

Wet toezicht accountantsorganisaties; een beschouwing

Roger Dassen en Rik Roos

SAMENVATTING De Wet Toezicht Accountantsorganisaties (WTA) vormt de kroon op de Nederlandse evaluatie van accountantswetgeving. Wij menen dat deze wet zal bijdragen aan een gerechtvaardigd vertrouwen in het openbaar accountantsberoep. De hoofdlijnen van de WTA sluiten inhoudelijk prima aan bij internationale ontwikkelingen. Winst dus voor multinationale ondernemingen en hun accountants. Met de komst van onafhankelijk extern toezicht ontstaat een evenwichtige balans tussen overheidstoezicht en zelfregulering. Wij pleiten ervoor te voorkomen dat onnodige administratieve lastenverzwaring ontstaat vanwege dubbele toetsingen door verscheidene toezichthouders. Dat kan door bij het handhavingsbeleid te streven naar internationale convergentie. De zelfregulering die ook na de WTA blijft bestaan bij de opstelling van gedrags- en beroepsregels doet naar onze mening geen afbreuk aan publieke belangen. Wij illustreren dat met waarborgen in de WTA en recente ontwikkelingen binnen de governance structuur van de International Federation of Accountants (IFAC). De specifieke bepalingen in de WTA voor onafhankelijkheid en opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vinden wij in de kern gezond. Wel verdienen zij op een aantal facetten nadere uitwerking. Ook signaleren wij enkele bijverschijnselen van de WTA. Verschil in de reikwijdte en diepgang van de WTA ten opzichte van IFAC-voorschriften heeft geleid tot een complex stelsel van verordeningen en nadere voorschriften van de beroepsorganisaties. Het laat zich moeizaam onderhouden en vergroot het risico van onbedoelde overtredingen.

Prof. dr. R. Dassen RA is bestuursvoorzitter van Deloitte Nederland en hoogleraar Auditing aan de Vrije Universiteit. Drs. A.R. Roos RA is senior manager bij het Accounting & Auditing Center van Deloitte Accountants B.V.

1 Inleiding

Na een lange aanloop is de Wet Toezicht Accountantsorganisaties (WTA) nu een feit. Hoewel de basis voor de Wet reeds in 1993 is gelegd, hebben met name de ontwikkelingen in het accountantsberoep en de externe verslaggeving van de afgelopen vijf jaar in belangrijke mate bijgedragen aan de vormgeving ervan. Anders echter dan in de Verenigde Staten, waar als reactie op deze ontwikkelingen de zelfregulering van het accountantsberoep – zeker voor beursfondsen – geheel ten grave is gedragen, heeft de Nederlandse wetgever gekozen voor een mengvorm, waarbij in internationaal verband tot stand gekomen standaarden centraal staan, aangevuld met extern toezicht door de Autoriteit Financiële Markten (AFM). Over de invulling van dat toezicht wordt nog gediscussieerd. De AFM is namelijk niet de enige toezichthouder op het accountantsberoep wat kan leiden tot doublures en ‘regulatory competition’. Voor ons staat voorop dat de AFM in Nederland een leidende rol moet innemen. Het draagt ertoe bij dat buitenlandse toezichthouders zoals de Amerikaanse Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) voldoende waarde toekennen aan het Nederlandse toezicht. Dit is een belangrijke randvoorwaarde om te kunnen komen tot internationale convergentie. In dit artikel behandelen wij kort de aanleiding voor de WTA en geven antwoord op de vraag waarom bij deze wet de accountantsorganisatie in plaats van het individu centraal staat. De evaluatie uit 2001 van de toenmalige Nederlandse accountantswetgeving leidde tot de conclusie dat wijzigingen nodig waren om te komen tot een balans tussen onafhankelijk extern toezicht en zelfregulering en tot een aanscherping van onafhankelijkheidsvoorschriften. Paragraaf 3 geeft daarom een toelichting op deze hoofdthema's van de WTA. Wij beschouwen het onafhankelijk extern toezicht, doen suggesties voor de wijze waarop doublures en ‘regulatory competition’

kunnen worden voorkomen en plaatsen kanttekeningen bij de invulling van het handhavingsbeleid. Ook illustreren wij waarom de huidige vorm van zelfregulering bij de totstandkoming van gedrags- en beroepsregels naar onze mening geen afbreuk doet aan het publieke belang. In dat kader staan wij stil bij enkele waarborgen in de WTA en recente ontwikkelingen binnen de governance structuur van de International Federation of Accountants¹ (IFAC). Wij concluderen dat de onafhankelijkheidsvoorschriften uit de WTA goed aansluiten bij internationale ontwikkelingen. Wij beschouwen in dat kader specifiek de bepalingen voor interne roulatie en opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling en doen voorstellen voor de nadere uitwerking daarvan. Omdat multinationale ondernemingen en accountantsorganisaties baat hebben bij coördinatie tussen regelgevende instanties en internationale convergentie, plaatsen wij in hoofdstuk 4 opmerkingen bij de WTA vanuit internationaal perspectief. Wij staan ondermeer stil bij het Global Public Policy Symposium van november 2006 en de visie op internationale public policy-ontwikkelingen die de bestuurders van zes mondiale netwerken van accountantsorganisaties presenteerden. Het artikel sluit af met een conclusie.

2 Waarom een Wet Toezicht Accountantsorganisaties?

De aanleiding voor de WTA zijn de evaluatiebepalingen uit de op 6 augustus 1993 gewijzigde Wet op de Registeraccountants (WRA) en de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten (WAA). In 1993 brengen de ministers van Economische Zaken en Justitie via een wijzigingswet de WRA en de WAA in overeenstemming met Europese Richtlijnen². Deze harmonisatieslag heeft er ondermeer toe geleid dat sommige accountant-administratieconsulenten bij wet verplicht gestelde jaarrekeningcontroles mogen uitvoeren. Het vormt ook de basis voor de eis van een driejarige praktijkstage voor aankomende registeraccountants en accountant-administratieconsulenten. Artikel vijf van de toenmalige wijzigingswet verplichtte de minister van Economische Zaken binnen een termijn van ruim zes jaar aan de Staten-Generaal verslag uit te brengen over de wijze waarop de accountantswetgeving in Nederland heeft gefunctioneerd. De evaluatie vond plaats in drie fasen. Een extern onderzoek door bureau Berenschot naar het functioneren van de accountantswetgeving, gevolgd door een consultatie van belanghebbenden bij het accountantsberoep en eindigend in het formuleren van een kabinetsstandpunt. De uitkomsten van deze evaluatie hebben het toenmalige kabinet

ervan overtuigd dat wijzigingen in de wetgeving nodig waren om de publieke functie van de accountant in de toekomst te waarborgen (Kabinetsstandpunt Evaluatie Accountantswetgeving, 2001, p. 6). De wijzigingsvoorstellen focussen op het tot stand brengen van een balans tussen overheidstoezicht en zelfregulering alsmede op het aanscherpen van de onafhankelijkheidsvoorschriften voor accountants (Kabinetsstandpunt Evaluatie Accountantswetgeving, 2001, p. 3). Ook bleek uit de evaluatie dat bij het maatschappelijk verkeer onduidelijkheid bestond over de betekenis van gedrags- en beroepsregels voor accountants. Vandaar dat de WTA voor het optreden in de publieke functie de nieuwe term 'externe accountant' hanteert, zodat duidelijkheid ontstaat over de rol en de regels waaraan accountants bij het uitvoeren van wettelijke jaarrekeningcontroles zijn gebonden. Omdat het organisatorisch verband waarin een accountant opereert en samenwerkt met andere professionele beroepsbeoefenaren een sterke invloed heeft op zijn functioneren, is het aanknopingspunt bij de WTA de accountantsorganisatie in plaats van het individu. Het interne systeem van kwaliteitsbeheersing binnen de accountantsorganisatie beïnvloedt volgens het ministerie van Financiën (2006b, pag. 21, par. 4) immers het handelen van de accountant en de kwaliteit van de door hem afgegeven verklaringen.

Het Nederlandse evaluatietraject van accountantswetgeving is weliswaar niet geïnitieerd, maar wel aanzienlijk beïnvloed door een op gang gekomen Europees initiatief en door een reeks gebeurtenissen in de externe verslaggeving die het vertrouwen in de accountant hebben ondergraven. Omdat een geharmoniseerde aanpak van de problematiek van de wettelijke controle van jaarrekeningen in de Gemeenschap ontbrak, heeft de Europese Commissie in 1998 voorgesteld een comité wettelijke controle van jaarrekeningen in het leven te roepen, dat in nauw overleg met het accountantsberoep en de lidstaten verdere maatregelen op dit terrein zou uitwerken. Het heeft onder meer geleid tot een aanbeveling over waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle en een aanbeveling tot aanscherping van onafhankelijkheidsvoorschriften. Op 17 mei 2006 publiceerde het Europees Parlement de Statutory Audit Directive³. Hiermee beoogt het Europees Parlement een hoge mate van harmonisatie van de voorschriften inzake de wettelijke controle van jaarrekeningen tot stand te brengen. Veel van de bepalingen uit deze Statutory Audit Directive zijn al verwerkt in de WTA. De memorie van toelichting bij de WTA geeft voorts aan dat "boekhoudaffaires" zwakten hebben blootgelegd in de borging van de

publieke functie van de accountant. Het vormt voor het ministerie van Financiën (2004, p. 1-2) een aanwijzing dat verscherping van de bestaande wet- en regelgeving voor het accountantsberoep op haar plaats is.

3 Hoofdstuk's Wet Toezicht Accountantsorganisaties

De WTA beoogt te komen tot een balans tussen onafhankelijk extern toezicht en zelfregulering en tot een aanscherping van onafhankelijkheidsvoorschriften. De navolgende paragraaf geeft een beschouwing van deze hoofdstuk's van de wet.

3.1 Onafhankelijk extern toezicht en zelfregulering

Volgens het Kabinetsstandpunt (2001, p. 23) verlangen gebruikers van accountantsverklaringen meer transparantie in de werkwijze en verantwoording van de certificerende werkzaamheden van accountants. De wetgever heeft dat via de WTA ingevuld door een adequaat opgetuigd extern toezicht en een beperkte mate van zelfregulering. Wij doen hierna enkele suggesties voor de wijze waarop doublures en 'regulatory competition' bij het onafhankelijk extern toezicht kan worden voorkomen en plaatsen kanttekeningen bij de invulling van het handhavingsbeleid. De zelfregulering die ook na de WTA blijft bestaan bij de opstelling van gedrags- en beroepsregels doet naar onze mening geen afbreuk aan publieke belangen. Wij illustreren dat met waarborgen in de WTA en recente ontwikkelingen binnen de governance structuur van de IFAC.

3.1.1 Voorkoming van doublures en regulatory competition

De introductie van onafhankelijk extern toezicht in de WTA vormt waarschijnlijk de meest ingrijpende wijziging in de organisatie van het accountantsberoep. De AFM geeft daaraan een invulling en heeft onder meer tot taak de naleving van de bij en krachtens de WTA gestelde regels te bewaken. Een aspect daarvan is de verantwoordelijkheid voor externe kwaliteits-toetsing. Het heeft tot doel beroepsfouten te voorkomen en te corrigeren en is qua type regulering in te delen in preventieve en repressieve reguleringsmechanismen⁴. De AFM is echter niet het enige orgaan dat accountantsorganisaties monitort. Nederlandse accountantsorganisaties die de jaarrekening controleren bij ondernemingen die aan een buitenlandse beurs zijn genoteerd, of bij significante groepsmaatschappijen daarvan, staan ook onder toezicht van buitenlandse toezichthouders zoals de PCAOB. Volgens internationaal opererende accountantsorganisaties is consistentie in het handhavingsbeleid

van deze toezichthouders cruciaal om te voorkomen dat deze vorm van meervoudig toezicht mondiale economische ontwikkelingen frustreert door dubbele toetsingen en onnodige administratieve lastenverzwaringen (Global Public Policy Symposium, 2006, p. 3). Wij sluiten ons daarbij aan. Het verheugt ons daarom dat sinds 15 september 2006 een Independent Forum of International Audit Regulators (IFIAR) bestaat dat, naast het delen van kennis en ervaring, als doelstelling heeft samenwerking te bevorderen. Toezichthouders uit de hele wereld, waaronder ook de AFM, zijn in het IFIAR vertegenwoordigd⁵. Het biedt een uitstekend platform voor samenwerking met andere mondiale organisaties zoals de IFAC en vormt een belangrijke stap in het komen tot internationale convergentie. Ook individuele toezichthouders geven blijk genegen te zijn tot samenwerking om een onnodige stapeling van inspecties tegen te gaan. Zo geeft de Amerikaanse PCAOB aan bereid te zijn te steunen op het werk van zijn buitenlandse collega's. Het komt tegemoet aan oppositie van de Europese Unie tegen de extraterritoriale werking van het Amerikaanse toezicht (Vergoossen en Wallage, 2004, p. 544). In de ogen van de PCAOB moet het nationale toezichtregime dan wel voldoende tanden hebben, wat zij van land tot land gaat beoordelen. Mocht de PCAOB overigens besluiten geen gebruik te maken van de werkzaamheden van een buitenlandse collega-toezichthouder, dan bestaat uiteraard het risico van spiegelgedrag ten opzichte van Amerikaanse accountantsorganisaties die controlewerkzaamheden verrichten voor ondernemingen met een beursnotering in het desbetreffende land. Wat ons betreft is daarbij niemand gebaat. De AFM is bij wet verplicht gebruik te maken van de systemen die al zijn opgezet door het accountantsberoep, vooral als het gaat om accountantsorganisaties die geen organisaties van openbaar belang⁶ controleren. Het betekent dat de AFM dient samen te werken met bijvoorbeeld het College Toetsing Kwaliteit (CTK) en met de Raad van Toezicht Beroepsuitoefening AA (RTBAA)⁷. Prima, vooropgesteld dat de AFM daarbij uiteindelijk in de lead is (anders zullen buitenlandse toezichthouders onvoldoende waarde toekennen aan het Nederlandse toezicht) en dat doublures of zelfs 'regulatory competition' worden voorkomen.

3.1.2 Invulling van het handhavingsbeleid

De minister van Financiën heeft bij wet de sanctiemogelijkheden uitgebreid met maatregelen die krachtiger zijn dan de straffen die de Raad van Tucht kan opleggen. Hiermee kan de AFM accountantsorganisaties en individuen die onder de maat presteren

adequaats corrigeren. Het betreft bijvoorbeeld geldboetes oplopend tot € 900.000 en de mogelijkheid tot het intrekken van de vergunning. Het uitvoeren van wettelijke controles zonder vergunning of het handelen in strijd met de vergunningsvoorschriften is bovendien een strafbaar feit, waarvoor de strafrechter een gevangenisstraf kan opleggen⁸. Een dergelijk gevarieerd arsenaal aan formele machtshandelingen zorgt ervoor dat de AFM proportioneel kan interveniëren. Dit vergroot de geloofwaardigheid bij accountantsorganisaties over de effectiviteit van deze maatregelen, omdat zij kunnen variëren naar gelang de te corrigeren situatie. Er gaat immers geen dreiging uit van bevoegdheden waarvan de verwachting bestaat dat ze niet effectief aangewend kunnen worden, bijvoorbeeld vanwege disproportionaliteit (Hoogendoorn, 2002, p. 303). Hiervan was bijvoorbeeld sprake geweest als de AFM alleen had kunnen ingrijpen door het intrekken van de vergunning van een accountantsorganisatie⁹. Om de zichtbaarheid van het toezicht en de kwaliteitstoetsing bij het publiek te vergroten mag de AFM misstanden in de publiciteit brengen. Het betreft bijvoorbeeld gegevens over een geweigerde vergunningsaanvraag, over accountantsorganisaties die aanwijzingen van de AFM niet opvolgen of over boetes die zij oplegt. Een dergelijke vorm van het publiekelijk aan de schandpaal nagelen wordt in het algemeen door onder toezicht gestelden ervaren als een zeer zware sanctie (Hoogendoorn, 2002, p. 44). Dat geldt wat ons betreft ook voor accountantsorganisaties, gezien de reputatieschade die het in de publiciteit brengen tot gevolg kan hebben. Wij veronderstellen daarom dat de AFM een grondige afweging zal maken vooraleer hiertoe over te gaan.

Hoogendoorn (2002, p. 305) geeft naar aanleiding van onderzoek naar meervoudige toezichtarrangementen twee stappen aan om een keuze te maken of en hoe een toezichthouder zijn bevoegdheden aanwendt om invloed uit te oefenen op het handelen van de onder toezicht gestelde. Hoewel deze stappen niet specifiek zijn afgestemd op het toezicht op accountantsorganisaties, zijn zij echter ook in dat kader interessant.

- Stap 1: bepaal of de onder toezicht gestelde niet weet aan welke eisen hij moet voldoen, niet in staat is aan de eisen te voldoen of niet aan de eisen wil voldoen en stem de wijze van ingrijpen hierop af. Dit is van belang om met het juiste instrument op de situatie in te kunnen spelen. Immers, als de onder toezicht gestelde bijvoorbeeld niet weet aan welke eisen hij moet voldoen, dan is dwang volgens Hoogendoorn niet het juiste instrument. Een capaciteitsprobleem of gebrek aan expertise vereist een andere benadering

dan het weigeren om aan de vereisten te voldoen.

- Stap 2: stem de zwaarte van de bevoegdheid af op de te corrigeren situatie, aangezien een toezichtrelatie een duurzame relatie is waarbij beide actoren ook in de toekomst nog met elkaar te maken hebben. Te zwaar ingrijpen kan daarmee negatieve consequenties hebben voor een functionele relatie tussen toezichthouder en onder toezicht gestelde. Geloofwaardige sanctiemogelijkheden hebben als positief effect dat hiervan al een dreiging uitgaat zonder dat de toezichthouder die hoeft aan te wenden (Hoogendoorn, 2002, p. 302-306). Naar verwachting zal de AFM daardoor zijn bevoegdheden niet vaak hoeven te gebruiken.

Accountantsorganisaties die jaarrekeningcontroles verzorgen bij organisaties van openbaar belang, zijn verplicht jaarlijks zelf een transparantieverlag op te stellen en uit te brengen. Het is bedoeld om het maatschappelijk verkeer inzicht te geven in het proces achter de schermen. Vanwege de rol die de accountantsverklaring in het maatschappelijk verkeer vervult, is het belangrijk om inzicht te bieden in zaken zoals kwaliteitsbeheersing, onafhankelijkheid en permanente educatie. Accountantsorganisaties zullen in de loop van 2007 hun eerste transparantieverlag op hun website publiceren. De WTA bepaalt dat het ten minste een jaar toegankelijk moet zijn.

De bundeling bij de AFM van het toezicht op accountants en het toezicht op de financiële verslaggeving is door een aantal scribenten bekritiseerd (onder meer Beckman en De Jong, 2005). De AFM zou vanwege deze bundeling informatie uit de ene toezichttaak kunnen gebruiken voor het vervullen van de andere toezichttaak. Naar onze inschatting is de AFM zich zeer wel bewust van de bijzondere waarborgen die deze bundeling veronderstelt, reden waarom wij dit risico als verwaarloosbaar inschatten. Overigens wijkt het Nederlandse toezichtsmodel op dit punt af van de meeste andere landen. In de Verenigde Staten houdt de PCAOB toezicht op het accountantsberoep, terwijl de United States Securities and Exchange Commission (SEC) toezicht houdt op de financiële verslaggeving. Hierbij bestaat overigens wel weer een toezichtsrol vanuit de SEC op de PCAOB. Onderzoek van de Committee of European Securities Regulators (2006, p. 7) illustreert dat ook in Europa slechts sporadisch een beurswaakhond tevens verantwoordelijk is voor het toezicht op het accountantsberoep. Zo is in Duitsland en het Verenigd Koninkrijk het toezicht op het accountantsberoep gesepareerd van het toezicht op de financiële verslaggeving door beursfondsen. Wel vindt er enige vorm van afstemming plaats, zoals in het Verenigd Koninkrijk tussen de Audit Inspection Union en de Financial Reporting and Review Panel

(Vergoossen en Wallage, 2004, p. 552). In het merendeel van de Europese landen heeft de beurswaakhond echter geen bemoeienis met de registratie, de (her)benoeming of het ontslag van de accountant. Vaak is slechts sprake van een zijdelingse betrokkenheid, bijvoorbeeld door lidmaatschap van het orgaan dat toezicht houdt op het accountantsberoep of door het leveren van inbreng bij de totstandkoming van wet- en regelgeving (CESR, 2006, p. 7). Een verklaring daarvoor is dat de wettelijke plicht tot het laten controleren van de jaarrekening een breed spectrum aan ondernemingen beslaat en zich niet beperkt tot vennootschappen met een beursnotering.

3.1.3 Zelfregulering geen bedreiging voor publieke belang

Accountants blijven gedrags- en beroepsregels ook na de WTA zelf opstellen. Het ministerie van Financiën (2004, p. 4) acht dit wenselijk vanuit een principiële voorkeur voor zelfregulering en vanuit het oogpunt van administratieve lastenbeperking en snelheid. Het doet naar onze mening geen afbreuk aan publieke belangen. De WTA voorziet namelijk in de mogelijkheid in te grijpen in de door de beroepsorganisaties gestelde regels, bijvoorbeeld door de reikwijdte van de WTA uit te breiden of door verordeningen van de beroepsorganisaties te vernietigen (ministerie van Financiën, 2004, p. 12-13). Het vormen maatregelen om publieke belangen te kunnen waarborgen. Ook de recente versterking in de governance structuur binnen de IFAC levert daaraan een positieve bijdrage. Nederlandse gedrags- en beroepsregels zijn namelijk zoveel mogelijk afgeleid van internationale standaarden door het IFAC lidmaatschap van het NIVRA. Sinds 2005 bewaakt de Public Interest Oversight Board (PIOB) totstandkoming van IFAC-regelgeving, waaronder controlestandaarden, gedrags- en beroepsregels en voorschriften op het gebied van permanente educatie. De PIOB heeft tot taak te zorgen dat het publiek erop vertrouwt dat de IFAC standaarden opstelt die primair het algemeen belang dienen. Leden van de PIOB staan daarom los van het accountantsberoep. Een systeem van transparante zelfregulering dus. De leden van de PIOB zijn geselecteerd vanwege hun aantoonbare betrokkenheid bij het publieke belang en het vermogen om de complexiteiten bij de totstandkoming van internationale standaarden te doorgronden. Zij zijn benoemd voor een periode van drie jaar (PIOB, 2006, p. 2). Dit wijkt enigszins af van het Amerikaanse model waarbij ervoor is gekozen ook de 'standard-setting' bij de beroepsorganisaties weg te halen en een onafhankelijke PCAOB deze taak te laten invullen. Een risico

van het Amerikaanse model is echter dat gedrags- en beroepsregels niet primair worden geschreven vanuit het oogpunt van kwaliteit, maar vanuit de behoefte om handhaving zo goed mogelijk te faciliteren. Het is begrijpelijk vanuit de toezichthouder, maar kan vanuit maatschappelijk oogpunt suboptimaal uitpakken (Dassen, 2005a, p. 123). Het accepteren dat accountants zelf gedrags- en beroepsregels blijven opstellen loopt parallel met de Statutory Audit Directive waarin de Europese Commissie lidstaten voorschrijft de International Standards on Auditing (ISA) van de IFAC te volgen (Commissie van de Europese Gemeenschappen, 2006, overweging 13). De Europese Commissie is daarom ook vanaf het begin nauw betrokken geweest bij de totstandkoming van de PIOB. De Europese erkenning van de ISA's bevestigt dat de controlestandaarden van de IFAC International Auditing and Assurance Standards Board¹⁰ (IAASB) volgens het Europees Parlement van goede kwaliteit zijn¹¹. Ook sluit het aan bij het pleidooi van mondiale accountantsorganisaties op korte termijn te komen tot internationale convergentie van controlestandaarden, waarbij de ISA's als uitgangspunt kunnen dienen. Een doelmatige set van wereldwijd geaccepteerde controlestandaarden maakt internationale groei voor kleinere spelers in het accountantsberoep eenvoudiger. Dit dient ook het belang van grote ondernemingen doordat het op termijn kan leiden tot meer concurrentie tussen aanbieders van accountancydiensten (Global Public Policy Symposium, 2006, p. 3).

3.2 Aanscherping van onafhankelijkheidsvoorschriften

Volgens het Kabinetsstandpunt (2001, p. 2) waren de gedrags- en beroepsregels voor het maatschappelijk verkeer onvoldoende duidelijk over het aspect 'onafhankelijkheid' en was de naleving daarvan moeilijk controleerbaar. Vandaar dat de wetgever heeft gekozen de onafhankelijkheidsvoorschriften in de WTA een wettelijke basis te geven¹². Wij zijn verheugd dat daarbij is gekozen voor een benadering die is gebaseerd op algemeen geldende principes in plaats van gedetailleerde regels. Zo bepaalt de WTA dat externe accountants en hun organisaties onafhankelijk moeten zijn als zij wettelijke jaarrekeningcontroles uitvoeren¹³. Zij mogen controlecliënten informeren over kwesties die verband houden met de controle, maar moeten zich afzijdig houden van interne besluitvormingsprocessen bij de cliënt. De WTA bevat slechts enkele specifieke onafhankelijkheidsbepalingen, zoals de verplichting tot interne roulatie bij organisaties van openbaar belang en de

opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling¹⁴. Deze specifieke onafhankelijkheidsbepalingen sluiten wat ons betreft prima aan bij internationaal gebruik, wat in het belang is van multinationale ondernemingen en hun accountants. De invulling van interne roulatie en opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling verdient in onze beleving wel een nadere uitwerking. Wij doen daarvoor enkele suggesties.

3.2.1 Interne roulatie bij organisaties van openbaar belang

De WTA vereist dat accountants periodiek rouleren als zij de jaarrekening controleren bij een organisatie van openbaar belang. Dit beoogt te voorkomen dat een lange en nauwe persoonlijke relatie met de controlecliënt de accountant te veel beïnvloedt en hij daardoor mogelijk te weinig kritisch staat tegenover de controlecliënt. De Nederlandse wetgever heeft gekozen voor een systeem van interne partnerroulatie in plaats van een verplichte wisseling van accountantskantoor, wat eveneens is toegestaan binnen de Europese Unie (Commissie van de Europese Gemeenschappen, 2006, overweging 26). Deze wettelijke verankering van al bestaande beroepsvoorschriften sluit inhoudelijk aan bij internationale ontwikkelingen; veel landen kennen inmiddels een systeem van interne roulatie¹⁵. Het heeft onze voorkeur om binnen dit systeem van interne roulatie jaarlijks te evalueren of het wenselijk is de accountant te wisselen. Hiermee kunnen betrokkenen anticiperen op voorzienbare veranderingen op bestuurlijk niveau om te voorkomen dat deze samenvallen met een gelijktijdige roulatie van de accountant. Elke langdurige cliëntrelatie kent namelijk al natuurlijke vormen van roulatie die ook een mitigerende werking hebben op een bedreiging voor de onafhankelijkheid, zoals wisselingen in het bestuur of in de raad van commissarissen. Ook sluit een jaarlijkse evaluatie aan bij aanbevelingen van de Commissie Corporate Governance (2003, V.2.2). Veranderingen op bestuurlijk niveau met gelijktijdige roulatie van de accountant kan afbreuk doen aan de kwaliteit van de financiële verslaggeving en de accountantscontrole. Roulatie van de accountant in combinatie met gelijktijdige wisselingen op bestuursniveau creëert immers een situatie waarbij zowel de ondernemingsleiding als de accountant relatief onbekend zijn met de activiteiten en de interne beheersingsmaatregelen van de controlecliënt. Mocht het tijd zijn voor vers bloed, dan prevaleert wat ons betreft inderdaad het systeem van interne roulatie boven het alternatief om te wisselen van accountantskantoor. Er bestaan verscheidene onderzoeken waaruit blijkt dat kantoorroulatie kan leiden tot afnemende kwaliteit van de accountants-

controle, stijgende kosten en een beperking in de keuzevrijheid van vooral multinationale ondernemingen (Roos, 2005, p. 477). Interne roulatie is een goed alternatief om aan de hand van een periodieke frisse blik de objectiviteit en professionele verantwoordelijkheden van de controlerend accountant te helpen waarborgen, terwijl de negatieve bijverschijnselen van kantoorroulatie grotendeels worden vermeden.

3.2.2 Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

Conform de WTA moeten accountantsorganisaties intern een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling laten plaatsvinden voordat een accountant zijn verklaring mag afgeven bij een organisatie van openbaar belang¹⁶. De eisen die het Besluit Toezicht Accountantsorganisaties (BTA) stelt, sluiten nauw aan bij overeenkomstige bepalingen van de IFAC die gelden sinds 15 juni 2005 (IAASB, 2004, art. 60). Wij verwelkomen de komst van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen. Het blijkt namelijk een positief effect te hebben op de onafhankelijkheid van de accountant en kan de consistentie en zorgvuldigheid binnen de accountantscontrole aanzienlijk versterken (Mautz en Matusiak, 1988; Matsumura en Tucker, 1995; Luehlfling et al., 1995; Epps en Messier, 2006). Om de effectiviteit te optimaliseren verdient het wat ons betreft aanbeveling dat accountantsorganisaties de kwaliteitsbeoordelaar toewijzen aan opdrachten, overwegen het proces van kwaliteitsbeoordeling te faseren en meer specifieke deskundigheidseisen te stellen aan professionals die kwaliteitsbeoordelingen uitvoeren.

Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vindt plaats door een professional buiten het controleteam. Vreemde ogen dwingen. Het heeft ten doel te beoordelen of de accountant in redelijkheid tot het oordeel heeft kunnen komen (ministerie van Financiën, 2006b, art. 19 lid 3). Professionals die vanwege roulatieverplichtingen niet langer mogen fungeren als eindverantwoordelijk accountant dienen een afkoeingsperiode van twee jaar in acht te nemen voordat zij bij die cliënt de rol van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar mogen vervullen (NIVRA, 2007, par. 3.3). Het heeft tot doel een frisse blik te waarborgen bij de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Ook geldt dat professionals vanaf 1 januari 2007 maximaal zeven aaneengesloten jaren de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling mogen uitvoeren voor dezelfde cliënt (NIVRA, 2007, par. 3.3). Het is een waarborg om te voorkomen dat opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaars zich na verloop van tijd te veel met een cliënt vereenzelvigen.

Hoewel voor Nederlandse begrippen een verplichte kwaliteitsbeoordeling relatief nieuw is, bestaat het in de Verenigde Staten al geruime tijd. Toch staat het onderwerp ook in de Verenigde Staten in hernieuwde belangstelling. De toezichthouder op de Amerikaanse effectenbeurs, de SEC, heeft ongenoegen geuit over de wijze waarop opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen plaatsvinden en enkele professionals die deze reviews uitvoeren aangeklaagd (Epps en Messier, 2006, p. 3). Ook heeft de Sarbanes-Oxley Act (2002, sect. 103 a.2.ii) vereist dat de PCAOB een nieuwe controlestandaard uitvaardigt over de uitvoering van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen. De standaard van de PCAOB is nog niet definitief. Uit tussen-tijdse verslagen leiden wij echter af dat het naar verwachting eisen zal stellen aan onder meer het doel van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling en het tijdstip van uitvoering, aan de deskundigheidsvereisten en verantwoordelijkheid van de beoordelaar alsmede aan de wijze waarop professionals verschillen van inzicht afhandelen.

Er zijn verscheidene onderzoeken naar aspecten van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen. Luehlfling et al. (1995, p. 47) illustreren bijvoorbeeld dat de tijd die professionals spenderen aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, per kantoor sterk wisselt. Epps en Messier (2006) tonen aan dat louter de doelstelling waarmee professionals een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uitvoeren al een groot effect heeft op de uitkomst daarvan. Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling met als doel het verbeteren van de algehele kwaliteit van de controleopdracht en van de vakbekwaamheid van de controlepartner, leidt doorgaans tot meer discussiepunten en tot een meer diepgaande analyse van controlebevindingen dan een kwaliteitsbeoordeling gericht op het vaststellen dat de controleaanpak is gevolgd. Ook concluderen Epps en Messier (2006, p. 29) dat een gedetailleerd 'handboeksoldaat' met richtsnoeren voor opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen de kwaliteit daarvan aanzienlijk kan verbeteren. Matsumura en Tucker (1995, p. 177) laten zien waarom professionals die kwaliteitsbeoordelingen uitvoeren doorgaans op een meer conservatieve wijze rapporteren en met een minder vooringenomen houding dan de accountant die eindverantwoordelijk is voor de opdracht. Kwaliteitsbeoordelaars beschikken veelal over specifieke branchekennis en een bovengemiddelde expertise op het gebied van verslaggevings- of controlestandaarden. Dit brengt met zich dat bij de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling hun vaktechnische reputatie op het spel staat, wat een verklaring geeft voor de meer conservatieve houding. Een eventueel dispuut

vanwege een onjuiste oordeelsvorming raakt immers ook de professional die de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uitvoerde. Het is aan te raden kwaliteitsbeoordelaars van 'bovenaf' toe te wijzen, bijvoorbeeld op basis van het risicoprofiel van de opdracht. Accountantsorganisaties die accountants zelf laten kiezen wie de kwaliteitsbeoordeling uitvoert, lopen een risico van opinion shopping.

Volgens het BTA (ministerie van Financiën, 2006b, art. 21) en de International Standard on Quality Control 1 (IAASB, 2004, art. 60) mag een accountant zijn verklaring pas afgeven als de kwaliteitsbeoordeling is voltooid. Het komt voor dat kwaliteitsbeoordelingen plaatsvinden in de periode nadat de controleopdracht in materieel opzicht is afgerond maar de verklaring nog niet is afgegeven. De professionals die de kwaliteitsbeoordelingen uitvoeren, hebben dan slechts een beperkte invloed op de planning en uitvoering van de controleopdracht. Dat kan leiden tot een spanningsveld als de kwaliteitsbeoordelaar in een relatief laat stadium vraagtekens plaatst bij de opzet van de controle. Vandaar dat de National Commission on Fraudulent Financial Reporting in de Verenigde Staten al in 1987 suggereerde de kwaliteitsbeoordeling te faseren door ook voor aanvang van het veldwerk een deel van de kwaliteitsbeoordeling te laten plaatsvinden. De uitkomst van de planningsfase vormt immers het fundament onder de verdere uitwerking van de controle.

Een kwaliteitsbeoordelaar is in Nederland volgens het BTA een registeraccountant of accountant-administratieconsulent die losstaat van de uitvoering van de wettelijke controle die hij beoordeelt. Om de effectiviteit van de kwaliteitsbeoordeling te optimaliseren, verdient het aanbeveling meer specifieke deskundigheidseisen te stellen aan professionals die kwaliteitsbeoordelingen uitvoeren. De kwalificatie als registeraccountant of accountant-administratieconsulent waarborgt immers niet dat betreffende professional voor elke cliëntspecifieke feiten en omstandigheden ook beschikt over voldoende bagage die nodig is voor een effectieve kwaliteitsbeoordeling. De controle van een verzekeringsmaatschappij met een gelijktijdige beursnotering in Amsterdam en New York vereist nu eenmaal een andere expertise dan de controle van een handelsonderneming. Accountantsorganisaties kunnen de vereisten uit het BTA verder preciseren door meer specifieke deskundigheidseisen te stellen aan professionals die kwaliteitsbeoordelingen uitvoeren, bijvoorbeeld door een accreditatiesysteem. Ook is het mogelijk kwaliteitsbeoordelaars te laten variëren in bijvoorbeeld het functieniveau al naar gelang de complexiteit van de opdracht en het

beroepsrisico. Het geeft invulling aan standaarden van de IFAC die bepalen dat de kwaliteitsbeoordelaar dient te beschikken over toereikende vaktechnische deskundigheid, ervaring, bevoegdheid en gezag (IAASB, 2004, par. 68).

4 Internationale ontwikkelingen

4.1 Statutory Audit Directive en International Standard on Quality Control

De hoofdlijnen uit de WTA sluiten inhoudelijk goed aan bij internationale ontwikkelingen in wet- en regelgeving zoals de Europese Statutory Audit Directive en ISQC 1 van IFAC. Toch zijn er ook aandachtspunten. Zo vormt verschil in reikwijdte tussen de WTA en ISQC 1 een hersenkraker voor de beroepsorganisaties en individuele professionals. Ook ligt er huiswerk voor de overheid. Het betreft de bepalingen uit de Statutory Audit Directive die nog niet zijn verwerkt in Nederlandse wet- en regelgeving. Er liggen ook kansen de WTA schept de mogelijkheid anderen dan registeraccountants of accountant-administratieconsulenten toe te laten in het domein van de wettelijke accountantscontrole. Het vormt een opening om vraagstukken rondom het aantrekken en behouden van getalenteerde professionals te bezien vanuit een internationaal perspectief.

De reikwijdte van de WTA beperkt zich tot accountantsorganisaties die opereren in het domein van de wettelijke controleopdrachten. ISQC 1 beslaat daarentegen een veel breder spectrum, namelijk alle accountantskantoren die assuranceopdrachten en daaraan verwante opdrachten uitvoeren. Daarbij heeft de wetgever ISQC 1 slechts gedeeltelijk overgenomen. De beroepsorganisaties draaiden afgelopen najaar overuren om het gat in de reikwijdte te dichten en om te voorkomen dat voorschriften uit ISQC 1 die geen directe wettelijke verankering hebben gekregen, tussen wal en schip vallen¹⁷. Deze versnippering van wet- en regelgeving heeft als praktische consequentie dat inmiddels sprake is een onnodig complex stelsel van verordeningen en nadere voorschriften dat zich maar moeizaam laat onderhouden en het risico vergroot van onbedoelde overtredingen. Onderdelen van het antwoord op de vraag wie op welk tijdstip moet rouleren bij een Nederlandse jaarrekeningcontrole liggen bijvoorbeeld verscholen in de WTA (ministerie van Financiën, 2006a, art. 24), in de Verordening accountantsorganisaties (NIVRA, 2006, art. 21) en in de Nadere Voorschriften inzake onafhankelijkheid (NIVRA, 2007, par. 3.3).

De Nederlandse overheid heeft nog niet alle bepalingen uit de Statutory Audit Directive verwerkt in

wet- en regelgeving. Zo bepaalt de Statutory Audit Directive dat de Europese Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG zodanig dienen te worden gewijzigd dat zij voorschrijven dat de toelichting bij de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening het honorarium voor de wettelijke jaarrekeningcontrole en het honorarium voor overige vormen van dienstverlening vermeldt (Commissie van de Europese Gemeenschappen, 2006, overweging 33). Het heeft tot doel de relatie tussen de accountant respectievelijk de accountantsorganisatie en de wettelijke controlecliënt meer transparant te maken. Een accountant moet daarmee namelijk kunnen aantonen dat zijn onafhankelijkheid niet in het gedrang is gekomen, doordat hij of een andere professional uit de accountantsorganisatie overige dienstverlening aan een controlecliënt heeft verleend waarvoor hem een vergoeding is betaald die niet in verhouding staat tot de vergoeding die de accountant heeft ontvangen voor de wettelijke controle. Wet- en regelgeving in Nederland kennen een dergelijke verplichting nu niet. Wel stimuleren Nederlandse onafhankelijkheidsvoorschriften accountants om bij hun cliënten aan te bevelen dat zij deze vergoedingen openbaar maken (NIVRA, 2007, par. 3.2.3). In tegenstelling tot de Statutory Audit Directive is echter slechts sprake van een aanbeveling die zich bovendien hoofdzakelijk beperkt tot organisaties van openbaar belang. Accountantsorganisaties worstelen met het aantrekken en behouden van toptalent. Krapte op de arbeidsmarkt geldt echter niet alleen voor Nederland, maar ook voor andere landen waaronder Engeland en de Verenigde Staten. Het noodzaakt accountantsorganisaties slimmer gebruik te maken van arbeidspotentieel. Volgens de WTA mag de minister van Financiën toestaan dat anderen dan registeraccountants of accountant-administratieconsulenten wettelijke controleopdrachten gaan uitvoeren. Er bestaan verscheidene initiatieven om mensen te laten instromen vanuit een andere achtergrond en om talent uit het buitenland te halen. De Statutory Audit Directive stimuleert lidstaten van de Europese Unie om accountants die door een lidstaat zijn gekwalificeerd voor het domein van de wettelijke controle onderling te erkennen; met andere woorden, de toelating van een accountant in een andere lidstaat verplicht de AFM tot toelating van deze accountant in Nederland. De procedures voor onderlinge toelating beperken zich hoofdzakelijk tot de eis van het succesvol doorlopen van een proeve van bekwaamheid inzake de relevante wet- en regelgeving van de betrokken lidstaat. Het roept de vraag op hoe lang het nog zal duren voordat ook financieel-zakelijke dienstverleners uit bijvoorbeeld India of China zich kunnen begeven op het terrein van de jaarrekeningcontrole in Nederland.

Europa heeft via de Statutory Audit Directive ervoor gekozen de ISA's als uitgangspunt te hanteren voor wet- en regelgeving rond de wettelijke accountantscontrole. Professionals uit India en China kunnen daarmee prima uit de voeten aangezien dergelijke regelgeving ook voor hun beroepsorganisaties de leidraad vormt¹⁸. Dit maakt onderlinge uitwisseling eenvoudiger.

4.2 Global Public Policy Symposium

Op het Global Public Policy Symposium van november 2006 in Parijs gaven bestuurders van zes mondiale netwerken van accountantsorganisaties hun gezamenlijke visie op internationale public policy-ontwikkelingen (Global Public Policy Symposium, 2006). De roep om convergentie in wet- en regelgeving vormt de rode draad van hun betoog. Het is bedoeld als stimulans voor een maatschappelijke dialoog over de vraag welke stappen nodig zijn op het gebied van bijvoorbeeld de accountantscontrole om belanghebbenden bij kapitaalmarkten optimaal te bedienen.

Tijdens het Global Public Policy Symposium bepleitten deze bestuurders ondermeer vergaande internationale convergentie in standaarden voor accountantscontrole en in de wijze waarop de handhaving van het toezicht op accountants plaatsvindt. De globalisering van het handelsverkeer en van de kapitaalmarkten vormt de basis voor dit pleidooi. Internationale in- en uitgaande kapitaalstromen bij landen in de Eurozone tussen 1999 en 2003 bedragen elk € 3600 miljard, hetgeen overeenkomt met 44% van het bruto-nationaal product (Global Public Policy Symposium, 2006, p. 8). Om te kunnen vertrouwen op consistente kwaliteit van de accountantscontrole zijn internationaal aanvaarde controlestandaarden nodig. Dergelijke standaarden moeten volgens het Global Public Policy Symposium zijn gebaseerd op principes in plaats van op een 'box-ticking'-benadering die zich richt op het naleven van gedetailleerde regels. Wij sluiten ons daarbij aan. Het stimuleert dat accountantscontrole plaatsvindt naar de geest van de voorschriften zoals bij de ISA's. De algemeen waarneembare trend van afnemende zelfregulering rondom het opstellen van controlestandaarden is echter een complicatie bij het internationaal harmoniseren van dergelijke voorschriften. Voor wat betreft de Europese Unie, en daarmee ook Nederland, valt dat mee, omdat is gekozen de ISA's als basis te hanteren voor het opstellen van controlestandaarden. Lidstaten van de Europese Unie dienen dan wel af te zien van de mogelijkheid om via aanvullende eisen controlestandaarden alsnog te voorzien van een, wat ons betreft onwenselijke, couleur locale. Dit om

eilandvorming te voorkomen. Wij verwelkomen daarom dat het NIVRA, ondanks een moeizame ledenvergadering, bij de Verordening Gedragscode heeft gekozen voor aansluiting bij de Code of Ethics for Professional Accountants van IFAC¹⁹.

Het mondiaal op uniforme wijze kunnen aantrekken en belonen van professionals, het kunnen nemen van centrale investeringsbeslissingen en een gezamenlijke winstverdeling zijn voor netwerken van accountantsorganisaties van belang om eenduidige kwaliteit te kunnen leveren bij de accountantscontrole, ongeacht welk onderdeel van het samenwerkingsverband deze uitvoert. Bij mondiale netwerken van accountants maakt de relatieve autonomie van aangesloten landen-organisaties internationale kwaliteitsbeheersing in de huidige situatie echter vaak tot een complex vraagstuk²⁰. Vandaar dat dergelijke netwerkorganisaties behoefte hebben de bestaande banden verder aan te halen. Om dat proces optimaal te faciliteren is het nodig dat wet- en regelgevers barrières opheffen die bestaan vanwege verschillen tussen jurisdicties. De Europese Unie heeft daartoe een eerste aanzet gedaan. Zo behoeft de meerderheid van de stemrechten in een accountantsorganisatie niet langer in het bezit te zijn van externe accountants uit de lidstaat waar de accountantsorganisatie is gevestigd. De vakbekwaamheid op het gebied van controle van jaarrekeningen die een externe accountant verwerft op grond van de Statutory Audit Directive beschouwt de Europese Unie als gelijkwaardig. De meerderheid van de stemrechten mag dus ook in handen zijn van accountants uit een andere lidstaat, zolang zij maar voldoen aan de eisen van de Statutory Audit Directive. Een vergelijkbare regeling geldt voor het voldoen aan de eis dat de meerderheid van de leden van het bestuursorgaan van een accountantsorganisatie moet kwalificeren als externe accountant. Toch bestaan er internationaal nog barrières, waaronder verschillen tussen de toegelaten rechtsvormen voor accountantsorganisaties. Ook ontmoedigen grote discrepanties in aansprakelijkheidsregimes partners van nationale accountantsorganisaties op te gaan in één internationale organisatie. Hervorming van aansprakelijkheidsregimes kan helpen deze belemmering weg te nemen.

5 Conclusie

Met de WTA is de lange mars van de evaluatie van de accountantswetgeving tot een voorlopig eindpunt gekomen. Geconstateerd wordt dat de wetgever heeft gekozen voor een beperkte zelfregulering in combinatie met een adequaat opgetuigd extern toezicht. Met name de onderkenning dat de internationaal – in

een systeem van transparante zelfregulering – tot stand komende ethische en vaktechnische standaarden de kern vormen van onze regelgeving, is daarbij van groot belang. Over de invulling van dat toezicht wordt nog gediscussieerd, maar voor ons staat voorop dat de AFM een leidende rol in het toezicht moet innemen, en dat doublures en ‘regulatory competition’ moeten worden voorkomen. Kritiek op de samenloop bij de AFM van het toezicht op de accountantsorganisaties en op de verslaggeving wordt door ons niet gedeeld. De specifieke bepalingen in de WTA en het BTA op het gebied van onafhankelijkheid en opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zijn in de kern gezond, maar verdienen op een aantal facetten nog nadere uitwerking. Zo geven wij er de voorkeur aan de noodzaak tot interne partnerrotatie van jaar tot jaar te bezien, te overwegen opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen te faseren en een accreditatiesysteem in te voeren voor professionals die opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen uitvoeren. Ten slotte is aandacht gegeven aan de internationale component. De Statutory Audit Directive heeft voor een belangrijk deel de inrichting van de WTA en het BTA bepaald. Wij sluiten ons aan bij de oproep van de voorzitters van de zes grote accountants- en adviesorganisaties dat convergentie van standaarden op het gebied van accountantscontrole en toezicht op accountants van groot belang zijn voor de wereldeconomie. Dat met die toenemende convergentie ook het internationale karakter van de accountantskantoren steeds verder wordt benadrukt, en de wereldwijde concurrentie op accountantsgebied wordt gestimuleerd, zijn onvermijdelijke, en in de aard ook positieve bijverschijnselen. ■

Literatuur

- Beckman, H. en E.A. de Jong (2004), De AFM: waakhond of pitbull? Een kritische bespreking van de (toekomstige) taken van de AFM en het toezicht op de AFM, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 78, no. 12, december, pp. 562-569.
- Commissie Corporate Governance (2003), *De Nederlandse corporate governance code. Beginselen van deugdelijk ondernemingsbestuur en best practice bepalingen*, 9 december, Nederland, www.commissie-corporategovernance.nl.
- Commissie van de Europese Gemeenschappen (2006), *Directive of the European Parliament and of the Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives*, 17 mei, Brussel, www.europa.eu.int.
- Committee of European Securities Regulators (2006), *Survey on the role of securities regulators in auditor oversight of public listed companies and on their powers in relationship to auditors of these companies*, November, www.cesr.eu.
- Dassen, R. (2005a), Heeft zelfregulering nog toekomst?, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 79, no. 4, april, pp. 122-123.
- Dassen, R. (2005b), Kwaliteitsbeheersing van accountantskantoren op internationaal niveau, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 79, no. 11, november, pp. 535-539.
- Dinant, J., en S.J. Majoor (2005), Extern onafhankelijk toezicht op de kwaliteit van de accountantscontrole, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 79, no. 11, november, pp. 540-544.
- Epps, K.K. and W.F. Messier (2006), Improving the effectiveness of engagement quality review, February, under review by the Social Science Research Network.
- Global Public Policy Symposium (2006), *Global capital markets and the global economy: a vision from the CEOs of the International Audit Networks*, November, www.globalpublicpolicysymposium.com
- Hoogendoorn, S.A. (2002), *Toezicht in meervoud. Een bestuurskundig onderzoek naar het ontwerp en de werking van drie toezicht-arrangementen*, Boom Juridische uitgevers.
- International Auditing and Assurance Standards Board (2004), *International Standard on Quality Control 1. Quality control for firms that perform audits and reviews of historical financial information, and other assurance and related services engagements*, February, IFAC, New York, USA, www.ifac.org.
- Kabinetstandpunt Evaluatie Accountantswetgeving, november 2001.
- Luehlfing, M.S., P.A. Copley en R.A. Shockey (1995), An Examination of the Relationship Between Audit-Related Risks and the Second Partner Review, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, vol. 10, no. 2, pp. 43-50.
- Majoor, G.C.M. en Ph. Wallage (2005), Is het huidige stelsel van kwaliteits-toetsing nog levensvatbaar? *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 79, no. 11, november, pp. 545-555.
- Matsumura, E.M. en R.R. Tucker (1995), Second Partner Review: An Analytical Model, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, vol. 10, no. 1, winter, pp. 173-200.
- Mautz, R.K. en L. W. Matusiak (1988), Concurring partner review revisited, *Journal of Accountancy*, vol. 165, no. 3, March, pp. 56-63.
- Ministerie van Financiën (2004), *Wet toezicht accountantsorganisaties. Memorie van toelichting*, Den Haag, www.minfin.nl
- Ministerie van Financiën (2006a), *Wet van 19 januari 2006, houdende het toezicht op accountantsorganisaties* (Wet toezicht accountantsorganisaties), januari, Den Haag, www.minfin.nl.
- Ministerie van Financiën (2006b), *Besluit van 16 augustus 2006, houdende regels ter zake van de uitvoering van de Wet toezicht accountantsorganisaties* (Besluit toezicht accountantsorganisaties), augustus, Den Haag, www.minfin.nl.
- National Commission on Fraudulent Financial Reporting (1987), *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, www.coso.org.
- Nederlands Instituut van Registeraccountants (2006), *Ontwerp-Verordening houdende regels voor accountantsorganisaties*, december, NIVRA, Amsterdam, www.nivra.nl
- Nederlands Instituut van Registeraccountants (2007), *Ontwerp Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant* (ex artikel B1-290.1 VGC), januari, NIVRA, Amsterdam, www.nivra.nl
- Nederlands Instituut van Registeraccountants en Nederlandse Orde van Accountant- Administratieconsulenten (2002), *Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant*, december, NIVRA en

NOvAA, Amsterdam, Den Haag, Nederland, www.nivra.nl.
 Public Interest Oversight Board (2006), *First Public Report of the PIOB*, mei, PIOB, Madrid, www.ipiob.org.
 Roos, A.R. (2004), Roulatie van accountantskantoor of interne roulatie?, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 78, no. 11, november, pp. 472-478.
 Sarbanes-Oxley Act of 2002, One Hundred Seventh Congress of the United States of America, 23 January, Washington, Verenigde Staten.
 Vergoossen, R.G.A. en Ph. Wallage, (2004), Toezicht op het accountantsberoep. Ontwikkelingen in de Verenigde Staten, het Verenigd Koninkrijk, Nederland en Duitsland, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 78, no. 12, december, pp. 542-563.

Noten

- 1 IFAC is een mondiale organisatie waarbij 158 beroepsorganisaties van accountants in 118 landen zijn aangesloten en stimuleert aangesloten beroepsorganisaties de IFAC-regelgeving te integreren in nationale gedrags- en beroepsregels. De Nederlandse beroepsorganisatie van registeraccountants (NIVRA) is lid van IFAC en heeft zich eraan gecommitteerd IFAC regelgeving zoveel mogelijk te integreren in nationale beroepsvoorschriften. De beroepsorganisaties van Accountants Administratieconsulenten (NOvAA) is geen IFAC lid. Zie www.ifac.org.
- 2 Het betreft de Achtste Richtlijn inzake de toelating van personen belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden (84/253/EEG) en de Richtlijn inzake een algemeen stelsel van erkenning van hoger onderwijsdiploma's (89/48/EEG).
- 3 De volledige aanduiding van 'Statutory audit directive' luidt: 'Directive of the European Parliament and of the Council on the statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC' (Commissie van de Europese Gemeenschappen, 2006).
- 4 Majoor en Wallage hebben in 2005 een analyse gemaakt van het toenmalige stelsel van kwaliteitstoetsing en daarbij aanbevelingen gedaan om te kunnen voldoen aan de eisen die regelgeving, maatschappelijke ontwikkelingen en toekomstige samenwerking met de AFM daaraan stellen (Majoor en Wallage, 2005, p. 552). Wet- en regelgeving rondom kwaliteitstoetsing hebben een preventieve werking door een periodieke toetsing voor te schrijven en aanbevelingen tot verbetering te doen. De mogelijkheid om een tuchtrechtelijke procedure te starten naar aanleiding van de uitkomst van de kwaliteitstoetsing of sancties op te leggen zijn voorbeelden van het repressieve effect van dit reguleringsmechanisme. De hoofdlijn van het nu voorliggende stelsel komt tegemoet aan verscheidene aanbevelingen van Majoor en Wallage op het gebied van bijvoorbeeld het adequaat zijn van de sancties en de openbaarmaking van rapportages.
- 5 Het Independent Forum of International Audit Regulators (IFIAR) is volgens het persbericht van 16 september 2006 opgericht op initiatief van toezichthouders uit de volgende landen: Australië, Brazilië, Canada, Denemarken, Duitsland, Engeland, Frankrijk, Ierland, Italië, Japan, Mexico, Nederland, Noorwegen, Oostenrijk, Singapore, Spanje, Zuid-Afrika en Zweden. De Amerikaanse toezichthouder PCAOB is formeel niet een van de initiatiefnemers, maar fungeerde wel als waarnemer. Andere organisaties die eveneens fungeerden als waarnemer waren: Financial Stability Forum, the World Bank, the International Organisation of Securities Commissions, the Basel Committee, the International Association of Insurance Supervisors, IFAC's Public Interest Oversight Board en de Europese Commissie.
- 6 De WTA definieert een organisatie van openbaar belang als volgt: "1°. een in Nederland gevestigde naamloze vennootschap naar Nederlands recht waarvan effecten zijn genoteerd aan een effectenbeurs in de zin van artikel 1, onderdeel e, van de Wet toezicht effectenverkeer 1995; 2°. een in Nederland gevestigde kredietinstelling als bedoeld in artikel 1, onderdeel a, van de Wet toezicht kredietwezen 1992; 3°. een in Nederland gevestigde centrale kredietinstelling als bedoeld in artikel 1, onderdeel b, van de Wet toezicht kredietwezen 1992; 4°. een in Nederland gevestigde verzekeraar als bedoeld in artikel 1, onderdeel h, van de Wet toezicht verzekeringsbedrijf 1993; 5°. een onderneming, instelling of openbaar lichaam, behorende tot een van de ingevolge artikel 2 aangewezen categorieën." (Ministerie van Financiën, 2006a, art. 1 lid h)
- 7 Het College Toetsing Kwaliteit (CTK) is een door het bestuur van het NIVRA krachtens de Verordening op de kwaliteitstoetsing geïnstalleerd orgaan. Het CTK is belast met het doen uitvoeren van de verordening op de kwaliteitstoetsing, het ondersteunen van de kwaliteitsverbetering en het ontwikkelen en onderhouden van het beleid ten aanzien van de kwaliteitstoetsing. Zie www.nivra.nl. De Raad van Toezicht Beroepsuitoefening AA (RTBAA) heeft tot taak het houden van toezicht op de beroepsuitoefening door Accountants-Administratieconsulenten, voert de in de Verordening op de Periodieke Preventieve Toetsing bedoelde toetsing uit, kan zelfstandig een onderzoek instellen indien sprake is van een redelijk vermoeden van niet-naleving van voor accountants geldende beroepsnormen en kan op verzoek van een belanghebbende derde een onderzoek instellen indien sprake is van een redelijk vermoeden van niet-naleving van voor accountants geldende beroepsnormen, tenzij deze derde reeds een dezelfde schending betreffende klacht bij de Raad van Tucht heeft ingediend. Zie www.novaa.nl
- 8 De WTA bepaalt dat het accountantsorganisaties verboden is een wettelijke controle te verrichten zonder daartoe van de Autoriteit Financiële Markten een vergunning te hebben verkregen. De AFM verleent een vergunning aan een aanvrager die heeft aangetoond dat hijzelf en de bij hem werkzame of aan hem verbonden externe accountants voldoen aan het bij of krachtens de WTA gestelde eisen (ministerie van Financiën, 2006a, art. 5-6).
- 9 Hoewel de Nederlandse sanctiemogelijkheden zijn aangescherpt, staan zij in schril contrast met ontwikkelingen die in de Verenigde Staten hebben plaatsgevonden. Individuele accountants kunnen op basis van de Sarbanes-Oxley Act uit 2002 bijvoorbeeld worden geconfronteerd met boetes tot \$ 5.000.000 en/of een gevangenisstraf van 20 jaar (Sarbanes-Oxley Act, 2002, sect. 1106).
- 10 De IAASB is een IFAC-orgaan dat tot doel heeft het publieke belang te dienen door vanuit een onafhankelijke positie kwalitatief hoogwaardige standaarden te ontwikkelen voor controleopdrachten, kwaliteitscontrole, beoordelingsopdrachten, overige assuranceopdrachten en voor daaraan gerelateerde opdrachten. De IAASB faciliteert convergentie van nationale en internationale standaarden en streeft ernaar het vertrouwen in het accountantsberoep te versterken door

mondiaal te werken aan kwaliteit en uniformiteit. Standaarden van de IAASB vormen de basis voor Nederlandse controlestandaarden. Zie www.ifac.org.

- 11 Het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie achten het van belang dat alle bij het Gemeenschapsrecht voorgeschreven wettelijke controles van de jaarrekeningen steeds van goede kwaliteit zijn. Om die reden dienen deze controles volgens het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie te worden uitgevoerd met inachtneming van internationale controlestandaarden (Commissie van de Europese Gemeenschappen, 2006, overweging 13).
- 12 Het kabinet had volgens het standpunt uit 2001 ook als doelstelling de regels voor onafhankelijkheid aan te scherpen en te verduidelijken conform de aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002; 'Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen'. Dit is gerealiseerd doordat de beroepsorganisaties NIVRA en NOVAA sinds 1 januari 2003 hun onafhankelijkheidsvoorschriften in overeenstemming hebben gebracht met de aanbeveling van de Europese Commissie.
- 13 De WTA definieert wettelijke controle als 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 genoemde wettelijke bepalingen. De bijlage bij de WTA noemt onder meer de wettelijke controle van jaarrekeningen van lichamen die vallen onder artikel 2: 360 BW, dat zijn de NV, BV, onderlinge waarborgmaatschappij, coöperatie, stichting en vereniging die een onderneming in stand houdt. Onder wettelijke controle wordt verstaan een controle die verplicht is op grond van artikel 2: 393 BW. Onder de reikwijdte van de WTA vallen echter ook de wettelijke controle van jaarrekeningen van lichamen die vallen onder artikel 213 lid 2 van de Gemeentewet, onder artikel 10b lid vier van de Pensioen- en spaarfondsenwet en bijvoorbeeld onder artikel 217 lid twee van de Provinciewet. Voor een volledige opsomming volstaan wij met een verwijzing naar de bijlage bij de WTA (Ministerie van Financiën, 2006a, bijlage bij artikel 1, eerste lid, onderdeel j van de WTA).
- 14 Het verbod uit de WTA op administratieve dienstverlening in combinatie met de wettelijke jaarrekeningcontrole bij organisaties van openbaar belang is ook een onafhankelijkheidseis. Volgens de WTA mag de accountantsorganisatie geen wettelijke controle verrichten bij een organisatie van openbaar belang, indien zij met betrekking tot die organisatie: a. op enig tijdstip gedurende de daaraan voorafgaande twee jaar de financiële verantwoording waarop de wettelijke controle betrekking heeft, heeft samengesteld; of b. gedurende de periode waarop de financiële verantwoording betrekking heeft of ten tijde van het verrichten van de wettelijke controle een aanmerkelijk deel van de financiële administratie heeft verzorgd of ingericht, onderscheidenlijk verzorgd of inricht (Ministerie van Financiën, 2006a, art. 23).
- 15 Een systeem van interne roulatie wordt toegepast in onder meer de Verenigde Staten, Canada, Hong Kong, Australië, Nieuw-Zeeland en de meeste Europese landen (Roos, 2004, par. 4). Nederlandse beroepsorganisaties van accountants leggen hun leden via de Nadere Voorschriften inzake onafhankelijkheid al sinds 2002 de verplichting op tot periodieke interne roulatie in het geval van jaarrekeningcontroles bij organisaties van openbaar belang (NIVRA en NOVAA, 2002, par. 3.4). Het sluit aan bij de IFAC Code of Ethics for Professional Accountants en bij de aanbeveling van de Europese Commissie uit 2002. Editie 2007 van de onafhankelijkheidsvoorschriften, gebaseerd op de IFAC Code of Ethics, stelt verplicht dat niet alleen de eindverantwoordelijk partner, maar ook de kwaliteitsbeoordelaar bij organisaties van openbaar belang periodiek intern rouleert. De WTA kent deze eis niet.
- 16 Het Besluit Toezicht Accountantsorganisaties (BTA) bepaalt dat accountantsorganisaties toetsingscriteria dienen op te stellen voor wettelijke controles die niet classificeren als organisatie van openbaar belang aan de hand waarvan de accountantsorganisatie dient vast te stellen of daarvoor eveneens een kwaliteitsbeoordeling dient plaats te vinden (ministerie van Financiën, 2006, art 18 lid 2).
- 17 In de WTA en het BTA zijn niet alle bepalingen uit ISQC 1 overgenomen. Zo verplicht ISQC 1 bijvoorbeeld accountantsorganisaties in algemene zin procedures op te zetten met criteria ter bepaling van de noodzaak tot roulatie van leidinggevend personeel dat wordt ingezet bij een assurance-opdracht (IAASB, 2004, art. 25). De WTA regelt echter alleen de roulatieplicht voor externe accountants die de jaarrekeningcontrole verzorgen bij organisaties van openbaar belang. Omdat het NIVRA zich heeft gecommitteerd IFAC-regelgeving zoveel mogelijk te implementeren zijn dergelijke gaten in de WTA gedicht via de Verordening Accountantsorganisaties (NIVRA, 2006b, art. 21).
- 18 De beroepsorganisaties "Institute of Chartered Accountants of India" en "Chinese Institute of Certified Public Accountants" zijn beide lid van IFAC en hebben zich eraan gecommitteerd internationale regelgeving zoals de International Standards on Auditing zoveel mogelijk te integreren in hun nationale beroepsvoorschriften.
- 19 De Verordening Gedragscode (VGC) vervangt sinds 1 januari 2007 de Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants.
- 20 Voor een meer uitgebreide analyse inzake de kwaliteitsbeheersing van accountantsorganisaties op internationaal niveau volstaan wij ermee te verwijzen naar Dassen (2005b).