

Stroomlijning van het accountantsberoep

W. P. Moleveld

Inleiding

Deregulering en zorg voor de kwaliteit zijn de leidende thema's voor de aanstaande wijziging van de accountantswetgeving. Dit was de kern van het betoog van de Staatssecretaris van Economische Zaken bij de installatie van de Commissie Stroomlijning Accountantswetgeving; in accountantsland is deze commissie inmiddels alom bekend als de Commissie-Geelhoed.

In zijn toespraak ging de staatssecretaris terug naar 1983, het jaar waarin de zogenaamde Werkgroep-Nicaise werd ingesteld. Deze werkgroep concludeerde dat de regeling van het accountantsberoep in twee wetten, te weten de Wet op de Registeraccountants en de Wet op de Accountants-administratieconsulenten, verwarring in de hand werkt. Samenvoeging van die beide regelingen zou volgens de werkgroep de duidelijkheid bevorderen. Het kabinet heeft zich in 1984 verenigd met de conclusie van de werkgroep-Nicaise.

Voordat een dergelijke nieuwe accountantswet wordt ontworpen, wilde de staatssecretaris zich nader laten adviseren over de belangrijkste elementen die in de nieuwe wet geregeld moeten worden. Daartoe werd de externe adviescommissie onder voorzitterschap van Prof. Mr. L. A. Geelhoed ingesteld. Voordat ik kom tot een bespreking van het vraagstuk zelf, wil ik eerst aanleiding en achtergronden belichten vanuit een breder historisch perspectief.

Terugblik

Van meet af aan heeft het accountantsberoep gestreefd naar een wettelijke fundering. Pas in 1962 werd dit gerealiseerd. Op dat moment was

het beroep op eigen kracht reeds zover ontplooid, dat het zijn plaats in de maatschappij al had verworven. In zoverre was de Wet op de Registeraccountants van 1962 niet meer dan een legitimatie van de maatschappelijke erkenning. Toch heeft het nog heel wat voeten in de aarde gehad voordat die wet RA een feit was. Ook de kamerbehandeling was langdurig. Dit werd veroorzaakt door het streven van sommige toen bestaande accountantsverenigingen om het wettelijk vereiste niveau van vakbekwaamheid zo laag mogelijk gesteld te krijgen. De Tweede Kamer heeft daaraan terecht niet willen toegeven, maar aanvaardde wel de motie, waarin de bewindsman werd verzocht te laten onderzoeken of er voor de niet-registeraccountants een aparte wettelijke regeling zou moeten komen. Na dit onderzoek kwam de Staatssecretaris van Economische Zaken in 1968 met een wetsontwerp 'accountants voor het midden- en kleinbedrijf'. Hiermee dreigde de met de Wet RA beoogde duidelijkheid over de controlebevoegdheid en de daarvoor vereiste deskundigheid weer teniet gedaan te worden. Het leidde tot intensief overleg tussen het NivRA, de Nederlandse Orde van Accountants (NOVAA) en de Vereniging van Landbouwboekhoudbureaux (VLB) over bevoegdheden en titulatuur. Afgesproken werd, dat alleen de RA's bevoegd zijn tot het afgeven van verklaringen van getrouwheid.

De primaire taak van de AA's ligt op het gebied van de administratieve begeleiding van ondernemingen, speciaal in het midden- en kleinbedrijf. Op basis van dit convenant is de Wet op de Accountants-administratieconsulenten van 1974

W. P. Moleveld, registeraccountant, is lid van de maatschap TRN Groep/Nederlandse Accountants Maatschap de Tombe. Vice-voorzitter van het NivRA.

tot stand gekomen. Hiermee leek de zaak definitief geregeld, maar de praktijk wees anders uit. De kiem was aanwezig voor de huidige stroomlijningsproblematiek. Steeds wanneer verplichte accountantscontrole aan de orde kwam, claimde de NOVAA de controlebevoegdheid voor de AA's in de sector van de middelgrote en kleine organisaties. Bij de aanpassing van de wetgeving aan de vierde EEG-richtlijn kwam dit nadrukkelijk naar voren. Daardoor zouden immers meer middelgrote ondernemingen onder de wettelijke controleplicht komen te vallen. De AA's vreesden daardoor cliënten in die sector te verliezen. Om dit probleem nu eens voor al uit de wereld te helpen werd een studiec commissie ingesteld van NivRA, NOVAA en ambtenaren van EZ en Justitie, onder leiding van de onafhankelijke voorzitter Prof. Mr. J. J. M. Maeijer.

De commissie stelde een voorlopige regeling voor als oplossing voor het mogelijke debietverlies voor AA's door uitbreiding van de controleplicht als gevolg van de aanpassing aan de vierde EEG-richtlijn. Voorts werden de contouren van een definitieve regeling aangegeven, rekening houdend met de eisen van de achtste EEG-richtlijn. De strekking van het rapport Maeijer vormde het uitgangspunt van het wetsontwerp tot wijziging van de accountantswetgeving, dat op 16 september 1986 door de Tweede Kamer werd aanvaard. Op grond hiervan kregen de ingeschreven AA's de mogelijkheid door middel van een aanvullend examen alsnog de certificerende bevoegdheid te verwerven.

De eisen voor het aanvullend examen zijn uitgewerkt door een commissie onder voorzitterschap van Prof. Dr. L. Traas ('Traas 1' ter onderscheiding van de latere commissie 'Traas 2', die de studie verrichtte voor de integratie van en afstemming op elkaar van RA en AA opleiding).

Met deze wetswijziging waren niet alle vraagstukken rond de regeling van het accountsberoep opgelost. De Memorie van Toelichting verwijst naar het rond 1990 te bepalen definitieve kader. Daarbij staan centraal de achtste EEG-richtlijn, die de erkenning van wettelijke controleurs regelt en het inmiddels verschenen rapport-Nicaise, dat deregulering en kwaliteitsbevordering beoogt. Bij de kamerbehandeling werd onder meer een

motie aanvaard waarin de regering wordt gevraagd ervoor zorg te dragen 'dat bij de stroomlijning van de accountantswetten beide beroepsgroepen met eigen kwalificatie en bevoegdheden daarin een plaats krijgen'.

Inmiddels is gebleken, dat de datum van 1 januari 1990 niet zal worden gehaald. Daarom is in 1989 aan de Tweede Kamer een wetsvoorstel aangeboden tot wijziging van de Wet RA voor alleen de noodzakelijke aanpassingen aan de achtste EEG-richtlijn. Verdere wijzigingen in het kader van de besluitvorming aangaande de stroomlijning van de accountantswetgeving zullen dan in een later stadium kunnen worden gezien. Mede door de val van het kabinet is de behandeling van dit wetsontwerp uitgesteld.

Het beleidskader van de overheid

De visie van de overheid op de accountantswetgeving moet ook worden geplaatst in het beleid van het kabinet gericht op verruiming van de marktwerking, het minimaliseren van de toelatingsdrempels tot de markt en het opruimen van niet strikt noodzakelijke wettelijke hindernissen.

Een wettelijke regeling voor bepaalde beroepsgroepen acht het kabinet alleen gerechtvaardigd voor zover het algemeen belang dit vereist. De belangen van de beroepsbeoefenaren zelf zijn daarbij niet zozeer uitgangspunt. Indien de behoefte tot regelen uitsluitend voortkomt uit groepsbelang, moeten oplossingen in de privaatrechtelijke sfeer worden gevonden. In deze geest rapporteerde in 1984 een commissie die het regeringsstandpunt betreffende regulering en deregulering voorbereidde. Deze commissie stond – eveneens! – onder voorzitterschap van Prof. Geelhoed. In diezelfde tijd studeerde de werkgroep-Nicaise op een aantal wetten en wetsontwerpen op het gebied van de sociaal-economische ordening, waaronder de Wet RA en de Wet AA. Nicaise maakte daarbij gebruik van de aanwijzingen van de genoemde commissie-Geelhoed.

De werkgroep erkent de noodzaak van de regeling voor RA's en AA's, maar heeft een voorkeur voor het samenvoegen van de twee regelingen tot één nieuwe accountantswet. Voor de uit-

oefening van de wettelijke controletaak behoeft de wetgever naar de mening van Nicaise geen hoger deskundigheidsniveau voor te schrijven dan uit de achtste EEG-richtlijn inzake het vennootschapsrecht voortvloeit.

De praktijk

Onderzoeken hebben aangetoond, dat het overgrote deel van de naar EG- en nationaal recht controleplichtige ondernemingen al van RA-kantoren gebruik maakt. Het leeuwedeel van het werkgebied van de AA's ligt in het grote marktsegment van de kleinere ondernemingen, die ook per 1 januari 1990 niet controleplichtig zullen zijn. Aangenomen mag worden, dat de AA's die belangrijk debietverlies zouden leiden door de per 1 januari 1990 ingaande uitbreiding van de controleplicht in de sector van de middelgrote ondernemingen al de nodige organisatorische maatregelen hebben getroffen. Er zijn inmiddels talrijke samenwerkingsverbanden tussen RA's en AA's tot stand gekomen. De nu al jaren durende tweespalt tussen de twee beroepsgroepen lijkt in de praktijk niet te bestaan. Binnen alle grote accountantskantoren is een vorm van samenwerking gevonden waarbij de twee beroepsgroepen naast elkaar kunnen functioneren, elk op hun eigen specifieke werkterrein, waarbij zij elkaar over en weer aanvullen. Kennelijk bestaat er in de accountantskantoren zelf geen verwarring of onduidelijkheid over het naast elkaar bestaan van twee groepen in het accountantswezen. Terwijl het in de regelgeving een moeizaam proces blijkt te zijn om de afbakening van bevoegdheden definitief vastgesteld te krijgen, blijkt men in de praktijk aanzienlijk minder moeite te hebben met de vraag wie het best geschikt is voor de verschillende werkzaamheden.

Onderscheid

Een kernvraag is of het doelmatig is, dat er twee groeperingen in het accountantswezen zijn en, zo ja, waar dan het essentiële onderscheid moet liggen. Het gaat daarbij om het verschil in functie; deskundigheidseisen en titulatuur zijn daarvan afgeleiden.

De ervaring heeft geleerd, dat er in de maatschappij kennelijk behoefte is aan een tweedeling. De huidige wetgeving gaat daar ook van uit en legt het onderscheid bij de certificerende bevoegdheid. Deze voor de RA primaire functie is dominant in de opleiding en in de beroepsregels. Met name van AA-zijde wordt vaak het geluid gehoord, dat het onderscheid in feite zou zijn, dat de RA's er zijn voor de grote bedrijven en de AA's voor de mkb-sector. Dit is een simplificatie, die ook niet in overeenstemming is met de werkelijkheid; cijfers hebben dit aangetoond. Maar het is wel juist, dat het specifieke werkterrein van de AA's is te vinden in het mkb. In die sector is er geen of weinig behoefte aan de aan RA's voorbehouden certificering van financiële verantwoordingen. De behoefte ligt daar vooral bij de administratieve begeleiding en de daaruit natuurlijk voortvloeiende adviesfunctie. Voor zover er in het kader van deze opdrachten controlewerkzaamheden worden verricht, zijn dat overwegend administratieve verificaties, die nodig zijn voor een behoorlijke financiële rapportering. Deze hebben een andere functie en een ander karakter dan de controles die moeten worden uitgevoerd voor de certificering van een jaarrekening die als verantwoording aan derden in het maatschappelijk verkeer wordt gebracht. Indien onder omstandigheden of als gevolg van wettelijke voorschriften ook een klein bedrijf aan een dergelijke accountantscontrole zou moeten worden onderworpen dan is voor de uitvoering daarvan de deskundigheid en ervaring vereist die nodig is voor de certificerende functie en waarvoor de RA's zijn opgeleid. De omvang van het bedrijf is daarop niet van wezenlijke invloed.

Een ander punt is, of de mkb-sector speciale kennis en ervaring vergt. Ook de omvang van een bedrijf kan specifieke problematieken met zich meebrengen, die van de aldaar functionerende accountants een zekere ervaring en kennis verlangen. Dit sluit aan bij de algemene tendens in de accountancy tot specialisatie naar branches en kennisgebieden.

In die zin is de behoefte aan een goed georganiseerde tweede geleiding van accountants, die zich specifiek richt op de behoeften in de mkb-sector, zeker te plaatsen. Indien deze accoun-

tants echter ook de certificerende functie zouden moeten kunnen vervullen, is niet te vermijden, dat opleidingseisen en beroepsregels daarop moeten worden aangesloten. Dit zou een niet doelmatige verzwaring zijn van deze opleiding en van deze beroepsuitoefening. Wanneer dan maar genoeg wordt genomen met een lager opleidingsniveau, zou de onwenselijke situatie ontstaan van 'te klein voor tafellaken en te groot voor servet'.

Ik meen derhalve dat een opzet met twee – op enigerlei wijze – geregelde accountantsgroeperingen de voorkeur heeft, mits aan het onderscheid in functie strikt de hand wordt gehouden.

Stroomlijnen

In het voetspoor van de werkgroep-Nicaise is het kabinetsbeleid gericht op het totstandbrengen van een uniforme wettelijke regeling voor het accountantsberoep. Nicaise ziet daarin de basis voor een samenhangende visie op de accountancy, een samenbundeling van krachten en kennis en een betere stroomlijning van de opleidingen. In het voorgaande heb ik betoogd, dat naar mijn mening uniformering minder doelmatig is. De verdeling in twee duidelijk onderscheiden geleidingen komt beter overeen met de maatschappelijke behoefte. Ook dan zijn de door Nicaise beoogde voordelen bereikbaar onder de voorwaarde dat de terreinafbakening duidelijk is.

Bij deze benadering zou de stroomlijning beperkt zijn tot een aanpassing van de accountantswetgeving aan de achtste EEG-richtlijn en aan nieuwe inzichten op het gebied van wetgeving.

De belangrijkste onderwerpen zijn daarbij:

- reikwijdte en vorm van de nieuwe accountantswetgeving;
- vakbekwaamheidseisen op basis van de achtste richtlijn;
- titulatuur;
- beroepsorganisatie;
- overgangsrecht binnen het door de richtlijn aangegeven kader.

Met betrekking tot de reikwijdte van de regeling is het beleidskader van het kabinet in het voorgaande al aangeduid: niet meer regelen dan

beslist nodig is uit een oogpunt van algemeen belang en daarvoor de lichtst mogelijke maatregelen kiezen.

Als wettelijke waarborgen voor de kwaliteit van de beroepsuitoefening zijn de volgende beschermingen te onderscheiden in volgorde van toenemende zwaarte:

- overheidstoezicht op een examen dat door de beroepsgroep wordt georganiseerd, gecombineerd met een privaatrechtelijk keurmerk;
- wettelijke titelbescherming;
- wettelijke titelbescherming gekoppeld aan bepaalde exclusieve bevoegdheden ('voorbehouden handelingen').

Voorbehouden handelingen

De wettelijke controles op basis van de vierde en zevende EEG-richtlijn zijn handelingen die zijn voorbehouden aan door de overheid aan te wijzen controleurs. Deze personen moeten voldoen aan de eisen van de achtste richtlijn voor wat betreft deskundigheid en betrouwbaarheid.

Naast deze controles wordt er in andere wetten een controleplicht voor bepaalde financiële verantwoordingen voorgeschreven. De wetgever ziet ook hier kennelijk een groot algemeen belang.

De duidelijkheid maakt het gewenst, dat de uitvoering van deze controles voorbehouden zal zijn aan dezelfde wettelijke controleurs.

Een wettelijke regeling van deze controlebevoegdheid betekent nog niet dat daarmee wettelijke waarborgen zijn verkregen voor het gehele beroepsmatig optreden van accountants. Naast de certificerende functie vervullen accountants ook een adviserende rol. Die twee functies liggen in elkaars verlengde en het zou ook niet doelmatig zijn die twee van elkaar los te maken. De verschillende functies waarin accountants optreden bepalen te zamen het maatschappelijk vertrouwen in accountants. Een disfunctioneren op één gebied kan schadelijk zijn voor het totale beeld dat men van accountants heeft. De gedrags- en beroepsregels moeten zich daarom uitstrekken tot het gehele professionele optreden van accountants.

Erkenning als wettelijk controleur

Het is aan de overheid om aan te wijzen welke personen tot de wettelijke controle en eventuele andere voorbehouden handelingen worden toegelaten, rekening houdend met de eisen van de achtste EEG-richtlijn.

De grote vraag daarbij is – wederom – onder welke voorwaarden ook AA's als wettelijk controleur zouden kunnen worden erkend. Dat vraagstuk is ook onder Maeijer, Traas 1 en Traas 2 al aan de orde geweest. Uiteraard is ook onder de achtste EEG-richtlijn alleen een overgangsregeling aanvaardbaar waarbij gewaarborgd is dat de toegelaten personen over de noodzakelijke vakbekwaamheid beschikken.

Tot slot

De Commissie-Geelhoed staat voor de niet lichte taak de overheid te adviseren over een vraagstuk dat velen in het accountantsberoep, bij de overheid en ook in het parlement reeds geruime tijd heeft beziggehouden. De uitkomst van de be-

raadslagingen was ten tijde van het schrijven van dit artikel – september 1989 – nog onbekend. Hoe de eindconclusie ook moge luiden, voorop staat dat het algemeen belang en het belang van het beroep vergen dat er een duidelijke regeling komt die een goede en betrouwbare beroepsuitoefening ten volle waarborgt.

Dit is het criterium waaraan de voorstellen door alle partijen en in laatste instantie door het parlement zullen moeten worden getoetst.

Literatuur

- NIVRA-brochure 'Wijziging van de Accountantswetgeving in Nederland (november 1985).
- Rapport Werkgroep-Nicaise (januari 1984), *De Accountant*, maart 1984, p. 450.
- Achtste EEG-Richtlijn (10 april 1984).
- Wetsontwerp 19150, Wijziging Accountantswetgeving met Memorie van Toelichting (9 september 1985) en Memorie van Antwoord (21 april 1986).
- Wetsontwerp 21064, Wijziging van de Wet op de Registeraccountants (14 maart 1989).
- Adviesaanvraag omtrent de stroomlijning van de accountantswetgeving (31 oktober 1988), *De Accountant*, december 1988, p. 168.