

Vanuit een breed publiek belang naar onafhankelijk toezicht: de Wta

Recente wetgevinginitiatieven

Franciska Pouw, Piet Sebrechts en Tim Sturmans

SAMENVATTING Voor herwinnen van het vertrouwen in de accountantsverklaring is het instellen van onafhankelijk publiek toezicht op accountantsorganisaties onontkoombaar. Hierover bestaat nationaal en internationaal overeenstemming. De Autoriteit Financiële Markten (AFM) draagt de eindverantwoordelijkheid voor het komende toezicht in Nederland als gevolg van de voorgenomen Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta). Efficiënt en effectief toezicht vereist ook de inbreng van de bestaande beroepsorganisaties. Ongewenste vermenging van taken draagt niet bij aan het herwinnen van het vertrouwen. Onafhankelijke rechtspraak vormt het sluitstuk van effectief toezicht en zal ook zijn nut aantonen bij de uitoefening van andere toezichttaken van de AFM.

1 Inleiding

Een aantal meer en minder geruchtmakende voorvallen heeft er in de laatste jaren toe geleid dat het vertrouwen in het maatschappelijk verkeer in het functioneren van de accountant aan erosie onderhevig is. De waarde en de bruikbaarheid van de accountantsverklaring dreigt daarmee onder een maatschappelijk acceptabel niveau te zakken.

Periodieke (financiële) verslaggeving is een van de belangrijkste middelen van een onderneming in zijn communicatie richting het maatschappelijk verkeer. Een aan dergelijke informatie toegevoegd objectief, onafhankelijk oordeel van een accountant verhoogt de bruikbaarheid. De kernfunctie van de accountant

schuilt in het toevoegen van zekerheid in het maatschappelijk verkeer. Deze functie verliest haar waarde goeddeels door het wegvallen van het in de accountantsverklaring gestelde vertrouwen. Dit is een probleem voor de accountant die zelf in diskrediet zal raken, voor het vertrouwen in de beroepsgroep als geheel, maar nadrukkelijk ook voor het maatschappelijk verkeer (waaronder bedrijfsleven, overheid, financiële markten) ten behoeve waarvan de accountant zijn verklaringen afgeeft.

Van oudsher is in Nederland en daarbuiten sprake van besloten beroepsorganisaties. In Nederland zijn dit het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (het NIVRA) en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (de NOvAA) die min of meer zelfstandig voorzien in regels voor de accountant en de handhaving van die regels. De inbreng van de wetgever beperkte zich ertoe een kader te bieden waarbinnen de taken en de bevoegdheden van de beroepsorganisaties werden beschreven. Mede onder druk van de recente boekhoudschandalen en het gedaalde vertrouwen in accountants is binnen de beroepsgroep van de accountants een breder draagvlak ontstaan om de huidige relatieve autonomie van het beroep onder de loep te nemen en ter discussie te stellen. De beroepsgroep lijkt mee te bewegen met de internationaal onontkoombare beweging waarin wettelijke en meer inhoudelijke normenkaders worden gecreëerd en publiek onafhankelijk toezicht op de naleving van die normen wordt gehouden.

Achtereenvolgens wordt hieronder ingegaan op:

- de kaders voor de Wta (paragraaf 2);
- de keuze voor het toezichtmodel (paragraaf 3);
- toegang tot het domein van de wettelijke controle (paragraaf 4);
- de AFM als toezichthouder op accountantsorganisaties en op financiële verslaggeving (paragraaf 5).

Mw. Mr. J.F.M. Pouw, Mr. Drs. P.J. Sebrechts en Drs. T.J. Sturmans zijn werkzaam bij de Directie Financiële Markten van het Ministerie van Financiën. Zij schreven dit artikel op persoonlijke titel.

2 De kaders voor de Wta

Het aantal vrijheidsgraden voor een toezichtwet die van toepassing is op accountantsorganisaties is beperkt. In de eerste plaats is als uitvloeisel van een langdurige – nationaal georiënteerde – discussie gewerkt aan een samenhangend kader voor regulering van het accountantsberoep. Daarbij lag het accent op de aspecten marktwerking en deregulering. De in 1993 opgenomen evaluatiebepaling in de Wet op de Registeraccountants (WRA) en de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten (WAA) verplichtte de minister van Economische Zaken, de op dat moment verantwoordelijke minister voor de accountantswetgeving, tot een nader onderzoek. Dit heeft geleid tot het kabinetsstandpunt evaluatie accountantswetgeving van 13 november 2001¹. Op 26 maart 2002 heeft de Tweede Kamer door middel van de Motie Van Baalen haar wensen omtrent de evaluatie accountantswetgeving aan de minister van Economische Zaken kenbaar gemaakt². Een van deze wensen – namelijk het onderbrengen van het externe toezicht bij een bestaande toezichthouder, bijvoorbeeld de AFM – heeft er mede toe geleid dat de verantwoordelijkheid van het accountantsdossier is overgedragen aan de minister van Financiën; dit om dubbele aansturing van de toezichthouder te vermijden. In de voortgangsbrief over de evaluatie van de accountantswetgeving van 19 februari 2003³ zijn de volgende uitgangspunten vastgesteld:

- het op het niveau van de wet vastleggen van de inhoudelijke hoofdnormering ten aanzien van de accountant;
- het waarborgen van de herkenbaarheid van de accountant in het maatschappelijk verkeer; en
- het invoeren van publiek, onafhankelijk toezicht op de accountant.

Deze uitgangspunten liggen mede ten grondslag aan het recent bij de Tweede Kamer ingediende wetsvoorstel Wet toezicht accountantsorganisaties (verder ook: Wta). De Wta markeert op die wijze een nieuw moment in een jarenlange discussie. Het accent ligt niet langer bij de vraag of de publiekrechtelijke status van de beroepsorganisaties gehandhaafd moet blijven. Nadrukkelijk staat de publieke functie van de accountantsverklaring centraal.

In de *Verenigde Staten* is het wettelijk normenkader opgenomen in de Sarbanes-Oxley Act. Op grond van die wet zijn accountantsorganisaties verplicht zich te registreren bij de Public Company Accounting Oversight Board (hierna: PCAOB) en wordt hen een aantal eisen opgelegd. De extraterritoriale werking

van deze wet strekt zich uit tot de lidstaten van de Europese Unie. Dit houdt kort gezegd in dat de registratieplicht bij de PCAOB en de bijbehorende eisen ook gelden voor buiten de Verenigde Staten gevestigde accountantsorganisaties die werkzaamheden verrichten voor Amerikaanse ondernemingen of voor (dochters van) ondernemingen die aan de Amerikaanse beurs zijn genoteerd.

In de *Europese Unie* was het denken over de regelgeving met betrekking tot de publieke functie van de accountant reeds in beweging voor de reeks schandalen en affaires. Al in 1998 is door de Europese Commissie het Committee on Auditing ingesteld dat in verschillende aanbevelingen aandacht heeft besteed aan verschillende deelgebieden van een transparante en goed functionerende accountantsmarkt. De Europese Commissie heeft in mei 2002 een aanbeveling gedaan inzake de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant⁴. Op 16 maart 2004 heeft de Europese Commissie een richtlijnvoorstel inzake de wettelijke accountantscontrole van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen gepubliceerd⁵. Dit voorstel dient ter vervanging van richtlijn nr. 84/253/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 10 april 1984 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g), van het Verdrag inzake de toelating van personen, belast met de controle van boekhoudbescheiden (PbEG L 126, hierna: Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht). In het richtlijnvoorstel worden onder andere eisen gesteld aan onafhankelijk publiek toezicht op het accountantsberoep. Onafhankelijk publiek toezicht is mede van belang voor de mogelijke erkenning door de PCAOB van de in de Europese Unie door de lidstaten gehanteerde toezichtstelsels. Een minimumharmonisatie van de toezichtstelsels in de lidstaten van de Europese Unie kan de 'en bloc'-erkenning van deze nationale stelsels door de PCAOB aanzienlijk vereenvoudigen en faciliteren. Naar de huidige stand van zaken behoudt de PCAOB zich overigens het recht voor de afzonderlijke toezichtstelsels van de lidstaten te beoordelen alvorens de PCAOB tot erkenning overgaat. Zie verder Vergoossen en Wallage (2004) in dit themanummer.

3 De keuze voor het toezichtmodel

3.1 Het gekozen toezichtmodel

De reikwijdte van de Wta is de wettelijke controle. Onder het begrip wettelijke controle wordt verstaan: een controle van een financiële verantwoording van

een onderneming of instelling ten behoeve van het maatschappelijk verkeer, die verplicht is gesteld bij of krachtens de in de bijlage bij de Wta opgenomen wettelijke bepalingen. Deze reikwijdte sluit aan bij de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht en het gevorderde voorstel voor de nieuwe richtlijn. Het aantal werkzaamheden en aantal accountants dat zich daarmee binnen de reikwijdte van de Wta en het toezicht door de AFM begeeft, is daardoor aanzienlijk. Een nauwgezette afweging door de wetgever of een accountantsverklaring inderdaad het meest geëigende middel is om meer zekerheid te verkrijgen over financiële verantwoordingen, houdt het aantal wettelijke controles binnen de perken.

Een veelgehoord voorstel is om de AFM uitsluitend te belasten met het toezicht op accountantsorganisaties die controles verrichten bij de zogenoemde organisaties van openbaar belang (OOB's). Op de overige organisaties zouden dan als vanouds de beroepsorganisaties de verantwoordelijkheid voor het toezicht dragen. Aangezien Europa binnen het gehele domein van de wettelijke controle dezelfde eisen stelt aan onafhankelijkheid van het toezicht, leidt deze oplossing – de conclusies uit de evaluatie van de accountantswetgeving nog daargelaten – tot beroepsorganisaties die kenmerken van een zelfstandig bestuursorgaan (ZBO) krijgen of het oprichten van een tweede toezichthouder naast de AFM.

Bij de uitwerking van het toezichtmodel in de Wta is verder rekening gehouden met een drietal wensen van de Tweede Kamer⁶:

- 1 een brede bescherming van de accountantsberoepsgroep onder handhaving van de wettelijke bescherming van de titel accountant;
- 2 bewaking van de onafhankelijkheid met een verzwaaard regime voor organisaties van openbaar belang; een eventuele scheiding tussen wettelijke controles en adviesdiensten dient niet te gelden voor het Midden- en Kleinbedrijf;
- 3 wettelijke verankering van onafhankelijk publiek toezicht buiten de beroepsgroep.

De combinatie van deze wensen met de eisen voortvloeiend uit het richtlijnvoorstel heeft geresulteerd in het gekozen model. Wettelijke verankering van onafhankelijk publiek toezicht volgt dus zowel uit de Brusselse eisen als uit de Haagse wensen. Dit geldt ook voor de bewaking van de onafhankelijkheid met een zwaarder regime voor de organisaties van openbaar belang.

Een brede bescherming van de beroepsgroep impli-

ceert – mede om een te brede taakopvatting en overbelasting van de AFM te voorkomen – de noodzaak van betrokkenheid van de beroepsorganisaties.

De Wta heeft eerst en vooral tot doel de publieke functie van de accountantsverklaring te waarborgen. Dit is onlosmakelijk verbonden met het herwinnen en bestendigen van het vertrouwen in het maatschappelijk verkeer in de functie van de accountant. Een functie die nadrukkelijker wordt gekoppeld aan het publieke belang van een betrouwbare accountantsverklaring. Deze benadering is een andere dan de tot voor de boekhoudschandalen gevolgde benadering waarin werd gezocht naar een haalbaar evenwicht tussen autonomie binnen de eigen kring van de accountants en ingrijpen daarop van overheidswege. De waarborging van de publieke functie vindt plaats langs de tweeslag van:

- een actief recht van de wetgever om regels te stellen ten aanzien van de accountantsorganisatie en de met haar verbonden accountants, en
- een publiek, onafhankelijk toezicht op de naleving van die normen. Daarbij is het uitgangspunt een goede scheiding tussen regelgeving, handhaving en rechtspraak ('trias politica').

Toetssteen voor het toezichtmodel is de doeltreffendheid en doelmatigheid van de invulling van het normencomplex en van de handhaving daarvan. Onder doeltreffendheid wordt verstaan de mate waarin het mogelijk is te komen tot een normencomplex, aangevuld met een handhavingmodel dat waarborgt dat de accountantsorganisaties en de externe accountants daadwerkelijk voldoen aan de bij of krachtens de wet gestelde regels. Doelmatigheid heeft betrekking op de mate waarin tegen de laagst mogelijke maatschappelijke kosten de hoogst mogelijke graad kan worden bereikt.

3.2 Regelgeving

De Wta is een kaderwet die de hoofdnormen bevat. Bij de invulling van de hoofdnormen kunnen de door de overheid gestelde regels in beginsel beperkt blijven. Ten aanzien van de normering van de accountant zullen het NIVRA en de NOvAA door middel van gecontroleerde⁷ zelfregulering de hoofdnormen in de Wta uitwerken. De Wta bepaalt immers dat de externe accountant een RA dan wel een controlebevoegde AA dient te zijn die voldoet aan de regels van het NIVRA respectievelijk de NOvAA, voorzover deze van toepassing zijn op het uitvoeren van een opdracht tot het verrichten van wettelijke controles.

De normen die voor de externe accountant gelden, zijn dan ook opgenomen in de verordeningen van de beroepsorganisaties. Indien deze verordeningen onvoldoende regels geven, kunnen op grond van artikel 23 van de Wta door de wetgever bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld met betrekking tot de vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, integriteit en objectiviteit van de externe accountant. Vooralsnog zal de invulling van deze normen aan de zelfregulering worden overgelaten door verwijzing naar de relevante verordeningen van de beroepsorganisaties. De betreffende verordeningen van de beroepsorganisaties zijn overigens voor een groot deel gebaseerd op de *Code of Ethics for Professional Accountants* zoals die is opgesteld binnen de International Federation of Accountants (IFAC).

Voor wat betreft het normencomplex dat geldt voor de accountantsorganisaties, zullen hoofdnormen van de Wta bij algemene maatregel van bestuur worden uitgewerkt in kadernormen. De hoofdnormen in de Wta betreffen het systeem van kwaliteitsbeheersing, de onafhankelijkheid en de integriteit van de accountantsorganisatie en de deskundigheid en betrouwbaarheid van dagelijkse (mede)beleidsbepalers. De uitwerking in kadernormen zou voor een groot deel geënt kunnen zijn op de *International Standard on Quality Control 1*⁸ van de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2004). De kadernormen kunnen vervolgens worden ingevuld door de zelfregulering. De taakomschrijving van het NIVRA en de NOvAA in de WRA respectievelijk de WAA wordt zodanig aangepast dat voortaan ook verordeningen kunnen worden vastgesteld die zijn gericht tot accountantsorganisaties waaraan RA's of AA's zijn verbonden. Daardoor wordt optimaal gebruikgemaakt van het zelfregulerend vermogen van de accountantsberoepsgroep, met name waar het gaat om het uitwerken van gedetailleerde, vaktechnische georiënteerde regels. Wel blijft vanuit juridisch oogpunt de noodzaak bestaan om alle kadernormen in meer of mindere mate van detail in de algemene maatregel van bestuur op te nemen⁹.

Gegeven het onderkende publieke belang van het vertrouwen in de accountantsverklaring bij een wettelijke controle is het cruciaal dat de door zelfregulering gestelde regels een juiste concrete uitwerking geven aan de normen die zijn gesteld in dit wetsvoorstel. Aangezien de eindverantwoordelijkheid voor de regelgeving bij de wetgever ligt, voorziet het wetsvoorstel in de bevoegdheid voor de minister van Financiën om goedkeuring te verlenen aan de door

het NIVRA en de NOvAA opgestelde regels die betrekking hebben op het verrichten van wettelijke controles en kunnen voorts bij koninklijk besluit verordeningen van de NOvAA en het NIVRA worden vernietigd die in strijd zijn met het recht of het algemeen belang.

3.3 Handhaving

Het toezicht op de naleving van de normen krijgt vorm door in de Wta onafhankelijk publiek toezicht door de AFM te introduceren. Het accent in het toezicht zal komen te liggen op de stelsels van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisaties. Bij de uitvoering van het dagelijkse toezicht zal de AFM worden ondersteund door de beide beroepsorganisaties. Het toezicht is preventief van aard. In het kader van de markttoegang zullen accountantsorganisaties een vergunningaanvraag moeten indienen bij de AFM. Na verlening van een vergunning worden de accountantsorganisaties ingeschreven in een register dat de AFM houdt. Op voordracht van de accountantsorganisaties worden in dat register ook de aan hen verbonden externe accountants opgenomen die bevoegd zijn tot het namens de accountantsorganisatie verrichten van wettelijke controles. De AFM houdt daarnaast doorlopend toezicht op de naleving van de aan de accountantsorganisaties en de externe accountants gestelde eisen.

Het toezicht van de AFM zal zich vooral gaan richten op OOB's, waaronder de beursgenoteerde ondernemingen. De AFM zal bij het toezicht op de overige accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten in belangrijke mate gebruik kunnen maken van de kwaliteitsborging van het NIVRA en de NOvAA. Dit vereist wel dat die kwaliteitsborging adequaat is. De beroepsgroepen kunnen veel zelf doen om de naleving van de normen in het wetsvoorstel te bevorderen. Daarbij is het in het belang van het vertrouwen in de kwaliteitsborging van het beroep (door toezichthouder en beroepsgroepen) nodig dat het NIVRA en de NOvAA een scheiding aanbrenghen tussen handhaving en belangenbehartiging. Zowel het NIVRA als de NOvAA ontplooit daartoe initiatieven. In de WAA en de WRA wordt tevens een samenwerkingsbepaling opgenomen. Deze bepaling dient er voor een grondslag te bieden voor de wenselijke samenwerking tussen AFM en beroepsorganisaties. Buiten iedere twijfel dient te staan dat in het domein van de wettelijke controle de AFM de toezichthouder is en derhalve de volledige eindverantwoordelijkheid draagt. Anders gezegd: gebrek aan samenwerkings-

initiatief vanuit de beroepsorganisaties mag de verantwoordelijkheid van de AFM niet raken.

3.4 Rechtspraak

Bij de rechtspraak dient een onderscheid te worden gemaakt tussen de accountantsorganisaties en de externe accountants. De bestuursrechter zal worden aangewezen voor het beroep tegen besluiten van de AFM die zijn gericht tot accountantsorganisaties. De AFM toetst met haar gebruikelijke instrumentarium of de kantoren aan de gestelde eisen – vooral met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing – voldaan hebben. In geval van (vermeende) overtredingen zal zij optreden. Hiertegen kan betrokkene in beroep gaan bij de bestuursrechter die uiteindelijk zal toetsen of de AFM in redelijkheid tot een dergelijk besluit had kunnen komen. Eventueel hoger beroep zal plaatshebben bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven. Een dergelijke beoordeling van accountantskantoren bestaat niet in de huidige regelgeving.

Een nieuw op te richten accountantskamer zal worden aangewezen in zaken die het handelen van individuele accountants betreffen. De AFM krijgt ook de mogelijkheid maatregelen te treffen ten aanzien van individuele accountants door de accountantskamer te verzoeken maatregelen te nemen jegens een externe accountant. Een ieder kan in beginsel tegen de externe accountant een klacht indienen bij de accountantskamer. Bij regeling van tuchtrechtspraak voor de externe accountant is het de vraag of het wenselijk zou zijn het tuchtrecht zoals dat is opgenomen in de WRA en de WAA intact te laten naast een nieuwe regeling in de Wta. Gekozen is voor een stroomlijning van het tuchtrecht, waarbij het publieke belang van de werkzaamheden en gedragingen als uitgangspunt is genomen, mede om ongewenste marktwerking op vrije markten te voorkomen. De werkzaamheden ter uitvoering van een wettelijke controle, of werkzaamheden die daar duidelijk in activiteit of uitstraling mee vergelijkbaar zijn – vrijwillige controles of beoordelingsverklaringen – , zullen onder het bereik van de nieuwe accountantskamer komen te vallen.

De overige werkzaamheden van de accountant, zoals bijvoorbeeld het geven van financieel advies, kunnen evenzeer door een andere persoon worden verricht. Tegelijk wordt onderkend dat het voor de beroepsgroep van accountants van belang is dat dergelijke overige werkzaamheden door een accountant op een zorgvuldige wijze worden uitgeoefend. Indien een accountant deze werkzaamheden immers op een

onzorgvuldige wijze uitoefent, zal dit afbreuk kunnen doen aan het aanzien van de beroepsgroep als zodanig. Uitgangspunt is dat de beroepsgroep zelf de verantwoordelijkheid draagt om te waarborgen dat de niet-publieke werkzaamheden die een accountant verricht op een correcte wijze geschieden. In uiterste gevallen kan doorgeleiding naar de accountantskamer plaatsvinden.

Civielrechtelijke geschillen die ter zake van de beroepsuitoefening tussen leden onderling dan wel tussen leden en derden zijn gerezen (zoals over de hoogte van het te factureren bedrag), kunnen worden behandeld door de Raad voor de Geschillen¹⁰. Het NIVRA heeft al sinds 1968 een Raad voor Geschillen. Dit leidt tot een ontlasting van de burgerlijke rechter en tot een lagere drempel; partijen zijn immers niet gehouden tot verplichte inschakeling van een advocaat.

Het tuchtrecht voor accountants is in een apart wetsvoorstel (het wetsvoorstel tuchtrechtspraak accountants) ondergebracht. Dit wetsvoorstel voorziet in bepalingen ten aanzien van tuchtrechtelijke maatregelen, bepalingen inzake het tuchtgerecht, het tuchtgeding in eerste aanleg, het beroep tegen de uitspraak van het tuchtgerecht en de tenuitvoerlegging van de uitspraken van het tuchtgerecht en van de hoger beroepsinstantie. Teneinde de tuchtzaken in eerste aanleg te behandelen zal in Zwolle, bij de rechtbank Zwolle-Lelystad, een accountantskamer worden ingesteld. Tegen het oordeel van de accountantskamer zal hoger beroep openstaan bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

4 Toegang tot het domein van de wettelijke controle

Op onbegrip stuitte de mogelijkheid in de Wta om anderen dan AA's en RA's toe te laten tot het domein van de wettelijke controle. Belangrijkste reden voor deze bepaling is het principiële uitgangspunt dat onaantastbare wettelijk verankerde monopolies onwenselijk zijn, zeker in combinatie met onafhankelijk publiek toezicht op de betreffende beroepsgroep. Het op het niveau van de wet normeren van een functie in het maatschappelijk verkeer en het onder – uiteindelijk – ministeriële verantwoordelijkheid inrichten van toezicht op de handhaving van die normering, staat in schril contrast met een model waarin de groep van ondertoezichtstaanden exclusief zeggenschap heeft over wie aan de eisen voldoet en derhalve tot het domein van de accountantscontrole kan worden toe-

gelaten. In de gekozen optie is sprake van een zekere balans. De beroepsorganisaties bieden de mogelijkheid om zelfregulering een gecontroleerde – en wenselijk geachte – bijdrage te laten leveren. Het vanuit het motief van deregulering zonder meer openstellen van de vrije toetreding tot het domein van de externe accountant zou op voorhand het draagvlak onder de beroepsorganisaties kunnen wegslaan. Daarom geldt lidmaatschap van een van beide beroepsorganisaties als vereiste. De mogelijkheid anderen dan de leden van de beroepsorganisaties toe te laten, creëert echter een extra prikkel voor deze organisaties om zich ten volle te kwijten van hun publieke taakopdracht. Naast het ontwikkelen en stellen van regels en het mede feitelijk inhoud geven aan het toezicht binnen het domein van de wettelijke controle, zullen zij ook de bredere functie van de accountant in het maatschappelijk verkeer vorm en inhoud dienen te geven.

5 De AFM als toezichthouder op accountantsorganisaties en op financiële verslaggeving

Gedurende de voorbereiding van de Wta en de voorbereiding van het wetsvoorstel toezicht op de financiële verslaggeving van beursgenoteerde ondernemingen is gewezen op de samenloop tussen de twee toezichttaken bij de AFM. Alhoewel eventuele samenloopkwesies zich vooral voordoen in het wetsvoorstel inzake toezicht op financiële verslaggeving kan enige toelichting hier niet ontbreken.

Bij de consultatie van het wetsvoorstel inzake toezicht op financiële verslaggeving werd voorgesteld dat de AFM, volgens de reguliere jaarrekeningenprocedure ten overstaan van de Ondernemingskamer, bezwaren tegen de door een vennootschap gepubliceerde jaarrekening naar voren kan brengen. Ten opzichte van iedere andere belanghebbende onderscheidt de positie van de AFM zich daarin, dat haar op grond van het wetsvoorstel een inlichtingenbevoegdheid toekomt. De AFM kan bij gerezen twijfel op grond van de door de onderneming gepubliceerde cijfers of andere publieke informatie om nadere inlichtingen verzoeken. Indien de onderneming weigert de verzochte inlichtingen te verstrekken, kan deze bevoegdheid door de AFM worden afgedwongen door een verzoek tot het verstrekken van inlichtingen in te dienen bij de Ondernemingskamer. Deze zal toetsen of het verzoek voldoende gegrond is. Het voorgestelde model is in wezen civielrechtelijk van aard en op basis van het uitgangspunt van 'equality of arms' opgezet. Hierdoor wordt tevens een onwenselijke machtsconcentratie bij de AFM voorkomen.

Op grond van de Wta richt het toezicht van de AFM zich met name op de kwaliteitsbeheersingssystemen van de accountantsorganisaties. De AFM krijgt tevens de mogelijkheid om in geval van incidenten, bijvoorbeeld bij tekortkomingen in een verrichte controle, aan de accountantskamer bezwaren tegen individuele accountants voor te leggen. Immers, de individuele accountant blijft verantwoordelijk voor een afgegeven verklaring.

De enige ingang voor de AFM tot een jaarrekeningenprocedure is het overtuigen van de Ondernemingskamer dat op grond van publieke informatie of andere externe bronnen, c.q. de verkregen inlichtingen op grond van de toekomstige wet toezicht financiële verslaggeving, aanleiding bestaat tot twijfel omtrent de toepassing van verslaggevingstandaarden. De AFM kan op grond van het wetsvoorstel toezicht financiële verslaggeving informatie uit het accountantstoezicht niet rechtstreeks in het kader van het toezicht op de financiële verslaggeving aanwenden. Wel zal worden geregeld dat, indien het accountantstoezicht leidt tot een procedure bij de accountantskamer met betrekking tot de behandeling van een individueel controledossier, de externe accountant dit de onderneming moet melden. Een dergelijke mededeling zal bij een beursgenoteerde vennootschap mogelijk als koersgevoelige informatie moeten worden beschouwd die de onderneming vervolgens publiek moet maken. Ook kan de gepubliceerde jaarrekening – zelfstandig – gerechtvaardigde twijfel doen ontstaan over de toepassing van de verslaggevingstandaarden. Immers, de AFM zal nauwkeurig de jaarrekening van de desbetreffende organisatie bezien, gebruikmakend van externe informatie, waaronder bijvoorbeeld eerder genoemde mededeling van de onderneming zelf.

Om in de beeldvorming twijfel over de scheiding van verantwoordelijkheden binnen de AFM weg te nemen, zal de AFM overigens een scheiding aanbrenghen tussen de twee domeinen zodanig dat niet alleen misbruik van informatie, maar ook de schijn daarvan wordt voorkomen.

De naar voren gebrachte bedenkingen ten aanzien van de samenloop tussen het toezicht uit hoofde van de Wta en het toezicht zoals dat vorm krijgt in het wetsvoorstel toezicht op financiële verslaggeving, zijn op deze wijze ondervangen. Het wel aangedragen alternatief om het toezicht op externe accountants en accountantsorganisaties te splitsen en onder te brengen bij een nieuw op te richten toezichthouder in de vorm van een zelfstandig bestuursorgaan respectie-

lijk de AFM, leidt tot aanzienlijke extra kosten die niet verdedigbaar zijn. Zeker als de wens van de Tweede Kamer om het toezicht op accountants bij een bestaande toezichthouder onder te brengen in ogenschouw wordt genomen. Deze extra kosten zijn bovendien moeilijk te verdedigen gegeven de zeer geringe toegevoegde waarde ten opzichte van het hierboven geschetste stelsel dat, uitgaande van reeds gevestigde algemene principes, het aangevoerde samenlooprisico geheel ondervangt. Ook indien wel zou worden gekozen voor twee afzonderlijke toezichthouders, zouden ter afstemming en coördinatie vergelijkbare samenwerkingsbepalingen nodig zijn.

6 Conclusie

Zowel nationaal als internationaal is de conclusie getrokken dat voor het herwinnen van het vertrouwen in de accountantsverklaring de introductie van onafhankelijk publiek toezicht een noodzakelijk vereiste is. Vermenging van taken kan leiden tot schijn van partijdigheid en moet daarom worden voorkomen. Het opstellen van regels, het toezien op de naleving van deze regels en het uiteindelijke juridische oordeel hierover moeten dan ook strikt van elkaar gescheiden blijven. De Wta voorziet in een dergelijke scheiding. Daarnaast is gekeken naar de wens tot een brede bescherming van het beroep. Maar ook de noodzaak van efficiënt en effectief toezicht leidde tot het argument dat betrokkenheid van de bestaande beroepsorganisaties in brede zin onontbeerlijk is. De Wta biedt dan ook waar mogelijk ruimte voor zelfregulering. Deze ruimte voor zelfregulering kent wel een 'tenzij-formulering'. Geeft de zelfregulering niet op adequate wijze invulling aan de hoofdnormen uit de Wta, dan zal de wetgever zelf overgaan tot het stellen van gedetailleerde regelgeving.

Het sluitstuk van effectief toezicht zonder vermenig van taken wordt gevormd door een onafhankelijke rechtspraak. Gezien de dubbele normadressering (accountantsorganisaties vs. externe accountants) met geheel eigen dynamiek is ervoor gekozen om in de rechtspraak een scheiding aan te brengen. Daar waar mogelijk zal het oordeel van de marginaal toetsende bestuursrechter worden gevraagd. In die gevallen dat het meer om de techniek van een accountantscontrole gaat, is specifieke kennis nodig en volstaat derhalve geen marginale toetsing meer. In deze gevallen zal de accountantskamer haar oordeel uitspreken. Een dergelijke scheiding van taken zal ook bij de samenloop met andere toezichttaken van de AFM haar nut aantonen.

De introductie van onafhankelijk publiek toezicht op het accountantsberoep roept bij enkelen nostalgische gevoelens op, doch uiteindelijk beoogt de Wta niet meer maar ook niet minder dan de accountant te plaatsen binnen een toetsbaar en publiek verantwoordingskader. De recent ontstane vertrouwenscrisis biedt mede het momentum voor verandering. Desalniettemin is de Wta meer dan symboolwetgeving en beoogt het wetsvoorstel naast herstel van vertrouwen recht te doen aan de kwaliteit die het accountantsberoep herbergt en deze optimaal tot haar recht te doen komen. Daarbij neemt het aantal publieke verantwoordingsmomenten voor accountants toe en meer in het bijzonder voor de accountantsorganisaties waaraan zij zijn verbonden. De organisaties komen direct onder publiek onafhankelijk toezicht te staan. De beroepsorganisaties blijven een rol vervullen in het mede borgen van de kwaliteit van de beroepsuitoefening van hun leden. Daarnaast blijft een belangrijke kerntaak het opstellen van algemeen verbindende voorschriften voor bij hen ingeschreven accountants. Anders dan in de huidige wetgeving behoeft de formele wetgever geen initiatieven af te wachten, maar kent hij een actief recht om ook voor de beroepsbeoefenaren zelfstandig regels te stellen. Dat daarbij bestaande structuren worden aangepast, roept weerstanden op. Vanuit een samenloop van belangen van het beroep in brede zin zal niet ontkend kunnen worden dat de Wta een belangrijk doel dient. Zowel de sector als de overheid zijn immers gebaat bij de borging van een voor het maatschappelijk verkeer essentiële functie. Eigenbelang mag de modernisering en verdergaande transparantie in het beroep niet in de weg staan. ■

Literatuur

Europese Commissie, (2002), *Aanbeveling van de Commissie van 16 mei 2002 – Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen* (kennisgeving geschied onder nummer C(2002) 1873), PbEG L 191, http://europa.eu.int/eur-lex/nl/archive/2002/L_19120020719nl.html.

Europese Commissie, (2004), *Voorstel voor een richtlijn van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie 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* (COM/2004/0177 definitief), ter vervanging van richtlijn nr. 84/253/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 10 april 1984 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g), van het Verdrag inzake de toelating van personen, belast met de controle van boekhoudbescheiden (PbEG L 126).

International Auditing and Assurance Standards Board, *International Federation of Accountants*, (2004), *International Standard on Quality Control (ISQC) 1, 'Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements'*, februari, zie: www.ifac.org/IAASB/.

Tweede Kamer der Staten Generaal, Kamerstukken II, 2001/02, 2002/03, wetsvoorstel 28 090 Evaluatie accountantswetgeving.

Vergoossen, R.G.A. en Ph. Wallage, (2004), Toezicht op het accountantsberoep: ontwikkelingen in de Verenigde Staten, het Verenigd Koninkrijk, Nederland en Duitsland, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfs-economie*, jg. 78, nr. 12, december, pp. 542-553.

Noten

- 1 Kamerstukken II 2001/02, 28 090, nr. 1. Zie voor het verslag van het algemeen overleg betreffende het kabinetsstandpunt: Kamerstukken II 2001/02, 28 090, nr. 2.
- 2 Destijds lag de verantwoordelijkheid voor het accountantsdossier nog bij de minister van Economische Zaken.
- 3 Brief van de minister van Economische Zaken, Evaluatie Accountantswetgeving, 19 februari 2003, Kamerstukken II 2002/03, 28 090, nr. 5.
- 4 Aanbeveling van de Commissie van de Europese Gemeenschappen van 16 mei 2002 inzake de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen (PbEG L 191).
- 5 COM/2004/0177 definitief.
- 6 Deze randvoorwaarden zijn door de Tweede Kamer gesteld in de genoemde motie Van Baalen c.s. van 26 maart 2002 (Kamerstukken II 2001/02, 28 090, nr. 3). Opgemerkt dient te worden dat de kamerbehandeling zich afspeelde voordat de ontwikkelingen rondom de accountant(sverklaring) internationaal in een stroomversnelling kwamen.
- 7 Verordeningen met betrekking tot de wettelijke controle zijn onderworpen aan voorafgaande goedkeuring door de minister van Financiën.
- 8 Quality Control for Firms That Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements, approved February 2004.
- 9 Zie ook het advies van de Raad van State op dit punt die pleit voor overheidswetgeving in het gehele domein van de wettelijke controle.
- 10 Verordening voor de Raad voor Geschillen, vastgesteld in de bijeenkomst van de ledenvergadering van het NIVRA van 14 december 2001, Stcrt. 2002, 43. Verordening voor de Raad voor Geschillen, vastgesteld in de bijeenkomst van de ledenvergadering van de NOVAA van 18 juni 2001, Stcrt. 2001, 152.