag of het accountantskantoor de opdracht naar behoren kan verrichten.

Honoraria

Een openbaar accountant bedingt een honorarium voor zijn diensten dat door hem passend wordt geacht. Hij informeert de cliënt over de grondslag van dit honorarium en zorgt ervoor dat het honorarium voldoende ruimte biedt om de opdracht op verantwoorde wijze uit te voeren. Voor assurance-opdrachten accepteert hij geen resultaatafhankelijke beloning. Voor andere opdrachten is dit onder voorwaarden wel toegestaan, mits de accountant voldoende waarborgen treft om eventuele bedreigingen van de naleving van de genoemde principes te mitigeren of weg te nemen.

3. Bepalingen voor registeraccountants die optreden als intern accountant of overheidsaccountant

Een intern accountant of overheidsaccountant is een registeraccountant die werkzaam is bij of verbonden aan een accountantsafdeling bij een onderneming, de overheid of een daarmee gelijk te stellen dienst. Hieronder zijn ook begrepen registeraccountants die bij de Belastingdienst belast zijn met controle van aangiften.

Een intern accountant of overheidsaccountant is gehouden aan de vijf genoemde basisprincipes. Als er bedreigingen optreden, beoordeelt hij of het mogelijk is de bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Specifiek voor deze groep gelden onder meer de volgende bepalingen:

Indiensttreding

Een intern accountant of overheidsaccountant treedt uitsluitend in dienst van een organisatie als hij heeft vastgesteld dat dit niet leidt tot een onaanvaardbare bedreiging van een van de vijf principes, bijvoorbeeld als gevolg van discutabele aangelegenheden bij de organisatie.

Onafhankelijkheid

Een intern accountant of overheidsaccountant die een assuranceopdracht uitvoert is onafhankelijk van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assuranceopdracht, tenzij het de hoogste leiding van de werkgever betreft. Op dit punt zullen nog Nadere Voorschriften worden uitgevaardigd.

Financiële belangen

Een intern accountant of overheidsaccountant beoordeelt de bedreiging van een financieel belang – bijvoorbeeld als gevolg van een bonusregeling of aandelenplan als onderdeel van zijn arbeidsvoorwaarden – en zorgt afhankelijk van de omstandigheden voor voldoende waarborgen om deze bedreiging te mitigeren.

4. Bepalingen voor registeraccountants die optreden als accountant in business

Een accountant in business is een registeraccountant die een uitvoerende of een bestuurlijke functie heeft, niet zijnde een intern of overheidsaccountant, of een registeraccountant die geen assurance-opdrachten of daaraan gerelateerde opdrachten uitvoert, maar uitsluitend overige opdrachten (bijvoorbeeld adviesopdrachten). Veel voorkomende voorbeelden zijn (financieel) directeur, controller, interim manager, docent, opsporingsmedewerker of toezichthouder.

Een accountant in business is gehouden aan de vijf genoemde principes. Hij ondersteunt de (legitieme en ethisch verantwoorde) doelstellingen van zijn omgeving en daarop gebaseerde voorschriften en procedures. Hij kan echter in een situatie komen waarin de loyaliteit jegens de werkomgeving en zijn plicht om te voldoen aan de principes met elkaar botsen. In dat geval treft hij de nodige maatregelen die zo'n bedreiging wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen.

Specifiek voor deze groep gelden onder meer de volgende bepalingen:

Bevordering ethisch gedrag

Van de accountant in business wordt verwacht dat hij in zijn werkomgeving een op ethische principes gebaseerde cultuur bevordert, waarin het belang dat leidinggevendenden hechten aan ethisch gedrag wordt benadrukt.

Opstellen en rapporteren van informatie

Als de accountant in business verantwoordelijk is voor het opstellen van informatie, stelt hij deze op een eerlijke en waarheidsgetrouwe wijze op, in overeenstemming met de relevante voorschriften zodat de informatie in haar context wordt begrepen. Dit geldt tevens ten aanzien van het rapporteren van informatie. Als deze informatie de jaarrekening betreft stelt hij vast dat deze is opgemaakt met de daarop van toepassing zijnde normen voor verslaggeving.

5. Naleving principes

Om te zorgen dat de principes daadwerkelijk worden nageleefd in de praktijk, biedt de wet- en regelgeving een aantal waarborgen. Zo zijn er vaktechnische en beroepsvoorschriften, is er extern onafhankelijk publiek toezicht op accountants en accountantsorganisaties die wettelijke controles uitvoeren (door de Autoriteit Financiële Markten), kwaliteitstoetsing door het NIVRA en zijn er eisen aan de permanente educatie van iedereen die is ingeschreven in het accountantsregister.

Elke belanghebbende die meent dat een registeraccountant de wet- en regelgeving (waaronder de principes van de VGC) niet respecteert, kan bovendien een tuchtklacht indienen.

6. Ten slotte

Deze publicatie is bewust heel beknopt geformuleerd, geeft slechts een globaal beeld van de VGC en biedt weinig voorbeelden. Dat sluit aan op de geest van de VGC, waarin principes de overhand voeren. Het is aan de registeraccountant zelf om maatwerk afwegingen te maken over de toepassing van deze principes.

Niettemin leert de praktijk dat er ook onduidelijkheden of verschillende interpretaties mogelijk zijn over hoe de principes in bepaalde gevallen moeten worden toegepast. De volledige versie van de VGC – te downloaden via de NIVRA-website – biedt dan ook de nodige voorbeelden voor verdere duiding van de code.

Het NIVRA biedt verder de helpende hand via haar helpdesk, waaraan vragen over de VGC kunnen worden voorgelegd. Ook wordt gewerkt aan het opnemen van Frequently Asked Questions (FAQ) op de NIVRA-website. Deze zullen regelmatig worden vernieuwd op basis van geluiden uit de praktijk.

Bijlage: Categorie-indeling registeraccountants volgens de VGC*

1. Verbonden aan of werkzaam bij een **accountantsorganisatie** zoals bedoeld in artikel 1 Wta

Ja > Openbaar accountant
Nee > Ga naar 2

2. Verbonden aan of werkzaam bij een **accountantskantoor**; hiervoor moeten alle drie onderstaande situaties van toepassing zijn

- a. Een organisatorische eenheid waarbinnen één of meer registeraccountants werkzaam zijn
- b. Deze organisatorische eenheid verricht bedrijfsmatig professionele diensten voor een cliënt
- c. Deze professionele diensten bestaan uit assurance-opdrachten en/of aan assurance-verbante opdrachten

Ja > Openbaar accountant
Nee > Ga naar 3

3. Werkzaam bij of verbonden aan een **accountantsafdeling**

Ja > Ga naar 4
Nee > Ga naar 5

4. Werkzaam bij de **overheid** of een daarmee gelijk te stellen dienst

Ja > Overheidsaccountant
Nee > Intern accountant

5. Werkzaam bij of verbonden aan de **Belastingdienst**

Ja > Ga naar 6
Nee > Ga naar 7

6. Belast met de controle van door belastingplichtigen ingeleverde aangiften of hieraan direct leidinggevend

Ja > Overheidsaccountant
Nee > Accountant in business

7. In dienstbetrekking, ingehuurd of gecontracteerd voor een niet hiervoor genoemde uitvoerende of bestuurlijke functie

Ja > Accountant in business

* Aan dit overzicht kunnen geen aanspraken worden ontleend; de volledige tekst van de VGC is hiervoor bepalend. De bovenstaande indeling betreft alleen actieve registeraccountants.



**Koninklijk Nederlands Instituut
van Registeraccountants**

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