

Geachte auteurs van het 'Ontwerp van de Wet op het accountantsberoep',
Geachte leden van de tweede kamer van de staten generaal,

Middels dit schrijven maak ik gebruik van de mogelijkheid een reactie te geven op het 19 juli 2010 gepubliceerde 'Ontwerp van de wet op het accountantsberoep' (hierna: WBA)

Zoals uit de ontwerp tekst en de Memorie van toelichting (MvT) duidelijk blijkt zijn de initiatiefnemers van de wet de huidige Publiekrechtelijke Beroeps Organisaties (PBO's) Nivra en Novaa. Deze wensen op te gaan in één PBO en daarmee hun voortbestaan zeker te stellen. **De WBA dient dus vooral één belang, dat van de bestaande PBO's.**

De vraag die niet wordt gesteld is of het zeker borgen van het openbaar accountantsberoep gebaat is bij een nieuwe accountantswet. Hiertoe is het goed om terug te blikken naar het ontstaan van het accountantsberoep in Nederland en om even om ons heen te kijken naar het internationaal perspectief van 'accountant'.

Uit mijn reactie volgt dat bescherming van het 'openbaar accountantsberoep' reeds is geborgd middels de Wet toezicht op accountantsorganisaties (de WTA). De opleidingstitel RA en AA kan worden geborgd met **opheffing van de WRA en WAA zonder deze samen te voegen in een nieuwe wet.** Hiermee:

- Wordt de huidige schending van Grondwet artikel 6 'vrijheid van vereniging' beëindigd.
- Wordt het probleem met het verdwijnen (en de termijn waarop) van de deskundigheidsaanduidingen 'RA' en 'AA' opgelost. Deze blijven gehandhaafd als opleidingstitels volgens de systematiek waarop andere opleidingstitels (bijvoorbeeld mr, drs, dr, ing, ing en zo voorts) worden beschermd.
- Worden de Accountants die geen externe/openbare accountantscontrole als werkzaamheid bezigen bevrijdt van een hoop door de PBO's opgeworpen nutteloze en kostbare verplichtingen met instandhouding van hun mogelijkheid om uitdrukking te kunnen blijven geven aan hun met lange en kostbare studie verworven deskundigheid.
- Wordt de meer dan verdubbeling van de toezichtkosten op het accountantsberoep wordt grotendeels teniet gedaan. Er verdwijnen twee, met invoering van de WTA, overbodig geworden PBO's en twee overbodige geworden wetten (WRA en WAA).

De term 'accountant'

Ten eerste even aandacht voor de term 'accountant'. De in Nederland (en in de ontwerp WBA) beschermde aanduiding accountant staat voor een veelheid aan beroepsbeoefenaren die allen slecht één ding gemeen hebben; ze hebben allen een accountantsopleiding met goed gevolg afgerond. Dat is de (Universitaire post doctorale) RA opleiding of de minder intensieve (HBO) AA opleiding. Aan de titel RA of AA kun je dus alleen afleiden welke opleiding de beroepsbeoefenaar heeft voltooid. Feitelijk is de RA of AA titel dus een opleidingstitel/ deskundigheidsaanduiding (zoals Ing, IR, Mr, drs, dr etc dat is).

De opleiding leidt op tot het beroep van 'extern accountant' (ook wel openbaar accountant genoemd). Dat wil niet zeggen dat alle RA's en AA's het beroep van 'extern accountant' uitoefenen. Het is zelfs niet zo dat de door de huidige PBO's Nivra en Novaa tot 'extern accountant' gedefinieerde RA's en AA's het openbaar beroep uitoefenen. Alle 'samenstellers' van jaarrekeningen worden door Nivra/Novaa onder de categorie 'extern accountant' gevoegd terwijl zij geen openbare accountantscontrole als werkzaamheid hebben en hier ook niet toe bevoegd zijn.

Van alle RA's en AA's is hooguit 25% werkelijk extern/openbaar accountant.

De term 'accountant' is een in de Nederlandse taal overgewaaid Engels woord. In Engelstalige landen is accountant naar het Nederlands vertaald 'boekhouder' of 'verslaglegger'. Het Engelse woord is afgeleid van het werkwoord 'to account for' ofwel 'verantwoording afleggen'. In Angelsaksische landen wordt openbaar accountant geduid door een toevoeging. In Engeland is dit bijvoorbeeld de 'Chartered Accountant' ('Charter' is te vertalen als 'privilege' dus het gaat om een accountant met een privilege op in dit geval externe accountantscontrole). In de VS en Canada is de 'Certified Public Accountant' ('CPA') bevoegd tot externe controle. In de naam is de duidelijkheid geschapen; gecertificeerd en ten behoeve van het publiek. In Duitsland heet de openbaar accountant 'Wirtschaftsprüfer' waar dus ook duidelijk een referentie is naar controle ('prüfen' = toetsen of controle, 'Wirtschaft' = economie dus vrij vertaald 'toetsers van economische verantwoording').

Openbaar/extern accountant

Het openbaar/extern accountantsberoep is ontstaan naar aanleiding van een ontwikkeling ruim een eeuw (zo'n 150 jaar) geleden. Tot die tijd was de bestuurder van een onderneming doorgaans tevens eigenaar. De boer boerde zelf, de bakker bakte zijn brood in eigen bakkerij, de molenaar maalde meel in zijn eigen molen en stoffen werden thuis geweven op eigen weefgetouw etc. Met de industrialisering van de samenleving ontstonden grote, kapitaalsintensieve organisaties. De eigenaren en financiers (kapitaalverstrekkers) waren vaak niet meer de bestuurders. Bij 'kapitaal' ontstond de behoefte aan controle van 'bestuur'. Onafhankelijke en onpartijdige deskundigen kregen opdracht om de financiële verantwoordingen (jaarrekeningen) van 'bestuur' te controleren om een oordeel te geven over de getrouwheid van deze verantwoordingen. Deze deskundige, de extern accountant, moet voldoen aan een 3-tal eisen:

1. **Deskundigheid**; accountantscontrole is een moeilijk vak wat een lange en zware opleiding vereist. Van een niet deskundige kan geen goed onderbouwd oordeel verwacht worden.
2. **Onafhankelijkheid**; het oordeel van de extern accountant moet niet afhankelijk zijn van de beloning die hij hiervoor krijgt. Het gecontroleerde bestuur moet niet in staat worden geacht om het oordeel van de extern accountant 'te kleuren'.
3. **Onpartijdig**; de extern accountant hoort in zijn het oordeel omtrent de door hem gecontroleerde financiële verantwoording geen partij te trekken noch de schijn op te wekken dat hij partijdig is.

In Nederland is de aan openbaar/extern accountants voorbehouden werkzaamheid van externe accountantscontrole van jaarrekening vastgelegd in het Burgerlijk Wetboek Boek 2 artikel 393. Deze is alleen verplicht voor BV's, NV's, onderlinge waarborgmaatschappijen en coöperaties (BW2 art 360) van een bepaalde omvang (2 van de volgende 3 criteria; Omzet minimaal € 8,8 mln, balanstotaal minimaal € 4,4 mln en meer dan 50 werknemers; BW2 art 396 en 397)

Openbaar accountantsberoep; borging neergelegd bij Nivra/Novaa

Sinds het begin van de 20^e eeuw heeft het (extern) accountantsberoep in Nederland gepleit voor bescherming van het openbaar beroep. Dit heeft in Nederland geleid tot bescherming middels de Wet op de Registeraccountants van 28 juni 1962; de WRA (later is daar de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten bij gekomen). In deze wet werd de bevoegdheid tot het verrichten van Openbare (externe) accountantscontrole voorbehouden aan RA's. RA's zijn zij die ingeschreven staan in het RA register. Voor inschrijving worden eisen gesteld aan **deskundigheid** (blijkend uit het RA diploma) en praktijkvaardigheid. De expliciete eis van praktijkvaardigheid is pas eind jaren negentig van de vorige eeuw in de WRA vastgelegd. De praktijkvaardigheid ziet toe op vaardigheid aangaande het openbaar beroep. In de WRA werd het toezicht op het openbaar accountantsberoep neergelegd bij het Nivra (later via de WAA ook bij het Novaa). Middels alleen voor ingeschreven RA's (leden van het Nivra) en AA's (leden Novaa) geldende regels (vroeger de Gedrags- en Beroepsregels, GBR, tegenwoordig de

Verordening Gedrags Code; de VGC) is deskundigheid, onafhankelijkheid en onpartijdigheid geborgd. Nivra (later ook Novaa) kreeg hiervoor door de wetgever de Publiekrechtelijke Beroeps Organisatie (PBO) status. Nivra (later ook Novaa) was de enige instantie die door de wetgever gemandateerd was met het borgen van het openbaar/extern accountants beroep. Omdat in de praktijk vele RA's (en AA's) 'afwaaien' naar andere bezigheden dan het openbaar beroep waren er in de VGC (voorheen GBR) formuleringen opgenomen om het onderscheid in verschillende beroepsuitoefeningen te duiden. Nivra/Novaa onderscheiden de volgende soorten accountants:

1. openbaar (extern) accountant
2. intern accountant
3. overheidsaccountant
4. accountants in business en
5. niet actieve accountants

Interne- en overheidsaccountants zijn bijvoorbeeld per definitie niet onafhankelijk (namelijk in dienst van de gecontroleerde) maar worden geacht binnen de organisatie waar zij werken onpartijdig te zijn in hun beoordeling. Accountants in business zijn noch onafhankelijk noch onpartijdig (financieel afhankelijk van werkgever of opdrachtgever, partijdig omdat ze voor het belang van werkgever of opdrachtgever staan). Niet actieve accountants zijn accountants is ruste; ze doen geen accountantswerk meer (en kunnen het dan ook niet verkeerd doen).

De onafhankelijkheid en onpartijdigheid zijn dus alleen vereisten gesteld aan de openbaar accountant.

Van alle voornoemde accountants is alleen de 'ondersoort' openbaar/extern accountant de categorie accountants die een door de wetgever aan accountants voorbehouden werkzaamheden mogen verrichten (controle van jaarrekeningen en het daarbij afgeven van een accountantsverklaring).

Omdat voor het publiek aan de buitenkant niet is te zien of een RA (of AA) optreedt als een openbaar accountant (dus ook onafhankelijk en ook onpartijdig) moest dit publiek er vanuit gaan dat alle RA's/AA's in principe openbaar accountant zijn tenzij anders blijkt. In GBR/VGC was/is geregeld hoe RA's/AA's dit 'anders blijken' moeten uiten. Daarom is in de WRA (en WAA) lidmaatschap van de PBO verplicht gesteld aan inschrijving in het RA(AA) register. In de WRA staat dit in artikel 1 lid 1 dus heel prominent vooraan in de wet. Zonder dit artikel zou inschrijving in het RA/AA register mogelijk zijn zonder lidmaatschap dus zonder stok achter de deur voor Nivra/Novaa waarmee ze RA/AA's aan hun plichten kunnen houden. Dit artikel is in strijd met de grondwet artikel 6 waarin 'vrijheid tot vereniging' is geregeld. Verplicht lidmaatschap is verenigingsdwang wat in principe verboden is. In jurisprudentie, onder andere op niveau van Europese Hof voor de Rechten van de Mens blijkt dat 'dwang' alleen geoorloofd is wanneer een hoger publiek belang daarbij gebaat is. Voorbeelden zijn: openbare veiligheid en volksgezondheid. In het geval van openbaar/extern accountants gaat het om het publieke belang van een deskundig, onafhankelijk en onpartijdig oordeel ten aanzien van de getrouwheid van een jaarrekening.

Positie jaarrekening samenstellende accountant

Ten aanzien van de 'ondersoort' extern/openbaar accountant wordt binnen de VGC's van de beroepsorganisaties Nivra/Novaa voorbij gegaan aan hogere wetgeving. Daar waar het burgerlijk wetboek (boek 2 art 393 jo 396) impliciet de externe controleur van jaarrekeningen tot extern/openbaar accountant betitelt voegt de VGC daar de, ten behoeve van een opdrachtgever, jaarrekening samenstellende accountant aan toe. Dit samenstellen is echter geen door de wet aan accountants voorbehouden werkzaamheid; in principe mag iedereen dit doen. Om het goed te doen is wel een bepaalde deskundigheid nodig; accountants beschikken over deze deskundigheid maar zijn daarin niet per sé uniek. Samenstellende accountants treden hier in concurrentie met samenstellende niet accountants.

Samenstellers zijn niet bezig met externe accountantscontrole om verschillende redenen:

- Technische onmogelijkheid; de onderneming wier jaarrekening het betreft is te klein om te kunnen komen tot een oordeel over de getrouwheid van de jaarrekening. De accountant kan niet steunen op een voldoende administratieve organisatie.
- Geen onafhankelijkheid; de opdrachtgever betaalt de rekening van de samensteller. Er wordt in concurrentie met potentiële andere samenstellers gewerkt. De samensteller is dus (in ieder geval in schijn) afhankelijk van de opdrachtgever wiens jaarrekening hij samen stelt.
- Geen onpartijdigheid; de samengestelde jaarrekening is een sluitstuk op de administratie van de opdrachtgever. Er wordt alleen een door de opdrachtgever aangeleverde administratie verwerkt. De samensteller maakt dus deel uit van één partij; de opdrachtgever.

De VGC's categoriseren de accountants/samenstellers onder de 'ondersoort' openbaar/externe accountant terwijl ze dit om voornoemde redenen overduidelijk niet zijn.

De door de samensteller/ accountant afgegeven 'samenstellingsverklaring' is ook geen accountantsverklaring daar het geen enkele uitspraak doet over de getrouwheid van de jaarrekening. Het had, om verwarring te voorkomen, beter een 'aanbiedingsbrief' kunnen heten.

Door het categoriseren onder de 'ondersoort' openbaar/extern accountants van de accountant/samensteller wordt deze wel door de VGC gebonden aan de aan openbare/externe accountants gestelde eisen. Deze eisen zijn passend voor de echte openbare/externe accountant maar veel te zwaar en onzinnig voor de samensteller. Permanente educatie (bijscholing) op gebied van externe accountantscontrole is veelal irrelevant voor de samensteller. Eisen ten aanzien van dossiervorming, kantooropzet en kantoorcontinuïteit en kwaliteitsbewaking zijn zodanig zwaar dat deze, indien door de samensteller toegepast, in concurrentie met de samensteller niet zijnde een accountant een probleem heeft. De accountant samensteller zal bij toepassing van de VGC eisen een kostenstijging van minimaal 25% moeten doorberekenen. Als de cliënt dat niet accepteert zal het inkomen van de accountant samensteller drastisch dalen of zal hij minder tijd besteden aan inhoudelijk goed werk. De tijd gemoeid met voldoen aan VGC eisen kan niet meer besteed worden aan het samenstelwerk zelf. Dit is funest voor de kwaliteit van zijn werk.

De conclusie uit voorgaande is dat er, zonder dat er sprake is van een publiek belang of en door de wetgever opgelegde verplichting, een administratieve lastenverzwaring of inkomstenderving voor de samenstellende accountant op treedt. De enige partij die hier voordeel van heeft is de PBO zelf. De 'ondersoort' extern/openbaar accountant betaalt een veel hogere contributie en de PBO creëert voor haar zelf omzet wegens verplichte toetsingen en verplichte educatie.

Ook gezien voorgaande ontwikkeling is het een slechte zaak wanneer de fusieorganisatie Nivra/Novaa een publiekrechtelijke status krijgt.

Openbaar accountantsberoep; borging neergelegd bij AFM

Op 19 januari 2006 is de 'Wet toezicht accountantsorganisaties' van toepassing geworden. Bij deze wet is het toezicht op het 'openbaar accountants beroep' weg gehaald bij de PBO's Nivra en Novaa. Het toezicht is in handen gegeven van de van het accountantsberoep onafhankelijke Stichting Autoriteit Financiële Markten (AFM). Tuchtrect is neergelegd bij een van het accountantsberoep onafhankelijke rechtbank (Accountantskamer van rechtbank Zwolle). Wie de door de wet (Burgerlijk Wetboek Boek 2 art. 393) voorbehouden externe accountantscontrole wil uitoefenen moet RA zijn of AA (met certificeringsbevoegdheid) en moet ingeschreven staan in het door de AFM bijgehouden openbaar accountantsregister. AFM stelt eisen (ten aanzien van

deskundigheid, onafhankelijkheid en onpartijdigheid) aan vergunninghoudende accountantskantoren (accountantsorganisaties genoemd).

Met het verleggen van het toezicht op het openbaar accountantsberoep naar de AFM en de finale toetsing door de Accountantskamer vervalt het argument van het hogere publiek belang van verplicht lidmaatschap van Nivra/Novaa. Nivra/Novaa zijn niet meer belast met borgen van de onafhankelijkheid en onpartijdigheid en hebben alleen nog een adviserende rol voor zover het deskundigheid betreft (bemoeienis met aan opleiding en examinering te stellen eisen). De opleiding en examinering zelf ligt volledig buiten de beroepsorganisaties Nivra/Novaa. De accountantsopleiding wordt verzorgd door de opleidingen die door het accreditatieorgaan zoals bedoeld in art 5a2 eerste lid van de 'Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek' daartoe zijn aangewezen.

Omdat art 1.1 WRA ziet op het kunnen handhaven van maatregelen ter borging van onpartijdigheid en onafhankelijkheid en Nivra (noch Novaa) daartoe niet meer is gemandateerd kan door Nivra (noch Novaa) verplicht lidmaatschap niet langer verlangd worden van accountants. Wanneer zij toch een beroep doet op 1.1 WRA dan pleegt zij hiermee machtsmisbruik. In art 3:3 van de Algemene Wet Bestuursrecht (AWB) wordt expliciet verboden om een wetsbepaling toe te passen voor een ander doel dan waartoe dit bestemd is. Artikel 6 van de grondwet vordert opheffing van de verenigingsdwang omdat er geen sprake meer is van een hoger publiek belang¹.

Het had voor de hand gelegen wanneer Nivra en Novaa haar staforganisatie had ingekrompen bij het verdwijnen van haar taken ten aanzien van borging van onafhankelijkheid, onpartijdigheid en deskundigheid. Het tegengestelde is gebeurd; de staforganisaties met navenante groei in bureaucratistische verplichting zijn enorm toegenomen. Er zijn enorme juridische kosten gemaakt voor het weren van kritische leden, ex leden en andere betrokkenen. Al deze kosten zijn afgewenteld op leden waarvan de grootste groep (de niet extern/openbare accountants) geen of nauwelijks belang heeft bij het voortbestaan van Nivra/Novaa. Deze grote groep wordt door Nivra/Novaa als het ware 'gekidnapped' door het beroep op het 'verplichte' lidmaatschap.

Samenvatting en conclusies

- Er is **geen PBO status** meer nodig voor Nivra/Novaa of de daaruit voortvloeiende fusieorganisatie. Onafhankelijkheid, onpartijdigheid worden reeds geborgd door de AFM ingevolge de WTA.
- De fusieorganisatie Nivra/Novaa kan als beroepsorganisatie, zonder PBO status, voortbestaan. Daarbij zal **vrijheid van lidmaatschap moeten zijn geborgd**. Naast de Nivra/Novaa organisatie zouden er dus ook andere beroepsorganisaties mogelijk moeten zijn die dezelfde professionals als doelgroep hebben.
- Nivra/Novaa hebben in het recente verleden bewezen onvoldoende oog te hebben voor de belangen van haar niet als externe/openbaar accountant werkzame leden en zijn niet in staat gebleken haar staforganisaties aan te passen aan haar beperktere wettelijke taken. Het is politiek onverdedigbaar om deze situatie te laten voort bestaan.
- RA's/AA's zijn alleen extern/openbaar accountant indien ingeschreven in het voor iedereen toegankelijke door de AFM bijgehouden openbare accountantsregister.
- Voor duidelijkheid naar het publiek zou **aan de ingeschreven in het AFM accountantsregister een titel kunnen worden toegekend** synchroon aan wat in Angelsaksische landen gebruikelijk is. Bijvoorbeeld CPA 'Certificerend Publiek Accountant' naar het in de VS gehanteerde 'Certified Public Accountant' of 'Geprivileerd Accountant' naar het Engelse 'Chartered (= geprivileerd) Accountant' of iets dergelijks.

¹ Tegen deze overtreding van artikel 3:3 AWB en ongeoorloofd schenden van artikel 6 Grondwet wordt op 14 september 2010 een door de auteur van dit artikel tegen Nivra ingesteld beroep behandeld door het College van Beroep voor het Bedrijfsleven (CBB).

- Het 'RA' of 'AA' is feitelijk alleen nog maar een deskundigheidsaanduiding. **Bescherming van deze 'opleidingstitel' is nodig** maar kan geschieden zoals andere opleidingstitels (Mr, IR, Ing, drs, Dr etc) in de wet is geregeld. Zo nodig kan ook de term 'accountant' voorbehouden aan hen die een RA of AA opleiding hebben voltooid.
- Daar waar in diverse wetgevingen wordt verwezen naar WRA of WAA bepalingen dienen deze te worden aangepast.
- Daar waar in wetgeving taken worden voorbehouden aan RA's of AA's zal een onderscheid gemaakt moeten worden naar:
 - accountantswerkzaamheden waar accountantsdeskundigheid nodig is; iedere RA of AA (met certificeringsaantekening) kan dit doen
 - accountantswerkzaamheden waar ook onpartijdigheid en onafhankelijkheid geborgd moet zijn; dit moet voorbehouden worden aan de RA's/AA's met inschrijving in het AFM accountantsregister.

Voorgaande komt er op neer dat er **geen 'Wet op het accountantsberoep' nodig** is om de kerntaak van de accountant (die van extern accountant) te waarborgen. De WTA biedt, met wat aanpassingen nodig bij verdwijnen van de WRA en WAA, voldoende waarborgen.

De term 'accountant' kan ook van haar bescherming worden ontdaan (het is immers niets meer dan het Angelsaksische 'boekhouder') zodat aansluiting wordt gevonden bij internationaal perspectief.

Vinkeveen, 2 september 30 augustus 2010

R. Wierdsma²

² De auteur is opgeleid als Register Accountant en is van 1995 tot 2008 ingeschreven geweest in het RA register. De auteur heeft Nivra verzocht om herinschrijving in het RA register zonder lidmaatschap. Nivra heeft dit geweigerd. In september 2010 vindt behandeling van beroep tegen deze beslissing plaats bij het College van Beroep voor het Bedrijfsleven (CBB). Auteur verwijt Nivra machtsmisbruik (strijd met Algemene Wet Bestuursrecht art 3:3) door lidmaatschap te verlangen (door beroep op art 1.1 WRA) daar waar dit lidmaatschap door de wetgever niet beoogd is om het ledental van het Nivra te maximeren maar het Nivra in staat te stellen toezicht te houden op het openbaar accountantsberoep. Daar dit toezicht inmiddels bij de AFM ligt is lidmaatschap voor dit doel niet meer nodig en wordt, in strijd met artikel 6 grondwet, verenigingsdwang toegepast.

Bij toekenning van het beroep door het CBB zal inschrijving in het RA register zonder lidmaatschap voor iedere gediplomeerde RA open staan. Dit doet recht aan het verlangen van veel RA's om uitdrukking te geven aan hun deskundigheid hetgeen het motief is van de auteur. Het bijgevolg is wel dat het ledental, en daarmee de contributieomzet, van het Nivra (en in principe ook voor het Novaa) binnen een jaar gedecimeerd kan zijn met verstreckende gevolgen voor het voortbestaan voor Nivra (en Novaa) in haar huidige vorm en omvang.