

De accountant gecontroleerd?

De Wet Toezicht Accountantsorganisaties en haar gevolgen

1 Inleiding

De afgelopen jaren staan de kranten vol sensationele verhalen over de neergang van bedrijven als Enron, Worldcom en Parmalat. Ook het Nederlandse bedrijfsleven laat zich niet onbetuigd met de affaires rondom Ahold, KPNQwest, de bouwfraude en Vie d'Or. De accountants van de bedrijven in kwestie zijn (tegen wil en dank) één van de hoofdrolspelers in deze affaires. Zo werd begin dit jaar bekend dat Deloitte verdere juridische vervolging door Parmalat voor zijn rol in het boekhoudschandaal bij de zuivelproducent voor € 115 miljoen heeft afgekocht. Een ander voorbeeld betreft de accountant van Ahold, die zich publiekelijk moet verantwoorden voor de Raad van Tucht van het NIVRA over zijn rol in het Ahold drama. Mede door voornoemde affaires is het vertrouwen in de financiële verslaggeving door ondernemingen geschonden. Voor het herstel van dit vertrouwen, zal het herstel van het vertrouwen in de accountantsverklaring nodig zijn. Daarnaast zijn vertrouwen in de onderliggende verslaggeving en het ondernemingsbestuur minstens zo essentieel. Reden voor de regering om een samenhangend pakket van maatregelen te presenteren¹. De Code Tabaksblat zal in dit verband een belangrijke rol te spelen bij het herstel van het vertrouwen in onderliggende verslaggeving en het ondernemingsbestuur. Om het vertrouwen in de accountantsverklaring te herstellen is de Wet Toezicht Accountantsorganisaties ("Wta") in het leven geroepen. De Wta wordt op haar beurt nader uitgewerkt in het Besluit Toezicht Accountantsorganisaties ("Bta"). Beide zijn op 1 oktober 2006 in werking getreden.

Kort samengevat beogen wet en besluit een onafhankelijk publiek toezicht op accountantsorganisaties door de Stichting Autoriteit Financiële Markten

("AFM") tot stand te brengen. Het belangrijkste element van dit toezicht is een vergunningsplicht voor accountantskantoren. Het uitgangspunt van wet en besluit is dat een onafhankelijk publiek toezicht voorwaarde is voor blijvend vertrouwen in het accountantsberoep. Het toezicht zal plaatsvinden in nauwe samenwerking met het NIVRA en de NOvAA.

In het hiernavolgende zal ik de Wta en het Bta bespreken en de gevolgen van het toezicht weergeven. Het toezicht wordt uitgewerkt in de volgende onderwerpen.

- de domeinen waarbinnen de accountantskantoren werkzaam zijn en de gevolgen van wet en besluit terzake;
- de vergunning;
- de normen waaraan accountantskantoren en externe accountants dienen te voldoen ten einde in aanmerking te komen voor een vergunning;
- handhaving door de AFM;
- zelfregulering.

2 Domeinen

De Wta strekt zich niet uit tot alle werkzaamheden van een accountant. De werkzaamheden van een accountant kunnen worden onderverdeeld in domeinen. Alvorens uit te werken op welke werkzaamheden de Wta ziet, dient eerst een onderscheid te worden gemaakt tussen de volgende domeinen², waarbij tevens een aantal relevante definities zal worden besproken:

Domein A: De werkzaamheden gericht op het verrichten van wettelijke controles door accountantsorganisaties en het verstrekken van accountantsverklaringen door externe accountants.

Een wettelijke controle is een controle van een financiële verantwoording van een onderneming of

¹ Memorie van Toelichting Wet Toezicht Accountantsorganisaties, *Kamerstukken* 2003/2004, 29 658, nr. 3 ("MvT Wta"), p. 3

² MvT Wta p. 3

instelling ten behoeve van het maatschappelijke verkeer, die verplicht is gesteld bij of krachtens de in de bijlage bij de Wta opgenomen wettelijke bepalingen³. Het gaat hier vooral om de jaarrekeningcontrole op basis van art. 2:393 BW. Andere voorbeelden zijn art. 213 lid 2 Gemeentewet, art. 217 lid 2 Provinciewet en art. 23j lid 2 Rijksoctrooiwet.

Een externe accountant is een openbare accountant (natuurlijk persoon) die binnen een accountantsorganisatie verantwoordelijk is voor een wettelijke controle. Hij is verbonden aan of werkzaam bij een vergunninghoudende accountantsorganisatie. Externe accountants dienen te zijn ingeschreven in het register van de AFM⁴. Hij/zij is registeraccountant (“RA”)⁵ dan wel Accountant-administratieconsulent (“AA”)⁶. De Wta richt zich niet op interne accountants (accountants werkzaam binnen een private onderneming) en overheidsaccountants (accountants die in overheidsdienst of binnen een overheidsinstelling werkzaam zijn)⁷;

Domein B: De werkzaamheden gericht op het verstrekken van door een specifieke wet voorgeschreven verklaringen door een accountant.

Hierbij kan gedacht worden aan de accountantsverklaring bij inbreng in natura op aandelen (art. 2:204 a BW). Een ander voorbeeld is de accountantsverklaring met betrekking tot de ruilverhouding in geval van een juridische fusie (art. 2:328 BW).

Domein C: De werkzaamheden van een accountant gericht op de beoordeling van financiële verantwoordingen en vrijwillige controles.

Voor ‘kleine’⁸ ondernemingen is een accountantscontrole niet verplicht. Er zijn echter ondernemingen die desondanks de boeken vrijwillig laten controleren.

Domein D: Andere (accountants)werkzaamheden, zoals het samenstellen van financiële verantwoordingen, due diligence onderzoek, mededelingen bij prospectussen gericht op emissies, forensische werkzaamheden en advieswerkzaamheden, zoals waardebeoordelingen.

De Wta is slechts relevant met betrekking tot de werkzaamheden van een accountant die vallen in domein A. Een accountant die uitsluitend werkzaamheden verricht die vallen in de domeinen B, C of D heeft niets te maken met Wta. Hij/zij is uiteraard wel gebonden aan het gestelde in de Wet RA of de Wet AA.

3 De vergunning

Accountantskantoren die wettelijke controles verrichten en externe accountants die accountantsverklaringen verstrekken⁹ zullen als gevolg van de Wta onder onafhankelijk publiek toezicht komen staan van de AFM. Dit toezicht is vooral preventief van aard en zal plaatsvinden door middel van een vergunningstelsel. Om wettelijke controles uit te kunnen voeren, zullen accountantskantoren in het vervolg een vergunning aan moeten vragen bij de AFM. Een vergunning zal slechts worden verleend aan accountantskantoren die voldoen aan de in de Wta gestelde eisen. De eisen zullen onder 4 worden besproken.

Er kunnen twee soorten vergunningen worden onderscheiden:

1 Een vergunning die vereist is als men organisaties van openbaar belang controleert (OOB’s).

OOB’s zijn organisaties die door hun omvang of functie in het maatschappelijk verkeer de belangen van grotere groepen raken. Daarbij moet men denken aan kredietinstellingen, verzekeraars en beursgenoteerde ondernemingen¹⁰. Bij of krachtens AMvB kunnen ook nog andere ondernemingen, instellingen of openbare lichamen worden aangewezen als OOB¹¹. Hier is tot op heden nog geen sprake van.

Deze vergunning staat ook wel bekend als de ‘zware’ vergunning¹². Om controles bij OOB’s te mogen uitvoeren worden zwaardere regels gesteld. Voorbeelden zijn de scheiding tussen advies en controle praktijk (4.1.1), de verplichte ‘compliance officer’ (zie 4.1.2.1) en het transparantieverslag (zie 4.1.3). De AFM zal bij controles van OOB’s inten-

³ Art. 1 sub j Wta

⁴ Art. 1 sub e Wta en MvT Wta p 12

⁵ Krachtens de Wet op de Registeraccountants (“Wet RA”)

⁶ Krachtens art. 36, derde lid, van de Wet op de Accountant-administratieconsulenten (“Wet AA”)

⁷ MvT Wta p.8

⁸ Indien de waarde van de activa volgens de balans met toelichting niet meer dan 3.650.000 euro bedraagt en de netto omzet niet meer dan 7.300.000 euro, is sprake van een kleine onderneming (Art. 2:396 BW).

⁹ Werkzaamheden van domein A, zoals onder 2 uitgewerkt.

¹⁰ Art. 1 lid 1 sub h – 1 t/m 4 Wta.

¹¹ Art. 1 lid 1 h sub 5 jo. art. 2 Wta

¹² Interview Gerrit Zalm, *Accountancynieuw* 2 september 2005, nr 16, p. 8 e.v

siever toezicht houden dan bij de overige wettelijke controles.

2 Een vergunning voor de accountantsorganisatie die wel wettelijke controles verricht maar niet bij OOB's.

Deze vergunning staat ook wel bekend als de 'lichte' vergunning¹³.

In de aanloop naar de wet is er voor gepleit uitsluitend de zware vergunning in te voeren en geen vergunningplicht in te voeren voor accountants die wettelijke controles doen bij niet-OOB's. Volgens Gerrit Zalm, (destijds) Minister van Financiën, is dit echter niet de benadering die in de Europese richtlijn¹⁴ staat¹⁵. Hij concludeert dat de Wta geen zwaardere eisen stelt aan de vergunningsplicht dan voornoemde richtlijn¹⁶. Het voorstel is dan ook niet overgenomen.

Voor 1 november 2006 dienden accountantskantoren een vergunning aan te vragen bij de AFM. Ruim 700 accountantskantoren hebben van deze mogelijkheid gebruik gemaakt. Hiervan hebben 20 accountantskantoren een zware vergunning aangevraagd¹⁷. Van de aanvragers verrichten er overigens op dit moment ongeveer 185 nog geen wettelijke controles¹⁸. De AFM heeft tot 1 oktober 2007 de tijd om op de aanvragen te beslissen. In de tussentijd kunnen de kantoren die voor 1 november 2006 een vergunning hebben aangevraagd¹⁹ een beroep doen op het overgangsregime van de Wta, hetgeen betekent dat de aanvragers wettelijke controles mogen blijven verrichten en nieuwe opdrachten mogen aannemen²⁰. Alvorens op de aanvragen te beslissen zal de AFM een groot aantal accountantskantoren bezoeken, om na te gaan of op goede wijze invulling wordt gegeven aan de normen in de Wta. Is voldoende aan-

getoond dat een accountantskantoor en de aan haar verbonden dan wel bij haar werkzame externe accountants voldoen aan alle -voor de betreffende vergunning toepasselijke- voorschriften van de Wta dan zal de AFM een vergunning verlenen (art. 6 Wta). De AFM kan overigens aan een vergunning voorschriften verbinden en beperkingen stellen (art. 10 Wta). De MvT geeft geen voorbeeld van mogelijke voorschriften en beperkingen.

Wie na de inwerkingtreding van de Wta zonder vergunning of gerechtvaardigd beroep op de overgangsregeling wettelijke controles verricht, begaat een economisch delict en is dus strafbaar. Interessant is de vraag of het voor een onderneming nog gevolgen heeft indien haar jaarrekening is gecontroleerd door een accountant(skantoor) zonder vergunning. Indien de AFM negatief op de vergunningaanvraag besluit, mag het accountantskantoor controles blijven verrichten tot het moment dat dit besluit onherroepelijk is.

Accountantsorganisaties die onder de overgangsregeling een vergunning aanvragen, worden als aanvrager ingeschreven in een register dat de AFM zal beheren. Zodra de vergunning is verstrekt, worden deze accountantsorganisaties als vergunninghouder ingeschreven. In het register wordt ook opgenomen of een vergunning mede is verstrekt voor controles bij OOB's. Externe accountants worden ook ingeschreven in het register. Zulks geschiedt op voordracht van het accountantskantoor waarbij zij werkzaam zijn of waaraan zij verbonden zijn (art. 11 Wta). De AFM zal doorlopend toezicht houden op de naleving van de aan de accountantskantoren en externe accountants gestelde eisen alsmede zorgdragen voor een geactualiseerd register. Art. 11 lid 6 Wta geeft weer onder welke omstandigheden inschrijvingen doorgehaald dienen te worden.

¹³ Interview Gerrit Zalm, *Accountancynieuws* 2 september 2005, nr 16, p. 8 e.v.

¹⁴ Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG.

¹⁵ Interview Gerrit Zalm, *Accountancynieuws*, 2 september 2005, nr. 16, p. 8 e.v.

¹⁶ T. van Wijngaarden, 'Accountantstoezicht', *Tijdschrift voor Ondernemingsrecht*, 2005-9, p. 320.

¹⁷ Persbericht AFM d.d. 1 november 2006

¹⁸ Een aantal organisaties heeft een vergunning aangevraagd terwijl zij nog niet vergunningplichtig is maar de verwachting is dat zij dit op termijn wel zal worden. Hierbij speelt wellicht een rol dat naar schatting 94% van de NOvAA-leden ten tijde van de inwerkingtreding van de Wta geen vergunning nodig heeft omdat ze geen wettelijke controles uitvoert.

¹⁹ Voorts dienen binnen 3 maanden na deze aanvraag alle gegevens en bescheiden te zijn overgelegd aan de AFM.

²⁰ Na de eerste maand na de inwerkingtreding van de Wta kunnen accountantsorganisaties geen gebruik meer maken van de overgangsregeling. Zij mogen zonder vergunning geen wettelijke controles (meer) verrichten. De AFM beslist in beginsel binnen acht weken op een vergunningaanvraag die na de eerste maand na inwerkingtreding van de Wta is ingediend (aanzienlijke vertraging is echter mogelijk in het eerste jaar na inwerkingtreding van de wet).

4 Hoofdnormen

In de Wta zijn een aantal hoofdnormen opgenomen die verder zijn ingevuld in het Bta. De hoofdnormen zien op:

- a) bedrijfsvoering van de accountantsorganisatie (stelsel van kwaliteitsbeheersing);
- b) integriteit van de accountantsorganisatie;
- c) onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie;
- d) transparantie van de accountantsverklaring
- e) betrouwbaarheid en vakbekwaamheid van de dagelijkse leiding van de accountantsorganisatie;
- f) vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, onpartijdigheid en integriteit van de accountant.

In het hiernavolgende zal ik de belangrijkste gevolgen van de voornoemde normen bespreken.

4.1 Bedrijfsvoering, integriteit en onafhankelijkheid van de accountantsorganisaties en transparantie van de accountantsverklaring (norm a-d)

Ten aanzien van de bedrijfsvoering van de accountantskantoren is met name het vereiste 'stelsel van kwaliteitsbeheersing' van groot belang. Op grond van art. 18 lid 1 Wta dient iedere accountantsorganisatie te beschikken over een 'stelsel van kwaliteitsbeheersing'. Het 'stelsel van kwaliteitsbeheersing' moet betrekking hebben op alle werkwijzen, procedures, maatregelen en waarborgen binnen de accountantsorganisatie die er toe dienen te leiden dat de accountant die uiteindelijk de accountantsverklaring afgeeft, dit kan doen op vakbekwame, onafhankelijke, integere en herkenbare wijze (hoofdnorm f, zie ook 4.3)²¹. Het is hierbij van belang dat de door de accountantskantoren gevolgde werkwijzen en procedures zo zijn vastgelegd en vormgegeven, dat te allen tijde verantwoording kan worden afgelegd over de controlewerkzaamheden en het daarop gebaseerde oordeel. Bij een 'stelsel van kwaliteitsbeheersing' dient sprake te zijn van maatwerk. Het betreft een zeer gedetailleerd document. Het 'stelsel van kwaliteitsbeheersing' omvat minimaal de door de accountantsorganisatie voorgeschreven standaarden, beschrijvingen en procedures voor het:

- 1) Zorgdragen voor de naleving van wet- en regelgeving door externe accountants;
- 2) Geheimhouden van vertrouwelijke gegevens;
- 3) Accepteren en uitvoeren van opdrachten;
- 4) Waarborgen van de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie;

- 5) Waarborgen van een beheerste en integere bedrijfsvoering;
- 6) Bewaken van de kwaliteit.
- 7) Transparantieverlag

Voorwaarden 1 tot en met 7 zijn van toepassing op alle ('lichte' en 'zware') vergunninghouders en voorwaarde 7 is slechts van toepassing op 'zware' (OOB) vergunninghouders.

Opgemerkt wordt dat accountants voor de inwerkingtreding van de wet (en thans nog) gebonden waren (zijn) aan de Richtlijn Kwaliteitsbeheersing 1. Een hardnekkig misverstand in de praktijk schijnt te zijn dat de Richtlijn Kwaliteitsbeheersing 1 alleen van toepassing is op wettelijke controleopdrachten. De Richtlijn Kwaliteitsbeheersing 1 is namelijk van toepassing op alle assurance opdrachten en daaraan verwante opdrachten, dus ook vrijwillige controles en beoordelings- en samenstellingsopdrachten. De voorwaarden van de Wta en het Bta omtrent kwaliteit komen voor 95 % overeen met die van de betreffende richtlijn²². De Wta brengt op dit punt dus niet heel veel nieuws. Ik zal om die reden slechts een aantal voorwaarden met betrekking tot de kwaliteitsbeheersing aanstippen, te weten (4) de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie, (6) de bewaking van de kwaliteit en (7) het transparantieverlag. Deze voorwaarden betreffen overigens zowel nieuwe als 'oude'²³ voorwaarden.

Ten gevolge van de eisen rondom het stelsel van kwaliteitsbeheersing dienen wettelijke controles in het vervolg te allen tijde plaats te vinden onder de verantwoordelijkheid van een externe accountant (art. 18 lid 2 Wta). Naar verluidt werden voor inwerkingtreding van de wet controles nog wel eens verricht door medewerkers zonder RA's of AA's en werden de controles slechts 'afgetekend' door een RA. Aan deze praktijk zal nu een einde komen, waarbij ik opmerk dat mij niet bekend is of deze praktijk voor inwerkingtreding van de wet op basis van de Richtlijn Kwaliteitsbeheersing 1 niet eigenlijk al verboden was.

4.1.1. Waarborgen van de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie

De onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie dient te worden gewaarborgd (art. 19 Wta). Dit betekent dat voor iedere opdracht aanvaarding of continuering van een opdracht, de accountantsorganisa-

²¹ MvT Wta p.20

²² N. Wielaard, 'Op scherp', *De Accountant*, mei 2006, p. 16 e.v.

²³ Op basis van de Richtlijn Kwaliteitsbeheersing 1

tie moet beoordelen of er relaties bestaan tussen de accountantsorganisatie en de controlecliënt die naar hun aard of door de wijze waarop zij worden ingevuld een bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid of de perceptie van de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie. Dit betreft zakelijke, financiële en persoonlijke relaties.

Een van de onderdelen van de onafhankelijkheidsbeoordeling is de betekenis van de cliënt voor het accountantskantoor en de betrokken externe accountant. Het gaat dan om de betekenis voor de financiële positie en resultaten van het kantoor en de beloning van de externe accountant, medewerkers in het controleteam of anderen die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan het kantoor. Maar het gaat ook om de betekenis van de cliënt voor de reputatie en het prestige van het accountantskantoor en de betrokken externe accountant en teamleden²⁴. Een zelftoets is het instrument waarmee de externe accountant dient aan te tonen dat hij onafhankelijk tot een oordeel heeft kunnen komen.

Indien sprake is van een OOB accountantsorganisatie komt de veelbesproken scheiding tussen advies en controle praktijk aan de orde²⁵. Deze scheiding is aangebracht omdat een combinatie van dergelijke werkzaamheden bij OOB's maatschappelijk onaanvaardbaar zou zijn. De scheiding houdt in dat een accountantsorganisatie geen wettelijke controle mag uitvoeren bij een OOB, indien de desbetreffende organisatie op enig tijdstip in de voorgaande twee jaar de financiële verantwoording van de OOB waarop de financiële verantwoording betrekking heeft, heeft samengesteld, een aanmerkelijk deel van de financiële administratie heeft verzorgd gedurende de periode waarop de financiële verantwoording betrekking heeft of ten tijde van de wettelijke controle een aanmerkelijk deel van de financiële administratie verzorgt (Art. 23 Wta). Door het opnemen van de kwalificatie 'aanmerkelijk deel' wordt getracht te voorkomen dat door een financiële dienstverlening van geringe aard en omvang de onafhankelijkheid meteen op het spel staat waardoor onmiddellijk een verboden situatie ontstaat. Met deze verbodsbepalingen hangt de rotatietermijn van zeven jaar van de accountant (zie 4.3) nauw samen.

De verbodsbepalingen zien overigens alleen op het verrichten van controles. Voor alle overige combinaties van dienstverlening (bijvoorbeeld fiscaal advies en corporate finance) geldt de 'gewone' procedure van de onafhankelijkheidstoets (zelftoets) zoals aan het begin van deze paragraaf besproken. Er is dus niet op voorhand sprake van een volledige scheiding van controle en advies op cliëntniveau. In de aanloop naar de Wta hebben diverse partijen (waaronder Paul Koster, bestuurder van de AFM²⁶) zich op het standpunt gesteld dat wel sprake dient te zijn van een strikte scheiding tussen advies en controlepraktijk voor alle accountantskantoren. Hier is van afgezien en besloten is de scheiding uitsluitend te laten zien op accountantskantoren die OOB's controleren.

In de praktijk komt een scheiding van advies en controlepraktijk echter wel degelijk voor. Er zijn namelijk accountantskantoren die de controlepraktijk afsplitsen in een aparte rechtspersoon en slechts voor die rechtspersoon een vergunning aanvragen. Dit biedt meer mogelijkheden voor vrijheid van handelen door andere professionals en kan kostenvoordeel opleveren omdat de andere rechtspersoon niet aan alle eisen van de Wta hoeft te voldoen. De Wta en het Bta verzetten zich niet tegen een dergelijke afsplitsing. In tegendeel, het Bta houdt zelfs rekening met het feit dat een accountantskantoor deel uitmaakt van een netwerk²⁷ waartoe andere accountantskantoren en belastingadvieskantoren behoren. De AFM moet hier ook over worden geïnformeerd. De Wta en het Bta stellen echter alleen regels aan vergunninghoudende accountantskantoren en dus niet aan andere organisaties die deel uitmaken van een netwerk²⁸.

4.1.2 Bewaken van de kwaliteit

In het kader van de bewaking van de kwaliteit is met name relevant dat bij OOB accountantorganisaties een 'compliance officer' dient te worden aangesteld. Voorts kan er sprake zijn van een meldingsplicht aan de AFM. Deze onderwerpen zal ik nader toelichten.

4.1.2.1 Kwaliteitsbeoordeling/Compliance officer

Ten aanzien van OOB accountantskantoren zijn

²⁴ Vergunningwijzer AFM, Hoofdstuk 8, p. 7

²⁵ Zie onder andere het dossier Accountantsdebat van het Financieel Dagblad online.

²⁶ In zijn Nordemann-lezing van vrijdag 16 september 2006 getiteld 'De Kantiaanse kanteling van het accountantsberoep'.

²⁷ Netwerk is een samenwerkingsverband waartoe een accountantsorganisatie behoort, dat is gericht op het delen van winst of kosten of waarbij sprake is van gemeenschappelijk eigendom, toezicht of bestuur, gezamenlijk beleid en gezamenlijke procedures voor kwaliteitsbeheersing, een gezamenlijke strategie, een gemeenschappelijke naam of het delen van een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen (art. 1 sub c Bta)

²⁸ Vergunningwijzer AFM, Hoofdstuk 2, p. 4 -5

nadere eisen gesteld met betrekking tot de bewaking van de kwaliteit. Zo dient de accountantsorganisatie indien sprake is van een wettelijke controle van een OOB altijd een kwaliteitsbeoordeling uit te laten voeren door een onafhankelijke beoordelaar (art. 18 lid 1 Bta)²⁹. De interne kwaliteitsbeoordeling moet zijn afgerond alvorens overgegaan mag worden tot het afgeven van de accountantsverklaring (artikel 21Bta). Tevens is de aanstelling verplicht van een persoon binnen de accountantsorganisatie die (proactief) toeziet op de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing (de ‘compliance officer’). De ‘compliance officer’ zal een belangrijk aanspreekpunt zijn voor de beleidsbepalers van de accountantskantoren alsmede voor de AFM. De ‘compliance officer’ heeft een adviserende functie maar richt zich tevens op het beheersen van nalevingsrisico’s. Een en ander wordt nader uitgewerkt in art. 23 Bta.

4.1.2.2 Meldingsplicht

In twee gevallen is sprake van een meldingsplicht van de accountantsorganisatie bij de AFM:

- 1) Tussentijdse beëindiging van een opdracht tot wettelijke controle. Dit geldt zowel voor tussentijdse beëindigingen door het accountantskantoor als door de cliënt. Reguliere beëindigingen, zoals naar aanleiding van een offerteronde na afloop van het controlejaar, vallen buiten dit kader;
- 2) Incidenten die ernstige gevolgen hebben voor de integere uitoefening van haar kantoor (art. 32 Bta). Het kan hierbij gaan om gedragingen van personeelsleden, bestuurders of commissarissen van het kantoor. Strafbare feiten en wetsovertredingen zijn overigens alleen als incidenten te beschouwen indien zij ernstige gevolgen hebben voor de integere uitoefening van het kantoor en daarmee voor het vertrouwen in het accountantskantoor of de financiële markten als geheel³⁰.

In de toekomst zullen tuchtrechtprocedures toegevoegd worden aan dit lijstje.

4.1.3 Transparantieverlag

De accountantskantoren die bij OOB’s een controleopdracht uitvoeren moeten aantonen dat voldaan is aan additionele eisen met betrekking tot de kwaliteitsbeheersing. Deze eisen omvatten onder andere het transparantieverlag (art. 30 Bta). OOB-vergunninghouders dienen binnen drie maanden na afloop van hun boekjaar een transparantieverlag op te stellen om publiek inzicht te geven in hun bestuur,

structuur, inrichting en daadwerkelijk functioneren, waaronder een lijst van de OOB’s die de betreffende organisatie controleert en informatie over de grondslag voor de beloning van de externe accountants. De accountantsorganisatie ondertekent dit verslag en plaatst het op haar website (art. 30 lid 2 Bta).

4.2 Betrouwbaarheid, deskundigheid en vakbekwaamheid van de dagelijkse leiding van de accountantsorganisatie (norm d)

De Wta stelt eisen aan de (mede) beleidsbepalers, welke door de AFM worden getoetst in het kader van de vergunning. Beleidsbepalers zijn degenen die formeel de positie van bestuurder van de accountantsorganisatie bekleden en de personen die feitelijke de dagelijkse leiding hebben over de accountantsorganisatie. Medebeleidsbepalers zijn toezichthouders, personen die meer dan 50% van de stemrechten en/of kapitaal houden in de accountantsorganisatie (en geen beleidsbepaler zijn) en bestuurders en toezichthouders van (het hoofd van) een groep³¹.

Pas nadat een toets van de persoon in kwestie door de AFM heeft plaatsgevonden mag de beleidsbepalende functie worden vervuld. Daarbij dient de AFM er van overtuigd te zijn dat de betrouwbaarheid van de (mede) beleidsbepalers buiten twijfel staat (art. 15 Wta, 5 Bta). Een eenmaal getoetste persoon dient blijvend te voldoen aan de wettelijk vereiste betrouwbaarheid. Een wijziging in relevante feiten en/of omstandigheden kan aanleiding geven tot een nieuwe beoordeling door de AFM (art. 6 Bta). Hiertoe bestaat een meldingsplicht bij de betreffende accountantsorganisatie van eventuele wijzigingen (art. 7 Bta).

Naast betrouwbaar dienen de beleidsbepalers deskundig te zijn voor wat betreft de onder 4.1 gestelde eisen aan de accountantskantoren en zijn er grenzen gesteld aan de hoeveelheid dagelijkse beleidsbepalers zonder vakbekwaamheid conform de Wta (art. 16 lid 1 Wta). De eisen aan medebeleidsbepalers kunnen zeer globaal als volgt worden weergegeven³²

²⁹ De accountantsorganisatie dient toetsingscriteria op te stellen aan de hand waarvan zij vaststelt voor welke andere wettelijke controles ook een kwaliteitsbeoordeling plaats dient te vinden (art. 18 lid 2 Bta)

³⁰ Nota van Toelichting Besluit Toezicht Accountantsorganisaties, Staatsblad Jaargang 2006, 380, p. 45

³¹ Vergunningwijzer AFM Hoofdstuk 3, p. 3 -6. Voor de definitie van ‘groep’ wordt verwezen naar art. 2:24 b BW.

³² Art. 16 lid 2 Wta en Vergunningwijzer Wta van de AFM, Hoofdstuk 3, p. 7

	Betrouwbaar	Deskundig	Vakbekwaam ³³
Meerderheid beleidsbepalers	v	v	v
Alle beleidsbepalers	v	v	-
Medebeleidsbepalers	v	-	-

De accountantsorganisatie dient haar zeggenschapsstructuur overigens zo in te richten dat de structuur geen belemmering vormt voor het adequaat uitoefenen van het toezicht door de AFM (art. 17 Wta).

4.3 Vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit van de externe accountant (norm e)

De accountantsorganisatie dient er zorg voor te dragen dat de externe accountants die bij haar werkzaam zijn of aan haar verbonden zijn voldoen aan de op hen van toepassing zijnde voorschriften zoals opgenomen in Wta en Bta alsmede de Wet RA dan wel Wet AA (art. 14 jo 27 Wta, zie ook 6: zelfregulering). Hierbij is van belang dat externe accountants minimaal jaarlijks aan de accountantsorganisatie moeten bevestigen dat zij de onafhankelijkheidsregels naleven zoals vastgelegd in de gedragscode en beroepsregels van het NIVRA en de NOvAA. Tevens dient een externe accountant de accountantsorganisatie te informeren over bedreigingen van zijn/haar onafhankelijkheid (art. 28 Bta).

Een belangrijk voorschrift ziet op de onafhankelijkheid van externe accountants die wettelijke controles uitvoeren bij OOB's. Een externe accountant mag deze controle namelijk niet uitvoeren, indien hij gedurende de voorgaande zeven boekjaren verantwoordelijk is geweest voor de uitvoering van de wettelijke controle bij die organisatie (art. 24 Wta lid 1). Na deze periode van zeven jaar dient de externe accountant een 'afkoelingsperiode' in acht te nemen van minimaal twee jaar, waarin hij geen werkzaamheden mag verrichten voor deze cliënt (art. 24 Wta lid 2). Een en ander is in de toekomst goed toetsbaar omdat de externe accountant de accountantsverklaring op eigen naam dient te ondertekenen (art. 29 Wta). Opgemerkt wordt dat slechts is gekozen voor een rotatie van de externe accountant en niet van de accountantsorganisatie, mede omdat een rotatie van de organisatie teveel onwenselijke (kostentechnische) consequenties zou hebben.

In het oorspronkelijke wetsontwerp was de eis 'geheimhouding' niet als afzonderlijke hoofdnorm opgenomen omdat de regering van mening was dat een externe accountant zich dient te houden aan de gedrags- en beroepsregels van het NIVRA en de NOvAA, waarin een bepaling omtrent geheimhouding is opgenomen³⁴. Zij achtte deze regeling voldoende. Het NIVRA was van mening dat in de Wta het belang van geheimhouding werd miskend. Mede gezien het feit dat vrij recent accountants zijn gedwongen openheid van zaken te geven, zulks bijvoorbeeld ten behoeve van het onderzoek naar de HBO-fraude en de Parlementaire Enquête Commissie Bouwnijverheid. Het is de vraag of een wet inzake het toezicht op accountants(organisaties) de juiste plaats is voor een regeling omtrent geheimhouding, omdat men zich tegenover de toezichthouder niet op geheimhouding kan beroepen. Desondanks is alsnog een geheimhoudingsplicht voor zowel accountantskantoren als externe accountants in de Wta (art. 20 respectievelijk 26) opgenomen. Zulks mede omdat de accountants zich nu kunnen beroepen op hun geheimhoudingsplicht volgens de Wta. De vraag is echter of een dergelijk beroep zal slagen. Opgemerkt wordt dat de accountant formeel geen verschoningsrecht toekomt³⁵, aangezien onder omstandigheden de vertrouwensrelatie dient te wijken voor het -hogere- publieke belang.

Tot slot bevatten de Wta en het Bta een meldingsplicht voor externe accountants indien sprake is van fraude van materieel belang (art. 26 leden 2 en 3 Wta). De accountant dient zijn cliënt te wijzen op zijn vermoeden van fraude. Hij dient hierbij aan te dringen op een nader onderzoek en maatregelen die de fraude ongedaan maken en herhaling voorkomen. Indien de cliënt hier niet toe overgaat, is de accountant verplicht een en ander te melden aan een opsporingsambtenaar als bedoeld in artikel 141 Wetboek van Strafvordering. De externe accountant die tot een dergelijke fraudemelding overgaat, is niet aansprakelijk voor de schade die een derde dientengevolge lijdt, tenzij aannemelijk wordt gemaakt dat gelet op alle feiten en omstandigheden in redelijkheid niet tot melding had mogen worden overgegaan (art. 26 lid 4). De accountant wordt dus beschermd maar alleen als hij de melding gezien de omstandigheden van het geval ook in redelijkheid had mogen

³³ Een vakbekwaam beleidsbepaler is over het algemeen een RA of AA met certificeringsbevoegdheid, die zich houdt aan wet- en regelgeving die van toepassing is op hem en minimaal de driejarige praktijkstage heeft gevolgd dan wel daarmee vergelijkbare ervaring heeft.

³⁴ MvT Wta p. 19

³⁵ Onder omstandigheden kan de accountant zich overigens wel beroepen op een informeel verschoningsrecht. HR 23 september 2005, LJN AU 3140 en Mr J. Heilbron, 'Belastingdienst overruled', *Accountancynews*, 24 maart 2006, p. 24 - 25.

maken. De vraag is of deze beperking in de vrijwaring niet ten gevolge zal hebben dat niet of te laat tot melding overgegaan zal worden.

5 Handhaving AFM

Indien een accountantsorganisatie niet voldoet aan de normen die de Wta stelt zal de AFM ingrijpen. Hiertoe heeft zij de volgende maatregelen tot haar beschikking:

1. Het geven van een aanwijzing (art. 52 Wta);
2. Het opleggen van een last onder dwangsom (art. 53 Wta);
3. Het opleggen van een boete (art. 54-62 Wta);
4. Het publiceren van een boete c.q. dwangsom of de overtreding (art. 64-72 Wta);
5. Het intrekken of beperken van de vergunning (art. 10 Wta);
6. Het overdragen van de zaak aan het Openbaar Ministerie (OM).

Handhaving door de AFM van de eisen die worden gesteld aan de externe accountant is een ultimatum remedium. In eerste instantie wordt de AFM geacht de accountantsorganisatie aan te sporen om maatregelen te treffen jegens een aan haar verbonden accountant die handelt of heeft gehandeld in strijd met de normen. Het betreft dan een ‘normoverdragend’ gesprek. Een dergelijk gesprek kan worden gecombineerd met een aanwijzing dan wel worden gevolgd door een aanwijzing.

Een aanwijzing verplicht een accountantsorganisatie een bepaalde gedragslijn te volgen. Bij een dergelijke aanwijzing dienen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht te worden genomen, zoals het zorgvuldigheidsbeginsel en het motiveeringsbeginsel³⁶. De MvT Wta³⁷ stelt dat een aanwijzing bijvoorbeeld kan inhouden dat de accountantsorganisatie bestuurders moet ontslaan of bepaalde activiteiten moeten staken. Zeker deze laatste mogelijkheid kan interessante vraagstukken opleveren, mede in het licht van de onafhankelijkheidseisen en de hiermee samenhangende discussie over scheiding tussen controle en de adviespraktijk. De AFM kan immers door aanwijzingen trachten een scheiding tussen controle en adviespraktijk aan te brengen (zie 4.1.1) om zo alsnog uitvoering te geven aan de plannen van haar bestuurder Koster, ook al is er nadruk-

kelijk voor gekozen deze scheiding niet in de wet op te nemen. In elk geval dient rekening te worden gehouden met recente jurisprudentie, die meebrengt dat een aanwijzing niet een overwegend civielrechtelijk karakter mag hebben, door bijvoorbeeld te diep in te grijpen in de relatie accountantsorganisatie-klant³⁸.

Ten aanzien van overtreding van regelgeving door accountantorganisaties staat dus bestuurlijke handhaving door de AFM open. Indien een last onder dwangsom wordt opgelegd is deze bedoeld als prikkel voor het alsnog naleven van de regelgeving. Is daarentegen sprake van een boete, dan betreft dit een sanctie voor het niet-nakomen. Teneinde bestuurlijke handhaving mogelijk te maken krijgt de AFM ook een aantal daarop gerichte bevoegdheden zoals het vorderen van inlichtingen en het betreden van plaatsen³⁹. Een boete voor een afzonderlijke overtreding kan maximaal € 900.000 bedragen (art. 55 Wta). De opbrengsten van geïnde dwangsommen en boeten worden in mindering gebracht op de begrote kosten van toezicht⁴⁰ en op deze manier komt de opbrengst uiteindelijk aan de accountantskantoren ten goede. In zeer ernstige gevallen kan er tot slot voor gekozen worden voor de sanctie de vergunning in te trekken (art. 10 sub f Wta). De vraag is in hoeverre de AFM hier toe zal overgaan, mede omdat het doel van de Wta nu juist is om het vertrouwen in de beroepsgroep terug te laten keren en het maar zeer de vraag is of dit doel bereikt kan worden in regelmatig berichten verschijnen over het intrekken van vergunningen. Voor een accountantsorganisatie bestaat de mogelijkheid van beroep bij de rechtbank te Rotterdam (art. 63 Wta) met eventueel hoger beroep bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

Zoals in het voorgaande al gesteld heeft ook de externe accountant de plicht om de tot hem gerichte normen na te leven. Indien hij handelt of heeft gehandeld in strijd met de art. en 25, 27, 29 of 30 Wta is hij onderworpen aan tuchtrechtspraak. Indien een externe accountant wordt betrokken in een tuchtrechtsgeding dient hij dit onverwijld te melden aan de betrokken controlecliënten (art. 30 Wta). Vooral nog zijn de tuchtrechtelijke maatregelen vastgelegd in de Wet RA en de Wet AA. In eerste aanleg speelt een procedure zich af voor de Raad van Tucht en in hoger beroep voor het College van Beroep voor het

³⁶ Hoofdstuk 3 en 4 Awb

³⁷ MvT Wta p 68. Dit geldt overigens met betrekking tot alle besluiten van de AFM.

³⁸ A.J.P. Tillema, ‘Degelijk toezicht helpt accountant’, *Financieel Dagblad* 23 september 2005

³⁹ Art. 5:15-17 Awb

⁴⁰ Art. 41 Wta

bedrijfsleven. Het is de bedoeling dat deze regeling op (korte) termijn wordt vervangen door de Wet tuchtrechtspraak accountants, waarmee de Raden van Tucht worden opgeheven en een accountantskamer (als onderdeel van de Rechtbank Zwolle) wordt opgericht. Het wetsvoorstel⁴¹ is echter (vooralsnog) gesneuveld, mede als gevolg van de vervroegde verkiezingen.

6 Zelfregulering

De Wta en het Bta bevatten hoofdnormen. De invulling daarvan zal in beginsel plaatsvinden door de regels die al door de NIVRA en het NOvAA zijn uitgewerkt. De Wta, het Bta en de nadere voorschriften van de NIVRA en het NOvAA omvatten samen het gehele normenkader voor de accountantsorganisatie. Zoals in het voorgaande reeds opgemerkt zien de Wta en het Bta niet op de werkzaamheden van accountants buiten het domein van de wettelijke controle. Het waarborgen van de kwaliteit wordt daar volledig overgelaten aan de NIVRA en het NOvAA. Daardoor wordt optimaal gebruik gemaakt van het zelfregulerend vermogen van de accountantsberoepsgroep en kan een uitgebreide materiële normstelling bij of krachtens de wet achterwege blijven. Passen de door de zelfregulering uitgewerkte regels niet binnen de in de wet gestelde algemene normen dan worden bij of krachtens AMvB alsnog nadere regels gesteld die de desbetreffende normen uit de wet alsnog adequaat invullen⁴². Vooralsnog wordt er van uitgegaan dat de door de NIVRA en het NOvAA ontwikkelde systemen van kwaliteitstoetsing in belangrijke mate ondersteunend kunnen zijn aan de toezichttaak van de AFM.

De taakomschrijving van de beroepsorganisaties is in de Wet RA en Wet AA zodanig aangepast dat binnen de zelfregulering ook regels kunnen worden gesteld ten aanzien van de accountantskantoren (en niet alleen de accountants in persoon). Een voorbeeld hiervan is de Verordening accountantsorganisaties (VAO). De VAO is op 1 januari 2007 van kracht geworden. De VAO is tot stand gebracht door een werkgroep bestaande uit vertegenwoordigers van het NIVRA en de NOvAA. De VAO is van toepassing op

accountantsorganisaties in de zin van de Wta, dat wil zeggen vergunninghouders die wettelijke controles mogen uitvoeren. In de VAO worden de Wta/Bta-bepalingen over het stelsel van kwaliteitsbeheersing, onafhankelijkheid en integere bedrijfsvoering van de accountantsorganisaties verder uitgewerkt

De zelfregulering door de beroepsorganisaties heeft voorts voor een belangrijk deel betrekking op de vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit van de externe accountant (zie 4.3 hierboven). In het kader van de zelfregulering is in December 2006 door het NIVRA en de NOvAA een nieuwe gedragscode aangenomen, welke sinds 1 januari 2007 van kracht is. De gedragscode sluit aan bij de regels zoals voorgesteld door de International Federation of Accountants ("IFAC")⁴³. Indien een accountantsorganisatie niet voldoet aan de nieuwe strenge regels, verliezen de aldaar werkzame accountants automatisch hun titel.

De gedragscode stuit op veel verzet. Tegenstanders stellen dat kleine kantoren, adviseurs en financieel directeurs hun RA-titel (registeraccountant) zullen verliezen ten gevolge van de strenge code, onder andere omdat naleving heel kostbaar zou zijn. Zij hebben zelfs gedreigd met het oprichten van een alternatieve organisatie⁴⁴.

Het bestuur van het NIVRA spreekt de kritiek tegen, en stelt dat de nieuwe code nauwelijks verschilt van de oude gedrags- en beroepsregels. De strengste regels gelden voor accountants die goedkeurende verklaringen afgeven. Indien slechts adviesopdrachten worden uitgevoerd, is het regime een stuk minder zwaar. Men moet er alsdan alleen voor zorgen het beroep niet in diskrediet te brengen. Ten aanzien van financieel directeurs die de RA-titel dragen is er volgens het NIVRA geen vuiltje aan de lucht, zij moeten alleen 40 uur per jaar bijscholing krijgen (kan in de vorm van zelfstudie).

7 Slot

De toekomst zal moeten uitwijzen of de Wta en het Bta het doel bereiken waarvoor zij in het leven zijn geroepen, te weten herstel van het vertrouwen in de accountantsverklaring. Een en ander zal sterk

⁴¹ Nieuwe regels inzake tuchtrechtspraak ten aanzien van accountants (Wet tuchtrechtspraak accountants), *Kamerstukken*, 2006/2007, 30 397

⁴² MvT Wta p. 13

⁴³ Hierbij is van belang dat het NIVRA lid is van de IFAC en de IFAC regelgeving volledig implementeert. De NOvAA is geen lid van de IFAC maar heeft de Code of Ethics for Professional Accountants en de International Standards on Auditing (ISA's) wel geïmplementeerd in haar beroepsreglementering. De International Standards on Quality Control echter niet.

⁴⁴ Brenda Westra, 'Gedragscode', Ingezonden stuk Financieel Dagblad, 20 december 2006.

afhangen van de bereidheid van de accountantskantoren en externe accountants om aan de regelgeving te voldoen. Vooralsnog zijn 700 vergunningen aangevraagd en is de AFM nu eerst aan zet. Zij zal komend jaar gebruiken om de aanvragen te beoordelen en de vergunningen al dan niet te verlenen. Na verlening van de vergunningen is het de vraag hoe de AFM

invulling zal gaan geven aan haar toezichtstaak. Het wel of niet slagen van de wet zal hier mede sterk van afhangen.

Mr. J.E. Brink-van der Meer

Docent Ondernemingsrecht Vrije Universiteit