

Wordt naleving van de RAC's gewaarborgd via tuchtrecht?

Een analyse van het tuchtrecht in relatie tot de handhaving van de Richtlijnen en de waarborgfunctie van het tuchtrecht voor de kwaliteit van de beroepsuitoefening

Dr. G.C.M. Majoor

1 Vraagstelling

1.1 Inleiding

In mei 1998 heeft het Koninklijk NIVRA een herziene bundel Richtlijnen voor de Accountantscontrole (RAC's) gepubliceerd. De RAC's bevatten regels over de vaktechnische uitvoering van de werkzaamheden. In een periode van ruim twintig jaar zijn de RAC's uitgegroeid tot een belangrijk naslagwerk voor registeraccountants¹. Het bestuur van het NIVRA is medio jaren zeventig gestart met de publicatie van Meningsuitingen (MU's²) met het doel aanbevelingen te geven voor concrete situaties. Aanleiding was onder andere het voor de Nederlandse accountant tot dan toe onbekende verschijnsel van opspraak, de doorzettende internationalisering van accountantspraktijken en de beginnende ontwikkeling van internationale regelgeving voor de controle. Begin jaren tachtig is het NIVRA, mede onder invloed van de publicatie van Europese en internationale controlerichtlijnen, begonnen met de ontwikkeling van een eigen stelsel van controlerichtlijnen. Bij de ontwikkeling is vanaf het begin aansluiting gezocht bij de controlerichtlijnen van de Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers (UEC) en de International Federation of Accountants (IFAC). Dit heeft in 1992 geleid tot het besluit de International Standards on Auditing (ISAs) van de IFAC in beginsel qua inhoud ongewijzigd als Nederlandse richtlijnen over te nemen. Voor de Nederlandse praktijk zijn de ISAs vertaald en alleen waar noodzakelijk in verband met de specifieke Nederlandse opvattingen en/of regelgeving aangevuld. Deze op de ISAs afgestemde RAC's zijn ultimo 1996 in werking getreden.

De leden van het NIVRA worden geacht de RAC's na te leven³. Dit blijkt ten eerste uit de verplichte referentie in de accountantsverklaring: *De controle is verricht in overeenstemming met algemeen aanvaarde richtlijnen met betrekking tot controleopdrachten, waaronder zijn begrepen de Richtlijnen voor de Accountantscontrole*. Ten tweede bestaat de mogelijkheid bij klachten omtrent veronderstelde nalatigheid van een lid, de Raad van Tucht (RvT) in te schakelen⁴.

1.2 Vraagstelling en uitwerking

In dit artikel wordt ingegaan op de vraag of het tuchtrecht een geschikt instrument is om de naleving van RAC's te waarborgen⁵. De keuze van het instrumentarium voor handhaving hangt mede af van de functie die aan de betreffende soort beroepsvoorschriften wordt toegekend. In paragraaf 2 worden de verschillende functies die aan RAC's kunnen worden toegekend besproken. Ook is voor de beantwoording van de vraagstelling enige kennis nodig over de werking van het tuchtrecht, die in paragraaf 3 in hoofdlijnen wordt besproken. Daarna komt in paragraaf 4 de beantwoording van de vraagstelling van dit artikel aan de orde: 'In hoeverre is het tuchtrecht geschikt als mechanisme ter handhaving van de naleving van RAC's?' Paragraaf 5 bevat de conclusie. Het artikel wordt afgesloten met een evaluatie van de conclusie tegen de achtergrond van de betekenis

Dr. G.C.M. Majoor is werkzaam als senior manager bij KPMG, afdeling Assurance Support en Research. Tevens is zij verbonden aan de Universiteit van Amsterdam, waar zij in 1997 is gepromoveerd op het proefschrift 'Gezag van Richtlijnen voor de Accountantscontrole'.

van het tuchtrecht voor de handhaving van de RAC's in het stelsel van zelfregulering van de beroepsgroep.

2 Functies van RAC's

2.1 Interne versus externe functie van RAC's

Bij de ontwikkeling van de RAC's heeft het NIVRA altijd sterk de intern *sturende* functie als leidraad voor accountants bij de vaktechnische uitvoering van werkzaamheden benadrukt: 'Richtlijnen bevatten een aanbeveling die is vastgesteld teneinde richting te geven aan de wijze waarop het beroep door de leden wordt uitgeoefend'⁶. Aan RAC's kan echter een bredere externe functie worden toegekend, gericht op het waarborgen van de geloofwaardigheid van het accountantsberoep ten opzichte van het publiek. Via gestandaardiseerde beroepsvoorschriften heeft het publiek de mogelijkheid inzicht te verkrijgen in de 'keuken' van de accountant en zich op de hoogte te stellen van de norm, die vaktechnisch en ethisch van de accountant mag en moet worden verwacht. Bovendien kan het publiek, maar kunnen ook de geëigende (rechts)autoriteiten, de rechtmatigheid en zorgvuldigheid van de handelwijze van de accountant toetsen met behulp van gestandaardiseerde beroepsvoorschriften⁷. Op deze wijze kunnen RAC's een bijdrage leveren het publiek te demonstreren dat het beroep de kwaliteit van zijn dienstverlening serieus neemt. Deze waarde van RAC's wordt door diverse auteurs als een belangrijke beweegreden genoemd voor de individuele beroepsbeoefenaar zich aan beroepsvoorschriften te conformeren en derhalve de regelgevende bevoegdheid van het NIVRA te accepteren (Zahn, Bindenga, Van der Krogt, Preston).

2.2 Past het tuchtrecht bij de functie van RAC's?

Een vraagstuk dat samenhangt met de verschillende functies die aan RAC's kunnen worden toegekend betreft of RAC's wel via het tuchtrecht moeten worden gehandhaafd of dat andere reguleringsmechanismen⁸ de voorkeur verdienen. Bij deze keuze tussen de verschillende mechanismen is het belangrijk rekening te houden met de functie waaraan prioriteit wordt gegeven: de intern sturende functie van RAC's of de externe

publieke functie. Het ligt voor de hand dat het voor de publieke functie belangrijk is dat de naleving kan worden afgedwongen op basis van een repressief onafhankelijk van de beroepsgroep staand instrumentarium, terwijl voor de interne functie dit argument in mindere mate een rol speelt. Op de vraag aan welke functie het NIVRA op dit moment prioriteit geeft wordt op deze plaats geen uitspraak gedaan, hoewel de auteur van mening is dat vooral aan de externe functie prioriteit zou moet worden gegeven. In deze functie kunnen RAC's namelijk een belangrijke rol spelen om de geloofwaardigheid van het beroep in de ogen van het publiek en in het verlengde daarvan de autonomie van de beroepsuitoefening te handhaven. In het vervolg van dit artikel zal worden nagegaan of het tuchtrecht een geschikt instrument is om de RAC's te handhaven en zodoende een bijdrage kan leveren aan deze externe functie. In het verlengde daarvan zal enige aandacht worden geschonken aan de vraag of het stelsel van kwaliteitsbeheersingsmaatregelen van accountantsorganisaties en collegiale toetsing van het NIVRA (beide preventieve reguleringsmechanismen) hiervoor ook in aanmerking kunnen komen (paragraaf 6).

3 De opzet van het stelsel van tuchtrecht

3.1 Doel van het tuchtrecht

Voor beroepsgroepen, met een bijzondere deskundigheid die een maatschappelijke functie vervullen (onder andere medici, notarissen, advocaten en accountants) heeft de overheid een beroepstuchtrecht ingesteld. Algra noemt als een van de beweegredenen voor het instellen van tuchtrecht: 'het houden van toezicht op de beroepsuitoefening, opdat de goede naam van de beroepsgroep behouden blijft'⁹. Ook het bestuur van het NIVRA erkent de waarborgfunctie van het tuchtrecht voor het publiek, via de mogelijkheid registeraccountants voor hun optreden ter verantwoording te roepen¹⁰. Het tuchtrecht heeft een drieledig doel: de bewaking van de kwaliteit van de beroepsuitoefening, de handhaving van de naleving van de verordeningen van het NIVRA en de bescherming van het aanzien van het beroep¹¹. Het tuchtrecht voor accountants in Nederland is vastgelegd in de Wet op de Registeraccountants (WRA) in artikel 33 tot en met artikel 54j voor RA's en in de Wet op de Accoun-

tants-Administratieconsulenten (Wet AA) in artikel 51 tot en met artikel 79 voor AA's¹².

3.2 *Werkwijze Tuchtrecht*¹³

3.2.1 *Samenstelling tuchtraden*

Het tuchtrecht wordt uitgevoerd door de Raad van Tucht (RvT) en het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CvB). De RvT bestaat – naast juristen – ook uit een aantal accountants, terwijl alle leden van het CvB een juridische achtergrond hebben.

3.2.2 *Indienen van klachten*

De RvT neemt een tegen een registeraccountant gerezen bezwaar op grond van een ingediende klacht van het publiek, op verzoek van het bestuur of ambtshalve in behandeling (artikel 40, lid 1, WRA). Het tuchtrecht is een vorm van klachtrecht. In eerste instantie wordt het nemen van actie tegen misslagen in de beroepsuitoefening van registeraccountants bij het publiek en/of het bestuur van het NIVRA gelegd. Aan het indienen van een klacht zijn weinig procedurele vereisten gesteld. De voornaamste voorwaarden die worden gesteld zijn een begrijpelijke formulering, vermelding van de naam van de registeraccountant en bekendmaking van de identiteit van de klager(s)¹⁴. Voor het indienen van een klacht is het bijvoorbeeld niet noodzakelijk dat de klager een persoonlijk belang heeft bij de zaak, of dat er tussen klager en betrokkene enige contractuele relatie bestaat.

3.2.3 *Disciplinaire maatregelen*

De wetgever heeft in artikel 34, WRA de soorten disciplinaire maatregelen die de tuchtrechter kan opleggen limitatief vastgelegd¹⁵. De maatregelen die de tuchtrechter kan opleggen ingeval een bezwaar gegrond wordt verklaard, zijn:

- een schriftelijke waarschuwing;
- een schriftelijke berisping;
- een schorsing als registeraccountant voor ten hoogste zes maanden;
- een doorhaling van de inschrijving in het in artikel 55, WRA bedoelde accountantsregister.

Publicatie van de uitspraak in de Nederlandse *Staatscourant* (artikel 65, WRA, KB 1 juni 1977, Stb. 300) is wettelijk voorgeschreven bij doorhaling van de inschrijving. Ook bij de andere

maatregelen kan als bijkomende straf worden opgelegd dat de beslissing al dan niet met de gronden waarop zij berust, geheel of gedeeltelijk zal worden openbaar gemaakt, waarbij tevens de wijze van openbaarmaking wordt bepaald (artikel 34, lid 3, WRA). Een gebruikelijke manier is publicatie in *De Accountant* en de Nederlandse *Staatscourant*. In casus nummer 1993-27 heeft de RvT bepaald dat haar beslissing in deze media zal worden gepubliceerd, binnen een week nadat zij in kracht van gewijsde is gegaan. Bovendien kan als maatregel, hoewel niet als zodanig in de WRA vermeld, worden aangemerkt, het 'niet opleggen van een maatregel', terwijl de klacht wel gegrond is verklaard.

Tegen een beslissing van de RvT kunnen partijen, binnen twee maanden na uitspraak, beroep instellen bij het CvB (artikel 52, WRA). Het beroep kan worden ingesteld door:

- de betrokken registeraccountant, indien het bezwaar geheel of gedeeltelijk gegrond is verklaard;
- de klager, indien zijn bezwaar geheel of gedeeltelijk ongegrond is verklaard;
- het bestuur.

4 **Tuchtrecht als instrument voor de handhaving van RAC's**

4.1 *Vraagstelling en toetsingscriteria*

In deze paragraaf wordt ingegaan op de vraag of het tuchtrecht een geschikt instrument is om de naleving van RAC's te waarborgen. Handhaving van normen kan worden voorgesteld als een proces dat kan worden ontleed in verschillende fasen¹⁶:

- de uitvaardiging van normen die vallen onder de reikwijdte van een bepaald reguleringsmechanisme;
- de wijze waarop een overtreding wordt gesignaleerd;
- de procedure waarin een bevoegde autoriteit de zaak beoordeelt, resulterend in de vaststelling van de soort en zwaarte van de overtreding en het eventueel opleggen van sancties.

Aan dit proces zijn de volgende criteria ontleend om te toetsen of het tuchtrecht geschikt is om RAC's te handhaven:

- 1 Worden overtredingen van de beroepsvoor-

schriften betreffende de vaktechnische uitvoering van het controleproces, inclusief de RAC's, gesignaleerd?

- 2 Behoren de RAC's tot de beroepsvoorschriften die als toetsingsnorm worden gehanteerd bij de behandeling van klachten, betreffende de vaktechnische uitvoering van het controleproces?

Als blijkt dat geen overtredingen betreffende de vaktechnische uitvoering van het controleproces worden gesignaleerd en/of RAC's niet als toetsingsnorm worden gehanteerd kan worden betwijfeld of het tuchtrecht qua opzet geschikt is om de naleving van RAC's te waarborgen.

4.2 Aanpak

De vraagstelling is beantwoord op basis van materiaal dat is verkregen via een schriftelijke enquête, analyse van jurisprudentie van het tuchtrecht en interviews met direct bij het tuchtrecht betrokken deskundigen.

4.2.1 Schriftelijke enquête

De auteur heeft voor haar promotieonderzoek in het voorjaar van 1995 een schriftelijke enquête gehouden onder 600 registeraccountants, aselect getrokken uit het totale bestand van (ingeschreven) openbare accountants, zoals deze bij het Koninklijk NIVRA zijn geregistreerd. De uiteindelijke respons bedroeg 30%, zijnde 5% van de gehele populatie openbare registeraccountants. De respondenten blijken voor ruim 65% werkzaam te zijn bij de grote accountantskantoren met meer dan 100 werkzame registeraccountants (tabel 1).

Deze verdeling kan worden gerelateerd aan de werkelijke verhoudingen binnen de beroepsgroep van openbare accountants. Dan blijkt de verdeling redelijk evenwichtig, hoewel de respondenten werkzaam bij de grotere kantoren iets sterker zijn vertegenwoordigd.

4.2.2 Onderzoek van jurisprudentie van tuchtrechtspraken

De analyse is uitgevoerd op tuchtrechtspraken die zijn gepubliceerd in de periode 1991 tot en met 1995. Bij het onderzoek van de jurisprudentie is ten eerste een selectie gemaakt van klachten die in hun geheel of op onderdelen betrekking hebben op de vaktechnische uitvoe-

ring van het controleproces door de registeraccountant. Hiertoe zijn alle klachten in de betreffende periode beoordeeld en gescreend voor klachten die *geen* betrekking hebben op de vaktechnische uitvoering van het controleproces door de registeraccountant.

Vervolgens is voor de klachten die betrekking hebben op de vaktechnische uitvoering van het controleproces vastgelegd:

- aan welke toetsingsnormen is gerefereerd;
- welke partij de toetsingsnorm heeft ingebracht;
- de beschikbaarheid, ten tijde van het tijdstip dat de feiten speelden, van beroepsvoorschriften zonder kracht van wet over het onderwerp van de betreffende klacht (RAC's, MU's en GBR-Interpretaties of bestuursaanbevelingen).

4.2.3 Interviews met deskundigen

Aanvullend zijn 10 interviews gehouden met deskundigen die direct betrokken zijn (geweest) bij het tuchtrecht. Deze interviews hebben materiaal opgeleverd die de resultaten van de analyse van het tuchtrecht aanvullen, maar ook gedeeltelijk kunnen verklaren.

4.3 Mening over de werking van het tuchtrecht van de beroepsgroep

In de schriftelijke enquête onder registeraccountants werkzaam in het openbare beroep is gevraagd naar de mening ten aanzien van de preventieve en repressieve werking van het tuchtrecht met betrekking tot de handhaving van RAC's. De preventieve werking heeft betrekking op het voorkomen dat er een misslag in de beroepsuitoefening c.q. dat er een overtreding van de beroepsvoorschriften wordt begaan. Deze bestaat enerzijds uit de voorbeeldfunctie ten opzichte van collega-accountants indien het 'slechte' functioneren aan de kaak wordt gesteld en anderzijds uit de opgelegde maatregelen die beogen te voorkomen dat de betrokkene in de toekomst opnieuw in de fout gaat. De repressieve werking bestaat uit de daadwerkelijke constatering van de misslag in de beroepsuitoefening c.q. overtreding van de beroepsvoorschriften en het ongedaan maken van de schade die hierdoor is ontstaan¹⁷.

Uit de schriftelijke enquête blijkt dat het aandeel respondenten dat de *preventieve* werking van het tuchtrecht groot vindt hoger is dan het aandeel dat de *repressieve* werking groot vindt,

Tabel 1: Verdeling respondenten naar omvang kantoor ten opzichte van werkelijke verhoudingen binnen beroepsgroep openbare RA's

<i>Verdeling respondenten naar omvang kantoor</i>	<i>Aantal</i>	<i>Respons</i>	<i>Totaal aantal openbare RA's (1995)</i>	<i>Respons ten opzichte van totaal aantal openbare RA's in de betreffende klasse</i>
20 of minder RA's	43	24%	1190	4%
21-100 RA's	18	10%	358	5%
101 of meer RA's	115	65%	1942	6%

respectievelijk 64% en 57%. Opmerkelijk is het relatief aanzienlijke aandeel van respondenten die zowel de preventieve als de repressieve werking relatief gering vinden, respectievelijk 15% en 22% (tabel 2, zie pagina 170). Dit kan een signaal zijn dat de beroepsgroep de waarborgfunctie voor het publiek van het tuchtrecht beperkt vindt, in de zin dat de registeraccountants voor hun handelen in relatie tot de naleving van de RAC's ter verantwoording kunnen worden geroepen. Bij de interpretatie van dit resultaat moet worden bedacht dat in de mening van de respondenten meerdere factoren kunnen meespelen. In de waardering kan meespelen dat de RAC's geen absoluut bindende werking hebben. Daarnaast kan meewegen dat de respondenten de kans dat daadwerkelijk fouten worden geconstateerd niet zo groot achten of dat de respondenten de opgelegde maatregelen bij misslag in de beroepsuitoefening ontoereikend vinden.

4.4 Resultaten onderzoek jurisprudentie tuchtrecht

4.4.1 Signalering van overtreding van de RAC's

Van de 156 tuchtrechtsuitspraken in de periode 1991 tot en met 1995 hebben slechts 24 klachten in zijn geheel of gedeeltelijk betrekking op de vaktechnische uitvoering van het controleproces (zie tabel 3, pagina 170). De overige klachten (132) hebben betrekking op fouten in de jaarrekening als gevolg van tekortkomingen in de inrichting van de verslaggeving, gebrek aan onpartijdigheid onder andere door samenloop van functies, nalatigheden in de reguliere contacten en communicatie met de cliënt en tekortkomingen in advieswerkzaamheden.

Deze resultaten zouden erop kunnen wijzen dat er voor het publiek weinig grond bestaat tot

het indienen van klachten betreffende de vaktechnische uitvoering van het controleproces en/of dat het publiek over onvoldoende inzicht beschikt om een vermeende beroepsfout van een registeraccountant te onderkennen.

4.4.2 Hanteren van RAC's als toetsingsnorm in tuchtrechtzaken

Van de 24 klachten die betrekking hebben op de vaktechnische uitvoering van het controleproces is het gebruik als toetsingsnorm geanalyseerd van beroepsvoorschriften zonder kracht van wet¹⁸ en in het bijzonder de RAC's. Van 14 klachten is vastgesteld dat ten tijde van het tijdstip van de feiten beroepsvoorschriften zonder kracht van wet over het onderwerp van de betreffende klacht beschikbaar waren. Uit de jurisprudentie blijkt dat in tuchtrechtprocedures door alle betrokken partijen slechts in zeer beperkte mate aan beroepsvoorschriften zonder kracht van wet wordt gerefereerd, waarbij referentie door de tuchtrechter overigens het meest voorkomt (vijf maal). In tabel 4 (zie pagina 171) zijn deze resultaten opgenomen.

4.5 Opvattingen van deskundigen

De analyse van de jurisprudentie zowel gericht op het signaleren van overtredingen van RAC's als op het hanteren van RAC's als toetsingsnorm is aanleiding tot de voorlopige conclusie dat het tuchtrecht geen geschikt instrument is om de naleving van RAC's te waarborgen. De oorzaak kan zijn gelegen in de opzet van het systeem, maar ook in de wijze waarop met het tuchtrecht wordt omgegaan. Over deze en mogelijke andere oorzaken is gesproken met verschillende deskundigen (10) op het gebied van het tuchtrecht. In deze gesprekken is een aantal interessante uitspraken gedaan die enerzijds het uit de analyse van de jurisprudentie naar voren

Tabel 2: Mening beroepsgroep over preventieve en repressieve werking van het tuchtrecht voor de handhaving van RAC's

<i>Werkings van het tuchtrecht</i> (respondenten %)	<i>Omvang kantoor: aantal RA's¹</i>				<i>95% betrouwbaarheidsinterval</i> <i>'totaalscore'</i>	
	Totaal	1-20	21-100	>100		
Preventief (n=165)					Maximale waarde	Minimale waarde
(zeer) groot ²	64	73	78	57	71	59
(zeer) gering ²	15	9	9	18	20	10
Repressief (n=164)					Maximale waarde	Minimale waarde
(zeer) groot ²	57	62	48	57	65	49
(zeer) gering ²	22	23	22	21	28	16

¹ De verdeling van de respondenten naar omvang kantoor wijkt *niet* significant af van het percentage voor het totaal van de respondenten.

² De antwoordcategorieën 'groot' en 'zeer groot', respectievelijk 'gering' en 'zeer gering' zijn samengevoegd. NB: de som van beide categorieën is ongelijk aan 100%, aangezien het aandeel respondenten met 'geen mening' niet is vermeld.

komende beeld enigszins nuanceren maar voor een deel ook kunnen verklaren.

4.5.1 Signalering van overtredingen van RAC's

Er is geconstateerd dat relatief weinig klachten betrekking hebben op de vaktechnische uitvoering van de controle. Hiervoor zijn in de interviews twee oorzaken genoemd:

- 1 *Inzicht in de werkzaamheden van de accountant is voor het publiek een weerbarstige materie.* Als mogelijke oorzaak is genoemd dat het voor het publiek, voor wie het tuchtrecht in eerste instantie is bestemd, moeilijk is een gedegen inzicht te verkrijgen in de wijze waarop de controlewerkzaamheden zijn uitgevoerd¹⁹. In eerste instantie is de klager voor de formulering van de klacht gebonden aan feiten over de wijze waarop de controle door de registeraccountant is uitgevoerd, die hij/zij uit eigen waarneming heeft kunnen vaststellen. Een belemmering is namelijk dat

een klager uitsluitend met een gegronde reden stukken of het gehele dossier kan opvragen. Een klager dient een gemotiveerd verzoek tot het opvragen van aanvullende stukken bij de tegenpartij te richten aan de RvT. De RvT wijst het verzoek uitsluitend toe als zij overtuigd is van de gegrondheid van de reden. In de praktijkuitoefening van de geïnterviewden wordt maar zelden van deze mogelijkheid tot het opvragen van aanvullende stukken gebruikgemaakt. Bovendien hebben de geïnterviewden de indruk dat een fout in de vaktechnische uitvoering van het controleproces vaak niet als zodanig wordt erkend, vanwege de in het algemeen beperkte kennis van klagers en hun advocaten op het terrein van de (beroepsvoorschriften over de) techniek van accountantscontrole.

- 2 *Ontbreken van een wettelijk kader voor de vaktechnische uitvoering van de controle.* Ook is door de geïnterviewden het ontbreken van concrete wettelijke beroepsvoorschriften

Tabel 3: Behandelde tuchtrechtzaken betreffende de vaktechnische uitvoering van het controleproces

<i>Tuchtrechtuitspraken</i>	<i>Totaal</i>	<i>1991</i>	<i>1992</i>	<i>1993</i>	<i>1994</i>	<i>1995</i>
Totaal aantal uitspraken periode 1991-1995	156	23	22	41	32	38
Uitspraken betreffende de vaktechnische uitvoering van het controleproces	24	3	4	7	5	5
Percentage van uitspraken	15%	13%	18%	17%	16%	13%

Tabel 4: Beschikbare beroepsvoorschriften zonder kracht van wet en aantal malen dat hieraan door een van de partijen in de tuchtprocedure is gerefereerd

	<i>Totaal aantal zaken</i>	<i>RAC's</i>	<i>MU's</i>	<i>GBR- interpretaties</i>	<i>Bestuurs- aanbeveling 5.21⁴</i>
Tuchtrechtzaken betreffende de vaktechnische uitvoering van het controleproces	24				
Aantal tuchtrechtzaken ¹ waarin beroepsvoorschriften zonder kracht van wet beschikbaar waren:	14 ²	4	10	3	3
Feitelijk gerefereerd door ³ :					
– klager	3	1	1	1	0
– RvT	5	0	2	0	3
– RvB	0	0	0	0	0
Totaal aantal referenties	8	1	3	1	3

¹ Voor de geselecteerde 24 casussen is nagegaan of er ten tijde dat de feiten speelden beroepsvoorschriften zonder kracht van wet beschikbaar waren. Voor de nadere gegevens over uitspraaknummer, jaar en omschrijving van het betreffende beroepsvoorschrift wordt verwezen naar Majoor (1997, hoofdstuk 11).

² Er kunnen meerdere beroepsvoorschriften zonder kracht van wet beschikbaar zijn in een zaak. Bijvoorbeeld in casus nummer 1993-27 waren twee RAC's en één MU beschikbaar die betrekking hadden op het onderwerp van de zaak.

³ De partij die het beroepsvoorschrift heeft ingebracht is vermeld.

⁴ Werkzaamheden en rapportering in het kader van een opdracht tot het samenstellen van een jaarrekening, februari 1988.

over de wijze waarop de controle moet worden uitgevoerd als oorzaak genoemd. Voor de klagende partij kan het bij de onderbouwing van zijn klacht een belemmering zijn te verwijzen naar beroepsvoorschriften zonder kracht van wet, aangezien het risico bestaat dat zijn klacht ongegrond wordt verklaard. Een klager zal ter vermijding van dit risico geneigd zijn de klacht op te hangen aan normen waarvoor hij/zij meer steun kan vinden in de wet, bijvoorbeeld door in de omschrijving van de klacht de nadruk te leggen op een fout in de jaarrekening, die overigens een gevolg kan zijn van een fout in het controleproces dat hieraan ten grondslag heeft gelegen.

Concrete bepalingen over de wijze waarop controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd zijn bovendien van relatief recente datum. In vergelijking met bijvoorbeeld de ontwikkeling van het stelsel van controlestandaards in de Angelsaksische landen had Nederland een behoorlijke achterstand in de codificatie van beroepsvoorschriften over het controleproces. In 1986 zijn weliswaar de eerste RAC's gepubliceerd, terwijl er voorheen een beperkt aantal

MU's was gepubliceerd, maar de meeste RAC's die in de groene RADAR-bundel waren opgenomen zijn na 1990 gepubliceerd. Met de invoering van de herziene RAC's in 1996 is deze achterstand evenwel volledig ingelopen. Of als gevolg hiervan het aantal verwijzingen naar de RAC's in de formulering van de klachten zal toenemen is op dit moment nog niet te zeggen. Dit kan pas worden vastgesteld als er een substantieel aantal tuchtrechtsuitspraken beschikbaar is over tuchtrechtzaken waarin de feiten na 1996 spelen.

4.5.2 Referentie aan Richtlijnen voor de Accountantscontrole

Het geringe aantal referenties aan de RAC's door betrokken partijen wijten de geïnterviewden vooral aan de formulering en aard van de klachten.

De geïnterviewde deskundigen constateren dat de *formulering van klachten* vaak sterk casuïstisch van aard is. In een klacht wordt dikwijls teruggevallen op artikel 5 of artikel 11 van de GBR, dan wel de algemene norm van artikel 33, WRA, terwijl het ook voorkomt dat in zijn geheel niet wordt gerefereerd aan een beroepsvoorschrift. Als verklaring is genoemd dat er geen voorschriften van procedurele aard bestaan voor de formulering van klachten. Evenmin is het

noodzakelijk dat de beroepsvoorschriften die zijn overtreden specifiek worden genoemd. Een klacht moet alleen kunnen worden herleid tot de normen zoals deze in de omschrijving van het doel van het tuchtrecht worden aangereikt (artikel 33, WRA)²⁰.

Bovendien hebben de geïnterviewden uit ervaring de indruk dat *de aard van fouten* met betrekking tot de vaktechnische uitvoering van het controleproces vaak zeer complex is. Het betreft veelal een combinatie van een foutieve inschatting van de accountant in het proces van oordeelsvorming in de betreffende situatie en een daarmee samenhangende tekortkoming in het controleproces. Het proces van oordeelsvorming is een onderdeel wat tot op heden in zeer beperkte mate in de beroepsvoorschriften is geregeld en waarbij bovendien de relatie met specifieke beroepsvoorschriften, in het bijzonder de RAC's, lang niet altijd duidelijk aanwezig is. Artikel 11 van de GBR (het ontbreken van een deugdelijke grondslag voor de uitkomsten van de arbeid van een registeraccountant) biedt een klager in een dergelijke situatie de meeste zekerheid.

5 Conclusie

Geconcludeerd wordt dat het tuchtrecht als reguleringsmechanisme momenteel voor de waarborging van de naleving van RAC's slechts een bescheiden rol speelt, voorzover het de daadwerkelijke sanctionering van overtredingen van RAC's betreft. Deze conclusie is gebaseerd op twee bevindingen.

- 1 Voor het publiek lijkt weinig aanleiding te bestaan voor het indienen van klachten over de vaktechnische uitvoering van de controle en/of het publiek lijkt over onvoldoende inzicht te beschikken om een vermeende beroepsfout van een registeraccountant te onderkennen.
- 2 Het blijkt dat de RAC's door de in tuchtrecht-procedures betrokken partijen in zeer beperkte mate worden gebruikt als toetsingsnorm.

De mening van de respondenten over de werking van het tuchtrecht ondersteunt deze conclusie (verkregen door middel van een schriftelijke enquête). De respondenten zijn van mening dat de preventieve werking van het tuchtrecht groter is dan de repressieve werking, respectievelijk 64% en 57% (zie tabel 2, pagina

170). Bovendien is een relatief groot aantal respondenten van mening dat zowel de preventieve als de repressieve werking relatief gering is, respectievelijk 15% en 22%.

6 Versterking van het tuchtrecht als waarborg van de kwaliteit van de beroepsuitoefening

6.1 De plaats van tuchtrecht in het stelsel van zelfregulering

Op grond van deze conclusie kan de vraag worden gesteld of het tuchtrecht in relatie tot de handhaving van RAC's zijn waarborgfunctie voor het publiek zoals genoemd in de nota Bestuur en Tuchtrecht (maart 1996)²¹ optimaal vervult. Deze vraag is extra relevant nu in de omgeving van het accountantsberoep ontwikkelingen worden waargenomen die juist vragen om een adequaat stelsel van zelfregulering. De discussie over het MDW-rapport²² is een belangrijk signaal dat duidt op een toenemende dreiging van de overheid inbreuk te maken op de autonomie van het accountantsberoep. Juist in de context van deze discussie is het essentieel dat het accountantsberoep aantoon over een adequaat stelsel van zelfregulering te beschikken waarmee de onafhankelijkheid van de accountant wordt bewaakt.

Het tuchtrecht is overigens niet het enige instrument om de kwaliteit van de beroepsuitoefening te waarborgen. Voor het waarborgen van de vaktechnische kwaliteit van de controle en in het verlengde daarvan de handhaving van RAC's zijn in het bijzonder het intern stelsel van kwaliteitsbeheersing en -bewaking van accountantskantoren en het stelsel van collegiale toetsing van het NIVRA²³ belangrijk. Er moet echter worden bedacht dat beide instrumenten een onderdeel zijn van de beroepsorganisatie en derhalve niet geheel onafhankelijk zijn. De kracht van deze reguleringsmechanismen ligt derhalve primair in een verhoging van de kwaliteit van de dienstverlening door registeraccountants en ligt in mindere mate in het repressieve karakter. Overigens kunnen volgens de mening van de auteur deze beide instrumenten zeer wel bijdragen aan de waarborging van de status als deskundig professioneel beroepsbeoefenaar, mits de beroepsgroep in hoge mate transparant is over de opzet van deze programma's, de werking ervan en de resultaten. Er kan worden gesteld dat Collegiale Toetsing

alleen leidt tot een groter vertrouwen van het publiek in de geleverde diensten door accountants als de beroepsorganisatie bereid is inzicht te geven in de resultaten van de uitgevoerde onderzoeken en in het College Collegiale Toetsing (CCT)²⁴ ook onafhankelijk van de beroepsgroep staande leden te benoemen. In eerste instantie heeft het NIVRA de taak hier het voortouw te nemen.

6.2 Overzicht: Regulering van het accountantsberoep

Tabel 5 bevat een indeling van de verschillende reguleringsmechanismen in het accountantsberoep²⁵.

Het tuchtrecht vervult een belangrijke functie in het stelsel van zelfregulering, omdat dit instrument onafhankelijk van de beroepsorganisatie staat en het publiek hiermee een instrument in handen heeft waarmee zij acuut kan reageren op een geconstateerde misslag van een registeraccountant en zodoende de naleving van de beroepsvoorschriften kan afdwingen. Deze constatering is aanleiding voor de afsluiting van dit artikel met enkele suggesties die de werking van

het tuchtrecht mede in relatie tot de handhaving van RAC's kunnen versterken:

- 1 RAC's meer zichtbaar gebruiken als toetsingsnorm in het tuchtrecht;
- 2 de benoeming van een onderzoekscommissie.

Ad 1: RAC's meer zichtbaar gebruiken als toetsingsnorm in het tuchtrecht

Deze suggestie doelt vooral op een grotere mate van toepassing van de RAC's in tuchtprocedures. Vooral de tuchtcolleges kunnen hierin een voortrekkersrol vervullen door in hun uitspraken te verwijzen naar relevante RAC's, ondanks dat formeel juridisch een tuchtrechter hiertoe niet is verplicht²⁷. Hierdoor wordt de juridische binding van RAC's verstevigd.

Ad 2: Benoeming van een onderzoekscommissie

Het benoemen van een onderzoekscommissie onder verantwoordelijkheid van het NIVRA om zodoende de signalering van overtredingen van beroepsvoorschriften over de vaktechnische uitvoering van de controle te ondersteunen. In een aantal landen – onder andere Groot-Brittannië, de Verenigde Staten (VS) en België – functioneert een onderzoekscommissie die is belast met het onderzoek van ingediende klachten voordat deze

Tabel 5: Regulering van het accountantsberoep

<i>Reguleringsmechanismen</i>	<i>Preventief²⁶</i>	<i>Repressief</i>
Zelfdwang	Professionele beroepshouding	Schade aan persoonlijke beroepsreputatie
Groepsdwang:		
– Accountantskantoor	Kantoorvoorschriften en andere maatregelen van kwaliteitsbeheersing	Kwaliteitsbewaking
– Beroepsorganisatie	Beroepsvoorschriften, Collegiale Toetsing	Tuchtrecht
– Opdrachtgevers	Gestelde kwaliteitseisen aan dienstverlening	Claims (civielrechtelijk) en tuchtrechtelijke procedures
Externe dwang:		
– Overheid (wetgevende macht)	Bindende regels inzake toetreding en uitoefening beroep: opleiding, PE-verplichting, Fraudeverordening	
– Toezichthoudende instanties:	Additionele regels met betrekking tot uitvoering en rapportering over de verrichte werkzaamheden	
• STE		
• Verzekeringskamer		
• De Nederlandsche Bank		
– Justitie (rechtsprekende macht)		Civiel- en strafrecht
– Media	Publiciteit en opspraak over disfunctioneren van de beroepsgroep	

door het tuchtcollege in behandeling wordt genomen. In Groot-Brittannië en de VS heeft deze commissie als taak te bepalen of een klacht wordt doorverwezen naar de tuchtcommissie. In België neemt deze onderzoekscommissie bovendien zelfstandig het initiatief in de opsporing van beroepsfouten. Hiervoor beschikt zij over een systeem van informatieverzameling dat vanuit diverse bronnen wordt gevoed, waaronder het indienen van klachten door het publiek en informatie van de toezichthoudende instanties op het bedrijfsleven.

Voordelen van een onderzoekscommissie²⁸ zijn gelegen in:

- de verbetering in de formulering van klachten voordat de tuchtrechter deze in behandeling neemt; het schiften van klachten, naar analogie van de functie van deken in de advocatuur²⁹, waardoor wordt voorkomen:
 - dat klachten worden ingediend die niet materieel zijn uit oogpunt van geleden 'schade' voor de klager. Eventueel kan het NIVRA, indien er een vaktechnisch beroepsvoorschrift in het geding is, de klacht overnemen en om een uitspraak van de tuchtrechter vragen zonder veroordeling van de betrokkene. Op deze manier komt de functie van het tuchtrecht voor de ontwikkeling van de vaktechnische beroepsvoorschriften wel tot zijn recht, maar wordt voorkomen dat de betrokkene onnodig wordt benadeeld;
- de ten opzichte van de betrokkene minder wenselijke situatie dat klachten die niet helder zijn geformuleerd tijdens de zitting met behulp van de griffier van de RvT worden aangescherpt. Een onderzoekscommissie kan in overleg met de klager de klacht reeds voorafgaande aan de zitting aanscherpen;
- dat de tuchtrechter zich met zaken bezig moet houden die geen of in geringe mate het algemeen beroepsbelang betreffen, maar alleen zijn ingediend uit het individuele belang van de klager³⁰. Bijvoorbeeld zaken die zijn bedoeld als opstap voor een civielrechtelijke procedure dan wel zaken die uitsluitend betrekking hebben op een privé-kwestie tussen klager en betrokkene. Deze klachten kunnen beter via bemiddeling worden opgelost, waarbij eventueel een schikking kan worden getroffen³¹. Een bijkomend voordeel van bemiddeling is dat

de klager vervolgens de mogelijkheid heeft de klacht tussentijds in te trekken. Als eenmaal een tuchtprocedure is gestart kan de klacht niet meer worden ingetrokken. Hierdoor wordt tevens voorkomen dat de reputatie van de betrokken accountant ten onrechte wordt geschaad.

Bovendien leidt deze maatregel tot een verbetering van de efficiency in de werking van het tuchtrecht. Ten eerste zijn er hoge kosten met procedures gemoeid, zowel voor de betrokkene als de beroepsorganisatie. Ten tweede is het voor de reputatie van het tuchtrecht geen goede zaak indien de periode tussen het indienen van een klacht en de uitspraak te lang is.

LITERATUUR

- Algra, N.E., e.a., (1993), *Aspecten van rechtsvorming en rechtshandhaving*, Alphen aan den Rijn, Samsom H.D. Tjeenk Willink.
- Arthur Young & Company, (1977), Arthur Young & Company's response to 'The Accounting Establishment', Professional Responsibilities in a Time of Change, *The Arthur Young Journal*, A special edition, New York.
- Baas, H., (1986), Het 'vervolgingsbeleid' van het NIVRA-bestuur, MAB, maart.
- Bak, G.G.M., (1986), Tuchtrechtspraak in het accountantsberoep, *Ombudsman*, september.
- Barendrecht, J.M., (1992), *Recht als model van rechtvaardigheid: Beschouwingen over vage en scherpe normen, over binding aan het recht en over rechtsvorming*, Deventer, Kluwer.
- Bindenga, A.J., (1973), *Het vrije beroep van accountant*, Alphen aan den Rijn, Samsom.
- Boertien, C., (1962), *De civielrechtelijke aansprakelijkheid van de openbaar accountant naar Engels en Nederlands recht*, Zwolle, Tjeenk-Willink.
- Bos, H.H., (1984), Openbaarheid in het accountantstuchtrecht, MAB, juni.
- Boukema, C.A., (1973), De tuchtrechtspraak NIVRA 1968-1973, MAB, november.
- Boukema, C.A., (1979), De tuchtrechtspraak NIVRA 1973-1978, MAB, februari.
- Boukema, C.A., (1984), De tuchtrechtspraak NIVRA 1978-1973, MAB, september.
- Bröring, H.E., (1993), *Richtlijnen: Over de juridische betekenis van circulaires, leidraden, aanbevelingen, brochures, plannen*, Deventer, Kluwer.

Bruggink, J.J.H., (1992), *Op zoek naar het recht: Rechtsvinding in rechtstheoretisch perspectief*, Groningen, Wolters-Noordhoff.

Degenkamp, J. Th., (1991), Nakoming en niet-nakoming; een glijdende schaal, *MAB*, december.

Doornbos, N. en L.E. de Groot-van Leeuwen, (1995), Het tuchtrecht in werking: Veranderingen in de beroepsethiek van advocaten, *Advocatenblad*, februari.

Doornbos, N. en L.E. de Groot-van Leeuwen, (1994), Klachten in behandeling. Over de werking van het tuchtrecht bij advocatuur, *Psychologie en Maatschappij*, september.

Dutmer, B.L., (1996), Raad van Beroep exit, wat toen?, *De Accountant*, mei.

Enschedé, Ch.J., (1988), *De burger en het recht; Over macht, gezag en democratie*, Amsterdam, Meulenhoff.

Hees, J. van en J.L.J. van Nijnatten, (1991), De tuchtrechtspraak NIVRA 1984-1989, *MAB*, januari/februari.

Hen, P.E. de, J.G. Berendsen en J.W. Schoonderbeek, (1995), *Hoofdstukken uit de geschiedenis van het Nederlandse accountantsberoep na 1935*, Assen, Van Gorcum & Comp.

Hooley, T.G.M., (1994), Discipline and enforcement - A key to maintaining professional credibility, *IFAC Newsletter*, jrg. 18, juni.

Hulshoff Pol, W., (1991), De plaats van regelgeving in het NIVRA, *De Accountant*, april.

Hulshoff Pol, W., (1996), Tuchtrechtspraak in cijfers, *De Accountant*, mei.

Jue, R.J., (1990), *Grondbeginselen van het recht*, Groningen, Wolters-Noordhoff.

Krogt, Th.P.W.M. van der, (1981), *Professionalisering en collectieve macht*, 's-Gravenhage, VUGA.

Langendijk, H.P.A.J., (1994), *De markt voor de wettelijk verplichte accountantscontrole in Nederland*, Den Haag, Delwel.

Majoor, G.C.M., (1995), Collegiale toetsing: een uitdaging voor het Nederlandse accountantsberoep, *De Accountant*, september.

Majoor, G.C.M., (1997), *Gezag van Richtlijnen voor de Accountantscontrole*, Maartensdijk, Eburon, mei.

NIVRA, (1985), Bestuur en tuchtrechtspraak, *De Accountant*, juni.

NIVRA, (1994), *Het tuchtrecht voor registeraccountants*, Amsterdam, september.

NIVRA, (1996), Bestuur en tuchtrechtspraak, maart 1996, *De Accountant*, mei.

NOvAA, *Regelgeving Accountant-Administratieconsulent*, REAA-bundel, losbladige uitgave.

Olson, W.E., (1990), Self-regulation-what's ahead?, *The Journal of Accountancy*, maart.

Os, P.J.N. van, (1995), Het toezicht en de tuchtrechtspraak in de ontwerpwet op het notarisambt, *WP/NR*, 18 februari.

Preston, A.M., e.a., (1995), Changes in the code of ethics of the U.S. accounting profession, 1917 and 1988: the conti-

nual quest for legitimation, *Accounting, Organizations and Society*, jrg. 20.

Roden, S., (1995), ACCA calls for independent supervisory regulation body, *The Accountant*, november.

Soeting, R., (1995), *Zelfcontrole versus interne controle: Een verkenning*, Amsterdam, Vossiuspers AUP.

Swaan, A. de, (1995), *Verschuivingen in gedragsregulatie*, Limpergdag 1994, Limperg Instituut, Stichting Moret fonds.

Waardenburg, F., (1996), De tuchtprocedure als 'opstap' naar civiele aansprakelijkheid, *De Accountant*, mei.

Zahn, E., (1975), *De organisatie van het accountantsberoep onder de loep*, Amsterdam, NIVRA.

NOTEN

- 1 Ook Accountant-Administratieconsulenten wordt aanbevolen kennis te nemen van de RAC's.
- 2 De Hen, Berendsen en Schoonderbeek, 1995, pp. 3 e.v.
- 3 Hierbij is aangegeven dat de toepassing van de RAC's bij de bepaling van de concrete werkzaamheden afhankelijk is van de specifieke omstandigheden van de opdracht en moet worden ingevuld op basis van professional judgement.
- 4 RAC 100, paragraaf 6.
- 5 Dit artikel is ontleend aan het proefschrift *Gezag van Richtlijnen voor de Accountantscontrole* waarop de auteur 1 juli 1997 is gepromoveerd aan de Universiteit van Amsterdam.
- 6 RADAR Richtlijnen Controle (aflevering 13, dec 1989).
- 7 Regelen accountantsberoep, aflevering 6, 1985, 1.1.3.1-01.
- 8 Een reguleringsmechanisme wordt omschreven als de wijze waarop gedrag in overeenstemming met de norm wordt gebracht (in deze context de RAC's).
- 9 Algra, 1993, pp. 271.
- 10 Beleidsnota NIVRA, maart 1996.
- 11 Artikel 33 WRA.
- 12 De hiernavolgende bespreking is specifiek gericht op registeraccountants, maar is in hoofdlijnen eveneens van toepassing op AA's.
- 13 Ten behoeve van het betoog in dit artikel is volstaan met een korte toelichting op de werkwijze. Voor een uitgebreidere bespreking wordt verwezen naar de betreffende literatuur alsmede de hoofdstukken 8 en 11 van het proefschrift van G.C.M. Majoor, mei 1997.
- 14 Het tuchtrecht voor registeraccountants, NIVRA, 1994, p. 9.
- 15 De wetgever geeft bij elke wet een zoveel mogelijk bij de aard en zwaarte van de norm passende sanctie. Deze sancties behoren te worden vastgelegd in de wet. In het algemeen is aan elke wet een sanctie verbonden. Deze combinatie is echter geen automatisme. Er zijn wettelijke voorschriften waaraan geen sanctie is gekoppeld. Vanwege het uitzon-

derlijk karakter worden dergelijke voorschriften *lex imperfecta* genoemd. Algra, 1992, p. 267.

16 Algra, 1992, pp. 41-51; Jue, 1990, pp. 76-78.

17 Algra, 1993, pp. 271-272; Jue, 1992, p. 195.

18 In beroepsvoorschriften kan onderscheid worden gemaakt tussen voorschriften met kracht van wet, zoals WRA, GBR en de nadere voorschriften en voorschriften zonder kracht van wet. Behalve de RAC's behoren hiertoe ook de GBR-interpretaties en de Meningsuitingen van het bestuur van het NIVRA (MU's). Deze laatste categorie beroepsvoorschriften is vrijwel in zijn geheel verwerkt in de huidige RAC's en derhalve zijn de meeste MU's ingetrokken

19 Weliswaar hebben ook het bestuur en de RvT het recht klachten in te dienen, maar beide hebben van deze bevoegdheid tot op heden in beperkte mate gebruikgemaakt. Van de 468 ingediende klachten in de periode 1967-1993 zijn er twee ambtshalve door de RvT ingediend. Het bestuur van het NIVRA heeft in de periode 1991-1995 negentien maal een klacht ingediend (4% van alle klachten). *De Accountant*, mei 1996, pp. 589-591.

20 Dit betreft:

- misslagen van registeraccountants in de uitoefening van hun beroep;
- inbreuken op verordeningen;
- inbreuken op de eer van de stand van registeraccountants (zie ook artikel 5 GBR).

Bij inbreuken op verordeningen kan in eerste instantie worden gedacht aan de GBR, maar ook aan de Verordening op de fraudemelding en de Verordening op de Collegiale Toetsing.

21 *De Accountant*, mei 1996, pp. 595-597.

22 Dit is een rapport van het Ministerie van Economische zaken over de marktwerking binnen het accountantsberoep. Een van de issues die daarin naar voren komt is de onafhankelijkheid van de accountant in zijn rol als controleur en als adviseur ten behoeve van de leiding van een onderneming.

23 Uit analyse op basis van dezelfde criteria als die bij de analyse van het tuchtrecht zijn gebruikt blijken beide reguleringsmechanismen qua opzet geschikt te zijn als instrument voor de waarborging van de kwaliteit van de vaktechnische uitvoering van het controleproces en in het verlengde daarvan de handhaving van de RAC's. Hiervoor wordt verwezen naar de hoofdstukken 9 en 10 van het proefschrift van Majoor (1997).

24 Het CCT is belast met de uitvoering van Collegiale Toetsing en is samengesteld uit vertegenwoordigers (RA's) van accountantskantoren en twee medewerkers van het NIVRA.

25 De structuur van dit overzicht is ontleend aan het rapport *Arthur Young & Company's response to 'The Accounting Establishment': Professional Responsibilities in a Time of Change* uit 1977. Deze structuur staat nog steeds model voor het huidige stelsel van beroepsregulering in de Verenigde Staten.

26 Er is een onderscheid gemaakt tussen preventieve en

repressieve reguleringsmechanismen. Bij preventieve reguleringsmechanismen ligt de nadruk op verbetering van de kwaliteit van de beroepsuitoefening, terwijl bij repressieve reguleringsmechanismen primair wordt beoogd de overtreder te corrigeren. Repressieve mechanismen worden echter, in tegenstelling tot preventieve mechanismen, eerst bij overtreding gemobiliseerd. Deze indeling in soorten reguleringsmechanismen moet goed worden onderscheiden van de invloed die een reguleringsmechanisme kan hebben op het gedrag van de personen die te maken hebben met het betreffende reguleringsmechanisme. Elk repressief reguleringsmechanisme zal veelal een preventieve bijwerking hebben. De werking hiervan is vooral afhankelijk van het effect van de maatregelen die worden genomen bij overtreding van de norm. De preventieve werking van een maatregel berust op de afschrikwekkende functie die deze maatregel heeft anderen te weerhouden het 'slechte' voorbeeld te volgen. De repressieve werking van een maatregel beoogt de dader te straffen, Algra, 1993, pp. 271-275.

27 De motiveringsplicht van de tuchtrechter wordt bepaald door de normen zoals deze in de omschrijving van het doel van het tuchtrecht worden aangereikt (artikel 33, WRA). Een motivering die naar specifiekere normen verwijst dan in artikel 33, WRA genoemd is niet vereist.

28 Op de juridische consequenties, in het bijzonder de benodigde onderzoeksbevoegdheden van een dergelijke commissie en de juridische kracht van het onderzoeksmateriaal, wordt op deze plaats niet ingegaan.

29 De deken fungeert als een eerste zeef; hij/zij probeert de zaak te schikken of anderszins informeel te behandelen zodat deponering bij de tuchtcolleges niet nodig is. Ruim driekwart van de klachten wordt op deze manier afgehandeld, *Advocatenblad*, nr. 4, pp. 150. In de ontwerpwet met betrekking tot het toezicht en de tuchtrechtspraak op het notarisambt wordt aan de voorzitter van de kamer een soortgelijke taak opgedragen. De geïnteresseerde lezer wordt verwezen naar het artikel van Van Os (1995, pp. 105-110). Er wordt overigens gewezen op het risico dat een overlapping met de functie van de geschillencommissie kan ontstaan, de taak van deze commissie is echter tot op heden beperkt tot het bemiddelen in conflicten tussen accountant en opdrachtgever die uitsluitend betrekking hebben op de declaratie.

30 Hierbij wordt erop gewezen dat de toetsing van het belang van de klager in principe een rechtsvraag is die is voorbehouden aan de tuchtrechter. Voor een gedeelte kan deze toetsing worden gedelegeerd aan een onderzoekcommissie, mits hiervoor eenduidige procedures zijn geformuleerd.

31 In Groot-Brittannië is een dergelijke werkwijze een vast onderdeel van de behandeling van de klachten. De Investigation Committee die belast is met het onderzoek van de ingediende klachten en is verplicht te proberen de grieven in overleg met de betrokkenen op te lossen via bemiddeling, arbitrage of op andere wijze.