

Is het huidige stelsel van kwaliteitstoetsing nog levensvatbaar?

Barbara Majoor en Philip Wallage

SAMENVATTING In dit artikel staat de vraag centraal of het huidige stelsel van kwaliteitstoetsing, zoals dat in Nederland door het accountantsberoep vorm is gegeven, een belangrijke functie vervult in de bewaking van de kwaliteit van de beroepsuitoefening. Door de toenemende aandacht vanuit de maatschappij voor het accountantsberoep en de aanstaande benoeming van een nieuwe toezichthouder, Autoriteit Financiële Markten (AFM), kan de vraag worden gesteld of het stelsel van kwaliteitstoetsing robuust genoeg is en voldoet aan de nieuwe eisen om een blijvende functie van betekenis te vervullen in de bewaking van de kwaliteit van de beroepsuitoefening. Nieuwe eisen die vooral te maken hebben met nieuwe regelgeving, maatschappelijke ontwikkelingen en toekomstige samenwerking met de AFM. Wij komen tot de conclusie dat het huidige stelsel van kwaliteitstoetsing tegen de achtergrond van deze nieuwe eisen wel enige aanpassing behoeft om ook in de nieuwe verhoudingen een blijvende rol van betekenis te kunnen vervullen. Met name voor wat betreft de transparantie van de uitkomsten en de adequaatheid van de sanctionerende maatregelen.

1 Inleiding

Kwaliteitstoetsing¹ is een belangrijk instrument dat binnen het accountantsberoep wordt gehanteerd om de kwaliteit van de beroepsuitoefening te bewaken. Kwaliteitstoetsing is door het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) in 1996

Dr. G.C.M. Majoor RA is verbonden aan de accountantsopleiding van de Faculty Nivra Nyenrode en director bij KPMG.

Prof. Dr. Ph. Wallage RA is hoogleraar Accountantscontrole aan de Universiteit van Amsterdam en partner bij KPMG.

ingevoerd en sindsdien nagenoeg onveranderd gebleven. In deze bijdrage gaan wij in op de vraag in hoeverre aanpassing van het stelsel van kwaliteitstoetsing in Nederland nodig is om te voldoen aan de eisen van wet- en regelgeving en het maatschappelijk verkeer die als gevolg van recente debacles zijn aangescherpt. Om deze vraag te beantwoorden zal eerst het ontstaan van kwaliteitstoetsing als onderdeel van het stelsel van beroepsregulering worden besproken. Hierbij zullen wij ons beperken tot de Verenigde Staten en Nederland. De ontwikkeling in de Verenigde Staten is relevant, aangezien dat land model heeft gestaan voor 'zelfregulering' van het accountantsberoep en daar de oorsprong van deze vorm van toezicht op het accountantsberoep ligt. Vervolgens zal de betekenis van kwaliteitstoetsing voor de bewaking van de kwaliteit van het accountantsberoep worden toegelicht. Onder meer wordt ingegaan op de eisen die voortvloeien uit het ontwerp Achtste EG-richtlijn². Daarna wordt een beschouwing gegeven over de vraag of de huidige kwaliteitstoetsing nog voldoet aan de eisen die worden gesteld aan de kwaliteit van de beroepsuitoefening. Hiermee wordt de vraag beantwoord of het huidige stelsel nog levensvatbaar is. Afsluitend worden enkele aanbevelingen gedaan aan de beroepsorganisaties en de beoogde toezichthouder. Zoals uit de bijdrage van Dinant en Majoor (2005) aan dit themanummer blijkt, heeft de AFM er expliciet voor gekozen bij haar toezicht te steunen op systemen opgezet door onder toezicht gestelden.

2 Het ontstaan van kwaliteitstoetsing

De bakermat van kwaliteitstoetsing als onderdeel van zelfregulering van een beroepsgroep ligt in de Verenigde Staten. Het American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) heeft in 1977 een programma van kwaliteitstoetsing ingericht voor de bij hem aangesloten leden. In 2004 is echter met de

oprichting van de Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) het 'peer review'-programma van het AICPA voor zogenaamde 'Public Company Audit Firms' gedeeltelijk vervangen door nieuw, onafhankelijk van het accountantsberoep staand, toezicht door de PCAOB.

Het stelsel van kwaliteitstoetsing dat in 1996 door het NIVRA is ingevoerd is met name geënt op het stelsel van 'peer review' dat tot 2003 in de Verenigde Staten heeft gefunctioneerd. In deze paragraaf worden deze stelsels geanalyseerd en de belangrijkste verschillen tussen beide besproken. Ook zal een beknopte toelichting worden gegeven op het huidige Amerikaanse stelsel van toezicht door de PCAOB.

2.1 De ontwikkeling van het Amerikaanse 'peer review'-programma

Toetsing van de kwaliteit van werkzaamheden is als onderdeel van het stelsel van beroepsregulering voor het eerst toegepast in de Verenigde Staten. In de ontwikkeling zijn twee perioden te onderscheiden, vanaf het ontstaan tot eind 2003, het moment waarop de PCAOB als toezichthouder is gaan functioneren, en de periode erna.

De periode 1977-2003

Toetsing van de kwaliteit van werkzaamheden is als onderdeel van het stelsel van beroepsregulering voor het eerst toegepast in de Verenigde Staten. Het AICPA heeft al in 1977 een programma van kwaliteitstoetsing ingevoerd. Hierbij is onderscheid gemaakt in een zogenoemd 'peer review'-programma voor leden van de SEC Practice Section (SECPS) en een 'quality review'-programma voor de overige leden³.

In essentie zijn de doelstellingen van beide programma's gelijk⁴, namelijk het vaststellen dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing qua opzet voldoet aan de 'quality control standards' zoals gepubliceerd door het AICPA. Ook wordt door middel van zowel het 'peer review'-als het 'quality review'-programma getoetst in hoeverre de procedures van kwaliteitsbeheersing worden nageleefd. Zodoende wordt een redelijke zekerheid verkregen dat de beroepsuitoefening in overeenstemming met de beroepsvoorschriften wordt uitgevoerd. De peer review van de SECPS bestond uit een driejaarlijkse 'firm on firm' beoordeling van de opzet en de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het betreffende accountantskantoor en dossieronderzoek⁵. De Public Oversight Board (POB), bestaande uit vijf leden met een ruime ervaring in bedrijfsleven,

accountantsberoep, ontwikkeling van beroepsvoorschriften en wetgeving, hield toezicht op zowel de opzet, de organisatie en de uitvoering van de peer reviews als op de beoordeling van de bevindingen naar aanleiding van uitgevoerde peer reviews. Een afvaardiging van de POB was bijvoorbeeld aanwezig bij vergaderingen van de commissie die belast was met de organisatie van de peer reviews. Tevens ontving de POB alle verslagen van uitgevoerde peer reviews en de overige correspondentie tussen de reviewcommissie en het betrokken accountantskantoor (bijvoorbeeld over de bevindingen naar aanleiding van de uitgevoerde peer review). Bovendien had de POB de bevoegdheid maatregelen op te leggen aan het betrokken accountantskantoor in aanvulling op de door de reviewcommissie voorgestelde maatregelen. Aan het 'peer review'-programma waren zwaardere maatregelen verbonden, die voornamelijk door de POB konden worden opgelegd, zoals:

- verplichte corrigerende maatregelen zowel gericht op de gehele organisatie als individueel aan medewerkers van het betrokken accountantskantoor;
- verplichting tot bijscholing;
- extra en/of versnelde peer reviews;
- waarschuwing, berisping;
- geldboetes;
- schorsing van het lidmaatschap voor een bepaalde periode;
- roeyement.

De POB was in hoge mate onafhankelijk van het beroep. De POB stelde namelijk zijn eigen budget vast en bepaalde zelf de te volgen procedures. Alleen qua financiering was de POB afhankelijk van de aangesloten accountantskantoren. De Securities and Exchange Commission (SEC) hield echter zowel toezicht op de POB als op de effectiviteit van het door SECPS uitgevoerde 'peer review'-programma. Steekproefsgewijs beoordeelde de SEC de uitgevoerde toetsingen alsmede het daarop gehouden toezicht door de POB.

De periode 2004 tot heden

Dit systeem van gelaagd toezicht door de AICPA, POB en SEC heeft tot begin 2002 gefunctioneerd. De financiële afhankelijkheid en vooral de incidenten als Enron en Worldcom waren de belangrijkste oorzaken voor de uiteindelijke opheffing van de POB in 2004 en de inrichting van het nieuwe toezicht door de PCAOB en AICPA. Met de oprichting van de PCAOB in 2004 is het toezicht op de SEC-geregistreerde ondernemingen voor een belangrijk deel overgenomen door de PCAOB en daarmee is het 'peer review'-programma van de SECPS in de zojuist besproken vorm beëin-

digd. Voor accountantskantoren die niet vallen onder het toezicht van de PCAOB is het 'quality review'-programma min of meer gehandhaafd onder de naam AICPA Peer Review Program (AICPA PRP)⁶. Als opvolger van het SECPS 'peer review'-programma is, met ingang van 1 januari 2004, het zogenoemde 'Center for Public Company Audit Firms Peer Review Program' (CPCAF PRP) ingericht. Dit programma richt zich op die onderdelen van de accounting- en auditingpraktijk van het desbetreffende accountantskantoor die niet vallen onder de inspectie van de PCAOB. Hierdoor heeft het desbetreffende accountantskantoor de mogelijkheid om zowel aan de PCAOB-vereisten als aan de eisen die het AICPA en de federale accountantsorganisaties stellen te voldoen. Accountantskantoren die voorheen lid waren van de SECPS zijn automatisch lid geworden van het CPCAF PRP.

2.2 Kwaliteitstoetsing door het NIVRA

Het NIVRA heeft eind 1996 voor alle registeraccountants (RA's) kwaliteitstoetsing ingevoerd door de uitvaardiging van de Verordening op de Collegiale Toetsing. In 2003 is ook voor accountants-administratieconsulenten (AA's) een programma van kwaliteitstoetsing ingevoerd⁷. Het Nederlandse model van kwaliteitstoetsing van het NIVRA⁸ is in belangrijke mate ontleend aan het zojuist besproken 'peer review'-programma, de voorloper van het huidige toezicht op accountantskantoren door de PCAOB⁹.

In 2003 is de Verordening op de Collegiale Toetsing aangepast en is de naam gewijzigd in Verordening op de Kwaliteitstoetsing, omdat de term 'collegiaal' afbreuk doet aan de onafhankelijke vorm van de toetsing. De toetsing vindt plaats in de vorm van onderzoeken door collega-accountants die als onderzoeker worden benoemd door het College Toetsing Kwaliteit (CTK). In de huidige vorm worden accountantskantoren die Public Interest Entities¹⁰ (PIE's) controleren elke twee jaar getoetst. Bij accountantskantoren die wel controleopdrachten uitvoeren, maar geen PIE's als cliënt hebben, wordt eenmaal per vier jaar een toetsing uitgevoerd. Accountants die geen controleopdrachten uitvoeren en ook geen overige diensten uitvoeren voor PIE's worden eenmaal per zes jaar getoetst. De toetsingen worden uitgevoerd aan de hand van standaardwerkprogramma's. Deze werkprogramma's zijn gebaseerd op de vigerende beroepsvoorschriften van de beroepsorganisaties zoals de Richtlijnen voor de Accountantscontrole en de Gedrags- en Beroepsregels.

De toetsingen resulteren in een oordeel over het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing. Daartoe wordt de opzet en de werking van het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing getoetst en wordt een representatieve selectie van cliëntdossiers beoordeeld. De opzet van het stelsel van kwaliteitsbeheersing wordt mede beoordeeld aan de hand van een door de accountantsorganisatie ingevulde vragenlijst.

Het CTK beoordeelt de bevindingen van de uitgevoerde onderzoeken en geeft een eindoordeel met betrekking tot het stelsel van het onderzochte accountantskantoor. Dit eindoordeel wordt echter niet openbaar gemaakt. Indien een accountantsorganisatie een onvoldoende behaalt, moet een verbeterplan worden opgesteld en volgt na verloop van tijd een hertoetsing. Jaarlijks brengt het CTK een geanonimiseerd verslag¹¹ uit aan het bestuur van het NIVRA. Dit verslag wordt vervolgens in *De Accountant*¹² gepubliceerd en op de internetsite van het NIVRA¹³ gezet.

2.3 Verschillen tussen 'peer review'-systeem en kwaliteitstoetsing

De belangrijkste verschillen tussen het geldende Nederlandse en het voormalige Amerikaanse 'peer review'-stelsel van de SECPS dat tot eind 2003 heeft gefunctioneerd zijn:

- Het stelsel van kwaliteitstoetsing is wettelijk verankerd in een verordening van het NIVRA, in tegenstelling tot het 'peer review'-programma van de AICPA dat geheel op privaatrechtelijke grondslag berustte.
- Het 'peer review'-programma was zowel gericht op het accountantskantoor als op de individuele beroepsbeoefenaar. De SECPS was bevoegd om aan beiden sancties op te leggen. Het stelsel van kwaliteitstoetsing richt zich primair op het individu en in het verlengde daarvan op het accountantskantoor.

Deze twee verschillen hebben met name te maken met de organisatie van het accountantsberoep dat in Amerika van oudsher een privaatrechtelijke grondslag heeft, waarbij zowel de individuele beroepsbeoefenaar als de accountantskantoren lid zijn van de beroepsorganisatie.

Enkele andere verschillen betreffen:

- De samenstelling van het onderzoeksteam. Het 'peer review'-programma berustte op een toetsing door de accountantskantoren onderling, terwijl het CTK specifiek onderzoeksteams samenstelt uit de leden van het NIVRA. Zo was PwC in de VS de vaste beoordelaar van KPMG en Ernst & Young van Deloitte & Touche.
- De resultaten van het 'peer review'-programma worden per kantoor openbaar gemaakt op de website van

het instituut in de vorm van een gedetailleerde rapportage van het onderzoeksteam¹⁴. Dit in tegenstelling tot de resultaten van de kwaliteitstoetsing van het NIVRA die alleen in samengevatte vorm voor alle onderzochte kantoren gezamenlijk in een rapportage worden gepubliceerd.

- De sancties die verbonden waren aan het 'peer review'-programma waren uitgebreider dan de sancties die het CTK kan opleggen en omvatte ook elementen als verplichte training en geldelijke boetes.

Op basis van deze verschillen kan de voorlopige conclusie worden getrokken dat het voormalige Amerikaanse stelsel van peer reviews een aantal elementen bevatte, zoals de manier waarop over de resultaten wordt gecommuniceerd en de ruimere sanctiemogelijkheden, die van belang kunnen zijn voor het versterken van het Nederlandse (en Europese) stelsel. Mogelijk kunnen deze helpen de maatschappelijke acceptatie door en betekenis van kwaliteitstoetsing buiten het accountantsberoep voor het maatschappelijk verkeer te vergroten.

3 Betekenis van kwaliteitstoetsing voor de bewaking van de kwaliteit van het accountantsberoep

Voordat wij verder ingaan op de ontwikkelingen in het stelsel van kwaliteitstoetsing, gaan wij eerst in op de meer algemene vraag wat de betekenis van kwaliteitstoetsing is voor de bewaking van de kwaliteit van het (Nederlandse) accountantsberoep.

Kwaliteitstoetsing kan worden beschouwd als een van de mechanismen om de kwaliteit van het beroep te handhaven. Andere mechanismen zijn bijvoorbeeld: beroepsvoorschriften, tuchtrecht en het toezicht op het accountantsberoep, maar ook de professionele beroepshouding van een individu. Figuur 1 geeft een overzicht van de verschillende reguleringsmechanismen ingedeeld naar repressieve en preventieve reguleringsmechanismen en degene (persoon of instantie) die verantwoordelijk is voor het mechanisme. Zo kunnen drie niveaus worden onderkend waarop reguleringsmechanismen kunnen worden ingericht. Kwaliteitstoetsing valt in het huidige systeem onder de verantwoordelijkheid van de beroepsgroep zelf en is qua aard van regulering in te delen in preventieve en repressieve reguleringsmechanismen, met als doelstelling het voorkomen respectievelijk het corrigeren van beroepsfouten. Om deze doelstelling te kunnen vervullen dient een reguleringsmechanisme aan bepaalde eisen te voldoen. Hierbij valt bijvoorbeeld te

denken aan de mate van transparantie en de effectiviteit van maatregelen die aan een reguleringsmechanisme zijn verbonden.

Hierna zullen wij enkele naar onze mening relevante factoren bespreken die van invloed zijn op de eisen die aan kwaliteitstoetsing worden gesteld om als reguleringsmechanisme blijvend een rol van betekenis te kunnen vervullen:

- 1 eisen vanuit wet- en regelgeving met betrekking tot kwaliteit van de beroepsuitoefening;
- 2 eisen vanuit de maatschappij met betrekking tot de kwaliteit van de beroepsuitoefening;
- 3 positie van kwaliteitstoetsing binnen het stelsel van beroepsregulering gericht op de wettelijke controle in relatie tot het toezichtmodel van de toezichthouder (verder AFM).

3.1 Eisen vanuit wet- en regelgeving met betrekking tot kwaliteit van de beroepsuitoefening

Ten aanzien van de eisen die wet- en regelgeving stellen aan kwaliteitsonderzoeken is het ontwerp Achtste EG richtlijn van belang. In artikel 29 wordt namelijk vereist dat onafhankelijk van de accountant en de accountantsorganisatie inspecties¹⁵ moeten plaatsvinden. Daarenboven vereist artikel 31 dat extern effectief onafhankelijk toezicht wordt ingericht.

Deze eis wordt verder uitgewerkt in een aantal voorwaarden waaraan de inspecties (artikel 29) en het toezicht (artikel 31) in het kader van de inspecties moeten voldoen:

- Inspecties moeten worden uitgevoerd door personen die onafhankelijk zijn van de onderzochte accountant en van het accountantskantoor en moeten onderworpen zijn aan extern onafhankelijk toezicht. (1)¹⁶
- Financiering moet zodanig worden georganiseerd dat er geen invloed van een accountant of accountantskantoor te verwachten valt. (2)
- Het inspectiesysteem moet adequate (financiële) middelen ter beschikking hebben. (2, 4)
- Inspecteurs moeten voldoende deskundigheid en ervaring hebben op het gebied van controle en verslaggeving. (3)
- Het selectieproces van de inspecteurs moet objectief zijn. (3)
- Reikwijdte van de inspecties betreft een beoordeling, die is onderbouwd door middel van adequaat dossieronderzoek, van het interne kwaliteitsborgingstelsel van accountantskantoren, de naleving van controlestandaards en onafhankelijkheidsregelgeving, de toereikendheid en deskundigheid van de ingezette mede-

Figuur 1. Overzicht reguleringsmechanismen

Reguleringsmechanismen	Preventief	Repressief
Individueel	Professionele beroepshouding	Schade aan persoonlijke beroepsreputatie
Beroepsgroep		
Accountantskantoor	Kantoorvoorschriften en andere maatregelen van kwaliteitsbeheersing	Kwaliteitsbewakingprogramma's
Beroepsorganisatie	Beroepsvoorschriften, bijvoorbeeld Richtlijnen voor de Accountantscontrole, Kwaliteitstoetsing (CTK)	Mogelijkheid om tuchtrechtelijke procedure Kwaliteitstoetsing (CTK)
Opdrachtgevers	Kwaliteitseisen aan dienstverlening	Claims (civielrechtelijk) en tuchtrechtelijke procedures
Maatschappelijk verkeer		
Overheid	Wettelijke regels inzake toetreding en uitoefening beroep, bijvoorbeeld WRA, GBR-1994, Fraudeverordening, Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) Civielrechtelijke en strafrechtelijke bepalingen	Tuchtrecht Civiel en strafrecht
Toezichthoudende instanties (Autoriteit Financiële Markten)	Additionele regels met betrekking tot uitvoering en rapportering over de verrichte werkzaamheden. AFM heeft in Wta eigen bevoegdheid tot uitvoeren van onderzoeken naar de kwaliteit van de werkzaamheden van bij haar geregistreerde accountantskantoren	Sancties inzake niet voldoen aan bepalingen in de Wta
Media	Publiciteit en opspraak over disfunctioneren van de beroepsgroep	

werkers en het in rekening gebrachte honorarium voor de controle. (6)

- Inspecties dienen ten minste eens in de zes jaar te gebeuren (inspectie van Public Interest Entities (PIE's)-kantoren ten minste eens in de drie jaar). (7)
- De inspecties moeten leiden tot een jaarlijkse openbare rapportage met de belangrijkste bevindingen. (11)
- De aanbevelingen moeten binnen een redelijke termijn worden opgevolgd. (13)
- De toezichthouder moet de mogelijkheid hebben om een onderzoek met betrekking tot met de wettelijke controle belaste accountants en accountantskantoren uit te voeren en passende maatregelen te nemen. (9)
- Er moet jaarlijks een activiteitenverslag worden gepubliceerd over het toezicht, waarvan de gehanteerde werkprogramma's deel uitmaken. (14)

Artikel 30 bepaalt ten slotte dat er een adequaat stelsel van onderzoek en sanctionering moet zijn om niet adequaat uitgevoerde wettelijke controles op te sporen, te corrigeren en te voorkomen. Hierbij is interessant dat expliciet is bepaald dat de sancties zowel betrekking moeten kunnen hebben op de individuele accountant als op het accountantskantoor en dat de

sancties openbaar moeten worden gemaakt. Hieruit blijkt dat (internationale) regelgevers niet uitsluitend de individuele beroepsbeoefenaar aanspreken op de kwaliteit van de beroepsuitoefening, maar deze verantwoordelijkheid ook leggen bij het accountantskantoor waarvoor de individuele beroepsbeoefenaar werkzaam is. Het artikel geeft geen nadere bepalingen voor de soort sancties, behalve dat het intrekken van de vergunning tot het uitvoeren van de wettelijke controle een mogelijke sanctie moet zijn.

3.2 Eisen vanuit de maatschappij met betrekking tot de kwaliteit van de beroepsuitoefening

De houding van de maatschappij ten aanzien van het accountantsberoep is de afgelopen jaren wezenlijk veranderd. Onder invloed van de boekhoudschandalen heeft het publiek een zeer kritische houding aangenomen ten opzichte van de kwaliteit van de beroepsuitoefening. Dit vertaalt zich onder andere in het stellen van eisen aan de transparantie van beroepsuitoefening, een effectief en onafhankelijk toezicht op het accountantsberoep en adequate sanctionering van misslagen in de beroepsuitoefening.

Het 'stelsel van kwaliteitstoetsing door het beroep' kan naar onze mening een bijdrage leveren om aan deze eisen van het publiek tegemoet te komen. Als in voldoende mate rekening wordt gehouden met deze eisen, wordt hiermee aan het maatschappelijk verkeer bekendgemaakt dat de beroepsgroep haar beroepsuitoefening serieus neemt en continu streeft naar een zo hoog mogelijke kwaliteit van beroepsuitoefening. Wij schetsen onderstaand een aantal belangrijke functies van kwaliteitstoetsing door het beroep.

Preventieve functie van kwaliteitstoetsing

De primaire functie van kwaliteitstoetsing is gelegen in het preventieve karakter, enerzijds door in de beroepsregulering te verankeren om periodiek toezicht te houden op de kwaliteit van de beroepsuitoefening, en waar nodig aanbevelingen tot verbetering te doen. Anderzijds door de feitelijke uitvoering van kwaliteitstoetsing en het opleggen van sancties, waarbij de nadruk moet liggen op het afschrikwekkende karakter van de sanctie, waardoor anderen ervan worden weerhouden het 'slechte' voorbeeld te volgen. In de huidige verordening op de kwaliteitstoetsing zijn de sancties vooral gericht op het geven van aanbevelingen voor verbetering van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Dit kan worden geconcludeerd uit de drie oordelen die kunnen worden gegeven, te weten:

Het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing:

- voldoet aan de in Nederland algemeen aanvaarde normen voor de beroepsuitoefening;
- idem, maar is vatbaar voor verbetering;
- voldoet niet aan de in Nederland algemeen aanvaarde normen voor de beroepsuitoefening.

Voor de preventieve werking van sancties is belangrijk in welke mate een sanctie een afschrikwekkend karakter heeft. Het is de vraag of bovenstaande sancties in de ogen van het publiek een voldoende afschrikwekkende werking hebben. Dit heeft vooral te maken met het wat zachte karakter van de preventieve sancties, namelijk het 'geven van aanbevelingen tot verbetering'. Een dergelijke sanctie komt onzes inziens in de ogen van het publiek niet als 'afschrikwekkend' over.

Repressieve functie van kwaliteitstoetsing

De repressieve functie betreft met name het vertrouwen van het publiek in het vermogen van kwaliteitstoetsing om de zogenoemde 'dader' te corrigeren en bovendien te straffen¹⁸. De repressieve werking komt in het huidige stelsel uitsluitend tot uitdrukking in de mogelijkheid om op basis van de kwaliteitstoetsing

een tuchtrechtprocedure op te starten. Van deze mogelijkheid is tot op heden echter niet gebruikgemaakt. In aanvulling hierop is in artikel 17 van de verordening de mogelijkheid opgenomen om het toetsingsdossier ook aan derden ter beschikking te stellen ten behoeve van door deze derden uit te voeren toezicht op de beroepsuitoefening van accountantskantoren die onder het toezicht vallen. Hiermee wordt voorzien in de toekomstige situatie waarbij de mogelijkheid bestaat het toetsingsdossier te gebruiken voor nader onderzoek door een eventuele toezichthouder.

Voor de repressieve werking is bovendien belangrijk wat het zichtbare effect is van de maatregelen die worden genomen bij overtreding van de norm. Ook hiervan kan worden gezegd dat in het huidige stelsel van kwaliteitstoetsing door het beroep het effect van de maatregelen in ieder geval voor het publiek niet zichtbaar is. Ten aanzien van de huidige sancties is niet duidelijk of deze een corrigerend en kwaliteitsverbeterend effect hebben, omdat hierover minimaal wordt gecommuniceerd.

Dit geldt ook voor de repressieve werking van sancties, aangezien in het algemeen als bekend mag worden verondersteld dat de sancties die een tuchtrechter kan opleggen in de ogen van het publiek, in tegenstelling tot de beleving binnen de beroepsgroep, niet als 'harde' sancties overkomen.

Evaluatie

Op basis van bovenstaande kan een aantal kenmerken worden genoemd waaraan een stelsel van kwaliteitsstoetsing door de beroepsgroep moet voldoen:

- Onafhankelijkheid van het stelsel, waarbij de toetsing zowel in financiële als organisatorische zin los staat van de beroepsorganisatie. (1, 2)
- Zorgvuldige totstandkoming van de procedures met betrekking tot de wijze van toetsing. Hiertoe behoren elementen als de opzet, de te hanteren onderzoeksstrategie, de periodiciteit van onderzoeken, de selectie en de reikwijdte van de onderzoeken, de samenstelling van onderzoeksteams en dergelijke. (3, 4, 6)
- Effectiviteit qua opsporing; dat wil zeggen een toereikende 'pakkans' bij misslagen. (8)
- Adequaatheid van sancties, met name sancties die in de beleving van het publiek in voldoende mate de misstanden aanpakken. (5)
- Transparantie van het stelsel. (10 t/m 14)

Belangrijke eisen ten aanzien van de transparantie zijn in dit verband:

- Duidelijke en heldere communicatie over de sancties die

kunnen worden genomen tegen niet adequaat functionerende accountantskantoren en/of accountants. (10)

- Openbaarheid van resultaten, bevindingen en de sancties die aan een accountantskantoor en/of accountant worden opgelegd in algemene zin en met de naam van het betrokken accountantskantoor en/of accountant in een openbaar medium. (11, 12)
- Communicatie door een accountantskantoor van de bevindingen van de uitgevoerde kwaliteitstoetsingen en de daarop gerichte verbeteracties. (13)

De mate waarin het publiek herkent dat aan deze kenmerken is voldaan, is bepalend voor de acceptatie door het publiek van kwaliteitstoetsing door de beroepsgroep als middel om de kwaliteit van de beroepsuitoefening te borgen.

3.3 Positie van kwaliteitstoetsing in relatie tot het toezichtmodel van de AFM

De AFM als beoogd toezichthouder zal redelijkerwijs haar taak invullen in overeenstemming met de in de voorgaande paragrafen genoemde ontwerp Achtste EG-richtlijn en eisen uit de maatschappij. Er bestaat dan ook doelcongruentie tussen de kwaliteitstoetsing door het beroep en die van de AFM.

Om haar taak te vervullen, heeft de AFM reeds te kennen gegeven dat zij een aantal waarborgen wil hebben om de kwaliteit van de onderzoeken die door de beroepsgroep zelf worden uitgevoerd, te kunnen toetsen. Hierbij heeft zij onder andere de volgende zaken naar voren gebracht¹⁹:

- jaarlijkse beoordeling op basis van een op te stellen toezichtplan van de adequate opzet en werking van de onderzoeken;
- mogelijkheid voor de AFM om op basis van deelwaarnemingen betrokken te zijn bij de uitvoering van onderzoeken, inclusief het zelfstandig uitvoeren van onderzoeken aan de hand van dossiers van individuele accountantsorganisaties;
- medebeoordeling van rapportages die aanleiding kunnen geven tot sancties;
- mogelijkheid voor de AFM om (aanvullend) onderzoek te laten uitvoeren aangaande de door de AFM aan te wijzen aspecten van het kwaliteitsborgingssysteem of de controledossiers, voorzover dit past binnen het systeem van de toetsing;
- bevoegdheid voor de AFM om vast te stellen welke toezichtmaatregelen ingevolge de Wta dienen te worden getroffen als gevolg van de definitieve bevindingen van de toetsing en de eventuele bevindingen uit eigen (aanvullend) onderzoek van de AFM.

Een en ander laat onverlet dat in het domein van de wettelijke controle de AFM de toezichthouder is. De AFM heeft echter opgemerkt dat zij voor bepaalde werkzaamheden de mogelijkheid open wil laten gebruik te maken van het stelsel van kwaliteitstoetsing door de beroepsgroep (hierna mede aan te duiden als inspecties).

De genoemde voorwaarden zullen verder moeten worden uitgewerkt in een te sluiten overeenkomst. Paragraaf 6.3 van de Memorie van Toelichting bij de Wta zegt hierover dat '...in de Wet AA en Wet RA een samenwerkingsbepaling wordt opgenomen'. Op grond van deze samenwerkingsovereenkomst zou er ook sprake van kunnen zijn dat de inspecties steunen op de werkzaamheden door de AFM. Bij de behandeling in de Tweede Kamer van de Wta heeft De Haan (CDA) ook nadrukkelijk gepleit voor samenwerking tussen AFM en beroepsorganisaties op dit gebied. Wij citeren:

'...constaterende dat NIVRA en NOVAA een belangrijke rol vervullen bij het toezicht op de kwaliteit van de werkzaamheden van de accountantsorganisaties; overwegende dat het niet nodig is dat de Autoriteit Financiële Markten deze werkzaamheden ook uitvoert; verzoekt de regering, de AFM op te dragen bij haar toezichtstaken uit te gaan van het toezichtswerk van beide beroepsorganisaties teneinde dubbel werk te voorkomen en derhalve onnodige toezichtskosten te vermijden,...'

Het is daarom van belang dat er een overeenkomst wordt gesloten waarin – volgens de AFM – in ieder geval aan de orde moeten komen:

- de wijze waarop de AFM en de inspecties de scope en diepgang van de door hen uitgevoerde en uit te voeren werkzaamheden vaststellen;
- aard, inhoud, periodiciteit van de te verschaffen informatie; welke informatie gaat van inspecties naar de AFM en andersom en wanneer gebeurt dat;
- uitwerking van wederzijdse taken, verantwoordelijkheden en bevoegdheden;
- gewenste kwaliteit en kwantiteit van de onderzoekers;
- gemeenschappelijk raamwerk omvattende relevante aspecten ter zake van:
 - gedetailleerde uitwerking van de te volgen procedures bij gegevensverstrekking;
 - gedetailleerde uitwerking van de te volgen procedures bij verzoek (door de AFM) tot nader uitvoeren van onderzoeken door de inspecties;
- gemeenschappelijke (uitgangspunten met betrekking tot de) toezichtstrategie en instrumentarium.

Indien de AFM tekortkomingen in de aanpak of reikwijdte van de inspecties constateert, dienen de inspec-

ties, in lijn met de samenwerkingsovereenkomst, deze op te lossen. Daarbij wordt opgemerkt dat de AFM en de inspecties nevenschikkend zijn. Vandaar dat de mogelijkheid zal blijven bestaan dat één der partijen eenzijdig besluit om additionele werkzaamheden te verrichten.

Uit het bovenstaande volgt dat de AFM in principe dubbele toetsing voor onder haar verantwoordelijkheid vallende wettelijke controles zoveel als mogelijk wil voorkomen, maar zich wel nadrukkelijk zelf met de inspecties van accountantskantoren die organisaties van openbaar belang (OOB's) controleren wil bezighouden. Dit zal onvermijdelijk leiden tot enige stapeling van het toezicht bij kantoren die controles uitvoeren bij OOB's en daarnaast ook andere (wettelijke) controles uitvoeren en overige accountantswerkzaamheden verrichten. Het is interessant om een parallel te trekken met de Verenigde Staten waar ook een dubbel toezichtmodel sinds 1 januari 2004 functioneert. De PCAOB houdt zich bezig met de inspecties van accountantskantoren die SEC-geregistreerde ondernemingen controleren en de AICPA houdt toezicht op alle onderdelen van de accounting- en auditingpraktijk van het desbetreffende accountantskantoor die niet vallen onder de inspectie van de PCAOB²¹. In sectie 104 van de Sarbanes Oxley-wet wordt dan ook met geen woord gerept over eventueel gebruikmaken van bevindingen van inspecties opgezet door de AICPA.

Over 2003 heeft de PCAOB inmiddels beperkte onderzoeken gehouden bij de grote vier accountantskantoren. Het publieke deel van de uitkomsten is geplaatst op de website (www.pcaobus.org). Kritiek of commentaar betreffende het interne systeem van kwaliteitsbeheersing wordt pas openbaar gemaakt als binnen twaalf maanden na rapportering geen verbeteringen zijn aangebracht. Daarnaast zijn tot op heden onderzoeksrapporten van ongeveer zeventig kleine en middelgrote kantoren openbaar gemaakt.

4 Levensvatbaarheid van het huidige stelsel van kwaliteitstoetsing

Op basis van voorgaande beschrijvingen van de historische ontwikkeling van kwaliteitstoetsing en in het bijzonder de Amerikaanse ontwikkelingen, de eisen die volgen uit het ontwerp Achtste EG-richtlijn, de maatschappelijke ontwikkelingen en de uitgangspunten van de AFM voor de samenwerking met de CTK komen wij tot de volgende vraag: Wat is de levensvatbaarheid van het huidige stelsel van kwaliteitstoetsing?

Om deze vraag te beantwoorden hebben wij een overzicht gemaakt waarin wij hebben weergegeven in hoeverre onzes inziens het huidige stelsel van kwaliteitstoetsing voldoet aan de eisen die daaraan op basis van de door ons geschetste ontwikkelingen kunnen worden gesteld (zie figuur 2).

5 Samenvatting, conclusies en aanbevelingen

Op basis van onze analyse in paragraaf 4 concluderen wij dat het huidige stelsel van kwaliteitstoetsing op een aantal onderdelen niet voldoet aan de eisen die hieraan op basis van regelgeving, maatschappelijke ontwikkelingen en toekomstige samenwerking met de AFM zouden moeten worden gesteld. Wij noemen in het bijzonder de financiering van het stelsel (eis nummer 2), adequaatheid van de sancties (eis nummer 5) en de openbaarmaking van rapportages (eis nummer 12).

Het betreft hier niet zozeer de kwaliteit van de toetsingen als zodanig maar veeleer de transparantie van het stelsel en de corrigerende werking die ervan uitgaat. Beide elementen zijn onzes inziens van wezenlijk belang om een rol van betekenis te kunnen vervullen in de driehoek tussen aanstaande toezichthouder, beroepsgroep en publiek. Wij willen dan ook afsluiten met een aantal aanbevelingen.

Aanbevelingen met betrekking tot de onafhankelijkheid van het stelsel van kwaliteitstoetsing

De onafhankelijkheid van het stelsel van kwaliteitstoetsing wordt alleen voldoende zichtbaar indien er geen (financiële) banden zijn met de beroepsorganisatie en/of de onderzochte accountantskantoren. Dat betekent dat wij pleiten voor een verzelfstandigd instituut waarbij er ten aanzien van de wijze van financiering door accountantskantoren voldoende waarborgen zijn dat er op geen enkele wijze sprake kan zijn van invloed op het oordeel over de kwaliteit van het onderzochte accountantskantoor. Hierbij willen wij benadrukken dat de kwaliteit van de inspecties niet uit het oog moet worden verloren in de zin dat het noodzakelijk is om de toetsingen door beroepsgenoten te laten uitvoeren om de kwaliteit van deze onderzoeken te waarborgen. Qua financiering behoeft naar onze mening niet voor een oplossing te worden gekozen, zoals in de Verenigde Staten, waarbij het bedrijfsleven een groot deel van de kosten betaalt. Er moet echter wel worden gestreefd naar een onafhankelijk van de feitelijke uitvoering staande financiering waarbij accountantskantoren jaarlijks een bijdrage betalen op basis van een vooraf opgestelde begroting.

Figuur 2. Overzicht huidige stelsel van kwaliteitstoetsing

Eisen aan stelsel van kwaliteitstoetsing op basis van ontwikkelingen:	Opgenomen in wet- en regelgeving	Gesteld door het maatschappelijk verkeer	Beoordeling of huidige stelsel van kwaliteitstoetsing aan deze eis voldoet	Toelichting op beoordeling
	Ontwerp Achtste EG-richtlijn (zie paragraaf 3.1)	Zie paragraaf 3.2	+ (ja) - (nee) +/- (twijfel)	
Onafhankelijkheid van het stelsel met betrekking tot				
1. Onderzoekers in relatie tot onderzochte accountants(kantoor)	X	X	+/-	CTK is in huidige setting onderdeel van het NIVRA van het NIVRA
2. Financiering van het stelsel: voldoende middelen en onafhankelijk	X	X	-	In huidige vorm wordt kwaliteitstoetsing gefinancierd door het onderzochte accountantskantoor
Kwaliteit van de onderzoeken				
3. Onderzoekers moeten objectief en deskundig zijn	X	X	+	Een van de eisen die aan onderzoekers wordt gesteld is dat zij zijn ingeschreven in het register en in de openbare praktijk werkzaam zijn
4. Onderzoeksmiddelen moeten adequaat zijn, met name gehanteerde vragenlijsten, geen beperkingen met betrekking tot verkrijgen van informatie	X	X	+	Vragenlijsten komen in een zorgvuldig proces tot stand en vrije toegang tot informatie is geregeld in de Verordening Kwaliteitstoetsing (art. 8 en 12)
5. Adequaatheid van de sancties, voldoende repressieve werking		X	-	Sancties zijn onvoldoende repressief van karakter (zie paragraaf 3.2)
Reikwijdte van de onderzoeken				
6. Onderzoek moet gebaseerd op dossieronderzoeken zich uitstrekken tot de naleving van beroepsvoorschriften op het gebied van controle en onafhankelijkheid en tevens het stelsel van kwaliteitsborging van het accountantskantoor omvatten.	X	X	+	In de vragenlijsten zijn al deze elementen verankerd. De toetsing richt zich op naleving van de beroepsvoorschriften
7. Onderzoek van PIE's ten minste eenmaal per drie jaar, overige controles eenmaal per zes jaar.	X		+	Verankerd in Verordening op de kwaliteitstoetsing art. 10.
8. Effectiviteit qua opsporing dat wil zeggen een toereikende 'pakkans' bij misslagen.		X	++/-	Met uitbreiding onderzoeksintensiteit is hieraan voor PIE's voldaan, maar deze definitie strekt zich bijvoorbeeld niet uit tot overheidsorganisaties
9. Externe toezichthouder dient bevoegd te zijn tot eigen onderzoek van dossiers met betrekking tot wettelijke controles.	X		?	Nog te regelen in AMvB in de Wta. Wel wordt in de Verordening kwaliteitstoetsing reeds geregeld dat de toezichthouder inzicht in dossiers kan krijgen
Verslaglegging over uitkomsten				
10. Communicatie over de sancties die kunnen worden genomen tegen niet adequaat functionerende accountantskantoren, en/of accountants		X	+/-	Sancties zijn genoemd in de Verordening op de kwaliteitstoetsing, echter hieraan wordt geen nadere bekendheid via openbare media gegeven.
11. Openbare rapportage van uitkomsten in algemene zin.	X	X	+/- -	Geruime tijd na afloop van een toetsingsjaar wordt uitsluitend een samen gevat geanonimiseerd verslag met de uitkomsten in De Accountant en/of op de internetsite van het NIVRA gepubliceerd
12. Openbare rapportage van de opgelegde sancties en aanwijzingen tot verbetering met concrete verwijzing naar onderzochte accountants(organisatie) en/of over opvolging van aanbevelingen/aanwijzingen per individueel geval.		X	-	Geen openbare rapportage per individueel onderzocht accountantskantoor en/of individuele accountant(s)
13. Aanbevelingen moeten worden opgevolgd binnen redelijke termijn waarover openbaar wordt gerapporteerd.	X	X	+/-	Verordening voorziet in termijnen, echter CTK rapporteert hierover niet in een openbaar verslag
14. Toezichthouder dient jaarlijks een openbaar activiteitenverslag (inclusief gehanteerde vragenlijsten) op te stellen.	X		+/-	Activiteitenverslag maakt onderdeel uit van verslag in De Accountant Werkprogramma's zijn niet openbaar.

Aanbevelingen met betrekking tot de toetsingsnormen
 Voorwaarde voor een levensvatbare kwaliteitstoetsing is dat wordt getoetst op basis van algemeen aanvaarde normen die de kwaliteit van de beroepsuitoefening bepalen. Vanwege de internationale dimensie van het accountantsberoep en de noodzaak tot een eenduidige, wereldwijde kwaliteit dienen de normen bij voorkeur internationaal te worden vastgesteld en aanvaard. In het bijzonder betreft dit de Richtlijnen voor de accountantscontrole en gedragsregels zoals vastgelegd in de Internationale standaarden van de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) en de 'Code of Ethics' van de International Federation of Accountants (IFAC). Met 'algemeen' wordt bedoeld aanvaard door de beroepsgroep en het maatschappelijk verkeer. De internationale toezichthouder (Public Interest Oversight Board) dient toezicht te houden op het proces van totstandkoming en te bewaken dat de belangen van alle betrokkenen worden gediend²³.

Aanbevelingen met betrekking tot de zichtbaarheid van kwaliteitstoetsing voor het publiek

Een andere voorwaarde voor een levensvatbare kwaliteitstoetsing betreft de zichtbaarheid van de kwaliteitstoetsing buiten de beroepsgroep. Hierbij gaat het om communicatie van een aantal zaken die naar onze mening op dit moment onvoldoende plaatsvindt:

- Over de robuustheid van het stelsel als zodanig; de kwaliteit, diepgang en deskundigheid van de uitvoering.
- De sanctiemogelijkheden, waarbij wij ervoor pleiten het aantal maatregelen uit te breiden met soorten sancties die in de ogen van het maatschappelijk verkeer 'krachtiger' overkomen, zoals geldboetes, onthefing van bevoegdheden tot het uitvoeren van wettelijke controles, et cetera. In dit verband zijn wij ook van mening dat het aanbeveling verdient om de oordeelsvorming over de uitkomsten leidend tot een sanctie zoveel mogelijk te objectiveren en ook hierover transparant ten opzichte van het publiek te zijn.
- Openbare rapportage van de bevindingen en de opgelegde sancties. Wij pleiten hierbij nadrukkelijk voor een model waarin per individueel onderzoek de bevindingen en de eventuele preventieve en repressieve maatregelen openbaar worden gemaakt op een voor het publiek makkelijk toegankelijke manier. Ook de snelheid van de rapportage is een punt van aandacht hierbij. Het lijkt evident op te merken dat hiermee zeer zorgvuldig moet worden omgegaan omdat het hier gaat over 'vertrouwen' en dat openbaarmaking per definitie een zeer hoog risico tot reputatieschade met zich meebrengt, waardoor een onevenredig zware sanctie het gevolg kan zijn.

Aanbeveling voor de uit te voeren inspecties door de AFM

Stapeling van toezicht zoals in het huidige Amerikaanse stelsel het geval is, waarbij de PCAOB en de AICPA onafhankelijk van elkaar een inspectieprogramma uitvoeren, moet zo veel als mogelijk worden voorkomen. Uitgaande van het invullen van de eisen als bovengenoemd en de congruente doelstelling van de AFM en CTK zijn wij van mening dat het toezicht door de AFM zoveel mogelijk systeemgericht (op de goede werking van de CTK) moet zijn²⁴. Dit laat onverlet dat een dergelijk toezicht een nauwgezette en zorgvuldige beoordeling van zowel opzet als werking van de kwaliteitstoetsing moet inhouden, echter systeemgericht toezicht behoeft op geen enkele wijze inbreuk te maken op de taken en verantwoordelijkheden van een strenge doch rechtvaardige toezichthouder. ■

Literatuur

- Algra, N.E. et al, (1993), *Aspecten van rechtsvorming en rechtshandhaving*, Samsom H.D. Tjeenk Willink, Alphen aan den Rijn.
- Commissie van de Europese Gemeenschappen, (2003), *Versterking van de wettelijke accountantscontrole in de EU*, Brussel 21.5.2003, COM(2003) 286 definitief. Zie: http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/nl/com/2003/com2003_0286nl01.pdf.
- Commissie van de Europese Gemeenschappen, (2004), *Voorstel voor een Richtlijn van het Europees Parlement en de Raad betreffende de wettelijke accountantscontrole van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen en tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad*, Brussel, 16.3.2004, COM(2004) 177 definitief, 2004/0065 (COD). Zie: http://europa.eu.int/eur-lex/nl/com/pdf/2004/com2004_0177nl01.pdf.
- Dinant, J. en S.J. Majoor, (2005), Extern onafhankelijk toezicht op de kwaliteit van de accountantscontrole, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 79, no. 11 (dit themanummer), pp. 540-544.
- Majoor, G.C.M., (1997), *Gezag van Richtlijnen voor de Accountantscontrole*, Eburon, Maartensdijk.
- Majoor, G.C.M., (2002), Toezicht op de accountant; Ervaringen en 'Best practices' uit het buitenland, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 76, no. 9, pp. 380-386.
- Nederlands Instituut van Registeraccountants, Koninklijk, (2002), *Verordening op de Kwaliteitstoetsing*.
- Vergoossen, R.G.A. en Ph. Wallage, (2004), Toezicht op het accountantsberoep, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 78, no. 12, pp. 542-553.
- Wallage, Ph., (2004), Limperg in de VS, in: *De Accountant*, jg. 110, no. 7, maart, pp. 22-23.

Noten

- 1 Waar in dit artikel wordt gesproken over kwaliteitstoetsing, wordt externe kwaliteitstoetsing bedoeld, ter onderscheiding van interne kwaliteitstoetsing binnen accountantskantoren.
- 2 Ontwerp Achtste EG richtlijn, 1 december 2004.
- 3 De AICPA heeft twee sectoren: een sector voor accountantskantoren met beursgenoteerde cliënten: The SEC Practice Section en een sector voor accountantskantoren met niet-beursgenoteerde cliënten: The Private Companies Section. Het lidmaatschap van de SEC Practice Section was verplicht voor accountantskantoren met beursgenoteerde cliënten, terwijl het lidmaatschap van de Private Companies Section vrijwillig was.
- 4 De verschillen met het 'quality review'-programma betroffen met name de openbaarheid van de bevindingen van peer review in tegenstelling tot de bevindingen van het 'quality review'-programma en de in het algemeen wat zwaardere sanctiebevoegdheden die waren verbonden aan het 'peer review'-programma.
- 5 Voor een beschrijving van het stelsel van toezicht op de beroepsuitoefening van de AICPA wordt verwezen naar Majoor, 1997, hoofdstuk 8.
- 6 AICPA Peer Review Program: <http://www.aicpa.org/members/div/practmon/index.htm>.
- 7 Het SRA (Samenwerkende Registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten) had in 1995 reeds een programma van kwaliteitstoetsing voor de bij hem aangesloten accountantskantoren ingevoerd. Op de toetsing door de SRA en NOVAA gaan wij in dit artikel niet verder in.
- 8 De bespreking beperkt zich tot het programma van kwaliteitstoetsing van het NIVRA. De programma's van de NOVAA en het SRA zijn vergelijkbaar van opzet.
- 9 De PCAOB houdt toezicht op accountantskantoren die jaarrekeningcontroles uitvoeren bij aan de Amerikaanse beurs genoteerde ondernemingen.
- 10 De definitie van PIE is gelijk aan de definitie zoals die is opgenomen in de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant (NIVRA, 2004). Onder andere beursfondsen en grote ondernemingen (indien twee van de drie volgende criteria van toepassing zijn) vallen hieronder. Criteria: omzet groter dan 1,4 miljard euro, balanstotaal groter dan 700 miljoen euro, meer dan 12.500 werknemers.
- 11 Zie ook artikel 22, Verordening op de kwaliteitstoetsing.
- 12 Het verslag over 2002 is gepubliceerd in De Accountant van september 2003.
- 13 Verslag van werkzaamheden over 2003 (november 2004) en 2004 (juli 2005) is te downloaden via de internetsite van het NIVRA.
- 14 Zie voor een voorbeeld: <http://peerreview.aicpaservices.org/publicfile/default.asp>.
- 15 Onder inspecties wordt verstaan de door de beroepsgroep ingestelde kwaliteitsonderzoeken (peer reviews).
- 16 De cijfers verwijzen naar het schema dat in paragraaf 4 op p. 553 is opgenomen.
- 17 In de Wta wordt gesproken over organisaties van openbaar belang (OOB's). Inhoudelijk worden hiermee dezelfde categorie organisaties aangeduid als met PIE's.
- 18 Algra et al, 1993, pp. 271-275. Majoor, 1997, hoofdstuk 8.
- 19 Er is door een hiertoe ingesteld platformoverleg reeds een toezichtstrategie ontwikkeld waarin de uitgangspunten voor het gebruik van kwaliteitstoetsing door het beroep zijn geformuleerd. Het platform heeft recentelijk de AFM geadviseerd over de inrichting van het toezicht. In dit advies staat een samenwerkingsmodel tussen de AFM en de inspecties, dat is ingegeven door de Wta en de Memorie van Toelichting, centraal. In dit verband adviseert het platform de AFM primair aandacht te besteden aan accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij organisaties van openbaar belang (OOB's). Voor de accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij niet-OOB-clënten adviseert het platform dat de AFM waar mogelijk steunt op bestaande inspectiesystemen van het NIVRA, de NOVAA en SRA. (Zie voor het rapport www.afm.nl).
- 20 De indiener van de motie merkte op: 'Ik heb er behoefte aan om de AFM in de touwen te houden en uit te gaan van de toezichtkosten die door beide beroepsorganisaties worden gemaakt, zodat er geen dubbel werk wordt gedaan. Dit is in het verleden gewisseld, maar ik heb aanwijzingen genoeg om thans nog even de puntjes op de i te zetten. Dat heeft een symbolische betekenis die van belang is om de sfeer tussen de organisaties en de AFM af te bakenen.'
- 21 Kantoren die bij de PCAOB zijn geregistreerd moeten volgens AICPA-regels deelnemen aan het AICPA peer review-programma. De uitkomsten van die programma's worden eveneens openbaar gemaakt.
- 22 Het Koninklijk NIVRA dient als lid van het IFAC de totstandkoming van een stelsel van inspectie op kantoororganisaties te organiseren of indien door de overheid of toezichthouder ter hand genomen, te ondersteunen en hen aan te moedigen IFAC Statement on Membership Obligation nummer 1 te volgen (artikelen 5 en 6).
- 23 Zie ook Doug Carmichael, chief auditor van de PCAOB, die van mening is dat de toezichthouder de wensen van het maatschappelijk verkeer in normen voor de beroepsuitoefening dient te vertalen. Wat ons betreft beperkt de toezichthouder zich echter tot het bewaken van het proces van totstandkoming (zie Wallage, 2004).
- 24 Hieronder vallen ook 'eigen controles' van de AFM ter toetsing van de juistheid van de werking van inspecties.