

Oordelen van accountants over accountants

De zin van artikel 33 GBR

Hans Blokdijk

SAMENVATTING Oordelen van accountants over andere accountants komen in toenemende mate voor; die tendens lijkt zich thans nog te versterken onder invloed van de 'boekhoudschandalen'. Bij dergelijke oordelen dienen accountants rekening te houden met artikel 33 GBR. Er zijn stemmen opgegaan om dit artikel te doen vervallen; de daarvoor gegeven motiveringen worden besproken. Na een analyse van de in de loop der tijd voor de bepaling gegeven redenen volgt een conclusie in het licht van de stand van de regelgeving medio 2003. Van betekenis is voorts dat de gehele regelgeving voor accountants thans grondig wordt herzien. Daarom wordt verder ingegaan op de mogelijke invloeden van de nieuwe Richtlijn 205, en van de aanstaande herziening van de GBR.

1 Inleiding

Bij de hedendaagse 'boekhoudschandalen' geraken ook accountants in de schijnwerper. Dat leidt in toenemende mate tot kritiek. Als men deze serieus wenst te funderen, schakelt men menigmaal andere accountants in, omdat voor gegronde kritiek vakkenis op het gebied van de accountancy nodig is. Dat kan leiden tot oordelen van accountants over accountants. In dit kader is de laatste jaren veelvuldig artikel 33 van de Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants (GBR) aan de orde gekomen. Dit artikel luidt als volgt: *'Het is de registeraccountant verboden een oordeel te geven omtrent de arbeid van een andere accountant alvorens hem in de gelegenheid te hebben gesteld inlichtingen te geven.'*

De context waarin dit artikel ter sprake kwam, was

meestal de tuchtrechtspraak voor registeraccountants. Vele van de desbetreffende tuchtzaken betroffen onderzoeken door forensische accountants; op het artikel zijn ook enkele veroordelingen gebaseerd. Accountants moeten bij onderzoeken waaruit mogelijk een oordeel over de werkzaamheden van een andere accountant voortvloeit, dan ook rekening houden met de geciteerde bepaling. Anderzijds zijn in de literatuur pleidooien verschenen om het artikel uit de GBR te schrappen.

Het artikel stamt uit 1973, terwijl het NIVRA in 1984 een interpretatie van dit artikel (GBR-interpretatie 8) heeft gegeven; dus ruim vóór de introductie van forensische accountancy in Nederland in 1993. Een in 1997 ondernomen poging om de GBR-interpretatie te actualiseren (NIVRA, 1997) kwam kennelijk te vroeg: een daartoe gelanceerde ontwerp-Meningsuiting werd haastig ingetrokken.

Nu enerzijds de vraag naar oordelen over accountants lijkt toe te nemen, en anderzijds zowel in de praktijk als in de tuchtrechtspraak meer ervaring is opgedaan met onderzoeken als boven bedoeld, lijkt het zinvol artikel 33 GBR weer eens onder de loop te nemen. Dit heeft ook zin in het licht van de volgende recente ontwikkelingen:

- a de vaststelling van Richtlijn voor de Accountantscontrole (RAC) 205 (opgenomen in NIVRA, 2002);
- b de invoering van de Gedragsrichtlijn inzake persoonsgerichte accountantsonderzoeken (NIVRA, 2004);
- c de komende herziening van de GBR.

Eerst zal de reikwijdte van artikel 33 worden uiteengezet (paragraaf 2), waarna de tekst aan een korte beschouwing wordt onderworpen (paragraaf 3). Vervolgens zullen de in de loop der tijd gegeven redenen voor het schrappen van het artikel worden geanalyseerd (paragraaf 4) en de redenen voor de invoering van het artikel worden beschouwd (paragraaf 5), waarna een conclusie zal worden geformuleerd in het licht van de huidige stand van de regelge-

Prof. J.H. Blokdijk RA is emeritus hoogleraar aan de Vrije Universiteit Amsterdam. Hij is directeur van J.H. Blokdijk Advies BV, adviseur van accountants en advocaten.

ving, met inbegrip van de Gedragsrichtlijn voor persoonsgerichte onderzoeken (paragraaf 6). Daarna zal worden ingegaan op de mogelijke invloeden van RAC 205 (paragraaf 7) en de herziening van de GBR (paragraaf 8). Ten slotte zullen de bevindingen en conclusies worden samengevat (paragraaf 9).

2 De reikwijdte van artikel 33

Van belang is de plaats van artikel 33 in de GBR. Het is opgenomen in hoofdstuk IV, dat slechts geldt voor registeraccountants (RA's) 'die optreden als openbaar accountant'. RA's zijn allen die staan ingeschreven in het (openbaar) accountantsregister dat door het Koninklijk NIVRA wordt bijgehouden op grond van artikel 55 van de Wet op de Registeraccountants. RA's kunnen optreden in verschillende hoedanigheden: 'als accountant', en binnen die categorie 'als openbaar accountant', maar ook geheel niet als accountant, bijvoorbeeld als controleur, als docent, of als bestuurder van een onderneming of een not-for-profit organisatie. 'Registeraccountant' (RA) is dus in wezen een opleidingstitel, zij het dat die slechts gevoerd mag worden indien men lid is van het Koninklijk NIVRA. De GBR eisen dat duidelijkheid moet bestaan over de hoedanigheid waarin de RA optreedt. Artikel 2 lid 1 bepaalt dat de RA 'optreedt als accountant' indien hij/zij:

- a zich als zodanig bekendmaakt of doet bekendmaken, of
- b beroepshalve een verklaring afgeeft, of
- c optreedt onder gemeenschappelijke naam met een accountant.

Vervolgens noemt artikel 2 lid 2 een aantal omstandigheden waarin een 'als accountant optredende' RA geacht wordt 'op te treden als openbaar accountant'. Deze nogal gedetailleerde bepaling komt er in wezen op neer dat de wijze waarop de RA zich in het maatschappelijk verkeer manifesteert, doorslaggevend is. Voor RA's die niet 'als accountant', en dus niet als 'openbaar accountant' optreden, gelden slechts enkele, in hoofdstuk II van de GBR opgenomen bepalingen, waarvan de belangrijkste luidt: 'De registeraccountant onthoudt zich van al hetgeen schadelijk is voor de eer van de stand der registeraccountants' (artikel 5).

RA's die 'optreden als accountant' zijn onderworpen aan beduidend verder reikende, in hoofdstuk II van de GBR opgenomen bepalingen, waarvan voor dit betoog de belangrijkste zijn: de eis van onpartijdigheid (artikel 9), de geheimhoudingsplicht (artikel 10) en de eis van een deugdelijke grondslag voor de mededelingen omtrent de uitkomst van de arbeid (artikel 11).

RA's, ten slotte, die 'optreden als openbaar accountant' zijn gehouden aan de bepalingen in hoofdstuk IV van de GBR, waarin onder meer is opgenomen de eis van onafhankelijkheid, maar ook de artikelen 31, 32 en 33 die hierna nog aan de orde komen.

Het eerder genoemde artikel 33 geldt dus naar de letter slechts voor RA's die 'optreden als openbaar accountant'. Zoals hierna in paragraaf 5 nog zal blijken, is dit in de praktijk van minder betekenis dan uit de tekst van de GBR zou kunnen worden afgeleid.

3 De tekst van artikel 33

Zoals aangegeven, behelst deze tekst een verbod voor (als openbaar accountant optredende) RA's om een oordeel te geven omtrent de arbeid van een andere accountant alvorens hem in de gelegenheid te hebben gesteld inlichtingen te geven. Het begrip 'andere accountant' is niet beperkt tot andere RA's; het kunnen ook buitenlandse accountants of accountants-administratieconsulenten zijn.

De bepaling kent enkele beperkingen die mogelijk niet direct in het oog springen. In de eerste plaats noopt deze niet tot tweerichtingsverkeer: de beoordeelende accountant is niet verplicht zijn (concept)oordeel aan de beoordeelde accountant voor te leggen. Voorts blijkt uit het woord 'alvorens' dat de inlichtingen moeten dienen om het oordeel te onderbouwen, en aldus, naar mijn smaak, van een deugdelijke grondslag te voorzien. De gevraagde inlichtingen zullen dus betrekking hebben op feiten, en mogelijk op de overwegingen die de beoordeelde accountant tot de conclusies uit zijn werkzaamheden hebben geleid. Daarbij moet echter in aanmerking worden genomen dat de beoordeelde accountant geen informatieplicht heeft, en zelfs, op grond van de geheimhoudingsplicht, gedwongen kan zijn om het antwoord te weigeren indien de beoordeelende accountant een andere opdrachtgever heeft dan de beoordeelde. Voorts geldt als algemeen beginsel van strafrecht, en naar mijn mening dus ook van tuchtrecht, dat niemand is gehouden mee te werken aan zijn eigen veroordeling.

4 De redenen voor schrappen

Reeds ten tijde van de introductie, in 1973, was de bepaling (toen opgenomen in artikel 31) enigszins omstreden; een aantal collega's meende dat de artikelen 5 (eer van de stand) en 11 (deugdelijke grondslag) van de GBR reeds voldoende waren (NIVRA 1975, p. 420). In een recente tuchtrechtelijke uitspraak (JT 2004-10) wordt hier nog eens aan herinnerd; de tuchtrechter meende echter dat er toch zelfstandige

betekenis aan moest worden toegekend, omdat de bepaling ondanks dit verzet was aangenomen.

Zowel Baas (2000) als Prins (2000) is echter van mening dat artikel 33 GBR kan worden geschrapt, zij het om uiteenlopende redenen, die nadere analyse verdienen.

Prins (2000) stelt dat artikel 33 kan vervallen omdat het veel te eng is geformuleerd. Hij signaleert dat daarin wel 'hoor' is geregeld, maar geen 'wederhoor'. De beoordelende accountant behoeft dus zijn weergave van de inlichtingen die hij van de beoordeelde accountant heeft gekregen, niet (in concept) aan hem voor te leggen. Dit bezwaar lijkt mij terecht, maar de conclusie (schrappen) acht ik niet logisch: dan zou artikel 33 veeleer moeten worden verbreed.

Baas (2000) hanteert een zeer ingewikkelde redenering. In de eerste plaats refereert hij aan artikel 32 GBR. Dit stelt dat de als openbaar accountant optredende RA aan een accountant die gelijktijdig voor *dezelfde* opdrachtgever bij *dezelfde* huishouding optreedt en een *andersluidende* opdracht heeft aanvaard, desgevraagd de inlichtingen moet verstrekken die voor de uitvoering van diens opdracht nuttig zijn, binnen de grenzen van de geheimhoudingsplicht ex artikel 10 GBR. Vervolgens roept Baas GBR-interpretatie 7 van het NIVRA (1983) in herinnering, waarin is aanbevolen artikel 32 toe te passen indien de *andere* accountant een opdracht van een andere opdrachtgever heeft. Dan voert Baas artikel 31 GBR ten tonele. Dit bepaalt dat een als openbaar accountant optredende RA geen opdracht mag aanvaarden voordat hij van de openbaar of overheidsaccountant die reeds voor *dezelfde* opdrachtgever bij *dezelfde* huishouding optreedt of laatstelijk is opgetreden, inlichtingen heeft gevraagd. Laatstbedoelde accountant heeft de plicht deze inlichtingen binnen redelijke tijd te verstrekken, maar deze informatieplicht beperkt zich tot datgene wat nodig is voor de oordeelsvorming over de aanvaardbaarheid van de opdracht.

Nu meent Baas dat de aanbeveling van GBR-interpretatie 7 ten aanzien van artikel 32 ook in de situatie van artikel 31 zou passen; even verder noemt hij dit zelfs de juiste interpretatie en toepassing van artikel 31. Dit betekent dat artikel 31 ook van kracht zou zijn bij opdrachten van een *andere* opdrachtgever. Als die aanbeveling in regelgeving zou worden neergelegd, zou daardoor artikel 33 kunnen vervallen, aldus Baas (2000).

Dit voorstel treft geen doel: de inlichtingen ex artikel 31 betreffen slechts de *aanvaardbaarheid* van de opdracht. Dit zijn niet de inlichtingen waarop artikel 33 doelt; die moeten dienen om te voorkomen dat de

beoordelende accountant bij de *uitvoering* van zijn opdracht over onjuiste en/of onvolledige gegevens beschikt. Bovendien wordt bij gelijkenschakeling van artikel 33 met artikel 31 aan de beoordeelde accountant een informatieplicht opgelegd, die artikel 33 nu – naar mijn smaak terecht – niet kent.

Als Baas een bredere informatieverstrekking heeft bedoeld dan inlichtingen over de aanvaardbaarheid van de opdracht, is niet duidelijk waarom hij zich niet heeft gebaseerd op artikel 32 en de reeds bestaande, daarbij gegeven aanbeveling. De opdracht aan de beoordelende accountant is immers 'andersluidend'. Doorslaggevend is echter dat de artikelen 31 en 32, met of zonder aanbeveling, in het geheel niet van toepassing zijn; immers, zij betreffen opdrachten (van dezelfde opdrachtgever) bij *dezelfde* huishouding! Nu is de 'huishouding' van de *accountant* nadrukkelijk niet dezelfde als die van zijn cliënt, gegeven de eis van onafhankelijkheid! Immers, gevraagd wordt een oordeel over de arbeid van de accountant, niet over het handelen of nalaten van de *huishouding* waarbij hij de opdracht had. Bij tuchtzaken onderzoekt de tuchtrechter soms het dossier van de accountant, doch nooit de administratie van de huishouding. De tuchtrechter is hiertoe ook niet gerechtigd, maar dat is bij mijn weten ook nimmer aangevoerd als een leemte in het tuchtrecht. De door Baas geschetste weg loopt dus dood.

5 De redenen voor artikel 33 GBR

Baas (2000) geeft een overzicht van de redenen die door het NIVRA voor de bepaling zijn gegeven. Bij de invoering hiervan in 1973 zijn als zodanig genoemd:

- de waarborging van de deugdelijke grondslag voor het oordeel;
- het bevorderen van goede collegiale verhoudingen.

Onder meer met betrekking tot artikel 33 is in 1984 GBR-interpretatie 8 tot stand gekomen, die ook als reden geeft:

- de bescherming van de belangen van de beoordeelde accountant.

De vraag rijst in hoeverre deze redenen nog valide zijn in het licht van de praktijk sinds de invoering. Zij worden hierna elk afzonderlijk besproken.

De deugdelijke grondslag

Ten aanzien van de deugdelijke grondslag heeft de Raad van Tucht één- en andermaal gesteld dat de procedure van 'hoor en wederhoor' daartoe noodzakelijk

is in situaties waarin een accountant een oordeel over de arbeid van een ander geeft, dus niet alleen over de arbeid van accountants.

Nu is de deugdelijke grondslag in artikel 11 GBR voorgeschreven voor alle RA's die als accountant optreden, terwijl artikel 33 GBR alleen voor als openbaar accountants optredende RA's geldt. Als een RA die wel als accountant maar niet als openbaar accountant optreedt, een onderzoek als hier bedoeld verricht, is het niet logisch dat deze voor een daaruit voortvloeiende mededeling geen deugdelijke grondslag zou behoeven; het is niet aannemelijk dat de tuchtrechter hem/haar hiervan zou 'vrijstellen'. In de uitspraak JT 2003-4 is dit ten aanzien van een interne accountant dan ook niet geschied; in uitspraak JT 2000-12 evenmin ten aanzien van een accountant in overheidsdienst.

Relevant is ten slotte dat artikel 33, zoals Prins (2000) terecht opmerkt, slechts 'hoor' regelt; 'wederhoor' is daarin niet voorgeschreven.

Samenvattend kan worden gesteld dat zich op basis van artikel 11 GBR jurisprudentie heeft ontwikkeld die in drie opzichten ruimer is dan artikel 33, en wel:

- de beoordeelde: niet alleen accountants, maar ook anderen;
- de beoordelaar: niet alleen openbare accountants, maar alle RA's die als accountant optreden;
- de reikwijdte: niet alleen 'hoor', maar ook 'wederhoor'.

De bestaansgrond 'deugdelijke grondslag' is dus aan artikel 33 GBR ontvallen.

Van belang is evenwel nog het volgende. In tuchtzaken waarin wordt geklaagd over oordelen van accountants over anderen dan RA's veroordeelt de tuchtrechter, zoals gezegd, keer op keer het achterwege laten van 'hoor en wederhoor'. Dit geschiedt niet alleen op grond van artikel 11, maar ook op basis van artikel 5 van de GBR (bijvoorbeeld JT 2000-25, 2002-17 en 2003-22). Nu is artikel 5, betreffende de eer van de stand, van toepassing op alle RA's. Dit betekent dat de verplichting tot 'hoor en wederhoor' ook geldt voor RA's die niet optreden als accountant. Een desbetreffende tuchtzaak heeft zich naar mijn weten nog niet voorgedaan, maar ik acht de eer van de stand voldoende reden voor de toepassing van zorgvuldige werkwijzen. In dit verband is het van betekenis dat de Gedragsrichtlijn voor persoonsgerichte accountantsonderzoeken (NIVRA, 2004) slechts van toepassing is op RA's die als accountant optreden. Ik kom hier aan het einde van deze bijdrage nog op terug.

De goede collegiale verhoudingen

De collegiale verhoudingen vormen, naar mijn smaak, geen basisgrondslag voor artikel 33 GBR; zij vormen eerder een afgeleide reden. Het is heden ten dage ook een 'politiek' beladen reden: de suggestie van 'accountants-onder-elkaar' is niet bevorderlijk voor het herstel van het maatschappelijk vertrouwen. De collegiale verhoudingen worden, zo goed als in de gegeven omstandigheden mogelijk is, gewaarborgd door een correcte uitvoering van 'hoor en wederhoor'. Uit de jurisprudentie blijkt dat dit niet altijd zo geschiedt, maar dat wordt dan bestraft.

De zorg voor de goede collegiale verhoudingen is dus onvoldoende bestaansgrond voor een afzonderlijk artikel 33 GBR, naast artikel 11 (en 5) GBR.

Baas (2000) noemt nog enkele tuchtrechtelijke procedures die op grond van artikel 33 GBR zijn gevoerd, waarin het 'oordeel' van de beoordelende accountant niet is bestreden; zij gingen dus uitsluitend over de door de onderzoekende accountant toegepaste werkwijzen. In die gevallen is het aanspannen van de tuchtzaak eigenlijk een wraakactie. Artikel 33 biedt dus een kapstok voor het tegendeel van goede collegiale verhoudingen!

De belangen van de beoordeelde accountant

Dezelfde redenering geldt in wezen ook voor de derde aangevoerde bestaansgrond, de bescherming van de belangen van de beoordeelde accountant: ook deze worden zo goed als mogelijk beschermd door een correcte uitvoering van 'hoor en wederhoor'. Bovendien is onduidelijk waarom beoordeelde accountants een betere bescherming van hun belangen verdienen dan anderen die worden beoordeeld.

Dus ook de bescherming van de belangen van de beoordeelde accountant is – gegeven artikel 11 (en 5) GBR – onvoldoende bestaansgrond voor artikel 33 GBR.

6 Conclusie in de huidige situatie

De strekking van mijn betoog is dus dat in wezen alle met de regelgeving beoogde doelstellingen worden bereikt doordat is vastgesteld dat de eis van de deugdelijke grondslag geldt. Artikel 33 kan dus gevoeglijk vervallen, zeker nu aan de vaktechnische eis van de deugdelijke grondslag voor de situaties waarop artikel 33 GBR doelt, nadere inhoud is gegeven in de Gedragsrichtlijn inzake persoonsgerichte onderzoeken (NIVRA, 2004). Daarin zijn de in de voorgaande para-

graaf genoemde aspecten: beoordeelde, beoordeelbaar en reikwijdte, conform de jurisprudentie geregeld. Deze conclusie geldt echter slechts voor de situatie van de regelgeving tot medio 2003. Op het gebied van de gedrags- en beroepsregels voor accountants zijn turbulente ontwikkelingen gaande. In de eerste plaats geldt met ingang van 1 juli 2003 RAC 205, doch uitsluitend voor Nederland. Veel belangrijker echter zal de aanpassing van de GBR aan de Code of Ethics van de International Federation of Accountants (IFAC) zijn. Aan de mogelijke gevolgen van beide ontwikkelingen voor artikel 33 GBR worden hierna enkele speculatieve beschouwingen gewijd.

7 Richtlijn 205

Het betoog van Baas is in zekere zin doorkruist door de publicatie in de Editie 2000 van de Richtlijnen voor de Accountantscontrole (NIVRA, 2000) van de specifieke Nederlandse Ontwerp-Richtlijn 205, getiteld 'Het afgeven van offertes, de aanvaarding van opdrachten'. In de Editie 2002 is dit ontwerp, met enkele verbeteringen, omgezet in een definitieve richtlijn.

In RAC 205 worden in feite de artikelen 31 en 32 van de GBR en de aanbevelingen daaromtrent behandeld; artikel 33 wordt bijna terloops geraakt. Niet duidelijk is of men voornemens is deze artikelen vervolgens te schrappen; deze worden in de (specifiek Nederlandse) Richtlijn niet geciteerd. Schrappen zou echter een 'statusverlaging' van deze bepalingen betekenen, want de GBR kennen niet een soortgelijke bepaling als de Handleiding bij de Richtlijnen voor de accountantscontrole en aan controle verwante opdrachten, in paragraaf 12: *'In bijzondere situaties kan een accountant het noodzakelijk achten af te wijken van een Richtlijn teneinde op een meer effectieve wijze het doel van de controle te bereiken. In dergelijke situaties dient de accountant het afwijken op goede gronden te kunnen rechtvaardigen.'*

In RAC 205 wordt, in paragraaf 17, onder d, expliciet genoemd: *'het aanvaarden van een opdracht, terwijl een andere accountant voor dezelfde opdrachtgever optreedt of tot voor kort is opgetreden, waarbij de arbeid van die andere accountant direct of indirect betrokken kan worden (second opinion).'*' In paragraaf 22 wordt vetgedrukt gesteld: *'In de onder paragraaf 17 punt d aangeduide situatie dienen voordat een dergelijke opdracht kan worden aanvaard, aan de thans of tot voor kort optredende accountant inlichtingen te worden gevraagd, tenzij een zodanig verzoek schade voor de opdrachtgever of de huishouding kan opleveren.'* In

dezelfde paragraaf worden verder concrete maatregelen genoemd die de accountant vóór en bij aanvaarding van de opdracht dient te nemen.

Bij dit type opdrachten komt men in de sfeer van artikel 33. Nu spreekt paragraaf 17 sub d over dezelfde opdrachtgever; deze beperking kent artikel 33 GBR niet. Voorts geeft paragraaf 22 een mogelijke 'vrijstelling' van het vragen van inlichtingen die artikel 33 niet kent. Op deze punten is de richtlijn dus in strijd met artikel 33.

Anderzijds bevat RAC 205 niet de in GBR-interpretatie 8 verleende 'vrijstelling' van artikel 33 GBR bij de bijstand ter voorbereiding van een tuchtklacht. In ons rechtsbestel acht ik die vrijstelling onontbeerlijk, om de navolgende redenen.

Het tuchtrecht is bewust laagdrempelig: eenieder kan een klacht tegen een accountant indienen, en behoeft daarbij zelfs geen belang te hebben. Voor het op goede gronden indienen van een klacht over de gedragingen en/of werkzaamheden van een accountant beschikken de meeste klagers niet over de benodigde deskundigheid. Dan moeten zij zich laten bijstaan op hetzelfde niveau van deskundigheid als de 'gedaagde' accountant; daarvoor komen dus accountants in aanmerking, maar ook schakelt men regelmatig advocaten in.

Nu zou het in het licht van een behoorlijke rechtsgang ongewenst zijn als de door een klager ingeschakelde accountant met de betrokken accountant in contact zou moeten treden, terwijl dit niet nodig is als klager een advocaat inschakelt. Dit zou klagers belemmeren in hun keuze van een raadsman of -vrouw. Bij contacten tussen de twee accountants kunnen voorts licht discussies ontstaan buiten de aanwezigheid van een onafhankelijke derde, terwijl die discussie nu juist voor de tuchtrechter moet plaatsvinden. Bovendien werkt dit vertragend op de procedure, hetgeen niet de bedoeling van laagdrempelig tuchtrecht is. Ten slotte zou ook de 'gedaagde' accountant bij de opstelling van zijn verweerschrift in contact moeten treden met de accountant-raadsman van de klager; immers, de 'gedaagde' accountant geeft in zijn verweerschrift een oordeel over het werk van die raadsman, de klacht. Dit lijkt mij absurd.

Overigens acht ik de 'vrijstelling' slechts gepast indien de beoordelende accountant zich beperkt tot het aandragen van feiten en overwegingen die door de (raadsman van de) opdrachtgever in de tuchtklacht worden verwerkt. Indien daarbij echter, als bijlage of productie, een rapport van de beoordelende account-

tant wordt gevoegd, acht ik de 'vrijstelling' niet toepasselijk; immers, dan geeft niet de klager, maar de accountant een oordeel. In het licht van de eis van onpartijdigheid zal een tuchtrechter dit anders meewegen dan het oordeel van de klager (zie ook Blokdijk, 2003).

Dit alles is óók, maar niet alleen, van betekenis voor opdrachten als bedoeld in paragraaf 17 onder d van RAC 205. Het is overigens zeer de vraag of vorenstaande inconsistenties tussen de GBR en RAC 205 nog specifiek opgelost zullen moeten worden. Dat kan wel eens onnodig blijken door de komende herziening van de GBR.

8 De invloed van de herziening van de GBR

Het NIVRA stelt zich ten doel om eind 2004 de Gedrags- en Beroepsregels aangepast te hebben aan de Code of Ethics van de International Federation of Accountants (IFAC). Deze Code wordt ten tijde van het schrijven van deze bijdrage ook zelf herzien: er is voorshands slechts een ontwerp beschikbaar. Daarin is bepaald dat een aangesloten accountantsorganisatie, zoals het NIVRA, geen lagere eisen mag stellen dan de (definitieve) Code; voorheen moest de Code 'slechts' nagestreefd worden.

De (ontwerp-)Code kent een geheel andere structuur dan de GBR. Vakgenoten die wel als accountant maar niet als openbaar accountant optreden (zoals interne en overheidsaccountants) worden daarin in één groep geplaatst met vakgenoten die een ander beroep uitoefenen (zoals controllers); het in de GBR gemaakte onderscheid ontbreekt dus in de Code of Ethics. Maar de eis van de deugdelijke grondslag, óók voor andere dan openbare accountants, is in het ontwerp duidelijk verankerd ('due care'; 'diligence').

Daarom zou artikel 33 vrijwel ongemerkt kunnen verdwijnen. Wel zou de uitwerking van deze beginzelen in de Richtlijn inzake persoonsgerichte accountantsonderzoeken dan op alle registeraccountants van toepassing moeten worden verklaard, omdat deze nu eenmaal voor alle registeraccountants behoort te gelden (zie paragraaf 5 hiervóór).

Op één plaats geeft de (ontwerp-)Code een meer specifieke bepaling. Artikel 33 geldt, zoals herhaaldelijk gezegd, uitsluitend voor RA's die 'optreden als openbaar accountant'. Eveneens uitsluitend voor deze categorie geeft de (ontwerp-)Code regels voor 'second opinions', over 'the application of accounting, auditing, reporting or other standards or principles to specific circumstances or transactions by or on behalf

of a company or an entity that is not an existing client' (Part B, section 5).

De reikwijdte van deze regels is veel groter dan die van artikel 33, want zij bestrijken niet alleen de arbeid van de andere accountant ('auditing'), maar ook het handelen en nalaten van de huishouding ('accounting', 'reporting').

Ik acht 'second opinions' over verslaggevingsvraagstukken van een huishouding die geen cliënt is, uit den boze: dit kan leiden tot 'opinion shopping', hetgeen een ongewenste uitwas van de beroepsuitoefening is. Het NIVRA zou zich voor de vraag gesteld kunnen zien of een dergelijke bepaling in de nieuwe regels noodzakelijk of wenselijk is; immers, het NIVRA mag wel hogere eisen stellen. Het zou dergelijke 'second opinions' dus kunnen verbieden.

Ten aanzien van oordelen over accountantsarbeid zijn, zoals betoogd, de bepalingen in de (ontwerp-)Code toereikend, zeker in het licht van de bestaande Nederlandse jurisprudentie. Bovendien schrijft de (ontwerp-)Code ten aanzien van 'second opinions' niet voor de andere accountant in de gelegenheid te stellen inlichtingen te verstrekken; als de cliënt dit verbiedt, moet de accountant overwegen of het gepast is de opdracht te aanvaarden. Het overnemen van deze bepaling zou dus een verzwakking ten opzichte van artikel 33 betekenen; dit kan dus beter achterwege blijven.

9 Samenvatting van de bevindingen en conclusies

De noodzaak van artikel 33 GBR is in het beroep omstreden, zelfs reeds bij de totstandkoming. Gezien de visie van de tuchtrechter bestaat er in de praktijk geen behoefte aan; de in de loop der tijd genoemde belangen bij de bepaling worden ook zonder dit artikel behartigd. Naar de huidige situatie van regelgeving en jurisprudentie is het artikel zelfs bedreigend voor een ordelijke rechtsgang.

Bij de komende herziening van de GBR zijn geen specifieke ingrepen noodzakelijk indien de voor alle accountants geldende bepalingen in de (ontwerp-)Code of Ethics van de IFAC worden gevolgd. Artikel 33 kan geruisloos verdwijnen. ■

Literatuur

Baas, H., (2000), Artikelen 31 tot en met 33 GBR, de betekenis voor de praktijk van de openbare accountant, in: *De Accountant*, jg. 106, januari, pp. 312-316.

Blokdijk, J.H., (2003), Forensische accountants: rollen en procedures, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 77, januari/februari, pp. 21-30.

GBR, Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants, Verordening Koninklijk NIVRA.

GBR-interpretatie 7, (1983), *Het vragen en verstrekken van inlichtingen voor de aanvaarding en bij de uitvoering van opdrachten*, NIVRA, RADAR, aflevering 21.

GBR-interpretatie 8, (1984), *De toepassing van artikel 31 GBR, in het bijzonder in gevallen waarin bijstand wordt verleend aan een belanghebbende in een jaarrekeningprocedure bij de Ondernemingskamer, respectievelijk aan een klager in een procedure bij de tuchtrechter*, NIVRA, RADAR, aflevering 25.

International Federation of Accountants (IFAC), (2001), *Code of Ethics for Professional Accountants*, voor het laatst herzien November 2001, <http://www.ifac.org/Ethics/>

JT: Jurisprudentie Tuchtrechtspraak, een losbladige bundel, uitgegeven door het Koninklijk NIVRA.

NIVRA, (1975), *Van RBR tot GBR*, NIVRA.

NIVRA, (1997), NIVRA Berichten 1997 nr. 1, *Ontwerp-Meningsuiting Oordeel omtrent de arbeid van een andere accountant*, Koninklijk NIVRA.

NIVRA, (2000), *Richtlijnen voor de Accountantscontrole*, editie 2000, Koninklijk NIVRA.

NIVRA, (2002), *Richtlijnen voor de Accountantscontrole*, editie 2002, Koninklijk NIVRA.

NIVRA, (2004), *Gedragsrichtlijn inzake persoonsgerichte accountantsonderzoeken*, Koninklijk NIVRA, www.nivra.nl.

Prins, B.M., (2000), Hoor en wederhoor, een kwestie van deugdelijke grondslag, in: *De Accountant*, jg. 107, november, pp. 124-127.