

Enkele achtergronden bij het kort geding van de Stichting WMO c.s. tegen de NOvAA

Inleidende opmerkingen

1 De Stichting Werkgroep Minnelijk Overleg (hierna: Stichting WMO) en de heer De Graaf AA hebben de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (hierna: NOvAA) in kort geding gedagvaard. De Stichting WMO en de heer De Graaf (hierna: eisers) vorderen in de *eerste* plaats dat de Verordening Gedragscode (VGC) die door de ledenvergadering van de NOvAA op 11 december 2006 is vastgesteld, op onderdelen buiten werking wordt gesteld. Daarbij vorderen eisers dat ook een aantal – wat zij aanduiden als - “uitvoeringsbesluiten” buiten werking worden gesteld. De “uitvoeringsbesluiten” waar eisers, blijkens de dagvaarding, op doelen zijn:

- de *NVAK*: de Nadere voorschriften inzake accountantskantoren ter zake door of namens deze kantoren uitgevoerde assuranceopdrachten, anders dan wettelijke controles in de zin van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- de *Verordening PPT*: de Verordening op de Periodieke Preventieve Toetsing die voorziet in een verplichte, onafhankelijke, toetsing van de kwaliteit van een accountantskantoor, welke toetsing een maal per zes jaar plaatsvindt
- de verplichte *VGC-cursussen*.

Opgemerkt zij dat de Verordening PPT geen uitvoeringsbesluit is, maar een door de ledenvergadering in 2003 vastgestelde verordening. De rechtmatigheid van deze verordening is overigens vastgesteld door het College van Beroep voor het bedrijfsleven.¹

2 In de *tweede* plaats vorderen eisers een verbod aan de NOvAA om toepassing te geven aan enige bepaling anders dan artikelen 10 en 24 Wet op de Accountants-Administratieconsulenten (Wet AA), om moties, verordeningen, amendementen op bestaande verordeningen of nadere voorschriften in stemming te brengen.

3 In de *derde* plaats vorderen eisers een gebod aan de NOvAA om, wanneer 40 leden een ledenvergadering bijeen willen roepen, die leden te faciliteren door aan die leden

¹ CBb 23 mei 2006, LJN: AX7768

de NAW-gegevens van alle leden van de NOvAA te verstrekken, een gedeelte van de homepage van de NOvAA te beschikking te stellen en de kosten van die leden verband houdende met het houden van de vergadering te vergoeden. Voorts wordt gevorderd dat op een dergelijke vergaderingen geagendeerde onderwerpen "worden geregistreerd en behandeld als ieder ander onderwerp van aandacht, zonder nodeloze inhoudelijke en/of technische beperkingen van NOvAA-zijde".

- 4 Weliswaar refereren eisers in hun dagvaarding aan het wettelijk kader waarbinnen de ledenvergadering van de NOvAA de verordening vaststelt, maar zij staan daar niet uitvoerig bij stil (punt 6 e.v. dagvaarding). Voor een beter begrip van de materie zal daarom eerst uiteengezet worden binnen welk wettelijk kader de NOvAA functioneert en welke bevoegdheden haar toekomen.

Wettelijk kader

- 5 De NOvAA is het bij wet ingesteld openbaar lichaam voor het beroep van accountant-administratieconsulent (AA). De NOvAA is een publiekrechtelijke organisatie.² Alle AA's, die in het register voor Accountants-Administratieconsulenten staan ingeschreven, zijn op grond van de wet lid van de NOvAA. De NOvAA heeft tot taak een goede beroepsuitoefening te bevorderen en draagt zorg dat de publieke taak van de accountant-administratieconsulent wordt gewaarborgd. In de Wet AA zijn aan de NOvAA ter uitvoering van deze taak bevoegdheden toegekend.
- 6 De ledenvergadering van de NOvAA heeft verordenende bevoegdheid. Verordeningen binden alle AA's, die bij de NOvAA als zodanig zijn geregistreerd.³ Op grond van artikel 21 Wet AA kan een verordening worden vastgesteld waarin de werkwijze van de ledenvergadering (nader) wordt geregeld. Aan dit artikel is door de ledenvergadering uitvoering gegeven door vaststelling van de Verordening op de ledenvergadering.⁴
- 7 De Verordening op de ledenvergadering regelt de bijeenroeping van de vergadering. Artikel 1 lid 1 bepaalt dat de leden ten minste veertien volle dagen van te voren moeten worden opgeroepen. In een bijeenkomst van de ledenvergadering kunnen

² Artikel 2, tweede lid van de Wet AA bepaalt dat de NOvAA een openbaar lichaam in de zin van artikel 134 van de Grondwet is.

³ Dat betekent dat, anders dan in de dagvaarding wordt verondersteld, verordeningen buitenlandse accountants niet kunnen binden. Buitenlandse accountants kunnen wel worden ingeschreven in het register, maar zij zijn geen lid. Buitenlandse accountants zijn alleen lid als zij de wens daartoe uitdrukkelijk kenbaar maken aan het bestuur. Voor het gedragsrecht vallen zij derhalve onder de regels van hun eigen (buitenlandse) organisatie, tenzij zij aangegeven hebben wel als lid aangemerkt te willen worden. Vgl art. 2 lid 4 Wet AA.

⁴ Verordening op grond van artikel 21, eerste lid, van de Wet AA, vastgesteld op 14 oktober 1993, Stcrt. 1993, 202, en nadien gewijzigd op 13 juni 2005, Stcrt. 2005, 153 en op 12 juni 2006, Stcrt. 2006, 271.

geen besluiten worden genomen ten aanzien van onderwerpen, welke niet op de agenda zijn vermeld (art. 1 lid 3 Verordening op de ledenvergadering).

- 8 Op grond van artikel 10 Wet AA kunnen tenminste veertig leden een verzoek tot het houden van een ledenvergadering doen. Wanneer het bestuur de vergadering binnen een maand na ontvangst van een verzoek daartoe niet bijeenroept, kunnen de aanvragende leden dit zelf doen (art. 2 Verordening op de ledenvergadering).
- 9 Artikel 6, tweede lid, van de Verordening op de ledenvergadering bepaalt dat het bestuur nadere regels vaststelt voor de wijze van behandeling van ontwerpverordeningen door de ledenvergadering. Deze bepaling is uitgewerkt in de Regelen ter uitvoering van de verordening op de ledenvergadering (hierna: de Regelen).
- 10 De leden kunnen op een ontwerp-verordening amendementen voorstellen (artikel 8 Regelen). Leden hebben geen recht van initiatief en zij kunnen dus geen ontwerp-verordeningen aan de ledenvergadering ter besluitvorming voorleggen. Een amendement moet uiterlijk één week voor de ledenvergadering schriftelijk bij het bestuur zijn ingediend en zijn ondertekend door ten minste vier leden (artikel 9 Regelen). Alvorens te stemmen over de ontwerp-verordening zelf, wordt eerst gestemd over de door de leden ingediende amendementen (artikel 10, tweede lid, Regelen). Vormen de amendementen geen reden tot aanpassing van de ontwerp-verordening, dan volgt beraadslaging over de ontwerp-verordening zelf. Na deze beraadslaging wordt over het ontwerp gestemd (artikel 10, eerste lid, Regelen).
- 11 De procedure voor stemmingen is opgenomen in de artikelen 5 tot en met 7 van deze Regelen. Voor het overige gelden de algemene regels omtrent stemming in de Wet AA. Artikel 19, derde lid, Wet AA bepaalt dat de ontwerp-verordening wordt aangenomen wanneer een volstreekte meerderheid in de ledenvergadering voor de verordening stemt. Blanco stemmen worden voor de toepassing van dit artikel geacht niet te zijn uitgebracht. Het vaststellen van de uitslag van een stemming geschiedt door de voorzitter van de vergadering (artikel 7 Regelen).

Totstandkoming Verordening Gedragscode Accountants

- 12 Artikel 24, tweede lid, Wet AA bepaalt dat de ledenvergadering ten behoeve van een goede uitoefening van de werkzaamheden van AA's bij verordening gedrags- en beroepsregels vaststelt, welke gelden voor alle AA's.
- 13 De Wet AA maakt een onderscheid tussen wettelijke controles en niet-wettelijke controles. Gedrags- en beroepsregels met betrekking tot wettelijke controles van de NOvAA dienen in overeenstemming te zijn met de regels die door het NIVRA worden opgesteld voor wettelijke controles voor registeraccountants (artikel 25, eerste lid,

Wet AA en artikel 19a, eerste lid Wet RA). Met het oog op de uitvoering van art. 25, eerste lid, wet AA, wordt een ontwerp voor de desbetreffende bepalingen van de verordening opgesteld door een commissie, bestaande uit een gelijk aantal leden van de NOvAA en het NIVRA. De gedrags- en beroepsregels die ingevolge art. 24 lid 2 Wet AA bij verordening worden vastgesteld behoeven, voor zover het gaat om werkzaamheden gemoeid met de wettelijke controle, de goedkeuring van de minister van Financiën (art. 24 lid 6 wet AA).

- 14 De werkzaamheden van de accountant die niet de wettelijke controle betreffen, worden geregeld in de Wet AA en de Wet RA. De NOvAA respectievelijk het NIVRA hebben daarnaast tot taak voor werkzaamheden die niet de wettelijke controle betreffen eigen regelgeving te ontwikkelen. Dat sluit aan bij de opvatting van de Minister van Financiën dat dergelijke regels noodzakelijk zijn om een kwalitatief hoogstaande uitvoering van werkzaamheden die geen wettelijke controle inhouden te waarborgen.⁵ De Minister heeft in dat verband aangegeven dat het niet de bedoeling is een scherp onderscheid tussen wettelijke controlewerkzaamheden en overige werkzaamheden van de accountant te maken. De homogeniteit en de samenhang in de beroepsgroep en de beroepsontwikkeling moet worden gewaarborgd.
- 15 Gezien de overeenkomsten tussen de werkzaamheden van de AA en de RA, ligt het in de rede voorschriften in de gedragscodes die zien op andere werkzaamheden dan wettelijke controles met elkaar in overeenstemming te brengen. Dit uitgangspunt is vastgelegd in de Beleidsnota van de NOvAA voor 2006-2009⁶ en ligt ook aan de hierna te bespreken VGC ten grondslag.
- 16 Op basis van de verordenende bevoegdheid is in de vergadering van 11 december 2006 de Verordening Gedragscode Accountants (hierna: VGC) vastgesteld. Deze VGC treedt in de plaats van de Verordening op de Gedrags- en Beroepsregels voor Accountants-Administratieconsulenten (laatstelijk gewijzigd op 23 juni 2003, Stcrt. 2003, 125). De (totstandkoming van) de VGC kent een lange voorgeschiedenis.
- 17 In mei 2002 heeft een eerste bijeenkomst van de werkgroep gedrags- en beroepsregels NIVRA-NOvAA plaatsgevonden. Reden voor het opstellen van de nieuwe VGC was onder andere de wens aansluiting te zoeken bij de Code of Ethics van het

⁵ Zo stelt de Minister in de memorie van toelichting bij de Wta, TK 2003-2004, 29 658, nr. 3, p. 11 en 12.

⁶ Zie www.novaa.nl

IFAC (International Federation of Accountants).⁷ De Code of Ethics bevat gedragsregels voor accountants bij het uitvoeren van al hun werkzaamheden. De code is daarmee niet alleen van toepassing op accountants die wettelijke controles uitvoeren. De uitkomst van dit overleg is in de vorm van een voorontwerp GBC in juni 2003 aan de leden voorgelegd. Tijdens deze bijeenkomst bestond voor de leden de gelegenheid tot inspraak ten aanzien van de inhoud van dit ontwerp.

- 18 In 2005 heeft een vertegenwoordiger van de NOvAA alle afdelingen bezocht en aan de hand van een power point-presentatie het voorliggende concept toegelicht. In september 2005 is een aangepast concept op de website van de NOvAA geplaatst en is aan iedere accountant de gelegenheid geboden te reageren.
- 19 Uit commentaren naar aanleiding van dit ontwerp van bij de NOvAA aangesloten accountants bleek dat het aanbeveling verdiende de gedragscode meer te laten aansluiten bij de Code of Ethics. In 2006 is daarom een nieuw gevormde NIVRA-NOvAA werkgroep ingesteld. Deze werkgroep heeft een gewijzigd ontwerp opgesteld, waarbij zoveel mogelijk werd aangesloten bij de letterlijke tekst van de Code of Ethics. Door de NOvAA is het gewijzigde ontwerp bij ieder van de afdelingen toegelicht aan de hand van een power point-presentatie.
- 20 De gewijzigde conceptverordening is besproken met het Ministerie van Financiën en met de Autoriteit Financiële Markten. Verwerking van het door hen geleverde commentaar heeft geleid tot een volgend concept van de VGC, dat ter consultatie aan de leden is voorgelegd. Naar aanleiding van de ontvangen commentaren is het concept opnieuw gewijzigd en vervolgens als voorstel op de agenda van de ledenvergadering van 11 december 2006 geplaatst.
- 21 Op de vergadering van 11 december 2006 is eerst gestemd over een aantal amendementen op de VGC, die door tegenstanders van de verordening waren ingediend. De voorgestelde amendementen zijn alle verworpen.
- 22 Over de verordening zelf is bij handopsteking gestemd. De voorzitter heeft vastgesteld dat de verordening bij meerderheid van stemmen is aangenomen. Op verzoek van een aantal leden is de stemming omtrent de verordening herhaald. Ten tweede male heeft de voorzitter geconstateerd dat de verordening is aangenomen. Nogmaals heeft een aantal leden het verzoek gedaan de stemming over te doen. Ter voorkoming van

⁷ De standaarden van de IFAC zijn algemeen aanvaard. Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, welke richtlijn op 29 juni 2008 moet zijn geïmplementeerd, duidt deze aan als "minimumvoorschriften" (overweging 9).

twijfel over de telling bij de leden is besloten aan dit verzoek gehoor te geven. Na een korte schorsing is de vergadering hervat. De voorzitter heeft de voorstemmers en tegenstemmers gevraagd zich aan verschillende zijden van de zaal op te stellen. De blanco stemmers en niet-stemgerechtigden is gevraagd plaats te nemen achter het bestuur. Vervolgens is door twee onafhankelijke personen een telling uitgevoerd. Bij telling van het aantal tegenstemmers is geconstateerd dat deze groep aanzienlijk kleiner is dan de helft van het aantal stemgerechtigden. De voorzitter heeft vervolgens voor de derde maal vastgesteld dat de verordening door de ledenvergadering is aangenomen.

- 23 De minister van Financiën heeft op 21 december 2007 goedkeuring aan de VGC gegeven. De VGC is vervolgens in de Staatscourant geplaatst en met ingang van 1 januari 2007 in werking getreden.

De inhoud en de gevolgen van de VGC

- 24 De VGC kent een andere definitie van het begrip *openbaar accountant* dan de oude verordening die zag op gedrags- en beroepsregels. Onder de oude regels werd onder een openbare accountant verstaan een accountant die zich als accountant presenteerde (bijvoorbeeld door werkzaam te zijn bij een kantoor dat zich als een "accountantskantoor" presenteert) dan wel wettelijke verklaringen afgaf. Een accountant, die zich niet als zodanig presenteerde (bijvoorbeeld door werkzaam te zijn bij of als "administratiekantoor") en evenmin gedoogde dat door hem afgegeven verklaringen openbaar werden gemaakt, viel voor de toepassing van de GBA niet onder het begrip "openbaar accountant". Onder de VGC is dat anders geworden.
- 25 De VGC onderscheidt openbare accountants van *interne accountants* en *overheidsaccountants*. De interne accountant is in dienst van een onderneming en doet accountantswerkzaamheden ten behoeve van de ondernemingsleiding of voorbereidende werkzaamheden voor de (externe) accountant die de jaarrekening controleert. De interne accountant voert geen wettelijke controles uit op de onderneming waarbij hij in dienst is. Een overheidsaccountant is de accountant die in dienst is bij accountantsafdeling van de overheid of een tot de overheid behorende dienst. Daarnaast wordt een onderscheid gemaakt tussen de openbare accountant en de *accountant met overige opdrachten*. De opdrachten die deze accountant uitvoert zijn geen assurance-opdrachten. Voor deze groep accountants is een lichter regiem van toepassing, welke regelgeving is opgenomen in hoofdstuk B3 van de VGC.
- 26 De VGC verstaat onder een *openbaar accountant* de AA, die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor of accountantsorganisatie. Een accountantsorganisatie is een onderneming of instelling, die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht, die beschikken over een door de AFM afgegeven vergunning op grond van art. 5 van de Wet toezicht accountantsorganisaties (WTA). Een

accountantskantoor is een kantoor, niet zijnde een accountantsorganisatie, dat professionele diensten, bestaande uit *assurance-opdrachten* (behalve wettelijke controles) of aan assurance verwante opdrachten verricht. *Assurance-opdrachten* zijn opdrachten, waarbij de accountant een conclusie formuleert die bedoeld is het vertrouwen van een ander dan de opdrachtgever te versterken. Als voorbeeld kan worden genoemd een accountantsverklaring, die bij een verantwoording van bestede subsidie wordt verstrekt. Aan assurance verwante opdrachten zijn de opdracht tot het samenstellen van financiële informatie en het verrichten van specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie, zoals bedoeld in de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS).

- 27 De VGC kent een deel A met regels voor iedere accountant-administratieconsulent en delen B1 tot en met B3 met telkens een gedragscode voor respectievelijk de openbaar accountant, de interne -of overheidsaccountant en de accountant met overige opdrachten. Met de inwerkingtreding van de VGC vallen meer accountants onder het begrip openbaar accountant. Waar voorheen met name van belang was op welke wijze een accountant zich naar buiten toe afficheerde, zijn nu de door een accountant feitelijk verrichte werkzaamheden beslissend voor de vraag of hij of zij als openbaar accountant wordt aangemerkt.

Een voorbeeld: onder de GBA kon een accountant aan de toepassing van de regels voor accountants ontkomen door zich als een "administratiekantoor" aan het publiek kenbaar te maken. Zolang de accountant geen verklaringen afgaf, viel hij daardoor niet onder het begrip openbare accountant. Met de inwerkingtreding van de VGC zal het van de aard van de door de accountant verrichte werkzaamheden afhangen of hij als een openbaar accountant moet worden aangemerkt. Stelt hij bijvoorbeeld een jaarrekening samen dan voert hij een aan assurance verwante opdracht uit en voert hij de werkzaamheden als openbaar accountant uit, ook al doet hij dat onder de noemer van een administratiekantoor. Beperkt hij zich tot bijvoorbeeld het bijhouden van een boekhouding – een niet aan assurance verwante opdracht – dan handelt hij niet als openbaar accountant en valt hij onder een lichter regiem. Dit lichter regiem voor de accountant met overige opdrachten is opgenomen in hoofdstuk B3 van de VGC.

- 28 De achterliggende gedachte bij de VGC en meer in het bijzonder het hanteren van de feitelijke werkzaamheden als ijkpunt voor de vaststelling of de accountant als openbaar accountant werkzaam is, is dat wanneer iemand zich als accountant bij de NOvAA registreert, hij zich naar buiten toe kan afficheren als AA. Het ligt vervolgens voor de hand dat gedrags- en beroepsregels voor de ene accountant niet verschillen van die van de andere accountant en deze regels niet afhankelijk zijn – zoals voorheen – van de vraag of de betrokkene zijn werkzaamheden onder de noemer van (het werkzaam zijn bij) een accountantskantoor verricht.

- 29 Een AA die volgens de definities van de VGC wordt aangemerkt als openbaar accountant valt onder de voor openbaar accountants geldende regels. Dit betekent onder meer dat hij in de hoogste contributiegroep valt, dat hij gehouden is aan het zwaardere regiem inzake de permanente educatie (voor een aantal andere categorieën van AA's is een lichter regiem van toepassing) en dat zijn handelen wordt getoetst in het kader van de periodieke preventieve toetsing. Daarmee is overigens niet gezegd dat de beroeps- en gedragsregels voor de openbare accountant zijn verzwaard. Dat is niet het geval. Het verschil tussen de regels van de VGC met die van de GBA is dat de VGC-regels soms niet "rule-based" maar "principle-based" zijn. Een deel van de regels, dat voorheen golden, zijn vervangen door meer algemene normen ("principles"). Voor de toepassing in een concreet geval hoeft dat overigens geen verschil te maken.