NIVRA's Verordening Gedragscode versus IFAC's Code of Ethics

Wim Moleveld en Barbara Majoor

SAMENVATTING In dit artikel worden de punten in kaart gebracht waarop de Verordening Gedragscode (VGC) conceptueel verschilt van de Code of Ethics for professional accountants (CoE) van de International Federation of Accountants (IFAC). Ook gaan we in op de betekenis van deze verschillen¹. Hoewel in eerste instantie door de beroepsorganisaties beoogd was de CoE zoveel mogelijk letterlijk over te nemen, is vervolgens bewust gekozen voor een aantal afwijkingen. In het bijzonder van de definities met betrekking tot de verschillende functies en de structuur van de code. Wij hebben in de beoordeling van deze afwijkingen verschillende gezichtspunten tegen elkaar afgewogen. Enerzijds is geanalyseerd in hoeverre de gesignaleerde afwijkingen een aantasting betekenen van de uitgangspunten van de CoE. Anderzijds is antwoord gezocht op de vraag of door deze afwijkingen daadwerkelijk tegemoet wordt gekomen aan de wensen die tot deze afwijkingen hebben geleid. Doordat de VGC op een aantal punten afwijkt van de CoE lijkt niet te zijn voldaan aan de doelstelling van de IFAC om convergentie te bereiken in de regelgeving. Wij concluderen echter dat er inhoudelijk geen sprake is van een wezenlijke afwijking van de CoE. De belangrijkste afwijking betreft een andere definitie van openbaar accountant, die leidt tot een beperking van deze functiegroep. Kennelijk wordt daarmee beoogd de regeldruk te verminderen voor degenen die nu in de VGC niet tot de openbaar accountants worden gerekend, maar tot de accountants in business. Wij zijn echter van mening dat de indeling in functiegroepen geen wezenlijk inhoudelijke betekenis heeft. Wij zien dan ook geen aanleiding om te stellen dat er sprake is van een verlichting van de regeldruk. Bovendien past, naar onze mening een 'verlicht regime' ook niet bij de 'principles-based'-benadering van deze regelgeving.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK In dit artikel willen wij een bijdrage leveren aan de huidige discussie binnen de beroepsgroep over pluriformiteit en over de wenselijkheid van vermindering van regeldruk, zoals onder andere tot uitdrukking komt in de rapporten van de commissies Verdiesen en Van de Luitgaarden². De bespreking laat zien dat de voorbeelden in de delen van de VGC voor openbaar accountants, overheidsaccountants en interne accountants (deel B1 en deel B2 van de VGC) en het deel voor de accountants in business (deel C van de VGC) voor alle RA's naar omstandigheden van toepassing kunnen zijn.

1 Inleiding

De overgang van de Gedrags- en Beroepsregels voor Accountants (GBA) naar de Verordening Gedragscode (VGC) begin 2007 heeft de sluimerende discussie binnen de beroepsgroep over de pluriformiteit van de beroepsgroep opnieuw geactiveerd. Daarbij is de vraag aan de orde of deze nieuwe regelgeving voor registeraccountants in voldoende mate rekening houdt met de verscheidenheid van functies die zij vervullen. Dit heeft al bij het opstellen van de VGC geleid tot enige aanpassingen, die evenzoveel afwijkingen zijn van de Code of Ethics for professional accountants (CoE) van de International Federation of Accountants (IFAC). Desondanks is ook na de introductie van de VGC de kritiek niet verstomd.

Aanvankelijk was de doelstelling van het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (NOvAA) om de GBA aan te passen, waarbij weliswaar de CoE leidend zou zijn, maar waarbij ook de stijl en het gedachtegoed van de GBA zoveel mogelijk zouden worden gehandhaafd. Daarna is echter besloten de CoE in principe één op één over te nemen. Daarvoor golden de volgende argumenten. In de eerste plaats is prioriteit gegeven aan de internationale 'convergence' van regelgeving voor accountants. In de tweede plaats konden dan verdere aanpassingen van de internationale code gemakkelijker worden verwerkt in de eigen regelgeving. Ondanks deze keuze zijn er in de VGC aanpassingen aangebracht ten opzichte van de CoE, die vooral te maken hebben met de pluriformiteit van de beroepsgroep, waarbij vermindering van onnodige verhoging van regeldruk is beoogd.

In dit artikel worden de punten waarop de VGC conceptueel verschilt van de CoE in kaart gebracht en wordt de betekenis van deze verschillen nagegaan. In paragraaf 2 worden eerst de hoofdlijnen van de CoE, het document waarop de VGC is gebaseerd, geschetst. In paragraaf 3

worden vervolgens de conceptuele verschillen tussen VGC en CoE in kaart gebracht en in paragraaf 4 vindt de analyse plaats van deze verschillen vanuit de genoemde invalshoeken. Paragraaf 5 sluit het artikel met een conclusie, waarbij wij ook punten noemen die relevant zijn voor de huidige discussie over de voorstellen om de VGC te wijzigen.

2 Schets van de hoofdlijnen van de Code of Ethics van de IFAC

De CoE bevat de voor het wereldwijde accountantsberoep vastgelegde waarden en normen, uitgaande van de maatschappelijke betekenis van het accountantsberoep: 'A distinguishing mark of the accountancy profession is the acceptance of the responsibility to act in the public interest. Therefore, a professional accountant's responsibility is not exclusively to satisfy the needs of an individual client or employer' (CoE 100.1). Tegen deze achtergrond zijn de 'fundamentele beginselen' geformuleerd. Deze zijn te beschouwen als de gedeelde waarden en normen, die karakteristiek zijn voor het accountantsberoep in brede zin en die voor alle leden van de beroepsorganisatie ('titel dragers') gelden, dus voor alle registeraccountants (RA's).

De fundamentele beginselen, die elke RA in acht behoort te nemen zijn:

- 1 integriteit;
- 2 objectiviteit;
- 3 deskundigheid en zorgvuldigheid;
- 4 geheimhouding;
- 5 professioneel gedrag.

De conceptuele benadering, die de CoE hanteert is 'principles-based'. Daarbij worden eerst de fundamentele beginselen van de beroepsethiek voor het accountantsberoep benoemd. Vervolgens wordt een conceptueel raamwerk gegeven als leidraad voor de toepassing van die beginselen. Volgens dit raamwerk moeten in de praktijk de bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen worden onderkend en het gewicht daarvan worden beoordeeld. Indien een bedreiging van een niet te verwaarlozen betekenis is, moeten waarborgen worden getroffen om die bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. De ultieme waarborg is de bedreiging weg te nemen door de betrokken professionele dienst of werkzaamheid niet of niet meer te verrichten. De fundamentele beginselen en het conceptueel raamwerk zijn opgenomen in deel A van de CoE.

Een essentieel kenmerk van een principles-based benadering is voorts dat in plaats van geboden en verboden, die passen bij een 'rules-based benadering', in de CoE alleen voorbeelden zijn gegeven van omstandigheden, die een

bedreiging vormen of kunnen vormen voor de naleving van de fundamentele beginselen en welke waarborgen moeten of kunnen worden getroffen. De CoE onderscheidt daarbij twee groepen accountants, namelijk 'professional accountants in public practice' en 'professional accountants in business', waarvoor afzonderlijke voorbeelden zijn gegeven. Deze voorbeelden zijn opgenomen in deel B respectievelijk deel C van de CoE.

De CoE heeft dus de volgende structuur:

- Deel A: de fundamentele beginselen en het conceptueel raamwerk, van toepassing voor alle leden van de beroepsorganisatie.
- Deel B: voorbeelden die van toepassing zijn voor de openbaar accountant.
- Deel C: voorbeelden die van toepassing zijn voor de accountant in business.

3 Conceptuele afwijkingen tussen VGC en CoE

De belangrijkste afwijkingen tussen de VGC en de CoE spitsen zich toe op de indeling van RA's in onderscheiden functiegroepen. In de VGC zijn meer verschillende functiegroeperingen onderscheiden dan in de CoE. Dit komt tot uitdrukking in de volgende afwijkingen van de definities van functies en de structuur van de code.

De VGC heeft de volgende structuur:

- Deel A: de fundamentele beginselen en het conceptueel raamwerk, van toepassing voor iedere RA.
- Deel B1: voorbeelden die van toepassing zijn voor de openbaar accountant.
- Deel B2: voorbeelden die van toepassing zijn voor de interne accountant en de overheidsaccountant.
- Deel C: voorbeelden die van toepassing zijn voor de accountant in business.

Hierbij bestaan de volgende verschillen met de CoE:

- A. In de VGC is een afzonderlijk deel opgenomen voor overheidsaccountants en interne accountants. Daarin worden voorbeelden gegeven van de toepassing van de fundamentele beginselen in omstandigheden die zich kunnen voordoen in de praktijkuitoefening door RA's in deze functiegroeperingen (deel B2). In de CoE worden deze RA's echter aangemerkt als 'professional accountant in business' waarop deel C van de CoE is gericht.
- B. De VGC hanteert een andere, beperktere definitie van 'openbaar accountant'. In de CoE wordt elke titel drager die cliënten beroepsmatig dienstverlening aanbiedt aangemerkt als 'professional accountant in public practice'. Degenen met een dienstverband bij een onderneming of de overheid worden door de CoE gerekend tot de professional accountants in business. Bij de VGC zijn als openbaar accountant echter aangemerkt: de RA's die

werkzaam zijn (of verbonden aan) aan een accountantspraktijk, waaronder wordt verstaan: de organisatorische eenheid waarbinnen RA's voor een cliënt assuranceopdrachten of aan assurance verwante opdrachten verrichten. Dit betekent dat degenen die werkzaam zijn bij kantoren, die uitsluitend zogenaamde 'overige werkzaamheden' verrichten (zoals advieswerkzaamheden en/ of alleen administratieve dienstverlening als loonverwerking en dergelijke) niet vallen onder de definitie van 'openbaar accountant'. Bij de CoE zouden zij echter wel als 'professional accountant in public practice' kwalificeren.

Het NIVRA heeft aan deze functie-indeling in de VGC de contributieverordening en enige nadere voorschriften gekoppeld, onder andere 'permanente educatie' en voorschriften inzake de kwaliteitsbeheersing van de accountantspraktijk bij de openbare accountant of van de accountantsafdeling bij interne accountants en overheidsaccountants. In paragraaf 4 wordt hierop nader ingegaan.

Verder wordt nog opgemerkt dat in de VGC in tegenstelling tot de CoE 'blacklettering' is toegepast, waardoor per onderwerp een onderscheid wordt gemaakt tussen de normen (dikgedrukte tekst) en de toelichting daarop. Op deze wijze hebben bepaalde delen van de tekst een meer dwingend karakter gekregen. Deze afwijking van de CoE is aangebracht op verzoek van de overheid. Bovendien heeft dit geleid tot de opname van een appendix. Daarin is een deel van de voorbeelden van bedreigingen en waarborgen, die in de CoE in de doorlopende tekst zijn opgenomen, afzonderlijk genoemd. Weliswaar is door deze opzet en de gekozen formuleringen het zuivere 'principles-based' karakter van de CoE in de VGC minder zichtbaar geworden, maar de VGC is hierdoor zeker niet minder stringent dan de CoE. De bepaling in de CoE dat 'a member body of IFAC or firm may not apply less stringent standards than those stated in this Code' is daarmee geen geweld aangedaan.

4 Analyse van afwijkingen

De betekenis van deze afwijkingen wordt geanalyseerd vanuit twee gezichtspunten:

1) In hoeverre tasten de genoemde afwijkingen de uitgangspunten van de CoE aan en wordt daardoor niet voldaan aan de verplichting van het NIVRA als lid van de IFAC, die is vastgelegd in Statement of Membership Obligations 4 van de IFAC (SMO 4)?

Deze SMO schrijft voor dat 'member bodies should use their best endeavors to implement the IFAC Code' en 'a member body has used its "best endeavors" if it could not reasonably do more than it has done and is doing to meet the particular membership obligation'. Op grond hiervan is het NIVRA als IFAC-lid gehouden tot 'best endeavors' om

de CoE te implementeren, waarbij in de CoE zelf al genoemde bepaling is opgenomen dat 'a member body of IFAC or firm may not apply less stringent standards than those stated in this Code'. Afwijkingen, die ertoe leiden dat een standaard minder strikt wordt toegepast, zijn alleen toegestaan als een bepaling in strijd is met lokale wet- en regelgeving.

2) In hoeverre wordt door de afwijkingen daadwerkelijk tegemoet gekomen aan de wens om onnodige verhoging van regeldruk te voorkomen?

4.1 Afzonderlijk deel overheidsaccountants en interne accountants

De eerste afwijking is het inruimen van een afzonderlijk deel voor overheidsaccountants en interne accountants (VGC deel B2). Daarmee zijn er voorbeelden toegevoegd die zijn toegespitst op de praktijkuitoefening van deze twee functiegroepen. Er zijn in die voorbeelden geen bepalingen opgenomen die resulteren in minder strikte voorschriften dan in de CoE. Bovendien is expliciet aangegeven dat hetgeen behandeld wordt in deel C ook voor deze functiegroepen in aanmerking moet worden genomen (VGC artikel A-1001.10). Geconcludeerd wordt dat deze afwijking van de CoE, waarbij overheidsaccountants en interne accountants in de VGC een afzonderlijke positie hebben gekregen en niet zijn ingedeeld als 'accountants in business', niet in strijd is met de uitgangspunten van de CoE.

Wel is hiermee tegemoet gekomen aan de wens van de overheids- en interne accountants dat een afzonderlijk deel van de VGC gericht is op praktijksituaties die specifiek zijn voor deze functiegroepen. Deze afwijking doet recht aan de aard van de werkzaamheden van twee groepen van accountants, die in de indeling in de categorie 'accountants in business' niet volledig tot uitdrukking komt.

4.2 Inperking beroepsgroep openbaar accountant volgens de CoE

De tweede afwijking, die inhoudt dat er een aanpassing is gemaakt in de definitie van 'openbaar accountant', vereist nadere beschouwing. De definitie in de CoE luidt als volgt: 'a professional accountant, irrespective of functional classification (e.g. audit, tax or consulting) in a firm that provides professional services. This term is also used to refer to a firm of professional accountants in practice.' De term 'professional services' is breed gedefinieerd, namelijk: 'services requiring accountancy or related skills performed by a professional accountant including accounting, auditing, taxation, management consulting and financial management services.' Volgens de definitie in de VGC worden alleen degenen die voor cliënten assuranceopdrachten en aan assurance verwante opdrachten uitvoeren tot de openbare accountants gerekend.

Met de meer beperkte definitie in de VGC is kennelijk beoogd een lichter regime te bieden aan de RA's die voor cliënten uitsluitend advieswerkzaamheden en/ of administratieve dienstverlening uitvoeren. Maar in hoeverre is daarvan inderdaad sprake? Hierna wordt dat geanalyseerd, waarbij de volgende aspecten aan de orde komen:

- de consequenties voor de toepassing van de contributie-verordening;
- de bepalingen in nadere voorschriften permanente educatie en
- de vraag wat de materiële betekenis is dat voor de desbetreffende RA's en hun praktijk niet deel B1 van de VGC (voorbeelden voor openbare accountants) van toepassing is, maar deel C (voorbeelden voor accountants in business).

Contributieverordening

De consequenties voor de contributie leveren geen strijdigheid met IFAC-regelgeving op, omdat de contributie een onderwerp is voor eigen, Nederlandse regelgeving. Dit aspect kan hier dus verder buiten beschouwing worden gelaten.

Permanente educatie

Voor de analyse van de gevolgen van de eisen die aan de permanente educatie worden gesteld, is relevant dat de IFAC een minimumeis heeft vastgesteld, waarbij geen onderscheid is gemaakt naar functiegroep. In het kader van deze beschouwing ervan uitgaande dat de nadere voorschriften permanente educatie voor alle functiegroepen ten minste aan de minimumeis van de IFAC voldoen, leidt een andere definitie van de functiegroep van openbaar accountant op dit punt niet tot strijdigheid met IFAC-bepalingen.

Toepassing deel B1 en/ of deel C?

De vraag wat de materiële betekenis is dat voor de desbetreffende RA's en hun praktijk – in tegenstelling tot de CoE – deel B1 niet van toepassing is, maar deel C, vereist nadere beschouwing. Zijn er in deel B1 normen en aanwijzingen opgenomen, waarvoor de desbetreffende RA's door de andere functie-indeling zouden zijn vrijgesteld? En als er sprake is van een verlichting van regeldruk, is deze dan in strijd met de bepalingen in de CoE?

Deze vragen worden hierna beantwoord. Eerst wordt in algemene zin behandeld wat binnen het concept van de CoE en de VGC de betekenis en reikwijdte is van de delen B en C en of de indeling in één van de functiegroepen inhoudelijke betekenis heeft voor de toepassing van de verschillende aanwijzingen in deel B of C. Daarna wordt aan de hand van de normen en aanwijzing in deel B afzonderlijk nagegaan wat de inhoudelijke gevolgen kunnen zijn van de andere functie-indeling.

4.2.1 Betekenis en reikwijdte van de delen B en C

Ten aanzien van deze meer conceptuele benadering zijn twee visies mogelijk. De eerste visie is dat deel B1 alleen geldt voor de openbaar accountant en dat de daarin opgenomen normen alleen relevant zijn voor de beroepsbeoefenaren van de desbetreffende functiegroep. Deze benadering lijkt sterk op de structuur van de GBR-1994, waarbinnen een strikt onderscheid bestond tussen de regels voor alle RA's, de extra regels voor de RA's die als accountant optraden en in aanvulling daarop de regels voor de RA's die als openbaar accountant optraden. De visie dat ook de VGC een dergelijk strikt onderscheid tussen functiegroeperingen maakt, lijkt op het eerste gezicht te worden onderbouwd door de titel van de delen B en C (gedragscode voor de openbaar accountant, respectievelijk gedragscode voor de accountant in business), alsmede de expliciete vermelding voor wie de delen B en C van toepassing zijn (VGC artikel A-100.3). Verder is wel expliciet aangegeven dat de voorbeelden in deel C in specifieke omstandigheden ook van belang kunnen zijn voor de openbaar accountant, de interne accountant of de overheidsaccountant (VGC artikel A-100.10). Er is echter niet expliciet aangegeven dat voorbeelden in deel B van belang kunnen zijn voor accountants in business.

De tweede visie is dat die (concentrische) structuur van de GBA is verlaten en dat het binnen het concept van de VGC weinig uitmaakt tot welke functiegroep een RA wordt gerekend. De fundamentele beginselen van deel A en het conceptueel raamwerk gelden immers voor alle titeldragers. In deel A is nadrukkelijk aangegeven dat elke RA moet handelen overeenkomstig het conceptueel raamwerk bij iedere door hem gesignaleerde bedreiging die van niet te verwaarlozen betekenis is (VGC artikel A-100.5). Wanneer er sprake is van bedreigingen die van niet te verwaarlozen betekenis zijn, moet de RA de noodzakelijke waarborgen instellen. Het feit dat een bepaalde omstandigheid niet als specifiek voorbeeld in het van toepassing zijnde deel is beschreven, doet niet af aan bovengenoemde verplichting. Met nadruk is in de VGC onderstreept dat de gegeven voorbeelden niet limitatief zijn en dat de RA zich niet mag beperken tot de opgenomen voorbeelden (VGC artikel A-100.9). Dat betekent overigens niet dat het hier slechts gaat om geheel vrijblijvende voorbeelden. Als een omstandigheid zich voordoet die in de code beschreven is, dan mag worden verwacht dat de RA handelt overeenkomstig deze aanwijzingen. En dat geldt temeer als die situatie als voorbeeld wordt genoemd in het deel dat speciaal geschreven is voor de functiegroep waar de RA deel van uitmaakt. Sommige van de aanwijzingen bij de voorbeelden zijn gesteld in strikte bewoordingen, terwijl bij andere voorbeelden het aan het professionele oordeel van de RA wordt overgelaten welke maatregelen passend zijn. Maar de hoofdlijn is dat elke RA in elke omstandigheid moet

handelen overeenkomstig het conceptueel raamwerk. Het verschil tussen deze twee visies is van belang omdat deel B duidelijk meer situaties beschrijft en dus ook meer expliciet genoemde normen bevat.

In de eerstgenoemde visie is het van inhoudelijke betekenis dat de definitie van openbaar accountant in de VGC beperkt is tot de beroepsbeoefenaren die voor cliënten assurance-opdrachten of daaraan verwante opdrachten uitvoeren, zodat degenen die daarvoor niet kwalificeren (consultants, loonverwerkers et cetera) te maken hebben met het bij de eerste visie als lichter gepercipieerde regime van deel C.

Indien het onderscheid tussen de functiegroepen in het kader van de VGC inderdaad van inhoudelijke betekenis zou zijn, dan is de exacte bepaling van de factoren, die deze functiegroepen afbakenen, van belang. De definitie van openbaar accountant in de VGC brengt allerlei lastige definiërvragen voort. Bijvoorbeeld de vraag of een opdracht van een cliënt van een boekhoudkantoor voor het leveren van administratieve bijstand ook het samenstellen van financiële informatie (dan wel het samenstellen van niet-financiële informatie, conform Richtlijn 4410, alinea 2) inhoudt. Zo ja, dan is er sprake van een 'aan assurance verwante opdracht' en is de betrokken RA een openbaar accountant. Mondt dit werk echter niet uit in samengestelde informatie dan is er alleen sprake van 'overige werkzaamheden' en is de RA op grond van deze opdracht nog geen openbaar accountant. De centrale vraag die zich hier dan voordoet is wat precies wordt verstaan onder 'samengestelde informatie'. Tot de aan assurance verwante opdrachten behoren ook 'de opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie'. Hierbij kunnen zich dezelfde soort definiërvragen voordoen. Wanneer is er bijvoorbeeld sprake van 'transactiegerelateerde advieswerkzaamheden' (volgens Richtlijn 5500N zijn dit geen assuranceopdrachten of 'aan assurance verwante opdrachten', maar zijn deze te rekenen tot de 'overige opdrachten') en wanneer is er sprake van 'overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie' (dus: een 'aan assurance verwante opdracht')?

Deze voorbeelden laten zien dat een strikte scheiding tussen de functiegroeperingen vragen oproept die gedetailleerde regelgeving nodig maakt, wat ver afligt van de door de CoE juist bedoelde 'principles-based'-benadering. Een mooi werkterrein voor regelgevers en bureaucraten, maar op complexe en gedetailleerde regelgeving zitten het maatschappelijk verkeer en het beroep zelf niet te wachten. En dat is ook niet de insteek geweest bij het opstellen van een internationale gedragscode met een krachtige verwoording van de gedeelde waarden en normen van de professionals die samen de accountantsprofessie-in-brede-zin uitmaken

en die er samen voor willen staan dat het maatschappelijk verkeer kan beschikken over relevante en betrouwbare informatie ten behoeve van besluitvorming en verantwoording.

Wij zijn dan ook van mening dat de tweede visie de juiste is en dat er binnen het concept van de CoE geen sprake kan zijn van een strak onderscheid tussen de delen B en C. Er is in de CoE slechts een grofmazige splitsing aangebracht om voorbeelden te geven die relevant zijn voor de praktijk van deze twee groepen van professionals. Maar voor alle RA's geldt dat elke omstandigheid moet worden beoordeeld op mogelijke bedreigingen van de naleving van de fundamentele beginselen. In deel B van de CoE zijn verschillende omstandigheden genoemd die zich in de openbare praktijk kunnen voordoen en daarbij zijn mogelijke waarborgen genoemd om de bedreiging van de naleving van de voor alle RA's geldende fundamentele beginselen op een aanvaardbaar niveau te brengen. Er is geen motivering te vinden waarom dergelijke normen en aanwijzingen ook niet relevant zouden zijn voor accountants in business indien zich gelijke omstandigheden voordoen als beschreven in deel B.

Het feit dat in alinea 100.3 van de CoE (in de VGC is dit artikel A-100.10) wel is opgenomen dat deel C ook relevant kan zijn voor de openbaar accountant, maar dat een dergelijke bepaling niet is opgenomen voor de accountants in business, heeft niet de bedoeling gehad voor de accountants in business een lichter regime voor te schrijven. Deze bepaling is toegevoegd, omdat onder de openbaar accountants ook de RA's vallen die verbonden zijn aan een accountantspraktijk, maar niet voor cliënten opdrachten uitvoeren, maar bijvoorbeeld een interne functie hebben als controller van het eigen kantoor of als medewerker van een ondersteunende afdeling binnen het kantoor werkzaam zijn. In deel C zijn situaties beschreven die vooral aan deze beroepsgenoten relevante aanwijzingen zouden kunnen bieden.

Tot zover de conceptuele beantwoording van de vraag of de indeling in een van de functiegroepen inhoudelijke betekenis heeft voor de toepasselijkheid van de verschillende aanwijzingen in delen B of C. Wij zijn van oordeel dat er binnen het 'principles-based'-concept van de code geen sprake is van inhoudelijke verschillen op grond van de indeling in functiegroepen.

4.2.2 Normen in deel B afzonderlijk beschouwd

Nu blijft de andere benadering van de gestelde vraag nog over, waarbij wordt nagegaan of er in deel B specifieke normen en aanwijzingen zijn opgenomen, waarvoor een vrijstelling voor de accountants in business relevant en aanvaardbaar is.

Er zijn in deel B voorbeelden opgenomen die niet relevant

zijn voor accountants in business, zoals directeuren, chieff financial officers of controllers. Dat geldt in het bijzonder voor de bepalingen ten aanzien van de organisatie van het accountantskantoor (VGC B1-291). In de CoE is aangegeven dat waar gesproken wordt over 'openbaar accountant' ook de 'firm' wordt bedoeld: 'This term is also used to refer to a firm of professional accountants in practice'. Het NIVRA heeft echter geen verordenende bevoegdheid jegens de kantoren en heeft dit punt geregeld op de manier van artikel B1-291: Organisatie van het accountantskantoor. Daarbij is erin voorzien dat RA's of accountants-administratieconsulenten (AA's) binnen die organisatie er op aan te spreken zijn dat de organisatie een beleid voert dat niet strijdig is met de VGC. Voor overheidsaccountants en interne accountants is een gelijksoortige regeling in de VGC opgenomen met betrekking tot de organisatie van een accountantsafdeling.

In de CoE is om begrijpelijke redenen niet de eis opgenomen dat de organisatie, waarin de accountant in business functioneert, ook moet voldoen aan de VGC. Een dergelijke eis kan logischerwijs niet worden gesteld aan RA's die door de CoE gerekend worden tot de categorie van professional accountants in business. Wel zijn in deel C van de CoE aanwijzingen opgenomen die een daarmee te vergelijken strekking hebben, met name in CoE alinea C.300.5. Hierin wordt de verwachting uitgesproken dat de accountant in business in zijn werkomgeving een op ethische principes gebaseerde cultuur bevordert en ook CoE alinea C-300.17, waarin aan de accountant in business aanwijzingen worden gegeven hoe te handelen bij onethisch gedrag of handelen van anderen binnen de organisatie. Aangezien de VGC de groep van openbaar accountants heeft beperkt in vergelijking met de CoE, is een aantal RA's, die bij de CoE tot de openbaar accountants zouden behoren, in de VGC gerekend tot de accountants in business. Voor deze RA's zou conform de CoE moeten gelden dat hun 'firm' een beleid voert dat niet strijdig is met de VGC. Er lijkt geen inhoudelijke rechtvaardiging te bestaan waarom die eis niet van toepassing zou zijn op registeraccountants die werkzaam zijn bij advieskantoren of boekhoudbureaus, die geen assuranceopdrachten of aan assurance verwante opdrachten uitvoeren. De conclusie is dat op dit punt de bepalingen van de CoE niet volledig in de VGC zijn opgenomen.

Daarnaast is in de VGC aangegeven dat het bestuur van de beroepsorganisatie nadere voorschriften kan geven met betrekking tot de organisatie van het accountantskantoor (respectievelijk de accountantsafdeling). Dit voorschrift is gebaseerd op de International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1) van de IFAC, getiteld: Quality Control for Firms that perform Audits and Reviews of historical financial

information, and Other Assurance and Related Services Engagements. Zoals de titel aangeeft heeft deze standaard betrekking op 'assuranceopdrachten' en 'aan assurance verwante opdrachten'. De reikwijdte van deze standaard strekt zich niet uit tot 'firms' die zich uitsluitend bezighouden met adviesopdrachten en administratieve dienstverlening. De kantoren die in de VGC 'ten onrechte' niet onder de reikwijdte van deel B1 vallen, zouden sowieso niet onder de reikwijdte van ISQC 1 vallen. Op dit punt heeft de andere functie-indeling van de VGC dus geen strijdigheid met de IFAC ten gevolge.

5 Conclusie en aanbeveling

Op grond van de voorgaande bespreking kan de conclusie getrokken worden dat er geen sprake is van een afwijking van de CoE, die een zodanig effect heeft dat er andere normen gelden voor de groep RA's die enerzijds volgens de CoE als openbaar accountant worden beschouwd en anderzijds in de VGC als accountant in business. Dit betekent in relatie tot de doelstelling van de IFAC om internationale convergentie te bereiken, dat de VGC hieraan optisch weliswaar niet geheel lijkt te voldoen, maar dat er inhoudelijk geen sprake is van een wezenlijke afwijking tussen de VGC en de CoE. Dit betekent ook dat de aanpassing van de VGC ten aanzien van de functie-indeling geen andere inhoudelijke betekenis heeft dan de contributieregeling en de eisen voor permanente educatie, voorzover deze voor de RA's als openbaar accountant zwaarder zijn dan de eisen die de IFAC terzake stelt. Naast deze twee specifieke punten heeft deze aanpassing niet geleid tot een verlichting van regel-druk, wat ook niet zou passen bij een 'principles-based'-benadering. Wij sluiten echter niet uit dat de beleving van de desbetreffende groep van RA's wel anders kan zijn en dat bij hen de indruk kan bestaan dat de voorbeelden in deel B niet relevant zijn voor hun beroepspraktijk. Hierin schuilt ons inziens een risico voor de naleving van de fundamentele beginselen in de VGC. Dit risico wordt versterkt door de koppeling met de contributieregeling en de voorschriften ten aanzien van permanente educatie, omdat hierin de indeling in de afzonderlijke functiegroepen een belangrijke rol speelt.

Aanvankelijk heeft de beroepsorganisatie een voorstel gedaan voor een nadere aanpassing van de VGC, waarbij de functiegroep van 'openbaar accountant' verder wordt ingeperkt door ook degenen die nu openbaar accountant zijn, maar zich uitsluitend bezighouden met het samenstellen van financiële informatie voor het besloten verkeer, voortaan tot de accountant in business te rekenen. Mede op grond van de gegeven overwegingen achten wij een dergelijke verdere afwijking van de CoE ongewenst, nog afgezien van de gekunstelde regeling waartoe dit zou leiden. Inmiddels hebben NIVRA en NOvAA het onder-

scheid tussen besloten verkeer en niet-besloten verkeer vaarwel gezegd en besloten zij af te zien van het voorstel om de VGC op dat punt aan te passen.

Wij maakten de kanttekeningen dat het niet is uit te sluiten dat de indruk is gewekt dat er specifieke voorschriften (normen en aanwijzingen) gelden voor verschillende functiegroeperingen en dat daarnaast de inperking van de functiegroep van openbaar accountants tot degenen die voor cliënten een assuranceopdracht of een aan assurance verwante opdracht uitvoeren, kan impliceren dat een verlicht regime zou gelden voor de bij de VGC onder de accountants in business gebrachte consultants en boekhoudkantoren. Dit betekent ons inziens een risico voor de naleving van de fundamentele beginselen in de VGC. Dat de inperking van de functiegroep van openbaar accountants geen beperking inhoudt in relatie tot de reikwijdte van de VGC is een aspect dat onvoldoende in de communicatie en uitleg over de VGC door de beroepsorganisaties is

opgepakt. Daarvoor is het in ieder geval nodig dat de beroepsorganisaties hierover op korte termijn zelf duidelijkheid verschaffen en dat niet overlaten aan de tuchtrechter. ■

Prof. dr. Barbara (G.C.M.) Majoor RA is hoogleraar aan Nyenrode Business Universiteit, partner bij KPMG en lid van de International Ethics Standards Board Accountants (IESBA) van de IFAC. Prof. Wim Moleveld RA is hoogleraar aan Nyenrode Business Universiteit en voormalig lid van de International Ethics Standards Board Accountants (IESBA) van de IFAC.

Literatuur

■ International Federation of Accountants (IFAC) (June 2005), *Code of Ethics for Professional Accountants*.

■ International Federation of Accountants (IFAC) (November 2006), *Statement of Membership Obligations 4*.

■ International Federation of Accountants (IFAC) (June 2005), *International Standard on Quality Control 1*.

■ Nederlands Instituut van Registeraccountants, Koninklijk (NIVRA) (1994), *Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants (GBR-1994)*.

■ Nederlands Instituut van Registeraccountants, Koninklijk (NIVRA) (december 2006), *Verordening Gedragscode*.

■ Nederlands Instituut van Registeraccountants, Koninklijk (NIVRA) (juni 2007), *Eenheid in verscheidenheid; Rapport tijdelijke commissie onderhoud VGC*.

■ Nederlands Instituut van Registeraccountants, Koninklijk (NIVRA) (november 2007), *Rapport van de Redactiecommissie; In reactie op de rapporten van de Cie Verdiesen en Cie Van de Luitgaarden*.

■ Nederlandse Orde van Accountant-Administratieconsulenten (NOvAA) (mei 2007), *Kwaliteit in eenvoud: de openbaar accountant en non-assurance*.

Noten

1 Dit artikel is in belangrijke mate gebaseerd op de ervaringen die beide auteurs hebben verkregen uit hoofde van hun werkzaamheden ten behoeve van diverse commissies die zich in opdracht van de beroepsorganisaties hebben beziggehouden met de ontwikkeling van de nieuwe gedragscode.

2 De rapporten van beide commissies zijn te vinden op de website van het NIVRA onder de volgende titels: *Eenheid in verscheidenheid; Rapport tijdelijke commissie onderhoud VGC* (Commissie Verdiesen) en *Kwaliteit in eenvoud: de openbaar accountant en non-assurance* (Commissie Van de Luitgaarden).